

INSTITUTO SUPERIOR DE CONTABILIDADE E
ADMINISTRAÇÃO DE LISBOA



ISCAL

**A TAXA DE CARBONO, ART. 92.º-A, DO CÓDIGO
DOS IEC:UM PASSO NA DIRECÇÃO DO
REFORÇO DA EFICÁCIA AMBIENTAL DO ISP?**

Paulo Manuel Pereira Fernandes

Lisboa, Outubro de 2020

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

A TAXA DE CARBONO, ART. 92.º-A, DO CÓDIGO
DOS IEC:UM PASSO NA DIRECÇÃO DO REFORÇO
DA EFICÁCIA AMBIENTAL DO ISP?

Paulo Manuel Pereira Fernandes

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 do professor especialista Amândio Fernandes Silva.

Presidente – Prof.^a Doutora Clotilde Celorico Palma

Arguente – Prof. Especialista António Preto

Vogal – Prof. Especialista Amândio Silva

L i s b o a , O u t u b r o d e 2 0 2 0

DECLARAÇÃO

Declaro ser o(a) autor(a) desta dissertação, que constitui um trabalho original e inédito, que nunca foi submetido (no seu todo ou qualquer das suas partes) a outra instituição de ensino superior para obtenção de um grau académico ou outra habilitação. Atesto ainda que todas as citações estão devidamente identificadas. Mais acrescento que tenho consciência de que o plágio – a utilização de elementos alheios sem referência ao seu autor – constitui uma grave falta de ética, que poderá resultar na anulação da presente dissertação¹.

¹ O presente trabalho foi escrito de acordo com a antiga ortografia.

AGRADECIMENTOS

O meu obrigado ao Dr. Amândio Silva pelos preciosos comentários que tornaram possível a elaboração deste trabalho. À família, sempre à família, pelo apoio e incentivo nas horas de desânimo.

RESUMO

Os recentes relatórios do Painel Intergovernamental para as Alterações Climáticas (IPCC, 2018: *Global Warming of 1.5.º C*), mostram que uma redução das emissões de gases com efeito de estufa, vai requerer estratégias de mitigação mais exigentes, como uma rápida e mais ampla transição energética. A tributação da energia constitui um dos instrumentos da estratégia comunitária de melhoria da eficiência energética e promoção do uso de fontes de energia limpas. A consecução desses objectivos depende, entre outros factores, da correcta configuração dos impostos sobre a energia, o que passa, desde logo, pela definição da base tributável em função de duas componentes distintas, uma relativa ao teor energético e outra referente ao nível de emissões de gases com efeito de estufa (GEE), dos produtos energéticos. A deficiente configuração do imposto tem levado a que os gravames sobre a energia funcionem, na maioria dos casos, como meros instrumentos de angariação de receita disfarçados de medidas de promoção ecológica, sendo, por essa razão, denominados de impostos ambientais em sentido impróprio.

Como veremos, a introdução de um imposto comunitário sobre a energia e o dióxido de carbono - proposta de directiva do Conselho, COM (92) 226 final, de 30-06 -, foi prejudicada pela regra da unanimidade na adopção de disposições de carácter fiscal, no domínio das políticas europeias da energia e do ambiente, art. (s) 192.º, n.º 2, alínea a) e 194.º, n.º 3, do TFUE. Decorridas mais de cinco décadas sobre o início do processo de harmonização dos impostos especiais de consumo que culminou, no que respeita aos produtos energéticos, com a aprovação da Directiva n.º 2003/96/CE, de 27-10, ainda não foi possível dotar a União Europeia (UE) de um instrumento fiscal com efectiva eficácia ambiental no domínio do sector energético.

Com a adesão de Portugal à então Comunidade Económica Europeia (CEE), assistiu-se à integração gradual das preocupações ambientais nos tributos em vigor, quase sempre em consequência da transposição das directivas comunitárias. O Imposto sobre os Produtos Petrolíferos e Energéticos (ISP) é, pois, o reflexo das limitações da legislação comunitária em sede de tributação da energia, agravadas por uma intervenção pouco assertiva do legislador nacional.

De facto, o ISP caracteriza-se pela inexistência de incentivos à eficiência energética e por uma componente ambiental, assente, basicamente, na concessão de benefícios fiscais a alguns produtos energéticos. Na falta de uma reforma fiscal mais abrangente, que incluísse a

componente energética do ISP, com o objectivo de tributar os combustíveis em função do seu poder calorífico, o que permitiria aproximar o nível de tributação dos produtos com as mesmas características energéticas, a introdução da taxa de carbono, pela Lei n.º 82-D/2014, de 31-12, traduziu-se numa medida com pouco impacto em termos de alteração dos comportamentos dos poluidores, servindo, essencialmente, de instrumento de imputação dos custos sociais e de alocação da receita fiscal à prossecução de projectos de natureza ambiental.

Palavras chave: alterações climáticas, dióxido de carbono, imposto ambiental, impostos sobre a energia, impostos especiais sobre o consumo, base tributável, eficácia ambiental, harmonização dos impostos especiais sobre o consumo, imposto sobre os produtos petrolíferos e energéticos (ISP), taxa de carbono.

ABSTRACT

Intergovernmental Panel on Climate Change (IPCC, 2018: *Global Warming of 1.5°C*) reports, show that a reduction in greenhouse gas emissions, will require more demanding mitigation strategies, such as a quick and broader energy transition. Energy taxation is one of the instruments of the Community strategy to improve energy efficiency and promote the use of clean energy sources. Achieving these objectives depends, among other factors, on the correct configuration of energy taxes, which includes, firstly, the definition of the tax base in terms of two distinct components, one relating to the energy content and the other referring to the level of emissions greenhouse gases. The poor configuration of the tax has led to the fact that the taxes on energy act, in most cases, as mere instruments of revenue production disguised as ecological promotion measures.

As we will see, the introduction of a Community energy and carbon dioxide tax has been hampered by the unanimous decision rule in the field of energy and environment policies. More than five decades after the beginning of the process of harmonization of excise duties, which culminated, with respect to energy products, with the approval of Directive No. 2003/96/EC, 27 December, it has not yet been possible to provide the European Union with a tax instrument with effective environmental efficiency in the field of the energy sector. With Portugal's accession to the then EEC, there was a gradual integration of environmental concerns in the taxation of energy products, almost always as a result of the transposition of Community directives.

The Tax on Petroleum and Energy Products (ISP) is therefore a reflection of the limitations of Community legislation in the field of energy taxation, aggravated by a little assertive intervention by the national legislator. In fact, the ISP is characterized by the lack of incentives for energy efficiency and an environmental component, basically based on the granting of tax benefits to some products. Unattended by a broader reform, which would cover the energetic component of the Tax on Oil and Energy Products, with the objective of taxing fuels according to the calorific value, which would make it possible to approximate the level of taxation of products used for the same purpose, the introduction of the carbon tax it has resulted in a measure with little impact in terms of changing the behavior of polluters, essentially serving as an instrument for allocating social costs and tax revenue to the pursuit of environmental projects.

Key words: climate change, carbon dioxide, environmental tax, energy tax, excise tax, tax base, environmental efficiency, harmonization of excise taxes, tax on oil and energy products, carbon tax.

ÍNDICE GERAL

	Págs.
SIGLAS E ABREVIATURAS UTILIZADAS	xi
INTRODUÇÃO	1

PARTE I

AS EMISSÕES DE CO₂ PARA A ATMOSFERA E AS ALTERAÇÕES CLIMÁTICAS

1. O que é o CO ₂ ? Que função desempenha na atmosfera?	4
2. O efeito de estufa. Dos estudos de J. Fourier à criação do IPCC (1827-1988)	5
3. O aquecimento global e as alterações climáticas. Os relatórios do IPCC	9
4. O caso português. O Relatório do Estado do Ambiente (REA), APA (2018)	17
5. Conclusões	19

PARTE II

OS INSTRUMENTOS ECONÓMICOS DE MITIGAÇÃO DA EMISSÃO DE CO₂ COM ORIGEM NO SECTOR ENERGÉTICO

1. Enquadramento do problema	28
1.1. As alterações climáticas e o aquecimento global: um problema ambiental complexo	28
1.2. A estratégia da UE de mitigação das emissões de CO ₂ e de melhoria da eficiência energética.....	29
2. Os impostos sobre a energia e os direitos de emissões negociáveis	31
2.1. Os impostos sobre a energia e a função extrafiscal do imposto	31
2.2. As licenças de emissões de CO _{2e} e o mercado CELE (Directiva n.º 2003/87/CE, de 13-10).....	35
3. O imposto ambiental e a tributação da energia	38
3.1 O imposto ambiental: noção	38
3.2 Análise da estrutura do imposto ambiental	42
3.2.1. Facto tributável e matéria tributável	42
3.2.2. Tributação dos factores produtivos ou da produção final? Tributação na fase de obtenção, de fabricação ou do consumo?	45
3.2.3. Um imposto geral sobre a despesa ou um imposto específico sobre o consumo?	50
3.2.4. Quantificação da obrigação de imposto: a taxa	52
3.2.5. O(s) sujeito(s) passivo(s) do imposto	58

PARTE III

A TRIBUTAÇÃO DA ENERGIA E DO CO₂ NO CONTEXTO DA UE

1. A política energética e ambiental da UE	65
2. A política fiscal da UE de tributação da energia e do CO ₂	78
2.1. O pacote de 1972	80
2.2. O pacote Cockfield (1987)	83
2.3. O pacote Scrivener (1990)	86
2.4. O imposto comunitário sobre a energia /CO ₂ - COM (92) 226 final, de 30-06	99
2.5. A Directiva Tributação da Energia - Directiva n.º 2003/96/CE -, de 27-10	108
2.6. As propostas de revisão da Directiva Tributação da Energia (DTE)	121

PARTE IV

O IMPOSTO SOBRE OS PRODUTOS PETROLÍFEROS E ENERGÉTICOS (ISP)

1. Breve resenha do sistema fiscal português de tributação dos produtos energéticos	136
1.1. ISP 1.ª versão - Lei n.º 09/86, de 30-04, DL n.º 262-A/91, 25-07, DL n.º 123/94 e 124/94, de 18-05	136
1.2. ISP 2.ª versão - Decreto-Lei n.º 566/99, de 22-12	145
1.3. ISP 3.ª versão - Decreto-Lei n.º 73/2010, de 21-06	151
2. A componente energética e ambiental do ISP. A taxa de carbono, art. 92.º-A, do Código dos IEC	156
3. Conclusões finais.....	188
4. Referências bibliográficas	195

SIGLAS E ABREVIATURAS UTILIZADAS

CE – Comunidade europeia

CEE – Comunidade económica europeia

CELE – Comércio europeu de licenças de emissões

CES – Comité económico e social

DL – Decreto-Lei

DTE – Directiva tributação da energia, Directiva n.º 2003/96/CE

GEE – Gases com efeito de estufa

GPL – Gases de petróleo liquefeito

IC – Imposto interno de consumo

IPCC - Intergovernmental Panel on Climate Change

IEC – Impostos especiais de consumo

IVA – Imposto sobre o valor acrescentado

ISP – Imposto sobre os produtos petrolíferos e energéticos

NC – Nomenclatura combinada

PMVP – Preço máximo de venda ao público

PPP – Princípio do poluidor pagador

UE – União europeia

Introdução

(delimitação do tema e indicações metodológicas)

Numa altura em somos confrontados, quase diariamente, com notícias que nos dão conta dos efeitos negativos das alterações climáticas nos sistemas sociais e nos ecossistemas, devido, sobretudo, ao consumo excessivo de combustíveis fósseis e à libertação para a atmosfera de grandes quantidades de GEE com destaque para o dióxido de carbono, pareceu-nos oportuno dedicar o presente trabalho, apresentado como dissertação de mestrado no Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Lisboa, ao estudo do Imposto sobre os Produtos Petrolíferos e Energéticos (ISP), com o objectivo de aferir se estamos perante um verdadeiro instrumento de defesa do ambiente ou, pelo contrário, se se trata antes de um gravame dominado por uma lógica predominantemente fiscal.

O tema assume importância se tivermos presente que o aumento das taxas do ISP, assim como a criação do adicionamento para o Fundo Florestal Permanente e, mais recentemente, do adicionamento sobre as emissões de CO₂ (a denominada “taxa de carbono”), foram justificados com fundamento na vocação ambiental desses tributos enquanto instrumentos aptos a dar resposta ao problema das alterações climáticas causadas pelo aumento das emissões de CO₂, legitimando desse modo a sua necessidade e cobrança junto dos contribuintes. Sucede que, a invocação das questões ambientais tem servido, as mais das vezes, para promover a aceitabilidade política e social dos impostos sobre a energia, escondendo assim o verdadeiro propósito que subjaz à criação desses gravames, que é o de obter níveis de receita fiscal cada vez maiores.

De facto, para que um imposto possa ser qualificado de “ambiental”, não basta que a base de incidência seja constituída por um determinado elemento que mostrou ser especialmente danoso para o ambiente quando usado ou libertado, como o caso dos produtos petrolíferos, sendo ainda necessário que os principais elementos do imposto – taxa, base tributável e sujeitos tributários – sejam correctamente configurados, de forma a conferir-lhe capacidade efectiva para servir de incentivo à mudança de comportamentos dos poluidores. Importa, assim, saber se o ISP comunga dessas características e, por outro lado, se a introdução da denominada taxa de carbono, se traduziu num reforço da eficácia ambiental do ISP.

Na medida em que a configuração do imposto ambiental depende, desde logo, da própria configuração do problema ambiental a resolver, existindo casos em que a utilização do imposto

não é aconselhável, procurámos conhecer as causas e os efeitos do problema que é hoje o centro das preocupações ambientais do planeta: as alterações climáticas.

Mas os impostos sobre a energia não constituem o único instrumento económico utilizado na estratégia europeia de combate às alterações climáticas. As licenças de emissões de CO₂ negociadas no mercado europeu de licenças de emissões (o denominado mercado CELE, Comércio Europeu de Licenças de Emissões) constituem, a par dos impostos nacionais sobre a energia, o outro mecanismo de mitigação das emissões poluentes com origem no sector energético. Dada a relação de complementaridade existente entre esses dois instrumentos, justificava-se uma referência, ainda que breve, aos direitos de emissões transacionáveis.

Por outro lado, sendo a criação do ISP e as alterações subsequentes a este imposto, uma consequência do processo europeu de harmonização dos IEC, era imprescindível conhecer a política fiscal comunitária de tributação da energia, assim como as linhas gerais das políticas europeias no domínio do ambiente e da energia, para compreendermos as próprias opções do legislador nacional, em sede de tributação dos produtos energéticos e da electricidade.

De forma que, dividimos o presente estudo em quatro partes: a primeira dedicada ao tema das alterações climáticas, às suas causas e efeitos, uma segunda parte onde são analisados os dois instrumentos económicos que integram a estratégia europeia de combate às alterações climáticas, com destaque para a configuração do imposto ambiental sobre a energia, seguindo-se uma referência às políticas europeias para o ambiente e energia, assim como às propostas comunitárias em sede de tributação da energia e CO₂. A última parte do trabalho é dedicada ao estudo da evolução do ISP, das componentes energética e ambiental do imposto, com particular destaque para a «taxa de carbono», art. 92.º-A, do Código dos IEC.

Em ordem a responder à questão da vocação ambiental do ISP, começaremos por analisar os estudos científicos produzidos na área das alterações climáticas e do efeito de estufa, com particular destaque para os relatórios elaborados pelo Painel Intergovernamental sobre Mudanças Climáticas, (*Intergovernmental Panel on Climate Change*, IPCC), o que nos permitirá compreender, desde logo, a origem do problema ambiental em causa.

Conhecidas as causas e os efeitos do problema ambiental, procuraremos de seguida analisar os dois instrumentos económicos de mitigação das emissões de CO₂ com origem no sector energético, em particular a estrutura do imposto ambiental, na perspectiva da tributação da energia, socorrendo-nos para o efeito das obras de referência nessa área, em vista a determinar quais as variáveis de que depende a correcta configuração do imposto e ao mesmo tempo

enquadrar o presente trabalho na panorâmica mais vasta dos instrumentos económicos de defesa do ambiente e dos impostos ecológicos.

Completada essa análise, o passo seguinte consistirá na análise e apreciação das políticas europeias no domínio do ambiente e da energia e mais detalhadamente da política fiscal da UE de tributação da energia, tendo presente que a actual estrutura do ISP é decalcada da directiva comunitária de tributação dos produtos energéticos e da electricidade, Directiva n.º 2003/96/CE, pelo que é essencial conhecer todo o percurso legislativo que culminou com a aprovação da referida directiva. Por fim, dedicaremos o último momento deste trabalho ao estudo do ISP, na sua vertente ecológica, procurando dar um contributo para aclarar a questão da relevância desse imposto enquanto instrumento de defesa do ambiente.

PARTE I

AS EMISSÕES DE CO₂ PARA A ATMOSFERA E AS ALTERAÇÕES CLIMÁTICAS

1. O que é o CO₂? Que função desempenha na atmosfera?

O dióxido de carbono ou gás carbônico, conhecido pela fórmula molecular CO₂, é um composto químico gasoso que é emitido para a atmosfera por inúmeros processos naturais e humanos, incluindo a decomposição da matéria orgânica e a queima de combustíveis fósseis. Não obstante estar presente na atmosfera em quantidades muito pequenas ($\approx 0,0390\%$, do total dos gases atmosféricos), o dióxido de carbono desempenha uma função relevante na regulação do clima terrestre, que pode ser descrita da seguinte forma. Quando atravessa a atmosfera, a radiação solar perde intensidade devido sobretudo aos fenômenos de dispersão (por reflexão ou difusão) e de absorção, causados pelos gases atmosféricos e pelas nuvens, mas também por pequenas partículas suspensas no ar ou aerossóis.

No primeiro dos referidos fenômenos, a radiação solar é simplesmente reflectida para o espaço ou espalhada em várias direções, por intervenção das nuvens e dos gases atmosféricos. No segundo, dá-se a absorção da radiação solar pelos gases atmosféricos (e pelas nuvens) e a conversão da energia radiante do sol em energia térmica, que ao ser difundida em várias direções, provoca o aquecimento da atmosfera e da própria superfície terrestre. Ora, é esta propriedade que os gases atmosféricos têm de absorver a radiação convertendo-a em energia térmica, que lhes confere importância na regulação da temperatura terrestre e, conseqüentemente, na definição das características climáticas do planeta. Contudo, essa capacidade de absorção não é idêntica em todos os gases, variando em função, entre outros factores, do tipo de radiação emitida, desde logo, do comprimento de onda (medido pela unidade μm).

Como a maioria da radiação solar concentra-se nos comprimentos de onda curtos, entre os 0,2 μm e 2 μm , apenas o ozônio (O₃) e o vapor de água (H₂O), que constituem uma ínfima parte dos gases atmosféricos (o nitrogênio (78%) e oxigênio (21 %), são os gases predominantes), são capazes de absorver radiação compreendida nessa faixa. Por essa razão, podemos afirmar que a atmosfera é bastante transparente à radiação solar incidente e que, portanto, a energia radiante do sol não constitui uma fonte eficiente de aquecimento da atmosfera. O mesmo não se passa

em relação à radiação terrestre. A radiação que é libertada para a atmosfera, pela superfície terrestre e pelos oceanos, é irradiada em comprimentos de onda longos, na faixa do infravermelho, principalmente entre os 4 μm e os 30 μm . Ora, o vapor de água e o dióxido de carbono absorvem e emitem significativamente radiação nessa banda, o que resulta na difusão de calor pela atmosfera, em especial pela troposfera, onde esses gases são mais abundantes, energia essa que, em parte, retorna à superfície terrestre.

Desta forma, o planeta é constantemente suprido por radiação solar e radiação atmosférica, o que faz com que a superfície terrestre alcance temperaturas médias entre 14.° C a 15.°C. Existem outros gases com as mesmas características, como o metano (CH_4), o óxido nitroso (N_2O), os clorofluorcarbonetos (CFCs), os hidroclorofluorcarbonetos (HCFCs) e o hexafluoreto de enxofre (SF_6). Ou seja, devido à presença de alguns gases raros, como o dióxido de carbono, a atmosfera comporta-se como um escudo térmico, que é responsável pelo aquecimento natural do planeta.

No entanto, o aumento progressivo das concentrações atmosféricas de dióxido de carbono e de outros gases com as mesmas características, em consequência sobretudo das actividades humanas, levou a que uma fracção cada vez maior de radiação terrestre, que normalmente seria libertada para o espaço, passasse a ser absorvida pela atmosfera, resultando num aquecimento artificial da superfície terrestre, fenómeno conhecido por “efeito de estufa”, na medida em que, tal como numa estufa, ocorre uma obstrução (um entupimento da janela atmosférica) que impede o escape da radiação para o espaço.

Com o decorrer do tempo, a intensificação do efeito de estufa fez emergir um problema ambiental à escala global, que tem servido de fundamento a diversas medidas, entre as quais os denominados impostos ambientais sobre a energia e o dióxido de carbono. Justifica-se, assim, que façamos aqui referência ao efeito de estufa e às alterações climáticas, ou seja, ao problema ambiental que os tributos ecológicos pretendem dar resposta.

2. O Efeito de Estufa. Dos estudos de Fourier à criação do IPCC (1827-1988)

Foi o físico francês Jean-Baptiste Joseph Fourier, a primeira pessoa a identificar o efeito de estufa, em 1827, ao comparar a influência da atmosfera aos efeitos produzidos pelas massas de água e glaciares, quando em contacto com a luz solar. Para FOURIER (1827, p. 573), a água e os sólidos transparentes opõem menos resistência à passagem da luz do sol (*chaleur lumineuse*),

que ao calor que retornava para o espaço exterior (*chaleur obscure*, como ficou conhecida a teoria), o que explicaria a subida da temperatura provocada por esses corpos (*corps transparents*).

Porém, foi a investigação desenvolvida pelo físico inglês TYNDALL J. (1861, p. 34), que permitiu compreender as propriedades absorventes dos gases atmosféricos, em particular do dióxido de carbono (ou ácido carbónico, que segundo os seus estudos, teria uma capacidade de absorção 100 vezes superior à do oxigénio, um *gás elementar*, com capacidade de absorção inferior à dos *gases compostos*) e do vapor de água, assim como a sua capacidade de influenciar a temperatura do ar. Os estudos de TYNDALL deixavam antever a possibilidade das actividades humanas conduzirem a alterações no clima. No entanto, as investigações realizadas durante o séc. XIX e início do séc. XX, centrar-se-iam nas implicações geológicas a longo prazo do aumento de dióxido de carbono na atmosfera, ou seja, no ciclo do carbono, na tentativa de compreender as eras glaciares.

Quanto a este tema, importa ainda destacar os trabalhos publicados por Svante A. ARRHENIUS, 1896, e Thomas C. CHAMBERLIN, 1897, 1898 e 1899. ARRHENIUS (1896, p. 268) defendeu que a *Idade do Gelo* deveu-se à redução da concentração de dióxido de carbono na atmosfera e que um acréscimo desse gás de 2,5 a 3 vezes, em relação aos valores então observados, conduziria a uma subida da temperatura de 8 °C a 9 °C, nas regiões do Ártico. As investigações de CHAMBERLIN (1899, p.556) incidiram igualmente sobre o ciclo do carbono, em particular nas suas implicações geológicas, o que levou à identificação de fenómenos, temporários ou permanentes, capazes de remover ou adicionar dióxido de carbono à atmosfera (como as rochas cristalinas da superfície terrestre), em quantidades suficientes para desencadear a glaciação.

Outro contributo importante foi o trabalho desenvolvido pelo meteorologista SIMPSON, G. C. (1928, p.322), ao demonstrar que o dióxido de carbono, além das propriedades de absorção, também emitia radiação em comprimentos de onda longos (12 e 18, μm), à semelhança do que acontecia com o vapor de água, que se supunha ser, até então, o único gás com essas características.

Os estudos de Guy S. CALLENDAR representaram um ponto de viragem na teoria do dióxido de carbono. Nas obras que publicou em 1938, 1949 e 1958, este engenheiro inglês foi a primeira pessoa a calcular a quantidade de dióxido de carbono que havia permanecido na atmosfera (cerca de $\frac{3}{4}$ das 150 000 toneladas, emitidas em meio século) e a sugerir que o aumento artificial das emissões desse gás, derivado da queima de combustíveis fósseis, poderia ser responsável pela

elevação da temperatura média do planeta. Para CALLENDAR (1938, p.236), o aumento da temperatura teria impactos positivos para a humanidade em vários aspectos. Além de possibilitar o armazenamento de energia, poderia contribuir para o cultivo e crescimento de algumas plantas, além de atrasar indefinidamente a era glacial. À medida que o seu trabalho foi sendo conhecido, assistiu-se à alteração do foco das investigações nesta área, que passou a centrar-se nas implicações do aumento dos níveis de dióxido de carbono na atmosfera, em consequência das actividades humanas, i.e., no efeito de estufa artificial.

PLASS, G. N. (1956, p. 140), e MÖLLER, F. (1963, p.3877) estimaram um aumento da temperatura de 3,6° C e 1,5° C, respectivamente, em resultado da duplicação de dióxido de carbono na atmosfera (e uma descida de 3,8 ° C, se metade desse gás fosse retirado da atmosfera, MÖLLER) atribuindo-se ao segundo a criação de um modelo climático unidimensional, ou seja, assente unicamente na equação termodinâmica, que utilizava como variáveis o vapor de água na atmosfera e a nebulosidade. Em 1967, os meteorologistas S. MANABE e R. T. WETHERALD (1967, p.241) na tentativa de ultrapassar as limitações do modelo climático de MÖLLER, utilizaram um modelo climático unidimensional rádio convectivo, que tinha em conta não só as transferências de radiação, mas também os efeitos causados pelo fenómeno da convecção, estimando desse modo um aumento médio da temperatura na ordem dos 2 ° C, em resultado da duplicação dos níveis de dióxido de carbono.

Não obstante os estudos desenvolvidos neste período incidirem sobre o cálculo da temperatura em resultado do aumento das emissões de dióxido de carbono, RASOOL, S.I e SCHNEIDER, S.H (1971, p.138), concluíram que nas décadas anteriores, a par de um aumento de 7%, do nível de dióxido de carbono, havia igualmente ocorrido um aumento aproximado de 100%, do conteúdo de aerossóis na camada inferior da atmosfera, na forma de pequenas partículas suspensas, o que poderia baixar a temperatura da superfície terrestre em 3,5 ° K, e em poucos séculos desencadear a *Idade do Gelo*.

A capacidade de prever os efeitos da duplicação de dióxido de carbono na atmosfera registaria um avanço significativo com surgimento do modelo climático tridimensional, desenvolvido por S. MANABE e R. T. WETHERALD, em 1975. Este modelo climático global (conhecido por GCM, *Global Climate Model* ou *General Circulation Models*), além de conter a equação relativa à termodinâmica, incluía outra referente à circulação de calor provocada pelas grandes massas (*equation of motion*) e uma terceira respeitante ao vapor de água (*continuly equation of water vapor*). Não obstante a simplicidade no tratamento de algumas das variáveis (como uma topografia e a nebulosidade), o modelo dava algumas indicações de como o aumento da concentração de

dióxido de carbono, seria responsável pela variação da temperatura na atmosfera, cujas estimativas apontavam para uma subida na troposfera e uma descida na estratosfera. Para além da alteração na estrutura térmica da atmosfera, o modelo estimava igualmente uma intensificação do ciclo hidrológico. (MANABE e WETHERALD, 1975, p.3)

Em 1981, um grupo de meteorologistas do *Goddard Institute for Space Studies*, da NASA, de que fazia parte HANSEN J., procedeu à análise das variáveis com maior influência no comportamento dos modelos climáticos, como a humidade absoluta e relativa, a nebulosidade e a taxa de saturação adiabática, através da inserção individualizada num modelo unidimensional rádio-convectivo. Dessa forma, puderam examinar os efeitos de mecanismos (de *feedback*) tão importantes, como a função desempenhada pelas nuvens e pela quantidade de vapor de água na atmosfera, tendo concluído que até ao final do séc. XX, o aquecimento derivado das emissões de dióxido de carbono com origem humana, atingiria valores superiores àqueles que seriam esperados pelo aumento espontâneo desse composto gasoso na atmosfera (ou seja, do ciclo natural desse gás), o que, segundo o mesmo estudo, encontraria ainda justificação nas poeiras e gases aerossóis de origem vulcânica e nas variações da luminosidade solar. Em face disso, seriam de esperar alterações no clima, que incluiriam o surgimento de regiões propensas à seca, na América do Norte e Ásia Central, e a erosão o manto de gelo da Antárctica oeste, com a consequente subida do nível dos mares. (HANSEN *et al*, 1981, p.957)

Mais tarde, o estudo desses mecanismos seria aprofundado no seguimento do trabalho conjunto de V. RAMANATHAN, E.J PITCHER, R.C MALONE e M.L BLACKMON, 1983, baseado no modelo climático desenvolvido pelo *National Center for Atmospheric Research, Spectral General Circulation Model* (GCM), Colorado, EUA. Pela primeira vez foi possível compreender a forma como a distribuição vertical do vapor de água interferia nas trocas de radiação entre a superfície terrestre e a atmosfera, assim como a capacidade de emissão de radiação das nuvens (*cirrus*). Não só as nuvens desempenhavam um papel importante na modelação dos fluxos de radiação, como essa interferência variava em função do tipo de nuvens. (RAMANATHAN, *et al*, 1983, p.605)

A capacidade de previsão dos modelos climáticos GMCs seria substancialmente melhorada, em resultado dos avanços tecnológicos na área da computação, em particular, com o desenvolvimento dos supercomputadores, por volta de 1988. Aproveitando esses melhoramentos, HANSEN (1988, p. 9343) criou três cenários possíveis (A, B e C), referentes à evolução da emissão dos gases CO₂, CH₄, N₂O, CFCs e dos aerossóis, num período temporal de 100 anos, com início em 1958, baseando-se no modelo climático tridimensional GISS (*Goddard Institute for Space Studies*). No primeiro cenário assumia-se que o aumento daqueles gases,

verificado nas décadas de 1970 e 1980, manter-se-ia indefinidamente, à média de 1,5% por ano, causando um aumento exponencial do efeito de estufa. No segundo, partia-se do pressuposto de que haveria uma redução progressiva das emissões desses gases, a fim de que os seus efeitos negativos se mantivessem próximos dos níveis verificados à data da elaboração do estudo. Por fim, no último cenário, previa-se a redução drástica das emissões, entre 1990 e 2000, a fim de que aqueles efeitos cessassem de aumentar. O referido estudo constituiu um importante contributo para compreender a importância de outros gases menos conhecidos, como o metano e o nitrato de óxido. Dos cenários equacionados, aquele que parecia ser mais plausível era o cenário B, que previa a duplicação dos níveis de dióxido de carbono na atmosfera em 2060, em relação aos níveis verificados em 1958. O modelo permitiu igualmente identificar variações climáticas regionais, ou seja, regiões onde a elevação da temperatura se faria sentir mais cedo, como a China e áreas interiores da Ásia.

Em 1989, a literatura respeitante ao efeito de estufa, era já um marco incontornável no campo das ciências dedicadas ao estudo do clima. Contudo, SCHNEIDER (1989, p. 771) viria a dar uma nova dimensão ao problema, ao defender a necessidade de um maior envolvimento no planeamento dos efeitos do *aquecimento global* que, em sua opinião, teriam reflexos no plano económico e social. Daí a necessidade de uma abordagem multidisciplinar do problema que suscitasse a intervenção de outras áreas do conhecimento e, acima de tudo, a participação dos decisores políticos, no sentido destes incorporarem nas suas decisões, os efeitos das possíveis alterações climáticas.

3. O Aquecimento Global e as Alterações Climáticas. Os relatórios do IPCC

Esse apelo viria a ter acolhimento com a criação, em 1988, do *Painel Intergovernamental sobre Mudanças Climáticas*, conhecido pela sigla IPCC (*Intergovernmental Panel on Climate Change*). Trata-se de um órgão internacional, de natureza científico-política, criado no âmbito das Nações Unidas (UN), pelo Programa para o Meio Ambiente (UNEP) e pela Organização Meteorológica Mundial (WMO).

O IPCC tem por incumbência coligir a informação científica relacionada com as alterações climáticas, procurando encontrar pontos de consenso entre a comunidade científica, que permitam identificar as causas, os efeitos e os riscos para a humanidade e o meio ambiente, de problemas como o *aquecimento global*, propondo ao mesmo tempo formas de os combater. A

vertente mais visível do trabalho desenvolvido pelo IPCC consiste na preparação de relatórios de avaliação do conhecimento científico produzido (*Working Group Reports I, II, III*), no campo das alterações do clima e dos possíveis impactos que essas alterações poderão ter nos sistemas naturais e socioeconómicos. Centenas de cientistas de renome procedem à análise da literatura científica produzida, em vista a identificar os pontos em que é possível reunir o consenso científico e aqueles em que ainda permanecem incertezas. Os relatórios contêm ainda previsões relativas à evolução das alterações climáticas, assentes em cenários previamente definidos, apontando ao mesmo tempo as incertezas que prejudicam a capacidade de previsão. Devido à sua elevada qualidade científica, os relatórios do IPCC têm sido a principal base para o estabelecimento de políticas climáticas mundiais e nacionais.

Pelo que, faremos de seguida referência a esses documentos, em particular aos relatórios do grupo de trabalho I, que abrangem as questões relacionadas com o sistema climático e o modo como as actividades humanas têm influenciado o seu funcionamento, incluindo tópicos como: a) presença de GEE e aerossóis na atmosfera; b) as mudanças da temperatura do ar, da terra e do oceano; c) o ciclo hidrológico e alterações no padrão da precipitação; d) as condições climáticas extremas; e) o degelo dos glaciares; f) o aumento do nível do mar e dos oceanos; g) o estudo dos depósitos de carbono e o respectivo ciclo natural e a estabilidade do clima.

Os relatórios estão estruturados por capítulos, contendo um sumário executivo (*Executive Summary*), que sintetiza, em linguagem acessível, as questões desenvolvidas em cada um deles. Além disso, inclui-se um sumário dirigido aos decisores políticos (*Policymakers Summary*), que fornece uma visão integrada de todas as matérias analisadas, acompanhada das principais conclusões. Ao todo, o grupo de trabalho I foi responsável pela elaboração de 5 relatórios de âmbito geral, que abrangem o período temporal de 1990 a 2014.

3.1. O 1.º relatório do Grupo de Trabalho I, IPCC (1990)²

Na preparação do 1.º relatório IPCC (*First Assessment Report, FAR*), teve-se em conta todo o trabalho científico produzido até então, na área das alterações do clima, com destaque para o relatório produzido em coautoria por BOLIN, B. (1986), *The Greenhouse Effect, Climate Change and Ecosystems, SCOPE 29*, que viria a ser o primeiro presidente do IPCC (1988-1997). Seguindo a estrutura que haveria de repetir-se nos relatórios subsequentes, o relatório aponta as questões

² CLIMATE CHANGE, The IPCC Scientific Assessment, J.T.Houghton, G.J.Jenkins and J.J.Ephraums, Cambridge University Press, Cambridge, United Kingdom and New York, NY, USA, 1990.

que reúnem o consenso da comunidade científica, em contraposição com as que ainda suscitavam dúvidas. Ao mesmo tempo, eram feitas previsões com base em cenários.

3.2. Os relatórios intercalares do grupo de trabalho I, IPCC (1992³ e 1994⁴)

O relatório publicado em 1992 foi impulsionado pela necessidade de fornecer informação actualizada acerca das alterações climáticas, no contexto das negociações em curso sobre a Convenção-Quadro das Nações Unidas sobre as Mudanças do Clima (*United Nations Framework Convention on Climate Changes*, da UNFCCC) e da Conferência da UN sobre Ambiente e Desenvolvimento (Rio de Janeiro, Junho 1992). Na 50.^a reunião do IPCC (Génova, Março 1991), foram identificadas as matérias que deveriam ser abordadas pelo grupo de trabalho I (*tasks 1, 2 e 6*), a saber: a cadeia de emissões de GEE, fontes e sumidouros desses gases, *Global Warming Potentials* (GWP), previsões da distribuição regional das alterações climáticas e estudos associados, incluindo os relativos aos modelos de validação e cenários de emissão. Conforme referido nesse documento, os desenvolvimentos científicos ocorridos desde 1990 não alteravam, no essencial, as principais conclusões do FAR. Ainda assim, eram assinalados progressos científicos em algumas matérias.

Com base nas novas estimativas, apontava-se para uma alteração das projecções feitas no FAR IPCC, no que dizia respeito à evolução do aquecimento global (0.3.º C, por década, no cenário A), prevendo-se agora uma redução do ritmo de subida da temperatura média global, que seria mais significativo no hemisfério norte, caso as emissões de sulfatos continuassem a crescer. A amplitude dessa redução dependeria da magnitude e da distribuição regional das emissões. Uma vez que os aerossóis de sulfatos têm uma permanência muito curta na atmosfera, o seu efeito no aquecimento global ajustar-se-ia rapidamente no caso de redução ou de aumento das emissões. Ao mesmo tempo, as emissões de sulfatos seriam responsáveis pela ocorrência de chuvas ácidas e outros efeitos ambientais. Por fim, previa-se que a redução do ozono na estratosfera, que seria parcialmente compensada com o aumento na troposfera, contribuiu-se igualmente para a desaceleração do aquecimento global, durante as décadas seguintes.

³ Climate Change: The 1990 and 1992 IPCC Assessments.

⁴ Climate Change 1994 Radiative Forcing of Climate Change and An Evaluation of the IPCCIS92 Emission Scenarios, J.T. Houghton, L.G. Meira Filho, J. Bruce, Hoesung Lee, B.A. Callander, E. Haites, N. Harris and K. Maskell. Cambridge University Press, Cambridge, United Kingdom and New York, NY, USA, 1995.

Num espaço de tempo relativamente curto, o IPCC viria a publicar um 2.º relatório intercalar, em 1994, em resposta à necessidade de fornecer informação técnica e científica em questões chave, no âmbito da preparação da 1.ª reunião da *Conference of the Parties* (COP), órgão da Convenção-Quadro das Nações Unidas sobre a Mudança do Clima (UNFCCC). Nele são abordadas essencialmente as questões relacionadas com os factores responsáveis pelo desequilíbrio térmico (*radiative forcing*), realçando-se que as novas descobertas permitiam um conhecimento mais detalhado, mas não alteravam substancialmente o que já constava nos relatórios de 1990 e 1992, sobre os GEE resultantes das actividades humanas.

3.3. O 2.º relatório do grupo de trabalho I, IPCC (1995)⁵

O 2.º relatório IPCC (*Second Assessment Report, SAR*) deu continuidade ao trabalho científico desenvolvido desde o FAR, em torno das questões relacionadas com as alterações climáticas, abrangendo tópicos como o sistema climático, os factores que levam às alterações do clima, a evolução do clima e as projecções para o futuro, assim como as consequências da intervenção humana no clima.

Conforme referido no prefácio, no essencial, mantinha-se inalterada a compreensão acerca das alterações climáticas observadas e do impacto da intervenção humana no clima, tal como havia sido expresso no relatório de 1990: as emissões de dióxido de carbono, com origem nas actividades humanas continuavam a ser o principal factor causador do desequilíbrio térmico do planeta (*radiative forcing of climate*); as previsões futuras do aumento da temperatura medida global e do nível dos mares confirmavam o potencial das actividades humanas para alterar o clima, de uma forma sem precedentes na história da humanidade; as escalas temporais de longo prazo que regem a acumulação de gases com efeito de estufa na atmosfera e a resposta do sistema climático ao aumento das concentrações desses gases, conduziam a que as alterações do clima, em vários aspectos importantes, fossem efectivamente irreversíveis.

No relatório destacava-se o importante avanço político, desde 1990, que consistiu na entrada em vigor da Convenção-Quadro das Nações Unidas sobre a Mudança do Clima (*United Nations*

⁵ Climate Change 1995, The Science of Climate Change, J.T. Houghton, L.G. Meira Filho, B.A. Callander, N. Harris, A. Kattenberg and K. Maskell, Cambridge University Press, Cambridge, United Kingdom and New York, NY, USA, 1996.

Framework Convention on Climate Change, FCCC)^{6 7}, e o reconhecimento do IPCC enquanto principal fonte de informação científica e técnica dessa estrutura.

De modo que, a finalidade subjacente à elaboração do SAR foi a de fornecer informação objectiva que servisse de base ao desenvolvimento de políticas de combate às alterações climáticas, em conformidade com o objectivo traçado pelo Artigo 2.º, da referida convenção – *estabilizar a emissão humana de gases com efeito de estufa, a um nível que impeça uma interferência antrópica perigosa no sistema climático* –. O que deveria entender-se por “intervenção perigosa” dependia, naturalmente, da observação de alterações no sistema climático, mas também de juízos de valor.

Daí que, as futuras políticas ambientais não pudessem assentar simplesmente em fundamentos de natureza científica. Nessa medida, fazia-se referência aos relatórios dos grupos de trabalho II e III (sobre a formulação de estratégias de resposta e o impacto económico e social das alterações climáticas), que forneciam a informação necessária a um debate mais alargado do problema. Em conjunto, os três relatórios IPCC estabeleciam a base da informação relevante para a interpretação do Artigo 2.º da FCCC.

Não obstante resultarem inalteradas as premissas essenciais dos anteriores relatórios, o SAR considerava terem sido alcançados progressos consideráveis, nomeadamente, quanto aos dados disponibilizados e, principalmente, na distinção entre aquilo que eram variações naturais do clima e alterações causadas pela intervenção humana. Esse progresso dever-se-ia à inclusão nos

⁶ Acerca deste instrumento, leia-se MONTINI, Massimiliano. *A resposta institucional ao problema das alterações climáticas*. CEDOUA, n.º 18 e 19, Ano IX, 2/2006 e 1/2007, pp. 9-20.

⁸ A aprovação da FCCC, na Conferência das Nações Unidas sobre o Meio Ambiente e o Desenvolvimento, Rio de Janeiro, 3-14, de Junho, de 1992, representou o culminar de um longo percurso de iniciativas no plano internacional, em que se destacam as seguintes: i- Resolução n.º 1721 (XVI), 6.ª sessão da Assembleia Geral da ONU (UNGA), 21 de Dezembro, de 1961, ii - Conferência Intergovernamental de Especialistas sobre as Bases Científicas para o Uso Racional e a Conservação dos Recursos da Biosfera, UNESCO, Paris, 4-13 de Setembro, de 1968, iii - Conferência das Nações Unidas sobre o Meio Ambiente Humano, Estocolmo, 5-16 de Junho, de 1972, iv - Relatório Final do Painel de Peritos para as Alterações Climáticas, WMO, 1976, v - 1.ª Conferência Mundial para o Clima (WMO), Genebra, 12-23 de Fevereiro, de 1979, vi - Resolução n.º 29 (WMO), 1979. O Programa Mundial para o Clima (World Climate Programme), vii - Conferência conjunta UNEP, WMO e ICSU, Villach, 5-10, de Outubro, de 1985, viii - 10.º Congresso da WMO e o relatório “Brundtland”, 4-28 de Maio, de 1987, ix - Conferência de Toronto. “The World Conference on the Changing Atmosphere: Implications for Global Security”, Toronto, 27-30, de Junho, de 1988, x - “The Intergovernmental Panel on Climate Change”, IPCC, 1988, xi - 2.ª Conferência Mundial do Clima, Genebra, 29 de Outubro - 7 de Novembro, de 1990, xii - O Sistema Global de Observação do Clima - Global Climate Observing System (GCOS) -, Winchester, 1991 xiii - 11.º Congresso Mundial de Meteorologia, Genebra, 1-23, de Maio, de 1991.

modelos climáticos dos efeitos dos sulfatos de aerossóis em conjunto com os causados pelos GEE, assim como da utilização de modelos que simulavam o comportamento da atmosfera e dos oceanos, permitindo desse modo uma estimativa mais realística da contribuição do homem para a alteração do balanço térmico da terra e, simultaneamente, um conhecimento mais preciso da variação interna natural do clima, numa escala de tempo mais longa, entre décadas a séculos. Outro dos progressos assinalados consistiu numa alteração de foco dos estudos das variações médias globais das alterações do clima, para comparações de padrões espaciotemporais modelados de alterações climáticas observadas.

3.4. O 3.º relatório do grupo de trabalho I, IPCC (2001)⁸

O 3.º relatório IPCC, ampliou e actualizou a informação contida nos anteriores relatórios e, principalmente, procedeu a uma avaliação da informação e das pesquisas produzidas desde a publicação do FAR IPCC (1990). Através da análise das observações realizadas aos vários componentes do sistema climático, traçava-se um panorama geral do aquecimento mundial. Por outro lado, procedia-se ao inventário das concentrações de GEE e dos aerossóis atmosféricos, bem como à avaliação do impacto desses gases, no balanço da radiação do sistema terrestre-atmosférico. Ainda, era realizada uma avaliação do conhecimento dos processos que regem o sistema climático e ao estudar-se em que medida a nova geração de modelos climáticos conseguiam representar esses processos, tornou-se possível avaliar a capacidade dos mesmos para projectar no futuro, as mudanças do clima.

Um estudo mais detalhado da influência humana no clima, pôde identificar com melhor segurança os efeitos dessa intervenção, concluindo-se que havia sinais mais fortes de que a maior parte do aquecimento observado durante os últimos 50 anos, era atribuível às actividades humanas. Eram apresentadas novas previsões para a evolução futura do clima, com base num leque mais abrangente de cenários, mas agora com recurso a linguagem padronizada para assinalar o nível de confiança nas estimativas feitas: *quase certo* (> 99% de probabilidade), *muito provável* (90-99%), *provável* (66-90%), *probabilidade média* (33-66%), *improvável* (10-33%), *muito improvável* (1-10%) e *extremamente improvável* (< 1%).

Em todas as previsões, previa-se que a temperatura e o nível dos mares continuassem a subir

⁸ IPCC, 2001: Climate Change 2001: The Scientific Basis. Contribution of Working Group I to the Third Assessment Report of the Intergovernmental Panel on Climate Change, Houghton, J.T., Y. Ding, D.J. Griggs, M. Noguer, P.J. van der Linden, X. Dai, K. Maskell, and C.A. Johnson (eds.). Cambridge University Press, Cambridge, United Kingdom and New York, NY, USA, 2001.

durante o séc. XXI. Por último, eram assinaladas as incertezas e a forma como podiam ser ultrapassadas. Em suma, o relatório IPCC (2001) abrangia os mesmos tópicos do anterior, mas a recolha de novos dados e uma avaliação mais rigorosa da sua qualidade, assim como a comparação de diferentes fontes, permitia uma melhor compreensão das alterações climáticas.

3.5. O 4.º relatório do grupo de trabalho I, IPCC (2007)⁹

O 4.º relatório IPCC baseou-se na literatura científica produzida desde o anterior relatório, até meados de 2006, a que se juntou um conjunto mais alargado de dados científicos e de novas análises, que beneficiaram do aperfeiçoamento das capacidades dos modelos climáticos. Um leque mais abrangente de observações permitiu ampliar o conhecimento e reduzir incertezas, acerca dos diferentes componentes do sistema climático, como a atmosfera, os oceanos e a criosfera. Porém, mais informação também conduziu a novas questões, em áreas como as alterações imprevistas nos mantos de gelo e o seu efeito potencial na subida do nível dos mares e as implicações decorrentes da interacção complexa entre alteração do clima e a biogeoquímica.

Outro avanço consistiu em apenas serem utilizados cenários de emissões cuja consistência tivesse sido previamente avaliada pelo IPCC, nos três grupos de trabalho. Ao nível da estrutura do relatório foi, pela primeira vez, introduzido um capítulo introdutório dedicado às áreas onde ciência do clima mostrou progressos, incluindo uma visão geral dos métodos usados, do papel desempenhado pelos modelos climáticos e do tratamento das incertezas. Também neste relatório, passaram a ser utilizadas expressões (linguagem padronizada) para expressar o julgamento dos peritos quanto à fiabilidade das avaliações científicas: *grau de confiança muito elevado* (pelo menos 9 em 10, probabilidades de a avaliação ser correcta) e *grau de confiança elevado* (8 em 19).

3.6. O 5.º relatório do grupo de trabalho I, IPCC (2013)¹⁰

O 5.º relatório IPCC (*Fifth Assessment Report, AR5*) recolheu o contributo dado pelo grupo de

⁹ IPCC, 2007: *Climate Change 2007: The Physical Science Basis. Contribution of Working Group I to the Fourth Assessment Report of the Intergovernmental Panel on Climate Change* [Solomon, S., D. Qin, M. Manning, Z. Chen, M. Marquis, K.B. Averyt, M. Tignor and H.L. Miller (eds.)]. Cambridge University Press, Cambridge, United Kingdom and New York, NY, USA, 2007.

¹⁰ IPCC, 2013: *Climate Change 2013: The Physical Science Basis. Contribution of Working Group I to the Fifth Assessment Report of the Intergovernmental Panel on Climate Change* [Stocker, T.F., D. Qin, G.-K. Plattner, M. Tignor, S.K. Allen, J. Boschung, A. Nauels, Y. Xia, V. Bex and P.M. Midgley (eds.)]. Cambridge University Press, Cambridge, United Kingdom and New York, NY, USA, 2013.

trabalho I, para o relatório anterior e incorporou os estudos científicos e técnicos, disponibilizados até Março de 2013, nomeadamente os constantes do relatório especial, publicado em 2012, *Managing the Risks of Extreme Events and Disasters to Advance Climate Change Adaptation*, 2012, elaborado pelo mesmo grupo de trabalho.

