

INSTITUTO POLITÉCNICO DE LISBOA
INSTITUTO SUPERIOR DE CONTABILIDADE
E ADMINISTRAÇÃO DE LISBOA



ISCAL

OS IMPOSTOS AMBIENTAIS
ENQUANTO INSTRUMENTO DE
PROTEÇÃO AMBIENTAL

Ana Novais

Lisboa, Janeiro de 2022

INSTITUTO POLITÉCNICO DE LISBOA
INSTITUTO SUPERIOR DE CONTABILIDADE E
ADMINISTRAÇÃO DE LISBOA

OS IMPOSTOS AMBIENTAIS
ENQUANTO INSTRUMENTO DE
PROTEÇÃO AMBIENTAL

Ana Novais

Dissertação submetida ao Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Lisboa para cumprimento dos requisitos necessários à obtenção do grau de Mestre em Fiscalidade, realizada sob a orientação científica de Carlos Baptista Lobo, Professor Doutor e Fiscalista

Constituição do Júri:
Presidente - Prof.^a Doutora Clotilde Celorico Palma
Arguente - Prof. Especialista Amândio Silva
Vogal - Prof. Doutor Carlos Lobo

Lisboa, Janeiro de 2022

DEDICATÓRIA

Às minhas avós,

Alda e Cristina.

EPIGRAPHE

*«we're ruined
our only home for
convenience and profit
neither of which will be
useful once the earth
can't breathe»*

– Rupi Kaur

A G R A D E C I M E N T O S

A escrita desta dissertação foi um verdadeiro desafio para mim, mas uma enorme conquista no meu percurso académico e não poderia deixar de agradecer às várias pessoas intervenientes nesta jornada.

Desde logo, ao meu orientador, Professor Carlos Baptista Lobo, por ter aceite este desafio e por acompanhar-me durante todo o percurso.

Ao ISCAL, a faculdade que me acompanha desde a licenciatura e da qual tenho um carinho especial. Fez todo o sentido prosseguir o mestrado aqui e levo comigo todas as memórias e aprendizagens destes últimos 6 anos.

Aos meus pais e à minha irmã, pelo apoio, persistência e orientação, em continuar a lutar pelos meus objetivos.

Ao meu namorado, pelo amor e pelo enorme apoio emocional durante todo este período.

Às minhas amigas, por me apoiarem e acreditarem sempre em mim.

R E S U M O

A temática da sustentabilidade tem sido um tópico na ordem do dia para a grande maioria dos países no mundo. É certo que os países membros das Nações Unidas comprometeram-se a cumprir os 17 objetivos para o desenvolvimento sustentável até 2030, mas cabe a cada país definir as estratégias para lá chegarem.

A intervenção da União Europeia, em conjunto com a OCDE e a ONU, tem sido fulcral na implementação de políticas e metas ambientais, de diretrizes a transpôr para o ordenamento jurídico de cada Estado-membro e na promoção de financiamentos para projetos que contribuem para o desenvolvimento sustentável. Aliás, a União Europeia mostrou-se, ao longo do tempo, proativa na procura de soluções para as questões ambientais e a fiscalidade foi uma das vias encontradas para alcançar os objetivos e metas implementadas nos vários acordos mundiais ocorridos até à data.

Nesse sentido, esta dissertação explora a temática da fiscalidade como instrumento de proteção ambiental e de que forma o mesmo pode contribuir para o avanço de uma economia descarbonizada e livre de combustíveis fósseis.

Palavras-chave: Fiscalidade, Proteção ambiental, Reforma da Fiscalidade Verde, Tributos Ambientais, Desenvolvimento Sustentável

A B S T R A C T

Sustainability has been an issue on the agenda for the vast majority of the countries in the world. Moreover, the members states of the United Nations committed to accomplish the 17 goals for sustainable development by 2030, but it is up to each country to define the strategies for reaching them.

The intervention of the European Union, together with the OECD and the UN, has been crucial in the implementation of environmental policies and goals, guidelines to be transposed to the legal system of each member state and promoting finance for projects that contribute to sustainable development. The European Union has shown throughout the time to be proactive in the search for solutions to environmental issues and taxation was one of the ways found to achieve the goals and to meet the targets implemented in the various global agreements that have taken place until today.

With this in mind, this dissertation explores the topic of taxation has an instrument of environmental protection and how it can contribute to the advancement of a decarbonized economy and free from fossil fuels.

Keywords: Taxation; Environmental Protection; Green Tax Reform; Environmental Taxation; Sustainable Development

Í N D I C E

CAPÍTULO I – Introdução.....	14
CAPÍTULO II – Revisão da Literatura.....	15
2.1. A inserção do direito tributário na esfera ambiental.....	15
2.2. Os instrumentos fiscais e a sua função extrafiscal.....	17
2.2.1. <i>Impostos</i>	18
2.2.2. <i>Benefícios fiscais</i>	22
2.3. A questão ambiental enquanto questão económica.....	23
2.3.1. <i>A Teoria Pigouviana</i>	25
2.3.2. <i>O Teorema de Coase</i>	26
2.4. O Princípio do Poluidor Pagador.....	27
2.5. O importância do Protocolo de Quioto e a criação do Regime do Comércio Europeu das Licenças de Emissão.....	30
2.6. A Reforma da Fiscalidade Verde.....	33
2.6.1. <i>Impacto em sede de IRC</i>	36
2.6.2. <i>Impacto em sede de IVA</i>	38
2.6.3. <i>Impacto em sede de IEC</i>	39
2.7. Reconhecimento contabilístico das matérias ambientais.....	40
CAPÍTULO III – Metodologias de Investigação.....	42
3.1. Considerações iniciais.....	42
3.2. Enquadramento do caso prático.....	42
3.3. Posição da Requerente.....	43
3.4. Posição da Requerida.....	45
3.5. Apuramento da matéria de direito e decisão final.....	47
3.6. Observações Finais.....	48
CAPÍTULO IV – Conclusão.....	50
Referências Bibliográficas.....	51

ÍNDICE DE QUADROS E TABELAS

Quadro 2.1: Medidas fiscais em sede de IRC

Quadro 3.1: Quantidades vendidas ao Grupo B

Quadro 3.2: SAF-T respeitante às vendas ocorridas ao Grupo B

Quadro 3.3: Cálculo da dívida apurada pela AT

ÍNDICE DE FIGURAS

Figura 2.1 - Impostos com relevância ambiental, por categoria

Figura 2.2: Peso dos impostos com relevância ambiental no total das receitas de impostos e contribuições sociais

Figura 2.3: Peso dos impostos sobre a energia no total da receita de impostos com relevância ambiental

LISTA DE ABREVIATURAS / SIGLAS

GEE – Gases com Efeito de Estufa

ONU – Organização das Nações Unidas

UE – União Europeia

TFUE – Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia

CRP – Constituição da República Portuguesa

LGT – Lei Geral Tributária

UNFCCC – *United Nations Framework Convention on Climate Change*

INE – Instituto Nacional de Estatística

EUROSTAT – European Statistical Office

ISV – Imposto sobre o veículo

IUC – Imposto único de circulação

ISP – Imposto sobre produtos petrolíferos e energéticos

CELE – Comércio Europeu de Licenças de Emissões

CO₂ – Dióxido de Carbono

PPP – Princípio do Poluidor Pagador

OCDE – Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico

APA – Agência Portuguesa do Ambiente

IC – Implementação Conjunta

MDL – Mecanismo de Desenvolvimento Limpo

CILE – Comércio Internacional de Licenças de Emissão

PNALE I e II – Plano Nacional de Atribuição de Licenças de Emissão

PNAC 2020/2030 – Programa Nacional para as Alterações Climáticas 2020/2030

IRC – Imposto sobre o Rendimento de Pessoas Coletivas

CIRC – Código do Imposto sobre o Rendimento de Pessoas Coletivas

EBF – Estatuto dos Benefícios Fiscais

IVA – Imposto sobre o Valor Acrescentado

CEE – Comunidade Económica Europeia

CIVA – Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado

CIEC – Código dos Impostos Especiais do Consumo

IEC – Impostos Especiais do Consumo

SNC – Sistema de Normalização Contabilística

NCRF – Norma Contabilística de Relato Financeiro

CAAD – Centro de Arbitragem Administrativo

RJAT – Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária

AT – Autoridade Tributária

DIC – Documento de Introdução de Consumo

NC – Nomenclatura Combinada

CAPÍTULO I – Introdução

O tema desta dissertação surgiu no âmbito de uma cadeira recentemente adicionada ao plano curricular deste mestrado, denominada por Fiscalidade Ambiental. A motivação por trás deste tema surge em linha com uma das maiores preocupações que temos presente no nosso dia-a-dia, que são as alterações climáticas.

Sabemos que o acelerado crescimento dos meios de produção potenciou a globalização, aumentou a concorrência empresarial e contribuiu para o avanço tecnológico. Contudo, o sistema económico em que estamos inseridos traduziu-se conseqüentemente no crescimento da degradação ambiental, em que um número elevado de empresas teve um contributo significativo na destruição do meio ambiente.

A fiscalidade surge, assim, como instrumento de proteção ambiental, capaz de dar uma resposta eficaz perante um dano ambiental ocorrido. E esta dissertação permite explorar de que forma a Fiscalidade pode atuar enquanto instrumento de proteção ambiental.

Numa primeira fase, esta dissertação irá explorar de que forma é que a fiscalidade poderá desenvolver um papel importante na proteção ambiental, aliando o princípio do poluidor-pagador enquanto princípio basilar e remetendo para os instrumentos fiscais que poderão ser usados na prevenção e reparação de danos ambientais.

Mais adiante, focaremos na Reforma da Fiscalidade Verde, onde iremos analisar a legislação já existente relativamente ao tema em questão, analisando o impacto especificamente em sede de IRC/IRS, IVA e IEC.

Há também uma abertura para a temática da contabilidade ambiental que, embora pouco aprofundada, poderá agir em complemento com a fiscalidade, com o controlo e monitorização das matérias ambientais (gases com efeito de estufa) com o fim de verificar se os objetivos para a redução da pegada carbónica estão a ser efetivamente cumpridos.

Por último, e após a revisão da literatura, prosseguiremos para a análise de um caso de estudo onde iremos averiguar como um imposto de carácter ambiental é aplicado na prática perante um cenário real de dano ambiental, dando resposta à pergunta de partida desta investigação.

CAPÍTULO II – Revisão da Literatura

2.1. A inserção do direito tributário na esfera ambiental

Estamos hoje mais conscientes do que nunca acerca da problemática ambiental da qual nos encontramos. Embora esta não seja uma questão recente, a comunidade científica conta atualmente com vários estudos que corroboram não só esta realidade da qual estamos a atravessar, como também confirma que as ações do ser humano têm tido uma influência avassaladora no avanço das alterações climáticas e na degradação ambiental¹.

O aumento das emissões de gases com efeito de estufa (GEE) verificou-se a partir da Revolução Industrial em 1760. No entanto, apenas se começou a dar efetiva relevância à questão ambiental a partir de meados dos anos 60 do século XX, ao verificar-se a ocorrência de sucessivas catástrofes ecológicas, como o derrame da carga do petroleiro Torrey Canyon ou, mais tarde, o acidente da Central Nuclear de Chernobyl².

Com efeito, o sistema jurídico tornou-se essencial na regulação das condutas humanas prejudiciais ao ambiente. Aqui, a Organização das Nações Unidas (ONU) teve um papel primordial na conceção do direito do ambiente à escala internacional. Destaca-se a conferência de Estocolmo sobre a proteção do ambiente humano realizada em 1972, que marcou o início das várias conferências mundiais que se prosseguiram acerca da questão ambiental e através das quais se foi instaurando, aos poucos, uma política comunitária do ambiente.

Até à década de 90 do século XX, o direito comunitário não estava harmonizado entre os Estado-membros, havendo países que voluntariamente tinham implementado políticas de proteção ambiental rígidas e outros que não. Com o surgimento do mercado único europeu, foi possível terminar com este tipo de distorções de concorrência, pondo fim às disparidades no âmbito da procura de bens e nos preços praticados entre estes países com políticas ambientais distintas³.

Atualmente, a União Europeia (UE) defende no n.º1, do artigo 191.º do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia (TFUE) que «[a] política da União no domínio do ambiente contribuirá para a prossecução dos seguintes objetivos: a preservação, a

¹ Santos, F. D. (2004) Alterações Climáticas: situação actual e cenários futuros. *GeoINova* 1(9). 1-19

² Archer, A.B. (2009). *Direito do Ambiente e Responsabilidade Civil*. Coimbra: Almedina

³ Aragão, M. A. S. (2002) *Direito Comunitário do Ambiente*. Coimbra: Almedina

proteção e a melhoria da qualidade do ambiente (...)). O n.º 2 do mesmo artigo declara também que a política da União Europeia no domínio do ambiente basear-se-à nos princípios da precaução e da ação preventiva, no princípio da correção, prioritariamente na fonte, dos danos ambientais e no princípio do poluidor-pagador.