Em comparação com os relatórios mais antigos, era efectuada uma análise mais extensa das alterações climáticas futuras, através da avaliação das projecções e da previsibilidade de curto prazo, assim como das projecções de longo prazo e da irreversibilidade das alterações climáticas, em dois capítulos autónomos. Um conjunto de novos cenários (RCP – *Representative Concentration Pathways*) foi utilizado pelos três grupos de trabalho, para criar projecções referentes às alterações climáticas durante o séc. XXI. Uma das novidades do relatório consistiu na elaboração de um atlas global e regional, contendo escalas de tempo e mapas das projecções para a temperatura e precipitação, em 35 regiões.

3.7. O relatório IPCC “Global Warming of 1.5°C (2018)”¹¹

Este relatório intercalar surgiu no seguimento do convite dirigido ao IPCC, em Dezembro de 2015, quando da 21.ª Conferência de Partes, da Convenção-Quadro das Nações Unidas sobre a Mudança do Clima (FCCC), para a elaboração de um documento que avaliasse os impactos de um aquecimento global de 1.5°C acima dos níveis verificados na era pré-industrial e as correspondentes emissões globais de GEE, num contexto de fortalecimento da resposta global à ameaça decorrente das alterações climáticas, de desenvolvimento sustentável e dos esforços para erradicar a pobreza.

A reunião do órgão decisório da FCCC, que teve lugar entre Novembro e Dezembro, de 2015, traduziu-se, entre outras medidas, na aprovação do denominado *Acordo de Paris*, onde no Artigo 2.º, eram definidos como objectivos a atingir: a) manter o aumento da temperatura média mundial bem abaixo dos 2°C em relação aos níveis pré-industriais e prosseguir os esforços para limitar o aumento da temperatura a 1,5°C acima dos níveis pré-industriais, reconhecendo que tal reduziria significativamente os riscos e o impacto das alterações climáticas; b) aumentar a

¹¹ IPCC, 2018: Global Warming of 1.5°C. An IPCC Special Report on the impacts of global warming of 1.5°C above pre-industrial levels and related global greenhouse gas emission pathways, in the context of strengthening the global response to the threat of climate change, sustainable development, and efforts to eradicate poverty [Masson-Delmotte, V., P. Zhai, H.-O. Pörtner, D. Roberts, J. Skea, P.R. Shukla, A. Pirani, W. Moufouma-Okia, C. Péan, R. Pidcock, S. Connors, J.B.R. Matthews, Y. Chen, X. Zhou, M.I. Gomis, E. Lonnoy, T. Maycock, M. Tignor, and T. Waterfield (eds.)]. In Press.

capacidade de adaptação aos efeitos adversos das alterações climáticas, promover a resiliência a essas alterações e um desenvolvimento com baixas emissões de GEE, de forma a não pôr em risco a produção alimentar; c) tornar os fluxos financeiros coerentes com um percurso conducente a um desenvolvimento com baixas emissões de gases com efeito de estufa e resiliente às alterações climáticas.

O relatório procurava acentuar a diferença entre um aquecimento global de 1,5°C e uma subida que não ultrapassasse os 2.°C, em termos de riscos acrescidos para os ecossistemas naturais e para a vida humana. Assumia-se que os riscos para o clima e para o homem seriam maiores se o aquecimento global excedesse os 1,5° C, antes de retornar a esse nível em 2100, do que no caso de o aquecimento estabilizar nos 1,5° C. Seguindo a linguagem padronizada já adoptada nos anteriores relatórios, descreviam-se as alterações climáticas observadas e aquelas que se estimam vir a acontecer, caso não fossem implementadas medidas que contrariassem os efeitos associados ao aquecimento global.

Como seria de esperar, o relatório não mostrava um desagravamento da maioria dos indicadores analisados, concluindo que a probabilidade de limitar o aquecimento a um determinado nível (1,5°C), seria maior se as emissões fossem rapidamente reduzidas. Em consonância, concluía-se que cenários de emissões que limitavam o aquecimento global a 1,5° C, em relação à era pré-industrial, iriam requerer estratégias de mitigação mais exigentes, como uma rápida e mais ampla transição energética, nos centros urbanos, infraestrutura, agricultura e sistemas industriais.

De entre os tópicos analisados, destacam-se os seguintes: a) o valor observado para a temperatura média global à superfície, para a década de 2006-2015, foi superior em 0,87°C (0,75°C a 0,99°C), à média verificada entre 1850-1900, o que mostrava um agravamento desse indicador, em relação ao AR5 IPCC; b) estimava-se agora, que a contribuição humana para o aquecimento global estivesse a aumentar ao ritmo 0,2° C (0,1° C a 0,3° C), por década, devido às emissões, anteriores e em curso, de GEE, considerando-se, no entanto, *improvável* que o total dessas emissões viesse a causar um aquecimento adicional superior a 0,5°C, durante as 2 ou 3 décadas seguintes; c) previsões baseadas em modelos climáticos sugeriam um intervalo indicativo de 0,26m a 0,77 m, para a subida do nível médio global dos mares, em 2100 (em relação a 1986-2005), no pressuposto de um aquecimento global de 1,5° C, 0,10m (0,04 a 0,16m) inferior ao previsto para um aquecimento na ordem dos 2.° C.

4. O caso Português. O Relatório do Estado do Ambiente

(REA), APA (2018)

O mais recente relatório da Agência Portuguesa do Ambiente faz uma descrição do estado do ambiente em Portugal, em que se destaca o agravamento dos indicadores respeitantes à precipitação e à temperatura do ar. Desde logo, o ano de 2017, em Portugal continental, foi caracterizado como extremamente quente e seco, sendo o 2º ano mais quente desde 1931 (o mais quente foi em 1997) com um valor médio de temperatura média do ar de 16,33 °C, +1,07 °C em relação ao valor normal 1971-2000 (normal climatológica).

Cerca de 100% do território nacional encontrava-se em seca meteorológica severa ou extrema, no final de Outubro de 2017. De referir que os 5 anos mais quentes ocorreram nos últimos 30 anos. Verifica-se ainda que, desde o início do século XXI, quase todos os anos registaram temperaturas médias próximas ou superiores aos valores médios do período 1971-2000 (excepto 2002, 2008 e 2012) e de precipitação abaixo dos 120% em relação à normal 1971-2000 (excepto 2010 e 2014).

A temperatura média máxima em 2017, 22,82 °C, foi +2,32 °C superior ao valor normal, sendo o valor mais alto desde 1931, ultrapassando em cerca de 1 °C o anterior maior valor (1997: 21,88 °C). O valor médio anual de temperatura mínima, 9,84 °C, foi ligeiramente inferior ao normal com um desvio de -0,18 °C. Em 2017, a temperatura máxima do ar em Portugal continental foi superior ao normal, em todos os meses do ano e em particular nos meses de Abril, Maio, Junho e Outubro, em que se verificaram anomalias superiores ou iguais a 4,0 °C. Quanto à temperatura mínima, e no primeiro semestre do ano, apresentou valores médios superiores ao normal exceto em Janeiro. No 2º semestre foi quase sempre inferior ao normal excepto no mês de Outubro.

É feita ainda referência à Primavera de 2017, muito quente, sendo a 3ª primavera mais quente desde 1931 (depois de 1997 e 2011); o verão de 2017 extremamente seco, sendo o 3º mais seco desde 2000 (depois de 2005 e 2016) e o 7º mais seco desde 1931; o outono o 5º mais quente desde 2000 e 2º mais seco desde 1931 (depois de 1971). Não sendo assim de estranhar, que 2017 tivesse registado o valor mais elevado de área ardida desde que há registos.

Já no que diz respeito à precipitação, o valor médio anual da quantidade de precipitação foi o 3º mais baixo desde 1931 (mais baixos em 2005 e 2007), correspondendo a cerca de 60% do valor normal. Saliente-se que, os 4 anos mais secos desde 1931 ocorreram todos depois de 2003. Durante o ano de 2017, apenas nos meses de Fevereiro e Março a precipitação foi superior ao normal (cerca de 15 a 20 mm). De Abril a Dezembro as anomalias de precipitação foram

persistentemente negativas, sendo este período o mais seco dos últimos 87 anos. Ocorreram ainda, em 2017, uma onda de frio (de 14 a 26 de janeiro) e sete ondas de calor: duas na Primavera (uma em Abril e uma em Maio), duas no Verão (uma em Junho, uma em Julho) e três no Outono (duas em Outubro e uma em novembro). O valor médio de precipitação total anual em 2017, 541,3 mm, corresponde a um desvio de -340,8 mm (em relação ao valor médio 1971-2000), sendo o 3º valor mais baixo desde 1931.

5. Conclusões¹²

Como melhor veremos adiante, a escolha da estratégia a seguir e do concreto instrumento a utilizar, na protecção do ambiente, depende das características das emissões poluentes e das fontes que as produzem, assim como da dimensão e irreversibilidade dos danos, enquanto factores que condicionam a eficiência, a eficácia e a viabilidade, da solução a propor. Nessa medida, procurámos aqui identificar as causas e os efeitos daquele que é apontado como sendo o principal problema ambiental da actualidade: o aquecimento global derivado às emissões de gases com efeito de estufa.

Os estudos científicos publicados na área das alterações climáticas, principalmente a partir da 2.ª metade do séc. XX, apontam invariavelmente as emissões de dióxido de carbono, com origem nas actividades humanas, como umas das causas do aquecimento global. Pelo que, compreende-se que as políticas ambientais adoptadas pela maioria dos Estados-Membros coloquem especial ênfase no objectivo de redução das emissões de dióxido de carbono, em conformidade com os compromissos assumidos pela UE, no âmbito do Protocolo de Quioto e mais recentemente do Acordo de Paris. É o caso de Portugal, em que as iniciativas na área do combate às alterações climáticas constam do *Roteiro para a Neutralidade Carbónica 2050*, da responsabilidade do actual governo.

Uma análise do trabalho científico produzido no campo das alterações do clima, ao longo do séc. XX e início do séc. XXI, mormente dos relatórios publicados pelo Grupo de Trabalho I, do IPCC, a partir dos anos 90, permite perceber que estamos perante um problema ambiental complexo, assente em causas humanas e naturais. Para melhor compreendermos o que está em causa, importa precisar alguma da terminologia utilizada na discussão do tema ora em análise.

¹² As conclusões deste capítulo baseiam-se no sumário para decisores políticos que consta dos relatórios IPCC publicados entre 1990 e 2018.

Na definição que consta do relatório especial *Global Warming of 1.5°C*, IPCC (2018), o termo *aquecimento global* refere-se ao aumento estimado da temperatura média global à superfície terrestre, calculado num período de 30 anos, ou no período de 30 anos centrado num particular ano ou década, em relação aos níveis verificados na era pré-industrial. Trata-se pois de um fenómeno climático a que estão associadas alterações do clima que não se confundem com meras flutuações do estado do tempo.

Segundo MIRANDA (2001, pp.29), o *Clima* é dado pelas características médias da atmosfera (pressão, temperatura, humidade, precipitação, etc.), num dado local numa determinada estação do ano e distingue-se do *Tempo*, que mais não é que a evolução diária do estado da atmosfera. São conceitos que utilizam os mesmos parâmetros, mas referem-se a diferentes escalas de tempo. Pode dizer-se que o *Clima* é a sucessão de todos os estados que a atmosfera pode ter num determinado local, durante um tempo suficientemente longo, em geral 30 anos, de acordo com as directrizes da W.M.O.

Para BÄRRING (1992, *apud* ALCAFORADO, 1999, pp.20), importa distinguir *mudança climática* (“climatic change”) de *variação climática* (“climatic variation”), sendo que a primeira *corresponde a diferenças entre médias de períodos longos (numerosas décadas ou séculos)*, de um parâmetro climático e das suas estatísticas, enquanto a segunda é medida pelas *diferenças entre valores médios de um elemento climático entre períodos mais curtos*. Em qualquer dos casos, poderemos estar perante *descontinuidades* (variações bruscas e permanentes) ou *tendências*, na evolução futura do clima.

Ora, os relatórios elaborados pelo WGI IPCC, entre 1990 e 2018, alertam insistentemente para a ocorrência de *mudanças climáticas*, em particular da *temperatura média global* da superfície terrestre, que regista uma subida progressiva, evidenciando uma *tendência* de aquecimento global do planeta. Não obstante serem conhecidos outros períodos em que as temperaturas foram tão quentes como as verificadas no final do séc. XX (*Ótimo Térmico Medieval*, entre os anos de 950 e 1250, AR5 [210](#)), as fontes disponíveis não sugerem que o aquecimento então verificado, tenha causado alterações *perigosas e incontroláveis* no clima.

O mesmo não se passa em relação às recentes alterações climáticas. Em traços gerais, o problema ambiental com que nos deparamos é caracterizado por um aquecimento *acentuado e generalizado mas não uniforme* da superfície terrestre, em que a *temperatura média global* regista uma *subida progressiva* num *curto espaço de tempo* ainda que com uma *substancial variabilidade anual e por década*, causada, maioritariamente, por interferência humana no equilíbrio térmico do planeta, com maior contributo para a emissão de gases com efeito de estufa e a que estão associadas

alterações no sistema climático à escala regional e global, com tendência mais ou menos definida. Assim, entre 1880 e 2012, a temperatura média global registou uma subida de 0.85°C, sendo que o último relatório IPCC (2018) mostra um agravamento desse indicador para 0.87° (2006-2015), confirmando a tendência de aumento acentuado, num curto espaço de tempo, sem precedente num passado recente. (TAR 71.1; AR4 153 175; AR5 207) A quase totalidade das regiões do planeta registou um aquecimento, com excepção de partes dos oceanos do hemisfério sul e partes do Antártico. (TAR 88; AR4 180 AR5 208 211 266) Mas esse aquecimento não foi homogéneo.

Quanto à distribuição geográfica do calor, é possível identificar variações entre regiões (já previstas pelo modelo climático tridimensional GISS, de HANSEN (1988), com as latitudes altas do hemisfério norte a registarem um aquecimento superior às restantes partes do globo terrestre e mesmo acima da média global (no Ártico, em algumas regiões da América do Norte, e na região norte e central da Ásia), enquanto outras regiões registaram valores abaixo dessa média (no sul e sudoeste da Ásia e no sul da América do Sul), o que em parte é explicado pelo facto das extensões de terra aquecerem mais e mais rapidamente que os oceanos, e por hemisfério norte ter uma área terrestre superior. (FAR 8 9; SAR 51; TAR 128 129; AR4 162 180 193; AR5 228 279)

Quanto à distribuição do calor na atmosfera e nos oceanos, observa-se um aquecimento mais acentuado da troposfera, comparativamente com as camadas inferiores da estratosfera que arrefeceram, alterações que são compatíveis com um maior aquecimento das águas dos oceanos acima dos 75 m, em cerca de 0.11°C, por década, 1971-2010 (AR4 179 AR5 214 215 216 217 267 289), que continuam a acumular a maior parte do calor gerado pelo sistema climático. (TAR 80; AR4 157; AR5 216) O aquecimento provocado pelas urbes é real mas pouco significativo. (TAR 154)

Uma característica que tem dificultado a percepção de uma tendência de longo prazo, é a substancial variabilidade interanual e por década da temperatura média global observada. Basta atentar que a taxa de aquecimento entre 1998-2012 (0.05°C por década) é mais pequena que a taxa calculada desde 1951 (1951-2012) (0.12°C por década). (TAR 70; AR4 162; AR5 209) O que, de resto, é consentâneo com a ocorrência cada vez mais frequente de temperaturas diárias extremas e de vagas de calor (e de episódios periódicos de aquecimento, relacionados como o fenómeno El Niño Oscilação Sul, com efeitos regionais), que condicionam as médias da temperatura. (TAR 85 AR4 170 183 AR5 213 270 281)

A confirmar o que já havia sido previsto pelo modelo climático tridimensional desenvolvido por MANABE e WETHERALD (1975), é observável uma intensificação do ciclo hidrológico, em resultado do aquecimento global. (SAR 62 66) Os processos da evapotranspiração e da precipitação são influenciados pela composição da atmosfera, mas também por outros factores como *o relevo, a proximidade ao mar, a existência de águas interiores e de vegetação* etc., o que faz com que as alterações observadas no padrão da precipitação e da humidade variem grandemente consoante as regiões. Um dos efeitos esperados consistiu no aumento da percentagem de vapor de água, ou seja, dos níveis de humidade na atmosfera, sobre a terra e o mar. (AR4 156)

Nas áreas terrestres do hemisfério norte, principalmente nas latitudes médias e altas, observa-se uma tendência de aumento, em termos médios, da precipitação (chuva, gelo e neve), em contraste com outras latitudes, em que não é possível identificar uma tendência positiva ou negativa. A par do aumento da precipitação, observa-se uma maior variação anual da pluviosidade e a ocorrência cada vez mais frequente de eventos de precipitação intensa, nomeadamente dos associados às monções e ao fenómeno El Niño Oscilação Sul (ENSO). (AR5 284 285 286)

Nos oceanos, as variações na evaporação e na precipitação, causaram alterações na densidade das águas, devido à maior ou menor salinidade e temperatura, com implicações nas correntes marítimas e na circulação do calor. (TAR 135 166; AR4 200; AR5 218 219 290) Já nas áreas em que os níveis de humidade são mais baixos, a tendência de seca tenderá a intensificar-se e a prolongar-se no tempo, como no Sahel, no Mediterrâneo, sul de África e partes do sul da Ásia. (SAR 51 66; TAR 81 82 87 133; AR4 165 168 169 199; AR5 212 213 284 285 286)

As alterações na criosfera constituem outra das consequências do aquecimento global e reflectem o padrão de distribuição do calor. Em geral, a cobertura de neve e a extensão de gelo, assim como a temperatura do solo congelado, sofreram alterações significativas, no hemisfério norte, que se traduziram na redução dos mantos de gelo e de neve, e ainda na subida da temperatura do solo congelado. (TAR 76 78 136; AR4 194; AR5 226) Quanto aos glaciares e neve das montanhas, a redução foi comum a ambos os hemisférios, não sendo de assinalar diferenças significativas, em termos percentuais. (TAR 77 AR4 158 AR5 221). Ainda, a tendência de redução do manto de gelo da Gronelândia, configura um risco acrescido para a subida do nível dos mares (TAR 138 144; AR4 203; AR5 222). As maiores variações ocorreram nas calotas e nos mantos de gelo dos polos e mares circundantes. A perda de massa de gelo foi superior no Ártico, revelando uma tendência de longo prazo, ao contrário do Antártico, que regista perdas

localizadas, mas sem uma tendência definida em termos médios. (TAR 78 89 139 138; AR4 163 173; AR5 223 224 225 300). O degelo e a dilatação térmica das águas, por sua vez, são apontadas como as principais causas da subida do nível dos mares e dos oceanos, que no período 1993-2010, foi previsivelmente de 3,2 mm, por ano. (SAR 52 60; TAR 79; AR4 160; AR5 230 231) Há ainda que fazer referência às variações na camada de ozono estratosférico. (IPCC 1994; TAR 98 100 AR4 179 AR5 243 267)

As alterações no clima descritas anteriormente interferiram no ciclo do carbono, alterando a absorção e libertação de dióxido de carbono pelos sumidouros naturais, particularmente pelos oceanos, que registam taxas de acidificação crescentes, com a descida em 0.1 do pH, das águas superficiais. (SAR 67; TAR 95 116; AR4 189 201; AR5 238 305)

Desde o SAR, que a comunidade científica alerta para o carácter irreversível das alterações climáticas, numa escala multiseccular e milenar. A temperatura e o nível dos mares continuarão a subir, durante séculos, mesmo depois das concentrações de gases com efeito de estufa terem estabilizado. (SAR 59; TAR 141 142 143 144; AR4 202 206; AR5 312 313 314)

São estas, em suma, as alterações climáticas mais significativas, ou, pelo menos, as mais visíveis. As causas do problema foram sendo conhecidas ao longo dos séc(s). XIX e XX. CALLENDAR (1949, p.314), já havia concluído que as alterações do clima observadas no final da 1.ª metade do séc. XX, sugeriam que uma fracção maior de energia solar estaria a ser retida e que tal poderia dever-se à crescente opacidade da atmosfera à radiação terrestre, em resultado do aumento das emissões humanas de dióxido de carbono, mas assumiu que o aumento simultâneo da temperatura e das emissões, não era suficiente para estabelecer uma relação de causa-efeito, pois desconhecia-se se os valores da irradiação solar para esse período, tinham permanecido constantes. Pelo que, e antes demais, mostrava-se necessário identificar as *causas naturais* do aquecimento do planeta, para depois compreender a parte antrópica das variações climáticas.

É um dado científico assente que existe um “efeito de estufa natural”, causado pelos gases atmosféricos, que mantém o planeta aquecido. (FAR 1) As emissões humanas de dióxido de carbono e de outros gases com as mesmas características intensificaram o efeito de estufa natural, provocando um *aquecimento adicional* do planeta. (FAR 2) Fontes com origem na natureza (*proxy-data*; isótopos, anéis de crescimento das árvores e estratos do gelo, etc.) mostram que a temperatura terrestre e os níveis de carbono na natureza, não foram constantes, durante milhares de anos, sugerindo que alterações na composição da atmosfera possam igualmente ocorrer em resultado de alterações no ciclo do carbono, causadas pelas *forçantes naturais*,

talqualmente já havia sido estudado por ARRHENIUS (1896) e CHAMBERLIN (1899). (AR5 234)

As forçantes naturais *internas*, como, por exemplo, a distribuição de calor dentro dos oceanos, são responsáveis pela *variabilidade natural interna* do clima e explicam as substanciais diferenças entre as alterações climáticas observadas à escala regional e as simuladas pelos modelos. (AR4 181 AR5 209 250) O contributo da variabilidade natural interna para o aquecimento global, situa-se no intervalo de $-0,1^{\circ}\text{C}$ a $0,1^{\circ}\text{C}$, para o período de 1951-2010. (AR5 265) As forçantes naturais *externas*, como as variações na órbita do sol e na irradiação solar total, são melhor conhecidas e estima-se que o seu efeito térmico (ou *radiative forcing*) em 2011, tenha sido de $0,05 \text{ Wm}^{-2}$, em relação aos valores verificados na era pré-industrial. (TAR 105; AR4 152; AR5 247) Os aerossóis de origem vulcânica, são *forçantes naturais negativas*, sendo de destacar pequenas erupções, entre 2008 e 2011, que causaram um efeito térmico negativo estimado de $-0,11 \text{ Wm}^{-2}$ (AR5 246). O efeito de arrefecimento causado pelas partículas vulcânicas pode ter um grande impacto sobre o clima, durante vários anos após a erupção, mas a contributo conjunto das forçantes naturais para o aquecimento global, no último século, foi pouco significativo. (IPPC 1992 24 IPCC 1994 31; SAR 49 AR5 246)

Entrando agora na análise das forçantes de origem antrópica, os estudos mostram um aumento gradual das concentrações de gases com efeito de estufa, desde a era pré-industrial. Em 2011, as concentrações atmosféricas de dióxido de carbono, metano e óxido nítrico, eram de 391ppm, 1803 ppb e 324 ppb, representando mais 40%, 150% e 20%, em relação aos valores verificados na era pré-industrial. (FAR 2 IPCC 1992 20 SAR 33; TAR 92 96 97; AR4 145 147 148; AR5 233) Entre 1750 a 2011, e de acordo com valores estimados, as emissões de dióxido de carbono derivado da combustão de combustíveis fósseis e da produção de cimento, libertaram para a atmosfera 375 GtC, enquanto a deflorestação e outras formas de utilização do solo, estima-se que tenham libertado 180 GtC. O que resulta num total acumulado de 555 GtC. Desse total de emissões de dióxido de carbono, 240 GtC acumularam-se na atmosfera, 155 GtC foram absorvidas pelos oceanos e 160 GtC acumularam-se no ecossistema natural terrestre. (AR5 236 237)

O efeito térmico combinado das emissões de dióxido de carbono, metano e óxido nítrico e de halo carbonetos, para 2011 e em relação ao ano de 1750, calcula-se que tenha sido de $3,00 \text{ Wm}^{-2}$ (TAR 99; AR4 139 AR5 240) As emissões isoladas de dióxido de carbono causaram um efeito térmico de $1,68 \text{ Wm}^{-2}$, e se incluirmos os efeitos causados por outros gases que contêm carbono,

que contribuirão igualmente para o aumento das concentrações desse gás, o valor sobe para $1,82 \text{ Wm}^{-2}$. (AR5 241) As emissões isoladas de metano causaram um efeito térmico de $0,97 \text{ Wm}^{-2}$. (AR5 242) Já os halo carbonetos e óxido nitroso provocaram, respectivamente, um efeito térmico positivo de $0,18 \text{ Wm}^{-2}$ e $0,17 \text{ Wm}^{-2}$ (AR5 243) Por sua vez, aos gases de curta duração como o monóxido de carbono, os NMVOC e os óxidos de nitrogénio, é atribuído um efeito térmico estimado de $0,23 \text{ Wm}^{-2}$, $0,10 \text{ Wm}^{-2}$ e $-0,15 \text{ Wm}^{-2}$, sucessivamente. (AR5 244) Quanto às forçantes negativas, prevê-se que o efeito térmico derivado de aerossóis (por ex. poeiras minerais e os sulfatos de nitrato), incluindo os ajustamentos nas nuvens causados por esses gases, tenha sido de $-0,90 \text{ Wm}^{-2}$, contando com um efeito positivo do carbono negro. (TAR 103; AR5 245) Por fim, as alterações no uso do solo tiveram implicações no efeito de albedo da terra, cujo valor estimado foi de $-0,15 \text{ Wm}^{-2}$. (AR4 151 | AR5)

Tendo em conta todos os contributos referidos anteriormente, temos que o efeito térmico (ou *radiative forcing*) resultante das actividades humanas em 2011 foi, em referência ao ano de 1750, de $2,29 \text{ Wm}^{-2}$. (AR5 239) Os valores estimados para a energia térmica gerada pelas forçantes naturais e humanas são consistentes com o aquecimento observado de $0,6^\circ\text{C}$ a $0,7^\circ\text{C}$, entre 1951 a 2010. Mais de metade desse aquecimento deveu-se ao aumento das concentrações de gases com efeito de estufa e a outras fontes de origem humana, sendo que as emissões terão contribuído entre $0,5^\circ\text{C}$ a $1,3^\circ\text{C}$, e as outras forçantes humanas, incluindo o efeito de arrefecimento dos aerossóis, entre $-0,6^\circ\text{C}$ e $0,1^\circ\text{C}$. O aquecimento derivado das forçantes naturais, para o mesmo período, estima-se entre $-0,1^\circ\text{C}$ e $0,1^\circ\text{C}$, valor que é idêntico ao da variabilidade natural interna do clima. (AR5 264 265)

Manter o aquecimento causado pelas emissões de carbono abaixo dos 2°C , com uma probabilidade de sucesso superior a 50% ou 66%, requererá que as emissões desse gás, desde a era pré-industrial, não ultrapassem as 1210 GtC ou 1000 GtC, até ao final do séc. XXI, montantes que serão reduzidos para 820 GtC ou 790 GtC, caso seja tido em conta o aquecimento causado por outros gases de estufa. Cerca de 515 GtC foram já libertadas para a atmosfera, até 2011. (AR5 310)

Tendo em conta que a maioria das concentrações atmosféricas referem-se a gases de longa duração (ou seja, com períodos de permanência na atmosfera de várias décadas a séculos AR5 313) e que a tomada de dióxido de carbono pelos sumidouros naturais tenderá a diminuir com o aquecimento, dificultando o cálculo de trajetórias de redução das emissões, mesmos projecções baseadas em cenários de baixas emissões, apontam para a subida da temperatura

média global com impacto nos ecossistemas naturais. (AR4 210 AR5 278 a 305) Pelo que, apenas a remoção do carbono atmosférico, em grande escala, por um período sustentado, impedirá que os danos nos sistemas naturais e humanos se tornem irreversíveis, numa escala temporal de vários séculos a milénios. (AR5 312 313)

Em síntese, os estudos científicos confirmam o aumento da temperatura média global assim como a irreversibilidade dos danos ambientais causados. Mais de metade do aquecimento observado desde a 2.^a metade do séc. XX, deveu-se às actividades humanas e a restante quota-parte às forçantes naturais. No entanto, se nos basearmos nas projecções dos modelos climáticos, constatamos que o aumento projectado da temperatura média global é muito superior ao que resulta das medições instrumentais e advém sobretudo das emissões humanas de gases com efeito de estufa, embora se preveja, ao mesmo tempo, um arrefecimento derivado às emissões humanas de aerossóis.

Desse ponto de vista, faz sentido afirmar que o contributo das forçantes naturais é pouco significativo e que, conseqüentemente, estamos perante um *aquecimento global antropogénico*. O que, aliás, está de acordo com umas das premissas do relatório IPPC (1990), de que a subida da temperatura global assemelhava-se, em magnitude, à variabilidade natural do clima e que poderiam existir outras forçantes humanas, que estariam a compensar um maior efeito de estufa. (FAR 16)

Entre as principais causas do aquecimento está o aumento global das concentrações atmosféricas de gases com efeito de estufa. O potencial térmico de todos esses gases é de $3,33 \text{ Wm}^{-2}$, sendo que o principal contributo é do dióxido de carbono que, isoladamente, representa praticamente metade desse valor, concretamente, 168 Wm^{-2} . Porém, recorde-se que de todos gases de estufa, o metano é que apresenta maior taxa de crescimento, além de ter um potencial térmico muito superior ao dióxido de carbono.

Outra conclusão a retirar, é a de que uma parte substancial das concentrações atmosféricas de dióxido de carbono têm origem na destruição das áreas de florestas, quer por intervenção humana quer derivado a causas naturais, como a ocorrência de incêndios, ainda que os mesmos possam ser consequência das alterações do clima. (TAR 118) Efectivamente, das 555 GtC de dióxido de carbono emitidas para a atmosfera desde a era pré-industrial, 180 GtC resultaram da desflorestação, sendo a restante parte, ou seja 375 GtC, repartida entre a combustão de combustíveis fósseis e a produção de cimento. Todavia, se tivermos presente que só 240 GtC dessas emissões acumularam-se na atmosfera, ou seja, menos de metade, percebemos que a

outra grande causa do aquecimento do planeta reside na destruição ou degradação dos sumidouros naturais de carbono, como os oceanos e as florestas. Ou seja, é discernível uma interferência humana no ciclo do carbono. (AR5 236 237)

Outro factor importante no aquecimento do planeta e que nem sempre é referido, consiste no efeito causado pela presença de vapor de água na atmosfera. O papel do dióxido de carbono e dos outros gases de estufa é o de desencadear, através da elevação da temperatura à superfície, um aumento incontrolável dos níveis de vapor de água (da evaporação), que dado o seu poderoso efeito de estufa, irá então causar um aquecimento muito significativo do planeta. Portanto, trata-se de um efeito indirecto. (DOMINGOS, 2013, p.56) Talqualmente referido no relatório IPCC (1990), o vapor de água é o principal gás com efeito de estufa. (FAR 2)

A evaporação das águas é apenas um dos processos de retroacção gerados no interior do sistema climático, existindo outros como a formação de nuvens, cujos efeitos além de serem extremamente complexos, não estão ainda devidamente estudados. (AR5 246) Se a isso acrescentarmos o facto do sequestro de dióxido de carbono pelos sumidouros naturais, tender a diminuir com o aquecimento, dificultando ainda mais o cálculo de trajectórias de redução das emissões, chegamos à conclusão de que estamos perante um problema ambiental com uma significativa margem de imprevisibilidade, como de resto é confirmado pela grande amplitude dos intervalos das projecções.

À multiplicidade de causas que caracteriza este problema ambiental, junta-se uma multiplicidade de responsáveis. Todavia, é importante precisar que embora as alterações climáticas sejam sentidas um pouco por todo o planeta, o termo “global” não deixa, ainda assim, de ser impreciso, na medida em que se registam diferenças significativas nas quantidades de emissões produzidas em diferentes regiões do planeta, o mesmo acontecendo relativamente aos danos ambientais. Basta ter presente que a principal economia da Europa, a Alemanha, no ano de 2015, produziu o equivalente a 901 931 Kt, de dióxido de carbono, em comparação com as 68 740 Kt, produzidas por Portugal, nesse mesmo ano. Pelo que, se formos à origem do problema, constatamos que as suas causas residem, em grande medida, nas emissões poluentes dos países fortemente industrializados.

PARTE II

OS INSTRUMENTOS ECONÓMICOS DE MITIGAÇÃO DAS EMISSÕES DE CO₂ COM ORIGEM NO SECTOR ENERGÉTICO

1. Enquadramento do Problema

1.1. As alterações climáticas e o aquecimento global: um problema ambiental complexo

Como vimos na primeira parte, as alterações climáticas representam um problema ambiental extremamente complexo, cujas principais características são: **i** – trata-se de um problema de natureza global, fazendo todo o sentido a afirmação de WEITZMAN (2014, p.1) de que estamos perante uma externalidade ambiental internacional que representa um dos maiores desafios de sempre para os bens públicos. É devido às emissões globais de gases com efeito de estufa, com destaque para o CO₂, que o planeta regista um aquecimento generalizado e uma modificação dos padrões do clima, alterações que são independentes da localização das fontes emitentes. Quer a poluição do ar, quer a poluição da atmosfera, têm natureza transfronteiriça. De forma que, só uma ampla cooperação à escala planetária poderá conduzir a resultados satisfatórios; **ii** – é um problema desencadeado por duas grandes causas, as emissões humanas de GEE e a degradação dos sumidouros naturais de carbono, pelo que as políticas ambientais terão de contemplar medidas que prevejam ambas as causas, numa perspectiva de complementaridade; **iii** – constitui um desafio a longo prazo, ou seja, trata-se de um caso de poluição que se estende no espaço e no tempo, na medida em que os principais gases com efeito de estufa, nomeadamente o CO₂, permanecem na atmosfera por várias décadas a séculos, fazendo com que a temperatura global continue a aumentar ou mantenha-se elevada, mesmo depois das emissões terem estabilizado ou cessado. Em suma, estamos perante um caso de emissões contaminantes com efeito persistente. Isso significa, por um lado, que os custos com as políticas ambientais terão de ser assumidos muito antes da concretização dos potenciais benefícios, envolvendo várias gerações e, por outro, que os impostos podem não ser, à partida, o instrumento adequado à resolução do problema, devido à dificuldade em fixar o seu montante; **iv** – é um problema urgente devido aos danos irreversíveis que podem advir para os

ecossistemas naturais e que são já sentidos um pouco por todo o mundo, a que se juntam danos significativos nos sistemas humanos, em áreas tão importantes como o abastecimento de alimentos e a gestão dos recursos hídricos. Danos ainda mais graves nos ecossistemas naturais só poderão ser evitados se ocorrer uma rápida, significativa e prolongada no tempo, redução das emissões de GEE, que impeça o aumento da temperatura média global acima de 2.º C, sobre a média pré-industrial. Contudo, a curto prazo e médio prazo, não são de esperar alterações significativas no aquecimento global do planeta. Daí que, a par de uma rápida e significativa redução das emissões de gases de estufa, sejam necessárias medidas de adaptação às alterações climáticas e de recuperação do meio ambiente; **v** – é um problema caracterizado pelo risco e pela imprevisibilidade, em virtude da limitada capacidade dos modelos climáticos em prever a extensão e os efeitos causados pelas alterações climáticas e dos modelos económicos em antecipar as consequências económicas e sociais que possam advir da escolha de um concreto instrumento de defesa do ambiente. O mesmo se diga em relação às soluções técnicas para a resolução do problema, que estão sujeitas à evolução do conhecimento científico e às mudanças tecnológicas, sendo que, quer a trajectória de redução das emissões quer o resultado final, podem ser bastante diferentes, consoante se opte pela via da mitigação das emissões ou da remoção do carbono, ou ainda pela conjugação dessas duas alternativas; **vi** – é um problema cuja causa primária reside na adição humana aos combustíveis fósseis. Ou seja, o problema reside, em grande medida, no uso intensivo dos hidrocarbonetos de origem fóssil e dos produtos energéticos seus derivados. Ora, sabendo-se que a generalidade dos agentes económicos necessita de recorrer a esses produtos, o problema torna-se transversal a todos os sectores da economia, o que se traduz numa grande diversidade de fontes poluentes. Dada a impossibilidade de obter uma mitigação das emissões em todas essas fontes a um custo comportável, será necessária uma mudança generalizada dos comportamentos no sentido de promover um uso e distribuição eficiente da energia, que conduza à redução significativa do seu consumo; **vii** – por fim, é um problema que acarreta custos financeiros muito consideráveis, o que pode colocar em causa a sustentabilidade da economia e, em geral, o bem-estar da sociedade, pelo que terá de existir um correcto balanceamento entre os objectivos ambientais (*eficácia*) e os custos envolvidos para os alcançar (*eficiência*).

1.2. A estratégia da UE de mitigação das emissões de CO₂ e de melhoria da eficiência energética

Na sequência da publicação, em 1990, do 1.º relatório IPCC, a Comissão apresentaria o documento SEC (91) 1744 final, de 14-10-91 - *Estratégia da Comunidade para Limitar as Emissões de CO₂ e Melhorar a Eficiência Energética* -, propondo, entre outras medidas, a instituição de um imposto especial sobre a energia e as emissões de CO₂, a fim de transmitir um sinal a longo prazo sobre o preço da energia.

Com a introdução do referido imposto pretendia-se promover a eficiência energética e alterar a estrutura do consumo de energia, no sentido de privilegiar o uso de combustíveis e carburantes menos poluentes, o que seria conseguido através da subida dos preços e da consequente transferência para os consumidores dos custos reais da utilização da energia, obrigando-os a suportar a sua quota-parte nas despesas de despoluição. Do lado da oferta, procurava-se, através do aumento do preço, dinamizar o mercado da produção e comercialização de energia condição essencial à transição energética. Optava-se, portanto, por uma abordagem assente na alteração do preço da energia.

À comunicação da Comissão seguir-se-ia a apresentação de várias propostas na área da tributação da energia e do CO₂, nomeadamente, a proposta de directiva, COM (92) 226 final, de 30-06, para a instituição de um imposto comunitário harmonizado. Na mesma altura e no âmbito do processo de comunitário de harmonização dos IEC, seriam apresentadas outras propostas com mesmo objectivo, como, por exemplo, a proposta de directiva COM (91) 43 final, de 19-02, que fixava os valores das taxas sobre os óleos minerais em função das metas acordadas de redução das emissões de CO₂.

Mas a estratégia da UE de combate às emissões de CO₂ não se cingiria à tributação do consumo de energia. O 6.º Programa Comunitário de Acção em Matéria de Ambiente¹³ previa a criação, até 2005, do mercado europeu do comércio de licenças de emissões de GEE, que deveria contribuir para o cumprimento mais eficaz dos compromissos da UE e dos Estados-Membros, assumidos no âmbito de Protocolo de Quioto. Nesse sentido, e no seguimento da proposta da Comissão, COM (2001) 581 final¹⁴, seria aprovada a Directiva n.º 2003/87/CE, do Parlamento e do Conselho¹⁵, que criava o denominado mercado CELE, que constitui, na realidade, o único instrumento europeu harmonizado de mitigação das emissões de GEE. Este mecanismo abrange as emissões provenientes do sector industrial, nomeadamente da indústria de refinação

¹³ JO n.º L 242, de 10-09-02, p.5.

¹⁴ JO n.º C 75 E, de 26-03-02.

¹⁵ JO n.º L 275, de 25-10-03.

de óleos minerais e de produção de energia eléctrica e, genericamente, as instalações com potência térmica nominal superior a 20 MW.

Neste caso segue-se uma abordagem assente na *quantidade* de poluição a controlar, partindo-se da definição de um patamar de emissões que se tem por aceitável (por regra inferior ao nível de poluição registado numa determinada área), desenvolvendo-se de seguida todos os esforços para que essa meta seja atingida. Coloca-se, assim, a tónica no nível de controlo da poluição a obter.

Pode concluir-se, portanto, que a estratégia da UE baseou-se, pelo menos numa primeira fase, na utilização de mecanismos fundados no preço, no caso, os impostos sobre a energia, que ofereciam, num contexto de evolução lenta do impacto contaminante das emissões e de incerteza quanto aos benefícios resultantes da sua eliminação, uma maior previsibilidade quanto aos custos de controlo da poluição atmosférica. Contudo, e à medida que os dados científicos mostravam que se tornava cada vez mais difícil traçar trajectórias de redução das emissões e que uma subida, ainda que pequena, da temperatura média global, poderia gerar danos irreversíveis no meio ambiente, tornou-se cada vez mais premente introduzir novas medidas, como os direitos de emissão, que ofereciam uma maior previsibilidade quanto ao nível de controlo a atingir.¹⁶

Em suma, estes são os dois principais instrumentos económicos de mitigação das emissões de CO₂ com origem no sector energético, utilizados ao nível da UE. O objectivo é aproveitar os mecanismos de mercado e o jogo da concorrência, para que os agentes económicos, por iniciativa própria, encontrem a melhor solução do ponto de vista dos resultados a obter (*eficácia*) e dos custos a suportar (*eficiência*).

2. Os Impostos sobre a Energia e os Direitos de Emissões Negociáveis

2.1. Os impostos sobre a energia e a função extrafiscal do imposto

Os impostos podem servir de instrumento de protecção do ambiente se as taxas cobradas

¹⁶ A escolha entre um mecanismo fundado no preço ou na quantidade de poluição a eliminar depende, pois, da certeza com que as funções do custo de controlo e do dano gerado pela poluição sejam conhecidas pelo legislador, o que, por sua vez, depende das características das emissões poluentes e das fontes que as produzem, ou seja, da configuração do problema ambiental a resolver. (SOARES, Cláudia Dias, *O imposto ecológico (...)*, 2001, pp. 104, 105, 118, 119, 242 e 243.

corresponderem aos custos sociais causados pelos poluidores. Desse modo o imposto funcionaria como um desincentivo à prática de actividades poluentes. O contributo decisivo nesse sentido foi dado pelos economistas MARSHAL (2013, pp. 220-221) e PIGOU (*The Economics of Welfare*, 1920), através da elaboração do conceito de *economias positivas* e *negativas* e de *externalidades*. Bens como o ar e a atmosfera têm uma capacidade de regeneração limitada, além de serem regeneráveis dentro de um prazo muito longo, pelo que devem ser tratados como bens escassos, o que lhes confere inegável valor económico, não se diferenciando assim dos bens económicos. (ARAGÃO, 2014, p. 25)

Sendo bens dotados de valor económico, a solução para corrigir as ineficiências do mercado, traduzidas na sobre-exploração desses recursos naturais, residiria na cobrança de um preço (de um *imposto*) pelo aproveitamento das utilidades (do uso) que o ambiente proporciona. (SOARES, 2001, p.140) De forma que, subprodutos da actividade económica, como, por exemplo, as emissões de carbono causadas pela actividade industrial ou pelo consumo de certos bens, passariam a ser incluídos no preço dos bens ou nos custos de produção, falando-se, então, em linguagem económica de “internalização das externalidades negativas”. Essa seria a forma dos preços praticados no mercado demonstrarem «honestamente todos os custos envolvidos na produção de determinado bem, inclusive aqueles custos que permaneciam ocultos e eram transferidos para a sociedade, tais como os custos ambientais». (CALIENDO, 2005, p.875)

No fundo, com a tributação ecológica procura-se «suprimir ou atenuar imperfeições da concorrência», ou seja, pretende-se aumentar a eficiência económica e, assim, «promover o incremento do bem-estar social, mediante uma reafecção dos recursos que corrija as falhas do mercado e do estado». (SOARES, 2001, p. 529)

A utilização dos impostos para fins extrafiscais não constitui um fenómeno anómalo e muito menos recente, sendo admitida, desde logo, pela própria constituição, art. (s) 66.º, n.º 2, alínea h) e art. 104.º, n.º 1 e 2, da CRP, que reconhece aos impostos uma função redistributiva da riqueza e confere à política fiscal a tarefa de compatibilizar o desenvolvimento com a protecção do ambiente, numa referência à utilização do sistema fiscal enquanto instrumento de correcção das externalidades negativas. Admite-se, assim, que a figura do imposto, para além da sua função tradicional de instrumento de obtenção de receitas, possa desempenhar funções extrafiscais, sejam de natureza económica, ambiental ou outras.

A tributação dos produtos petrolíferos configura um caso recorrente de utilização dos impostos para fins extrafiscais, com antecedentes que remontam, no nosso sistema fiscal, à “taxa de

salvação nacional” (Decreto n.º 15 814, de 4 de Agosto de 1928), que durante a sua longa vigência foi utilizada para os mais variados fins, desde mecanismo de restrição à importação de combustíveis, com o objectivo de assegurar o equilíbrio da balança de pagamentos, a instrumento de angariação de receitas para a aquisição de outros bens de primeira necessidade, servindo ainda para compensar os encargos impostos aos depositários, obrigados a manter reservas estratégicas dos principais combustíveis. No período após a revolução de Abril de 1974, e devido à difícil situação económica do país, a tributação dos produtos petrolíferos serviu frequentemente de mecanismo de amortização do impacto causado pelo aumento do preço das matérias-primas nos mercados internacionais.

Mais recentemente e em resultado do processo de harmonização comunitária dos impostos especiais sobre o consumo, assiste-se ao ressurgimento da utilização dos IEC (*accises*) na prossecução de objectivos extrafiscais, em particular no domínio da protecção do ambiente. A confirmar essa orientação, o actual Código dos IEC, DL n.º 73/2010, de 21-06, no art. 2.º, reconhece aos impostos especiais de consumo a função de compensação dos custos que certos produtos provocam nos domínios do ambiente e da saúde pública. É enquanto instrumento de correcção de comportamentos que os modernos IEC encontram, pelo menos para parte da doutrina, a sua fonte de legitimação, ligando-se à referida teoria económica da correcção das externalidades negativas de PIGOU.

Nessa perspectiva, os IEC assumiriam uma função motivadora, concretamente, de desencorajamento do comportamento do contribuinte por razões ligadas à preservação do ambiente e à saúde pública. Trata-se, como refere VASQUES (2008, pp. 585-586) de uma função extrafiscal que se dilui no propósito de compensação de custos, isto é, que confunde-se com o objectivo central do imposto de compensar os custos sociais causados pela poluição, em virtude da natureza paracomutativa dos IEC. Contudo, não falta quem entenda que não são as justificações extrafiscais que predominam nos IEC, partindo da constatação de que o aumento sucessivo das taxas não provocou qualquer redução visível no consumo. (OLIVA, 1997, p.52) (VICENTE, 2006, p. 187) Ou seja, para alguns autores a finalidade última daqueles tributos reside, antes de mais, na obtenção de receita fiscal. Independentemente de qual seja a resposta a essa questão, importa não confundir “impostos especiais de consumo” com “impostos ambientais”.

Tenham ou não como objectivo principal compensar os custos sociais decorrentes de consumos considerados economicamente inconvenientes, os IEC, porque se traduzem no aumento dos preços, restringem a procurar dos produtos. Contudo, trata-se de uma função correctiva que

não se autonomiza da função principal do imposto.

Já os impostos ecológicos pretendem, antes de mais, desencorajar os consumidores a praticar actos poluentes, pelo que pode «ser necessário fixar o imposto num valor superior ou inferior aos custos de prevenção, controle ou reparação, por exemplo, devido à interacção entre o imposto e outros instrumentos regulamentares pré-existentes”. Ou seja, «podem existir impostos ambientais mesmo na ausência de externalidades ou num montante superior a estas». (SOARES, 2014, p. 79 e 80) Mais do que promover a repartição equitativa dos custos sociais, aqueles tributos desempenham uma função desincentivadora que se liga à vertente preventiva do direito do ambiente. O que faz com que os impostos ambientais assumam uma configuração própria, distinta da dos denominados “impostos tradicionais”.

Ao longo da sua evolução, os IEC foram adquirindo um conjunto de características que lhes conferem especial aptidão para servirem, simultaneamente, de instrumento de obtenção de receitas e de concretização de objectivos de natureza extrafiscal. Desde logo, ao abaterem-se preferencialmente sobre consumos de procura mais rígida, como acontece com os produtos petrolíferos, isso ocasiona que «[d]entro de certo intervalo qualquer aumento do preço induzido pelo imposto gera um aumento da receita angariada». VASQUES (2016, p. 54) Ou seja, ao incidirem sobre consumos de base larga e procura rígida, os IEC têm um potencial financeiro elevado. Aliás, foi essa característica que esteve na base da escolha dos consumos que fariam parte do processo comunitário de harmonização dos IEC, como é referido no Relatório Neumark (*Rapport du Comité Fiscal et Financier*, 1962, pontos II, A, 4 e II, B, 3 a) e b), pp. 90 e 91).

Na verdade, os actuais IEC não só geram receitas significativas como a sua base tributável tende a ser estável e duradoura no tempo, o que assume particular importância quando se trata de consignar receitas a objectivos de recuperação do ambiente. Para além dos aspectos que referimos anteriormente, os IEC reúnem outras características que justificam a sua utilização generalizada, como a “invisibilidade” que caracteriza em geral os impostos indirectos, que uma vez repercutidos no consumidor final, torna-se difícil distinguir a componente fiscal da parte do preço que corresponde à remuneração dos custos de produção e distribuição dos bens.

Ou seja, o consumidor, a maioria das vezes, não se apercebe da carga fiscal suportada. Acresce que, os IEC envolvem custos de gestão significativamente inferiores aos dos demais impostos, uma vez que a liquidação do imposto é deslocada para o produtor ou grossista-depositário, sendo que o número de operadores e de entrepostos fiscais tende a ser reduzido, devido à imposição de requisitos apertados para o exercício dessa actividade. De modo que, os IEC são

duplamente vantajosos para o erário público, pois não só geram receitas elevadas como transferem para o contribuinte parte dos custos com a gestão do imposto. Por fim, o facto destes impostos incidirem sobre os denominados consumos indesejados e as receitas serem frequentemente consignadas a finalidades de mérito, como a recuperação do ambiente, ajuda a legitimar socialmente a sua cobrança.

2.2. As licenças de emissões de CO_{2e} e o mercado CELE (Directiva n.º 2003/87/CE, de 13-10)

O outro dos instrumentos de mercado utilizados na estratégia europeia de combate às emissões de CO₂ com origem no sector energético, consiste nos “direitos a poluir” transaccionáveis no mercado, mecanismo fundado no pensamento de COASE R. (1960, pp.1-44). Este economista defendeu que o custo resultante da poluição não deveria ser imposto unilateralmente pelo Estado a uma das partes, através de um imposto, mas antes resultar da negociação entre as partes, de forma a atingir-se uma solução mais eficiente. Ao legislador competiria apenas definir o conteúdo e atribuir os direitos às partes.

Este instrumento, que teve uma aplicação praticamente limitada aos EUA, passou a ocupar um lugar de destaque na UE, com a criação do regime de Comércio Europeu de Licenças de Emissão de Gases com Efeito de Estufa, o denominado mercado CELE, pela Directiva n.º 2003/87/CE, do Parlamento Europeu e do Conselho. A implementação das licenças de emissões processa-se por fases.

Em primeiro lugar procede-se à fixação de um limite quantitativo às emissões de GEE numa determinada área territorial e à identificação dos operadores ou sectores abrangidos, em função do que se considera ser o nível aceitável de poluição, sendo depois colocados no mercado títulos que autorizam a produção da quantidade prevista de poluição. Nesse sentido, a Decisão da Comissão n.º 2013/448/UE¹⁷, fixou em 2 084 301 856, a quantidade absoluta de licenças de emissões a nível comunitário para o ano de 2013, número que deveria ser gradualmente reduzido em conformidade com o art. 9.º, da Directiva n.º 2003/87/CE (Directiva CELE).

Por sua vez, no Anexo I e II, da Directiva CELE, são identificados os gases abrangidos - CO₂, CH₄, N₂O, HFC, PFC e SF₆ -, assim como as actividades e instalações integradas no sistema, concretamente os sectores da aviação comercial, energético e outros, como a produção e

¹⁷ JO n.º L 240, de 07-09-13.

transformação de metais ferrosos, cimento, cal, indústria vidreira, cerâmica e produção de pasta de papel, papel e cartão, a produção de ácido nítrico, a produção de amoníaco e o armazenamento geológico de carbono. Ao todo são cobertas cerca de 45% das emissões de GEE, em consonância com os compromissos assumidos pela UE, no âmbito do Protocolo de Quioto.

Numa segunda fase, procede-se à atribuição das licenças aos operadores. São várias as modalidades que podem ser utilizadas na distribuição inicial desses direitos (ou seja, do direito a uma quota parte de emissões), sendo esquema mais utilizado baseado no historial de emissões poluentes de cada agente económico (*grandfathering principle*). Na Decisão da Comissão n.º 2011/278/EU¹⁸, relativa às regras de atribuição das licenças de emissões, optou-se inicialmente por esse método que seria, entretanto, substituído por uma abordagem baseada em *benchmarks*. De acordo com o novo critério, o cálculo do número de licenças a atribuir gratuitamente depende dos valores dos parâmetros de referência de cada produto (Anexo I e II), tendo como ponto de partida a média aritmética dos resultados em termos de eficiência no controlo das GEE, de 10 % das instalações mais eficientes em 2007 e 2008, multiplicados pelo nível do histórico de actividade relativo ao produto em causa.

Obtido o número preliminar de licenças a atribuir a cada instalação localizada no espaço europeu (Estados-Membros, Islândia, Noruega e Liechtenstein), a Directiva CELE, no art.º 10º-B, n.º 11, prevê a atribuição gratuita das licenças que deverá corresponder, em 2013, a 80% da quantidade calculada por cada Estado-Membro (Listas NIMs), diminuindo anualmente em quantidades iguais, resultando em 30% a atribuição gratuita em 2020, tendo em vista chegar a 0% – e, portanto, nenhuma atribuição gratuita – em 2027.

O sector de produção de electricidade, as instalações de captura de CO₂, as condutas para transporte de CO₂ ou os locais de armazenamento de CO₂, encontram-se, desde 2013, excluídos da atribuição gratuita, enquanto os sectores sujeitos ao risco de fuga de carbono, beneficiam da atribuição gratuita de 100% das licenças a que têm direito, nos termos do art.º 10-A, n.º 3 e art.º 10º-B, n.º 1, da Directiva CELE. O sector da aviação comercial beneficia igualmente de regras próprias de cálculo e atribuição de licenças de emissões, previstas no art (s). 3.º- C a 3.º- E, da Directiva CELE. A partir de 2019, todas as licenças de emissão que não sejam atribuídas a título gratuito e que não sejam inseridas na reserva de estabilização do mercado criada pela Decisão

¹⁸ JO n.º L130, de 17-05-2011.

(UE) 2015/1814 do Parlamento Europeu e do Conselho, nem canceladas, serão objecto de venda em leilão pelos Estados-Membros, conforme estipula o art. 10.º, da Directiva CELE.

As instalações abrangidas pelo Anexo I, da Directiva CELE, devem obrigatoriamente ser titulares de licenças de emissões, competindo aos operadores monitorizar e comunicar as informações relativas a emissões de acordo com o Regulamento (UE) n.º 601/2012, da Comissão, de 21-06. Assim, os operadores que apresentem um desempenho ambiental mais eficiente (que cumpram as 54 *benchmarks* fixadas a nível comunitário) acabam por receber as licenças que necessitam para cobrir as suas emissões (1/t de CO₂, cada, ou equivalente de outros GEE, CO_{2e}) ao contrário dos outros, que por serem menos eficientes, são lhes atribuídas menos licenças que as suas necessidades. Em face disso, terão de optar por uma de duas opções: reduzir as emissões ou adquirir o número de licenças necessárias ou créditos internacionais.

De forma que, os operadores que apresentem baixos custos de controlo da poluição (ou seja, inferiores ao custo das licenças) passam a dispor de um incentivo ao aumento desse controlo, podendo depois vender ou ceder as suas licenças àqueles que incorrem em custos mais elevados para o realizarem (sistema *Banking*). Caso optem por essa solução, as entidades vendedoras ficam obrigadas a reduzir as suas emissões, num montante equivalente ao produzido pela outra entidade (sistema *offset*). Aos novos operadores é reservado uma percentagem das licenças não atribuídas gratuitamente, numa base «*first come, first served*» (art. 10.º-A, n.º 7, da Directiva CELE). Caso pretendem iniciar a actividade e como não podem provocar o aumento da carga poluente total fixada, poderão adquirir “direitos a poluir” a outras empresas aí localizadas. (sistema *Bubble*)

Acresce que, a Directiva CELE, no seu art. 16.º, prevê um regime de sanções no caso de emissões excedentárias, pelo que, este instrumento oferece a vantagem de obrigar os agentes económicos a pagar igualmente pelas emissões não reduzidas. Ainda que o uso das licenças esteja territorial e temporalmente limitado (art. 1.º, 2.º e 13.º da Directiva CELE), o facto de existir um limite máximo à quantidade total de poluição no espaço europeu, faz com que os títulos não deixem de ter valor para os produtores. Como referimos atrás, o método regra de atribuição das licenças consiste, na actual fase do regime CELE, na venda em leilão, através da plataforma *European Energy Exchange* (EEX), nos termos do Regulamento (UE) n.º 1031/2010¹⁹ da Comissão. O preço resultante dos leilões de licenças acaba por servir de referência à fixação das taxas nacionais de carbono, art. 92.º-A, do Código dos IEC. A nível nacional, o regime das

¹⁹ JO n.º L 312, 12-11-10.

licenças de emissão de GEE, encontra-se previsto no DL n.º 38/2013, DR n.º 53/2013, Série I de 2013-03-15.

O princípio que está na base do funcionamento deste instrumento é o de que qualquer aumento das emissões poluentes por parte de um novo operador tenderá a ser compensado através de uma redução das mesmas, em montante equivalente ou superior, por um outro. (SOARES, 2001, p.176) Procura-se, assim, igualar os custos marginais de redução das emissões de todos os operadores, ou seja, os custos de produção de cada nova unidade de um produto. (LOBO, 1994, p.37)

3. O Imposto Ambiental e a Tributação da Energia²⁰

Como referimos anteriormente, os impostos ambientais, esses tributos que hoje disputam o centro do sistema tributário, nas palavras de VASQUES (2008, p. 214), têm por finalidade última promover a mudança de comportamentos, pelo que assumem uma estrutura própria que permite diferenciá-los dos ditos impostos tradicionais. Atendendo ao objecto do presente trabalho, interessa-nos em particular analisar a configuração de um imposto ambiental que incida sobre os produtos energéticos.

3.1. Imposto ambiental: noção²¹

A convocação de alguns dos institutos clássicos do direito tributário, em particular das taxas e dos impostos, para prosseguirem tarefas relacionadas com a protecção do meio ambiente, tendência que se tornou particularmente evidente nos países da UE, após o 5.º Programa Comunitário de Acção em Matéria de Ambiente²², conduziu ao surgimento de uma nova categoria de tributos, os “impostos ambientais”. SOARES (2001, pp. 290-295) identifica duas espécies de impostos ambientais consoante prossigam, predominantemente, uma finalidade recaudatória (redistributiva) ou uma finalidade extrafiscal (incentivante).

Os impostos incluídos na primeira das referidas modalidades têm por objectivo, antes de mais, angariar receita fiscal a aplicar na despesa pública de natureza ambiental, repartindo, ao mesmo

²⁰ A elaboração deste capítulo baseou-se, fundamentalmente, na obra de referência na doutrina nacional, SOARES, Cláudia Dias. *O Imposto Ecológico. Contributo para o estudo dos instrumentos económicos de defesa do ambiente*. BFDC, STVDIA IVRIDICA 58, Coimbra: Coimbra Editora, Julho 2001, pp.285-521.

²¹ SOARES, Cláudia Dias, ob. cit. pp. 285-295.

²² JO n.º C 138, 17-05-85.

tempo, os custos de protecção do ambiente por todos os sujeitos, de acordo com a sua quota-parte de responsabilidade nas despesas colectivas de eliminação das perturbações ambientais (função redistributiva), não deixando, nessa medida, de constituir igualmente um incentivo a comportamentos mais sustentáveis. Pelo que, eles serão tão ecológicos como qualquer outro imposto que permita obter receitas para aplicar a fins ambientais, só se distinguindo dos demais tributos, quando tenham por objecto uma realidade poluente, internalizando as externalidades. Daí que sejam denominados de impostos ambientais em *sentido impróprio*, estando ligados à vertente reparadora do direito do ambiente.

Já os incluídos na segunda categoria pretendem, em primeiro lugar, incentivar o próprio poluidor a reduzir a poluição de que é autor, escolhendo outras vias de actuação, mas sem deixar de obter receitas, pelo que teriam igualmente uma função redistributiva dos custos. Na medida em que reflectem a vertente preventiva do direito do ambiente e a função cautelar do *princípio do poluidor pagador*, estes gravames são designados de impostos ambientais em *sentido próprio*.

Como refere SOARES (2002, p. 15), ainda que não seja possível conceber um imposto ecológico que vise apenas uma das referidas funções com exclusão absoluta da outra, na concepção destes instrumentos, deve dar-se prioridade a uma das funções e não às duas em simultâneo, já que a intenção recaudatória tenderá a distorcer a configuração do imposto enquanto mecanismo de alteração de comportamentos. Ou seja, um imposto orientado para a obtenção de recursos terá por objectivo último manter estável a receita, ao contrário de um imposto concebido para incentivar comportamentos sustentáveis, em que a sua eficácia dependerá da redução da receita ao mínimo possível.

Em termos diferentes, mas que se reconduzem, em parte, à referida classificação, LOBO (1994, p. 45), atribui aos impostos ambientais as finalidades de “realização das receitas públicas” e de “interiorização de custos”, admitindo a existência de “impostos ambientais puros”. (LOBO, 1996, p.105-106). No mesmo sentido da referida autora, veja-se AZEVEDO (2014, pp. 117-118), NABAIS (2003, p. 32) e DIAS (2010, pp. 12-13), autores que admitem a existência dos dois tipos de tributos ambientais, consoante a finalidade assumida pelo legislador ao criá-los e discipliná-los. Ainda na literatura fiscalista nacional, SANTOS (2015, p.43) assume uma posição semelhante, relegando para segundo plano a função reditícia dos tributos ambientais, já que esses instrumentos «pretendem sim alterar comportamentos, através do que, na psicologia *behaviorista*, se designa por sanções positivas ou reforços (incentivos) e sanções negativas».

Para o referido autor, a técnica utilizada na tributação ambiental aproximar-se-ia dos clássicos “diferenciais de preços”, instrumentos de regulação e intervenção pública. Divergindo quando à qualificação dos tributos ambientais como “impostos”, mas defendendo igualmente a caracterização dos tributos ambientais em função do critério da “finalidade” subjacente à sua criação, veja-se VASQUES (2008, p. 213), que só considera verdadeiramente ambientais os tributos «que tenham como propósito compensar os custos de que os sujeitos passivos são presumíveis causadores».

Também na literatura económica internacional (por todos, Relatório da Agência Europeia do Ambiente, EEA – *Taxas Ambientais, Implementação e Eficácia ambiental*, 1996, pp. 6-7, e Relatório da Agência Europeia do Ambiente, EEA – *Environmental Taxation and EU Environmental Policies*, 2016, ponto 3.2, p. 15), é reconhecida à tributação ambiental a função de correcção das distorções do mercado, mediante a inclusão dos custos ambientais nas decisões dos agentes económicos, constituindo, desse modo, uma ferramenta de incentivo à redução do nível de poluição e ao consumo eficiente da energia, a par daquela que seria a sua função principal de geração de receitas a serem utilizadas no financiamento de projectos de protecção do ambiente ou na diminuição da carga fiscal sobre o trabalho, capital ou poupança.

A classificação de um imposto como ambiental funda-se, assim, na finalidade que preside à sua criação. Note-se, porém, que não existe uma definição de “imposto ambiental” unanimemente aceite, sendo que o termo “imposto” é frequentemente utilizado fora do seu sentido técnico, abrangendo os tributos em geral, incluindo a figura da taxa e as próprias reduções da taxa e isenções, ou seja, os incentivos fiscais.

Atente-se ao caso do EUROSTAT (*Environmental Taxes, Statistic Guide*, 2013, p. 9), que utiliza uma definição de imposto ambiental assente na base de tributação, entendendo como imposto ecológico «aquele cuja base tributável é uma unidade física (ou algo que seja um sucedâneo dela) de um determinado elemento que provou ser especialmente danoso para o ambiente». No mesmo sentido, veja-se a definição empregue pelo *System of Environmental-Economic Accounting, 2012-Central Framework* (SEEA 2012, 4.150, p.121). O facto de ser dada ênfase à base tributável (e não à finalidade do imposto), é justificado pela necessidade de encontrar um critério que possibilite a comparação a nível internacional, para fins estatísticos, dos impostos ambientais nacionais.

Atendendo ao tema do nosso trabalho, importa analisar em particular a definição utilizada pelas instituições comunitárias. Na Comunicação da Comissão anexa à Recomendação do Conselho

n.º 75/436²³, relativa à imputação dos custos e à intervenção dos poderes públicos em matéria de ambiente, é reconhecido aos tributos ambientais a referida dupla função, bem como a necessidade de um gravame ambiental ser concebido de forma a desempenhar principalmente a sua função de incentivo.

Contudo, e como é admitido pela Comissão, a legislação comunitária não oferece definições precisas quando se trata de classificar este tipo de instrumentos. Com efeito, na Comunicação COM (97) 9 final, de 26-03²⁴, relativa ao enquadramento jurídico das taxas e dos impostos ambientais nacionais, admite-se que um tributo possa ser considerado com carácter ambiental caso a «base tributável tenha um efeito negativo evidente no ambiente» (na versão em português do documento, o termo utilizado é antes “facto gerador”), podendo igualmente ser qualificada como tal, uma medida que tiver «um efeito ambiental positivo menos evidente, mas todavia discernível», dando-se como exemplo a diferenciação, por motivos ambientais, da taxa aplicável à gasolina com e sem chumbo.

Para abarcar todas essas realidades, opta-se, por vezes, por utilizar o termo “impostos relacionados com o ambiente”, como acontece na Comunicação, COM (96) 546 final, de 22.10.96 - *Taxation in the European Union - Report on the Development of Tax Systems* -, ponto 5.2, p.8. No mesmo sentido, veja-se a definição utilizada no Regulamento (EU) n.º 691/2011, do Parlamento Europeu²⁵, relativo às contas económicas europeias do ambiente. Em última análise, e como é dito na comunicação COM (97) 9 final, ponto 10, serão as características e os efeitos da medida que ditarão «a forma como a medida será apreciada à luz do direito comunitário».

Mais recentemente, na Comunicação da Comissão n.º 2014/C 200/1, JO n.º C 200, de 28-06, relativa aos auxílios estatais à protecção ambiental e à energia para o período de 2014-2020, é utilizada uma definição de impostos ambientais que não se afasta das definições anteriores (ponto 15, definições, p. 7). Esta comunicação tem particular interesse, porquanto regula os auxílios estatais concedidos sob a forma de reduções da taxa e de isenções atribuídas no âmbito dos impostos abrangidos pela Directiva n.º 2003/96/CE (DTE) ou seja, dos denominados “impostos ambientais harmonizados”.

Ora, relativamente a estas reduções fiscais, a Comissão instituiu um processo simplificado de autorização, considerando as mesmas necessárias e proporcionais desde que: i) os beneficiários

²³ JO n.º L 194, de 25.07.75, ponto 4, alínea b) 1.º e 2.º parágrafos.

²⁴ JO n.º C 224, de 23-07-97.

²⁵ JO n.º L 192, de 22.07.11, art. 2.º, n.º 2.

paguem, pelo menos, o nível mínimo de tributação da União fixado pela directiva aplicável relevante; ii) a selecção dos beneficiários se baseie em critérios objetivos e transparentes; e iii) os auxílios sejam concedidos, em princípio, de forma idêntica a todos os concorrentes no mesmo setor, caso se encontrem numa situação de facto semelhante.

Ou seja, não se exige a prova do carácter ambiental e da necessidade da medida. (pontos 171 a 173, p. 32) Faz, pois, todo o sentido a observação do Comité Económico e Social (CES)²⁶, de que, em termos de compatibilidade dos impostos com carácter ambiental com o direito comunitário, exige-se aos Estados-Membros uma justificação fundamentada da necessidade da imposição para resolver problemas ambientais, mas não se questiona o objectivo de protecção do ambiente da concreta medida em questão. Ou seja, e na senda do que referimos anteriormente, só a análise da concreta configuração do imposto permitirá descortinar qual o objectivo que presidiu à sua criação.

3.2. Análise à estrutura do imposto ambiental sobre produtos

3.2.1. Facto tributável e matéria tributável²⁷

Um imposto ambiental que incida sobre produtos tem por objectivo encorajar a redução do consumo de bens aos quais estão associados danos no ambiente ou o redireccionamento para outros produtos ecologicamente sustentáveis, o que é conseguido através de um gravame sobre o próprio bem que provoque o aumento do seu preço. Um imposto sobre a energia terá, portanto, como finalidades promover a “eficiência energética” e incentivar a “utilização de energias limpas”, em conformidade com os objectivos da política europeia no domínio da energia, art. 194.º, n.º 1, alínea c), do TFUE.

Se o nível de poluição é influenciado pela quantidade consumida de um determinado produto e se a eliminação directa das emissões não é economicamente viável, devido ao grande número de fontes de emissões ou à falta de tecnologias de depuração dos efluentes, pode ser mais vantajoso tributar esse bem do que as emissões finais. É o que acontece com as denominadas *taxas* de carbono sobre os combustíveis, em que se tributa o potencial contaminante dos produtos, por referência ao seu conteúdo carbónico (conexão indirecta), ao invés de tributar-se

²⁶ JO n.º C 355, 97/C 355/15, de 21-11-97, ponto 1.8.1., p. 80.

²⁷ SOARES, Cláudia Dias, ob. cit. pp. 379-385.

a quantidade de emissões libertadas para a atmosfera (conexão directa) em resultado dos processos de combustão.

A maior ou menor eficácia ambiental do imposto vai depender da correcta configuração dos elementos da sua estrutura: base de incidência, sujeitos tributários e taxas. Desde logo, e como refere SOARES (2001, p. 381), o objecto do imposto ecológico deve apresentar uma ligação estreita e estável com o dano ambiental e com a internalização das externalidades, pois só assim se verifica requisito da necessidade e se assegura que um aumento da taxa se traduza num desincentivo à prática de actos poluentes.

Um exemplo disso são os gravames sobre os combustíveis. O uso desses produtos, quer para fins de aquecimento quer na propulsão de veículos a motor (ou em motores estacionários), liberta para atmosfera quantidades significativas de CO₂ e de outros gases com efeito de estufa, que são directamente responsáveis pelo aumento dos níveis de poluição atmosférica e pela alteração dos padrões do clima. Por outro lado, não se mostra fácil para o contribuinte evitar ou diminuir a obrigação de imposto sem alterar o seu comportamento, quer através da diminuição do consumo quer mediante uma utilização mais racional dos combustíveis. No caso da electricidade, em que o consumo não traduz um acto poluente, procura-se tributar a energia consoante os produtos utilizados na sua produção.

Outras das regras do imposto ecológico determina que o facto gerador do imposto ecológico [«o facto cuja verificação preenche as condições legais necessárias à exigibilidade do imposto» (NABAIS, 2016, p.559), deva apresentar uma conexão com a base tributável e, por outro lado, se facto gerador é a perturbação do equilíbrio ecológico, então deve eleger-se, em princípio, como base do imposto não uma medida de riqueza (o rendimento ou o património do contribuinte), mas uma medida de contaminação (efectiva e não meramente presumida), requerendo-se então uma medição de elementos físicos.

Voltando ao caso da tributação dos combustíveis, a obrigação de imposto surgirá do acto de extracção, fabricação, distribuição, venda ou consumo desses bens, dependendo da fase do circuito económico em que se pretende intervir. Assim, se a opção do legislador for restringir o consumo do próprio bem, é aconselhável eleger-se como facto gerador o consumo de bens potencialmente contaminantes, gravando-se a sua aquisição, que embora não seja um acto contaminante em si mesmo (o uso ou a disposição pós-uso dos combustíveis, constitui a causa dos danos ambientais), está directamente relacionada com ele.

Por outro lado, as regras gerais aconselham que a base tributável seja definida em função do

conteúdo energético (Gj) dos combustíveis e do seu potencial de contaminação em termos de gases com efeito de estufa (t/CO_{2e}), sendo, portanto, necessário recorrer a um processo técnico que converta (factor de conversão) a quantidade de combustível utilizado (kg, l ou m³) em unidades caloríficas e emissões contaminantes para a atmosfera. Este método, apesar de ser mais complexo, é preferível à simples utilização de um parâmetro real baseado no volume (l ou m³) ou na massa (kg), na medida em que permite evitar distorções desnecessárias da economia, como será o caso da tributação das chamadas “energias limpas”, que apesar de terem um potencial energético semelhante ao dos combustíveis fósseis, não são susceptíveis de provocar emissões poluentes.

Assim, uma melhor especificação da base tributável permite, nomeadamente, tributar menos as energias renováveis e os biocombustíveis. Atente-se ao caso da proposta comunitária para a tributação da energia/CO₂, COM (92) 226 final²⁸, que no art.º 8, definia a base tributável do imposto em função do conteúdo energético (MW/h ou Gj) e do conteúdo carbónico dos produtos abrangidos, permitindo desse modo tributar os óleos minerais em função do teor de CO₂ e do desempenho energético de cada produto. A base tributável deverá reflectir, tanto quanto possível, a quota-parte de responsabilidade do sujeito passivo na contaminação do ambiente.

Por outro lado, se o objectivo for conceber um imposto ambiental em sentido próprio, então o legislador deverá optar por uma base tributável que se altere com a variação da sua taxa. Ora, isso só acontecerá se os agentes económicos puderem evitar o pagamento do imposto, optando por vias alternativas à prática do acto poluente. Pelo que, uma base de incidência inelástica não será adequada neste caso. Mas para que não ocorra uma diminuição da eficácia ambiental do imposto, em virtude da deslocação da procura para bens substitutos dos tributados que sejam igualmente poluentes, também esses bens devem ser incluídos na base de incidência. Pelo que, um imposto que incida sobre os produtos energéticos, deverá ter em conta a existência de alternativas, como, por exemplo, combustíveis menos poluentes, bons transportes públicos ou tecnologias de depuração das emissões.

Acrescente-se que, se o imposto incidir sobre um bem poluente (objecto material) e o que se pretende gravar são as emissões que este provoca (objecto fim), então, e nas palavras de MAJOCCHI (2002, p.5-6), «a base de tributação deve ser definida na fase do processo produtivo

²⁸ JO n.º C 196, 03-08-92.

onde os diversos bens adquirem as suas características definitivas do ponto de vista das emissões a controlar e do conteúdo energético.» De modo que, um imposto que vise controlar as emissões de CO₂ deverá tributar os produtos petrolíferos quando estes são processados em óleos minerais e o gás natural e os hidrocarbonetos sólidos, no ponto da extracção, ainda que possam vir a ser posteriormente transformados, misturados ou adicionados com outros produtos.

3.2.2. Tributação dos factores produtivos ou da produção final? Tributação na fase de obtenção, de fabricação ou do consumo?²⁹

Tendo em conta que a maioria dos hidrocarbonetos fósseis e os produtos seus derivados podem ser utilizados como matéria-prima ou combustível, um imposto sobre a energia que vise combater as emissões poluentes pode incidir sobre qualquer uma dessas formas de utilização, ou sobre a própria produção de energia. Contudo, a Comissão na sua comunicação SEC (91) 1744 final, de 14-10-91(ponto 25), sobre a instituição de um imposto sobre a energia/CO₂, afastava a aplicação do imposto aos produtos energéticos quando utilizados como matéria prima.

De facto, a tributação dos factores produtivos (matérias primas ou combustíveis) oferece a vantagem de poder actuar sobre vários tipos de substâncias poluentes (enxofre, dióxido de carbono, monóxido carbono etc.) e de problemas ambientais (poluição da atmosfera ou dos solos), envolvendo menores custos administrativos que a tributação da produção final. Contudo, essa opção pode conduzir à perda de competitividade da indústria doméstica de uma forma mais acentuada do que a imposição dos produtos finais ou intermédios, quando não seja uniformemente seguida em todo o espaço económico, devido às dificuldades em estabelecer direitos compensatórios que anulem a desvantagem competitiva dos bens nacionais..

Por outro lado, a tributação dos factores de produção contende com o princípio da neutralidade fiscal no seu sentido clássico (não deve haver incorporação do imposto no preço dos produtos intermédios, devido aos efeitos inflacionistas sobre o preço), e com o princípio da tributação no local do consumo final. Assim, e não obstante as regras gerais da tributação ambiental aconselharem a tributação no ponto mais a montante da cadeia produtiva, como forma de conferir maior eficácia ao imposto, as regras tradicionais da tributação indirecta aconselham que o imposto seja cobrado no estágio da cadeia produtiva mais próximo possível do consumo da

²⁹ SOARES, Cláudia Dias, ob. cit. pp. 409-421.

energia na sua forma final. Haverá, assim, que encontrar um equilíbrio entre a maior ou menor eficácia do imposto ambiental e os efeitos do mesmo sobre a economia (binómio custo/eficácia). Como refere SOARES (2001, p.526), a instrumentalização dos impostos à defesa do ambiente, não pode abstrair dos princípios básicos dos modernos sistemas fiscais, como a equidade, a simplicidade, a neutralidade e a eficiência administrativa.

No caso de optar-se pela tributação dos factores produtivos, a base tributável poderá consistir numa proporção do custo de fabrico ou do preço de venda do produto que seja reflexo da componente contaminante que o bem integra. Pelo que, um imposto sobre os combustíveis ou as matérias-primas deveria reflectir a capacidade de geração de emissões poluentes associada a cada unidade física desses bens, o que permitiria diferenciar, por exemplo, as energias renováveis dos combustíveis tradicionais. Refira-se novamente o caso da proposta comunitária para a tributação da energia/CO₂, COM (92) 226 final³⁰, 3-8-1992, art.8 °, 2.º parágrafo, que fixava a base tributável do imposto sobre os óleos minerais em função do volume de CO₂ emitido por combustão em presença de excesso de oxigénio (por exemplo, 1000l de gasóleo= 0,218 t/CO₂).

Mas se a causa do problema ambiental residir no nível de emissões geradas, como acontece com o aquecimento global do planeta, um imposto sobre os factores de produção não constitui um incentivo adequado à redução das emissões, uma vez que os custos de fabricação de cada unidade continuarão a ser inferiores caso o produtor opte pelo não controlo das emissões poluentes do que caso o faça, levando a que apenas ocorra uma redução indirecta destas, em consequência do eventual abrandamento da actividade produtiva da empresa, devido à redução do lucro obtido a que pagamento do imposto conduz. (SOARES, 2001, p. 414)

Já no caso de optar-se por tributar a produção, devido ao facto dos custos marginais e do nível de emissões geradas poderem variar de empresa para empresa, um imposto que incida uniformemente sobre cada unidade fabricada (isto é, que seja fixado em função do custo externo associado a cada unidade, com base na totalidade da poluição observada e na quantidade global de produto da indústria), acaba por não ter o efeito desejado sobre a produção, devido à disparidade de custos sociais marginais e de custos privados marginais de cada empresa.

Logo, se os produtores apresentarem custos privados e custos externos diferentes (devido, por exemplo, à utilização de tecnologias ou de processos de fabrico diferentes, ou à qualidade das matérias-primas utilizadas) um imposto sobre a produção só será eficiente se for fixado em

³⁰ JO n.º C 196, de 3-8-1992.

montante diferente para cada produtor, em função do nível de produção e do dano ambiental provocado por cada unidade fabricada, já que um mesmo produto pode ter associado um impacto ambiental diverso.

Contudo, e devido aos elevados custos administrativos que essa opção envolve, um imposto sobre a produção assume, as mais das vezes, a forma de um gravame uniforme que não reflecte o dano ambiental de cada actividade empresarial, mas antes a quantidade média de emissões geradas para produzir uma unidade de produto final, tendo por referência o conjunto da indústria. Sendo o número de unidades produzidas o critério base de fixação do imposto (ou seja, a dimensão do dano provocado), o único incentivo para a introdução de um gravame desta natureza traduz-se na eliminação do excesso de produção. De forma que, acaba por ser irrelevante para alcançar esse resultado, que sejam os consumidores ou os produtores a suportar o imposto, podendo o mesmo ser suportado por ambos.

Porém, a escolha do sujeito passivo do imposto já poderá ser relevante, quando o nível de poluição depender dos factores produtivos utilizados no fabrico (matérias-primas, tecnologias etc.). Uma vez que é o produtor que está em melhores condições para influenciar o processo de produção, deverá ser ele o primeiro a suportar o gravame.

Só que, um imposto uniforme sobre a produção mostra-se inadequado para promover essas mudanças, pois não sendo fixado em função do nível de poluição gerada por cada empresa, os custos de produção (e, logo, o preço) não são afectados ainda que se alterem aqueles factores. Portanto, quando a produção de um bem causar danos ao ambiente e o nível dos mesmos depender de algum dos referidos factores produtivos (combinação das matérias primas, combustíveis utilizados, tecnologia etc.), havendo uma relação perfeitamente estável entre esses dois pressupostos, então, nesse caso, é aconselhável optar pela tributação dos bens finais, podendo então atender-se às características dos factores de produção, quando da configuração do imposto.

Um imposto sobre a produção que seja concebido com o objectivo de obter a redução das emissões por força da mera redução da actividade da empresa, acaba, assim, por ser ineficiente sob vários pontos de vista, já que não transmite um sinal correcto à substituição dos factores de produção, nem tão pouco leva à eliminação das emissões no montante óptimo ou à reparação dos danos ambientais.

Os impostos sobre os produtos assumem frequentemente a forma de impostos especiais, associados a bens de grande consumo, cuja procura se caracteriza por uma forte elasticidade do

preço e existência de bens substitutos menos poluentes. Procura-se, assim, aproveitar a estrutura fiscal já existente, a fim de reduzir os custos com a gestão do imposto. A realidade tem mostrado que impostos sobre os produtos, devido à sua incorrecta configuração, têm servido fundamentalmente para recolher receita e diminuir os custos associados à gestão da máquina fiscal.

Centrando-nos agora na fase de intervenção, se a opção do legislador for tributar os produtos no momento da sua obtenção ou fabricação, a obrigação de imposto surgirá com o acto de obtenção ou de produção (facto gerador), sendo o próprio bem o objecto do gravame. O imposto comunitário sobre a energia/CO₂, COM (92) 226 final, art. 4.º, seguia essa técnica, determinando como facto gerador do imposto, a extracção ou fabricação.

Naturalmente, se o imposto for justificado pela necessidade de compensar os custos sociais associados à produção de um determinado bem, o agente económico que actue no sentido de prevenir a contaminação do ambiente (por exemplo através da instalação de sistemas de depuração das emissões), não deverá ser sujeito a tributação. Só que o estabelecimento de um mecanismo de isenções ou de devolução do imposto acarreta o aumento dos encargos administrativos de gestão do imposto, perdendo-se assim a principal vantagem de um imposto ecológico sobre a produção final.

De modo que, a alternativa passa por intervir no ponto da cadeia produtiva onde o número de sujeitos passivos é mais limitado e a base tributável se apresentar de fácil quantificação. No caso dos combustíveis fósseis e como referimos atrás, por razões técnicas a intervenção deve ocorrer no ponto onde esses produtos adquirem as características definitivas em termos poluentes. A escolha da fase de intervenção assume uma importância relativa, uma vez que o efeito final do imposto será o aumento do preço do produto tributado, assim como de todos aqueles em cuja produção ou obtenção participe, atento ao fenómeno de repercussão fiscal para diante.

Consequentemente, os custos da poluição acabam por ser suportados pelo adquirente dos produtos, quando pode ser o fabricante a dispor dos meios para a evitar. Não obstante, o aumento do preço dos bens poluentes não deixará de exercer um efeito indirecto sobre os fabricantes, devido ao aumento dos custos de produção e do preço do produto final, levando ao desvio da procura para bens alternativos menos poluentes e mais baratos.

Quando não for possível intervir na fase de produção, substituindo os factores de produção, as tecnologias ou os processos que estão na origem da poluição, a solução passará por tributar o consumo do próprio bem. Note-se que, a opção de um imposto sobre os produtos em

alternativa a um imposto sobre as emissões, é muitas vezes determinada pela potencial de desenvolvimento de tecnologias ecológicas alternativas.

Por exemplo, o facto de a indústria automóvel dispor de capacidade para desenvolver tecnologias de depuração das emissões (e.g., os catalisadores), é um dos factores que explica a opção de alguns países do norte da Europa, de tributar os combustíveis em detrimento da introdução de um imposto sobre a produção de produtos petrolíferos - *eficiência dinâmica* do imposto (inovação) -. O aumento da carga fiscal total sobre os combustíveis vai levar a que os condutores optem por viaturas mais eficientes do ponto de vista do consumo e menos poluentes, dando-se assim um incentivo ao desenvolvimento tecnológico da indústria automóvel.

Essencial é que seja conhecida uma relação estável e previsível, entre o consumo do produto tributado e a poluição gerada, conhecimento que não só é difícil como esse processo envolve custos consideráveis. Pelo que, na maioria das vezes o imposto é fixado em níveis que tornam preferível para o poluidor optar pelo pagamento em vez de deixar de consumir os mesmos.

Um imposto sobre os bens finais é útil para os casos de poluição difusa ou de emissões geradas por fontes móveis (sector dos transportes), dada a dificuldade que existe, nestas situações, em identificar os poluidores e em mensurar as emissões. Conforme já se disse, a eficiência de um gravame ecológico sobre os produtos vai depender das características do mercado. Quando a procura tenha pouca elasticidade, a taxa do imposto deve ser fixada num nível mais elevado, para que ocorra uma efectiva pressão no sentido da mudança de comportamentos, caso contrário os consumidores podem optar por continuar a consumir o bem a um preço mais elevado. Quanto maior for a elasticidade preço da procura e a disponibilização pelo mercado de bens substitutos não poluentes, maior a probabilidade de sucesso de um imposto que grave os produtos.

Por outro lado, se os produtos substitutos forem igualmente poluentes, também eles devem ser abrangidos pela base de incidência do imposto, evitando-se assim a deslocação da procura. Neste caso, o factor gerador do imposto é o uso ou o consumo de bens potencialmente contaminantes que, uma vez quantificados em termos de unidades físicas ou de medida (1000l ou 1000kg), são o objecto do tributo. A experiência tem demonstrado, que no caso dos combustíveis derivados do petróleo, um imposto sobre o consumo destes produtos tem um efeito significativo, especialmente no longo prazo, sobre os comportamentos, tal como era referido na Comunicação da Comissão SEC (91) 1744 final, de 14-10-91.

3.2.3. Um imposto geral sobre a despesa ou um imposto específico sobre o consumo?³¹

Quando se trata de intervir sobre o preço dos bens a fim de restringir a procura, os impostos indirectos («os que visam a utilização do rendimento em consumo e que são, por isso mesmo, impostos de consumo» TEIXEIRA, 1989, p. 283), surgem como a solução mais evidente, devido aos efeitos típicos que desencadeiam junto dos consumidores – efeito-preço e efeito substituição –.

Como refere SOARES (2001, p.439), um imposto geral sobre a despesa que tivesse em conta o impacto ambiental associado às suas diversas componentes ou que fosse cobrado “por cabeça”, em que cada contribuinte estava obrigado a pagar um determinado montante, oferecia a vantagem de poder ser pessoalizado. Mas como refere a mesma autora, um imposto ecológico com essas características apresenta limitações. Com efeito, se o objectivo consistir em imputar os danos ecológicos de acordo com o grau de responsabilidade de cada contribuinte na degradação do ambiente, um conjunto de impostos indirectos específicos, direccionados para certos consumos, apresenta-se como a melhor solução, uma vez que permite atingir mais facilmente esse objectivo.

Além disso, um imposto geral sobre a despesa com objectivos ambientais pode desencadear um efeito regressivo sobre a distribuição do rendimento, havendo então que estabelecer-se taxas diferenciadas, para obstar a esse efeito, tributando, por exemplo, os produtos energéticos de primeira necessidade a uma taxa mais reduzida. Acresce que, um imposto geral sobre a despesa também não é adequado quando se pretende intervir sobre certas situações, como as emissões causadas por uma concreta combinação de processos produtivos, em que a melhor solução consiste em tributar especificamente os factores produtivos.

O IVA é um imposto geral sobre a despesa, harmonizado a nível comunitário, que tem uma aptidão limitada enquanto instrumento de protecção do ambiente. Isto porque, sendo um imposto que incide sobre todas as transações, qualquer agente económico, com excepção do consumidor final, pode recuperá-lo, através da dedução no montante do imposto suportado (método indirecto substractivo). De forma que, a neutralidade fiscal que caracteriza o IVA, não permite torná-lo num encargo definitivo para os produtores e, nessa medida, influenciar os

³¹ SOARES, Cláudia Dias, ob. cit. pp. 438-443.

preços relativos sustentados pela indústria, acabando por ter um impacto económico e comportamental restringido à fase do consumo, por via da sua repercussão obrigatória no preço dos bens, nos termos do art. 37.º, CIVA. (LOBO, 1995, p.54)

Pelas mesmas razões, o IVA não é um instrumento capaz de obrigar os produtores a suportar os custos da poluição que causam (a internalizar as externalidades), estando assim em contradição com o Princípio do Poluidor Pagador. (AFONSO, 2006, p. 34) Em suma, o IVA só será capaz de transmitir um sinal aos restantes intervenientes da cadeia produtiva, se ocorrer uma restrição ou deslocação da procura, residindo nesse efeito a sua única aptidão para servir de instrumento de política ambiental.

Mas o uso do IVA para fins ambientais depara-se ainda com outro obstáculo que consiste no facto de tributar “ad valorem”, ou seja, sobre o valor dos bens, o que desaconselha a sua utilização, já que o preço do produto ou dos seus componentes não é de forma alguma proporcional à emissão de poluentes. (LOBO, 1995, p. 54) Com efeito, o impacto ambiental causado por um produto anda associado à quantidade em que certo bem ou serviço é consumido e não ao seu valor.

Contudo, o IVA oferece, em relação aos IEC, a vantagem de não ser um imposto cumulativo, o que pode ser importante quando se trate de garantir a competitividade da indústria. Na Comunicação da Comissão COM (92) 226 final, de 30-06, relativa à introdução de um imposto específico sobre a energia/CO₂, alertava-se, exactamente, para a necessidade do imposto não dever integrar o custo final da produção, devendo a tributação ocorrer no estágio mais próximo do consumo da energia na sua forma final.

Um imposto específico afigura-se, pois, a melhor forma de intervir directamente sobre as escolhas dos agentes económicos que se situam nas fases a montante da cadeia produtiva, devido à subida que desencadeia nos custos de produção, incentivando desse modo os produtores a adequarem a oferta e os processos de fabrico, em função do impacto que causam no meio ambiente. Outra vantagem reside no facto de um imposto específico sobre o consumo poder ser cobrado a quem causa a degradação do ambiente ou junto do sujeito passivo que oferecer as melhores garantias de pagamento, autorizando-se depois a sua repercussão no verdadeiro lesante. (SOARES, 2001, p.442)

Também quando comparado com um imposto específico sobre a energia/CO₂, o IVA mostra-se pouco eficaz, pois incidindo sobre o valor dos bens, está sujeito à variação do preço das

matérias-primas³². Além de que, sendo apenas suportado pelo consumidor, o IVA não é apto a fornecer um incentivo à indústria de produção de energia, que está em melhores condições de reduzir o dano ecológico, substituindo as fontes de energia com elevado teor de carbono por outras mais limpas.

3.2.4. Quantificação da obrigação de imposto: a taxa³³

Na fixação do nível do imposto ambiental, o que importa apurar é a quota-parte de responsabilidade do sujeito passivo na degradação do ambiente, ou seja, os custos, os danos ou perigos (reais ou potências), directa ou indirectamente ocasionados por aquele à comunidade. A eficácia do imposto ecológico vai depender do montante absoluto dos custos que o poluidor é obrigado a suportar e da proporcionalidade (*lato sensu*, e não no sentido de igualdade) entre a sua capacidade contaminante e esse montante.

Sendo guiados por critérios de racionalidade económica, os agentes económicos escolherão a solução que implique menor custos, através da comparação do montante do imposto com os encargos que teriam de incorrer com a recuperação do equilíbrio ecológico. Como referimos anteriormente, nos impostos ambientais em sentido próprio, o critério de medida deve ser o da “capacidade contaminante” do sujeito passivo baseada em índices efectivos de poluição, funcionando o critério da “capacidade contributiva” como limite da tributação extrafiscal, no sentido do respeito do mínimo de existência e da proibição do confisco (artigos 104.º, n.º 1 e 62.º, da CRP), e ainda de parâmetro auxiliar no cálculo do montante do imposto, como defende SOARES (2004, pp.314-315).

Do ponto de vista do Princípio do Poluidor Pagador, o ideal seria que o montante do imposto cobrado por cada unidade de emissões poluentes coincidissem com o dano marginal que a mesma causa à sociedade, procedendo-se à total internalização das externalidades. No entanto, o objectivo do legislador pode não ser a internalização dos custos externos, mas antes a obtenção de um determinado nível de controlo da poluição (ainda que não eficiente do ponto de vista económico), opção que é mais fácil de implementar, ao pressupor que os custos médios de

³² Em Portugal, a componente fiscal o preço de venda ao público (PVP) dos principais carburantes integra, para além do IVA, o ISP, a CSR e a taxa de carbono. De forma que, a descida do preço das matérias primas (petróleo) nos mercados internacionais, acaba por reflectir-se no montante de IVA cobrado, levando a que tenha de ajustar-se o ISP para garantir «[u]ma maior neutralidade fiscal das variações de preço dos produtos petrolíferos (...) compensando neste imposto aquelas alterações verificadas no IVA», como era dito na Portaria n.º 24-A/2016, de 11-02.

³³ SOARES, Cláudia Dias, ob. cit. pp. 443-467.

evitação do comportamento poluente sirvam de referência à fixação da taxa, na perspectiva do menor custo de redução. (*least abatement cost*)

Tem sido essa o caminho seguido pela maioria dos Estados-Membros, quando se trata de combater as emissões de GEE e os efeitos das alterações climáticas. Dada a natureza do problema ambiental em causa, em que a mensuração dos custos externos é extremamente difícil (qual o valor económico da perda da biodiversidade, causada pelo aquecimento do planeta?), a opção tem passado pelo recurso a um imposto regulador, em que o objectivo prosseguido não é o de atingir um nível óptimo de poluição (tal como defendido por PIGOU) mas antes a não ultrapassagem de níveis aceitáveis desta.

Note-se que, mesmo que fosse possível calcular o custo externo imputável a cada poluidor, o mesmo poderia ser de tal modo elevado que colocaria em causa a viabilidade da maioria das empresas. O que dificultaria a aceitação do próprio imposto. Pelo que, e para ultrapassar as referidas dificuldades, opta-se por um imposto incentivo que permita alcançar metas fixadas a nível político.

Ao nível da estratégia comunitária de combate às emissões de GEE e para o sector não CELE, as metas de emissões a que cada Estado-Membro está obrigado, constam da Decisão n.º 406/2009/CE³⁴, *Decisão Partilha de Esforços*. O objectivo final consiste em limitar a subida da temperatura média global abaixo dos 2.º C, em relação aos valores registados na era pré-industrial. O nível do imposto é estabelecido pelos decisores políticos de acordo com critérios mais ou menos arbitrários, procurando-se, através de aproximações sucessivas, atingir um patamar aceitável ou desejável de poluição.

Ou seja, não existe uma análise rigorosa dos custos causados à sociedade pela emissão de uma tonelada de CO₂. (SOARES, 2014, p.81) Para ilustrar o que referimos atrás, vejam-se as propostas da Comissão para a tributação da componente carbónica e energética dos hidrocarbonetos e da electricidade, a começar pelo já referido imposto sobre a energia/CO₂, COM (92) 226 final, de 30-06. Neste caso, fixava-se uma taxa única no valor de 17,70 ecu/to_e, repartida em 50% para cada uma das componentes, o que correspondia à taxa básica mínima de 2.81 ecu/tCO₂. De acordo com a exposição de motivos da proposta, o nível da taxa baseou-se unicamente no preço do barril de petróleo (3 dólares à taxa de câmbio de 1991).

³⁴ JO n.º L 140, de 05-06-09.

Noutra das propostas da Comissão, COM (91) 43 final, de 19-02-91, fixava-se uma taxa suplementar de 45 ecu/1000l, para a gasolina, que correspondia a uma média de 65 ecu/tCO₂, mas não eram indicados os critérios seguidos na definição desse valor.

Por sua vez, na proposta de directiva COM (2011) 168/169 final, 13-04-11, estabelecia-se uma taxa mínima única de 20 €/tCO₂ que, e de acordo com a exposição de motivos da proposta, deveria ter por referência os preços de mercado das licenças de emissão de CO₂. Quanto à componente energética do imposto, as taxas propostas pela Comissão correspondiam às taxas mínimas fixadas na Directiva n.º 2003/96/CEE, expressas em termos de valor calorífico (Gj) dos produtos. Ou seja, recorria-se à simples conversão das taxas em vigor para o equivalente em termos de valor calorífico. Assim sendo, o critério seguido na definição das taxas correspondia ao que já havia sido utilizado quando da aprovação da Directiva n.º 92/82/CEE, no caso, a média aritmética ou ponderada das taxas nacionais aplicadas aos hidrocarbonetos.

No caso da taxa de carbono nacional, art. 92.º-A, do Código dos IEC, a mesma é fixada com base nos preços dos leilões de licenças de emissão de gases de efeito de estufa, realizados no âmbito do Comércio Europeu de Licenças de Emissão (CELE), situando-se actualmente nos 23,619 €/tCO₂, nos termos da Portaria n.º 42/2020, de 14-02.

Como refere SOARES (2004, p. 405), um imposto com estas características carece de uma revisão periódica, através da análise da reacção dos agentes económicos a cada patamar do imposto. Segundo a mesma autora, esta análise casuística torna o sistema mais susceptível à pressão de grupos de interesses, sendo difícil garantir que as taxas são fixadas a níveis adequados. Além disso, esta técnica tem associado um elevado grau de incerteza, que pode provocar a redução geral do investimento, o aumento da resistência política ao imposto e da despesa com a defesa do ambiente.