Em Portugal, foi a partir de 1976 que o direito à proteção ambiental passou a estar consagrado no n.º 1, do 66.º artigo da Constituição da República Portuguesa (CRP), em que «[t]odos têm direito a um ambiente de vida humano, sadio e ecologicamente equilibrado e o dever de o defender». O 9.º artigo da CRP também reconhece ao Estado a tarefa de «[p]roteger e valorizar o património cultural do povo português, defender a natureza e o ambiente, preservar os recursos naturais e assegurar um correcto ordenamento do território». Ora, se, por um lado, a proteção do ambiente passou a ser um direito fundamental dos cidadãos, por outro, também passou a ser responsabilidade do Estado em preservar e melhorar o meio ambiente.

A defesa em prol do ambiente evoluiu para a criação de um novo ramo de direito exclusivamente dedicado a esta temática, reconhecendo Nabais (2008) como o ramo «jovem» de direito, designado por direito do ambiente⁴. Tendo sido a política ambiental instituída enquanto política comum, surge também a Lei 11/87, de 7 de Abril, respeitante à Lei de Bases do Ambiente, enquanto complemento ao direito do ambiente e como aliado ao cumprimento do artigo 9.º e o artigo 66.º da CRP, citados anteriormente.

Como seria expectável, o direito ambiental acabou por se difundir com outros ramos de direito, não só com o direito constitucional já destacado supra, mas também com o direito tributário, no qual esta dissertação terá mais enfoque. A aplicação do direito tributário em questões ambientais consiste, no fundo, no recurso a instrumentos fiscais para obtenção de performances ambientais, podendo entrar aqui no campo da extrafiscalidade.

Embora, ao longo dos anos, Portugal tenha proclamado algumas medidas fiscais de carácter ambiental, só em 2015 é que surge a Reforma da Fiscalidade Verde. Neste contexto, a política ambiental procura persuadir os comportamentos dos agentes económicos, podendo, por um lado, prevenir os danos causados ou, por outro lado, recuperar o equilíbrio ecológico no meio ambiente.

⁴ Nabais, J.C. (2008). Tributos com Fins Ambientais. *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*. 1(4). 107-144.

2.2. Os instrumentos fiscais e a sua função extrafiscal

A Constituição da República Portuguesa declara no seu artigo 17º, n.º1 que

[a] política de ambiente deve recorrer a instrumentos económicos e financeiros, concebidos de forma equilibrada e sustentável, com vista à promoção de soluções que estimulem o cumprimento dos objetivos ambientais, a utilização racional dos recursos naturais e a internalização das externalidades ambientais.

De acordo com Baptista Lobo (2019), «[o]s tributos são o principal instrumento económico-financeiro da ação pública reguladora do ambiente»⁵, tributos esses que poderão assumir a forma de imposto, taxa ou contribuição e qualquer um deles deverá ser aplicável em atividades que gerem um impacto ambiental negativo.

Acerca do papel dos tributos na proteção ambiental, as conclusões do Conselho Europeu, no Conselho “Ambiente”, de 12 de Dezembro de 1991 declaram que,

[p]ara obter a redistribuição dos recursos económicos que permita atingir o desenvolvimento sustentável, todos os custos sociais e ambientais devem ser integrados nas atividades económicas, para que as externalidades ambientais sejam internalizadas. Isto significa que os custos ambientais e outros, relacionados com a exploração dos recursos naturais de forma sustentável e suportados pelo país fornecedor, devem refletir-se nas atividades económicas. Os instrumentos económicos e fiscais devem encontrar-se entre as medidas utilizadas para atingir este objetivo.

Já Nabais (2003) afirma, em relação ao carácter extrafiscal que os tributos possam assumir, que a mesma enquadra-se no direito económico tributário definindo-o «[...] como o conjunto de normas jurídicas que regula a utilização dos instrumentos tributários, isto é, dos tributos e dos benefícios fiscais, com o principal objetivo de obter resultados extrafiscais, mormente em sede de política económica e social». Ou seja, a extrafiscalidade não se limita apenas a ser um ramo dentro do direito tributário. Ela está inserida no ramo do direito económico, cuja utilização dos instrumentos tributários prossegue objetivos de natureza económica e social⁶.

⁵ Lobo, C. B. (2019). *Finanças e Fiscalidade do Ambiente da Energia*. Coimbra: Almedina.

⁶ Nabais, J. C. (2003). Direito fiscal e tutela do ambiente em Portugal. *Revista do Centro de Estudos de Direito do Ordenamento, do Urbanismo e do Ambiente*, (12), 23-42

Quando inseridos na esfera da extrafiscalidade, tanto os impostos como os benefícios fiscais são considerados instrumentos de carácter excecional.

2.2.1. Impostos

A característica mais destacável e predominante dos impostos é a sua unilateralidade, no sentido em que a arrecadação de receitas assegura o fornecimento de bens e serviços públicos para toda a sociedade, quer sejam eles a educação, saúde, segurança, entre outros, estando subjacente o princípio da capacidade contributiva (Artigo 4º, nº. 1 da LGT).

Não existe, contudo, uma definição de imposto ambiental que seja unanimemente aceite. A Comissão Europeia, bem como a EUROSTAT⁷, definem o imposto ambiental como «base tributável de um determinado elemento que se provou ser especialmente danoso para o ambiente quando usado ou libertado»⁷. Esta base tributável é estimada conforme o montante das emissões de uma dada substância poluente, mas, derivado da dificuldade de fazer a sua mensuração de forma exata e precisa, a base tributável acaba por ser um valor aproximado.

Contudo, podemos definir o imposto ambiental consoante a sua finalidade. Em primeiro lugar, destacamos os impostos ambientais em sentido próprio, também conhecidos como os «verdadeiros» impostos ambientais, pois enquadram-se nos parâmetros da extrafiscalidade. Por outro lado, destacam-se os impostos ambientais em sentido impróprio, conhecido como os «falsos» impostos ambientais. O seu principal objetivo será, primeiramente, a obtenção de receitas enquanto um mero imposto com função de arrecadação e, posteriormente, a redistribuição dos custos associados ao dano ecológico.

Os impostos ambientais na sua génese caracterizam-se fundamentalmente por ter uma natureza extrafiscal, na medida em que o principal objetivo não é fazer face à despesa pública mas, sim, reparar os danos ambientais provocados. Ainda que prossigam finalidades distintas, tanto os impostos ambientais em sentido próprio como os impostos ambientais em sentido impróprio agem em conformidade com a política ambiental e ambas atuam na internalização das externalidades.

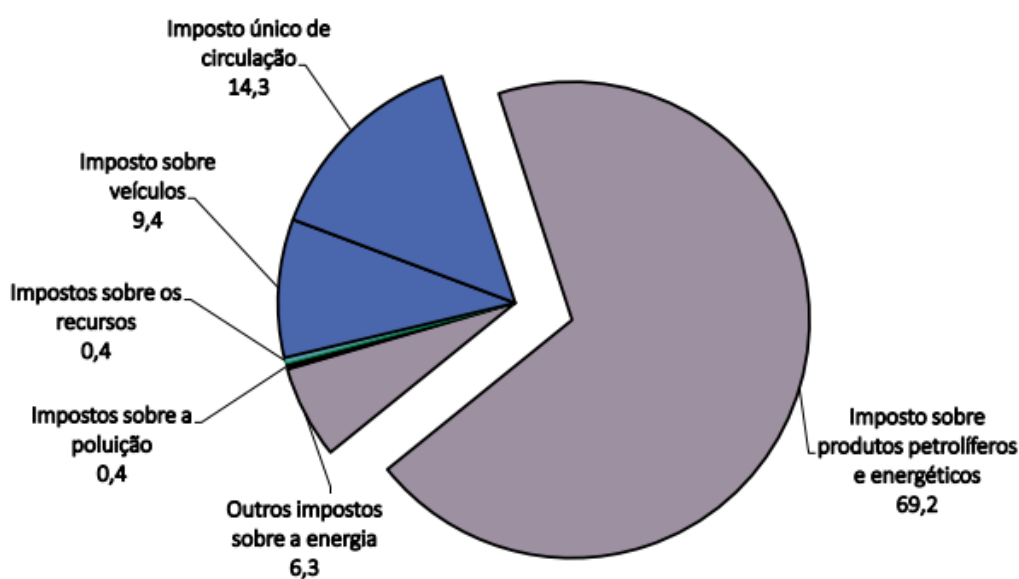
⁷ Tradução livre do autor. No original: *A tax whose tax base is a physical unit (or a proxy of it) of something that has a proven, specific negative impact on the environment.*

EUROSTAT (2001). *Environmental taxes – A statistical guide*. Luxembourg: Office for Official Publications of the European Communities

Também a Comunicação da Comissão anexa à Recomendação 75/436 reconhece aos impostos ambientais estas duas funções distintas. Se, por um lado, temos um «eco-imposto» com uma função preventiva, por outro lado, pode funcionar como uma ferramenta de reparação do dano ecológico causado. A arrecadação de receita proveniente de impostos ambientais faz com que o Estado possa usá-lo para financiar a recuperação do equilíbrio ambiental e, em situações muito particulares, indemnizar eventuais vítimas de poluição⁸.

De acordo com o Instituto Nacional de Estatística (INE), em Portugal, temos vários impostos com relevância ambiental⁹, sendo eles os impostos sobre produtos petrolíferos e energéticos (ISP), imposto sobre veículos (ISV), imposto único de circulação (IUC), imposto sobre os recursos, impostos sobre a poluição e outros impostos sobre a energia, onde estão incluídas as licenças de emissão de gases com efeito de estufa.

Figura 2.1 - Impostos com relevância ambiental, por categoria



Fonte: INE

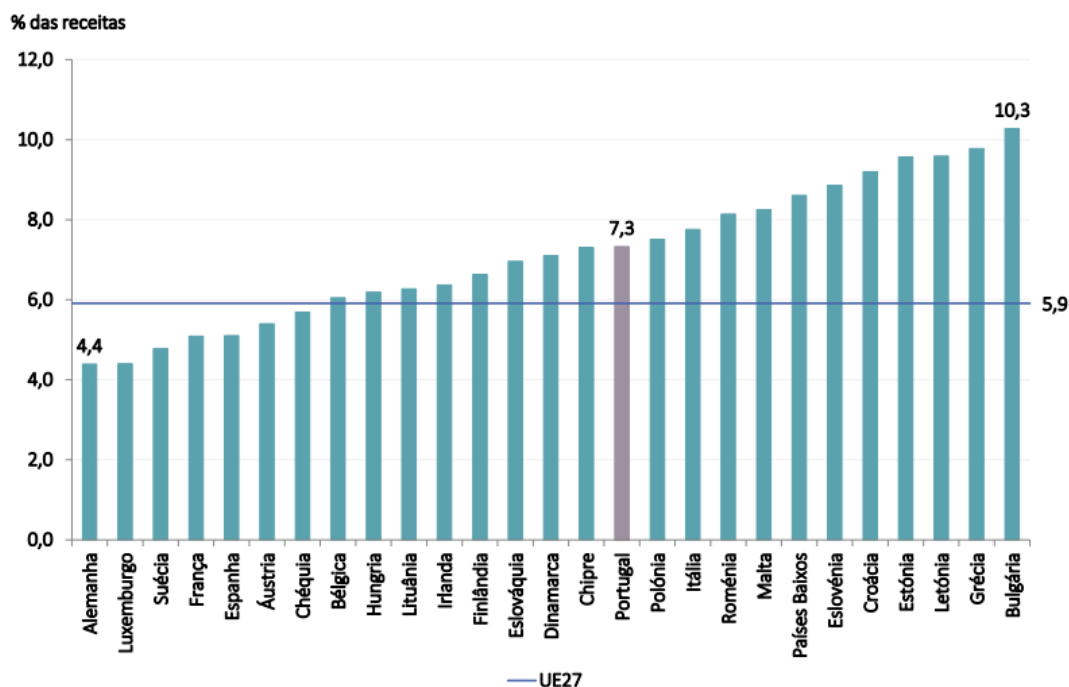
⁸ Soares, C. A. D. (2002). *O Imposto Ambiental - Direito Fiscal do Ambiente*. Almedina: Coimbra

⁹ INE (2021). Impostos e taxas com relevância ambiental – 2020. Disponível em: https://www.ine.pt/xportal/xmain?xpid=INE&xpgid=ine_destaques&DESTAQUESdest_boui=414630524&DESTAQUESmodo=2

De um ponto de vista fiscal, podemos facilmente afirmar que, dentro dos impostos com relevância ambiental, os impostos sobre a energia (ISP) são aqueles que mais geram receitas para o Estado. Por outro lado, podemos também interpretar este gráfico afirmando que o setor da energia é o setor mais que mais gera emissões de gases com efeito de estufa para a atmosfera e, como tal, a tributação tem uma maior incidência. De facto, relativamente a este ponto, a *United Nations Framework Convention on Climate Change* (UNFCCC) apontou o setor energético como sendo o maior emissor de gases com efeito de estufa dentro da União Europeia, representando cerca de 80,7% das emissões registadas em 2017¹⁰.