Num estudo a propósito dos custos marginais de redução do CO₂ (SEIXAS J., et al., 2017, *The Role Of Electricity In The Decarbonization Of The Portuguese Economy*, p.6), previa-se para Portugal, tendo em conta as metas de redução de emissões de CO₂ definidas para o ano de 2030, uma taxa de carbono entre €33-€35/tCO₂. Esse valor alterava-se substancialmente em face de metas de redução de CO₂ de 60%, 75% ou de 85%, para o ano 2050, em relação aos níveis de poluição verificados nos anos de 1990. Neste segundo cenário, projectavam-se taxas no valor de € 183/tCO₂, € 411/tCO₂ e € 2930/tCO₂, o que atesta o referido atrás relativamente ao aumento da despesa com a protecção do ambiente que um imposto deste tipo pode acarretar.

Num outro estudo (NORDHAUS, 2007, p. 42) calculava-se que a Europa estivesse a tributar o

carbono a uma taxa 100 dólares acima, aproximadamente, da praticada pelos Estados Unidos, mesmo sem levar em consideração as taxas de carbono em vigor em alguns Estados-Membros. É, pois, essencial que se proceda a uma correcta avaliação da situação, para perceber se os níveis de poluição podem ser efectivamente corrigidos mediante o recurso a um imposto deste tipo.

Note-se que, quer estejamos perante um imposto pigouviano ou de outro tipo, se o objectivo for incentivar a prática de comportamentos amigos do ambiente, a fixação da taxa óptima não deve orientar-se pela curva de *Laffer*, uma vez que não se pretende obter a máxima receita. São vários os factores que necessariamente devem ser tidos em conta na fixação do nível da tributação, a saber: **i** – o nível de poluição observado; **ii** – o perigo potencial associado às emissões em causa e o padrão evolutivo das mesmas; **iii** – os custos de eliminação das emissões poluentes; **iv** – a existência de alternativas ao comportamento danoso e o preço em vigor no mercado para os bens e serviços poluentes e para os seus substitutos. Além disso, mostra-se necessário ponderar aspectos ligados à estrutura do sistema fiscal e dos mercados, tais como: **v** – ao efeito do gravame após a receita obtida com a sua cobrança ter sido devolvida à economia; **vi** – a elasticidade da procura dos bens tributados, a qual, por sua vez, condiciona o montante da receita gerada e **vii** – a repercussão que a cobrança dos tributos ambientais tem sobre a receita dos outros impostos pré-existentes, nomeadamente, ao nível da alteração da sua base de incidência destes.

Logo, a determinação do nível do óptimo do imposto, não deve cingir-se às externalidades observadas. Em termos de controlo da poluição, um imposto óptimo será aquele que iguale o valor marginal do dano causado pela poluição após as vítimas terem adoptado as melhores medidas no sentido de a evitar. Já do ponto de vista dos custos económicos envolvidos na recuperação do ambiente, o nível óptimo do imposto é dado pela igualação entre os custos e os benefícios marginais de eliminação.

Mas nesta equação há ainda que considerar os custos da administração fiscal. Se estes forem fixos e suportados pelo Estado, então o montante do gravame deve ser superior ao custo externo gerado pela poluição, não devendo, no entanto, utilizar-se o imposto unicamente para recuperar o encargo despendido pelas autoridades fiscais. Já nos casos em que esse custo é da responsabilidade dos agentes económicos, o valor do imposto deve igualar as externalidades negativas das emissões poluentes.

Essencial neste tipo de impostos, é que as taxas sejam fixadas gradualmente e a sua eficácia aferida periodicamente, procedendo-se, se necessário, ao ajuste progressivo das mesmas. A

proposta comunitária de tributação da energia e do CO₂, COM (92) 226 final, estabelecia, no seu art. 9.º, n.º 3, um mecanismo de ajuste gradual das taxas.

Na fixação do nível de tributação pode recorrer-se a valores absolutos (tributando-se cada unidade de poluição gerada ou recursos utilizados a partir de determinado nível definido por lei, uniformemente, para todos os poluidores) ou a valores relativos (caso em que é adoptado um valor de referência, como, por exemplo, o volume de produção e o historial de emissões, cuja grandeza absoluta há-de variar de sujeito para sujeito). Nessa operação, pode tomar-se por referência um patamar de emissões igual a zero, em que qualquer comportamento é sujeito a pagamento, ou superior a zero, estabelecendo-se então um limite mínimo de tolerância, que uma vez ultrapassado dará lugar à cobrança do imposto. O valor que cada sujeito terá de desembolsar, vai depender da finalidade prosseguida pelo imposto.

Se o seu intuito for meramente redistributivo, o valor global deverá igualar a “soma dos encargos colectivos de eliminação das perturbações”, talqualmente referido na Comunicação da Comissão anexa à Recomendação do Conselho n.º 75/436, JO n.º L 194, de 25-07-1975, ponto 4, b), p. 96. Já no caso de um imposto cujo objectivo seja o incentivo à mudança de comportamentos, o valor a pagar pelo sujeito que lesa o meio ambiente, deverá aproximar-se o mais possível da dimensão da sua responsabilidade ambiental (dano produzido pela actividade poluente acrescido do custo de medidas de precaução, mais o eventual benefício que o poluidor tirou e que não teria tirado se não tivesse causado a poluição, SANTOS, 2015, pp. 42-43) .

Em regra, um imposto sobre as emissões consiste numa soma fixa de dinheiro (taxa fixa) paga por cada unidade de medida que constitui a base tributável/parâmetro, em que o montante da obrigação de imposto vai variar em função da dimensão do parâmetro (base tributável variável). Este tipo de impostos permite ainda que se alcance a necessária relação de proporcionalidade entre a base tributável e o montante concreto a desembolsar pelo contribuinte.

Quanto ao método de fixação da quota individual, um *imposto de quotidade* (fixação de uma taxa a partir da qual se determina a quota de cada contribuinte, RIBEIRO, 1989, p. 311) parece preferível a um *imposto de repartição* (fixação do montante global do imposto pelo Estado e subsequente repartição pelos contribuintes consoante a sua capacidade contributiva, RIBEIRO, 1989, p. 310), já que dessa forma não só se garante que a intensidade do desincentivo à poluição varia em função do nível atingido por esta, como é assegurado que o encargo suportado pelo contribuinte é proporcional ao dano ecológico causado por este, conduzindo igualmente a que sujeitos que produzem a mesma quantidade de emissões paguem o mesmo montante, ainda que

um imposto deste género (de quotidade) gere alguma incerteza quanto à receita a cobrar pela Estado.

Um imposto de repartição pode, no entanto, ser mais adequado quando se pretenda discriminar em função do local (da distribuição territorial das emissões) onde o sujeito passivo desenvolve a sua actividade. No caso dos impostos indirectos, em que o método da quotidade é a única opção (FRANCO, 1990, p. 582), a necessidade de garantir a eficácia preventiva do imposto ecológico, leva a que não seja aconselhável o uso de impostos indirectos *ad valorem*, ainda que estes envolvam menores custos de administração, acompanhem o aumento geral dos preços e ajustem-se melhor a progressividade do sistema fiscal, quando comparados com os impostos indirectos específicos *ad rem*. (SOARES, 2001, p.465)

Na escolha entre um imposto *ad valorem* ou *ad rem*, há ainda que ter em conta as características dos bens tributados e do mercado. Num mercado concorrencial em que os bens tributados não sejam homogéneos, a introdução de um ou de outro tipo de imposto, levará a um ajustamento em grau diverso da quantidade produzida e, principalmente, da qualidade dos bens. Assim, a introdução de um imposto específico provocará uma substituição da quantidade pela qualidade dos bens tributados (menos bens mas de melhor qualidade) e um aumento do preço unitário dos mesmos. Pelo contrário, o recurso a um imposto *ad valorem*, conduzirá a uma degradação da qualidade dos bens e à diminuição da variedade destes, assim como a uma diminuição do seu preço, ao reduzir as características não tributadas.

Pelo que, este tipo de imposto mostra-se mais adequado quando se quer intervir em variáveis não relacionadas com o preço dos bens, como a variedade dos produtos, corrigindo as ineficiências reveladas pelo mercado no que respeita à diversidade (os custos sociais da excessiva diversidade). Por sua vez, o uso dos impostos *ad rem* ficaria reservado à intervenção sobre variáveis relacionadas com o preço, como o nível de consumo dos bens. (CLIMACO, 1994, pp. 97, 103, 108, 109, 113 e 114)

Em síntese, se o objectivo consistir em reduzir o consumo ou estimular a alteração de comportamentos, o recurso aos impostos específicos apresenta-se como a melhor solução. Note-se, porém, que não deverá ser o preço o critério determinante na fixação do montante do imposto, mas sim a capacidade poluente do bem tributado, embora o valor do bem possa ser tido em conta, quando se pretenda substituir o consumo de um bem por outro menos poluente.

3.2.5. O (s) sujeito(s) passivo (s) do imposto³⁵

De acordo com o Princípio do Poluidor Pagador³⁶, a imputação dos custos ambientais deve ser feita ao poluidor que os causou. A qualidade de sujeito passivo deverá, pois, ser assumida por quem fisicamente praticou o acto causador da poluição. E para que o imposto recaía, efectivamente, sobre o agente económico responsável pela degradação do ambiente, as qualidades de sujeito passivo e de contribuinte de facto devem ser assumidas pelo poluidor.

Contudo, nem sempre é possível satisfazer essas premissas devido, essencialmente, aos seguintes factores: **i** à dificuldade em identificar o poluidor, **ii** à dificuldade em conseguir uma ligação entre as medidas adoptadas, os seus efeitos e as fontes poluentes, quando o problema ambiental se estende no espaço e no tempo, **iii** à onerosidade inerente à gestão e implementação de um sistema óptimo, **iv** ao fenómeno da repercussão fiscal e **v** à necessidade de garantir uma solução que seja economicamente viável e socialmente justa. Acresce que, e como já tivemos oportunidade de referir, o facto gerador do imposto pode não ser um acto contaminante mas uma actividade que mostrou estar directamente ligada com ele, como sucede com a aquisição de combustíveis que não é em si um comportamento poluente.

Essencial nesta matéria, é que o legislador indique de forma precisa quem está obrigado ao pagamento. Neste aspecto, a proposta comunitária de tributação da energia e do CO₂, COM (92) 226 final, pecava por imprecisão, ao estabelecer que o imposto era devido «pelas pessoas» que efectuassem «uma operação tributável», em referência aos art.(s) 5.º e 6.º. (SOARES, 2001, p.496)

Na maioria das situações é possível identificar dois poluidores. O poluidor directo ou material (aquele que com a sua actividade física causa as emissões poluentes) e o poluidor moral ou indirecto (aquele que beneficia com o exercício da actividade poluente ou que cria as condições necessárias ao desenvolvimento desta). (ARAGÃO, 2005, p.135-136)

A escolha do poluidor assenta, assim, nos critérios do controlo do processo causal e do benefício obtido com a actividade poluente. Quer o produtor quer o consumidor podem, assim, assumir as qualidades de poluidor directo ou indirecto. Mas a escolha do poluidor depende igualmente do significado que atribuímos ao Princípio do Poluidor Pagador. (AMARO, 2005, p. 40) Qual

³⁵ SOARES, Cláudia Dias, ob. cit., pp. 495-521.

³⁶ Em Portugal o Princípio do Poluidor Pagador é expressamente reconhecido no DL n.º 47/94, de 22-02.

deles deverá, então, suportar os custos ambientais?

Ora, se atribuirmos ao Princípio do Poluidor Pagador um significado económico, encarando-o como um mero critério de redistribuição equitativa dos custos ambientais, sendo estes vistos como mais um encargo da fabricação de bens cuja obtenção causa danos ambientais, deverá ser o comprador dos bens a suportar os custos, pois é o consumo (ainda que “limpo”) que estimula a produção poluente. O imposto seria visto como uma das componentes do preço. Nesta lógica, deveriam ser os consumidores a pagar o imposto ecológico, seja na qualidade de contribuintes de facto ou de contribuintes de direito, na medida em que são os causadores últimos da poluição.

Mas é igualmente legítimo defender-se que é a produção, ainda que “limpa” que viabiliza o consumo. Outra solução possível consiste em atribuir a qualidade de contribuinte ao fabricante, no caso as emissões terem origem no processo produtivo, ainda que depois o imposto possa ser repercutido no consumidor final, funcionando aquele como mero garante da reparação. Deste ponto de vista, a principal preocupação seria encontrar o primeiro pagador e não o verdadeiro responsável, ficando o produtor com a possibilidade de transmitir o encargo ou reparti-lo com outros potenciais responsáveis.

Uma terceira solução consistiria em identificar o poluidor com o agente económico que teve um papel determinante na produção do dano, ainda que não seja ele a provocá-lo de forma directa, o que levaria a classificar como poluidor o produtor, ainda que as emissões resultassem do processo de consumo. Desta forma, e como refere LOBO (1995, p.45) o produtor do combustível poderá ser considerado poluidor e não quem o utiliza.

De acordo com o mesmo autor, apesar desta solução poder conduzir a resultados arbitrários, ainda assim constitui a melhor opção do ponto de vista da eficiência económica e do controlo dos custos, levando a que seja preferível identificar o poluidor com o agente económico que teve um papel decisivo na produção das emissões poluentes.

Em casos limite, poderá mesmo admitir-se que sejam as vítimas a suportar os custos ambientais, concretamente no caso em que a localização escolhida por estas poder influenciar o grau de contaminação de serão vítimas. (SOARES, 2001, p. 500)

Todavia, e sem prejuízo do referido anteriormente, importa não esquecer que o Princípio do Poluidor Pagador evoluiu de um mero critério de repartição económica de custos (com génese num *slogan* político do final dos anos 60), para um princípio jurídico, com consagração expressa nos tratados internacionais. Pelo que, a busca de uma solução para problema da imputação dos custos, deve basear-se numa interpretação jurídica do Princípio do Poluidor Pagador. A este

propósito importa fazer referência à Comunicação da Comissão anexa à Recomendação do Conselho n.º 75/436, JO n.º L 194, de 25-07-1975, respeitante à Imputação dos Custos e à Intervenção dos Poderes Públicos em Matéria de Ambiente.

No ponto 3 da referida Comunicação, considera-se poluidor “aquele que degrada directa ou indirectamente o ambiente ou cria as condições que levam a essa degradação”. Contudo, reconhece-se que essa directriz possa não ser suficiente, mormente nos casos em que se mostre muito difícil ou se revele impossível determinar com clareza o poluidor e nos casos de poluição cumulativa ou de cadeias de poluidores. Em face disso, o documento introduz dois critérios subsidiários de imputação dos custos: o da eficiência económica e administrativa da solução e o da capacidade de internalização dos custos pelos visados. (AMARO, 2005, p. 41)³⁷

Torna-se, então, necessário identificar o ponto do circuito económico onde a alteração de comportamentos oferece maiores potencialidades. Em regra, esse ponto situa-se nas fases mais a montante – extracção e processo produtivo – onde a intervenção se mostra mais eficaz e mais fácil de controlar e de regulamentar, devido, essencialmente, ao menor número de visados e à maior capacidade económica e de adaptação dos produtores, em comparação com os consumidores, tendo ainda em conta que é ao nível da actividade produtiva que se verifica o maior desgaste ambiental. Por exemplo, os estudos mostram que a redução das emissões de CO₂ é 40% mais eficiente, quando realizada através da tributação da produção da energia, em comparação com um imposto sobre o consumo. (LOBO, 1995, p. 93)

O uso dos referidos critérios é particularmente recomendado nas situações de poluição cumulativa (conjugação simultânea de várias causas) e de poluição em cadeia (sucessão temporal de várias causas). Nos casos de poluição em cadeia, sugere-se que a imputação se faça no ponto do circuito económico “onde o número de operadores é o mais fraco possível e o mais fácil de controlar, ou então onde contribua mais eficazmente para a melhoria do ambiente e onde sejam evitadas distorções da concorrência”.

Portanto, deverá atender-se à posição que cada operador ocupa no circuito económico, imputando os custos ao sujeito que tendo criado as condições que estão na origem da poluição, está em melhores condições de as controlar de um modo eficaz e com o menor custo. O momento em que ocorreu a actividade poluente pode mesmo não ser relevante, se a

³⁷ Segundo ARAGÃO, *O princípio do poluidor pagador*, 2005, p. 131, o que a Comunidade faz, no fundo, é renunciar a resolver as dúvidas na determinação de quem é, em cada caso concreto, o “poluidor”, preferindo escolher, entre os vários poluidores possíveis, o “melhor pagador”.

contribuição de cada poluidor for equivalente em termos de danosidade para o meio ambiente, levando a que casos de poluição sucessiva tenham o mesmo tratamento que os de poluição cumulativa.

Seguindo os referidos critérios, torna-se necessário apurar a proporção dos custos ambientais que cada poluidor terá de suportar, devendo, então, cada um pagar de acordo com as necessidades de prevenção verificadas. A quantificação do pagamento far-se-á em função de vários critérios, nomeadamente o grau de perigosidade e amplitude do impacto ambiental das condutas adoptadas, as vantagens auferidas com a poluição e a capacidade económica dos poluidores para a evitar. Quanto mais elevados forem esses valores, maiores devem ser os custos a suportar por aqueles.

Em suma, a aplicação dos referidos critérios, levará a que seja o produtor, tendencialmente, a suportar os custos. Mas quando não reste outra alternativa que não a redução do consumo, devem ser os consumidores os contribuintes de facto. (SOARES, 2001, p.503)

Como se deduz da leitura da comunicação da Comissão, foram razões essencialmente de natureza económica e de salvaguarda da concorrência que ditaram a solução em causa, que assenta numa interpretação do Princípio do Poluidor Pagador, enquanto instrumento de promoção da eficiência económica. No entanto, é hoje aceite pela maioria da doutrina que o Princípio do Poluidor Pagador, além das funções distributiva e económica, contém também uma função preventiva, como é reconhecido nos textos comunitários, desde logo, na Directiva n.º 2004/35/CE³⁸, do Parlamento Europeu e do Conselho, considerando 2.º, relativa à Responsabilidade Ambiental em termos de Prevenção e Reparação de Danos Ambientais.

Ora, à luz da função preventiva do Princípio do Poluidor Pagador, os custos ambientais devem ser imputados a quem está em melhores condições de prevenir e precaver a degradação ambiental, opção que é seguida, por exemplo, na proposta alterada de Directiva do Conselho relativa à Responsabilidade Civil pelos Danos Causados pelos Resíduos³⁹, art. 2.º, n.º 2, alínea b). Deste ponto de vista, deve ser onerado o agente económico que gera e controla as condições que desencadeiam a poluição, pois é nesse ponto do circuito económico que se situa a causa primária da poluição e onde existe a possibilidade de a prevenir com menores custos.

Quando é o processo produtivo que provoca danos ao ambiente, o efeito incentivador deverá,

³⁸ JO n.º L 143, de 30-04-04.

³⁹ JO n.º C 192, p.11, de 23-07-91.

assim, ser dirigido ao produtor, pois é ele que, em princípio, está em melhores condições de evitar a poluição, alterando a estrutura produtiva. Por essa razão, a qualidade de contribuinte de direito e de facto, deve ser assumida pelo produtor ou pelo vendedor dos bens, evitando-se, por todas as formas, que o imposto venha a ser repercutido no consumidor final, ainda que seja este a beneficiar da actividade poluente. Mesmo que se verifique a repercussão fiscal do imposto, o produtor não deixará de sentir o efeito incentivador, por via da redução da procura que o aumento do preço causará. Mas independentemente dessa possibilidade, a qualidade de contribuinte de direito deverá ser assumida pelo produtor, pois é ele o responsável social pelos custos.

Maiores dificuldades suscitam as situações em que é o consumo do produto final (ou a eliminação deste) a causar a maior parte das externalidades negativas, mas é o produtor quem controla as variáveis de que depende a poluição, estando assim ao seu alcance preveni-la. É o caso dos hidrocarbonetos fósseis, em que a maioria das emissões advém da utilização final destes produtos, quer como combustível quer como carburante.

Ora, nestes casos, e atendendo à função preventiva do Princípio do Poluidor Pagador, justifica-se que seja o produtor a suportar, pelo menos em parte, os custos da degradação do ambiente, na medida em que é ele que está em melhor posição para evitar a degradação do meio ambiente. Portanto, deve dar-se prevalência ao critério do controlo. Acresce que, não só o produtor cria as condições que propiciam o dano, como obtém um ganho (lucro) com a obtenção do bem cujo uso vai provocar poluição. Pelo que, também por razões de justiça e equidade, justifica-se que seja ele a suportar o imposto.

Não pode ainda esquecer-se que, por vezes, ao consumidor não resta outra alternativa que não utilizar o bem poluente. O que acontece, por exemplo, no caso dos carburantes automóveis, devido à falta de alternativas e à relativa indispensabilidade do automóvel. Mas quando for possível identificar uma maior autonomia dos consumidores (condutores) na escolha do tipo de combustível ou dos meios de transporte, dever-se-á escolhê-los para pagadores, repartindo os custos com os produtores de automóveis e combustíveis (AMARO, 2005, pp. 42 e 43) Refira-se que, na maioria dos países europeus tem-se assistido a um melhoramento progressivo dos transportes públicos e à expansão das ciclovias, a par de outras medidas como a subsídio dos títulos de transporte (de que Portugal é um exemplo). Pelo que, é cada vez menos defensável o argumento da falta de alternativas.

Nos casos em que os agentes detêm o mesmo grau de controlo e seja necessário optar por um

deles ou não seja possível apurar o grau de controlo de cada sujeito, o critério do benefício poderá ser relevante na imputação dos custos. (AMARO, 2005, p. 40) (SOARES, 2001, p. 506-507) Essencial é que em todas as hipóteses analisadas se verifique um nexo de causalidade entre a conduta do agente e os custos a suportar.

Os efeitos do imposto ecológico são distintos consoante seja o produtor ou o consumidor a assumir a qualidade de sujeito passivo. Um imposto sobre as emissões acabará sempre por desencadear um efeito de incentivo junto do produtor quer este decida repercuti-lo sobre o consumidor ou antes assumi-lo como um custo. Contudo, um imposto ecológico que tenha por sujeito passivo o consumidor, tenderá a desencadear um efeito regressivo sobre a distribuição do rendimento (em particular no caso dos impostos sobre a energia, devido à pouca elasticidade da procura), prejudicando as famílias de menores rendimentos, havendo então necessidade de acautelar essa possibilidade através, por exemplo, de medidas de política fiscal, tais como a redução da carga fiscal das famílias mais afectadas que podem inclusive ser financiadas com recurso às receitas geradas pelos impostos em causa. Solução que poderá igualmente ser utilizada para reduzir o impacto negativo do imposto sobre o rendimento das empresas.

Quando tratamos dos efeitos do imposto ecológico, a questão da repercussão fiscal assume particular importância. Com efeito, pode suceder que o legislador eleja como sujeito passivo o efectivo responsável pela degradação do ambiente, vindo, no entanto, o imposto a ser suportado por outro contribuinte de facto. Importa, assim, equacionar os vários cenários possíveis, no sentido de apurar quem paga, de facto, os tributos ecológicos.

Ora, se o imposto tiver como sujeito passivo o produtor e a procura do bem em causa for elástica (ou seja, se variar em função do preço), como sucede em relação a alguns produtos, um aumento ainda que pequeno do preço terá por efeito a diminuição da procura, dando origem à transferência para produtos substitutos. Por essa razão, o fenómeno da repercussão fiscal não se fará sentir com grande intensidade, pois os produtores, receando a diminuição da procura, tenderão a suportar o aumento dos custos que o imposto representa. Ocorrendo um aumento dos custos de produção, o resultado será a diminuição da quantidade transacionada, devido à redução da procura, mas também da oferta, uma vez que a diminuição do lucro traduz-se num desincentivo à produção.

Assim, o encargo total dos produtores corresponderá à soma da carga fiscal com a perda do lucro correspondente à redução da quantidade vendida no mercado. Nestas situações, poderá ocorrer uma repercussão parcial do imposto, mas serão sempre os produtores a suportar a maior

parte do encargo fiscal, conseguindo-se com a diminuição da actividade produtiva, obter a desejada redução das emissões poluentes.

Por sua vez, os consumidores serão igualmente afectados, devido ao aumento do preço dos produtos, caso não optem por alterar os seus padrões de consumo. Ocorrerá então diminuição do bem-estar destes, em virtude da diminuição do rendimento disponível e da redução da quantidade consumida. Contudo, o balanço final será sempre positivo, devido aos maiores benefícios advindos da redução do dano ambiental.

Este cenário altera-se substancialmente, no caso de a procura não ser elástica (ou ser pouco elástica) ou de não existirem bens substitutos. Nestes casos, os produtores detêm uma posição de vantagem, que os leva a repercutir no sentido descendente uma parte considerável do imposto pago, ou seja, num montante o mais aproximado possível da soma do tributo, devido ao facto dos consumidores não disporem de alternativas ao uso do produto tributado, a não ser abdicar do consumo, o que nem sempre se mostra viável, mormente no caso de bens de primeira necessidade.

Não ocorrerão, assim, os esperados benefícios ambientais, pois os consumidores tenderão a manter os padrões de consumo anteriores ao lançamento do imposto ecológico. Por essa razão, a intervenção por via fiscal não é aconselhável quando a procura não é sensível à variação dos preços, situação que se verifica com frequência em relação a certos bens de primeira necessidade como, por exemplo, os combustíveis, isto sem prejuízo do que referimos atrás, a propósito da falta de alternativas.

Por último, resta-nos analisar o cenário em que o imposto ecológico tem por sujeito passivo o consumidor. A questão que importa analisar prende-se com a possibilidade de poder ocorrer uma repercussão ascendente, ou seja, transferência do imposto para os vendedores ou dos produtores para os fornecedores de matérias-primas. As condições para que isso ocorra em maior ou menor grau, estão ligadas às características do mercado. A hipótese de ocorrer uma repercussão total do imposto, será maior nas situações de concorrência perfeita ou no caso de existir um número restrito de consumidores que beneficia de uma oferta quase inesgotável. Todavia, um imposto com esta configuração só será eficaz ambientalmente se as fases anteriores do circuito económico (distribuição ou produção) apresentarem um potencial de melhoramento ecológico.

PARTE III

A TRIBUTAÇÃO DA ENERGIA E DO CO₂ NO CONTEXTO DA UE

1. A Política Energética e Ambiental da UE

No quadro da União Europeia (UE), a definição e execução de uma política energética comum, orientada para a protecção do meio ambiente, fez-se em função das regras dos tratados relativas à repartição de competências e ao processo de decisão nos domínios da energia e do ambiente, e em respeito dos compromissos assumidos pelos Estados-Membros e pela UE, enquanto membros signatários de convenções internacionais. O enquadramento geral da política comunitária para o ambiente é dado por programas gerais de acção (sete ao todo), que abrangem, actualmente, o período temporal de 1973-2020.

O 1.º Programa de Acção Europeu em Matéria de Ambiente⁴⁰, já continha acções destinadas a combater a poluição derivada ao consumo de energia, concretamente a aprovação de normas de harmonização das especificações técnicas relativas à composição dos combustíveis e carburantes, através da fixação de limites máximos (e mínimos) à presença de certas substâncias poluentes nesses produtos, como o enxofre e o chumbo. (capítulo 4, ponto 1.1.2., pp. 24-25)

Refira-se ainda, que o 1.º programa para o ambiente fazia igualmente apelo à necessidade de integração da política ambiental nas restantes políticas comunitárias, nomeadamente na política energética. (capítulo 2, p.17) De modo que, algumas das primeiras medidas europeias no domínio da protecção do ambiente, foram direccionadas para o sector energético, traduzindo-se na aprovação das Directivas n.º (s) 75/439/CEE⁴¹, 75/716/CEE⁴² e 78/611/CEE⁴³, referentes à composição química dos combustíveis líquidos e ao tratamento a dar aos óleos usados.

Inexistindo à data qualquer disposição nos tratados que conferisse competências à então CEE, em matéria de protecção do ambiente, as medidas foram aprovadas ao abrigo do art.º. 100.º, do Tratado de Roma, tendo em conta que a existência de disparidades entre as legislações dos Estados-Membros poderia constituir um entrave ao comércio daqueles produtos e, por via

⁴⁰ JO n.º C 112, de 20-12-73.

⁴¹ JO n.º L 124, de 25-07-75.

⁴² JO n.º L 307, de 27-11-75.

⁴³ JO n.º L197, de 22-07-78.

disso, à liberdade de estabelecimento, pondo em causa o funcionamento do mercado comum.

Na vertente produção energética, eram igualmente previstas acções, que passavam pelo estudo de medidas tendentes a diminuir a intensidade das emissões resultantes do consumo de combustíveis nas instalações fixas e refinarias, numa perspectiva de eficácia e de controlo de custos. (capítulo 5, secção 2, p.28)

Para além das questões relacionadas com os impactos ambientais decorrentes do consumo e da produção de energia, os outros tópicos da política energética europeia eram: o desenvolvimento da cooperação entre os países importadores e exportadores de energia, melhor aproveitamento da energia nuclear, a utilização do gás natural, o uso eficiente da energia e o combate aos desperdícios de energia, a investigação de novas formas de energia e a importância do carvão no espaço comunitário. (Resolução do Parlamento de 31-07-1973⁴⁴)

Quanto ao recurso aos instrumentos de mercado na execução da política ambiental, o programa limitava-se a apelar à necessidade de «analisar os instrumentos económicos a serem utilizados no âmbito da política do ambiente, tendo em conta o PPP». (capítulo 1, ponto 4, p. 14 e capítulo 9, pp.37 e 38)

O 2.º e 3.º Programas Europeus de Acção em Matéria de Ambiente⁴⁵, previstos para vigorar entre 1977-1986, prosseguiram, no essencial, a linha de actuação do anterior programa, dando igualmente continuidade às orientações em matéria de energia e ambiente, constantes da Resolução do Conselho, de 03-03-75⁴⁶, que no seu ponto 4, apelava à necessidade de medidas de redução das consequências nefastas da produção e da utilização da energia sobre o ambiente.

De entre as medidas previstas nos programas que se relacionavam com o consumo e produção de energia, destacam-se as seguintes: o aperfeiçoamento e complemento técnico das directivas sobre a composição dos combustíveis, a promoção da utilização eficaz dos combustíveis e a implementação de medidas de prevenção dos efeitos nocivos das descargas térmicas das centrais eléctricas, nomeadamente através da instalação de torres de arrefecimento. Assim, e no âmbito dos referidos programas, seria aprovada a Directiva 85/210/CEE⁴⁷, que revia a anterior Directiva n.º 78/611/CEE, relativa ao teor de chumbo na gasolina.

No que concerne à utilização dos instrumentos económicos de protecção do ambiente,

⁴⁴ JO n.º C 62, de 31-07-73, p.14.

⁴⁵ JO n.º C 139, de 13-06-77 e JO n.º C 46, de 17-02-83.

⁴⁶ JO n.º C 168, de 25-07-75.

⁴⁷ JO n.º L 96, de 03-04-85.

chamava-se a atenção para a necessidade de prosseguir, a nível comunitário, os estudos nessa área, a fim de avaliar a eficácia dos mesmos, assim como a possibilidade de introdução de um *sistema de taxas* que permitisse a realização mais eficaz dos objectivos da política ambiental.

Como sucedia com o anterior programa, não era feita qualquer referência directa ao tema das «alterações climáticas», sendo as emissões provenientes dos combustíveis encaradas como um problema de poluição atmosférica e de qualidade do ar, tendo em conta os efeitos nocivos para os ecossistemas, a saúde pública e a camada de ozono, da libertação para a atmosfera de substâncias tóxicas como o enxofre, o chumbo e dos compostos de carbono.

Portanto, nos primeiros programas, o combate às emissões poluentes com origem no sector energético é prosseguido, pelo menos ao nível dos órgãos comunitários, essencialmente por via dos denominados mecanismos de «comando e controlo»⁴⁸, mais concretamente através da elaboração de legislação harmonizada sobre a composição química dos combustíveis e da imposição de tecnologias de captação e tratamento das emissões.

No período de execução dos referidos programas, seria negociada e aberta à assinatura, a *Convenção sobre a Poluição Atmosférica Transfronteiriça a Longa Distância*, adoptada em Genebra, em Novembro de 1979, comprometendo-se os estados europeus signatários (e a UE, que se tornou parte contratante através da Decisão n.º 81/462/CEE⁴⁹), a desenvolver estratégias e políticas destinadas a limitar e, tanto quanto possível, a reduzir gradualmente a poluição atmosférica para os patamares de emissões acordados na altura, nomeadamente, através limitação do teor de enxofre do gasóleo (protocolo de Gotemburgo de 1999).

É também desse período a celebração da *Convenção de Viena para a Protecção da Camada de Ozono*, concluída em Março de 1985, que previa a cooperação das partes signatárias, em áreas como a investigação científica e recolha de dados relativos às emissões naturais e humanas de gases com efeito sobre a camada de ozono, nomeadamente dos compostos de carbono resultantes da queima de combustíveis.

O 4.º Programa de Acção em Matéria de Ambiente⁵⁰, previsto para vigorar entre 1987 e 1992,

⁴⁸ Estes mecanismos fundam-se, essencialmente, na imposição de controlos, por parte das entidades públicas, sobre a quantidade e espécie de poluição gerada por determinada actividade económica. Incluem-se nesta categoria as “proibições” à comercialização e produção de certos produtos (e.g. a proibição de venda de gasolinas com chumbo), a “imposição de tecnologias” (e.g., a obrigação de instalação de catalisadores nos automóveis) e a “imposição de restrições quantitativas” (e.g., a fixação de padrões mínimos de eficiência energética para determinados produtos).

⁴⁹ JO n.º L 171, de 27-06-81.

⁵⁰ JO n.º C 328, de 07-12-87.

seria marcado pelas alterações aos tratados originais e pela publicação do 1.º relatório do IPCC. Com a aprovação do Acto Único Europeu,⁵¹ é aditado ao Tratado CEE um título contendo os princípios gerais orientadores da acção comunitária no domínio da protecção do ambiente (Título VII, art.º 130.º-R a 130.º-T), entre os quais, o princípio da acção preventiva e o princípio dito do «poluidor-pagador» (art.º 130.º-R, n.º 2) que passavam, assim, a constituir princípios jurídicos do ordenamento constitucional comunitário. Conforme previstos nos tratados, tratava-se de um domínio de competência partilhada, intervindo a UE apenas e na medida em que os objectivos ambientais não pudessem ser suficientemente alcançados pelos Estados-Membros. (art. 130-R, n.º 4, actuais art. 4.º, n.º 2, alínea e) e art. 191.º, do TFUE) Não menos importante, seria o aditamento ao Tratado CEE do art.º 100.º-A, possibilitando que as medidas de harmonização das legislações dos Estados-Membros, nomeadamente no domínio do ambiente, passassem a ser adoptadas por maioria qualificada.

No plano internacional, destaca-se a publicação, em 1990, do 1.º relatório IPCC, dando conta de alterações profundas nos padrões do clima, causadas pelas emissões de gases com efeitos de estufa (maioritariamente pelo CO₂), provenientes da combustão de combustíveis fósseis. O 4.º programa já alertava para a necessidade de estratégias energéticas alternativas, caso os estudos científicos confirmassem o aumento dos níveis de CO₂ na atmosfera e os impactos graves no clima do «efeito de estufa», como de facto veio a suceder. (ponto 2.3.20. p. 12)

A estratégia da UE para a mitigação das emissões de CO₂ e utilização eficiente da energia constaria da Comunicação da Comissão ao Conselho, SEC (91) 1744 final, 14-10-1991, onde se defendia a introdução de um imposto específico sobre as emissões de carbono e a energia, levando à apresentação da proposta de Directiva do Conselho, COM (92) 226 final⁵². Essa medida inseria-se no objectivo de estabilização, até ao ano de 2000, das emissões de CO₂ ao nível de 1990, em linha com os compromissos assumidos pela Comunidade Europeia, quando da assinatura, em Junho de 1992, da *Convenção Quadro da ONU para as Alterações Climáticas* (aprovada pela Decisão n.º 94/96/CE⁵³).

A introdução de um imposto harmonizado sobre a energia e o carbono, com o objectivo de promover a eficiência energética e a utilização de fontes de energia mais limpas, era conforme à pretensão expressa no 4.º programa, de desenvolvimento de um trabalho mais pormenorizado

⁵¹ JO n.º L 130, de 29-06-87.

⁵² JO n.º C 196, de 03-08-92.

⁵³ JO n.º L 33, de 15-12-93.

com o objectivo de implementar a utilização de instrumentos económicos em apoio à legislação comunitária. (ponto 2.5.3. p.15) Não se logrando obter o acordo dos Estados-Membros para a aprovação do referido imposto, a prossecução de uma política fiscal de incentivo ao consumo eficiente de energia e à utilização de fontes de energia de baixo teor de carbono, far-se-ia por intermédio do processo de harmonização dos IEC, em particular com o Pacote Scrivener, apresentado em Dezembro de 1990, que levaria à aprovação das Directivas n.º 92/81/CEE e 92/82/CEE, referentes à aproximação da estrutura e taxas do imposto específico sobre o consumo de óleos minerais.

No mesmo período, seria apresentada uma proposta de directiva referente à taxa do imposto específico sobre o consumo de carburantes de origem agrícola, com o objectivo de promover a utilização desses combustíveis (o metanol, o bio etanol e óleos vegetais), COM (92) 36 final⁵⁴.

No plano regulatório, deu-se continuidade ao trabalho anterior com a aprovação de uma nova directiva referente ao teor máximo de enxofre nos combustíveis líquidos, a Directiva 93/12/CEE⁵⁵, a que se juntou a Directiva n.º 87/416/CEE, de 21-07⁵⁶, que revia a Directiva n.º 85/210/CEE, referente ao teor máximo de chumbo na gasolina.

Abria-se, assim, a porta à utilização conjunta, na intervenção sobre o sector energético, de instrumentos regulatórios e de instrumentos económicos de natureza fiscal, estes últimos dirigidos ao consumo final de combustíveis.

Quanto às acções dirigidas aos sectores industriais e de produção de energia – instalações de grande combustão –, ou seja ao controlo das emissões na fonte, o programa dava conta de uma evolução lenta, pelo menos a nível comunitário, não obstante a identificação de quinze sectores chave e a elaboração de numerosos estudos. (ponto 3.4, p.19) Como é dito, as propostas cingiram-se a dois sectores em particular, o dióxido de titânio (em que se adoptou uma abordagem orientada para diversos meios) e a pasta de papel (em que foi dado ênfase às descargas na água).

Apesar dos poucos avanços, reconhecia-se que uma abordagem orientada para a fonte (que visa indústrias individuais ou grupos de indústrias alvo e que abrange todas as descargas para a atmosfera, solo ou águas e inclui a produção de resíduos sólidos, líquidos ou gasosos) poderia

⁵⁴ JO n.º C 73, de 24-03-92.

⁵⁵ JO n.º L74, de 27-03-93.

⁵⁶ JO n.º L 225, de 13-08-87.

ser vantajosa em determinadas circunstâncias e constituir uma abordagem alternativa, havendo que ultrapassar as dificuldades encontradas, tais como a aparente «discriminação» contra determinados sectores industriais e os problemas de sobreposição em que os poluentes abrangidos por uma abordagem orientada para a fonte eram igualmente regulados por legislação sectorial.

O 5.º Programa de Acção em Matéria de Ambiente – *Em Direcção ao Desenvolvimento Sustentável*⁵⁷ –, previsto para vigorar entre 1993-2000, seria marcado, no plano internacional, pelo Relatório da Comissão Mundial do Ambiente e Desenvolvimento (mais conhecido por Relatório Brundtland, 1987), e internamente pelas alterações aos tratados europeus. O novo Tratado da União⁵⁸, assinado em Maastricht em 7 de Fevereiro de 1992, viria a incluir nos tratados o princípio da promoção do crescimento sustentável (art.º 2.º do TUE) assim como o dever das exigências em matéria de protecção do ambiente serem integradas na definição e aplicação das demais políticas comunitárias (130.º-R, n.º 2), exigência essa que transitaria depois para o art. 3.º- C do Tratado da União (actual art.º 11.º, do TFUE), na decorrência das alterações introduzidas pelo Tratado de Amesterdão⁵⁹.

De referir ainda, a alteração do processo de decisão nas questões ambientais (da regra da unanimidade para um processo de codecisão por maioria qualificada) e a introdução da regra da unanimidade no que respeitava à aprovação de disposições de natureza fundamentalmente fiscal, no domínio do ambiente, art. 130.º-S, n.º (s) 1 e 2 e depois art. 175.º, n.º 2 (actual n.º 2, alínea a), do art. 192.º, do TFUE), o que, na prática, constituía um entrave à adopção de instrumentos fiscais de carácter ambiental, devido à necessidade de maior consenso.

As referidas alterações reflectiam os avanços no panorama internacional em matéria de protecção do ambiente, em concreto as conclusões do Relatório Brundtland, servindo de enquadramento a uma nova política em que as preocupações ambientais eram encaradas como um problema da sociedade, fruto dos padrões de consumo e do comportamento humano desregrado. Logo, imponha-se uma resposta assente na repartição de responsabilidades a todos os níveis da sociedade. Por outras palavras, seria necessária «a alteração dos padrões sociais de comportamento através da participação otimizada de todos os sectores da sociedade num

⁵⁷ JO n.º C 138, de 17-05-93.

⁵⁸ JO n.º C 224, de 31-08-92.

⁵⁹ JO n.º C 340, de 10-11-97.

espírito de responsabilidade partilhada». (ponto 11, 3.º parágrafo, p.13)

Um dos sectores especialmente visados era sector da energia, não só devido à poluição atmosférica e aos impactos negativos na qualidade do ar, mas sobretudo devido aos efeitos sobre o clima das emissões de CO₂. A questão das «mudanças climáticas» surge, assim, e pela primeira vez, como um tema ambiental autónomo. (ponto 5.1., p.42) Como linha de acção base para o sector da energia defendia-se a racionalização da produção e do consumo de energia, a par de objectivos mais específicos, tais como **i** a redução do consumo de energia não renovável; **ii** o fornecimento eficiente e seguro de energia; **iii** o desenvolvimento de programas estratégicos de tecnologia orientados para uma estrutura energética menos carbono intensiva incluindo, em especial, opções de energias renováveis; **iv** o contínuo aperfeiçoamento técnico dos combustíveis e o **v** encorajamento da utilização de combustíveis menos poluentes. (ponto 17, 3.º parágrafo, p. 14, pontos 21 e 22, p. 14 e ponto 24, 4.º parágrafo, p.15)

Com essas medidas procurava-se travar o aumento previsível de 25% no consumo de energia até 2010, e de 20% das emissões de CO₂. No que respeita aos instrumentos necessários para por em prática a nova estratégia, advogava-se, como orientação geral, uma combinação mais alargada de «instrumentos», baseada em quatro conjuntos principais de instrumentos: os instrumentos regulamentares, os instrumentos baseados no funcionamento das forças de mercado (incluindo instrumentos económicos e fiscais e acordos voluntários), os instrumentos horizontais de apoio (investigação, informação, educação, etc.) e os mecanismos de apoio financeiro. (capítulo 7, pp. 67-68)

No que concerne aos instrumentos económicos e perante a opção de fundo por uma abordagem económica centrada no estabelecimento correcto dos preços, dava-se um particular destaque aos instrumentos económicos fiscais⁶⁰, cujo objectivo fundamental deveria ser «o de internalizar todos os custos ambientais externos suportados durante a totalidade do ciclo de vida dos produtos desde a sua origem até à eliminação final, passando pela produção, distribuição e utilização».

Na categoria dos mecanismos fiscais, incluíam-se três espécies de instrumentos: as taxas, os



⁶⁰ O elenco dos instrumentos económicos abrange, para além mecanismos fiscais, “os preços políticos”, “os direitos de emissão”, “os sistemas de consignação”, “os subsídios” e “os fundos ecológicos”. O uso de medidas de natureza económica seguiu-se a uma primeira fase em que predominou a utilização dos denominados mecanismos de “comando e controlo”. A política ambiental comunitária para o sector energético constitui um exemplo de utilização combinada de vários tipos de medidas.

impostos e os incentivos fiscais. Quanto às duas primeiras espécies, reconhecia-se que tinham tido, até então, uma função predominantemente recaudatória, concretamente, de financiamento de operações de limpeza e de infraestruturas de tratamento de águas, ao contrário dos incentivos fiscais, que eram vistos como uma forma de estimular a alteração dos padrões de consumo e comportamento.

Eram exemplo disso a diferenciação dos impostos aplicados pelos Estados-Membros à gasolina com chumbo e sem chumbo, no âmbito da Directiva n.º 92/82 CEE, de 19-10, e a proposta de directiva do Conselho relativa à taxa do imposto sobre os consumo de carburantes de origem agrícola, COM (92) 36 final, de 28-02, que em conjunto com o imposto sobre o CO₂/energia COM (92) 226 final, de 30-06, constituíam os instrumentos da política fiscal comunitária com incidência no sector energético. Dando continuidade às medidas na área fiscal, a Comissão apresentaria uma proposta revista da directiva relativa à instituição do imposto sobre o CO₂/energia, COM (95) 172 final, de 10-05-95.

Para além encorajar a abordagem por via dos preços, o programa proponha o estudo de abordagens alternativas, baseadas na quantidade, como as «autorizações transaccionáveis». No plano regulatório, prosseguiram as medidas de melhoramento da qualidade ambiental dos combustíveis, com a aprovação da Directiva 98/70/CE⁶¹, (como previsto pela Directiva 94/12/CE, JO n.º L100, 19-04-94, art.º 4.º)

Na vertente do combate às emissões na fonte, seria publicada a Directiva n.º 96/61 /CE, do Conselho⁶², relativa à prevenção e controlo integrados da poluição, que instituíu um regime de licenciamento obrigatório para a actividade industrial, incluindo o sector de produção de energia.

Na vigência do programa seria publicado o *Livro Branco para a Política Europeia da Energia*, COM (95) 682 final, 13-12-95, que apontava como orientações gerais para a política energética comunitária, o estabelecimento de um mercado concorrencial, a segurança no abastecimento e a protecção do ambiente. Quanto a medidas concretas, eram sugeridas as seguintes:  - a liberalização do mercado interno da electricidade e do gás natural;  - o aumento da transparência e redução dos auxílios de estado ao sector do carvão e a adopção de medidas similares quanto aos preços praticados no âmbito do serviço público de fornecimento de energia (quanto aos auxílios de estado a favor do ambiente, veja-se a Comunicação n.º 2001/C 37/03⁶³);

⁶¹ JO n.º L 350, de 28-12-98

⁶² JO n.º L 257, de 10-10-96.

⁶³ JO n.º C 37, de 03-02-01.

iii - a diversificação das fontes de produção de energia, em especial de energia eléctrica; iv - o desenvolvimento de uma política de preços que promovesse a concorrência entre todas as formas de energia, nomeadamente através da concessão de apoios às energias renováveis, do alargamento das taxas mínimas dos impostos especiais de consumo de óleos minerais, aos outros produtos energéticos e o seu ajustamento em função das taxas reais praticadas pelos Estados-Membros, de forma a induzir uma alteração na estrutura do mercado da energia.

Em relação a este último objectivo, advoga-se a utilização de instrumentos económicos, nomeadamente do já referido imposto sobre o CO₂/energia, como forma de internalizar os custos (o que poderia resultar na subida do *preço relativo* dos produtos), sem que isso resultasse no aumento da carga fiscal total (neutralidade fiscal) e na conseqüente perda de competitividade das economias europeias. (pontos 61 a 63, pp. 17-18)

Com o objectivo de dinamizar a utilização dos instrumentos fiscais, a Comissão viria a publicar uma Comunicação, COM (97) 9 final⁶⁴, contendo orientações dirigidas aos Estados-Membros, sobre a concepção, implementação e avaliação, de taxas e impostos ambientais, procurando enquadrá-los no quadro jurídico comunitário.

O 6.º Programa de Acção em Matéria de Ambiente, previsto para vigorar entre 2002-2012, Decisão n.º 1600/2002⁶⁵, daria continuidade, no que concerne ao sector energético, às linhas de orientação definidas no anterior programa e no *Livro Branco para a Política Europeia da Energia*. No art. 5.º, n.º 2, parágrafo ii e iv (p.7), do programa, estabeleciam-se as seguintes objectivos prioritários para os sectores da energia e da produção industrial: i - efectuar um inventário dos subsídios atribuídos ao sector da energia nos Estados-Membros e examinar a sua compatibilidade com a consecução dos objectivos definidos em matéria de alterações climáticas; ii - encorajar a mudança para combustíveis com baixo teor de carbono e para a produção de electricidade; iii - promover a utilização de fontes de energia renováveis, com vista a atingir o objectivo de 12 % da energia produzida a partir de fontes renováveis até 2010; iv - promover a utilização de medidas fiscais, nomeadamente a nível comunitário, para encorajar a mudança para energias e modos de transporte mais limpos, bem como a inovação tecnológica, e nomeadamente a adopção de um quadro para a tributação dos produtos energéticos; v - introduzir incentivos para aumentar a produção combinada de calor e electricidade e

⁶⁴ JO n.º C 224, de 23-07-97.