Segundo os mesmos dados obtidos pelo INE, em 2020, Portugal encontra-se acima da média europeia no que diz respeito ao peso dos impostos com relevância ambiental no total das receitas de impostos e contribuições sociais (7,3%), tal como representa a seguinte figura:

Figura 2.2: Peso dos impostos com relevância ambiental no total das receitas de impostos e contribuições sociais

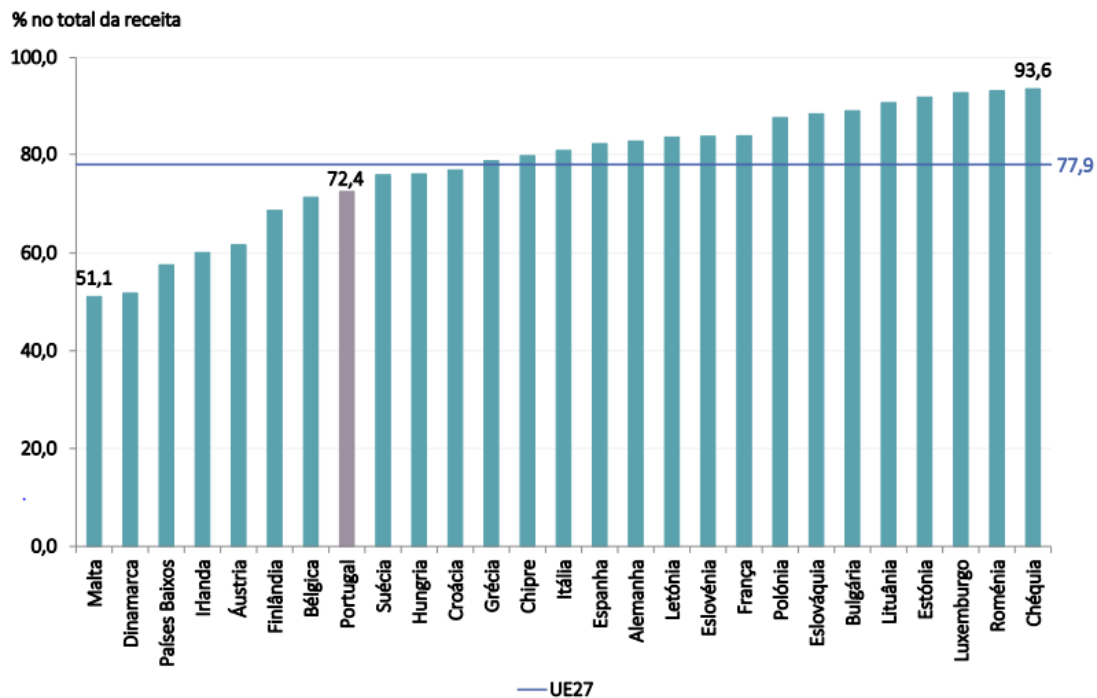


¹⁰ Tradução livre do autor: Convenção-Quadro das Nações Unidas para as Alterações Climáticas. Disponível em: <https://www.europarl.europa.eu/news/en/headlines/priorities/climate-change/20180301STO98928/greenhouse-gas-emissions-by-country-and-sector-infographic>

Fonte: INE

No entanto, no setor da energia, a mesma fonte reporta que Portugal está abaixo da média europeia relativamente ao peso dos impostos sobre a energia no total da receita de impostos com relevância ambiental (72,4%), demonstrada mais abaixo:

Figura 2.3: Peso dos impostos sobre a energia no total da receita de impostos com relevância ambiental



Fonte: INE

Em síntese, os impostos ambientais assumem mais prevalentemente a função reditícia. No entanto, embora estes não prossigam a via extrafiscal, as receitas arrecadadas são consignadas à preservação e melhoria do meio ambiente, sendo também um pormenor essencial para a transição de uma economia baixa em carbono.

2.2.2. Benefícios fiscais

O artigo 2º, nº1 do Estatuto dos Benefícios Fiscais (EBF) considera os benefícios fiscais «medidas de carácter excecional instituídas para tutela de interesses públicos extrafiscais relevantes que sejam superiores aos da própria tributação que impedem». Também há quem defina os benefícios fiscais como um desagravamento fiscal, no qual o contribuinte adquire uma vantagem sobre a mesma no montante do imposto a pagar.¹¹

Contudo, Nabais (2009) realça em separar aquilo que é considerado desagravamento fiscal daquilo que é benefício fiscal propriamente dito. Enquanto que os desagravamentos fiscais, também designados por não sujeições tributárias, são medidas mais amplas, inseridas na política fiscal, os benefícios fiscais, tal como o nº1 do artigo 2º do EBF refere, são medidas de carácter excecional, já inseridas na esfera da política extrafiscal¹².

Dentro dos benefícios fiscais, também podemos diferenciar os benefícios fiscais estáticos dos benefícios fiscais dinâmicos. Os primeiros destinam-se a realidades já existentes, ao passo de que os segundos têm como objetivo incentivar ou estimular determinadas atividades ou comportamentos futuros¹³.

Os benefícios fiscais também poderão assumir a figura de auxílios de Estado, quando são atribuídos às empresas. Os auxílios de Estado são atualmente considerados proibidos, uma vez que são incompatíveis com o mercado interno e falseiam, ou ameaçam falsear, a concorrência. Contudo, foram estabelecidas algumas exceções – Artigo 107.º, nº 2 e nº3 do TFUE –, onde alguns auxílios estatais se verificam compatíveis com o mercado interno.

Dentro das exceções à regra, proferidas no n.º 2 e n.º 3 do artigo 107.º do TFUE, as medidas no domínio do ambiente e da energia poderão verificar-se compatíveis com a aquisição de um auxílio de Estado e a própria Comissão Europeia disponibilizou orientações gerais que delinham regras e limitações à obtenção de um auxílio estatal,

¹¹ Oliveira, F. G., *et al.* (2019). *Os Benefícios Fiscais em Portugal*. Disponível em: <https://www.portugal.gov.pt/download-ficheiros/ficheiro.aspx?v=%3D%3DBAAAAAB%2BLCAAAAAAABACzMDQwAgCG5%2BmBAAAAA%3D%3D>

¹² Nabais, J. C. (2009). Tributos com fins ambientais. *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*. 1(4). 108-144

¹³ Nabais, J. C. (2011). Da sustentabilidade do Estado Fiscal. In *Sustentabilidade em Tempos de Crise*. (pp. 22-60). Coimbra: Almedina

designadas por «Orientações relativas a auxílios estatais à proteção ambiental e à energia»¹⁴.

Comparado com os impostos ambientais, os benefícios fiscais poderão assumir uma solução mais eficiente no tocante ao alcance de objetivos ambientais, na medida em que se verifica um maior estímulo por parte das empresas para a mudança de comportamento. Contudo, do outro lado da moeda no que toca aos benefícios fiscais é o facto de, na perspetiva do Estado, estes benefícios se traduzirem numa perda de receita fiscal. E, por esse motivo, são medidas temporárias na esfera tributária.

Ainda assim, a conjugação destes dois instrumentos fiscais parece ser a forma mais equilibrada na prossecução de metas ambientais, pois acabamos por ter o melhor dos dois mundos.

2.3. A questão ambiental enquanto questão económica

A economia mundial assenta num modelo de base linear, na medida em que a mesma consiste em extrair, processar, distribuir, consumir e descartar¹⁵. Porém, a escassez dos recursos naturais tem tornado este tipo de modelo económico insustentável e cada vez mais prejudicial à vida humana tal como a conhecemos hoje.

Os instrumentos económico-financeiros mencionados anteriormente possuem, de facto, características eficazes na resolução de questões ambientais. Contudo, também importa entender que a origem destas alterações no meio ambiente resultam de incapacidades de mercado ou, também denominadas, por falhas de mercado.

Há quem fundamente que a questão ambiental é uma questão económica. Em primeiro lugar, e como foi referido anteriormente, porque a problemática ambiental deriva de insuficiências de mercado. A correção destas falhas no mercado é bastante pertinente e, para este caso, a intervenção do Estado pode revelar-se necessária e fundamental; em segundo lugar, a economia poderá ser uma ferramenta benéfica para o ambiente, sendo que nos países mais desenvolvidos existe uma maior possibilidade de desenvolver sistemas económicos mais sustentáveis a longo prazo; Por último, a crescente

¹⁴ Jornal Oficial da União Europeia. *Comunicação da Comissão – Orientações relativas a auxílios estatais à proteção ambiental e à energia 2014-2020 (2014/C 200/01)*. Disponível em: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/?uri=CELEX%3A52014XC0628%2801%29>

¹⁵ Oliveira, H. (2020). Economia circular: De conceito económico a instrumentos legais para o desenvolvimento sustentável. *Revista Eletrónica de Direito Público*. 7(2)

preocupação ambiental alimentou empresas a mudarem também de atitude. A mudança para uma alternativa mais sustentável beneficia não só a empresa, mas a economia em si, no sentido em que as externalidades são internalizadas e, conseqüentemente, verifica-se uma maior eficiência na afetação dos recursos¹⁶.

As falhas de mercado são um tipo de externalidade ocorridas no mercado e das quais mais abrangem a temática ambiental aqui falada. O seu conceito advém de efeitos positivos ou negativos ocorridos fora do mercado, isto é, externos ao mercado. Quer isto dizer que, se ocorrem externalidades, é porque o preço de um bem não reflete necessariamente o seu valor social. Em termos económicos, esse valor assenta na diferença entre o custo/benefício marginal privado e o custo/benefício marginal social.

O que acontece nas externalidades negativas é que o consumidor tende a usufruir de um dado produto em quantidades bastante superiores ao que o mercado oferece. Um exemplo deste tipo de externalidades é o uso crescente de automóveis, em que se verifica uma ineficiência na afetação do recurso (combustível). Verifica-se, portanto, um consumo cada vez mais crescente de combustíveis fósseis, que implica que haja mais exploração desse recurso considerado finito.

Por outro lado, ao falarmos de externalidades positivas estamos perante uma situação inversa da referida anteriormente. Um exemplo deste tipo de ineficiência é quando ocorre a limpeza dos derrames de petróleo no oceano. A ação em questão é considerada uma situação de reparação do dano ambiental provocado, em que muitas pessoas não irão pagar por ele.

No que toca às soluções para fazer face às falhas de mercado, isto é, internalizar as externalidades, existem tanto opções consideradas públicas como opções privadas. Quando falamos nas primeiras, estamos a referir-nos ao Governo como interveniente principal na resolução das externalidades. Podemos verificar as seguintes opções¹⁷:

- a) **Políticas de comando e controlo:** Trata-se de instrumentos de regulação, com o fim de solucionar problemas ou de gerar um determinado comportamento por parte dos cidadãos;
- b) **Políticas baseadas no mercado:** Envolvem os impostos e os subsídios e será abordado mais aprofundadamente no ponto 2.3.1.;

¹⁶ Lobo, C. B. (2019). *Finanças e Fiscalidade do Ambiente da Energia*. Coimbra: Almedina

¹⁷ Samuelson, P. A. & Nordhaus, W. D. (2005). *Proteção do Ambiente*. *Economia* (p. 361-381). Lisboa: Editora McGraw-Hill de Portugal, Lda.

- c) **Direitos de poluição negociáveis:** Consiste na compra e venda de direitos (ou quotas) de poluição. Temos o exemplo do Regime de Comércio Europeu de Licenças de Emissões (CELE) de CO₂, que será também discutido mais adiante.

No caso das soluções privadas, isto é, soluções mediadas pelo mercado, são-nos apresentadas as seguintes alternativas:

- a) **Fundações de proteção de ambiente:** Consiste em instituições que sensibilizam os cidadãos para as questões ambientais e promovem a adoção de comportamentos alternativos;
- b) **Contrato entre as partes interessadas:** Será abordado este tema no ponto 2.3.2. posteriormente.

2.3.1. A Teoria Pigouviana

Segundo Pigou (1932), as externalidades ocorridas no âmbito ambiental, deveriam ser resolvidas mediante a aplicação de tributos ambientais. Associada a esta teoria, os tributos ambientais foram apelidados por «imposto pigouviano» ou «taxa pigouviana».

Na teoria pigouviana, destaca-se a intervenção do Estado na correção da externalidade verificada, por este figurar-se um interveniente eficiente na internalização e por promover a equidade e o estímulo ao crescimento e estabilidade macroeconómica¹⁸.

Quando estamos perante uma externalidade negativa, verifica-se que o custo social marginal é superior ao custo privado marginal. A intervenção do Governo na sua correção consiste, portanto, na aplicação de um tributo que representasse a diferença entre o custo social e o custo marginal. Desta forma, o custo privado marginal e o custo social deverão coincidir, permitindo corrigir o preço inicial do bem, em que os custos sociais não estavam refletidos e posteriormente será estabelecido o equilíbrio no mercado.

Segundo esta teoria pigouviana, será pago imposto na mesma proporção em que se polui. Logo, quanto mais se polui, mais imposto se pagará. Através da tributação, é expectável que seja mais caro poluir e que o produtor adote alternativas de forma a minimizar os prejuízos ambientais da sua produção.

Resumidamente, no caso da poluição, a existência de tributos ecológicos permitiria alcançar um nível ótimo de emissão de CO₂, assim como se verificava uma eficiência

¹⁸ Saraiva, R. (2020). A política fiscal ambiental. *Revista Eletrónica de Direito Pública*. 7(2).

acrescida na gestão dos recursos. Contudo, a dificuldade verificada nesta ótica é a determinação do valor de imposto ambiental para cobrir a externalidade provocada.

Em setores diretamente produtivos torna-se acessível estabelecer preços. Mas nos setores não diretamente produtivos é difícil de mensurar o valor que colmate o dano ambiental. Para estes casos, se for estipulado um valor demasiado baixo, é provável não se verificar uma mudança do paradigma, concluindo que internalizar a externalidade fica mais caro do que poluir.¹⁹

A teoria pigouviana verifica, portanto, algumas vulnerabilidades. Obviamente, a aplicação de um tributo não elimina o dano ambiental ocorrido. No entanto, se o objeto da questão for a diminuição das diferenças entre os custos privados e os custos sociais, a teoria pigouviana revela uma abordagem mais eficiente neste âmbito. Aliás, o Conselho Europeu reconhece nas conclusões do Conselho “Ambiente”, de 12 de Dezembro de 1991, que os impostos ambientais agiriam enquanto sistema de correção de preços, regido pelo princípio do poluidor-pagador, ao incorporarem os custos da poluição, bem como outros custos ambientais associados.

2.3.2. O Teorema de Coase

O Teorema de Coase enquadra-se no ponto 2.3 das soluções privadas apresentadas anteriormente. Para este caso, a internalização das externalidades consiste numa negociação bilateral entre o agente causador da poluição e a vítima do impacto ambiental desencadeado, sendo que no acordo entre as partes é estabelecido um montante a receber e/ou a pagar pelo dano provocado.

Segundo Coase (1960), a externalidade verificada é recíproca entre o sujeito A (agente causador da poluição) e o sujeito B (vítima do impacto ambiental) e considera-se errado culpar apenas o primeiro, tal como se verifica na teoria Pigouviana²⁰. De facto, Coase contraria Pigou no sentido em que é preferível que os intervenientes da externalidade negociem um acordo que beneficie ambos, ao invés da intervenção do Estado na resolução da problemática.

Neste teorema, está em causa a questão dos direitos de propriedade. Num cenário hipotético, em que o sujeito A causa dano ao sujeito B e, se considerarmos que o sujeito

¹⁹ Saraiva, R. (2009). *A herança de Quioto em clima de incerteza*. (Tese de doutoramento, Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa, Lisboa, Portugal). Disponível em: <http://hdl.handle.net/10451/2237>

²⁰ Coase, R.H. (1960). The Problem of Social Cost. *The Journal of Law & Economics*, III, 1-44.

A possui direitos de propriedade, então A deverá pagar uma indemnização a B. Num cenário inverso, em que é o sujeito B quem possui os direitos de propriedade, então A deverá compensar B pelos prejuízos causados.

Adianta Dales (1997) que os direitos de propriedade não deverão ser ambíguos e devem ser exclusivos, transferíveis e respeitados contra a defraudação voluntárias ou involuntárias de outrem²¹. Apenas se os direitos de propriedade forem bem definidos, ao mesmo tempo que há um valor baixo de custos de transação e um número reduzido de partes afetadas, a negociação poderá ser eficiente na internalização da externalidade.

Ao analisarmos os factos apresentados por Ronald Coase, e comparando com Arthur C. Pigou, concluí-se que o contrato entre as partes não dá uma resposta tão eficaz como a aplicação do tributo ambiental. Isto porque se verificou que existe uma carência nos direitos de propriedade sobre alguns bens ambientais. Para além disso, o Teorema de Coase permite legitimar o direito de causar dano com o ato de negociação, enquanto que a Teoria Pigouviana pretende incorporar o valor da poluição no bem em questão.

2.4. O Princípio do Poluidor Pagador

O Princípio do Poluidor Pagador (PPP) foi citado, pela primeira vez, pela Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico (OCDE), na Recomendação do Conselho sobre Princípios Orientadores Relativos aos Aspectos Económicos Internacionais das Políticas Ambientais, estando inicialmente consagrado pelo artigo 130ºR aditado pelo Acto Único Europeu ao Tratado de Roma.²²

O Conselho da OCDE define o princípio do poluidor-pagador enquanto «princípio que se usa para alocar os custos das medidas de prevenção e controlo da poluição, para estimular a utilização racional dos recursos ambientais escassos e para evitar distorções ao comércio e ao investimento internacionais»²³. No fundo, a OCDE defende que a aplicação do PPP deve ser feita de forma a que os custos de prevenção e reparação sejam incluídos no preço dos bens e serviços causadores de poluição.

²¹ Faucheux, S. & Noel, J. F. (1997). Teoria das externalidades, direitos de propriedade e meio ambiente. In *Economia dos Recursos Naturais e do Meio Ambiente* (pp. 215-249). Lisboa: Instituto Piaget.

²² Recomendação C(72)128 DE 26 de Maio de 1972

²³ Tradução livre do autor. No original: *The principle to be used for allocating costs of pollution prevention and control measures to encourage rational use of scarce environment resources and to avoid distortions in international trade and investment is the so-called «Polluter-Pays Principle».*

Para além deste princípio, a política ambiental da UE também se baseia nos princípios da precaução e da ação preventiva e no princípio da correção, prioritariamente na fonte, dos danos causados ao ambiente - Artigo 191º, nº 2 do TFUE-, estando estes princípios todos interligados à questão primordial que é a proteção ambiental.

No que diz respeito à reparação dos danos, temos por base a aplicação do PPP regido pela Directiva n.º 2004/35/CE, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 21 de Abril e que, segundo a mesma, considera-se danos ambientais aqueles que são «causados pela poluição atmosférica, na medida em que causem danos à água, ao solo, às espécies ou aos habitats naturais protegidos».

Importa mencionar que estão excluídos de aplicabilidade do PPP os danos ambientais causados por «[a]tos de de conflito armado, hostilidades, guerra civil ou insurreição, assim como fenómenos naturais de carácter excepcional, inevitável e irresistível» - Artigo 4º, nº1 da Directiva n.º 2004/35/CE.

No que toca à avaliação dos danos ambientais propriamente dito, existem certos desafios. Primeiro, há alguma dificuldade na perceção do agente causador da poluição. A Comunicação da Comissão, anexa a Recomendação do Conselho de 3 de Março de 1975 define o poluidor como «aquele que degrada direta ou indiretamente o ambiente ou cria as condições que levam a essa degradação». Ora, se, por um lado, o produtor de um bem poluente é causador da poluição de uma forma direta, por outro lado, o consumidor pode igualmente contribuir, ainda que de uma forma indireta, para a degradação ambiental pelo uso constante desse mesmo bem.

Ainda assim, a Comunidade Europeia afirma que a atividade dos produtores é efetivamente mais fácil de regulamentar, sendo, portanto, mais fácil de internalizar as externalidades ocorridas por via de atividades económicas prejudiciais ao meio ambiente - Recomendação 75/436.

O outro desafio detetado com a avaliação dos danos ambientais é relativamente à quota-parte da responsabilidade a ser atribuída, sendo que este último foi, de facto, uma dificuldade revelada com a aplicação da teoria pigouviana discutida anteriormente.

A Directiva n.º 2004/35/CE foi transposta para o direito nacional pelo Decreto-Lei n.º 147/2008, de 29 de julho. Este Decreto-Lei veio implementar no ordenamento jurídico português um regime de responsabilidade por danos ambientais, estando incluída também orientações relativamente à gestão de resíduos da indústria extractiva.

Dentro do regime de responsabilidade civil podemos distinguir a responsabilidade subjetiva da responsabilidade objetiva. A primeira defende que «[q]uem, com dolo ou mera culpa, ofender direitos ou interesses alheios por via da lesão de um componente ambiental fica obrigado a reparar os danos resultantes dessa ofensa» - Artigo 8º do Decreto-Lei n.º 147/2008. A aplicação da responsabilidade subjetiva exige que se verifique cinco requisitos, sendo eles o facto voluntário do agente, a ilicitude, a culpa, o dano e o nexo de causalidade entre o facto e o dano²⁴.

No caso em que a culpa ou dolo se torna difícil de identificar, seguimos pela via da responsabilidade objetiva. Assim, o artigo 7º do mesmo Decreto-Lei defende que

[q]uem, em virtude do exercício de uma actividade económica enumerada no anexo III ao presente decreto-lei, que dele faz parte integrante, ofender direitos ou interesses alheios por via da lesão de um qualquer componente ambiental é obrigado a reparar os danos resultantes dessa ofensa, independentemente da existência de culpa ou dolo.

O anexo III, igualmente transposto pela Diretiva n.º 2004/35/CE, trata-se de uma lista extensiva de atividades económicas potencialmente perigosas, sujeitas a um regime de responsabilidade civil por danos ambientais, independentemente de existir culpa ou dolo. Algumas das atividades que poderão ser geradas responsabilidades por dano ambiental são as indústrias do setor de energia; produção e transformação de metais; indústria mineral; indústria química; gestão de resíduos; produção em grande escala de pasta de papel, papel e cartão, tingimento de têxteis e curtumes; e, produção em grande escala de carne, laticínios e géneros alimentícios.

Já no que diz respeito à reparação dos danos ambientais, remetemos para um outro tipo de responsabilidade, que é a responsabilidade administrativa. Em Portugal, a entidade competente para efeitos de aplicabilidade deste regime é a Agência Portuguesa do Ambiente (APA), assumindo «a tarefa de garantir a tutela dos bens ambientais afectados, superando as dificuldades que podem advir da afectação de um universo alargado de lesados».

Em síntese, o PPP trata-se de um princípio que deverá estar aliado a um instrumento económico, como é o caso dos impostos ambientais. É de notar que estes não possuem carácter sancionatório, uma vez que incidem em atos lícitos e cuja finalidade prende-se com a supressão dos atos danosos para o ambiente. Realisticamente, o PPP atua como

²⁴ Archer, A.B. (2009). *Direito do Ambiente e Responsabilidade Civil*. Coimbra: Almedina

instrumento de prevenção de danos ambientais futuros e enquanto instrumento de reparação de danos passados, não havendo lugar à efetiva punição^{25 26}.

2.5. O importância do Protocolo de Quioto e a criação do Regime do Comércio Europeu das Licenças de Emissão

Derivado da crescente preocupação face ao aquecimento global, vários representantes dos Governos nacionais reuniram-se com o objetivo de transitar para uma economia livre de combustíveis fósseis no decorrer do próximo século. Esta reunião, realizada em 1997, originou uma negociação a nível mundial, que ficou conhecida como o Protocolo de Quioto.

O Protocolo de Quioto tinha como claro objetivo a redução das emissões de GEE, em que vários países comprometeram-se a limitar as suas emissões de dióxido de carbono para a atmosfera terrestre. No caso da UE, os países membros comprometeram-se em reduzir 8% das suas emissões de GEE em relação aos níveis registados em 1990.

Ao abrigo deste protocolo, estavam previstos três mecanismos de flexibilização que permitam os países escolher de que forma poderiam alcançar as metas de redução das emissões:

- Implementação Conjunta (IC) – Artigo 6.º do Protocolo de Quioto
- Mecanismo de Desenvolvimento Limpo (MDL) – Artigo 12.º do Protocolo de Quioto
- Comércio Internacional de Licenças de Emissão (CILE) – Artigo 17.º do Protocolo de Quioto

Este último foi o que mais se destacou, conferindo apoio tanto por parte dos ambientalistas como pelos empresários²⁷. Ainda assim, todos os três mecanismos de flexibilização tiveram por base o princípio da eficiência²⁸. Isto é, existe autonomia nos

²⁵ Soares, C. A. D. (2002). *O Imposto Ambiental - Direito Fiscal do Ambiente*. Almedina: Coimbra

²⁶ Aragão, M. A. S. (1997). *O Princípio do Poluidor Pagador: Pedra angular da política comunitária do ambiente*. Coimbra Editora: Coimbra

²⁷ Saraiva, R. N. C. G. (2009). *A herança de Quioto em clima de incerteza: análise jurídico-económica do mercado de emissões num quadro de desenvolvimento sustentado* (Tese de doutoramento, FDUL, Lisboa, Portugal). Disponível em: <http://hdl.handle.net/10451/2237>

²⁸ Gonçalves, A. A. R. & Góis, C. G. (2012). *Reconhecimento contabilístico das licenças de emissão de CO2: O caso português*. Disponível em: http://www.aeca1.org/pub/on_line/comunicaciones_xvencuentroaeca/general.htm

vários países signatários ao Protocolo de Quioto em adotar as medidas que melhor se adequam, de forma a alcançar as metas estabelecidas.