⁶⁵ JO n.º L 242, de 10-09-02.

implementar medidas destinadas a duplicar a quota-parte global de energia da produção combinada de calor e electricidade na Comunidade para 18 % da produção bruta de electricidade; **vi** - prevenir e reduzir as emissões de metano resultantes da produção e distribuição de energia; **vii** - promover a eficácia energética; **viii** - promover práticas e técnicas eco eficientes na indústria e **ix** - incentivar o desenvolvimento de alternativas mais respeitadoras do ambiente e tecnicamente realizáveis, incluindo o estabelecimento de medidas comunitárias para reduzir as emissões e eliminar progressivamente a produção, quando adequado e exequível, e reduzir a utilização de gases industriais fluorados HFC, PFC e SF₆.

Para além da questão ambiental das «alterações climáticas», os outros dois grandes desafios com que a política energética europeia se defrontava, consistiam na vulnerabilidade externa da UE face às importações de hidrocarbonetos e na necessidade de promover o crescimento e o emprego, fornecendo aos consumidores energia segura e a preços acessíveis, talqualmente referido na Comunicação da Comissão COM (2007) 1 final – *Uma Política Energética para a Europa*, de 10-01-07.

Saliente-se que, com as alterações aos tratados introduzidas pelo Tratado de Lisboa⁶⁶, o combate às alterações climáticas passou a constar entre os objectivos da política comunitária para o ambiente (art. 174.º do TUE, actual art. 191.º, do TFUE), e a eficiência energética e o desenvolvimento de energia novas e renováveis, a fazer parte dos objectivos da política comunitária para a energia (art. 176.º-A, do TUE, actual art. 194.º, n.º 1, alínea c), do TFUE). Também em relação às questões da energia que tinham carácter essencialmente fiscal, vigorava a regra da decisão por unanimidade, sendo esta uma matéria igualmente de competência partilhada. (art. 176.º-A, n.º 3, do TUE, actual art. 194.º, n.º 3, do TFUE)

Entre as medidas aprovadas no âmbito do 6.º programa, encontram-se as Directivas n.º 2001/77/CE⁶⁷ e 2003/30/CE⁶⁸, que seriam depois revogadas pela Directiva n.º 2009/28/CE⁶⁹, referentes à promoção da electricidade obtida a partir de fontes renováveis e à disponibilização de biocombustíveis nos mercados, obrigando os Estados-Membros a estabelecer metas indicativas de progressão desses produtos na quota de mercado. No que concerne à qualidade dos combustíveis, deu-se continuidade às medidas legislativas anteriores, com a aprovação das

⁶⁶ JO n.º C 306, de 17-12-07.

⁶⁷ JO n.º L 283, de 27-10-01.

⁶⁸ JO n.º L 123, de 17-05-03.

⁶⁹ JO n.º L 140, de 05-06-09.

Directivas n.º 2003/17/CE⁷⁰ e 2009/30/CE⁷¹.

Ao nível da política fiscal comunitária, destaca-se a reestruturação do quadro comunitário da tributação dos produtos energéticos e da electricidade, com a aprovação da Directiva n.º 2003/96/CE, *Directiva Tributação Energia*⁷², que seria depois alterada pela Directiva n.º 2004/74/CE⁷³. Ainda no âmbito dos ditos instrumentos de mercado, seria entretanto criado o regime de *Comércio de Licenças de Emissão da UE*, Directiva n.º 2003/87/CE⁷⁴, revista pela Directiva n.º 2009/29/CE⁷⁵, que abrangia o sector da indústria produtiva e as instalações de consumo intensivo de energia.

O objectivo subjacente a essas medidas era garantir o cumprimento dos compromissos de redução das emissões de CO₂, assumidos a nível nacional e pela UE, no âmbito do Protocolo de Quioto⁷⁶, aprovado pela Decisão do Conselho n.º 2002/358/EC⁷⁷. Com o assumir, pela UE, do compromisso de implementar as medidas necessárias a limitar o aumento da temperatura média global a 2.º Celcius, em relação à era pré-industrial - Comunicação da Comissão COM (2007) 2 final, 10-01-2007- *Limiting Global Climate Change to 2 degrees Celsius The way Ahead for 2020 and Beyond* - foi necessário encontrar mecanismos que possibilitassem cumprir as novas metas de redução das emissões de CO₂, no caso, uma redução de, pelo menos, 20 % nas emissões de gases com efeito de estufa até 2020, assegurar que, até 2020, 20 % do consumo de energia provem de fontes renováveis e alcançar um corte de 20 % na utilização de energia primária, tal como definido no Conselho Europeu de 7 e 8 de Março de 2007.

Para o sector não CELE foram definidas metas individuais para os Estados-Membros, que constam da Decisão n.º 406/2009/CE⁷⁸, *Decisão Partilha de Esforços*. A fixação de metas de redução dos GEE mais exigentes relançaria o debate em torno da utilização dos instrumentos de mercado, cujos resultados constam da Comunicação da Comissão, COM (2007) 140 final,

⁷⁰ JO n.º L 76, de 22-03-03.

⁷¹ JO n.º L 140, de 05-06-09.

⁷² JO n.º L 283, de 27-10-03.

⁷³ JO n.º L 157, de 29-04-04.

⁷⁴ JO n.º L 375, de 25-10-03.

⁷⁵ JO n.º L140, de 23-04-09.

⁷⁶ Em 1997, quando o Protocolo de Quioto foi adoptado, a UE assumiu o compromisso de distribuir a meta de 8% de redução de GEE (em relação a 1990), para o período de 2008-2012, pelos 15 Estados-Membros, aproveitando os mecanismos do protocolo “bubble”, em que os Estados têm diferentes metas individuais, que uma vez combinadas, permitem atingir a meta global acima referida.

⁷⁷ JO n.º L 130, de 15-05-02.

⁷⁸ JO n.º L 140, de 05-06-09.

28-3-07, *Livro Verde sobre Instrumentos de Mercado para Fins de Política Ambiental e Políticas Conexas*.

Em termos de medidas concretas, seguiu-se a apresentação de uma proposta de revisão da Directiva Tributação Energia, COM (2011) 168/169 final, de 13-04-2011, onde se proponha, entre outras medidas, a tributação da componente carbónica dos combustíveis e carburantes.

Actualmente encontra-se em execução o 7.º Programa de Acção em Matéria de Ambiente, «*Viver Bem, Dentro Dos Limites Do Nosso Planeta*», Decisão n.º 1386/2013/UE⁷⁹, previsto para vigorar até 2020. Em termos de orientações para o sector da energia, o programa elege como objectivo prioritário a transição para uma economia hipocarbónica, que seja ao mesmo tempo eficiente na utilização dos recursos, verde e competitiva, em vista a atingir as metas de redução das emissões de GEE de, pelo menos, 40 % até 2030, em comparação com 1990, uma meta de pelo menos 27% para a quota-parte das energias renováveis e um aumento de 27% da eficiência energética, tal como estabelecido nas conclusões do Conselho Europeu de 23-24 de Outubro de 2014, e em consonância com a meta internacionalmente acordada de limitar o aquecimento atmosférico a menos de 2.º C, nos termos do Acordo de Paris, aprovado pela Decisão do Conselho n.º 2016/1841⁸⁰.

Dá-se, assim, continuidade às anteriores orientações da Comissão, expressas nas comunicações COM (2011) 112 final, de 08-03-11, *Roteiro de Transição para uma Economia Hipocarbónica Competitiva em 2050*, COM (2011) 885 final, de 15-12-11, *Energy Roadmap 2050* e COM (2013) 169 final, 27-03-13, *Livro Verde - Um Quadro para as Políticas de Clima e de Energia em 2030*. Os referidos documentos apontam para uma aposta na energia eléctrica obtida a partir de fontes renováveis e na descarbonização da produção de electricidade, em vista à substituição da utilização das energias fósseis, em sectores como os transportes e aquecimento.

Em termos de medidas concretas a desenvolver, destacam-se as seguintes: **i** - aplicar uma política actualizada da União em matéria de qualidade do ar, alinhada pelos conhecimentos científicos mais recentes, desenvolver e aplicar medidas de combate à poluição atmosférica na fonte, tendo em conta as diferenças entre fontes de poluição do ar interior e exterior, **ii** - suprimir gradualmente os subsídios ambientalmente nocivos a nível da União e dos Estados-Membros e comunicar os progressos realizados nos programas nacionais de reforma; **iii** - intensificar a utilização de instrumentos de mercado, como as políticas de tributação dos Estados-Membros,

⁷⁹ JO n.º L 354, de 28-12-13.

⁸⁰ JO n.º L 282, de 19-10-16.

a tarifação e a cobrança, e expandir os mercados de bens e serviços ambientais, com a devida atenção a eventuais impactos sociais adversos; ^{iv} - promover o desenvolvimento e execução de regimes de comércio de licenças de emissão em todo o mundo e facilitar a articulação entre esses regimes ^v – e uma adequada gestão das sinergias e dos compromissos potenciais entre os objetivos relativos ao clima e outros objetivos ambientais, como a qualidade do ar.

Em relação a este último objectivo, alertava-se para o facto da mudança para certos combustíveis com menores emissões de carbono, em resposta às considerações relativas ao clima ou à segurança do aprovisionamento, poder conduzir a aumentos substanciais das partículas em suspensão e das emissões perigosas, especialmente na ausência de tecnologias apropriadas de redução de emissões.

No caso particular do regime de Comércio de Licenças de Emissão da União, faz-se referência no programa à necessidade de uma reforma estrutural do mesmo, o que certamente encontraria razão no baixo preço do carbono e na conseqüente falta de incentivo aos agentes económicos para investirem em tecnologias hipocarbónicas. Outro dos motivos que justificava a introdução de alterações ao mercado CELE consistia na introdução, pelos Estados-Membros, de taxas de carbono sobre os combustíveis mais poluentes levando à sobreposição de regimes.

O novo quadro estratégico para o sector da energia constaria da Comunicação da Comissão, COM (2015) 80 final, 25-02-15, *Pacote União Energia*, sendo constituído por cinco vertentes: ⁱ - segurança energética, solidariedade e confiança; ⁱⁱ - um mercado interno da energia plenamente integrado; ⁱⁱⁱ - eficiência energética, contribuindo para moderar a procura; ^{iv} - descarbonização da economia e ^v - investigação, inovação e competitividade.

No âmbito desta estratégia seriam apresentadas várias propostas, entre as quais a revisão do regime de licenças de emissões, constante da Comunicação da Comissão, COM (2015) 337 final, 15-07-15 No que respeita ao mercado das energias renováveis, destacam-se as Directivas (EU) 2015/513⁸¹ e n.º 2018/2001⁸², que vieram impor novas metas vinculativas, a saber, 10% da energia utilizada nos transportes e 32% para a quota global de energia de fontes renováveis no consumo final bruto de energia da União em 2030.

Traçado o quadro geral da política energética europeia, na vertente ecológica, podemos afirmar, a título de conclusão e pegando nas palavras de KRÄMER (2006, p. 35), que existe um consenso

⁸¹ JO n.º L 239, de 15-09-15.

⁸² JO n.º L 328., de 21-12-18.

ao nível das instituições comunitárias, de que as tecnologias limpas devem ser apoiadas, que a eficiência energética deve ser promovida e que as fontes de energia alternativas devem tornar-se mais competitivas, de forma a assegurar-se o cumprimento das metas de redução de GEE, estabelecidas pelo Protocolo de Quioto.

Contudo, e como veremos no ponto seguinte, o cumprimento desses objectivos tem sido prejudicado pela falta de um adequado enquadramento legal ao nível dos tratados constitutivos. De facto, a UE tem assumido um papel de liderança no combate às alterações climáticas mas, na realidade, não dispõe de competência para adoptar muitas das medidas e quando pode fazê-lo, como sucede em relação aos impostos especiais sobre o consumo de energia, depara-se com a regra da unanimidade no processo decisório, que torna inviável a construção de uma política energética comum, orientada para a protecção do meio ambiente.

Pelo que, «quase tudo depende da vontade política das instituições comunitárias e dos Estados-Membros, quando se trata de definir o tipo de política climática a implementar». (KRÄMER, 2006, p.36) Por outro lado, os procedimentos previstos no art. 7.º, da Decisão n.º 406/2009, de 23-04-09, e no art. 258.º, do TFUE, são pouco eficazes em termos de obrigar os Estados-Membros a cumprir os limites de emissões de GEE impostos pelo Protocolo de Quioto e pelas decisões comunitárias, além de que o recurso ao TJUE tem-se mostrado um processo bastante moroso.

A pobreza constitucional dos tratados da UE, tem influenciado as medidas adoptadas nos domínios do ambiente e da energia, levando a que, em grande medida, a política comunitária de combate às alterações climáticas represente «um quadro, que deixa, de facto, aos Estados-Membros a decisão de actuar e como actuar, em termos de assuntos climáticos». (KRÄMER, 2006, p.35) A manter-se o quadro legislativo actual, é provável que as futuras medidas da UE, nos domínios do ambiente e energia, continuem a ser pautadas pela falta de organização e coordenação, assim como a serem influenciadas pela tentativa de satisfazer os interesses instalados.

2. A Política Fiscal da UE de tributação da Energia e do CO₂

A política (extra) fiscal da UE para o sector da energia caracteriza-se pela actuação a dois níveis. Por um lado, com os impostos sobre os produtos energéticos e a electricidade visa-se promover a defesa do meio ambiente, sendo destacar, nesta vertente, a proposta para a introdução de um imposto específico sobre a energia/CO₂, COM (92) 226 final, de 30-06. Por outro lado, a

utilização dos impostos tem servido de meio de eliminação das distorções ao funcionamento do mercado interno, causadas pelo manejo extra-recaudatório dos impostos a nível nacional. (SOARES, 2001, p.299)

O processo de harmonização dos impostos especiais sobre o consumo de produtos energéticos que culminou com a aprovação da Directiva n.º 2003/96/CE (DTE), é um exemplo da actuação comunitária nessas duas vertentes, numa tentativa de conciliar a promoção da defesa do ambiente com o estabelecimento de um mercado concorrencial da energia, sem esquecer as demais objectivos previstos nos tratados europeus.

O Tratado de Roma, logo na sua versão original, art.99.º, previa que a Comissão examinasse em que medida seria possível harmonizar, no interesse do mercado comum, as legislações nacionais referentes aos impostos sobre os consumos específicos e aos outros impostos indirectos. O trabalho da Comissão iniciar-se-ia nos anos de 1960`s, impulsionado pelo Relatório Neumark (*Rapport du Comité Fiscal et Financier*, 1962, pontos II, A, 4 e II, B, 3 a) e b), pp. 90 e 91) e depois pelos Relatórios Werner⁸³ e Burke⁸⁴, que apontavam, entre outras conclusões, para a harmonização das *accises* que incidissem sobre os produtos finais (bebidas alcoólicas, tabaco, óleos minerais), o que levaria, uma década depois, à apresentação das primeiras propostas de directiva nessa área.

Não obstante os esforços desenvolvidos nesse período, nenhuma das propostas seria adoptada pelo Conselho. Com a assinatura do Acto Único Europeu, que aditou o art. 8.º-A ao Tratado CEE, em 1986, os Estados-Membros obrigaram-se a desenvolver todos os esforços no sentido de implementar o mercado interno, até ao final de 1992, o que motivou a apresentação de um novo pacote de medidas, da iniciativa do comissário inglês Lord Cockfield, COM (87) 324 final⁸⁵, e COM (87) 327 final/2⁸⁶, tendentes a harmonizar os impostos específicos, entre os quais, os que incidiam sobre os óleos minerais, propostas que seriam novamente rejeitadas.

Seria necessário esperar mais alguns anos para que, em Dezembro de 1990, fosse apresentado um novo conjunto de propostas, o Pacote Scrivener, que viria a dar origem ao actual sistema comunitário de tributação dos impostos especiais de consumo. Nesta 2.ª fase, além da aprovação das Directivas n.º (s) 92/12/CEE, 92/81/CEE e 92/82/CEE, relativas ao regime geral dos

⁸³ JO n.º C 136, de 11-11-70.

⁸⁴ COM (80) 139 final, de 27-03-80.

⁸⁵ JO n.º C 250, de 18-09-87.

⁸⁶ JO n.º C 262, de 01-10-87.

impostos especiais de consumo, à estrutura e às taxas dos impostos sobre os óleos minerais, seria apresentada a proposta de directiva que referimos anteriormente de introdução de um imposto harmonizado sobre os óleos minerais, em função do conteúdo energético e carbónico desses produtos, COM (92) 226 final.

Com a aprovação da Directiva n.º 2003/96/CE (denominada de *Directiva de Tributação da Energia*, DTE), dá-se início à 3.ª fase de harmonização. Faremos de seguida uma análise mais detalhada de todas essas propostas, no sentido de compreender a vertente ecológica da política fiscal europeia para o sector da energia.

2.1. O Pacote de 1972

Na sequência da aprovação da Resolução do Conselho, de 22 de Março de 1971⁸⁷, parte III, ponto 2, parágrafo 2.º, p.3, que previa, entre outras acções, medidas de harmonização dos impostos específicos sobre o consumo, desde logo no que respeitava ao «âmbito de aplicação» à «matéria colectável» e às «modalidades de cobrança dos impostos», a Comissão apresentaria uma proposta de Directiva⁸⁸ relativa à harmonização das taxas específicas sobre os hidrocarbonetos líquidos utilizados como combustível e uma proposta de Directiva-Quadro⁸⁹ sobre a harmonização dos impostos especiais de consumo.

Na primeira proposta, especificavam-se os produtos sujeitos às taxas harmonizadas, art. 2.º, que consistiam unicamente nos hidrocarbonetos líquidos identificados pelo código da pauta aduaneira comum, 27.10 C II e 27.10 C I - gasóleo e fuelóleos pesados -, bem como nos produtos seus substitutos ou que apresentassem as mesmas características, quando utilizados como combustível. Por sua vez, no art. 3.º, fixava-se a base tributável e as taxas máximas aplicáveis, no caso, 2 e 5 unidades de conta, por 1000/Kg, ou o seu equivalente em valor calorífico. Na eventualidade das taxas praticadas pelos Estados-Membros, à data da notificação da directiva, serem superiores às previstas na proposta, estipulava-se a obrigação de redução em 50%, até 1 de Janeiro de 1974.

No que respeita à Directiva-Quadro, a mesma definia os impostos a harmonizar (art. 3.º, álcool, bebidas alcoólicas, tabaco e óleos minerais), o mais tardar até Janeiro de 1974, concedendo aos Estados-Membros, a possibilidade de poderem introduzir outros impostos específicos sobre

⁸⁷ JO n.º C 28, de 27-03-71.

⁸⁸ JO n.º C 14, de 11-02-71.

⁸⁹ JO n.º C 43, de 29-04-72.

esses produtos, desde que tal não implicasse a tributação na importação, o reembolso na exportação ou a instituição de controlos aduaneiros, nos termos do art. 6.º.

A estas propostas seguir-se-ia uma outra referente à harmonização da estrutura dos impostos especiais sobre consumo de óleos minerais, datada de 9 de Agosto de 1973, COM (73) 1234 final⁹⁰. Esta proposta de directiva continha já muitos dos aspectos que viriam a constar da Directiva n.º 92/81/CEE, de 19-10-92.

Quanto ao âmbito da directiva, art. 2.º, n.º 1, eram abrangidos os hidrocarbonetos em estado líquido e gasoso (com excepção do gás natural e do metano, nos termos da alínea e), n.º 1, do art. 2.º), por referência aos respectivos números da pauta aduaneira comum então em vigor. Qualquer outro produto usado como carburante motor para fins de propulsão, deveria igualmente ser tributado como “óleo mineral”, nos termos do art. 2.º, n.º 2.

Quanto aos óleos minerais identificados pelos números da pauta comum 34.03 A; 34.04; 38.14 B I; 38.14 B, quando utilizados como lubrificante, os mesmos eram taxados em função da sua composição e de acordo com a taxa aplicável aos produtos utilizados na sua fabricação, nos termos do art. 3.º, n.º 1.

No capítulo das isenções, estavam obrigatoriamente isentas de imposto as utilizações dos óleos minerais como matéria-prima ou como produtos intermédios⁹¹, à semelhança do que acontecia com os óleos industriais para aquecimento (fuelóleos), que não o gasóleo, ainda que em relação a estes produtos se admitisse a possibilidade de futuramente serem sujeitos a tributação, por razões ligadas à protecção do ambiente e à segurança do aprovisionamento, conforme previsto no art. 9.º, n.º 2, alíneas a) e d). Os gasóleos utilizados nos transportes ferroviários públicos⁹², bem como os gases utilizados para aquecimento identificados pelos códigos 2711 e 2709,

⁹⁰ JO n.º C 92, de 31-10-73.

⁹¹ Excluía-se, assim, os óleos minerais utilizados como lubrificantes, fluídos hidráulicos, solventes ou produtos de limpeza. Estavam igualmente excluídas as utilizações dos óleos minerais como matéria-prima, nomeadamente na produção de plástico, no craqueamento dos óleos minerais em vários produtos químicos, pela indústria petroquímica, e na transformação do ferro em aço, pela indústria metalúrgica. A lógica subjacente a estas exclusões era a de que não havendo combustão para gerar calor ou propulsão, não poderia falar-se, verdadeiramente, de consumo, uma vez que os óleos minerais eram transformados noutros produtos ou utilizados tendo em conta as suas características extrínsecas. A utilização dos óleos minerais na produção de óleos minerais, pela indústria de refinação, era excluída nos termos do art. 4.º, n.º 1, alínea b). Esta isenção viria depois a constar do art. 4.º, n.º 3, da Directiva n.º 92/81/CEE, sendo justificada pela necessidade de evitar situações de dupla tributação, embora do ponto de vista ambiental se traduzisse num desincentivo ao uso eficiente de energia.

⁹² As isenções concedidas ao transporte ferroviário eram justificadas com base no pressuposto geral de que esta forma de transporte suportava directamente os custos com a manutenção das suas infraestruturas, ao contrário do transporte rodoviário.

beneficiavam igualmente de uma isenção obrigatória, nos termos do art. 9.º, n.º 2, alíneas b) e c).

As isenções das alíneas a) e d), n.º 1, do art. 9.º, eram justificadas com fundamento na necessidade de evitar que um imposto sobre o consumo se convertesse numa verdadeira “taxa sobre a produção”, pondo assim em causa a competitividade da indústria europeia, como era referido no sexto considerando da proposta. Como medida transitória, previa-se a possibilidade de tributação dos óleos minerais usados para lubrificação e dos óleos industriais, nos termos do n.º 1, do art. 17.º.

Por sua vez, no art. 10.º, n.º 1, autorizava-se os Estados-Membros a manterem as reduções de taxa e isenções que aplicavam na altura aos produtos utilizados em certos sectores da actividade económica – aviação comercial, navegação interna e costeira, agricultura e pesca costeira –, bem como aos óleos minerais e utilizações previstas no anexo⁹³ à proposta e na alínea b), do n.º 2, do art. 10.º

Nos art. 4.º e 8.º, fazia-se a distinção entre facto gerador do imposto e exigibilidade. O produto considerava-se sujeito a imposto, com a importação, com o consumo nas instalações ou com a saída das instalações de um estabelecimento produtor de óleos minerais, tornando-se exigível com a introdução no consumo e nas demais situações referidas no n.º 1, do art. 8.º. Quanto às taxas, o art. 11.º estabelecia a regra da livre fixação pelos Estados-Membros, incluindo taxas de 0%, devendo para o efeito ter-se em conta as características dos produtos e a utilização final dada aos óleos minerais. Isso, sem prejuízo de controlo pelos órgãos comunitários no caso de serem estabelecidas taxas diferenciadas para consumidores, fora das situações previstas no art. 10.º.

De referir ainda, a previsão de uma obrigação de *standstill*, art. 18.º, com o objectivo de impedir a introdução de imposições sobre os óleos minerais, que não o imposto específico harmonizado ou o IVA. A única excepção consistia na introdução pelos Estados-Membros de impostos especiais sobre certos óleos minerais que configurassem medidas de protecção do ambiente, tal como previsto no n.º 2, do art. 18.º.

Estes eram, no essencial, os aspectos principais da proposta. Como referimos anteriormente,

⁹³ Algumas das isenções elencadas no anexo da proposta de directiva, seriam mais tarde incluídas na Directiva n.º 92/81/CEE, como a isenção da alínea c), do referido documento, que abrangia os óleos minerais contidos nos depósitos dos veículos automóveis.

nenhuma das propostas incluídas neste pacote mereceria aprovação (veja-se, quanto aos problemas suscitados, as Comunicações da Comissão, COM (77) 338 final, de 27-07-77 e COM (80) 139 final, de 27-03-80, sendo que todas elas eram pautadas pelo objectivo de corrigir as distorções resultantes de uma gestão “imparcial” do imposto específico sobre os óleos minerais, por parte dos Estados-Membros.

São sobretudo preocupações ligadas ao estabelecimento de um mercado concorrencial, à salvaguarda da competitividade da economia europeia e à política energética comunitária, que justificam a apresentação das propostas. Efectivamente, e com excepção de uma ou noutra referência isolada à defesa do ambiente, como a possibilidade de tributar os óleos industriais, art. 9.º, n.º 2, alínea d), não existe a mínima preocupação em conferir eficácia ambiental aos impostos específicos sobre os óleos minerais, nomeadamente através da fixação de taxas comuns, matéria que não era sequer contemplada na proposta de directiva COM (73) 1234 final.

2.2 O Pacote Cockfield (1987)

No período subsequente à apresentação do pacote de 1972, há a destacar, em matéria de harmonização dos impostos específicos sobre os óleos minerais, a apresentação da proposta de directiva de introdução de um compromisso *standstill*, COM (85) 606 final⁹⁴ e das propostas de directiva COM (87) 324 final⁹⁵ e COM (87) 327/final/2⁹⁶, estas duas últimas da responsabilidade do então comissário dos assuntos fiscais da comunidade, Lord Cockfield, que juntamente com a proposta COM (73) 1234 final, de 09-08-73, integravam o Pacote Cockfield referente à tributação dos óleos minerais, apresentado no âmbito da estratégia de construção do mercado interno, definida na comunicação COM (87) 320 final, de 21-08-87.

Nas duas primeiras propostas estabelecia-se a obrigação de não introdução de novos impostos especiais de consumo e de não aumento das respectivas taxas, com exclusão das imposições que incidiam sobre as *accises* harmonizadas, fixando-se as taxas aplicáveis, nomeadamente, as que incidiam sobre as principais categorias de óleos minerais. No caso dos impostos específicos sobre os óleos minerais e enquanto não fosse aprovada a directiva relativa à convergência das taxas a aplicar a esses produtos, dava-se a possibilidade aos Estados-Membros de aumentar as

⁹⁴ JO n.º C 313, de 04-12-85.

⁹⁵ JO n.º C 250, de 18-09-87.

⁹⁶ JO n.º C 262, de 01-10-87.

taxas nacionais, no sentido de as aproximar das taxas comunitárias que eram fixadas no art. 2.º, n.º 4, da proposta de directiva, COM (87) 324 final, de 21-08-87.

Simultaneamente à apresentação desta proposta, seria apresentada uma outra referente à convergência das taxas do imposto sobre o consumo específico de óleos minerais, COM (87) 327/final/2, de 21-08-87. A elaboração desta proposta teve por base a realidade então existente na maioria dos Estados-Membros, em que se verificava uma grande divergência entre as taxas aplicáveis e as isenções concedidas aos operadores económicos. (veja-se a este propósito, a comunicação COM (80) 139 final, de 27-03-80 – *Report on the Scope for Convergence of Tax Systems in the Community* – pp. 31 e 33)

Essa enorme disparidade era justificada, desde logo, pela falta de concorrência entre os óleos minerais (com excepção da gasolina e do gasóleo), e por um conjunto de factores tais como as condições locais ligadas ao clima e à existência de produtos substitutos, mas também pelas diferentes políticas nacionais para o ambiente, os transportes e a energia. Para além desses factores, o processo de convergência das taxas deveria igualmente ter em conta que a maioria dos óleos minerais era utilizada, simultaneamente, no consumo privado, industrial e comercial.

Em face do referido anteriormente e partindo da classificação categorial então existente para os óleos minerais, procurou-se encontrar a taxa mais adequada para cada produto consoante o sector em causa, tomando-se por referência, tanto quanto possível, a situação existente em cada um dos Estados-Membros. Como ponto de partida, optou-se pela abordagem mais simples possível baseada na média aritmética das taxas nacionais existentes, propondo-se a sua adopção, a menos que as disparidades existentes entre as taxas e a utilização final dos produtos, a nível nacional, conduzissem a resultados insatisfatórios, caso em que se optaria por uma média ponderada.

Ao todo foram analisadas sete categorias de óleos minerais: gasolina, gasóleo rodoviário, gasóleo para aquecimento, fuelóleos pesados, querosene, gás de petróleo liquefeito (GPL), lubrificantes e outros produtos.

Para a primeira das categorias referidas, seguiu-se a média aritmética (340 ecu /1000l), o que implicou significativos ajustamentos nas taxas nacionais e um ligeiro aumento da receita, considerados todos os Estados-Membros. Para a gasolina sem chumbo, fixou-se uma taxa inferior (310 ecu/1000l, menos 8,8%), de acordo com a prática já seguida em alguns Estados-Membros, de beneficiar fiscalmente o consumo de produtos menos poluentes.

Mais difícil foi encontrar uma solução satisfatória para o gasóleo rodoviário, devido às grandes diferenças nas taxas nacionais e na relação entre essas taxas e as taxas aplicáveis à gasolina. Uma vez que a adopção da média aritmética implicava uma redução superior a 10% das receitas fiscais e a taxa encontrada (153 ecu/1000l) era menos de metade da taxa aplicada à gasolina, optou-se antes pela média ponderada (177 ecu/1000l), o que ainda assim implicou significativos ajustamentos a nível nacional.

O mesmo caminho foi seguido em relação ao gasóleo para aquecimento, em que a opção pela média aritmética (62 ecu/1000l) conduzia a um aumento significativo das receitas, mas conduzia à perda de competitividade desse produto em relação aos outros óleos minerais para aquecimento, motivo pela qual se optou antes por estabelecer a taxa segundo a média ponderada (50 ecu/1000l). Pelas mesmas razões, mas agora ligadas à perda de competitividade da indústria europeia, optou-se por seguir a média ponderada em relação aos óleos pesados (17ecu/1000l).

Em relação ao GPL e ao metano utilizados para aquecimento, não se previa a fixação de qualquer taxa, em face da isenção prevista na proposta de directiva, COM (73) 1234 final, de 09-08-73, art. 9.º, n.º 2, alínea c), e do tratamento concedido ao carvão, ao gás de coque e à electricidade, que sendo produtos utilizados para o mesmo fim, não estavam sujeitos a tributação. Pelo contrário, o GPL e o metano utilizados como carburante automóvel eram taxados nos mesmos termos da gasolina, ou seja, de acordo com a média aritmética das taxas nacionais (85ecu/1000l).

Por sua vez, o querosene, quando não abrangido pela isenção do art. 10.º, da proposta de directiva, COM (73) 1234 final, de 09-08-73, ou seja, quando utilizado na aviação de recreio privada, era tributado à taxa aplicada à gasolina (340ecu/1000l) e com a taxa aplicada ao gasóleo para aquecimento (50ecu/1000l), quando utilizado para esse fim.

Por último, previa-se a isenção dos óleos minerais quando usados como lubrificante, mais uma vez em consonância com a isenção previsto na proposta de directiva, COM (73) 1234 final, de 09-08-73, art.9.º, n.º 2, alínea a). Tratavam-se, em todos os casos, de taxas fixas que deveriam ser ajustadas periodicamente, art. 3.º.

Portanto, a grande novidade do Pacote Cockfield, no que respeita à tributação dos óleos minerais, consistiu na fixação de taxas comuns para certos óleos minerais. Tal como sucedeu com a proposta relativa à harmonização da estrutura dos impostos específicos sobre os óleos minerais, na fixação das taxas comuns prevaleceram motivações de ordem económica, associadas à construção do mercado interno e à necessidade de acautelar as receitas fiscais dos

Estados-Membros e a competitividade da indústria europeia, a que acresciam razões inerentes à política energética e dos transportes, como se depreende dos pareceres do CES, 88/C237/05 88/ C237/09 e 88/C 237/11⁹⁷.

De facto, e com excepção da fixação de taxas diferenciadas para a gasolina com e sem chumbo, as questões ambientais derivadas ao consumo de óleos minerais, praticamente não mereciam referência na proposta apresentada. O parecer do CES n.º 88/C 237/11, reflecte bem a perspectiva que referimos atrás. Nesse documento, o Comité defendia que se procedesse à aproximação das taxas ao nível mais baixo possível, tendo em conta os imperativos orçamentais dos Estados-Membros, lembrando que a tributação dos óleos minerais, ao contrário do IVA, tinha repercussões ao longo de toda a cadeia produtiva, com impactos muito diversos, dando lugar a distorções na concorrência.

A fim de não onerar o preço de custo da produção industrial, advogava-se a supressão da taxa sobre os óleos pesados, medida que era igualmente compatível com a necessidade de não criar diferenças entre os diversos tipos de energia. Também por questões de concorrência, o Comité era ainda contrário ao tratamento diferenciado dado ao gasóleo e ao gás natural, utilizados para aquecimento. Por fim, defendia-se uma maior articulação com a política para os transportes e a harmonização comum do conjunto da carga fiscal que incidia sobre os combustíveis e os veículos.

2.3. O Pacote Scrivener (1990)

No sentido de ultrapassar o impasse criado pela rejeição das propostas anteriores relativas aos impostos especiais de consumo, a nova responsável pela Direcção dos Assuntos Aduaneiros e Impostos Indirectos da Comunidade, DG XXI, viria a apresentar um novo conjunto de propostas, conhecido por Pacote Scrivener, que culminaria na aprovação da Directiva-Quadro n.º 92/12/CEE, de 25-02-92⁹⁸, e, na área dos óleos minerais, das Directivas n.º (s) 92/81/CEE e 92/82/CEE, de 19-10-92⁹⁹, relativas à harmonização da estrutura e das taxas do imposto específico sobre o consumo daqueles produtos.

A nova abordagem da Comissão seria pautada pela introdução de um elemento de flexibilidade, considerada a única forma de obter progressos na harmonização dos impostos específicos, tal

⁹⁷ JO n.º C 237, de 12-09-88.

⁹⁸ JO n.º L 76, de 23-3-92.

⁹⁹ JO n.º L 316, de 31-10-92.

como era afirmado nas comunicações da Comissão, COM (89) 260 final, de 14-06-89 e COM (89) 551 final, de 09-11-89. Assim, e no que concerne à tributação dos óleos minerais, o novo pacote era constituído por uma proposta modificada de directiva relativa à convergência das taxas do imposto, COM (89) 526 final¹⁰⁰, mais tarde modificada pela proposta de directiva, COM (91) 43 final, de 19-02-91¹⁰¹, e por uma proposta relativa à estrutura comum do imposto específico sobre o consumo de óleos minerais, COM (90) 434 final¹⁰², alterada pela proposta de directiva, COM (92) 4 final¹⁰³, a que se juntava a proposta de directiva relativa ao regime geral dos impostos específicos de consumo, COM (90) 431 final¹⁰⁴, alterada pela proposta de directiva, COM (92) 6 final¹⁰⁵.

No que concerne à proposta de directiva, COM (89) 526 final, de 06-11-89, a mesma continha alterações significativas em relação à proposta que integrava o Pacote Cockfield, COM (87) 327/final/2, de 21-08-87.

Desde logo, no art. 1.º, previa-se a adopção de taxas objectivo ou taxas referência que tomavam em consideração as políticas comunitárias em matéria de energia, ambiente e transportes e para as quais deveriam convergir as taxas nacionais, como era referido art. 10.º. Porém, não sendo exequível a aplicação imediata dessas taxas e de forma a permitir alguma flexibilidade, proponha-se a aplicação, a partir de Janeiro de 1993, de taxas mínimas (para as gasolinas, o GPL, o metano e o querosene, utilizados como carburante), e de intervalos de taxas (para os gasóleos, os óleos pesados e o querosene para outros fins diversos do carburante).

Na definição das taxas teve-se em conta as particularidades no comércio de cada produto, concretamente, a possibilidade de evasão fiscal, o padrão de consumo e o impacto da variação das taxas na competitividade da economia. Ponderados esses factores, optou-se por distinguir os produtos consoante se destinassem essencialmente ao consumo privado ou ao consumo industrial e comercial, introduzindo uma maior margem de flexibilidade em relação aos produtos que apresentavam maiores riscos de causar distorções na competitividade da economia.

Esta proposta seria entretanto alterada e completada pela proposta de directiva, COM (91) 43 final, de 19-02-91, que revia as taxas e fixava taxas objectivo para os óleos minerais, tomando

¹⁰⁰ JO n.º C 16, de 23-01-90.

¹⁰¹ JO n.º C 66, de 14-03-91.

¹⁰² JO n.º C 322, de 21-12-90.

¹⁰³ JO n.º C 45, de 20-02-92.

¹⁰⁴ JO n.º C 322, de 21-12-90.

¹⁰⁵ JO n.º C 45 de 20-2-92.

em consideração a necessidade de enquadrar os objectivos das políticas dos transportes e do ambiente, nas medidas de natureza fiscal. Nesse sentido, a nova proposta continha uma componente a favor da protecção do ambiente, a fim de consciencializar os consumidores relativamente à poluição causada pelo CO₂ e suas implicações ambientais e, em especial, no que respeita ao efeito de estufa.

Assim, e para o caso da gasolina com chumbo fixava-se a taxa objectivo de 495 ecu/1000l, que incluía um suplemento em função do teor de CO₂, no valor de 45 ecu/1000l, o que dava uma média de 65 ecu por tonelada de carbono. Para a gasolina sem chumbo fixava-se a taxa objectivo de 445 ecu/1000l, mantendo-se assim a diferença de 50 ecu, em relação à gasolina com chumbo.

No caso do gasóleo, e a fim de evitar a substituição entre carburantes, o que inviabilizaria as metas ambientais de redução das emissões de CO₂, acordadas a nível europeu, proponha-se o aumento dos intervalos das taxas de 10 ecu para 25 ecu, passando então o intervalo da taxa para o gasóleo a situar-se entre 245 ecu e 270 ecu/1000l.

Por fim, e para o querosene utilizado como carburante, fixava-se a mesma taxa da gasolina, ou seja, 495 ecu/1000l. Os outros óleos minerais não eram abrangidos pela proposta, que visava unicamente os óleos minerais utilizados como carburante automóvel, não se justificando alterar a proposta de 1989, relativamente a produtos que tinham uma utilização marginal como carburante.

No âmbito do processo legislativo de aprovação, as referidas propostas seriam sujeitas a apreciação pelos órgãos consultivos da Comunidade. No parecer do Comité para o Ambiente, Saúde Pública e Protecção do Consumidor, de 29-06-90, A3-0138/91, defendia-se que a convergência das taxas fosse feita ao nível mais elevado possível, no sentido de retrain o consumo e incentivar os consumidores a usar fontes de energia alternativas, solução que se ajustava igualmente ao Princípio do Poluidor Pagador, opção que, de acordo com aquele órgão, não era seguida na proposta da Comissão, COM (89) 526 final, de 06-11-89.

No parecer do CES emitido a propósito da mesma proposta (n.º 90/C 225/19¹⁰⁶), o Comité era da opinião que a proposta em causa baseava-se em meros cálculos relativos às médias aritméticas, defendendo que a política energética, na sua vertente ecológica, deveria ser tida em conta na definição da política fiscal relativa aos óleos minerais.

¹⁰⁶ JO n.º C 225, de 10-09-90.

Nesse mesmo parecer, proponha-se que a fixação das taxas tivesse em conta os outros impostos que directa ou indirectamente incidiam sobre os óleos minerais e que fossem consideradas as diferentes utilizações dadas a esses produtos. Além de que, deveria ser apresentada, a curto prazo, uma proposta que englobasse todas as fontes de energia, nas suas diversas utilizações.

Existiam outros aspectos da proposta da Comissão que mereciam igualmente críticas. Retomando os principais pontos do seu anterior parecer (n.º 88/C 237/11¹⁰⁷), o Comité considerava oportuno proceder à harmonização dos impostos específicos sobre os óleos minerais a um nível tão baixo quanto possível, em consideração às necessidades orçamentais dos Estados, propondo ainda a supressão dos impostos sobre o combustível pesado (fuelóleo) utilizado exclusivamente na produção, bem como a uniformização dos benefícios fiscais existentes nos diversos Estados-Membros, para alguns sectores económicos e do emprego.

Para além dessas observações, o Comité considerava inadequado o tratamento diferenciado dado ao gasóleo para aquecimento, em face dos outros produtos utilizados para o mesmo fim, mostrando-se contrário à fixação de taxas mínimas apenas para alguns produtos. Em alternativa, o Comité proponha um sistema de intervalos de taxas, extensível a todos os produtos, com valores mínimos e máximos bastante próximos, considerando as taxas propostas muito elevadas, em particular no caso do gasóleo rodoviário.

Por último, refira-se o parecer do Comité para os Transportes e Turismo, A3-0138/91, elaborado a propósito da proposta da Comissão, COM (91) 43 final, de 19-02-91, onde se chamava atenção para a necessidade de articular os objectivos de protecção do ambiente e de desenvolvimento do sistema de transportes, sem esquecer a competitividade da economia. Na sequência dos referidos pareceres, o Parlamento Europeu¹⁰⁸, aprovaria as propostas da Comissão, introduzindo algumas alterações no sentido de garantir a convergência das taxas nacionais com as taxas objectivo, concretamente a obrigação de aumento em termos reais de 10% ao ano, das taxas mínimas e dos intervalos de taxas e a fixação de um prazo para a implementação das taxas objectivo (até Janeiro de 1998, ou 5 anos após a entrada em vigor de quaisquer alterações nas taxas objectivo).

No que concerne à estrutura comum do imposto específico sobre os óleos minerais, a proposta de directiva, COM (90) 434 final, de 07-11-90, introduziu várias alterações à proposta anterior,

¹⁰⁷ JO n.º C 237, de 12-09-88.

¹⁰⁸ JO n.º C 183, de 15-07-91.

COM (73) 1234 final, de 09-08-73. Em termos de incidência objectiva do imposto, art.º 2.º, n.º 1, alargou-se a lista de produtos, embora continuassem a não estar abrangidos os hidrocarbonetos sólidos, a electricidade, assim como o gás natural e o metano quando utilizados como combustível.

No que concerne aos óleos minerais não sujeitos às taxas mínimas harmonizadas, quando utilizados como combustível ou como carburante rodoviário, deveriam ser tributados de acordo com a sua utilização, à taxa aplicável ao produto equivalente.

Por sua vez, e nos termos do n.º 3, do art. 2.º, qualquer outro produto com características análogas às dos óleos minerais que fosse utilizado como carburante motor ou aditivo para aumentar o volume do carburante motor (o que incluía os biocombustíveis), deveria ser sujeito a uma taxa equivalente à aplicada aos carburantes para motor.

Em termos de isenções obrigatórias, acrescentou-se ao elenco que constava da anterior proposta, as utilizações dos óleos minerais como carburante na navegação aérea¹⁰⁹, na navegação interior e em águas comunitárias (incluindo a actividade de pesca), para fins comerciais, eliminando-se a isenção concedida aos fuelóleos industriais. No n.º 2, do art. 8.º, concedia-se aos Estados-Membros a possibilidade de introduzirem isenções ou taxas diferenciadas no caso dos óleos minerais utilizados na produção de electricidade, na agricultura e actividades similares (incluindo a piscicultura de água doce), e ainda quando utilizados nos transportes colectivos locais.

De modo a assegurar que esses benefícios fiscais não contrariavam os outros objectivos das políticas comunitárias, nomeadamente em matéria de protecção do ambiente, estabelecia-se um mecanismo de revisão das isenções e das taxas reduzidas, conforme n.º 3 e 4, do art. 8.º.

No parecer do CES sobre a proposta da Comissão (n.º 91/C 69/07¹¹⁰), para além de observações de carácter técnico relacionadas, nomeadamente, com a incidência objectiva e a base tributável do imposto, alertava-se para o diferente tratamento dado ao gás natural utilizado como matéria-prima ou combustível, produto que estava excluído da incidência do imposto, nos termos do art. 2.º, n.º 1, alínea e), não sendo claro se a intenção da Comissão era excluir, em geral, a tributação do gás natural, ou simplesmente renunciar a regulamentar esta questão de

¹⁰⁹ A isenção concedida aos óleos minerais utilizados na navegação aérea comercial, baseava-se numa disposição da Convenção ICAO, Chicago 1944, art. 24.º, que proibia a taxação do combustível transportado nos tanques das aeronaves, em voos entre estados contratantes da convenção.

¹¹⁰ JO n.º C 69, de 18-03-91.

modo uniforme a nível comunitário.

Caso se tratasse da segunda hipótese, então, e no entender do Comité, os Estados-Membros deveriam manter a possibilidade de tributar aquele produto, desde que isso não implicasse a criação de um mecanismo de compensação ou a realização de controlos nas fronteiras intracomunitárias, ao contrário do que estava previsto no art. 8.º, n.º 1, alínea c), em que se previa uma isenção obrigatória para o gás natural. Desse modo, evitar-se-iam distorções desnecessárias entre fontes de energia competitivas, talqualmente já havia sido referido em anteriores pareceres do CES, a propósito do tratamento diferenciado dado aos fuelóleos indústrias e ao gasóleo para aquecimento.

Sobre esta proposta, atente-se ainda no parecer do Comité dos Transportes e do Turismo, A3-0103/91, de 14-05-91, onde era proposto a criação de uma sobretaxa sobre os óleos minerais (10 ecu/1000l), cuja receita reverteria para um fundo comunitário, destinado a financiar projectos de infraestruturas comunitárias, com prioridade para os transportes menos poluentes, e ainda a introdução de uma isenção obrigatória para os óleos minerais utilizados como carburante pelas empresas de transportes colectivos.

A proposta de directiva em causa seria objecto de revisão, através da proposta da Comissão, COM (92) 4 final, de 24-01-92, destacando-se entre as alterações propostas, a concessão de uma isenção para os óleos minerais utilizados em projetos-piloto para o desenvolvimento tecnológico de produtos respeitadores do ambiente.

Por fim, e no que respeita ao regime geral dos impostos específicos sobre o consumo, refira-se que a proposta da Comissão, COM (90) 431 final, de 07-11-90, com as alterações introduzidas pela proposta, COM (92) 6 final, de 23-01-92, continha um regime muito mais completo em comparação com a proposta original, Directiva-Quadro, de Abril de 1972¹¹¹. Entre as matérias reguladas na referida proposta, destaca-se a fixação dos produtos sujeito ao imposto específico sobre o consumo – que cingiam-se aos óleos minerais, tabacos manufacturados e bebidas alcoólicas –, e a imposição da regra desses produtos estarem apenas sujeitos ao imposto específico sobre o consumo e ao IVA, nos termos do art. 3.º, n.º 1 e 2. Quanto a esta proposta, veja-se o parecer do CES n.º 91/C 69/07.¹¹²

¹¹¹ JO n.º C 43, de 29-04-72.

¹¹² JO n.º C 69, de 18-03-91.

Analisadas as propostas da Comissão, importa agora compará-las com as directivas que foram aprovadas. Começando pela Directiva n.º 92/82/CEE, JO n.º L 316, de 31-10-92, relativa à aproximação das taxas do imposto específico sobre o consumo de óleos minerais, sobressai, desde logo, a opção do legislador comunitário por taxas mínimas em detrimento de taxas objectivo e de intervalos de taxas, como constava das propostas da Comissão. [COM (90) 526 final, de 23-01-90 e COM (91) 43 final, de 19-02-91] Ou seja, deu-se uma maior autonomia aos Estados-Membros em termos de fixação das taxas, procurando evitar constrangimentos orçamentais. (AZEVEDO, 1987, p.396)

Outro aspecto relevante era a previsão de uma nova categoria de produtos, os óleos minerais destinados às utilizações industriais e comerciais enunciadas no art. 8.º, n.º 3, Directiva n.º 92/81/CEE, que era tributada a taxas reduzidas.

Também na fixação dos montantes das taxas existiam alterações em relação às propostas da Comissão, em particular no caso dos óleos minerais utilizados para aquecimento e para fins indústrias ou comerciais. Com efeito, o gasóleo para aquecimento e os fuelóleos pesados viram as respectivas taxas ser significativamente reduzidas, enquanto o querosene para aquecimento passava a beneficiar de uma taxa zero.

No caso dos carburantes para veículos, o GPL e o metano registavam um aumento das taxas, enquanto o querosene passou a ser tributado por referência ao gasóleo rodoviário, o que levou a uma redução substancial da taxa aplicável a esse produto.

As referidas alterações acentuaram as diferenças de tributação entre os carburantes para automóvel e os combustíveis utilizados para outros fins, sendo estes tributados a níveis bastantes inferiores. Outro dos aspectos que não constava das propostas da Comissão era a possibilidade de alguns Estados-Membros praticarem taxas inferiores às fixadas na directiva e a previsão de um mecanismo de revisão das taxas, de forma a adequá-las, nomeadamente, aos valores reais praticados a nível nacional, nos termos do art. 10.º.