A União Europeia transpôs o mecanismo CILE para a esfera comunitária, passando a ser designado por Regime do Comércio Europeu das Licenças de Emissão (CELE), estando previsto na Diretiva 2003/87/CE, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 13 de Outubro. De uma forma bastante simples, a aquisição de uma licença corresponderia a uma tonelada de CO₂ da qual a empresa está autorizada a emitir, sendo que esta aquisição é feita em leilão.

Em Portugal, o Regime CELE foi transposta para a ordem jurídica pelo Decreto-Lei n.º 233/2004, de 14 de Dezembro, tendo apenas dado início no ano de 2005. Este regime avançou por um período experimental de 2 anos, caracterizado pelo Plano Nacional de Atribuição de Licenças de Emissão (PNALE I), entre o período de 2005 até 2007. Findo este período temporal, a aplicação do regime prosseguiu até 2012, caracterizado posteriormente por PNALE II. Em ambos os planos nacionais, a atribuição de licenças era gratuita, embora existisse obrigatoriedade de monitorização, verificação e comunicação das emissões.

No geral, este regime regulamentado entre 2005 e 2012 revelou ter algumas falhas. Primeiro, porque apenas os países desenvolvidos é que estavam obrigados a limitar as suas emissões contrariamente aos países em desenvolvimento, sendo que últimos serão aqueles que, à partida, gerarão mais poluição derivado do seu crescimento económico²⁹.

Para além disso, embora este seja um regime relativo às emissões de dióxido de carbono, deveria também abranger outros gases com efeitos de estufa, especialmente o metano, que está comprovado ser mais poluente do que o CO₂³⁰, para além de outros (óxido de azoto, hidrofluorcarbonetos, etc).

Assim, com o Pacote Clima Energia (Diretiva 2009/29/CE), as regras de funcionamento do regime CELE foram alteradas e introduziu-se as seguintes medidas:

1. Alargamento do âmbito com a introdução de novos gases e novos sectores;
2. A quantidade total de licenças de emissão determinada a nível comunitário;

²⁹ Santos, A. C. (2013). O Comércio de Licenças de Emissão em Portugal. *International Business and Economics Review: Revista Internacional de Gestão e Comunicação*. 1(4), 63-77.

³⁰ Santos, F. D. (2004) Alterações Climáticas: situação actual e cenários futuros. *GeoINova* 1(9). 1-19

3. Atribuição de licenças de emissão com recurso a leilão, mantendo-se marginalmente a atribuição gratuita, feita com recurso a *benchmarks* definidos a nível comunitário.

A terceira fase do CELE, compreendida entre 2013 e 2020, surge assim com novas medidas «a fim de explorar melhor os benefícios do comércio de licenças de emissão, com vista a evitar distorções no mercado interno e facilitar a ligação dos regimes de comércio de licenças de emissão» - Diretiva 2009/29/CE

Com o Acordo de Paris, em 2015, ficou definido a redução das emissões de carbono em, pelo menos, 40% até 2030, sendo este o foco no decorrer da próxima fase do CELE (2021-2030).

Para que as empresas possam realizar operações de compra e venda no mercado de licenças de emissão é necessário que estejam registadas no Registo Português de Licenças de Emissão. É de realçar que as receitas geradas pela venda das licenças de emissão de carbono são revertidas para o Fundo Português de Carbono – Portaria n.º 3-A/2014, de 7 de Janeiro.

De acordo com o mais recente Relatório & Contas do Fundo Ambiental, as receitas obtidas pelos leilões no âmbito do Regime CELE foi de € 255.794.065,00, cujo valor reverte para projetos no domínio da ação climática, resíduos e economia circular, da educação ambiental, da recuperação de danos ambientais, da conservação da natureza e dos recursos hídricos³¹.

Ao nível do cumprimento do Protocolo de Quioto, para além do Regime das Licenças de Emissão, Portugal tem organizado vários programas nacionais como o Programa Nacional para as Alterações Climáticas 2020/2030 (PNAC 2020/2030), que tem como objetivo a redução até 40% dos gases com efeito estufa até ao ano de 2030 e alcançar a neutralidade carbónica em 2050.

Em complemento ao PNAC, surge o Roteiro Nacional de Baixo Carbono em 2020, com o desenvolvimento de instrumentos que visam o cumprimento das políticas ambientais. No entanto, para que isto se tornasse possível, foi criado um Sistema Nacional para Políticas e Medidas, para que houvesse um mecanismo de monitorização e comunicação de informações sobre emissão dos gases com efeito de estufa. Este sistema teve por base

³¹ Fundo Ambiental (2020). *Relatório de Atividades, Gestão e Contas do Fundo Ambiental*. Disponível em: <https://www.fundoambiental.pt/quem-somos/relatorio-de-atividades-e-gestao.aspx>

o Regulamento (UE), n.º 525/2013 do Parlamento Europeu e do Conselho, de 21 de Maio de 2013, que foi criado após a revogação da Decisão n.º 280/2004/CE, com o objetivo de melhorar a transparência, coerência e precisão das comunicações relatadas pelos Estados-membros.

O presente regulamento pretende «estabilizar as concentrações dos gases com efeito de estufa na atmosfera a um nível que evite uma interferência antropogénica perigosa com o sistema climático». Logo, para que a temperatura terrestre não ultrapasse os 2º C, a União Europeia defende que «[é] necessária uma monitorização e uma comunicação exaustivas e uma avaliação regular das emissões de gases com efeito de estufa com origem na União e nos Estados-Membros e dos seus esforços para combater as alterações climáticas».

Como tal, os Estados-membros estão sujeitos à entrega do inventário anual dos gases com efeito estufa e outros poluentes atmosféricos. Em Portugal, a entidade reguladora deste procedimento é, mais uma vez, a APA que, após a entrega, os inventários estão sujeitos a um processo de revisão por uma equipa UNFCCC. Deste modo, com base na informação submetida, será possível averiguar se um dado Estado-membro cumpriu ou não com as metas estabelecidas.

2.6. A Reforma da Fiscalidade Verde

O recurso à tributação como meio de atingir as metas ambientais não tem sido consensual entre os vários países da União Europeia. Ainda assim, a teoria pigouviana teve um impacto tremendo na conceção da Fiscalidade Ambiental e do qual ganhou um lugar de atuação no século XXI.

A aposta na fiscalidade para os problemas climáticos iniciou-se em 1993, com o surgimento de um pacote de recomendações na União Europeia, designadas por *White paper on growth, competitiveness and employment*³². Este foi um documento de extrema importância, pois foi o ponto de partida para os países membros da Comunidade Europeia, perante uma grande recessão no final do século XX, de orientar «para um modelo de desenvolvimento sustentável, tanto do ponto de vista da eficácia do triângulo

³² Tradução livre do autor: O Livro Branco do Crescimento, Competitividade e Emprego.

crescimento-competitividade-emprego, como em termos de ambiente e de melhoria da qualidade de vida».³³

Em Portugal, e de acordo com o Despacho n.º 1962/2014, «o Governo decidiu iniciar a revisão da fiscalidade ambiental e energética, bem como promover um novo enquadramento fiscal e para-fiscal, através do desenvolvimento de mecanismos que permitam a internalização das externalidades ambientais». A Reforma da Fiscalidade Verde, consagrada na Lei n.º 82-D/2014, de 31 de dezembro, é, hoje, composta por um conjunto de normas fiscais ambientais nos setores da energia, transportes, água, resíduos, florestas e biodiversidade. Para além disso, inclui ainda um regime de tributação dos sacos de plástico e um regime de incentivo ao abate de veículos em fim de vida.

A implementação desta reforma verde no sistema fiscal português abriu mais horizontes à tributação ambiental, não se limitando só ao ISP e aos impostos aplicados ao setor automóvel, tem agora em vista objetivos como:

1. Penalizar mais o que se polui e degrada, para desagravar o trabalho e as famílias;
2. Reduzir a dependência energética do exterior;
3. Induzir padrões de produção e de consumo mais sustentáveis, reforçando a liberdade e responsabilidade dos cidadãos e das empresas;
4. Promover a eficiência na utilização de recursos, nomeadamente, água, energia e materiais;
5. Fomentar o empreendedorismo e a criação de emprego;
6. Diversificar fontes de receita, num contexto de neutralidade do sistema fiscal e de competitividade económica;

Esta reforma tem subjacente a ideia de um duplo dividendo. Ou seja, os impostos ambientais visam proteger o ambiente (1.º dividendo), ao mesmo tempo que tencionam reduzir a carga fiscal sobre o trabalho, aumentando consequentemente o emprego (2.º dividendo).

No entanto, a existência de um segundo dividendo tem gerado alguma controvérsia, havendo quem defenda que este não existe ou, até, quem defenda que a reforma da

³³ Comissão Europeia (1994). *The challenges and ways forward into the 21st century: White paper*. Luxemburgo: Serviço das Publicações Oficiais das Comunidades Europeias. Disponível em: <https://op.europa.eu/en/publication-detail/-/publication/0d563bc1-f17e-48ab-bb2a-9dd9a31d5004>

fiscalidade verde poderia gerar um ainda triplo dividendo. Segundo Pereira & Pereira (2014, citado por Borrego & Carreira, 2018), o terceiro dividendo correspondia à diminuição da pobreza e uma melhoria do equilíbrio orçamental³⁴.

É de notar que estas reformas assentam no princípio da neutralidade fiscal, pelo que não é suposto que ocorra um aumento da tributação. O recurso à reciclagem da receita fiscal é a via da qual ocorre a substituição de imposto pelo outro, sendo o seu efeito neutro em termos de carga fiscal suportada.

Méndez et. al (2002) analisaram cerca de 207 simulações de modelos relacionados com o duplo dividendo e conclui-se que as reformas que utilizam as receitas ambientais para reduzir os impostos sobre o trabalho geraram resultados positivos, verificando-se um aumento do PIB e do emprego³⁵.

Já em Portugal, a Comissão que realizou o Projeto de Reforma da Fiscalidade Verde simulou vários cenários de reciclagem da receita fiscal com a aplicação de tributos ambientais, de forma a obter o duplo ou, até, o triplo dividendo. Ou seja, a introdução dos tributos ambientais no sistema fiscal português traduzir-se-ia na diminuição de impostos distorcionários e, conseqüentemente, alcançar o duplo dividendo.

Conclui Vasconcelos et. al (2014), que o melhor resultado obtido por aplicação dessa reciclagem consistia em utilizar 50% da receita para diminuir os impostos sobre os rendimentos individuais, 25% para redução dos impostos sobre o trabalho para o empregadores e 25% para investir na eficiência ambiental³⁶. Desta forma, seria possível conseguir um aumento do PIB e do emprego, tal como nos estudos obtidos por Méndez.

Ainda assim, a literatura existente acerca desta matéria é inconclusiva. Contudo, a OCDE defende que, para a implementação de uma reforma verde fiscal, os Governos deverão ter em conta a estrutura do sistema fiscal em questão, a presença de fatores de produção

³⁴ Pereira, A. M. & Pereira, R. M. (2014). Environmental fiscal reform and fiscal consolidation: the quest for the third dividend in Portugal. *Public Finance Review*. 42(2). 222-253

³⁵ Méndez, M. R. (2002). Reforma fiscal verde y doble dividendo: una revisión de la evidencia empírica. *Papels de trabajo del Instituto de Estudios Fiscales*. (27), 7-26

³⁶ Vasconcelos, J., et al (2014). *Projeto de Reforma da Fiscalidade Verde*. Ministério do Ambiente, do Ordenamento do Território e da Energia. Disponível em:

<https://www.historico.portugal.gov.pt/pt/o-governo/arquivo-historico/governos-constitucionais/gc19/os-ministerios/maote/quero-saber-mais/sobre-o-ministerio/consulta-publica-fiscalidade-verde/relatorio-comissao-reforma.aspx>

para além do trabalho e a presença de famílias que não façam parte da força de trabalho³⁷.

2.6.1. Impacto em sede de IRC

O Imposto sobre o Rendimento de Pessoas Coletivas (IRC) surgiu em 1989, com a aprovação do Decreto-Lei n.º 442-B/88, de 30 de Novembro. A reforma da tributação do rendimento em pessoas coletivas segue os princípios da equidade, eficiência e simplicidade, facilitando o cumprimento das obrigações fiscais, ao mesmo tempo que se apelava à promoção do desenvolvimento económico e justiça social - Lei n.º 106/88, de 17 de Setembro.

A legislação respeitante ao ambiente, em sede de IRC, apenas surge final do século XX, destacando-se as seguintes matérias:

- a) Provisão para recuperação paisagística de terrenos (Decreto-Lei n.º 21/97, de 21 de Janeiro)
- b) Majoração dos encargos com mecenato ambiental (Artigo 5º, n.º11, alínea d) da Lei n.º 127-B/97)

A alínea a) foi, mais tarde, retificada para o atual artigo 40º do Código do IRC, tendo sido uma das primeiras medidas fiscais de carácter ambiental a entrar no ordenamento jurídico português. Já a alínea b) referida acima, continua ainda hoje em vigor, tanto no Código do IRC, como no Estatuto dos Benefícios Fiscais (EBF).