Do ponto de vista da protecção do meio ambiente e em particular do combate à poluição atmosférica, embora na proposta final estivesse previsto um aumento da diferença entre as taxas mínimas aplicadas à gasolina com e sem chumbo (de 30 ecu para 50 ecu), o que se traduzia, em teoria, num maior incentivo ao uso de produtos menos poluentes, no cômputo geral, a directiva apontava para uma redução da carga fiscal sobre os carburantes automóveis, em comparação com as propostas da Comissão de 1987 e 1989. O mesmo acontecendo em relação aos combustíveis para aquecimento e para fins industriais.

De onde se conclui, que houve a preocupação de harmonizar as taxas pelo nível mais baixo possível, negligenciando os custos sociais inerentes ao consumo de energia. (ver Quadro 3.1)

Quadro 2.1. Quadro comparativo das propostas da Comissão relativas à aproximação das taxas mínimas aplicáveis aos óleos minerais, 1987, 1989, 1991 e 1992.

		COM (87) 324 final, 21.08.87 (ecu/1000l)	COM (87) 327/2 final, 07.09.87 (ecu/1000l)	COM (89) 526 final, 06.11.89 (ecu/1000l)	COM (91) 43 final, 19.02.91 (ecu/1000l)	Directiva n.º 92/82/CEE, 19.10.92 (ecu/1000l)
Categorias	Produtos					
Carburantes automóvel	Gasolina c/chumbo	340	340	337	495	337
	gasolina s/chumbo	310	310	287	445	287
	gasóleo	177	177	195 a 205	245 a 270	245
	GPL e metano	85	85	84,5	-	100
	querosene	-	340	337	495	245
Carburantes para outros fins	gasóleo (art. 8.º 3.º, Directiva n.º 92/81/CEE)	-	-	-	-	18
	querosene (art. 8.º 3.º, Directiva n.º 92/81/CEE)	-	-	-	-	18
	GPL e metano (art. 8.º 3.º, Directiva n.º 92/81/CEE)	-	-	-	-	36
Combustíveis para aquecimento	fuelóleos pesados (1000 kg)	17	17	18	-	13
	GPL e metano	-	-	-	-	0
	gasóleo	50	50	47 a 53	-	18
	querosene	-	50	47 a 53	-	0

Fonte: Comissão Europeia

A falta de ambição da Directiva n.º 92/82/CEE, em matéria de protecção do ambiente, encontra justificação na urgência em encontrar consensos e na dificuldade em congregar na política fiscal de tributação dos óleos minerais, objectivos tão díspares, como a obtenção de receita fiscal pelos Estados-Membros, a protecção da indústria europeia e os objectivos das políticas europeias nas áreas dos transportes, da energia e do ambiente.

Mas a falta de referência às questões ambientais, em particular ao problemas das emissões de CO₂, encontra ainda justificação no facto de encontrar-se em discussão duas outras propostas da Comissão, uma referente à introdução de um imposto harmonizado sobre a energia/CO₂,

COM (92) 226 final¹¹³, na forma de um adicional às taxas do imposto específico sobre o consumo de óleos minerais e outra relativa às taxas a aplicar aos carburantes de origem vegetal (biocombustíveis), COM (92) 36 final¹¹⁴, onde se proponha a aplicação ao metanol, bioetanol e óleos vegetais, de uma taxa reduzida. Portanto, ter-se-á querido evitar uma duplicação de regimes.

De forma que, no preâmbulo da Directiva n.º 92/82/CEE não era feita qualquer referência aos objectivos ambientais, sendo a harmonização das taxas direccionada, fundamentalmente, para a consecução dos outros objectivos que referimos atrás, em consonância com as opiniões expressas pelo CES, nos seus pareceres, em particular no que respeita ao estabelecimento de taxas diferenciadas consoante a categoria de produto e utilizador, e à necessidade de proceder-se à harmonização a um nível mais baixo possível, tomando em consideração todos os impostos que incidissem sobre os óleos minerais.

Grande parte do que referimos anteriormente é extensível à Directiva n.º 92/81/CEE, JO n.º L 316, de 31-10-92, que procedeu à harmonização da estrutura do imposto específico sobre os óleos minerais. Comparando com as propostas da Comissão [COM (90) 434 final, de 7-11-90 e COM (92) 4 final, de 24-01-92], verificam-se alterações significativas, desde logo, ao nível da incidência objectiva do imposto, com a inclusão do metano e do propano quimicamente puros, ficando apenas de fora, os hidrocarbonetos sólidos, a electricidade e o gás natural para aquecimento, conforme art. 2.º, n.º 3, 1.º parágrafo. Contudo, previa-se a possibilidade de os Estados-Membros tributarem os hidrocarbonetos sólidos e o gás natural, em conformidade com o disposto no art. 2.º, n.º 3, 2.º parágrafo, e no art. 3.º, n.º 3, da Directiva n.º 92/12/CEE.

Ao nível da base tributável, permitia-se agora que o cálculo do imposto deixasse de ser feito em função da massa (ecu/1000kg), no caso dos fuelóleos, do GPL e do metano, desde que fosse feito na proporção das quantidades.

Outra das matérias que registava alterações significativas reportava aos benefícios fiscais. Na sequência do que referimos atrás, eliminou-se a isenção obrigatória para o gás natural utilizado como combustível. Por outro lado, previa-se a possibilidade de limitar o âmbito da isenção concedida aos óleos minerais utilizados na navegação aérea comercial, identificados pelo código NC 2710 00 51, minorando, desse modo, os efeitos negativos da isenção em termos de impacto

¹¹³ JO n.º C 196, de 03-08-92.

¹¹⁴ JO n.º C 73, de 24-03-92.

ecológico. Na mesma lógica, as isenções concedidas à navegação área e à navegação em águas interiores eram obrigatoriamente sujeitas a um processo de revisão, tendo em conta os custos externos e o impacto ecológico provocado por esses transportes, como era previsto no art. 8.º, n.º 7.

Por outro lado, os óleos minerais utilizados no transporte de passageiros e de mercadorias por via-férrea, passavam a beneficiar de uma isenção facultativa ou de reduções de taxa, o mesmo sucedendo em relação aos óleos minerais utilizados na navegação comercial em águas interiores e com um leque de novas utilizações descritas nas alíneas d), e) e g), n.º 2, do art. 8.º – i) projetos-piloto de desenvolvimento tecnológico de produtos menos poluentes e, principalmente, em relação aos combustíveis provenientes de fontes renováveis; ii) construção, desenvolvimento, ensaio e manutenção de aeronaves e navios e ainda em iii) operações de desassoreamento das vias navegáveis e dos portos –.

As isenções concedidas aos produtos utilizados nos transportes terrestres e marítimos, nos processos de cogeração e em projectos de desenvolvimento de combustíveis menos poluentes, podiam ser encaradas como uma forma de promover, directa ou indirectamente, objectivos ambientais.

No art. 8.º, n.º 3, estabelecia-se a possibilidade de serem aplicadas taxas reduzidas ao gasóleo, ao GPL, ao metano e ao querosene, consumidos para certos fins industriais e comerciais, concretamente, em motores estacionários, no equipamento e maquinaria utilizados na construção, na engenharia civil e nas obras pública e nos veículos que se destinam a ser utilizados fora da via pública ou que não receberam autorização para serem preponderantemente utilizados na via pública.

Por fim, autorizava-se qualquer Estado-Membro a introduzir outras isenções ou reduções da taxa do imposto motivado por considerações políticas específicas, conforme art. 8.º, n.º 4.. Portanto, a versão final da directiva reflectia o esforço em acomodar as várias isenções e reduções de taxa existentes no conjunto dos Estados-Membros.

Para completar o quadro de tributação dos óleos minerais refira-se as alterações introduzidas na Directiva n.º 92/12/CEE, JO n.º L 76, de 23-03-92. Ao contrário do que constava na proposta da Comissão [COM (90) 431 final, de 07-11-90)], previa-se agora, no art. 3.º, n.º 2, a possibilidade dos óleos minerais serem sujeitos a outras imposições indirectas com finalidades específicas, desde que essas imposições respeitassem as regras de tributação aplicáveis em

matéria de impostos especiais de consumo ou de IVA para a determinação da base tributável, o cálculo, a exigibilidade e o controlo do imposto.

Em relação aos hidrocarbonetos não abrangidos pela Directiva n.º 92/81/CEE – hidrocarbonetos sólidos e gás natural para aquecimento, por referência ao art. 2.º, n.º 3 (2.º parágrafo), da Directiva n.º 92/81/CEE –, permitia-se mesmo a sujeição a novas imposições ou a manutenção das imposições então em vigor, desde que isso não dê-se origem a formalidades na passagem das fronteiras nas trocas comerciais entre Estados-Membros, em conformidade com o n.º 3, da mesma norma.

Em suma, a aprovação do Pacote Scrivener significou, em termos práticos, a manutenção dos regimes fiscais nacionais, naquilo que alguns autores denominam de «harmonização minimalista» (AFONSO, 2006, p.29). A ausência de medidas estruturais direccionadas à protecção do ambiente e a inexistência de um compromisso *standstill* quanto à tributação dos óleos minerais, frustravam as expectativas de construção de uma política fiscal comum que tivesse em conta os objectivos ambientais, mormente a questão do combate às emissões de GEE com origem no sector energético. A única excepção no sentido de inverter essa tendência consistiu na apresentação da proposta de directiva COM (92) 226 final, de 02-06-92, de que falaremos no ponto seguinte.

Este quadro legislativo não sofreria alterações significativas até à aprovação da Directiva n.º 2003/96/CE, de 27-10-03. No período após a aprovação do Pacote Scrivener, destaca-se a aprovação da Directiva n.º 92/108/CEE¹¹⁵ e da Directiva n.º 94/74/CE¹¹⁶, e a publicação dos relatórios da Comissão COM (95) 285 final, de 13-09-1995 e COM (96) 549 final, de 14-11-96.

A Directiva n.º 92/108/CEE, que teve origem na proposta COM (92) 426 final, de 09-10-92, introduziu pequenas alterações à Directiva n.º 92/81/CEE, no que se refere à base de incidência do imposto (art.º 2, n.º 1) e à forma de concretizar as isenções e reduções de taxa (art. 8.º n.º 8).

Pelo contrário, a Directiva n.º 94/74/CE, de 22-12-94, introduziu modificações significativas no imposto específico sobre o consumo de óleos minerais, nomeadamente na base de incidência e no regime de isenções. Essa directiva teve por base a proposta da Comissão, COM (94) 179 final, de 28-06-94¹¹⁷, onde eram sugeridas diversas alterações à Directiva n.º 92/81/CEE, entre

¹¹⁵ JO n.º L 390, de 31-12-92.

¹¹⁶ JO n.º L 365, de 31-12-94.

¹¹⁷ JO n.º C 215, de 05-08-94.

as quais a alteração do art. 2.º, para que só fossem abrangidos pelo imposto especial de consumo, os produtos que eram, de facto, utilizados como combustível e carburante, no seguimento das recomendações constante do parecer do CES, 91/C 69/07, de 15-01-91¹¹⁸.

Outras das alterações sugeridas era a inclusão de uma isenção obrigatória para os óleos minerais injectados nos altos-fornos com vista à redução química ou acrescentados ao carvão utilizado como principal combustível, art. 8.º, n.º 1, alínea d), bem como a inclusão da possibilidade de os Estados-Membros concederem isenções e reduções de taxa aos produtos destinados ao mesmos fins que os óleos minerais, de acordo com a nova redacção da parte final do art.º 8, n.º 2. Ainda, aditava-se um novo artigo, o art. 8.º-A, de forma a isentar os carburantes contidos nos depósitos dos veículos automóveis utilitários e nos contentores afectos ao funcionamento durante o transporte dos sistemas que equipam esses mesmos contentores.

O parecer do CES, 94/C 397/01¹¹⁹, acolheu favoravelmente as propostas da Comissão, sugerindo algumas alterações. O Comité defendia a alteração do procedimento previsto para as isenções obrigatórias, de reembolso *a posteriori* do imposto pago, propondo em alternativa um sistema de isenção prévia. Além disso, era sugerido que os hidrocarbonetos não convencionais fossem tributados nos mesmos termos que os aditivos e produtos não convencionais utilizados como carburante, ou seja, proponha-se a aplicação àqueles produtos do regime do art. 2.º, n.º 3, da Directiva n.º 92/82/CEE.

Com o bloqueio da proposta de introdução de um imposto sobre a energia/CO₂, COM (92) 226 final, de 30-06 e COM (95) 172 final, de 10-05, as possibilidades de intervir de forma concertada sobre a tributação da energia, ficaram circunscritas à revisão das taxas mínimas e à concessão de isenções e reduções da taxa do imposto no âmbito dos procedimentos previstos nos art. 5.º e 10.º da Directiva n.º 92/82/CEE e no art. 8.º, n.º 6, da Directiva n.º 92/81/CEE.

No relatório de monitorização elaborado pela Comissão, COM (95) 285 final, 13-09-1995, assinalavam-se as grandes diferenças então existentes entre as taxas mínimas europeias e as taxas nacionais, em especial no caso da gasolina, sendo as taxas nacionais superiores em 20%, em média, situação que estaria relacionada com a quebra do preço do petróleo e a relativa pouca elasticidade do preço dos combustíveis, circunstâncias que tinham permitido aos Estados-

¹¹⁸ JO n.º C 69, de 19-03-91.

¹¹⁹ JO n.º C 397, de 31-12-94.

Membros aumentar as receitas fiscais, sem que tivesse havido diminuição dos níveis de consumo.

No caso dos combustíveis para aquecimento, o panorama era diferente, observando-se um aumento muito menor dos níveis de tributação nacionais, o que poderia ser explicado pela existência de produtos concorrentes (o gás natural e o carvão) não abrangidos pelo sistema europeu harmonizado. Ao quadro atrás descrito, acresciam as grandes diferenças entre as taxas nacionais praticadas em relação a cada produto, com as consequentes distorções na concorrência, em particular no caso do comércio do gasóleo rodoviário nas zonas fronteiriças.

Analisando as várias soluções possíveis para o problema, do ponto de vista das diferentes políticas europeias envolvidas (ambiente, energia, transportes e indústria) a Comissão alertava para o facto de uma subida das taxas mínimas aplicáveis aos combustíveis para aquecimento conduzir, inevitavelmente, a uma maior distorção em termos de concorrência com produtos afins não abrangidos pelo imposto. A exclusão de alguns produtos do sistema comunitário não só causava problemas de competitividade entre produtos, como condicionava as próprias possibilidades de ajustamento das taxas mínimas.

Da leitura do relatório resulta que as maiores dificuldades se situavam ao nível da coordenação entre a política industrial e a política fiscal, dada a necessidade de proteger certos sectores como a industrial automóvel, particularmente sensível à alteração da tributação dos combustíveis, tanto mais perante a pretensão europeia de liderar o comércio de automóveis com motores a gasóleo. Daí que fosse aconselhável evitar ou eliminar distorções económicas injustificadas decorrentes do diferente tratamento fiscal da energia.

Não obstante, eram recomendadas algumas medidas que tinham por base preocupações ambientais. Em primeiro lugar, considerava-se apropriado que fosse a gasolina sem chumbo o combustível sobre o qual incidia a taxa mínima “standard” do imposto especial de consumo, o que faria com que a fixação de taxas mais elevadas para a gasolina com chumbo, fosse vista como uma verdadeira penalização.

A par disso, sugeria-se que fosse tornado mandatário os Estados-Membros aplicarem uma taxa superior à gasolina com chumbo, respeitando a diferença de 50 ecus, prevista no art. 4.º, da Directiva n.º 92/82/CEE.

Outra medida sugerida era a redução do diferencial entre as taxas da gasolina e do gasóleo, que no entender da Comissão afigurava-se justificável por razões de política de transportes e do ambiente (deslocação do tráfego das vias rodoviárias para as vias ferroviárias e marítimas) e pelo

facto do gasóleo ser mais económico do que a gasolina, em termos de quilómetros percorridos por litro, o que constituía, só por si, um incentivo à utilização de veículos com motores a gasóleo.

No que respeita ao fuelóleo pesado, defendia-se a introdução de uma vantagem fiscal a favor do fuelóleo com um teor reduzido de enxofre, devendo ter-se em consideração o facto de algumas indústrias terem instalado equipamento especial para contrabalançar o efeito da utilização de fuelóleo com um teor elevado de enxofre. Todas as referidas propostas deveriam, no entanto, ser objecto de um processo de consulta mais aprofundado, o que significou, na prática, o seu “congelamento”.

Decorrido cerca de um ano da elaboração do relatório relativo à convergência das taxas aplicáveis aos óleos minerais, a Comissão apresentaria um segundo relatório, COM (96) 549 final, de 14-11-96, agora referente à monitorização das isenções e reduções da taxa do imposto, requeridas pelos Estados-Membros, nomeadamente, por considerações ligadas à política para o ambiente, ao abrigo do art. 8.º, n.º 4 e 6, da Directiva n.º 92/81/CEE. Com este procedimento pretendia-se avaliar a conformidade dos incentivos fiscais nacionais com os objectivos dos tratados, nomeadamente, em matéria de protecção do ambiente.

Estavam em causa derrogações individuais concedidas à utilização de óleos usados, ao GPL, ao gás natural e ao metano quando utilizados para fins industriais ou comerciais ou como combustíveis em veículos de transporte colectivo, aos combustíveis para motores ou para aquecimento com diferente impacto ambiental e a utilização de gases de resíduos de hidrocarbonetos como combustível para aquecimento.

No referido documento, a Comissão alertava para a excessiva restrição das directivas relativas à tributação dos óleos minerais, quando se tratava de adoptar medidas eficientes no âmbito da política do ambiente, em que única via residia no mecanismo previsto no art. 8.º, n.º 4.

No relatório da Comissão proponha-se a manutenção ou prorrogação (nalguns casos sujeita a prazo), da generalidade dos incentivos fiscais, até que fosse possível chegar a acordo sobre a criação de um enquadramento comunitário comum para a tributação dos produtos energéticos, que incluísse todos esses regimes ou derrogações individuais. Ou seja, optou-se, basicamente, pela solução seguida em relação à revisão das taxas, de aguardar pela apresentação de uma proposta de reestruturação do quadro comunitário de tributação dos produtos energéticos, o que viria a acontecer com a proposta de directiva COM (97) 30 final, de 12-03-97.

2.4. O imposto comunitário sobre a energia/ CO₂ – COM (92) 226

final, de 30-06

Na sequência das comunicações, SEC (91) 1744 final, de 14-10-1991 e COM (92) 246 final, 04-06-1992, a Comissão apresentaria uma proposta de directiva relativa à criação um imposto harmonizado sobre os produtos energéticos, em função das emissões de CO₂ e do valor energético, COM (92) 226 final, 30-06-1992.

Uma vez que alguns Estados-Membros já incluíam nas suas legislações fiscais um imposto semelhante ou preparavam-se para aprovar medidas nesse sentido, mostrava-se necessário harmonizar esses instrumentos fiscais, de modo a assegurar o cumprimento das metas nacionais de redução das emissões de CO₂ e a evitar distorções que pusessem em causa o funcionamento do mercado interno.¹²⁰

Tratava-se, pois, e ao contrário das propostas contidas no Pacote Scrivener, de uma medida fiscal claramente orientada para a protecção do ambiente, concretamente, de promoção da eficiência energética e de estabilização das emissões de gases com efeito de estufa.

No documento que definia a estratégia europeia de combate às emissões de CO₂, SEC (91) 1744 final, de 14-10-91, a Comissão era de opinião que devido às características das emissões de CO₂ (carácter global, sem impacto negativo directo na saúde), o uso combinado de instrumentos de mercado e de medidas regulatórias permitiria obter a redução das emissões de uma forma mais eficiente em termos de custos, transmitindo um incentivo económico permanente à introdução e desenvolvimento de tecnologias limpas, acreditando-se que os instrumentos económicos de natureza fiscal eram igualmente aptos a internalizar os custos com a despoluição, de uma forma mais conforme ao PPP.

Pelo que, proponha-se a introdução de um imposto específico sobre o consumo, que deveria funcionar como um sinal a longo prazo sobre o preço da energia, susceptível de desencadear uma alteração no comportamento dos consumidores, em alternativa a uma intervenção vigorosa a curto-prazo sobre os preços. Do lado da oferta, procurava-se, com a subida dos preços da energia, tornar apetecível o mercado de produção de energia, factor essencial à transição energética. O objectivo último consistia em estabilizar as emissões de CO₂, em 2000, ao nível verificado em 1990.

¹²⁰ Leia-se o parecer do CES, «Energia e Ambiente, JO n.º C 269, 14-10- 91, pontos 2.4.3.1. e 2.4.3.2. p. 71.

O instrumento proposto pela Comissão comungava das características apontadas a um imposto ambiental sobre os produtos energéticos. Desde logo, a base de incidência abrangia os hidrocarbonetos sólidos, o gás natural e as fontes de energia secundárias, como a energia eléctrica, art. 3.º, n.º 1, alínea a) e b), e n.º 2 alínea b), evitando-se, assim, um tratamento fiscal diferenciado entre fontes de energia concorrentes, com a consequente deslocação da procura para produtos mais baratos mas igualmente poluentes. Ainda quanto à base de incidência, excluía-se do âmbito do imposto a madeira e o carvão vegetal, bem como os biocombustíveis, neste caso devido ao baixo impacto ambiental em termos de emissões CO₂ e ao contributo que davam à realização das outras políticas comunitárias, nos termos do art. 3.º, n.º 3.

Também por razões ambientais, não eram abrangidos pelo imposto a hidroelectricidade e o calor produzidos por centrais com potência inferior a 10 MW, nos termos do art. 3.º, n.º 2, alínea b), a contrário.

Segundo o art. 3.º, n.º 1, apenas estavam sujeitos a imposto os produtos destinados a serem utilizados como combustível para aquecimento ou como carburante, ficando assim de fora as utilizações dos produtos energéticos como matéria-prima e produto intermédio, em consonância com as orientações definidas pela Comissão. No entanto, considerava-se utilização como combustível o uso dos produtos energéticos nos processos metalúrgicos e de electrólise (as duplas utilizações), conforme decorre do art. 2.º, n.º 4.

Quanto à electricidade, a mesma era tributada pelo produto final (*output*), estabelecendo-se taxas diferenciadas consoante os produtos utilizados na sua produção, estando estes isentos de imposto, nos termos do art. 8.º, 1.º travessão.

Significativa era a opção por um imposto indirecto específico *ad rem*, que incidia sobre as características dos produtos que estavam na origem do problema ambiental. Assim, no art. 8.º, definia-se a base tributável do imposto em função de duas componentes, uma relativa ao volume de CO₂ emitido (t/CO₂) e outra ao valor energético dos produtos (Gj), o que se afastava das anteriores propostas de tributação dos óleos minerais, em que o imposto era calculado em função da massa (kg) e do volume (l), ou seja, da quantidade consumida. Assim, os produtos identificados no art. 3.º, n.º 1 e 2, alínea a), ou seja, os hidrocarbonetos, eram tributados em função das duas referidas componentes, enquanto a electricidade era taxada com base unicamente na componente energia (MW/h).

O valor inicial da taxa era de 2,81 ecu/tCO₂, para a componente carbónica e de 0,21 ecu/Gj, para a componente energética, o que representava uma taxa total de 17,70 ecu/to_e, repartida em

50% para cada uma das componentes (o que correspondia a uma taxa de 3 dólares por barril de petróleo, a taxa de câmbio de 1991). No caso dos hidrocarbonetos líquidos e devido à homogeneidade desses produtos, eram logo fixadas as taxas totais aplicáveis (ou seja, o valor do adicionamento), o mesmo não sucedendo em relação aos hidrocarbonetos sólidos e ao gás natural, produtos que por apresentarem um grau de variedade e qualidade quase ilimitados, era deixado aos Estados-Membros a tarefa de implementar as taxas básicas acima referidas, como era previsto no art. 9.º, n.º 1, alíneas a) e b).

Em relação à electricidade, eram fixadas taxas diferenciadas consoante os produtos utilizados na sua produção, beneficiando-se a hidroelectricidade (0,76 ecu/MW), em relação à energia eléctrica obtida a partir de combustíveis fósseis e em centrais nucleares (2,1 ecu/MW), como resultava do art. 9.º, n.º 1, alínea a), 2.º travessão. O que indiciava igualmente preocupações ambientais.

Em qualquer dos casos, estavam em causa taxas mínimas que deveriam constituir um adicional às taxas efectivamente aplicadas pelos Estados-Membros sobre os produtos referidos nas directivas n.º 92/82/CEE e 92/81/CEE, conforme previsto no art. 1.º, n.º 1 e art. 9.º, n.º 1, alínea c). Em consonância com a opção da Comissão de intervir gradualmente sobre o consumo de energia, previa-se, no art. 9.º, n.º 3, o aumento anual das taxas em 1/3 do valor inicial, ou seja, 1 dólar por barril de petróleo, nos sete anos seguintes à entrada em vigor da directiva, o que significava que as mesmas atingiriam o valor máximo de 0,7 ecu/Gj e 9,4 ecu /tCO₂, no último ano de actualização.¹²¹

Para além da subida gradual das taxas, que permitia às empresas adaptarem-se ao aumento dos custos de produção, em especial os operadores económicos que empregavam processos de consumo intensivo de energia (por ex. indústria do alumínio e do vidro), eram previstas outras medidas tendentes a salvaguardar a competitividade das empresas europeias. Assim, no art. 10.º, previa-se a possibilidade de os Estados-Membros concederem às empresas, reduções progressivas do montante do imposto, isenções ou restituições do imposto, verificadas determinadas condições, como as empresas terem realizado esforços substanciais de economia de energia ou de redução das emissões de CO₂. Em todo o caso, tratava-se de um regime

¹²¹ Quanto aos efeitos do imposto CO₂/energia, veja-se o documento da Comissão SEC (92) 1996, *Consequences of The Proposed Carbon/Energy Tax*, de 23-10-1992.

transitório que vigoraria enquanto os países não membros da OCDE, não aprovassem um imposto semelhante.

Por sua vez, no art. 11.º, previa-se a concessão dos mesmos benefícios para a generalidade das empresas, em função das novas despesas de investimento realizadas com a finalidade de uma utilização mais racional da energia ou para a limitação das emissões de CO₂.

Quanto aos restantes aspectos da estrutura do imposto - facto gerador, exigibilidade, sujeitos passivos, detenção e circulação dos produtos - os mesmos eram decalcados do regime previsto nas Directivas n.º 92/12/CEE e 92/81/CEE, relativas ao regime geral dos impostos específicos sobre o consumo e à estrutura comum do imposto específico sobre o consumo de óleos minerais. Desse modo, aproveitava-se a estrutura administrativa existente, com a consequente redução de custos. Contudo, a Comissão alertava para a necessidade de manter-se a independência em relação aos demais impostos indirectos que recaiam sobre os mesmos produtos, como condição de eficácia do recém-criado imposto¹²².

Outras das condições impostas pela Comissão, era a conformidade com o princípio da neutralidade fiscal, ou seja, a introdução do novo imposto não deveria traduzir-se num aumento da carga fiscal total. Pelo que, os Estados-Membros estavam obrigados a apresentar medidas fiscais compensatórias, nos termos do art. 15.º, como a redução da tributação directa e das contribuições sociais sobre as empresas e os indivíduos, numa perspectiva de compatibilização dos objectivos ambientais com a promoção do desenvolvimento económico, de salvaguarda da competitividade das empresas e de defesa do emprego.

A necessidade de não expor as empresas europeias a uma concorrência desigual levou a que se condicionasse a introdução do imposto à aplicação pelos outros países da OCDE, de um instrumento semelhante ou de medidas com efeitos financeiros equivalentes, art. 1.º, n.º 2. Também por razões de ordem económica, mas não só, previa-se no art. 9.º, n.º 4, que os Estados-Membros pudessem suspender temporariamente a aplicação do imposto.

A sujeição da entrada em vigor do imposto, à condição prévia dos principais países concorrentes da OCDE (Japão e USA), adoptarem medidas semelhantes, constituía o reconhecimento da dimensão mundial do problema da redução das emissões de CO₂. Contudo, isso significava, ao

¹²² Ver ponto 4, p. 9, da versão não publicada da proposta de Directiva COM (92) 226 final, de 30-06-92.

mesmo tempo, o adiamento *ad aeternum* da entrada em vigor do imposto, devido à dificuldade em obter-se consenso político a nível internacional.

Saliente-se que a proposta de directiva COM (92) 226 final, representava um avanço considerável na integração das políticas ambiental, energética e fiscal, o que era conseguido através da correcta definição dos elementos que conferiam eficácia ambiental ao imposto - incidência objectiva, base tributável e as taxas -. Iniciativa que não era comparável às propostas contidas no Pacote Scrivener, que se resumiam à previsão de alguns (poucos) incentivos fiscais. No entanto, a referida proposta não obteria a aprovação dos Estados-Membros.

Da leitura do parecer do CES¹²³, retiram-se algumas das razões que estiveram na base dessa rejeição. Desde logo, o Comité era de opinião que a eficácia dos instrumentos de mercado dependia da existência de alternativas práticas ao comportamento poluente que estivessem acessíveis ao sujeito passivo do imposto, como a instalação de equipamentos menos poluentes.

Por outro lado, mostrava-se necessário adoptar medidas no âmbito das políticas da energia e dos transportes e desenvolver esforços para evitar que estas não prejudicassem os objectivos ambientais de redução das emissões de CO₂. Num exercício de previsão que se mostraria acertado, o Comité entendia que uma intervenção tardia sobre o problema das alterações climáticas e sob a pressão da opinião pública, acabaria por desencadear ajustamentos muito significativos na indústria, com os inerentes custos e perdas de competitividade.

Para evitar esse cenário, deveria dar-se início, quanto antes, aos necessários investimentos nas empresas, devidamente enquadrados do ponto de vista económico e jurídico e num quadro temporal previsível de médio prazo, dando-se especial atenção às indústrias de uso intensivo de energia. Entre as medidas que poderiam ser imediatamente implementadas estavam os incentivos fiscais à introdução de tecnologias mais eficientes e ecologicamente benignas, em vista a aumentar as poupanças de energia.

No que concerne às medidas contidas na proposta da Comissão, o Comité tinha grandes dúvidas quanto à componente de CO₂ do imposto, concretamente quanto à capacidade da medida em desencadear processos de substituição significativos, tendo em conta que a estrutura das fontes de energia estava condicionada técnica e politicamente. Mas mesmo admitindo a possibilidade de alterações a médio prazo, ainda assim eram suscitadas várias objecções à implementação da componente CO₂.

¹²³ JO n.º C 108, 19-04-93.

Desde logo, entendia-se que essa medida poderia conduzir a um desequilíbrio competitivo entre a energia nuclear e as fontes de energia fósseis, o que só era aceitável se os riscos do uso da energia nuclear, como o tratamento dos resíduos, fossem totalmente suportados pelos operadores das centrais nucleares, sendo então necessário adoptar medidas nesse sentido.

Acresce que, os dados científicos disponíveis apontavam para um maior potencial poluente do metano comparando com o CO₂, pelo que corria-se o risco de um imposto sobre este gás, conduzir a uma substituição do petróleo pelo gás natural, com o conseqüente aumento do potencial do efeito de estufa a médio prazo. Tendo em conta que a política europeia apostava numa redução a curto prazo das emissões de CO₂ (até 2000) e numa reestruturação a médio prazo do mercado da energia, mostrava-se mais acertado analisar o efeito do metano a médio prazo, antes de tomar posição quanto à capacidade da componente CO₂ de produzir efeitos sobre o clima.

Por outro lado, a preferência dada ao gás natural, através de uma menor tributação em relação ao carvão, não era compatível com uma visão a longo prazo da gestão das fontes de energia. No longo prazo, todas as fontes de energia seriam escassas, pelo que também o carvão seria necessário, com a desvantagem de a tributação do carbono tender apenas a influenciar a ordem de consumo, sem induzir uma alteração definitiva na composição da atmosfera.

Ora, na perspectiva do Comité, o quadro então verificado de excedente na oferta de energia a curto prazo, alterar-se-ia significativamente na 1.^a metade do séc. XXI, em que a relativa escassez de todas as fontes de energia, tenderia a influenciar a estrutura dos preços. Nesse quadro de evolução temporal, a escassez de gás natural e de petróleo e, logo, o preço desses produtos, tenderia a aumentar mais rapidamente comparativamente com o carvão, que disponha de reservas mais abundantes.

Pelo que, não seria de afastar a possibilidade de ocorrer um aumento do preço daqueles produtos, em poucas décadas, que mais que compensasse o aumento do preço carvão derivado à subida da carga fiscal. Perante esse cenário, a Europa poderia confrontar-se com a necessidade de importar carvão em resultado do desmantelamento das suas capacidades carboníferas, revelando uma evidente contradição entre a política energética (segurança no abastecimento) e a política fiscal.

Apesar dessas objecções, o Comité mostrava-se favorável a um imposto sobre as emissões relevantes de GEE, em particular sobre o CO₂ e o metano gerados pela produção de energia, como forma de internalizar parcialmente os custos sociais da poluição. Contudo, aquele órgão

reconhecia a necessidade de uma acção a nível mundial como a única forma de limitar eficazmente as emissões de CO₂. Assim, a introdução do imposto deveria ser precedida de negociações com os outros países da OCDE e com os países recém-industrializados.

Segundo o Comité, existindo vontade política poder-se-ia avançar para a introdução gradual de um imposto genérico sobre as emissões GEE, numa 1.^a fase sobre o CO₂ e o metano gerados pelo sector energético, sendo a componente carbónica fixada num patamar inferior ao proposto na directiva, para limitar o impacto económico e facilitar as negociações com países terceiros.

No que concerne à componente energética, o Comité mostrava-se globalmente favorável à mesma, enquanto factor importante na utilização racional da energia, de promoção das energias regeneráveis e de redução das emissões de GEE.

Essencial é que se estabelecesse um enquadramento previsível a longo prazo para as famílias e as empresas. Nesse sentido, o CES defendia a aprovação de regulamentação flexível capaz de absorver as variações do preço das matérias-primas nos mercados internacionais. O Comité realçava o facto de o aumento dos preços da energia, constituir um factor decisivo na rentabilização dos investimentos em energias regeneráveis, nomeadamente as baseadas no hidrogénio. Se os preços da energia fossem superiores, poderia esperar-se que o abastecimento eléctrico fosse garantido através do recurso às energias renováveis.

Contudo, o Comité era favorável à criação de uma *taxa* sobre a energia e não de um *imposto* que servisse para cobrir as despesas orçamentais gerais. A taxa deveria ser consignada à promoção de medidas de natureza ecológica e ao auxílio das famílias e dos pequenos consumidores, afectados pelo aumento dos preços, sendo sugerido para o efeito a instituição de fundos especiais, para onde as receitas deveriam ser canalizadas – indústria, empresas de abastecimento de energia e famílias e consumidores –. Tais medidas inseriam-se no objectivo de garantir a neutralidade fiscal do imposto.

Por outro lado, o sector hidroeléctrico e as outras fontes de energia renováveis deveriam estar isentas da taxa, o que constituiria não só um incentivo à protecção do ambiente, mas também ao desenvolvimento da indústria europeia.

Em conclusão, o Comité era favorável à criação de dois instrumentos diferentes e complementares, propondo o adiamento da sua introdução para uma conjuntura favorável. Num estudo sobre as consequências da proposta da Comissão, SEC (92) 1996, 23-10-192, previa-se que a medida não tivesse impactos significativos na estabilização das emissões.

Com efeito, estimava-se que o aumento das emissões de CO₂ fosse inferior em 3,8%, no caso da adopção do imposto, por referência aos níveis de poluição de 1990, o que representava 35%, do esforço necessário de estabilização, tendo em conta os objectivos de redução das emissões traçados na Decisão n.º 93/389/CEE¹²⁴. Além disso, previa-se que a redução das emissões se fizesse, predominantemente, através da substituição entre fontes de energia fósseis.

A fim de ultrapassar os obstáculos levantados à introdução do imposto, seria apresentada uma nova proposta de directiva, COM (95) 172 final, 10-05-95. Uma das alterações em relação à proposta anterior, consistia na previsão de um período transitório (até 31-12-99) no decurso do qual os Estados-Membros eram livres de fixar as taxas aplicáveis a cada produto, que deixavam de constituir um adicional às taxas nacionais aplicadas sobre os mesmos produtos.

Decorrido o período transitório, os Estados-Membros deveriam esforçar-se para fazer convergir as suas taxas para taxas europeias, entretanto actualizadas para 9,37 ecus t/CO₂ e 0,70 GJ e convertidas em taxas objectivo. As taxas nacionais deveriam corresponder à soma das duas componentes (energética e carbónica), respeitando a proporção estabelecida para as taxas objectivo.

Em suma, procurou-se, mais uma vez, introduzir um elemento de flexibilidade, mas tal não seria suficiente para obter a aprovação da proposta. O próprio parecer do CES¹²⁵, considerava a iniciativa da Comissão inoportuna, na medida em que dificultava a adopção de medidas semelhantes pelos Estados-Membros que estavam dispostos a avançar nesse sentido. Tal como referido no seu anterior parecer, o Comité subscrevia sem reservas a componente energética do imposto, considerando que a mesma, só por si, teria efeitos positivos do ponto de vista da estabilização do CO₂.

No caso de acordar-se a nível internacional a introdução da componente CO₂, a sua ponderação deveria, na opinião do Comité, ser inferior a 50%. Embora sendo favorável à tributação das emissões de carbono, o Comité mantinha as objecções à componente carbónica do imposto, nos termos referidos no seu anterior parecer. Mais do que recorrer à introdução de um novo imposto, o parecer realçava a necessidade de medidas concertadas a diversos níveis (por exemplo no sector dos transportes, com a aplicação de medidas favorecedoras da redução dos consumos, medidas fiscais inclusive, incentivo à renovação e inspecção técnica do parque

¹²⁴ JO n.º L 167 de 9-07-93.

¹²⁵ JO n.º C 174, 17-06-96.

automóvel, maior fluidez do trânsito, conseguida, nomeadamente, através de aplicações telemáticas, e no domínio do isolamento térmico e da investigação científica).

Em face disso, o Comité pronunciava-se pela retirada da proposta da Comissão, sendo favorável à adopção de uma Directiva-Quadro que não contivesse propostas de “modalização” do imposto sobre a energia/CO₂, de modo a criar um enquadramento que servisse de base aos Estados que decidissem mais tarde lançar um imposto CO₂/energia. Numa avaliação geral do imposto, receava-se que uma má concepção do mesmo tivesse impactos negativos na carga fiscal das empresas e das famílias, com perdas de competitividade e aumento do desemprego, sem que se alcançassem efeitos positivos significativos na estabilização das emissões de CO₂.

Por outro lado, o Comité era de opinião que a introdução de um imposto CO₂/energia deveria ser acompanhada de um reequilíbrio do sistema fiscal e contributivo, assente na transferência da carga fiscal do factor trabalho para o factor recursos energéticos. Assinale-se ainda, o parecer desfavorável à exclusão dos combustíveis de origem agrícola, já que para o Comité esses produtos tinham influência sobre as emissões.

2.5. A Directiva Tributação da Energia - Directiva n.º 2003/96/CEE, de 27-10-

A Directiva n.º 2003/96/CE¹²⁶, entraria em vigor em Janeiro de 2004, pondo fim a um longo período de intensos debates no Conselho, no COREPER e no Grupo de Questões Fiscais, que tiveram início com a apresentação da proposta da Comissão, COM (97) 30 final, de 12-03-97¹²⁷

¹²⁸.

Neste documento enunciavam-se como metas a atingir a actualização das taxas mínimas dos impostos especiais sobre o consumo de óleos minerais e a reformulação do sistema comum de tributação dos produtos energéticos, que passava, nomeadamente, pela definição de uma base tributável coerente, que englobasse simultaneamente os óleos minerais e os produtos concorrentes.

¹²⁶ JO n.º L 283, 31-10-03.

¹²⁷ JO n.º C 139, de 06-05-97.

¹²⁸ Sobre o processo negocial que conduziu à aprovação da Directiva n.º 2003/96/CE, leia-se KLOK, Jacob, *Energy Taxation In The European Union. Past Negotiations And Future Perspectives*, Doc n.º 21/05, Instituto de Estudos Fiscais, 2005.

Na alteração dos sistemas fiscais nacionais deveria privilegiar-se a neutralidade fiscal, no sentido de o aumento da receita ser compensado com a diminuição da carga fiscal e social sobre o factor trabalho. Paralelamente à consecução desses objectivos, a reestruturação do sistema comunitário deveria ser orientada para a prossecução de outros objectivos ligados às políticas do emprego, do ambiente, dos transportes e da energia.

Os problemas que importava resolver já haviam sido identificados na anterior Comunicação da Comissão, COM (95) 285 final, 13-09-95. A proliferação de impostos nacionais sobre os óleos minerais e as diferenças de preços daí resultantes, comprometia a unidade do mercado interno e a liberalização dos mercados da energia, nomeadamente, no domínio do gás e da electricidade, devido à falta de uniformidade.

Acresce que, o excesso de concorrência fiscal impedia o aumento da taxa ou a introdução de novos impostos sobre produtos energéticos não abrangidos pelo sistema comunitário, devido ao receio de deslocação do consumo, em especial nas zonas transfronteiriças. Em face disso, verificavam-se distorções na concorrência que condicionavam as escolhas dos consumidores e das empresas.

No domínio da política do ambiente, a principal questão que importava ultrapassar, como era referido na exposição de motivos, consistia na excessiva rigidez das normas em vigor (n.º 4, art. 8.º, da Directiva n.º 92/81/CEE), que impossibilitava aos Estados-Membros subordinar cada vez mais a tributação dos produtos energéticos a finalidades ambientais.

Assim, propunha-se, desde logo, o alargamento da incidência do imposto que, além dos óleos minerais abrangidos pelas Directivas n.º 92/81/CEE e 92/82/CEE, deveria incluir os outros produtos energéticos, como o carvão e derivados, o gás natural combustível e a electricidade.

No caso da electricidade, optava-se por tributar a produção e não as matérias-primas utilizadas que, no entanto, poderiam estar sujeitas a tributação suplementar, caso fossem utilizados combustíveis prejudiciais ao ambiente, prevendo-se a possibilidade de reembolso do imposto nas situações em que isso não acontecia, nos termos os art.(s) 13.º, n.º 1, alínea b) e 15.º, n.º 3.

Quanto às taxas, a opção assentou na fixação de «níveis mínimos de tributação», determinados em função da respectiva categoria de produtos – carburantes, combustíveis para aquecimento e produtos energéticos com utilizações específicas –. Simultaneamente, estabelecia-se um calendário para a revalorização das taxas mínimas (1998, 2000 e 2002), que deveria prosseguir os objectivos de aproximação gradual das taxas que incidiam sobre os carburantes automóveis – gasóleo e gasolina –, e no caso dos combustíveis e carburantes utilizados para outros fins, a

tributação desses produtos em função do valor energético (Gj), findo um período transitório estabelecido para esse efeito.

Em relação à última das três etapas do calendário, os níveis mínimos eram propostos como taxas objectivo. Ainda quanto às taxas, previa-se, a título inovador, a inclusão do conjunto da fiscalidade indirecta (com excepção do IVA) na apreciação da observância dos níveis mínimos comunitários.

Com o objectivo de introduzir um elemento de flexibilidade, criava-se um enquadramento mais favorável à actuação dos Estados-Membros em matéria de protecção do ambiente e em particular no combate às emissões de CO₂. Assim, concedia-se a possibilidade aos Estados-Membros de diferenciarem as taxas aplicáveis a um produto, em função das normas ambientais, sem necessidade de autorização prévia, desde que fossem respeitados os valores mínimos e as normas comunitárias, conforme art. 5.º, n.º 1. No sector dos transportes previam-se agora taxas reduzidas para os carburantes utilizados nos transportes públicos, nos termos do art. 7.º, n.º 2, alínea e), da proposta.

Na mesma linha de actuação, previa-se a concessão de isenções totais ou parciais e reduções do nível de tributação em relação a um conjunto mais alargado de produtos e utilizações a que estavam associados benefícios para o ambiente – gás natural, biocarburantes, energias renováveis, cogeração etc. –, de acordo com o art. 14.º, n.º 1, alíneas c), d), e), h). Ao mesmo tempo, proponha-se a eliminação das isenções facultativas previstas nas alíneas e), f) e g), do n.º 2, art. 8.º, da Directiva 92/81/CEE, de forma a que apenas beneficiassem de incentivos, as actividades que eram benéficas do ponto de vista ambiental e do consumo eficiente de energia.

Em se tratando de prosseguir políticas específicas, como a dos transportes, consagrava-se mesmo a possibilidade de concessão temporária de isenções ou a aplicação de níveis de tributação inferiores aos previstos na directiva, mediante autorização prévia e de acordo com um procedimento predefinido, nos termos do art. 16.º, da proposta.

No sentido inverso, ou seja, de desprotecção do meio ambiente, refira-se a inclusão da isenção obrigatória para os produtos energéticos utilizados essencialmente para fins de redução química e nos processos metalúrgicos e electrolíticos, de forma a abranger os casos de “dupla utilização”, art. 13.º, n.º 1, alínea a). Por sua vez, no art. 18.º, n.º 3, estendia-se a “isenção” obrigatória antes prevista no art. 4.º, n.º 3, da Directiva n.º 92/81/CEE, de forma a abranger outros produtos energéticos e não apenas os óleos minerais. Na mesma linha de protecção dos interesses

económicos, eram previstas medidas de desagravamento fiscal para as empresas grandes consumidoras de energia, art. 15.º, n.º 2.

Numa apreciação geral, pode considerar-se correcta a observação do CES¹²⁹ de que a proposta assentava menos em considerações ambientais que na vontade de melhorar o funcionamento do mercado interno mediante a redução das distorções da concorrência, resultantes das políticas fiscais nacionais. Opção que estava de acordo com as conclusões do Conselho Europeu de Essen, de Dezembro de 1994, de deixar aos Estados-Membros a decisão de introduzir impostos sobre o CO₂ e a energia, com objectivos ambientais, competindo tão só aos órgãos comunitários definir um conjunto de disposições comuns e as orientações para a utilização de imposições de carácter ambiental, que viriam a constar da comunicação COM (97) 9 final¹³⁰. Sendo esse o quadro de fundo, não surpreende que a proposta ora em análise fosse pouco ambiciosa em termos de eficácia ambiental.

Na iniciativa referente à introdução de um imposto harmonizado sobre a energia /CO₂ (proposta que seria rejeitada, em definitivo, no Conselho ECOFIN de 11-03-96), ao ter-se em conta, no desenho da taxa, as emissões geradas e o valor calorífico dos produtos, pretendia-se sobretudo tributar as fontes de energia primárias, independentemente do ponto da cadeia produtiva onde eram utilizadas. Isso era evidente mesmo no caso da tributação da electricidade em que a taxa prevista para a energia eléctrica obtida a partir de fontes fósseis era muito superior à prevista para a hidroelectricidade.

Desse modo, obtinha-se um maior efeito ecológico regulador do imposto, ao influenciar-se o próprio processo de transformação da energia. O que não acontecia com a nova proposta de directiva, que procurava actuar no ponto mais próximo do consumo da energia na sua forma final, desconsiderando a componente específica CO₂.

Nessa lógica, compreende-se que o emprego de produtos energéticos nos processos de redução química, metalúrgicos e de electrólise e em geral a dupla utilização de produtos energéticos, não fossem consideradas como utilização de combustível, ao contrário do que estava previsto para o imposto CO₂/energia. O que deixava de fora da incidência do imposto, grande parte da indústria transformadora europeia.

¹²⁹ JO n.º C 19, de 21-01-98, ponto 2.6., p. 92.

¹³⁰ JO n.º C 224, de 23-07-97.

Acresce que, e para não falar das taxas reduzidas aplicáveis a determinadas utilizações industriais, os critérios utilizados na concessão de isenções às empresas com utilização intensiva de energia, retiravam da alçada do imposto a maior parte do sector empresarial, sem que isso fosse justificado por razões objectivas de perda de competitividade.

Também na fixação das taxas mínimas, não houve a preocupação de criar um instrumento com eficácia ambiental. Desde logo, a proposta não fazia qualquer referência à necessidade das taxas reflectirem os custos sociais com a despoluição, não estranhando, assim, que os aumentos propostos fossem considerados modestos, tendo em conta que não se procedia a uma actualização desde 1992, e que alguns sectores, como o dos transportes, registavam um aumento considerável das emissões de CO₂.

Além disso, insistia-se na opção de beneficiar fiscalmente o gás natural e o GPL, o que não encontrava justificação em termos científicos, uma vez que o metano era um gás mais poluente que o CO₂, sendo ainda de destacar, pelo seu impacto negativo no ambiente, a manutenção da isenção relativa aos carburantes utilizados na navegação aérea comercial.

Por outro lado, se o objectivo principal da proposta era o de evitar distorções na concorrência, mostrava-se mais ajustado a esse propósito, como era referido pelo Comité, que as derrogações determinadas por motivos ecológicos tivessem carácter vinculativo, ao contrário do que estava previsto, em que as isenções e reduções do imposto tinham carácter facultativo.

Ainda, a inclusão do conjunto da fiscalidade indirecta (com excepção do IVA) na apreciação da observância, pelos Estados-Membros, das taxas mínimas comunitárias, afastava-se do caminho seguido na anterior proposta relativa ao imposto sobre a energia /CO₂, de manter a independência do imposto relativamente aos demais tributos que recaiam sobre os produtos energéticos, como requisito de eficácia ambiental.