Em forma de resumo, estão atualmente em vigor em sede de IRC as medidas com objetivo de proteção ambiental constatadas no seguinte quadro ^{38 39}:

³⁷ OCDE (2000). *Greening Tax Mixes in OECD Countries: a Preliminary Assessment*. Disponível em: <https://www.oecd.org/env/tools-evaluation/2385866.pdf>

³⁸ Carreira, F. J. A. & Borrego, A.C. (2019). *Fiscalidade, ambiente e economia circular: o caso dos impostos sobre o rendimento em Portugal*. Disponível em: <http://hdl.handle.net/10400.26/28126>

³⁹ Oliveira, F. G., et al. (2019). *Os Benefícios Fiscais em Portugal*. Disponível em: <https://www.portugal.gov.pt/download-ficheiros/ficheiro.aspx?v=%3D%3DBAAAAB%2BLCAAAAAABACzMDQwAgCG5%2BmBAAAA%3D%3D>

Quadro 2.1: Medidas fiscais em sede de IRC

Medida Fiscal	Enquadramento Legal	Ano de entrada em vigor
Provisão para a reparação de danos de carácter ambiental	Artigo 40.º do CIRC	1997
Majoração dos encargos com mecenato ambiental	Artigo 62.º, n.º 2 do EBF	1999
Entidades gestoras de sistemas integrados de gestão de fluxos específicos de resíduos	Artigo 53.º do EBF	2000
Exclusão de tributação autónoma dos veículos movidos exclusivamente a energia elétrica	Artigo 88.º, n.º 3 do CIRC	2008
Tributação autónoma reduzida para viaturas de passageiros híbridas plug-in	Artigo 88.º, n.º 18 do CIRC	2015
Tributação autónoma reduzida para viaturas ligeiras de passageiros movidos a GNV	Artigo 88.º, n.º 19 do CIRC	2015
Majoração dos gastos suportados com a aquisição de eletricidade e GNV no transporte rodoviário	Artigo 59.º-A do EBF	2015
Majoração dos gastos com sistemas de <i>bike-sharing</i> e <i>car-sharing</i>	Artigo 59.º-B do EBF	2015
Majoração das despesas com aquisição de frotas de velocípedes	Artigo 59.º-C do EBF	2015
Majoração das contribuições financeiras dos proprietários e produtores florestais aderentes a uma zona de intervenção florestal	Artigo 59.º-D, n.º 12 a 14 do EBF	2015
Majoração das despesas com certificação biológica de explorações	Artigo 59.º-E do EBF	2017
Rendimentos obtidos no âmbito da gestão de recursos florestais por entidades de gestão florestal (EGF) reconhecida; Rendimentos respeitantes a participações sociais em EGF; Saldo positivo entre as mais-valias e as menos-valias resultantes da alienação de participações sociais em EGF	Artigo 59.º-G do EBF	2018
Majoração dos gastos ou perdas relativos a depreciações fiscalmente aceites de ativos fixos tangíveis correspondentes a embarcações eletrossolares ou exclusivamente elétricas	Artigo 59.º-J do EBF	2019

Fonte: Produção própria

Daquilo que é possível entender, conclui-se que as medidas ambientais legisladas ao nível do IRC estão muito focadas ao nível da mobilização, incentivando à adoção de veículos menos poluentes para o meio ambiente ou até o incentivo à aquisição de veículos

elétricos ao invés de veículos movidos por combustíveis fósseis, apelando igualmente ao *car-sharing* e o *bike-sharing*.

Nas normas publicadas mais recentemente, após a publicação da Reforma da Fiscalidade Verde, notou-se algum foco na questão florestal, derivado possivelmente ao aumento dos incêndios que se fez sentir nos últimos anos em Portugal e do impacto ambiental negativo que estas catástrofes têm no planeta.

Embora o quadro acima tenha mais foco nas empresas, algumas delas também se aplicam para as pessoas singulares, mais especificamente, empresários em nome individual e trabalhadores independentes, que se enquadram na Categoria B de IRS. Não está legislada no Código do IRS nenhuma norma de carácter ambiental, pelo que as mesmas encontram-se previstas no Estatuto dos Benefícios Fiscais (EBF).

2.6.2. Impacto em sede de IVA

O Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA), também conhecido por Imposto sobre o Consumo, surgiu em 1986, com a aprovação do Decreto-Lei n.º 394-B/84, de 26 de Dezembro. Este imposto surgiu como consequência da adesão de Portugal à Comunidade Económica Europeia (CEE), tendo sido este Decreto-Lei uma transposição da chamada «6ª Diretiva» (77/388/CEE, de 17 de Maio de 1977).

Desde a sua entrada em vigor, não se verificou uma grande evolução de normas de carácter ambiental, tendo apenas se verificado uma maior adesão em 2015, após a publicação da Reforma da Fiscalidade Verde. São elas:

- a) Taxa reduzida para os serviços de reparação de velocípedes (Verba 2.31. da Lista I anexa ao CIVA);
- b) Dedução a 100% do IVA das despesas relativas à aquisição, fabrico ou importação, à locação e à transformação em viaturas elétricas ou híbridas plug-in cujo valor de aquisição não exceda o definido na portaria a que se refere a alínea e) do n.º 1 do artigo 34.º do Código do IRC (Artigo 21º, n.º2, alínea f));
- c) Dedução a 50% do IVA das despesas relativas à aquisição, fabrico ou importação, à locação e à transformação em viaturas movidas a GPL e GNV, cujo valor de aquisição não exceda o definido na portaria a que se refere a alínea e) do n.º 1 do artigo 34.º do Código do IRC (Artigo 21º, n.º2, alínea g))

Resumidamente, o IVA não é considerado um imposto impactante dentro da Reforma da Fiscalidade Verde, na medida em que este se trata de um imposto neutro. Ou seja, é um imposto que não interfere nas decisões dos agentes económicos, ao contrário do que acontece com os impostos com relevância ambiental propriamente dito.

2.6.3. Impacto em sede de IEC

O Código dos Impostos Especiais do Consumo (CIEC) está previsto no Decreto-Lei n.º 73/2010, de 21 de Junho e trata-se de uma transposição da Diretiva n.º 2008/118/CE, do Conselho, de 16 de Dezembro de 2008.

Os impostos especiais do consumo (IEC) são impostos que incidem sobre bens de consumo não essenciais e, inclusive, nocivos, como o álcool e bebidas alcoólicas, os produtos petrolíferos e energéticos e o tabaco manufacturado. Estes impostos estão revestidos por uma finalidade extrafiscal, na medida em que o seu propósito subjacente é a limitação e, conseqüente, redução do impacto negativo que os mesmo têm tanto na saúde como no ambiente⁴⁰.

Os IEC são considerados impostos indiretos e monofásicos, pelo que obedecem ao princípio da equivalência. Quer isto dizer que são impostos que incidem sobre certos bens de consumo (idêntico ao IVA), que são pagos uma única vez ao longo da cadeia de transmissão de bens e que não atendem à capacidade contributiva dos sujeitos passivos.

Relativamente ao princípio da equivalência, o artigo 2.º do CIEC defende que, sob este princípio, os IEC procuram «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». Este artigo acaba por remeter ao n.º 2 do artigo 6.º da LGT, em que a tributação indireta deverá favorecer os bens e consumos de primeira necessidade. Os IEC irão, portanto, agravar o preço desse mesmo bem ou bens prejudiciais à saúde e/ou ambiente, agindo como meio desincentivador do seu consumo.

O que se destacou na Reforma da Fiscalidade Verde em sede de IEC foi o adicionamento sobre as emissões de CO₂ (artigo 92.º-A). Ou seja, para além das taxas aplicadas nos termos do artigo 92.º, a utilização dos combustíveis fósseis (gasolina,

⁴⁰ Fusco, G. R. A. (2016). *Impostos Especiais sobre o Consumo em Portugal: a extrafiscalidade e a saúde*. (Dissertação de Mestrado, Instituto Superior de Gestão, Lisboa, Portugal). Disponível em: <http://hdl.handle.net/10400.26/14263>

petróleo, gasóleo, GPL, gás natural, fuelóleo, coque e carvão) gera mais uma taxa adicional pelo seu consumo.

Ao contrário dos outros impostos (IRC e IVA), os IEC incidem sobre a generalidade dos sujeitos passivos, independentemente de se tratarem de empresas ou não⁴¹. Dentro destes três impostos, o IEC é talvez quem mais penaliza as pessoas individuais.

2.7. Reconhecimento contabilístico das matérias ambientais

Em complemento à fiscalidade, a contabilidade poderá também assumir um papel importante na questão ambiental. A contabilidade, para além de ser um serviço necessário e imprescindível, é uma ferramenta da qual conseguimos comunicar a informação da posição económica e financeira de uma entidade e, a partir daí, estar apto para a tomada de diversas decisões.

No entanto (e por defeito), os custos ambientais não costumam ser visíveis na contabilidade, uma vez que os mesmos são alocados a custos gerais. Uma das formas de avaliar o impacto ambiental das empresas seria diferenciar esses mesmos custos. Não só teríamos a noção do impacto ambiental derivado de uma dada atividade, como a empresa em questão poderia questionar de que forma pode reduzir esses mesmos gastos⁴².

O Sistema de Normalização Contabilística (SNC) prevê uma Norma Contabilística de Relato Financeiro (NCRF) respeitante a matérias ambientais – NCRF 26 -, que foi transposta com base na Recomendação da Comissão a 30 de Maio de 2001 (2001/453/EC). Esta era uma norma opcional, mas com a publicação do Decreto-Lei n.º 89/2017, de 28 de Julho, passou a ser obrigatório que certas grandes empresas e grupos publicassem, para além do relato financeiro, também o relato não financeiro.

Segundo este Decreto-Lei apresentado,

[a]s grandes empresas e as empresas-mãe de um grande grupo, que tenham estatuto legal de entidades de interesse público e que tenham, em média, mais de 500 trabalhadores, devem apresentar anualmente uma demonstração não financeira, incluída no relatório de gestão ou apresentada num relatório separado, elaborada

⁴¹ Carreira, F. & Borrego, A. C. (2019). *Fiscalidade, ambiente e economia circular: O caso dos tributos sobre o consumo*. Disponível em: <http://hdl.handle.net/10400.26/29871>

⁴² Ortigueira, M. M. (2018). *Contabilidade Ambiental: Um instrumento de apoio à gestão e ao meio ambiente* (Relatório de estágio, Faculdade de Economia da Universidade de Coimbra, Coimbra, Portugal). Disponível em: <http://hdl.handle.net/10316/84375>

pelos seus órgãos de administração, contendo as informações não financeiras bastantes para uma compreensão da evolução, do desempenho, da posição e do impacto das suas atividades, referentes, no mínimo, às questões ambientais (...),

acrescendo também outras questões sociais associadas à justiça climática, a igualdade entre homens e mulheres, a não discriminação e o combate à corrupção.

Apesar de os custos ambientais serem normalmente incluídos nos custos gerais, a NCRF 26 tem definido o tratamento contabilístico no caso de aquisição das licenças de emissão de GEE, que se encontra no apêndice dessa norma.

Simplificando o seu tratamento contabilístico, estas licenças deverão ser reconhecidas como um ativo intangível e mensuradas ao justo valor, independentemente de as licenças terem sido obtidas gratuitamente ou a título oneroso. No caso de as mesmas serem obtidas de forma gratuita, a contrapartida do reconhecimento da licença deverá ser enquanto subsídio. Já as emissões de GEE deverão ser reconhecidas como gasto e mensuradas ao custo das licenças detidas, seguindo a fórmula de custeio FIFO (*First In, First Out*).⁴³

A adoção de uma contabilidade com uma ótica ambiental traz algumas dificuldades. É certo que cada vez mais se observa entidades que mostram preocupação ambiental e pela sustentabilidade, mas há alguns obstáculos à implementação de um sistema de informação capaz de diferenciar os custos ambientais dos custos gerais. Desde logo, «a complexidade dos padrões ISO, as exigências legais e a falta de incentivos para implementar os sistemas, a falta de compromisso de gestão, a falta de envolvimento e os custos de implementação e responsabilidades pouco claras»⁴⁴.

A contabilidade não financeira, ou relato não financeiro, é, portanto, um complemento acessório a esta temática ambiental e que carece de alguma notoriedade. Pode atuar tanto como instrumento de avaliação dos impactes ambientais gerados, desde logo, a

⁴³ Neves, A. S. S. (2018). *Contabilidade Ambiental e as Licenças de Emissão de Dióxido de Carbono (CO2): Um Estudo Caso para a Empresa Celbi, S.A.* (Relatório de estágio, Faculdade de Economia da Universidade de Coimbra, Coimbra, Portugal). Disponível em: <http://hdl.handle.net/10316/84638>

⁴⁴ Tradução livre do autor. No original: «(...) the complexity of the ISO standards, legal ramifications and the lack of incentives to implement a system of this type, the lack of management commitment, the lack of employee involvement, implementation costs and unclear responsibilities of employees»

Álvarez-García, J. & RíoRama, M. C. D. (2016). Sustainability and EMAS: Impact of Motivations and Barriers on the Perceived Benefits from the Adoption of Standards. *Sustainability MDPI Journal*. 8(10). 1-18

monitorização das emissões de gases com efeito de estufa, como também permite a que haja uma maior transparência e precisão nos gastos ambientais gerados.

CAPÍTULO III – Metodologias de Investigação

3.1. Considerações iniciais

O presente trabalho segue uma metodologia de estudo de caso enquanto estratégia de investigação. O estudo de caso parte de um problema inicial, em que, no caso desta dissertação, pretende dar resposta à pergunta de partida – Como pode a Fiscalidade responder aos desafios ambientais?

Yin (1993, citado por Matos & Pedro, 2011) define o caso de estudo como «*method of choice when the phenomenon under study is not readily distinguishable from its contexts*»⁴⁵. De facto, este tipo de metodologia tem mostrado que resultados podem ser mais facilmente compreendidos; capta características únicas do fenómeno em estudo; retrata a realidade e ajuda a perceber outros casos; e, por último, pode ser articulado e construir-se sobre acontecimentos não previstos⁴⁶.

Dada esta versatilidade, a opção pelo estudo de caso pareceu ser a via que melhor se adequava à continuação desta dissertação. Como tal, procedeu-se à escolha de um caso de jurisprudência do Centro de Arbitragem Administrativo (CAAD) para análise - Processo n.º: 650/2019-T.

A escolha do seguinte acórdão teve como objetivo analisar um caso particular de jurisprudência relativamente aos IEC em contexto ambiental. Mais especificamente, iremos analisar uma empresa cuja atividade está classificada como potencialmente perigosa para o meio ambiente e cuja questão prende-se com a sujeição ou não de ISP.

3.2. Enquadramento do caso prático

A A..., Lda, doravante Requerente, é uma sociedade cuja atividade consiste na recolha, análise e tratamento/recuperação de diversos resíduos, para além da realização de operações de regeneração e reciclagem de óleos minerais usados e de resíduos. Veio, nos

⁴⁵ Yin, R. (1993). *Applications of case study research*. Beverly Hills: Sage Publishing

⁴⁶ Matos, J., F. e Pedro, A. (2011). *O estudo de caso na investigação em educação - em direção a uma reconceptualização*. Sociedade Portuguesa de Ciências da Educação: Porto

termos do artigo 10.º, n.º 2 do Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (RJAT) e dos artigos 1.º e 2.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março, requerer a constituição de tribunal arbitral, pedindo que seja declarado ilegal o ato de liquidação n.º 2019/..., de 04/09/2019, assim como proceder à sua respetiva anulação, e que a Autoridade Tributária (AT) seja condenada a reembolsar a Requerente o montante de € 160.684,27, sendo que € 148.415,05 são respeitantes ao ISP e € 12.269,22 correspondem a juros compensatórios.

Em causa, está um ato de liquidação em sede de IEC derivado de uma ação de natureza inspetiva por parte da AT (doravante, Requerida) à Requerente, ação inspetiva esta que consistia na verificação das obrigações fiscais em sede de ISP entre o período de 01/01/2015 a 05/09/2018 da Requerente.

A constituição do Tribunal Arbitrário foi aceite pelo Exmo. Senhor Presidente do CAAD a 1 de outubro de 2019, sendo que o Tribunal Arbitral Coletivo foi constituído em 20 de dezembro de 2019.

3.3. Posição da Requerente

Como foi mencionado anteriormente, a Requerente exerce atividade de tratamento de óleos usados e de resíduos. Ela tem vista a reciclagem destes mesmos óleos e resíduos, pelo que, sempre que este processo não seja possível de se concretizar, a Requerente procede a um pré-tratamento (1.º tratamento ambiental), visando obter produtos que possam ser usados noutros setores, dando o exemplo da construção civil.

No entanto, afirma a Requerente que, no exercício da atividade, há óleos usados e resíduos que não têm qualquer tratamento e que, como tal, têm como destino final o aterro. Relativamente a estes últimos, não é aconselhável a deposição em aterro destes materiais em grandes quantidades, por questões ambientais. Neste caso em concreto, a Requerente deu-lhes um destino «menos agressivo em termos ambientais».

O que aconteceu foi que esses óleos e resíduos usados foram vendidos a 2 empresas com instalações industriais inseridas no CELE (C..., S.A. e D..., S.A.), constituindo o Grupo B designado aqui doravante. Segundo a Requerente, os materiais foram vendidos a 0,11€/kg, conforme Quadro 3.1. mais abaixo:

Quadro 3.1: Quantidades vendidas ao Grupo B

Anos	Código NC	Quantidade (t)	Taxa ISP	Imposto calculado
2016 (*)	2710 91 00	26,080	21,77	567,76
2016	2710 91 00	1.074,20	21,77	23.385,33
2017	2710 91 00	2.644,48	21,77	57.570,33
2018	2710 91 00	1.222,74	21,77	26.619,05

Fonte: Processo n.º: 650/2019-T

É de notar que a Requerente é titular do estatuto de depositário autorizado. Quer isto dizer que a atividade exercida pela mesma permite «(...) produzir, transformar, deter, receber e expedir, num entreposto fiscal, produtos sujeitos a impostos especiais de consumo em regime de suspensão do imposto» - Artigo 22.º, nº1 do CIEC.

Mediante o processo inspetivo realizado pela AT, a Requerente discorda com o ato de liquidação apurado pela mesma, pedindo ao Tribunal Arbitrário a efetiva anulação. A Requerente aponta, desde logo, a falta de fundamentação quanto à incidência subjetiva, afirmando que a AT é omissa relativamente à(s) norma(s) que suporta o ato de liquidação instaurado.

Quanto à incidência objetiva, também afirma que há falta de fundamentação na taxa de ISP aplicada. A posição apresentada pela Requerente é que os Resíduos de Hidrocarbonetos fornecidos às empresas do Grupo B (que estavam registadas no CELE) estavam isentos ao abrigo do artigo 89.º, nº1, alínea f) do CIEC. Segundo ele,

Estão isentos do imposto os produtos petrolíferos e energéticos que, comprovadamente (...) Sejam utilizados em instalações sujeitas ao regime de comércio europeu de emissão de licenças de gases com efeitos de estufa (CELE), identificadas no anexo ii do Decreto-Lei n.º 38/2013, de 15 de março, ou a um acordo de racionalização dos consumos de energia (ARCE), no que se refere aos produtos energéticos classificados pelos códigos NC 2701, 2702, 2704 e 2713, ao fuelóleo com teor de enxofre igual ou inferior a 1 %, classificado pelo código NC 2710 19 61 e aos produtos classificados pelo código NC 2711, com exceção das entidades que desenvolvam a atividade de produção de eletricidade, de eletricidade e calor (cogeração) ou de gás de cidade como sua atividade principal.

Para além disso, a Requerente defende que o produto substituído, em termos técnicos e económicos, o produto substituído só poderia ter sido o fuelóleo com teor de enxofre inferior a 1% e, como tal, beneficiam da isenção prevista no artigo mencionado anteriormente.

A 13 de Maio de 2019, a Requerente foi notificada pela Requerida para exercer o direito à audição acerca das conclusões da ação inspetiva, tendo gozado desse direito a 23 de Maio de 2019. Procedeu ao pagamento voluntário a 18/09/2019.

Só mais tarde, com a emissão de uma nota de liquidação adicional no valor de 43.596,47€, é que a Requerente solicitou a instauração do tribunal arbitrário pelos motivos apresentados supra.

3.4. Posição da Requerida

No que diz respeito à defesa da Requerida neste processo, a mesma concluiu que se verificou uma série de incongruências no cumprimento das obrigações fiscais da atividade exercida pela Requerente.

Numa fase inicial, a AT analisou as quantidades vendidas de Resíduos de Hidrocarbonetos às empresas do Grupo B através dos ficheiros SAF-T:

Quadro 3.2: SAF-T respeitante às vendas ocorridas ao Grupo B

IV.1.5 – Vendas do produto “Resíduos de Hidrocarbonetos”

Na análise dos ficheiros SAF-T de faturação, constatou-se a venda de um subproduto designado por “Resíduos de Hidrocarbonetos” código do produto “ARTO2748”, cujas quantidades vendidas se apresentam, de uma forma resumida, no quadro seguinte:

Quadro XI: Resíduos de Hidrocarbonetos, por cliente e por ano (em Kg)

Nome	NIPC	2015	2016	2017	2018	Total Geral
D...	...	0,00	0,00	922.280,00	1.222.740,00	2.145.020,00
C...	...	121.880,00	1.074.200,00	1.722.200,00	0,00	2.918.280,00
Total		121.880,00	1.074.200,00	2.644.480,00	1.222.740,00	5.063.300,00

Fonte: Processo n.º: 650/2019-T

Posteriormente, foram recolhidas amostras do produto no entreposto fiscal do tanque 758/04 da Requerente e duas amostras recolhidas nas instalações da empresa D..., S.A. Os resultados do laboratório revelaram que todas as amostras são constituídas por hidrocarbonetos, sendo que três delas são resíduos e óleos e uma das amostras, que foi retirada do fundo do entreposto fiscal, correspondente a óleo lubrificante. Para este último, o Código NC será diferente do que a Requerente apresentou inicialmente – de NC 2710 91 00 para NC 2710 99 00.

A Requerida conclui, assim, que «[t]odas as amostras em causa são constituídas por hidrocarbonetos, constituído essencialmente por óleos minerais usados recolhidos e por resíduos combustíveis provenientes de derrames e de lavagem de tanques de combustíveis».

A Requerida também verificou que o entreposto fiscal não mantém a contabilidade de existências atualizada, o que leva ao incumprimento da obrigação presente no artigo 22.º, n.º 3, alínea b) do CIEC. Para além disso, as faturas respeitantes a serviços prestados de recolha de resíduos não cumprem os requisitos exigidos pelo artigo 5.º, n.º 5, alínea b) do CIVA, em que o descritivo «fuelóleo e gasóleo» não representa a forma mais clara e inequívoca do serviço prestado.

Por último, verificou-se que a Requerente não procedeu à emissão do Documento de Introdução de Consumo (DIC) de 26.080 Kg de Óleos Lubrificantes e Outros Óleos Minerais e de 4.941.420 Kg de Resíduos de Hidrocarbonetos, assim como os respetivos pagamentos de imposto, sendo que, nos termos do n.º1 do artigo 8.º do CIEC, o imposto é exigível no momento da introdução no consumo.

Posto isto, a AT apurou uma dívida de IEC no montante de € 108.142,48, acrescido de juros compensatórios, nos termos do artigo 25.º da LGT:

Quadro 3.3: Cálculo da dívida apurada pela AT

Quadro XII - Cálculo da dívida apurada, referente à introdução irregular de "Óleos Lubrificantes e Outros Óleos Minerais"

Situação	Ponto Relatário	Cod. TARIC	Data	Quant. (Kg)	TX ISP (€/1000kg)	TOTAL ISP (€)
				1	2 (a)	3=1*2/1000
Não emissão de DIC	Ponto IV.1.3.2 do Cap. IV	2710 99 00 00 1658	24-08-2016	26.080	21,77	567,76
	Ponto IV.1.5 do Cap. IV	2710 91 00 00 1658	2016	1.074.200	21,77	23.385,33
			2017	2.644.480	21,77	57.570,33
			2018	1.222.740	21,77	26.619,05
	Total					

Fonte: Processo n.º: 650/2019-T

Contudo, a Delegação Aduaneira veio mais tarde corrigir os valores inicialmente apurados e liquidados, tendo emitido uma liquidação adicional n.º 2019/..., 15/11/2019, no valor de 43.596,47€, sendo que 40. 272, 57€ correspondem a ISP e 3.323,90€ dizem respeito a juros compensatórios.

3.5. Apuramento da matéria de direito e decisão final

O Tribunal Arbitrário começa por salientar a exigência de fundamentação dos atos tributários, sendo ela uma imposição constitucional – Artigo 268.º do CRP -, e legal – Artigo 77.º da LGT. Segundo o Tribunal, é da concordância da doutrina e da jurisprudência nacional de que a fundamentação deve reunir um conjunto de características, sendo elas a oficiosidade, contemporaneidade, clareza e plenitude.

No que diz respeito à incidência subjetiva, o Tribunal está do lado da AT, sendo que esta invoca de forma clara e inequívoca a alínea b) do n.º 2 do art. 88.º do CIEC, em conjugação com o n.º 5 do art. 92.º do CIEC no ato de liquidação, pelo que o argumento apresentado pela Requerente carece de qualquer razão.