Por fim, o Comité defendia a introdução de indicações concretas que garantissem a neutralidade fiscal e a justiça social da medida, especialmente em relação aos grupos sociais com menores rendimentos.

Não menos crítica era a posição assumida pela Comissão do Meio Ambiente, da Saúde Pública e da Defesa do Consumidor, no parecer que integrou o relatório da Comissão dos Assuntos Económicos e Monetários, A4-0171/99, de 30-03-99. Para a referida Comissão, a proposta “Monti” (COM (97) 30 final, de 12-03-97), inspirava-se mais nas inadequações da harmonização fiscal dos produtos energéticos, em termos das suas repercussões ao nível do funcionamento

do mercado interno, do que em considerações ambientais, pelo que o seu conteúdo era mais "não ecológico" ("brown") do que "ecológico" ("green").

Na medida em que a proposta da Comissão não constituía um substituto da anterior proposta relativa ao imposto CO₂/energia, considerava-se essencial manter em aberto a opção de revitalização dessa proposta, embora a alternativa ideal fosse a introdução de alterações à proposta "Monti", de modo a conferir-lhe eficácia ambiental. Tal poderia ser alcançado, desde logo, através da exclusão obrigatória do âmbito de aplicação do artigo 2º, das energias renováveis, tais como os biocombustíveis (incluindo a madeira e a lignite), a energia solar e eólica e as outras fontes de energia referidas no artigo 14º, obrigando, desse modo, os Estados a agirem de forma responsável do ponto de vista ambiental.

Outra das medidas sugeridas consistia no aumento anual automático das taxas mínimas a partir de Janeiro de 2000, de modo a garantir que as mesmas sofressem um agravamento, em termos reais, que deveria ser alinhado com o funcionamento do mercado único e com o valor real dos níveis de tributação nacionais, assim como com a consecução dos objectivos da política do ambiente, da saúde pública e dos outros objectivos consignados no Tratado, dando-se especial ênfase ao cumprimento, pelos Estados-Membros dos compromissos assumidos em termos de alterações climáticas.

Além disso, defendia-se no referido parecer, o fim da isenção concedida aos combustíveis utilizados na produção da electricidade e a introdução de alterações na legislação comunitária, de forma a delimitar a acção dos Estados-Membros e a garantir o equilíbrio entre objectivos ambientais e objectivos do mercado único, nos casos em que os mesmos se encontrassem em conflito, evitando-se assim o surgimento de litígios altamente contenciosos.

A proposta da Comissão acabaria por ser aprovada pelo Parlamento Europeu, em 13 de Abril de 1999, com as alterações sugeridas pelos pareceres da Comissão do Meio Ambiente, da Saúde Pública e da Defesa do Consumidor e da Comissão da Investigação, do Desenvolvimento Tecnológico e da Energia.

Não obstante a intenção de rever o quadro jurídico comunitário de tributação dos produtos energéticos, certo é que, decorridos quatro anos da apresentação da proposta que visava substituir as Directivas n.º 92/81/CEE e 92/82/CEE, continuavam a faltar progressos nesse

sentido, como era referido na Comunicação da Comissão, COM (2001) 260 final, *A política fiscal da União Europeia: prioridades para os próximos anos*¹³¹.

Nesse documento, a Comissão congratulava-se pelo relativo êxito da Comunidade na promoção de uma política fiscal comum favorável ao ambiente, que levou, nomeadamente, à introdução de novas imposições no domínio da energia ou do ambiente, a nível nacional. Simultaneamente, reconhecia-se a necessidade de uma política comunitária mais coerente em matéria de tributação da energia, que permitisse, desde logo, atingir os compromissos de redução das emissões de CO₂, no âmbito do protocolo de Quioto.

Ao enunciar as prioridades da política fiscal para os anos seguintes, a Comissão considerava essencial o avanço da proposta de reestruturação da tributação dos produtos energéticos, mesmo que não fosse possível obter a unanimidade. (ponto 3.1.3., p. 12) Essa iniciativa deveria abranger não só a estrutura dos impostos, mas também as respectivas taxas, contribuindo desse modo para que os preços da energia reflectissem os custos ambientais externos. Seriam, pois, necessários progressos céleres que conduzissem à aprovação, o mais tardar em 2002, da nova directiva sobre os produtos energéticos.

No entanto, e previamente à aprovação dessa proposta, a Comissão viria ainda a apresentar duas iniciativas esparsas, uma relativa à tributação dos biocombustíveis, COM (2001) 547 final, 07-11-01¹³² e outra referente ao gásóleo utilizado para fins comerciais e à aproximação das taxas aplicadas à gasolina e ao gásóleo, COM (2002) 410 final, 27-02-02¹³³.

A primeira das referidas medidas retomava a anterior proposta da Comissão, COM (92) 36 final¹³⁴ (emendada pela proposta, COM (94) 147 final¹³⁵), de criar um enquadramento jurídico que favorecesse a desenvolvimento do mercado dos biocombustíveis. A medida inseria-se na política ambiental e energética europeia de diversificação das fontes de energia e de promoção da utilização de energias mais sustentáveis do ponto de vista ambiental. Além disso, pretendia-se acautelar o funcionamento do mercado interno, em face da adopção de medidas isoladas pelos Estados-Membros ao abrigo do art. 8.º, n.º 2, alínea d) e n.º 4, da Directiva n.º 92/81/CEE.

¹³¹ JO n.º C 284, de 10-10-01.

¹³² JO n.º C 103 E, de 30-04-02.

¹³³ JO n.º C 291 E, de 26-11-02.

¹³⁴ JO n.º C 73, de 24-03-92.

¹³⁵ JO n.º C 209, de 29-07-94.

De modo que, a proposta possibilitava aos Estados-Membros, entre outras alternativas, aplicar uma taxa reduzida em relação a alguns produtos energéticos, na proporção da percentagem de biocombustível incorporado no combustível, podendo os níveis de tributação do produto final ser inferiores as taxas mínimas previstas na Directiva n.º 92/82/CEE, mas nunca abaixo de 50% da taxa aplicada ao combustível correspondente. Sobre esta proposta, veja-se o relatório final da Comissão dos Assuntos Económicos e Monetários, A5-0218/2002, de 04-06-92, que considerava a proposta globalmente favorável.

No que tange à segunda medida, esta tinha por objectivo estabelecer as condições de utilização do gasóleo comercial, dando dessa forma aos Estados-Membros que assim o desejassem uma maior margem de manobra para aumentarem a taxa que incidia sobre o gasóleo de uso privado, de forma a aproximá-la da aplicada à gasolina. Para tal, proponha-se a emenda das Directivas n.º 92/81/CEE e 92/82/CEE, de formar a introduzir duas categorias de tributação do gasóleo, com as respectivas taxas, criando um sistema de taxação que, na prática, já era uma realidade em alguns Estados-Membros, em resultado das derrogações unanimemente concedidas pelo Conselho, ao abrigo do art. 8.º, n.º 4, da Directiva 92/82/CEE, que se previa virem a expirar em 31-12-02, e, no caso do gasóleo utilizado nos transportes públicos, em 31-12-06.

No âmbito do processo de harmonização e de convergência das taxas aplicadas ao gasóleo e gasolina, fixava-se a taxa central para o gasóleo comercial em 350 euros, indexada ao índice harmonizado de preços no consumidor, valor que era ligeiramente superior à média das taxas nacionais, que era de 343 euros, Euro/1000l. Por sua vez, as taxas mínimas aplicáveis à gasolina sem chumbo e ao gasóleo normal eram revistas para 360 euros, de acordo com a taxa de inflação verificada desde 1992.

Podemos concluir, portanto, que o valor proposto para as taxas tinha unicamente por base critérios de natureza fiscal e de ordem económica, não obstante a referência à necessidade de internalizar os enormes custos externos derivados da poluição causada pelos transportes. (ponto 4.5.1., p.8) Note-se que, em relação à gasolina sem chumbo, a taxa mínima proposta era substancialmente inferior à que constava da proposta de directiva de revisão da tributação dos produtos energéticos, COM (97) 30 final, pelo que era duvidoso que a convergência das taxas da gasolina e do gasóleo correspondesse, efectivamente, à incorporação no preço dos custos externos derivados da poluição. A proposta em causa acabaria por ser retirada em 2005. (COM (2005) 462 final, de 27-09-05)

A versão final da Directiva n.º 2003/96/CE (*Directiva Tributação da Energia – DTE*) incluiria disposições específicas relativas ao gasóleo comercial e aos biocombustíveis, embora em moldes distintos do que constava nas propostas referidas atrás. Com efeito, o n.º 2, do art. 7.º, da DTE, facultava aos Estados-Membros a possibilidade de estabelecerem taxas diferenciadas para o gasóleo utilizado como carburante para fins comerciais e não comerciais, contando que fossem respeitados os níveis mínimos de tributação e as demais condições previstas no n.º (s) 2 a 4, da mesma norma.

Quanto aos biocombustíveis, previa-se a hipótese de serem concedidas, numa base facultativa, isenções ou reduções de taxa aos produtos tributáveis que contivessem ou fossem constituídos por algum dos produtos indicados no n.º 1, do art. 16.º, da DTE, respeitadas determinadas condições, podendo os níveis de tributação ser inferiores aos níveis mínimos definidos na directiva. Em todo o caso, as disposições dos n.(s)1 a 5 do art. 16.º, deixariam de ser aplicáveis, a partir do momento em que as metas de colocação dos biocombustíveis nos mercados nacionais, passassem a ser vinculativas para os Estados-Membros, como resultava do n.º 6, da mesma disposição. Principalmente, mantinha-se inalterada a regra geral de tributação dos biocombustíveis à taxa aplicável ao carburante equivalente, art. 2.º, n.º 3, 2.º parágrafo, da Directiva n.º 2003/96/CE.

A directiva continha outras medidas que não constavam da proposta inicial. Das alterações à proposta inicial destacam-se as seguintes. Desde logo, e no que respeita à incidência do imposto, excluía-se a turfa, a madeira, o carvão vegetal e a produção de calor (NC 2703, 4401 e 4402)¹³⁶, em referência ao n.º 3 e alínea a), n.º 4, do art. 2.º, da directiva. Ainda, na alínea b), do mesmo artigo, alargava-se o leque de utilizações não abrangidas pelo imposto, com a inclusão da dupla utilização de produtos energéticos (2.º travessão)¹³⁷ e da utilização da electricidade em certas

¹³⁶ Note-se que, a madeira e o carvão vegetal eram considerados biocombustíveis, estando igualmente abrangidos pela isenção do art. 16.º, n.º 1, 4.º travessão. A exclusão desses produtos do âmbito da directiva destinava-se a assegurar que não lhes fosse aplicável as regras sobre movimento e controlo dos produtos sujeitos a impostos especiais de consumo. Quanto à tributação do calor, a exclusão destinava-se a garantir que a taxação pelos Estados-Membros não fosse posteriormente considerada ilegal. (ver KLOK, ob. cit., p. 32)

¹³⁷ A “dupla utilização” de produtos energéticos, foi uma das matérias mais debatidas ao longo do processo negocial. A Directiva n.º 92/81/CE, na redacção dada pela Directiva 74/94/CE, de 22-12-94, previa a atribuição de uma isenção obrigatória para os óleos minerais injectados nos altos-fornos com vista à redução química acrescentados ao coque utilizado como principal combustível, art. 8.º, n.º 1, alínea d). A Directiva n.º 2003/96/CE, art. 2.º, n.º 4, alínea b), 2.º travessão, ampliou a lista de processos considerados dupla utilização de produtos energéticos, ao incluir nessa categoria, para além da redução química, os processos electrolíticos e metalúrgicos. De fora ficavam os processos mineralógicos, 5.º travessão, embora os produtos utilizados nesses processos estivessem igualmente excluídos do âmbito da directiva. Na proposta inicial, COM (97) 30 final, art. 13.º, n.º 1, alínea b), defendia-se antes a aplicação de uma isenção obrigatória aos casos de dupla utilização, o que acabou por não acontecer devido à oposição de países como a Alemanha, Reino Unido e a Holanda, que

situações, nomeadamente quando correspondesse a mais de 50% do custo do produto, tendo então a energia eléctrica um tratamento similar aos produtos utilizados como matéria-prima (4.º travessão).

Se atentarmos à nova redacção do art. 21.º, n.º 3, verificamos que a directiva deixava de fora uma parte significativa dos processos industriais de maior consumo de energia, onde a introdução do imposto poderia ter impacto significativo em termos de melhoria da eficiência energética.

No art. 5.º, para além das situações relacionadas com a qualidade do produto (1.º travessão), passou a permitir-se a diferenciação das taxas em função dos níveis quantitativos de consumo da electricidade e produtos energéticos utilizados para fins de aquecimento (2.º travessão), no sentido de promover a eficiência energética. Nos travessões 3.º e 4.º, previa-se igualmente a aplicação de taxas diferenciadas em relação a algumas utilizações, por razões sociais e económicas, mas também por motivos ligados à política dos transportes, como no caso dos produtos energéticos utilizados nos transportes públicos locais, que na proposta inicial eram tributados a uma taxa reduzida.

De grande significado era a introdução da (s) categoria (s) dos combustíveis e da electricidade de utilização profissional e não profissional, em referência aos art. (s) 5.º, 4.º travessão, 9.º, 10.º e 11.º, da directiva, distinção inspirada na sexta directiva IVA, Directiva n.º 2006/112/CE, de 28-11-06, art. (s) 9.º e 13.º.

temiam a perda de receita fiscal e o enfraquecimento das medidas de incentivo à protecção do ambiente. (ver KLOK, ob. cit., pp. 28 e 29) O argumento básico utilizado pelos Estados-Membros para excluir a tributação dos casos de dupla utilização, reconduzia-se à dificuldade das administrações fiscais em distinguir entre a utilização dos produtos como combustível para aquecimento e como matéria prima. A formulação final do conceito de “dupla utilização” seria influenciada pela decisão da Comissão referente ao imposto sobre as alterações climáticas do Reino Unido (Climate Change Levy, Finance Act 2000, Section 30 e Schedules 6 e 7), publicada no JO n.º L 229, de 27-08-02. Os principais argumentos invocados pela Comissão nesse processo, para considerar as isenções concedidas pelo Reino Unido, nos casos de dupla utilização dos produtos energéticos, compatíveis com as regras dos tratados sobre auxílios estatais, podem resumir-se da seguinte forma: i) faz parte da lógica e natureza de um sistema fiscal orientado por objectivos ambientais, aplicar impostos aos produtos energéticos utilizados como combustível, mas isentar esses mesmos produtos quando utilizados exclusivamente para outros fins; ii) as isenções em causa, aplicavam-se a situações em que os produtos energéticos eram utilizados principalmente como matéria-prima, proporcionado igualmente calor como subproduto; iii) nestes casos, tornava-se difícil repartir o imposto em função da parte da energia utilizada como combustível, além de que o tipo e a quantidade de produto energético utilizado como matéria-prima, eram determinados pelo tipo de reacções químicas, o que eliminava a possibilidade de melhorar o consumo de energia e de recorrer a fontes de energia mais limpas, não fazendo assim sentido introduzir o imposto; iv) nenhum dos terceiros interessados (associações patronais e empresas do sector) defendeu que a electricidade utilizada nos fornos de arco eléctrico ou os produtos destinados à produção de cimento ou cal, fossem utilizados enquanto matéria-prima ou reductor, pelo que seria de aceitar a posição do Reino Unido, de que os referidos produtos eram utilizados principalmente como combustível, devendo, por isso, os processos mineralógicos ser excluídos da categoria de dupla utilização; v) o coque era utilizado nos altos fornos principalmente para efeitos de redução química.

No que reporta às isenções obrigatórias, foi-se além da proposta inicial, ao isentar-se a electricidade utilizada na produção de electricidade e a electricidade utilizada para manter a capacidade de produzir electricidade. Em sentido contrário, pôs-se fim à isenção obrigatória dos produtos energéticos utilizados para fins que não carburante ou combustível para aquecimento, conforme decorre do art. 14.º, da directiva.

Também se alterou significativamente o leque de isenções facultativas, art. 15.º, da directiva, com a inclusão das alíneas h), j), k) e l), do n.º 1, que previam isenções e reduções do nível de tributação em relação, por exemplo, aos consumos dos agregados familiares e a certas utilizações e produtos, como o gás de hulha para aquecimento (NC 2705) e, em geral, para os carburantes utilizados nos sectores da construção e manutenção naval e aeronáutica, ou nas operações de drenagem.

Nas alíneas a), b), c), d), e), f), g) e i), da mesma norma, incluíam-se as medidas relacionadas directamente com as políticas da energia, dos transportes e do ambiente, numa perspectiva de complementaridade, o que se traduzia na promoção da utilização dos transportes colectivos e da ferrovia, bem como no incentivo ao consumo de energias limpas de origem renovável, em particular da energia eléctrica obtida a partir de fontes renováveis e do gás natural e GPL, devido à sua relativa menor nocividade em termos ambientais. Também nesta matéria existiam novidades como os incentivos à electricidade produzida por pilhas a combustível e em centrais de cogeração de calor e electricidade, conforme art. 15.º, n.º 1, alínea b), 5.º travessão, e alínea d), da mesma norma.

Não menos significativa, até do ponto de vista ambiental, era a possibilidade agora concedida aos Estados-Membros de aplicarem as isenções ou reduções do nível de tributação, não só mediante o reembolso total ou parcial do imposto, mas também directamente ou através de taxas diferenciadas, como determinava o art. 6.º, da directiva. O mecanismo do reembolso tem a vantagem de sujeitar os produtores de energia ao sinal do preço da energia.

Outra das matérias que registava alterações significativas reportava aos benefícios concedidos às empresas com utilização intensiva de energia, art. 17.º, da directiva. No caso da electricidade, bem como do consumo de produtos energéticos para aquecimento ou utilizados para os fins previstos nas alíneas b) e c), n.º 2, art. 8.º, previa-se a possibilidade das empresas beneficiarem de reduções de imposto, desde que fossem respeitados, em média, os níveis mínimos de tributação previsto na directiva para as empresas e estivessem preenchidos os critérios da alínea a), n.º 1, art. 17.º, estabelecidos agora em função da comparação dos custos da energia com o

valor da produção (e não entre estes e os custos de produção) ou entre o valor acrescentado e o valor do imposto a pagar, deixando-se aos Estados-Membros a opção de introduzirem outros critérios mais restritivos.

Na alínea b), n.º 1, art. 17.º, estendia-se esse mesmo regime a todas as empresas, no caso de estas celebrarem acordos com empresas ou associações de empresas ou serem abrangidas por regimes de autorizações negociáveis que permitissem alcançar objectivos ligados à protecção do ambiente ou ao aumento da eficiência energética. Por fim, e desde que estivesse preenchida essa mesma condição, as empresas com utilização intensiva de energia e as entidades empresariais mencionadas no art. 11.º, poderiam aplicar níveis de tributação aos produtos energéticos e à electricidade, de 0% ou 50% inferiores os níveis mínimos fixados na directiva, conforme previsto no n.º (s) 3 e 4, do art. 17.º.

Se tivermos presente a proposta inicial, COM (97) 30 final, de 12-03-97, constatamos que não só se alargou o leque de empresas abrangidas, como se concedeu uma maior margem de manobra aos Estados-Membros na adequação da carga fiscal, em vista ao cumprimento das metas ambientais imposta ao sector da indústria.

Não obstante o tratamento favorável concedida a esse sector, não pode negar-se um maior comprometimento da directiva com as questões ambientais, em particular com o problema das alterações climáticas, como era reconhecido no 6.º e 7.º considerandos. No entanto, continuava a privilegiar-se o recurso aos incentivos fiscais, como forma de conferir vocação ambiental ao imposto, em detrimento de alterações estruturais.

De facto, o processo de reforma da tributação dos produtos energéticos deixava de fora a componente carbónica, enquanto a componente energética apenas era tida em conta em relação ao gás natural, aos hidrocarbonetos sólidos e à electricidade. Além disso, a introdução de «níveis mínimos de tributação», que entravam em linha de conta com a totalidade dos impostos indirectos sobre os produtos energéticos (com excepção do IVA), significou, em termos práticos, a perda de eficácia ambiental do imposto.

Não menos significativo era o facto de as taxas fixadas ficarem muito abaixo das previstas na proposta inicial, o que era incompreensível se tivermos presente que o parecer do CES, já considerava a proposta apresentada em 1997, desajustada face aos níveis de emissões de CO₂ então registados. (ver Quadro 3.2.) Ou seja, verificou-se, mais uma vez, um nivelamento das taxas por baixo. Mesmo ao nível da eliminação das distorções na concorrência, a directiva continha disposições

que dificilmente eram compatíveis com as regras dos tratados, como ao art. 9.º, n.º 2, que autorizava taxas mais reduzidas para o gasóleo consumido em alguns Estados-Membros.

Em grande medida, o trabalho da Comissão cingiu-se à inclusão na DTE das isenções e reduções de taxa então em vigor, concedidas ao abrigo do art. 8.º, n.º 4, da Directiva n.º 92/81/CEE, no seguimento das recomendações constantes do relatório COM (96) 549 final, 14-11-96. No capítulo das isenções, destacava-se, pela negativa, a manutenção da isenção dos combustíveis utilizados na aviação comercial internacional.

Daí que o relatório final da Comissão dos Assuntos Fiscais e Monetários, A5-0302/2003, de 11-09-03, considerasse a proposta decepcionante quanto ao seu conteúdo¹³⁸, apelando para a necessidade de serem feitos progressos efectivos no âmbito da reestruturação do quadro comunitário para a tributação dos produtos energéticos e da electricidade, com vista a proteger o ambiente e assegurar um regime fiscal mais compatível com o trabalho.

Quadro 2.2 Quadro comparativo das propostas da Comissão relativas à revalorização das taxas mínimas aplicáveis aos produtos energéticos, 1992, 1997 e 2003.

Categorias	Produtos	Directiva n.º 92/82/CEE, 19.10.92	COM (97) 30 final 12.03.97			Directiva n.º 2003/96/CE, 27.10.03	
		(ecu/1000l)	(€/1000l)	(€/1000l)	(€/1000l)	(€/1000l)	(€/1000l)
			1998	2000	2002	2004	2010
carburantes automóvel	gasolina c/chumbo	337	-	-	-	421	421
	gasolina s/chumbo	287	417	450	500	359	359
	gasóleo	245	310	343	393	302	330
	gás natural	-	2,9 (Gj)	3,5 (Gj)	4,5 (Gj)	2,6 (Gj)	2,6 (Gj)
	GPL e metano	100 (kg)	141 (kg)	174 (kg)	224 (kg)	125 (kg)	125 (kg)
	querosene	245	310	343	393	302	330
carburantes para outros fins	gasóleo	18	32	37	41	21	-
	GPL e metano	36 (kg)	41 (kg)	48 (kg)	53 (kg)	41 (kg)	-
	querosene	18	30	35	39	21	-
	gás natural	-	0,3 (Gj)	0,6 (Gj)	1,1 (Gj)	0,3 (Gj)	-
						particulares	empresas
	gasóleo	18	21	23	26	21	21
	fuelóleos pesados NC 27100074	-	18 (kg)	23 (kg)	28 (kg)	-	-

¹³⁸ O comissário para os assuntos fiscais, Frederik “Frits” Bolkenstein, considerava que a proposta assemelhava-se a um verdadeiro “queijo Gruyère”, tão repleta de buracos que era difícil encontrar-lhe um conteúdo. (MEMO/02/92, de 08-05-2002)

combustíveis para aquecimento e electricidade	fuelóleos pesados NC 2710	13 (kg)	22 (kg)	28 (kg)	34 (kg)	15	15
	querosene	0	7	16	25	0	0
	GPL e metano	0	10 (kg)	22 (kg)	34 (kg)	0	0
	gás natural	-	0,2 (Gj)	0,45 (Gj)	0,7 (Gj)	0,15 (Gj)	0,3 (Gj)
	hidrocarbonetos sólidos	-	0,2 (Gj)	0,45 (Gj)	0,7 (Gj)	0,15 (Gj)	0,3 (Gj)
	electricidade	-	1 (MW/h)	2 (MW/h)	3 (MW/h)	0,5 (MW/h)	1 (MW/h)

1 ecu = 1 euro /Fonte: Comissão Europeia

Mais uma vez, e como resulta das notícias da imprensa da altura (MEMO/03/64, 21-03-03 e IP/03/1456, 27-10-03), procurou-se um ajustamento em função dos níveis de tributação então praticados pelos Estados-Membros, o que se traduziu em aumentos poucos significativos dos principais carburantes num número reduzido de Estados-Membros.

Para além disso, ainda se instituiu um regime transitório que permitia aos Estados-Membros ajustarem os seus níveis de tributação num período temporal que poderia ir até Janeiro de 2007 (n.º 2, art. 18.º). Não menos importante foi a manutenção do procedimento de isenções e reduções *ad hoc* do imposto, até então previsto no art. 8.º da Directiva n.º 92/81/CEE, e que passava agora a constar do art. 19.º, da DTE. Em jeito de nota final, refira-se ainda o art. 20.º, n.º 2, que previa expressamente a submissão dos incentivos fiscais concedidos ao abrigo da DTE, ao regime dos auxílios estatais, actuais art. (s) 107.º e 108.º, do TFUE.

Concluída a análise dos aspectos essenciais da Directiva n.º 2003/96/CE, parece-nos, pois, manifestamente exagerada a observação feita na altura pela imprensa (MEMO/03/64, 21-03-03 e IP/03/1456, 27-10-03), de que a alteração à estrutura dos preços dos produtos energéticos teria um impacto incomensurável no ambiente e nos transportes. Nem mesmo pode afirmar-se, como veremos no ponto seguinte, que tenha sido plenamente alcançado o objectivo central de estabelecer um mercado concorrencial para os principais carburantes.

2.6. As Propostas de Revisão da Directiva Tributação da Energia (DTE)

No seguimento do que referimos atrás, a entrada em vigor da DTE não logrou por fim às distorções de concorrência nos mercados do transporte, originadas pelo designado «turismo do combustível» (*fuel tourism*), prática que consistia no aproveitamento das diferenças de tributação do gasóleo rodoviário pelas transportadoras internacionais ou sediadas perto das fronteiras, que

dispondo de camiões com reservatórios de grande capacidade, optavam por abastecer nos Estado-Membros com tributações mais baixas. Menores custos de funcionamento traduziam-se, em regra, na diminuição do preço dos serviços e, conseqüentemente, em ganhos de quota de mercado, tudo à custa do desvirtuamento da concorrência.

No plano da receita fiscal, a consequência óbvia era a perda de recursos orçamentais para os Estados-Membros que aplicavam impostos mais elevados, sendo ainda de destacar, na vertente ambiental, o aumento das emissões em consequência do aumento da procura de combustível e do alongamento do trajecto dos camiões.

Neste contexto, a Comissão viria a apresentar, em Março de 2007, uma proposta de revisão da DTE, COM (2007) 52 final, de 13-03-07, que retomava, nos seus objectivos, a proposta de directiva apresentada em 2002, COM (2002) 410 final. O argumento principal para a alteração residia na pouca flexibilidade da DTE, que não dava aos Estados-Membros que já tinham um nível de tributação elevado em 2003, a necessária margem de manobra para corrigir as referidas distorções na concorrência. Com efeito, e nos termos do art. 7.º, n.º 2 e 4, da DTE, apenas os Estados-Membros que aplicassem em 2003 um nível de tributação que fosse, pelo menos, o dobro do nível mínimo aplicável em Janeiro de 2004, poderiam aplicar uma taxa reduzida ao gásóleo comercial de valor inferior ao nível nacional de tributação verificado em 2003, e desde que respeitassem os níveis mínimos comunitários.

De maneira que, propunha-se o aumento do nível mínimo de tributação do gásóleo, que deveria ser igual, a partir de 2012, ao que já era praticado para a gasolina sem chumbo (€ 359/1000l), em atenção ao facto de estes dois combustíveis serem identicamente prejudiciais em termos ambientais, sendo aumentando para € 380/1000l, a partir de 2014. No caso de optar-se, a nível nacional, por diferenciar fiscalmente a utilização comercial e não comercial do gásóleo utilizado como carburante, exigia-se que o nível de tributação aplicado ao gásóleo não-comercial não fosse inferior ao aplicado ao gásóleo comercial, o mesmo acontecendo à relação entre a gasolina sem chumbo e o gásóleo comercial.

A nova redacção do art. 7.º, da DTE, permitiria que a totalidade dos Estados-Membros reduzissem as suas taxas abaixo do nível em vigor em 2003, desde que observassem o nível mínimo comunitário e adoptassem um sistema de taxas rodoviárias, para que a carga fiscal global permanecesse sensivelmente equivalente. Por último, estipulava-se que a diferenciação dos níveis de tributação do gásóleo comercial e não comercial fosse aplicada através do mecanismo do reembolso, limitando-se assim a regra do art. 6.º, da DTE. No entanto, e à semelhança do

que aconteceu com a anterior iniciativa, a proposta viria a ser retirada em 2012. (COM 2012/C 156/06¹³⁹)

Um contributo importante para a revisão da DTE e para o estudo dos instrumentos de mercado seria dado pelo *Livro Verde Sobre os Instrumentos de Mercado para Fins da Política Ambiental e Políticas Conexas*, COM (2007) 140 final, 28-03-07. (leia-se o parecer do CES n.º 2008/C 120/04¹⁴⁰) Na comunicação da Comissão e no documento de trabalho anexo, SEC/2007/388, de 28-03-07, eram enunciadas algumas medidas para permitir «uma efectiva integração dos objectivos de uma eficiência energética e de um consumo de energia mais respeitador do ambiente na harmonização estabelecida ao nível da UE».

Um das opções consistia em «dividir os níveis mínimos comunitários de tributação em elementos (ou contrapartes) de energia e ambiente, que seriam reflectidos ao nível nacional sob a forma de um imposto sobre a energia e de um imposto ambiental (emissões)» Em primeiro lugar deveria tributar-se uniformemente todos os combustíveis consoante o seu teor energético (Gj), desenvolvendo melhor a abordagem já existente no sector dos combustíveis e da electricidade. Depois, a tributação deveria reflectir os aspectos ambientais da energia, mediante a diferenciação em função do nível de emissões geradas.

Bem vistas as coisas, a proposta retomava a ideia já veiculada em propostas anteriores, COM (92) 226 final, de 30-06, de tributar os produtos energéticos em função do seu teor energético e das emissões poluentes geradas. Além disso, sugeria-se uma melhor análise de outros aspectos, como a possibilidade de estabelecer uma maior diferenciação da tributação consoante a utilização, nomeadamente entre os combustíveis utilizados para o aquecimento e os utilizados como carburante.

No caso da produção de electricidade, em que as emissões de CO₂ eram abrangidas pelo regime CELE, não fazia sentido aplicar o elemento adicional ambiental, pelo que proponha-se a isenção dessa componente para o caso da electricidade.

Essas medidas eram analisadas com maior detalhe no documento SEC/2007/388, de 28-03-07, que procurava enquadrá-las na política comunitária de tributação da energia. Tal como era referido nesse documento, a DTE procurava assegurar a aplicação uniforme de um conjunto mínimo de regras e deveres comuns, dentro do espaço europeu, com o objectivo de evitar

¹³⁹ JO n.º C 156, de 02-06-12.

¹⁴⁰ JO n.º C 120, de 18-05-08.

distorções de concorrência no mercado interno, deixando suficiente margem de manobra aos Estados-Membros para introduzir taxas sobre o CO₂ ou outras taxas específicas, no âmbito das políticas fiscais nacionais.

Ou seja, estava em grande medida no poder discricionário dos Estados-Membros, decidir se o efeito de incentivo da tributação da energia estava ou não presente, sem prejuízo das medidas nacionais estarem sujeitas ao mecanismo dos auxílios estatais. Daí que fosse necessário alterar a DTE, de maneira a garantir que a tributação da energia representasse sempre um incentivo ao consumo mais eficiente e fossem permitidas diferenciações com base em motivos ambientais, sem causar distorções de concorrência entre produtos energéticos.

No entender da Comissão, a melhor forma de garantir que a tributação da energia representava um incentivo uniforme na direcção da eficiência energética, era tributar os combustíveis de acordo com o seu conteúdo energético (Gj), ao invés de ter-se por referência a quantidade de produto consumido. Na medida em que o consumo de energia variava na proporção inversa do conteúdo energético dos produtos (quanto maior é o valor energético do produto, menor será o consumo necessário para gerar a mesma quantidade de energia), estava encontrada uma regra de tributação neutral.

Essa regra adequava-se ainda ao princípio geral aplicável em matéria de impostos especiais sobre o consumo (*accises*), de tributar os produtos consoante a maior ou menor presença da substância tributável, ou seja, da substância que confere utilidade aos produtos. Por outro lado, como a necessidade de consumir energia da forma mais eficiente era comum a todos os combustíveis, essa regra permitia alcançar ambos os objectivos de construção de um mercado interno concorrencial e de utilização eficiente da energia.

No que toca às considerações ambientais, os princípios gerais imponham que se fizesse uma diferenciação da tributação dos produtos em função do nível de emissões geradas, distinguindo-se entre emissões com ou sem efeito de estufa. A nova abordagem poderia ser posta em prática a nível comunitário, através da identificação de níveis mínimos de tributação para ambas as componentes, tomando por referência as taxas mínimas então em vigor.

A solução proposta teria várias vantagens, desde logo o alinhamento da política fiscal comunitária com os objectivos de promoção das energias renováveis e de uso dos biocombustíveis no sector dos transportes. Além disso, a nova abordagem permitia acabar com a diferença entre os ditos combustíveis alternativos (GPL e gás natural) e as energias renováveis. Por fim, a tributação da energia em função das duas referidas componentes, favorecia a

articulação entre a tributação da energia e os outros instrumentos de mercado.

Havia, pois, que fixar o nível correcto de tributação dos produtos energéticos de acordo com as referidas regras e princípios gerais. O que poderia conduzir à alteração das taxas mínimas então em vigor, em ambos os sentidos. Como ponto de partida, o valor da componente energética deveria situar-se nos 0,3€/Gj, para os combustíveis utilizados no aquecimento, 0,6 €/Gj para as utilizações comerciais e industriais e, por fim, nos 2,6 €/Gj, para os produtos utilizados como carburante automóvel.

As alterações propostas não constituíam totalmente uma novidade, uma vez que a taxação de acordo com o valor energético (Gj) era já uma realidade em relação aos novos produtos abrangidos pelo imposto comunitário, ou seja, o gás natural e carvão. No caso da electricidade, em que a unidade tributável era o MW/h, o nível de tributação era comparável com o praticado para os novos produtos usados para o mesmo fim (Anexo I, quadro C, da DTE), pelo que não se justificavam alterações.

Quanto aos outros combustíveis para aquecimento (Anexo I, quadro C, art. 8.º, n.º 2, da DTE), a aplicação da regra da tributação segundo o valor energético mostrava que os óleos minerais eram taxados a um nível superior e que, por outro lado, não se justificavam níveis de tributação zero para o GPL e o querosene, com as inerentes distorções na concorrência. [tabela A1, anexo II, SEC (2007) 388] Contudo, essa diferença deveria ser interpretada com cautela, pois alguns Estados-Membros continuavam a aplicar uma taxa de controlo ao gasóleo para aquecimento (art. 5.º, n.º 3, da Directiva n.º 92/82/CEE), que era similar à taxa praticada em relação aos novos combustíveis para aquecimento (10€/1000l, o que correspondia, aproximadamente, a 0,3 €/Gj).

Assim, e partindo da constatação de que os novos produtos para aquecimento registavam um nível de tributação intencionalmente baixo, traçava-se como objectivo o alinhamento progressivo das taxas aplicadas a esses produtos com as taxas aplicadas aos hidrocarbonetos líquidos, tomando por referência o valor encontrado para o fuelóleo pesado de 0,375€/Gj. (tabela A1, anexo II, SEC/2007/388).

No caso dos combustíveis utilizados para os fins descritos no art. 8.º, n.º 2, da DTE (anexo I, quadro B), as taxas mínimas previstas na DTE estavam bastante próximas da regra da tributação de acordo com o valor energético dos produtos. Porém, e na opinião da Comissão, verificava-se uma incongruência na tributação do GPL utilizado como carburante e para fins industriais ou comerciais. Para a Comissão, o GPL deveria ter um tratamento similar ao gás natural, como

já sucedia no uso desses produtos como carburante automóvel. Pelo que, propunha-se a convergência do GPL e do gás natural com as taxas aplicadas aos óleos minerais, tomando por referência o valor de 0,6 €/Gj.

Onde se verificavam as maiores diferenças era no caso dos carburantes automóvel, em que as taxas mínimas praticadas estavam muito acima do valor energético dos produtos. Como era referido no documento em análise, essa discrepância encontrava justificação em diversos factores, nomeadamente no critério seguido na fixação das taxas, que obedeceu à necessidade de aproximar o mais possível as taxas nacionais, em vista a evitar distorções no mercado interno. Aspectos ligados à indispensabilidade, à competitividade, ao impacto ambiental dos transportes e à necessidade quase exclusiva de recorrer à importação de alguns produtos, eram outras das razões apontadas para o diferente tratamento dos carburantes em relação às outras categorias de produtos.

Tendo em conta que o GPL e o gás natural eram tidos como menos poluentes comparando com os carburantes convencionais, considerava-se adequado fixar a taxa mínima dos carburantes para automóvel em 2,6 €/Gj, o que correspondia à taxa então aplicada ao gás natural. As propostas da Comissão para a componente energética constam do Quadro 3.3.

Quadro 2.3. Quadro comparativo das propostas da Comissão para a revisão dos níveis mínimos de tributação da componente energética, 2003 e 2007.

		Directiva n.º 2003/96/CE 27.10.03 (€/Gj)		SEC (2007) 388 28.03.07 (€/Gj)
Categorias	Produtos			
carburantes para automóvel	gasolina c/chumbo	-		2,6
	gasolina s/chumbo	10,3		
	gasóleo	8,5		
	gás natural	2,6		
	GPL e metano	2,7		
	querosene	8,7		
carburantes para outros fins	gasóleo	0,6		0,6
	GPL e metano	0,9		
	querosene	0,6		
	gás natural	0,3		
		particulares	empresas	
combustíveis para	gasóleo	0,616	0,616	0,375
	fuelóleos pesados NC 27100074	-	-	
	fuelóleos pesados NC 2710	0,375	0,375	
	querosene	0	0	

aquecimento e electricidade				
	GPL e metano	0	0	
	gás natural	0,15	0,3	
	hidrocarbonetos sólidos	0,15	0,3	
	electricidade	0,5 (MW/h)	1 (MW/h)	1(MW/h)

Fonte: Comissão Europeia

Em relação à componente ambiental, sugeria-se a aplicação das regras nacionais já em vigor em alguns Estados-Membros, de tributar o carbono indirectamente com base na quantidade consumida de combustível (t/CO₂), havendo apenas que estabelecer a (s) taxas mínimas para as principais categorias de produtos. No entanto, não era sugerido qualquer valor de referência para a tonelada de carbono, sendo apenas indicada o método de conversão do valor energético de cada produto (Gj) em emissões de geradas (t/CO₂).

A componente ambiental deveria ser adicionada à componente energética, possivelmente dentro dos níveis mínimos de tributação em vigor ou mesmo para além deles. Como princípio geral, o ajustamento das taxas não deveria conduzir a uma diminuição generalizada da carga fiscal incidente sobre os produtos energéticos, por razões que se prendiam com os objectivos ambientais, mas também em virtude da necessidade de manter o nível de receita fiscal.

Grande parte das ideias e sugestões que constavam do Livro Verde serviriam de base à elaboração da proposta de directiva COM (2011) 168/169 final, 13-04-11, cujos objectivos se centravam, exactamente, na resolução das situações identificadas nesse documento, a saber: **i** - por fim ao tratamento fiscal diferenciado de algumas fontes de energia, **ii** - adaptar o quadro jurídico de tributação das energias renováveis e **iii** – proporcionar aos Estados-Membros um enquadramento para a tributação das emissões de CO₂, a fim de complementar o sinal de preço do carbono associado ao regime comunitário de licenças de emissões (mercado CELE), evitando ao mesmo tempo a sobreposição entre os dois instrumentos.

Refira-se que a proposta de directiva de 2011, serviria igualmente de inspiração ao legislador nacional na introdução do imposto sobre as emissões de carbono (art. 92-A, do Código dos IEC), objecto do nosso estudo, como é expressamente reconhecido no *Projecto de Revisão da Fiscalidade Verde*.

Imponha-se, pois, rever a DTE de forma a adaptá-la às novas circunstâncias. O elemento principal da proposta consistia na distinção explícita entre a tributação da energia com base no teor energético dos produtos (componente geral do consumo) e a tributação especificamente relacionada com as emissões de CO₂ (componente específica).

A primeira componente deveria basear-se no valor calorífico líquido dos produtos energéticos e da electricidade, recorrendo-se para o efeito aos valores que constavam do anexo II da Directiva n.º 2006/32/CE (actual anexo IV, da Directiva n.º 2012/27/EU) e no caso da biomassa e dos produtos produzidos a partir dela, aos indicadores constantes no anexo III da Directiva 2009/28/CE (actual Directiva n.º 2018/2001, de 11-12-2018). Quanto a estes produtos teriam ainda de ser respeitados os critérios de sustentabilidade definidos no art. 17.º da Directiva n.º 2009/28/CE, sob pena de a tributação fazer-se em função do valor energético e do factor de CO₂ do combustível equivalente.

Relativamente aos carburantes automóveis, era fixada a taxa mínima de 9,6 €/Gj, que correspondia à taxa mínima então em vigor para a gasolina sem chumbo (359 € /1000l). No caso dos combustíveis para aquecimento, fixava-se a taxa mínima de 0,15 €/Gj, que era equivalente à taxa aplicada à electricidade (0,5 € MW/h).

A tributação dos produtos energéticos em função do teor energético visava assegurar a neutralidade do imposto, condição essencial ao funcionamento correcto da componente ambiental ligada às emissões de CO₂. (Ver Quadro 2.4.) Nessa lógica, qualquer tributação da energia não relacionada com o CO₂, deveria estar associada ao teor energético dos produtos.

Por sua vez, a componente referente às emissões de CO₂ baseava-se nos factores de referência estabelecidos no ponto 11, anexo I, da Decisão n.º 2007/589/CE e Anexo II da Directiva n.º 2006/32/CE (actual anexo VI, do Regulamento (EU) n.º 2018/2066). Para esta componente era fixada uma taxa mínima única de 20 €/t/CO₂, que deveria acompanhar os preços de mercado das licenças de emissão de CO₂.

Outro dos aspectos que importava melhorar, era articulação da DTE com o regime europeu de comércio de licenças de emissões. Com a finalidade de precaver a sobreposição dos dois instrumentos, previa-se o alargamento da componente CO₂ aos produtos energéticos que davam origem a emissões provenientes de instalações abrangidas pelo mercado CELE e a concessão de uma isenção obrigatória no caso de esses produtos estarem já abrangidos pelo regime CELE, levando a que as pequenas instalações passassem a ser tributadas em função da componente carbónica.

Para os sectores da economia mais expostos ao potencial impacto da tributação relacionada com o CO₂ (fuga de carbono), previa-se, a título transitório, a atribuição de um crédito fiscal baseado no historial do consumo de energia de uma dada instalação e na utilização de um combustível

de referência, eficiente em termos de emissões de CO₂. Essa solução assemelhava-se à adoptada quando da criação do mercado CELE, com a atribuição de licenças gratuitas.

No que concerne à fixação dos níveis mínimos de tributação, eram várias as propostas de revisão. No caso dos produtos energéticos que eram tributados por analogia (art. 2.º, n.º 3, da DTE), e para assegurar a coerência do sistema, determinava-se que fossem igualmente tributados de acordo com a dupla componente energia/CO₂, tendo por base os indicadores de valor calorífico e de emissões geradas, constantes das directivas e decisões referidas anteriormente.

Para que o valor real das taxas mínimas se mantivesse actualizado, era instituído um mecanismo de revisão trienal das taxas ligadas à tributação da energia, procedendo-se ao alinhamento em função da evolução do índice de preços no consumidor harmonizado à escala europeia, tal como publicado pelo Eurostat, a fim de precaver a volatilidade dos preços da energia. Quanto à revisão dos níveis mínimos da componente CO₂, deveria ter-se em conta, em particular, o preço de mercado das licenças de emissões, quando da revisão obrigatória da directiva, prevista para ocorrer a cada 5 anos.

Outra das alterações, que constituía uma inovação importante, era a obrigatoriedade de os Estados-Membros respeitarem as relações entre os níveis mínimos de tributação fixados na DTE para as várias fontes de energia, na fixação dos níveis de tributação nacionais. Ou seja, os Estados estavam obrigados a recalcular os seus níveis de tributação, a fim de garantir que os mesmos respeitavam as proporções definidas pelos valores mínimos europeus. O que levaria a ajustamentos significativos, em especial no caso dos principais carburantes, motivo pelo qual era estabelecido um período transitório até 2023, para esses produtos.

Ainda quanto às taxas mínimas e perante a nova abordagem da DTE, de melhoria da eficiência energética e redução do impacto ambiental dos transportes, não se justificava manter a diferenciação entre gasóleo comercial e particular (art.º 7, da DTE), pelo que proponha-se a eliminação dessa prerrogativa.

Seguindo o mesmo raciocínio, também não se justificava manter a distinção entre utilização profissional e não profissional dos combustíveis para aquecimento e da electricidade, nem manter taxas mínimas distintas consoante a utilização do combustível para fins de aquecimento ou industriais, pelo que propunha-se o alinhamento das taxas tomando por referência o valor aplicável aos combustíveis para aquecimento (0,15€/Gj).

A mesma solução era seguida em relação à gasolina c/s chumbo, através da fixação de um único nível mínimo de tributação para esse carburante. (Ver Quadro 3.4.)

No âmbito das isenções obrigatórias (art. 14.º da DTE), e para além da alteração que consistia em isentar a electricidade produzida em terra e directamente fornecida aos navios atracados nos portos, propunha-se a limitação da isenção concedida aos produtos energéticos utilizados para produzir electricidade, que passava agora a abranger apenas a componente associada ao consumo de energia, com excepção das utilizações desses produtos a bordo dos navios.

Quadro 2.4. Quadro comparativo das propostas da Comissão para a revisão dos níveis mínimos de tributação da energia/CO₂, 2003, 2007 e 2011.

Categorias	Produtos	Directiva n.º 2003/96/CE 27.10.03 (€/Gj)		SEC (2007) 388 final 28.03.07 (€/Gj)	COM (2011) 169 final 13.04.11 (€/Gj)			CO ₂
		2013	2015	2018				
carburantes automóvel	gasolina c/chumbo	-	-	2,6	-	-	-	2 0 €
	gasolina s/chumbo	10,3	10,3		9,6	9,6	9,6	
	gasóleo	8,5	8,5		8,2	8,8	9,6	
	gás natural	2,6	2,6		1,5	5,5	9,6	
	GPL e metano	2,7	2,7		1,5	5,5	9,6	
	querosene	8,7	8,7		8,6	9,2	9,6	
carburantes para outros fins	gasóleo	0,6	0,6	0,6	0,15			2 0 €
	GPL e metano	0,9	0,9					
	querosene	0,6	0,6					
	gás natural	0,3	0,3					
		particulares	empresas					
combustíveis para aquecimento e electricidade	gasóleo	0,616	0,616	0,375	0,15			2 0 €
	fuelóleos pesados NC 27100074	-	-					
	fuelóleos pesados NC 2710	0,375	0,375					
	querosene	0	0					
	GPL e metano	0	0					
	gás natural	0,15	0,3					
	hidrocarbonetos sólidos	0,15	0,3					
	electricidade	0,5 (MW/h)	1 (MW/h)					

Fonte: Comissão Europeia

Às propostas anteriormente analisadas, somavam-se outras destinadas a assegurar a coerência da DTE face às novas regras gerais, sem colocar em causa a flexibilidade que caracterizava esse instrumento.

Nesse sentido, propunha-se a limitação do âmbito do art. 2.º, n.º 4, da DTE, a fim de que os produtos e actividades não abrangidas pela DTE continuassem a estar sujeitas à tributação associada às emissões de carbono. Do mesmo modo, não se justificava excluir do âmbito da DTE a electricidade integrada no custo de um produto, art. 2.º, n.º 4, alínea b), 4.º travessão, da DTE, por ser uma medida susceptível de distorcer a concorrência. Em consequência, propunha-se o fim dessa norma, assim como a eliminação do n.º 2, art. 9.º, da DTE, referente às taxas de controlo do gasóleo para aquecimento, que por serem inferiores aos níveis mínimos comunitários conduziam a distorções de concorrência.

No âmbito das isenções facultativas, era proposta uma nova redacção para a alínea h), do n.º 1, art. 15.º, da DTE, para que todos os produtos energéticos utilizados pelos agregados familiares no aquecimento, passassem a beneficiar de benefícios fiscais, incluindo o gasóleo. Além disso, propunha-se a cessação da isenção da alínea i), n.º 1, do art. 15.º, da DTE.

Outra das matérias que necessitava de revisão reportava ao tratamento fiscal dado às actividades referidas no n.º 3, do art. 15.º, da DTE, que por não estarem abrangidos pelo regime europeu de licenças de emissões, acabavam por ser duplamente beneficiadas. Com o objectivo de corrigir essa situação, propunha-se que os níveis reduzidos de tributação para actividades como a silvicultura tivessem como contrapartida a celebração, pelos beneficiários, de convénios que conduzissem a um aumento da eficiência energética, equivalente ao que resultaria da aplicação dos níveis mínimos de tributação. Quanto à tributação das emissões de CO₂ geradas por aquelas actividades (agricultura, horticultura, silvicultura etc.), só deveriam ser permitidas isenções na medida do necessário a acautelar o risco de fuga de carbono.