Quanto à incidência objetiva, a taxa de ISP a aplicar depende da classificação pautal (Artigo 5.º do CIEC). Para a determinação da incidência objetiva, deverão ser aplicados os critérios estabelecidos para a classificação de mercadorias na Nomenclatura Combinada (NC) instituída pelo Regulamento (CEE) n.º 2658/87, de 23 de Julho. No

caso em apreço, os produtos são classificados pelos códigos NC 2710 91 00 (respeitante aos 4.941.420 Kg de Resíduos de Hidrocarbonetos) e NC 2710 99 00 (respeitante aos 26.080 Kg de Óleos Lubrificantes e Outros Óleos Minerais). Neste aspeto, ambas as partes estão de acordo.

Quanto à sujeição de ISP, a AT invoca o artigo 88.º, n.º 2, alínea b) do CIEC, declarando que «são qualificados como produtos petrolíferos e energéticos (...) os produtos abrangidos pelos códigos 2701, 2702 e 2704 a 2715». De forma clara, conseguimos perceber que ambos os produtos que a Requerente vendeu ao Grupo B são sujeitos passivos de IEC e, como tal, estavam obrigados a emitir uma DIC à saída do entreposto fiscal, nos termos do artigo 10.º do CIEC.

Relativamente à taxa aplicável, a mesma é determinada no momento da introdução no consumo, conforme o n.º 2 do artigo 8.º do CIEC. O Tribunal, assim como é da interpretação da AT, entende que os produtos em questão aludem à sua utilização como combustível, em especial, à queima em fornos industriais. Nesse sentido, a Requerida invoca o artigo o artigo 92.º, n.º 5 do CIEC, que remete posteriormente ao n.º 10 do mesmo artigo, correspondendo a uma taxa igual à aplicável no caso do fuelóleo (€ 29,96/ 1000 kg).

Defende ainda o Tribunal que a isenção invocada pela Requerente (artigo 89.º, n.º1, alínea f) do CIEC) é inconcebível, pois não consta no artigo os produtos classificados com os códigos NC 2710 91 00 e NC 2710 99 00.

Face ao exposto, o Tribunal decide julgar totalmente improcedente o pedido de pronúncia arbitral e condenar a Requerente nas custas. Assim, nos termos artigos 306.º, n.º 2 do CPC e 97.º - A, n.º 1 do CPPT e 3.º, n.º 2 do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, cabe à Requerente suportar o valor do processo de € 160.684,27, mais as custas processuais, no montante de € 3.672,00.

3.6. Observações Finais

A Requerente teve, claramente, uma interpretação errada na norma, por considerar que a venda dos óleos e resíduos usados a empresas abrangidas pelo Regime CELE estariam isentas de ISP. Uma coisa é estar regida pelo CELE, onde a empresa tem em posse uma licença «para poluir»; outra coisa é vender um produto final ambientalmente danoso para

o meio envolvente. Entre depositar em aterro e vender a empresas abrangidas pelo Regime CELE, o efeito final será o mesmo: dano ambiental.

Apesar do contexto da sua atividade, a Requerente reconheceu o perigo na deposição de óleos e resíduos no aterro. Mas demonstrou não ter conhecimento de alternativas de descarte além do aterro. No que toca aos óleos e resíduos usados, contamos atualmente com algumas empresas com programas de economia circular, onde esses materiais usados podem transformar-se em novos produtos para consumo, como, por exemplo, o biocombustível.

Por fim, a aplicação de impostos sobre atividades prejudiciais ao ambiente é necessária, quer de um ponto de vista fiscal, quer de um ponto de vista extrafiscal: é importante de um ponto de vista de proteção ambiental e é necessário que haja fundos monetários que possam ser usados, para além da recuperação de danos ambientais, em projetos de ação climática, em sentido da neutralidade carbónica.

CAPÍTULO IV – Conclusão

Ao longo desta dissertação, a Fiscalidade demonstrou ser um instrumento de política extremamente versátil, usado para incentivar as empresas e as pessoas na sua generalidade a adotarem comportamentos mais sustentáveis. Esta via mostrou ser, de facto, a aposta mais eficaz na implementação de uma política de proteção ambiental mundialmente, tal como defendido pelas grandes organizações (UE, ONU e OCDE).

Por um lado, podemos introduzir no sistema fiscal impostos com finalidades extrafiscais, cujo fim é a efetiva adoção de comportamentos alternativos aos já existentes; por outro lado, as receitas geradas dos impostos de relevância ambiental também poderão ser úteis na transição para um modelo económico em sentido da descarbonização. Ambas apresentam-se válidas e importantes, se o interesse estiver orientado para o desenvolvimento sustentável.

Embora esta dissertação tenha um foco mais ao nível dos impostos, não deixo de realçar a importância da aplicação de outros instrumentos ou ferramentas numa lógica de preservação ambiental. Ainda dentro da fiscalidade, os benefícios fiscais atuam como uma outra via de estímulo à adoção de comportamentos alternativos que, conjugado com os impostos, é possível alcançar melhores performances ambientais.

Relativamente à Reforma da Fiscalidade Verde, a mesma pareceu, a meu ver, um passo bastante grande enquanto política de finanças públicas. Ainda assim, há um longo caminho a percorrer, de forma a alcançarmos as metas estabelecidas no Acordo de Paris.

Por fim, a reestruturação do atual sistema fiscal com um foco mais ecológico iria revelar-se um verdadeiro desafio, mas teria impactos positivos não só a nível ambiental, como também contribuiria na modernização e inovação da economia atual.

Referências Bibliográficas

- Agência Portuguesa do Ambiente (2020). *Relatório do Estado do Ambiente Portugal 2019*. Disponível em: <https://rea.apambiente.pt/content/ultimaedicao>
- Álvarez-García, J. & RíoRama, M. C. D. (2016). Sustainability and EMAS: Impact of Motivations and Barriers on the Perceived Benefits from the Adoption of Standards. *Sustainability MDPI Journal*. 8(10). 1-18
- Aragão, M. A. S. (1997). *O Princípio do Poluidor Pagador: Pedra angular da política comunitária do ambiente*. Coimbra Editora: Coimbra
- Aragão, M. A. S. (2002) *Direito Comunitário do Ambiente*. Coimbra: Almedina
- Archer, A.B. (2009). *Direito do Ambiente e Responsabilidade Civil*. Coimbra: Almedina
- Azevedo, M. E. A. (2010). A fiscalidade ambiental. *Lusíada. Política internacional e segurança*. 1(4). 99-126
- Carreira., F. J. A. & Borrego, A.C. (2019). *Fiscalidade, ambiente e economia circular: o caso dos impostos sobre o rendimento em Portugal*. Disponível em: <http://hdl.handle.net/10400.26/28126>
- Carreira, F. & Borrego, A. C. (2019). *Fiscalidade, ambiente e economia circular: O caso dos tributos sobre o consumo*. Disponível em: <http://hdl.handle.net/10400.26/29871>
- Coase, R.H. (1960). The Problem of Social Cost. *The Journal of Law & Economics*, III, 1-44.
- Comissão Europeia (1994). *The challenges and ways forward into the 21st century: White paper*. Luxemburgo: Serviço das Publicações Oficiais das Comunidades Europeias. Disponível em: <https://op.europa.eu/en/publication-detail/-/publication/0d563bc1-f17e-48ab-bb2a-9dd9a31d5004>
- EUROSTAT (2001). *Environmental taxes – A statistical guide*. Luxembourg: Office for Official Publications of the European Communities
- Faucheux, S. & Noel, J. F. (1997). Teoria das externalidades, direitos de propriedade e meio ambiente. In *Economia dos Recursos Naturais e do Meio Ambiente* (pp. 215-249). Lisboa: Instituto Piaget.

Fundo Ambiental (2020). *Relatório de Atividades, Gestão e Contas do Fundo Ambiental*. Disponível em: <https://www.fundoambiental.pt/quem-somos/relatorio-de-atividades-e-gestao.aspx>

Fusco, G. R. A. (2016). *Impostos Especiais sobre o Consumo em Portugal: a extrafiscalidade e a saúde*. (Dissertação de Mestrado, Instituto Superior de Gestão, Lisboa, Portugal). Disponível em: <http://hdl.handle.net/10400.26/14263>

Gonçalves, A. A. R. & Góis, C. G. (2012). *Reconhecimento contabilístico das licenças de emissão de CO₂: O caso português*. Disponível em: http://www.aeca1.org/pub/on_line/comunicaciones_xvencuentroaeca/general.htm

INE (2021). Impostos e taxas com relevância ambiental – 2020. Disponível em: https://www.ine.pt/xportal/xmain?xpid=INE&xpgid=ine_destaques&DESTAQUESdest_boui=414630524&DESTAQUESmodo=2

Jornal Oficial da União Europeia. *Comunicação da Comissão – Orientações relativas a auxílios estatais à proteção ambiental e à energia 2014-2020 (2014/C 200/01)*. Disponível em: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/?uri=CELEX%3A52014XC0628%2801%29>

Lobo, C. B. (2019). *Finanças e Fiscalidade do Ambiente da Energia*. Coimbra: Almedina.

Matos, J., F. e Pedro, A. (2011). *O estudo de caso na investigação em educação - em direção a uma reconceitualização*. Sociedade Portuguesa de Ciências da Educação: Porto

Méndez, M. R. (2002). Reforma fiscal verde y doble dividendo: una revisión de la evidencia empírica. *Papels de trabajo del Instituto de Estudios Fiscales*. (27), 7-26

Nabais, J. C. (2003). Direito fiscal e tutela do ambiente em Portugal. *Revista do Centro de Estudos de Direito do Ordenamento, do Urbanismo e do Ambiente*, (12), 23-42

Nabais, J. C. (2009). Tributos com fins ambientais. *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*. 1(4). 108-144

Nabais, J. C. (2011). Da sustentabilidade do Estado Fiscal. In *Sustentabilidade em Tempos de Crise*. (pp. 22-60). Coimbra: Almedina

Neves, A. S. S. (2018). *Contabilidade Ambiental e as Licenças de Emissão de Dióxido de Carbono (CO₂): Um Estudo Caso para a Empresa Celbi, S.A.* (Relatório de estágio, Faculdade de Economia da Universidade de Coimbra, Coimbra, Portugal). Disponível em: <http://hdl.handle.net/10316/84638>

OCDE (2000). *Greening Tax Mixes in OECD Countries: a Preliminary Assessment*. Disponível em: <https://www.oecd.org/env/tools-evaluation/2385866.pdf>

Oliveira, F. G., et al. (2019). *Os Benefícios Fiscais em Portugal*. Disponível em: <https://www.portugal.gov.pt/download-ficheiros/ficheiro.aspx?v=%3D%3DBAAAAB%2BLCAAAAAAABACzMDQwAgCG5%2BMmBAAAAA%3D%3D>

Oliveira, H. (2020). Economia circular: De conceito económico a instrumentos legais para o desenvolvimento sustentável. *Revista Eletrónica de Direito Público*. 7(2)

Ortigueira, M. M. (2018). *Contabilidade Ambiental: Um instrumento de apoio à gestão e ao meio ambiente* (Relatório de estágio, Faculdade de Economia da Universidade de Coimbra, Coimbra, Portugal). Disponível em: <http://hdl.handle.net/10316/84375>

Pereira, A. M. & Pereira, R. M. (2014). Environmental fiscal reform and fiscal consolidation: the quest for the third dividend in Portugal. *Public Finance Review*. 42(2). 222-253

Samuelson, P. A. & Nordhaus, W. D. (2005). Proteção do Ambiente. *Economia* (p. 361-381). Lisboa: Editora McGraw-Hill de Portugal, Lda.

Santos, F. D. (2004) Alterações Climáticas: situação actual e cenários futuros. *GeoINova* 1(9). 1-19

Santos, A. C. (2013). O Comércio de Licenças de Emissão em Portugal. *International Business and Economics Review: Revista Internacional de Gestão e Comunicação*. 1(4), 63-77.

Saraiva, R. (2009). *A herança de Quioto em clima de incerteza*. (Tese de doutoramento, Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa, Lisboa, Portugal). Disponível em: <http://hdl.handle.net/10451/2237>

Saraiva, R. (2020). A política fiscal ambiental. *Revista Eletrónica de Direito Público*. 7(2).

Soares, C. A. D. (2002). *O Imposto Ambiental - Direito Fiscal do Ambiente*. Almedina: Coimbra

Vasconcelos, J., et al (2014). *Projeto de Reforma da Fiscalidade Verde*. Ministério do Ambiente, do Ordenamento do Território e da Energia. Disponível em: <https://www.historico.portugal.gov.pt/pt/o-governo/arquivo-historico/governos-constitucionais/gc19/os-ministerios/maote/quero-saber-mais/sobre-o-ministerio/consulta-publica-fiscalidade-verde/relatorio-comissao-reforma.aspx>

Yin, R. (1993). *Applications of case study research*. Beverly Hills: Sage Publishing