Também em relação à possibilidade de serem aplicadas taxas diferenciadas, eram sugeridas alterações, estipulando-se na nova redacção do art. 5.º, da DTE, que essa possibilidade estava limitada à tributação geral do consumo de energia, excluindo-se simultaneamente do âmbito da norma, o caso dos carburantes utilizados pelos táxis.

Quanto aos biocombustíveis, e no seguimento das sugestões constante do Livro Verde, era proposto um novo enquadramento jurídico, que tinha em conta as características menos poluentes desses produtos, pelo que não se justificava manter os incentivos constantes do art. 16.º, da DTE, que deveriam assim ser descontinuados progressivamente. De facto, com a alteração dos art. (s) 1.º e 2.º, da DTE, os biocombustíveis passavam a constar do elenco de produtos energéticos directamente abrangidos pelo sistema comunitário, sendo tributados em

função do seu teor energético e das emissões de CO₂ geradas, tendo em conta que nem todos os biocombustíveis eram de origem renovável.

Estas eram, em síntese, as principais alterações à DTE propostas pela Comissão. Em geral, a proposta de revisão mereceria o parecer favorável do CES, no âmbito do respectivo processo de legislativo. (2012/C 24/13¹⁴¹). No entanto, o Comité não se coibia de fazer algumas observações.

Desde logo, aquele órgão fazia notar que a tributação dos produtos energéticos em função da dupla componente energia/CO₂ conduziria, inevitavelmente, a um aumento considerável da tributação de alguns combustíveis menos tributados, com destaque para o gasóleo, que por libertar uma quantidade superior de CO₂ e, sobretudo, por ter um teor energético mais elevado, deveria ter uma tributação superior à da gasolina. Pelo que, aconselhava-se um ajustamento dos níveis de tributação desses produtos, que deveria ser feito de forma progressiva, de forma a minorar os impactos negativos nos agregados familiares e na indústria automóvel.

Por outro lado, alertava-se para o facto de o duplo impacto gerado pelo aumento da tributação e pela abolição da distinção entre gasóleo comercial e particular, poder causar uma forte contestação social, premonição que viria a mostrar-se acertada, como mostram os tumultos ocorridos em França, a propósito da taxaço do gasóleo rodoviário. Pelo que, o CES considerável essencial a previsão de medidas de acompanhamento que acautelassem esses impactos negativos e que poderiam servir ao mesmo tempo de encorajamento à revisão da DTE.

Outro aspecto que merecia reparo era a enorme desproporção entre a tributação da componente calorífica dos carburantes (€ 9,6/Gj) e dos combustíveis (€ 0,15/Gj), comparando com a tributação em sede de emissões de CO₂, em que era prevista uma taxa idêntica para essas duas categorias de produtos (20€ /t CO₂). No entender do CES, a taxa mínima fixada para os combustíveis para aquecimento, deveria ser significativa e progressivamente aumentada de forma a representar um efectivo incentivo e a enquadrar-se com os objectivos europeus em termos de eficiência energética.

Outra das matérias que carecia de ajustamento, consistia no tratamento dado à electricidade. Segundo o CES, a energia eléctrica deveria ser equiparado às restantes fontes de energia. No caso das actividades anteriormente isentas e que passavam agora a ser tributadas (n.º 4, do art. 2.º, da DTE), na vertente de tributação do CO₂, o CES proponha igualmente medidas de

¹⁴¹ JO n.º C 24, 28-01-12.

acompanhamento de maneira a acautelar o risco de deslocalização e de perda de competitividade em sectores como o metalúrgico e a indústria transformadora, sugerindo que fossem adoptados mecanismo de protecção semelhantes aos previstos no regime europeu de licenças de emissões.

Por outro lado, e por questões de coerência, os benefícios concedidos a alguns sectores da economia (n.º 2, do art. 8.º, da DTE), deveriam cessar, sendo que, no caso específico do sector agrícola, o CES alertava para a necessidade de melhor explicitação do processo previsto para o controlo da fuga de carbono e a contrapartida para a eficiência energética, de forma a facilitar a aprovação da proposta.

Outro ponto em que o CES mostrava discordância, era a manutenção de taxas diferenciadas para os combustíveis utilizados em certos tipos de transporte (3.º travessão, art. 5.º, da DTE), opção que, no entender do Comité, apenas se justificava no caso dos transportes públicos, por incentivar a utilização dos transportes colectivos. Os mesmos argumentos eram utilizados para contestar as isenções concedidas aos sectores do transporte aéreo e marítimo europeu, que não obstante puderem no futuro vir a ser abrangidos pelo regime europeu de licenças de emissões, como de facto veio a suceder, continuariam a estar isentos de tributação sobre o consumo de energia. Pelo que, propunha-se a condução de negociações a nível internacional pela UE, a fim de aproximar os convénios internacionais da regulamentação europeia.

Por fim, e no campo das isenções facultativas, o CES considerava desajustada a manutenção da isenção dos combustíveis domésticos para aquecimento, alínea h), n.º 1, art. 15.º, da DTE, na medida em que os agregados familiares eram grandes consumidores de energia. Em resumo, era este o conteúdo do parecer do CES, que, no entanto, não teria seguimento, uma vez que a proposta de revisão da DTE acabaria por ser retirada em 2015¹⁴² confirmando a previsão do CES, de que alguns Estados-Membros oferecessem uma forte resistência à sua aprovação.

Sob a orientação da nova presidente, Ursula von der Leyen, e perante a evidência indesmentível de que «[a] cada ano que passa, a atmosfera fica mais quente e o clima muda um pouco mais», a Comissão, na comunicação COM (2019) 640 final, 11-12-19, Pacto Ecológico Europeu, propõe-se retomar a revisão do quadro legislativo geral em matéria do clima, incluindo a tributação da energia, prevendo para Junho de 2021, a apresentação de uma nova proposta de revisão da DTE.

¹⁴² JO n.º C 27, de 07-03-15.

Da leitura do referido documento, retira-se que a grande novidade consiste na intenção de recorrer ao processo legislativo ordinário por maioria qualificada, em vez da unanimidade, como forma de desbloquear o processo de decisão. Os aspectos gerais da futura proposta podem ser encontrados no Doc. n.º 14861/19, 05-12-2019 (Conclusões do Conselho Sobre o Quadro da UE em Matéria de Tributação da Energia), e na comunicação da Comissão, COM (2019) 177 final, 09-04-19.

Quanto ao âmbito da revisão, nada se vislumbra de novo, tendo em conta que as matérias sujeitas a discussão (por exemplo, tratamento a dar aos biocombustíveis, complementaridades dos instrumentos de fixação do preço do carbono, sectores isentos de tributação, revisão dos níveis mínimos, etc.), já constavam de propostas anteriores. Como referimos atrás, é relativamente ao processo de decisão em matéria de tributação da energia, que são esperadas novidades, em consonância com o anunciado na anterior comunicação da Comissão, COM (2019) 8 final, 15-01-2019, que define as novas orientações no âmbito da política fiscal europeia.

Constatando que em matéria de política energética e ambiental e sempre que esteja em causa a aprovação de disposições com carácter fundamentalmente fiscal, a regra de decisão é a da unanimidade, de acordo com um processo legislativo especial (art. (s) 192.º, n.º 2, al. a), 194.º, n.º 3 e 113.º, do TFUE), a Comissão propõe um processo de decisão mais eficaz, através do recurso às chamadas «cláusulas-ponte», mecanismo previsto no art. 48.º, n.º 7, do TUE (cláusula-ponte geral), e no 2.º parágrafo do n.º 2, do art. 192.º, do TFUE (cláusula-ponte específica). O que, em teoria, possibilitaria a aprovação de medidas de tributação da energia fundamentalmente de natureza ambiental, como o imposto sobre as emissões de CO₂, por maioria qualificada e seguindo o processo legislativo ordinário, art. 294.º e segs, do TFUE.

No entanto, e tendo em conta que a activação das referidas cláusulas obedece a um processo próprio, que passa, entre outros requisitos, pela aprovação dos parlamentos nacionais, não se perspectivam alterações substanciais do quadro legislativo comunitário em matéria de tributação da energia, a menos que exista vontade política nesse sentido.

É significativo do que referimos atrás, que passadas três décadas da aprovação das primeiras directivas sobre a tributação dos óleos minerais, a Comissão reconheça que «as políticas fiscais atuais não conseguem integrar de forma sistémica o impacte do consumo de combustível e de eletricidade nos objetivos da UE em matéria de energia e clima, bem como dos objetivos em matéria de saúde e ambiente» e que os preços dos principais produtos energéticos «continuam a ser bastante afetados por custos de apoio a políticas e por instrumentos fiscais estabelecidos a

nível nacional, em grau variável de Estado-Membro para Estado-Membros». (COM (2019) 177 final, pp. 4 e 7) Ou seja, continuam a verificar-se grandes assimetrias no tratamento fiscal dado aos combustíveis, com reflexo nos preços.

PARTE IV

O IMPOSTO SOBRE OS PRODUTOS PETROLÍFEROS E ENERGÉTICOS (ISP)

1. Breve resenha do Sistema Fiscal Português de tributação dos Produtos Energéticos

Na evolução do sistema nacional de tributação dos produtos energéticos, é igualmente possível identificar diversas fases ou períodos. Grosso modo, a primeira fase corresponde ao período que medeia entre 1982 e a aprovação do primeiro Código dos IEC, em que se assiste à introdução do Imposto Interno de Consumo (IC), pelo DL n.º 133/82, de 23/04, e do Imposto Sobre Produtos Petrolíferos (ISP), pela Lei n.º 09/86, de 30-04, DL n.º 292/87, de 30-07-87 e DL n.º 262-A/91, 25-07, bem como à transposição das Directivas n.º (s) 92/81/CEE e 92/82/CEE, pelos DL n.º (s) 123/94 e 124/94, de 18-05-94. Para alguns autores (VASQUES, 2016, p. 153) estamos perante a denominada “legislação de primeira geração.”

Com a entrada em vigor do primeiro Código dos IEC, DL n.º 566/99, de 22-12, entra-se num novo período, que é caracterizado não tanto pelo processo de codificação que, na prática, se traduziu numa mera sistematização de leis avulsas, mas, fundamentalmente, pela continuação da transposição do direito comunitário, nomeadamente da Directiva n.º 2003/96/CE, transposta pela Lei n.º 107-B/2003, de 31-12.

A aprovação do novo Código dos IEC, DL n.º 73/2010, de 21-06, marca o início da última fase, em que, mais uma vez, a maioria das alterações resultam da transposição das directivas comunitárias (Directiva n.º 2008/118/CE, do Conselho, de 16-12), sem esquecer que seria vigência deste novo código, que seria aprovada a Lei n.º 82-D/2014, de 31.12, que introduziu o imposto sobre as emissões de CO₂. À semelhança do que aconteceu em relação à legislação comunitária, faremos de seguida uma análise mais pormenorizada da legislação acima referida, deixando para o último ponto a análise à componente energética e ambiental do ISP.

1.1. ISP 1.^a versão - Lei n.º 09/86, de 30/04, DL n.º 262-A/91, 25/07, DL n.º 123/94 e 124/94, de 18-05-

A introdução do IC, pelo DL n.º 133/82, de 23-04, constituiu um primeiro passo no processo de convergência do sistema nacional de tributação dos produtos petrolíferos com o direito comunitário, como, aliás, se retira do preâmbulo do diploma. Na prática, tratou-se de revogar a “taxa de salvação nacional”, substituindo-a (ou convertendo-a, como era dito na alínea a), do art. 22.º, da Lei n.º 40/81, de 32-12), por um imposto conforme aos mecanismos de circulação de mercadorias vigentes na CEE.

A estrutura do IC, com as alterações introduzidas pelo DL n.º 310/87, de 08-08 e DL n.º 447/89, 30-12, era idêntica à da extinta taxa de salvação nacional, na parte em que esta incidia sobre os produtos petrolíferos. Inserindo-se no esquema então em vigor de «diferenciais de preços», que caracterizava a denominada «economia dos combustíveis», em que o preço dos combustíveis era fixado administrativamente com base numa fórmula previamente definida¹⁴³, o IC passou a constituir, juntamente com o IVA e o ISP, uma das componentes fiscais do preço de venda ao público dos produtos petrolíferos.

O sistema de diferenciais mais não era que um mecanismo de compensação de preços, em que o preço dos produtos petrolíferos era “artificialmente” aumentado, gerando saldos que revertiam para fundos, nomeadamente para o Fundo de Abastecimento (DL n.º 36501, de 09-09-1947, extinto pelo DL n.º 95/86, de 13-05-86), que eram depois utilizados na subsidiação dos preços de outros produtos, para além dos produtos petrolíferos e no pagamento dos «diferenciais negativos» à indústria do petróleo.

Tratava-se, pois, de um sistema de “preços fixados à margem do mercado”, instituído por razões de ordem social e económica, em que a subsidiação da aquisição de produtos petrolíferos, dos custos de refinação e das próprias margens de comercialização, constituíam medidas que não favoreciam a promoção da eficiência energética, num mercado caracterizado pelo monopólio das empresas petrolíferas.

Com a introdução do ISP¹⁴⁴, pela Lei n.º 09/86, de 30-04, art. 41.º, não se alterou a lógica anterior, na medida em que a receita do imposto manteve-se, embora transitoriamente, consignada ao Fundo de Abastecimento, continuando a ser utilizada na subsidiação dos preços de alguns combustíveis, nomeadamente do «gasóleo para a lavoura», nos termos do n.º (s) 2, 6

¹⁴³ Quanto à fórmula de fixação do PMVP, vejam-se os DL (s) n.º 329-A/74, de 10-07, DL 75-Q/77, de 28-02, Lei n.º 02/79, de 03-01, DL n.º 38/84, de 02-02, Portaria n.º 99/87, de 12-02 e Portaria n.º 626/88, de 09-09.

¹⁴⁴ Sobre a génese e evolução do ISP, leiam-se os acórdãos do TC n.º 322/89, de 29-03-89 e n.º 70/2004/T, este último publicado no DR, II série, n.º 107, de 07-05-04.

e 11, do art. 41.º, do referido diploma. Do mesmo modo, as operações de determinação e cobrança do ISP, continuaram a reger-se pelos normativos criados no âmbito do sistema de «diferenciais de preços», até à entrada em vigor do DL n.º 292/87, de 30-07.

No entanto, a substituição das “taxas de compensação” ou “diferenciais”, por um “imposto” sobre os produtos petrolíferos, conduziu a que a definição da respectiva incidência e montantes das taxas, passassem a ser matérias da competência do parlamento e a receita gerada a integrar o orçamento geral do Estado.

Ciente dessa alteração de competências e dos impactos que isso poderia ter na gestão governativa (Diário da Assembleia da República, I série, n.º 52, 04-04-1986, pp. 1949 segs.), a proposta de lei procurou manter um certo equilíbrio de poderes, ao propor intervalos mínimos e máximos para as taxas dos principais combustíveis, que poderiam ainda ser ajustadas em determinadas circunstâncias, n.º 4 e 7, do art. 41.º, da Lei n.º 09/86, de maneira a conferir ao poder executivo «amplas possibilidades de intervenção nos níveis de preços dos produtos petrolíferos».

A previsão de intervalos para as taxas de alguns combustíveis seria uma característica que perduraria até ao actual Código dos IEC. Os trabalhos parlamentares mostram ainda que a fixação das taxas foi norteadada pela preocupação, ou mesmo necessidade, de manter os níveis de receita fiscal devido, nomeadamente, aos défices do Fundo de Abastecimento, como aliás se infere da alínea b), do n.º 7, do art. 41.º, da Lei n.º 09/86, em que apenas se previam descidas temporárias das taxas.

Em matéria de incidência do ISP, previa-se a tributação das gasolinas auto, dos petróleos, dos fuelóleos, do gás de cidade, do GPL, gás de carburação e da nafta química. Ou seja, apenas se previa a tributação dos hidrocarbonetos líquidos e gasosos. Entretanto, alguns desses produtos deixariam de estar submetidos ao regime de preços máximos, na decorrência da publicação da Portaria n.º 782-B/90, de 01-09.

As questões ambientais não faziam parte, nesta fase, das preocupações do legislador, o que é notório em relação, por exemplo, à tributação dos fuelóleos, em que as taxas aplicadas aos produtos com teor de enxofre de 3,5 %, eram inferiores às previstas para os fuelóleos de 1% de teor de enxofre. No caso das gasolinas, a Portaria n.º 812-A/87, de 26-09, fixava um PMVP para a gasolina super sem chumbo, que era igual ao da gasolina super com chumbo.

A década de 90 seria marcada pela variação dos preços do petróleo nos mercados internacionais devido à crise do Golfo e pelos impactos daí decorrentes na economia. Sendo Portugal um país

grandemente dependente da importação de petróleo, um excessivo acréscimo do consumo desse produto repercutia-se negativamente na balança de pagamentos, daí a necessidade de manter o controlo dos preços dos combustíveis.

As leis do orçamento de 1987, 1988, 1989 e 1990, Lei n.º 49/86, de 31-12, Lei n.º 114/88, de 30-12 e a Lei n.º 101/89, de 29-12, não alteraram o regime legal então em vigor, limitando-se a rever os intervalos das taxas e a introduzir outras alterações de pormenor. Só com a aprovação da Lei Orçamental de 1991, Lei n.º 65/90, de 28-12 e com a publicação do DL n.º 261-A/91, de 25-06, se verificou uma efectiva aproximação ao sistema comunitário de tributação dos produtos petrolíferos.

A revisão do ISP operada pelo DL n.º 261-A/91, de 25-07, teve em conta as propostas comunitárias de harmonização do imposto especial sobre o consumo de produtos petrolíferos, circunscrevendo-se às matérias da incidência do imposto, das isenções e das respectivas taxas, de modo a compensar a eliminação do IC, conforme era referido no art. 38.º, n.º 3, da Lei n.º 65/90.

No que respeita à incidência do imposto, matéria que era regulada no art. 3.º, instituíam-se um regime similar ao da Directiva n.º 92/81/CEE, sendo abrangidos os óleos minerais e os produtos equivalentes, quando utilizados como combustível ou carburante, com excepção dos produtos identificados pelo código 2711 00 00, não utilizados como carburante automóvel ou gás de cidade e do querosene utilizado em voos comerciais.

Quanto ao regime de isenções, art. 4.º, eram previstas algumas das situações enumeradas no art. 23.º, da Directiva n.º 92/12/CEE e no art.º 8.º, da Directiva n.º 92/81/CEE, nomeadamente a isenção dos produtos fornecidos no âmbito das relações diplomáticas e consulares. O âmbito das isenções seria depois alargado pela Lei n.º 02/92, de 19-03, art. 47.º, que isentava de imposto os produtos utilizados como matéria-prima na produção de electricidade e gás.

Quanto ao *quantum* do imposto, ou seja, às taxas, e perante a necessidade de compensar a perda de receita resultante da eliminação do IC e da alteração da incidência do ISP, verificou-se um aumento dos intervalos das taxas dos principais produtos petrolíferos, com excepção dos fuelóleos, em que houve uma diminuição da taxa máxima. Por outro lado, e embora se tivesse mantido o sistema de intervalos e de taxas variáveis, alterou-se a fórmula de cálculo da taxa do imposto (n.º 1 e 2, do art. 7.º e art. 18.º, do DL n.º 261-A/91), levando a que, e como refere CUNHA (1995, p. 24) «toda a diferença entre o preço de venda ao público e o preço Europa

(acrescido do ínfimo factor de correcção aplicado) passou a ser absorvida pelo Estado através do ISP».

As preocupações ambientais do legislador nacional surgem reflectidas na fixação das taxas unitárias aplicáveis à gasolina sem chumbo e ao fuelóleo com teor de enxofre $\leq 1\%$, que deveriam ser inferiores, em 12\$/l e 3\$/l, respectivamente, às taxas encontradas para a gasolina super e fuelóleo com teor de enxofre $> 1\%$, nos termos dos n.º 6 e 9, do art. 7.º, do DL n.º 261-A/91. No caso dos carburantes ditos alternativos (gás natural e GPL), previam-se taxas inferiores às aplicadas aos outros carburantes, n.º 5, do art. 7.º, o que também indiciava preocupações ambientais. Opções que estavam de acordo com as normas comunitárias, art. 4.º e art. 7.º, n.º 1, da Directiva n.º 92/82/CEE.

Por sua vez, no art. 8.º, do DL n.º 261-A/91, fixavam-se taxas inferiores para as regiões autónomas da Madeira e Açores, podendo inclusive as taxas aplicadas a esta região ser inferiores às taxas mínimas comunitárias, nos termos do art. 9.º da referida directiva comunitária.

Dando seguimento ao processo de liberalização do mercado dos combustíveis e para além da referida exclusão dos custos de refinação no cálculo do PMVP, previa-se o fim da sujeição ao regime de preços máximos do querosene, da gasolina normal e sem chumbo e do fuelóleo de teor de enxofre $< 1\%$, nos termos do art. 14.º, n.º 1, do DL n.º 261-A/91 e da Portaria n.º 1246/90, de 31/12.

Na Lei Orçamental de 1993, Lei n.º 30-C/92, de 28-12, art. 46.º, voltariam a ser introduzidas algumas alterações, desde logo na fórmula de cálculo do ISP, art. 7.º, n.º 2, do DL n.º 261-A/91, em que se modificou a base de determinação do preço da europa (PE), sendo ainda de destacar a fixação de uma taxa 0% para o gás de cidade, art. 7.º, n.º 12, do DL n.º 261-A/91.

Na mesma linha de atribuição de um tratamento diferenciado em relação a alguns produtos, o DL n.º 376/91, de 09-10, já havia introduzido um regime específico para o gasóleo agrícola, que passou a beneficiar de taxas reduzidas, substituindo-se assim o anterior regime de subsidiação dos preços do gasóleo. Desta forma, começavam a desenhar-se as três grandes categorias de produtos petrolíferos para efeitos de tributação – carburantes automóveis, carburantes utilizados para certos fins especiais e combustíveis para aquecimento –.

Ainda neste período seria revogado o n.º 2, art. 14.º, do DL n.º 261-A/91, pelo DL n.º 225/93, de 21-06, dando-se continuidade à liberalização do sector dos combustíveis líquidos, mediante o fim da fixação administrativa das margens de comercialização.

As leis orçamentais de 1993 e 1994 davam autorização ao Governo para proceder a uma revisão mais alargada do ISP, o que viria a acontecer, na decorrência da autorização legislativa prevista na Lei n.º 75/93, de 20/12, art. 40.º, com a aprovação dos DL (s) n.º 123/94 e DL n.º 124/94, de 18-05, que revogaram o DL n.º 261-A/91, transpondo para a ordem jurídica nacional as Directivas n.º 92/81/CEE n.º 92/82/CEE, de 19-10-92. No ano anterior, já havia sido transportada a Directiva n.º 92/12/CEE, pelo DL n.º 52/93, de 26-02, que definiu, entre outros aspectos, o «regime de suspensão» em que os produtos petrolíferos circulavam entre «entrepostos fiscais», em «suspensão de imposto», tornando-se o mesmo exigível no momento da «introdução em consumo», que coincidia exactamente com a saída dos produtos do referido «regime de suspensão».

O DL n.º 123/94 regia sobre a estrutura interna do ISP, regulando alguns aspectos que escapavam ao regime geral dos impostos especiais de consumo. Assim, nos art.º (s) 2.º e 3.º, eram identificados os produtos petrolíferos abrangidos pelo imposto (hidrocarbonetos líquidos e gasosos, quando usados como combustível ou carburante, com excepção do gás natural utilizado como combustível para aquecimento) reproduzindo-se, em parte, as normas comunitárias, art. 2.º, n.º (s) 1, 2 e 3, da Directiva n.º 92/81/CEE. O mesmo sucedia em relação aos factos geradores do imposto e à unidade tributável, art.(s) 4.º e 8.º, matérias que eram reguladas no art. 3.º, n.º 1 e art. 4.º, da referida directiva.

No capítulo das isenções e aproveitando a possibilidade concedida pelo n.º (s) 2 e 4, do art. 8.º, da Directiva n.º 92/81/CEE, isentavam-se de imposto os carburantes fornecidos aos transportes públicos, identificados pelo código NC 2711 00 00 (Decisão do Conselho n.º 93/697/CEE¹⁴⁵, art. 1.º, ponto 4), e ainda os produtos petrolíferos utilizados como matéria-prima na produção de electricidade e calor, ou de gás de cidade, conforme alíneas d) e e), do n.º 1, do art. 7.º, do DL n.º 123/94. Nas restantes alíneas do n.º 1, do art. 7.º, eram previstas as isenções obrigatórias, determinadas pelo n.º 1, do art. 8.º, da Directiva n.º 92/81/CEE, concretamente as concedidas ao sector da navegação aérea, navegação marítima costeira e pescas, alíneas b) e c), do referido artigo, na sequência da Decisão do Conselho n.º 92/510/CEE¹⁴⁶.

No outro dos referidos diplomas, DL n.º 124/94, eram reguladas as taxas do imposto, matéria que registava alterações significativas em relação ao regime anterior. Desde logo, introduzia-se

¹⁴⁵ JO n.º L 321, de 23-12-93.

¹⁴⁶ JO n.º L 316, de 31-10, art. 1.º, ponto 11.

um sistema de taxas fixas, passando as mesmas a ser determinadas directamente e sem qualquer ligação às outras parcelas que integravam o preço de venda ao público, ainda que se mantivesse, em relação a alguns combustíveis, a fixação de intervalos de taxas dentro dos quais eram fixadas as taxas unitárias, agora dependentes da publicação de portaria conjunta dos Ministérios das Finanças e da Indústria e Energia, nos termos do art. 1.º, n.º 1 e 2, do DL n.º 124/94.

As Portarias n.º 326-A/94 e 326-B/94, de 27-05, estabeleciam, respectivamente, as novas taxas unitárias e a nova fórmula de cálculo do PMVP, dos combustíveis líquidos sujeitos ao regime de preços máximos, art. 4.º, n.º 1, do DL n.º 124/94, no caso, a gasolina super com chumbo, os gasóleos e o fuelóleo com teor de enxofre > 1%.

Com o objectivo de incentivar o consumo de produtos menos poluentes e em conformidade com o previsto da Portaria n.º 36/94, de 12-01, fixavam-se taxas superiores, em 7\$/l e 3\$/l, para a gasolina e o fuelóleo, com teores de chumbo e de enxofre mais elevados. Quanto aos combustíveis gasosos, estabeleciam-se taxas para o metano, o gás natural e o GPL (NC 2711 00 00), utilizados como carburante, que eram significativamente inferiores às aplicadas aos outros carburantes, art. 1.º, n.º 5, do DL n.º 124/94.

Uma novidade era a previsão de uma taxa zero para os óleos minerais produzidos a partir de óleos usados ou de resíduos, prevista no n.º 7, art. 1.º, do mesmo diploma e concedida ao abrigo do art.º 8, n.º 4, da Directiva n.º 92/81/CEE (veja-se a proposta de Decisão do Conselho, COM (94) 493 final, 07-11-93).

A fim de acautelar a subsistência de certos sectores da economia e as necessidades de aquecimento da população, fixava-se uma taxa reduzida para o gasóleo agrícola que era metade da praticada em relação ao gasóleo utilizado como carburante, nos termos do n.º 5, da Portaria n.º 326-A/94, e uma taxa zero para o metano e o GPL utilizados como combustível, nos termos do art. 1.º, n.º 6, do DL 124/94, em linha com o previsto no art. 8.º, n.º 2, alínea f), da Directiva n.º 92/81/CEE e art. 7.º, da Directiva n.º 92/82/CEE.

No âmbito das políticas regionais e para a região dos Açores, estabeleciam-se intervalos de taxas inferiores aos fixados para o continente, art. 2.º, n.º 1 e 2, do DL n.º 124/94, beneficiando as regiões autónomas de reduções da taxa do imposto ou isenções, concedidas nos termos do art. 9.º, da Directiva n.º 92/82/CEE e art. 8.º, n.º 4, da Directiva n.º 92/81/CEE e da Decisão do Conselho n.º 95/585/CE, 21-12, art. 1.º, ponto 5.

Neste novo sistema, em que a taxa do imposto não variava automaticamente em função do preço das matérias-primas ou dos preços de referência dos produtos petrolíferos, qualquer

subida dos custos acabava por repercutir-se integralmente nos preços de venda ao público, com o limite dos «preços máximos», onde os existisse, a menos que se alterassem as taxas do imposto, funcionando então o ISP como amortecedor da subida dos custos. Por essa razão, passaram a ser frequentes as alterações ao imposto, com objectivo de ajustar as taxas às flutuações dos mercados internacionais e ao PMVP.

Como era hábito, as leis orçamentais seguintes procederam a alterações pontuais na estrutura e nas taxas do ISP. Desde logo, o orçamento de 1996, Lei n.º 10-B/96, de 23-04, art. 41.º, concedeu isenção aos produtos utilizados na redução química do coque utilizado como principal combustível e aos combustíveis contidos nos reservatórios dos automóveis procedentes de outros Estados-Membros, acrescentando ao art. 7.º, n.º 1, do DL n.º 123/94, as alíneas f) e g), em conformidade com as alterações introduzidas pela Directiva n.º 94/74/CE, de 22-12-94.

Quanto à distribuição da carga fiscal, continuava a favorecer-se os combustíveis alternativos, potencialmente menos poluentes, através da redução da taxa aplicada ao metano, gás natural e GPL, utilizados como carburante (de 30 000\$00 para 20 000\$00/1000l, art. 1.º, n.º 5, do DL n.º 124/94), a par da introdução de taxas reduzidas para o petróleo utilizado para aquecimento, iluminação e motores de rega, colorido e marcado, nos termos do n.º 10, art.º 1, do DL n.º 124/94. Além disso, submeteu-se a gasolina sem chumbo IO 95, ao regime de PMVP, através da alteração do art. 4.º, do DL 124/94.

Com a Lei Orçamental de 1997, Lei n.º 52-C/96, de 27-12, art. 41.º, seriam concedidas isenções a alguns produtos utilizados na navegação interior, incluindo as dragas e graus flutuantes, em conformidade com o disposto no art. 8.º, n.º 2, alínea b), da Directiva n.º 92/81/CEE e, em sentido contrário, previa-se a tributação de alguns óleos lubrificantes, alterando-se o art. 7.º, n.º 1, alíneas a) e h), do DL 123/94. De referir ainda, a alteração do n.º 8, do art. 1.º, do DL n.º 124/94, que passou a prever as taxas aplicáveis a alguns combustíveis e carburantes por referência às taxas aplicadas aos produtos substituídos, como o caso dos óleos identificados pelo código NC 2709 00 10, que eram tributados à taxa do petróleo colorido e marcado se utilizados para os fins previsto no n.º 3, do mesmo artigo.

Além disso, aumentou-se significativamente a taxa aplicada ao metano e GPL, utilizados como combustível (de 0\$ para 1500\$00/1000kg,) mantendo-se a previsão de uma taxa zero para os combustíveis obtidos a partir de óleos usados, desde que essa operação fosse realizada sob controlo aduaneiro, art. 1.º, n.º 6 e 9, do DL 124/94, incentivando-se desse modo o

reaproveitamento dos desperdícios industriais, medidas que tinham um evidente propósito ambiental.

Quase na mesma altura, seria publicada a Portaria n.º 769-B/96, de 30-12, que excluía o fuelóleo de teor de enxofre > 1%, do regime de preços máximos, assim como o DL n.º 15/97, de 17-01, que alterava o n.º 3, do art. 1.º, do DL 124/94, concretizando as utilizações permitidas do gasóleo colorido e marcado, que beneficiam de taxas reduzidas, em consonância com o previsto no art. 8.º, n.º 2, alínea g) e n.º 3, da Directiva n.º 92/81/CEE.

A Lei Orçamental de 1998, Lei n.º 127-B/97, art. 38.º, alargaria o leque de utilizações do gasóleo colorido e marcado, nomeadamente aos veículos de transporte de passageiros e de mercadorias por caminho-de-ferro (alínea c), n.º 2, art. 8.º, da Directiva n.º 92/81/CEE), clarificando ao mesmo tempo o regime aplicável ao petróleo colorido e marcado, que só poderia ser utilizado para aquecimento, iluminação ou para os usos do n.º 3, do art. 1.º, do DL n.º 124/94. Ambas as medidas prosseguiam, ainda que indirectamente, objectivos ambientais, concretamente de incentivo à utilização dos transportes públicos, além de acautelarem a competitividade de certos sectores da economia e as necessidades de aquecimento e iluminação da população.

Por fim, a Lei Orçamental de 1999, Lei n.º 87-B/98, de 31-12, art. 37.º, alteraria o regime das taxas, consagrando no n.º 12, do art. 1.º, do DL 124/94, a possibilidade de os biocarburantes produzidos e consumidos no âmbito de projectos piloto de desenvolvimento tecnológico de carburantes mais benignos para o ambiente, beneficiarem de uma redução da taxa de 80% (alínea d), n.º 2, art.8.º, da Directiva n.º 92/81/CEE). O que constituía igualmente uma medida de protecção do ambiente.

A mesma Lei Orçamental, no art. 35.º, concedia autorização ao governo para proceder à codificação num único diploma das matérias previstas em legislação dispersa, nomeadamente nos Decretos-Leis n.º (s) 123/94 e 124/94, de 18-05, abrindo assim a porta à aprovação do primeiro Código dos IEC, DL n.º 566/99, de 22.12.

Em jeito de nota final, pode afirmar-se que esta primeira fase é caracterizada pela intervenção fiscal do Estado, quer através do uso de taxas variáveis que se alteravam no mesmo sentido em que evoluíam os custos dos produtos petrolíferos e em respostas a estes, quer mediante o controlo do PMVP desses bens, actuação que impediu que os consumidores suportassem os custos sociais causados pelo consumo de energia. Este facto, aliado à excessiva rigidez das directivas comunitárias, conduziu a que as medidas fiscais de combate à poluição gerada sector energético, se resumissem à concessão de isenções e reduções de taxa.

1.2. ISP 2.^a versão – Decreto-Lei n.º 566/99, de 22-12 –

Como se conclui da leitura do preâmbulo do DL n.º 566/99, o principal objectivo que orientou os trabalhos que conduziram à publicação do primeiro Código dos Impostos Especiais de Consumo, foi o de unificar num único diploma a disciplina legal dos impostos comunitários harmonizados – álcool e bebidas alcoólicas, produtos petrolíferos e tabacos –, até aí dispersa por vários diplomas avulsos, o que possibilitaria, desde logo, por fim às oscilações de conceitos e terminologia.

Ao contrário da opção seguida em alguns estados europeus, não se aproveitou a oportunidade para alargar o âmbito de incidência dos impostos especiais de consumo, estendendo-a a outros produtos energéticos como a electricidade, devido ao receio que isso causasse assimetrias que pusessem em causa a unidade e sistematicidade da codificação.

Daí que, a autorização legislativa não permitisse a alteração das regras de incidência e das taxas. Por essa razão, e pelo facto do direito comunitário não deixar grande margem à inovação, a tarefa do legislador nacional ficou confinada ao aperfeiçoamento da transposição das directivas comunitárias para o direito interno, procurando adaptar a terminologia e técnica fiscal comunitárias à tradição jurídica nacional, e à importação para estes impostos de alguns aspectos específicos do IVA, que poderiam ser úteis à gestão fiscal das *accises* harmonizadas.

Entrando agora na análise do novo código, o mesmo era constituído por uma parte geral, art (s). 1.º a 47.º, do Código dos IEC, que abrangia as matérias antes previstas no DL n.º 52/93, e por uma parte especial, que reunia as disposições relativas a cada um dos impostos especiais, naquilo que tinham de particular, sendo o Capítulo II, Secção I, art.º (s) 70.º a 80.º, do CIEC, dedicado à tributação dos óleos minerais.

Na nova sistematização, as matérias relativas aos factos geradores do ISP e às isenções comuns, que anteriormente se encontravam repartidas pelo DL n.º 52/93 e DL 123/94, eram agora reguladas no art. 5.º e 6.º, do Código dos IEC, remetendo-se para a parte especial, art.(s) 70.º a 75.º, do Código dos IEC, as matérias da incidência, isenções, base tributável e taxas, do ISP. O regime de tributação do gasóleo e petróleo colorido e marcado, que antes era regulado em conjunto com os outros produtos petrolíferos, no art. 1.º, n.º 3, do DL n.º 124/94, passou a constar de uma disposição autónoma, o art. 74.º, do Código dos IEC, com a epígrafe “taxas reduzidas”.

Por sua vez, no art. 77.º, do Código dos IEC, eram elencados os produtos que continuavam sujeitos ao regime dos PMVP, no caso, a gasolina sem chumbo 95 IO e os gasóleos. À parte das referidas alterações de sistematização e da actualização dos códigos da nomenclatura combinada e dos valores das taxas, o novo código não trouxe alterações significativas em relação ao regime anterior, sendo de assinalar a alteração decorrente do art. 70.º, n.º 3, que excluía da base de incidência do ISP, os óleos minerais consumidos nas instalações de um estabelecimento de produção, independentemente de serem usados ou não para fins alheios à produção, ao contrário do que constava do art. 4.º, n.º 2, do DL n.º 123/94 e art.4.º, n.º 3, da Directiva n.º 92/81/CEE.

No entanto, e como era prática habitual, os orçamentos seguintes introduzam várias alterações ao ISP, de que daremos conta de seguida. Desde logo, a Lei Orçamental de 2000, Lei n.º 3-B/2000, de 04-04, art. 48.º, alargou a isenção concedida aos carburantes utilizados nos transportes públicos, que passava a abranger o gás natural, prevendo-se ainda a isenção para o gasóleo, identificado pelo código NC 2710 0066 a 2710 00 68, quando consumido em veículos de tracção ferroviária, dando continuidade à política de incentivo à utilização dos transportes colectivos e do transporte de mercadorias por ferrovia, medidas com vocação ambiental que passavam a constar das alíneas e) e i), do n.º 1, do art. 71.º, do Código dos IEC.

Outra novidade consistiu na tributação dos aditivos classificados pelo código NC 3811 90, por referência à taxa em vigor para os óleos minerais incorporados, nos termos do n.º 9, do art. 73.º, do Código dos IEC.

A Lei Orçamental de 2001, Lei n.º 30-C/2000, de 29-12, não trouxe alterações de relevo no ISP, com excepção do n.º 6, do art. 40.º, que determinava que na fixação das taxas unitárias, o Governo tivesse em consideração os diferentes impactes ambientais de cada um dos combustíveis, favorecendo gradualmente os menos poluentes. Os orçamentos seguintes conteriam uma norma idêntica, até à aprovação do novo Código dos IEC, pelo DL n.º 73/2010, de 21-06, passando então essa obrigação a constar do próprio Código dos IEC, art. 92.º, n.º 1.

No ano de 2001, e através do DL n.º 58/2001, de 19-02, seriam ainda introduzidas alterações ao art (s). 71.º e 73.º, do Código dos IEC, de forma a conceder isenção total aos óleos minerais ou a outros produtos menos poluentes (biocarburantes) e, principalmente, aos combustíveis provenientes de fontes renováveis, quando utilizados no âmbito de projectos de investigação, pondo-se fim, conseqüentemente, à redução da taxa de ISP prevista no n.º 10, do art. 73.º, do

Código dos IEC. Assistia-se, assim, a um reforço da vertente ecológica do ISP, em particular no combate às emissões de CO₂, como era referido no preâmbulo do diploma.

Noutra vertente, e com a aprovação do DL n.º 223/2002, de 30-01, seria introduzida uma nova categoria fiscal, o gasóleo destinado ao aquecimento, que beneficiava de taxas reduzidas, nos termos da alínea g), do n.º 6, art. 73.º e art. 74.º, do Código dos IEC.

A Lei Orçamental de 2002, Lei n.º 109-B/2001, de 27-12, para além das habituais actualizações das taxas, concedia, no seu art. 39.º, n.º 6, autorização ao Governo para alterar o ISP, prevendo as seguintes medidas: um regime diferenciado de taxas para o gasóleo utilizado em veículos pesados e nos veículos automóveis ligeiros destinados ao serviços de aluguer com condutor, a sujeição a imposto dos produtos utilizados na aviação de recreio privada e ainda a concessão de isenção para o gás natural, quando utilizado em certas categorias de veículos. Algumas dessas medidas, como a tributação dos produtos utilizados na aviação de recreio privada, só seriam introduzidas com a aprovação do orçamento de 2008.

No orçamento de 2003, Lei n.º 32-B/2002, de 30-12, art. 31.º, e retirando a actualização dos intervalos das taxas, registou-se apenas o alargamento do âmbito territorial da isenção prevista na alínea d), n.º 1, art. 71.º, do Código dos IEC, por forma a integrar a região autónoma da Madeira.

A Lei Orçamental de 2004, Lei n.º 107-B/2003, de 31-12, art. 37.º, seria responsável pela transposição da Directiva n.º 2003/96/CE, procedendo a alterações de relevo no ISP, nomeadamente ao nível da incidência objectiva do imposto. Com efeito, eram incluídos no âmbito do ISP, os hidrocarbonetos sólidos, tais como carvão e a lenhite, posições NC 2701, 2702 e 2704, com excepção da turfa e do gás natural utilizados como combustível. Além disso, deu-se uma nova redacção ao ar. 70.º, n.º 3, em linha com o estabelecido no art. 21.º, n.º 3, da directiva transposta.

Quanto à electricidade, classificada pelo código NC 2716, que também era abrangida pela directiva, manter-se-ia isenta de tributação até à aprovação da Lei n.º 64-B/2011, de 30/12, Lei Orçamental de 2012, beneficiando de um período transitório de ajustamento, como estava previsto no n.º 2, e no 3.º parágrafo, do n.º 7, do art.º 18.º, da Directiva n.º 2003/96/CE (ver ainda considerando n.º 30, do preâmbulo).

Em matéria de isenções não eram introduzidas alterações significativas, com excepção da concessão da isenção concedida aos produtos utilizados nos processos electrolíticos, metalúrgicos e mineralógicos, alínea f), n.º 1, do art. 71.º, do Código IEC, o que correspondia,

em parte, ao previsto no direito comunitário - art. 2.º, n.º 4, alínea b, 2.º e 5.º travessão, da directiva transposta -. Quanto ao mais, mantinham-se as isenções em vigor à data da transposição da directiva, incluindo as concedidas ao abrigo do art. 8.º, n.º 4, da Directiva n.º 92/81/CEE, nos termos do art. 18.º, n.º 1, e do Anexo II, ponto 12, da Directiva n.º 2003/96/CE.

No que concerne à base tributável do imposto e uma vez que a directiva comunitária estendia a tributação aos hidrocarbonetos sólidos, tributando os mesmos em função do valor calorífico (Gj), alterou-se a correspondente norma do ISP, art.72.º, n.º 3, do Código dos IEC, por forma a prever a nova unidade tributável. A taxa desses produtos foi fixada em € 0,15/ Gj, nos termos do art. 73.º, n.º 6. Refira-se que, no caso do gás natural, que apenas era tributado quando utilizado como carburante, manteve-se a base tributável de 1000Kg-ar.

De registar ainda a criação de um adicional ao ISP, sobre a gasolina (€ 0,05/l) e os gasóleos (€ 0,25/l), cuja receita ficava consignada ao Fundo Florestal criado pelo art. 18.º, da Lei n.º 33/96, de 17-08 e DL n.º 63/2004, de 22-03.

Ainda no ano de 2004, seria aprovado o DL n.º 162/2004, de 03-07, que, além de introduzir alterações à parte geral do Código dos IEC, em sede das obrigações declarativas e dos reembolsos, revogou o art. 77.º, onde se previa o regime de PMVP, a que continuavam sujeitos alguns combustíveis, na sequência da publicação da Portaria n.º 1423-F/2003, de 31-12. Em face disso, passou a vigorar em pleno o princípio da liberdade de mercado, previsto no art. 73.º, n.º 1, do Código dos IEC, em matéria de fixação das taxas unitárias, na decorrência da liberalização total do mercado nacional dos combustíveis.

A Lei Orçamental de 2005, Lei n.º 55-B/2004, de 30-12, art. 33.º e 34.º, voltou a alterar o ISP, em aspectos como as isenções, a base tributável e as taxas. Quanto à primeira das referidas matérias e em linha com o que estava previsto nas alíneas a), do n.º1, art. 14.º, e j), do n.º 1, do art. 15.º, da Directiva n.º 2003/96/CE, concedia-se isenção aos hidrocarbonetos sólidos utilizados na produção de electricidade e na cogeração, assim como aos carburantes utilizados na indústria de produção e manutenção aeronáutica e naval, nos termos das alíneas d) e l), do n.º 1, do art. 71.º, do Código dos IEC.

Em segundo lugar, alterou-se a base tributável do gás natural para a unidade gigajoule, nos termos do n.º 3, do art. 72.º, do Código dos IEC, adequando-a às normas comunitárias. Em resultado dessa alteração, fixou-se a taxa do gás natural carburante em € 2,60/Gj, e, com carácter inovador, passou a prever-se uma taxa para o acetileno utilizado como combustível, que era

igual à do metano e do GPL, utilizados para o mesmo fim, nos termos do n.º 3 e 4, art. 73.º, do Código dos IEC. De referir ainda, a concessão de autorização ao Governo para, entre outras medidas, isentar de imposto certos biocombustíveis, quando incorporados nos gasóleos e na gasolina, conforme previsto no art. 34.º, n.º 6, da Lei n.º 55-B/2004, de 30-12.

O orçamento de 2006, Lei n.º 60-A/2005, de 30-12, limitou-se a actualizar os valores dos intervalos das taxas e das taxas unitárias, renovando ainda a autorização ao Governo para isentar de imposto alguns biocombustíveis, conforme disposto no n.º 7, do art.49.º, da Lei Orçamental.

Assim, e através do DL n.º 66/2006, de 22-04, seria finalmente introduzida a isenção para os biocombustíveis puros ou quando incorporados no gasóleo ou na gasolina, através do aditamento ao código, dos art. (s) 71.º-A e 78.º-A, medida que se enquadrava no art. 16.º, da Directiva n.º 2003/96/CE, e que o legislador justificava pela necessidade de assegurar os compromissos nacionais e internacionais, assumidos no âmbito do Protocolo de Quioto e do Programa Nacional para as Alterações Climáticas. Simultaneamente, previa-se o fim das isenções concedidas ao abrigo da alínea j), do n.º 1, do art. 71.º, do Código dos IEC, quando não se reconduzissem ao conceito de “pequenos produtores”, disposição essa que seria depois revogada, como o orçamento de 2007, art. 70.º, n.º 1.

Na mesma altura seria criado o Fundo Português de Carbono, através do DL n.º 71/2006, de 24-03, financiado através de várias receitas, nomeadamente das provenientes dos impostos incidentes sobre os produtos petrolíferos, como viria a ser determinado no orçamento seguinte.

No orçamento de 2007, Lei n.º 53-A/2006, de 29-12, art. 69.º, é de referir a alteração da isenção prevista na alínea i), n.º 1, do art. 71.º, do Código dos IEC, adequando-a ao que estava previsto no direito comunitário - alínea e), n.º 1, art. 15.º, da Directiva n.º 2003/96/CE -, que previa a possibilidade de isentar o gasóleo consumido nos transportes de passageiros e de mercadorias por via-férrea, identificado pelo código NC 2710 19 41 a NC 2710 19 49.

Na vertente ecológica, e a acrescentar às medidas referidas atrás, o orçamento de 2007, no art. 73.º, concedia autorização legislativa ao Governo para fixar limites as taxas unitárias aplicáveis aos hidrocarbonetos sólidos e ao GPL (máximo de € 35 por 1000 kg e € 9 por 1000 kg), e isentar esses produtos e o fuelóleo com teor de enxofre <1%, quando consumidos em instalações abrangidas pelo Programa Nacional de Atribuição de Licenças de Emissões (PNALE) ou por empresas que celebrassem acordos de racionalização do consumo de energia ou de redução das emissões de GEE.

Pretendia-se com essas medidas, assegurar o cumprimento das metas assumidas por Portugal no âmbito do Protocolo de Quioto e, ao mesmo tempo, dar continuidade ao processo de harmonização com o direito comunitário, art. 17.º, n.º1, alínea b), da Directiva n.º 2003/96/CE, disposição que previa a possibilidade de serem concedidas isenções às empresas que fossem abrangidas por regimes de autorizações negociáveis.

No mesmo ano seria ainda criada a contribuição para o sector rodoviário, através da Lei n.º 55/2007, de 31 de Agosto. A taxa inicial situava-se nos € 64€/1000 l para a gasolina e de € 86/1000 l para o gasóleo rodoviário e era devida pelos sujeitos passivos do ISP, ficando a receita consignada ao financiamento da rede rodoviária, explorada pelas Estradas de Portugal E.P.E e, numa percentagem reduzida, à cobertura dos encargos com a gestão do recém-criado tributo, devendo a taxa ser fixada por forma a garantir a neutralidade fiscal e o não agravamento do preço de venda dos combustíveis, regras que decorriam dos art (s) 3.º, 4.º, 5.º, 6.º e 7.º, do referido diploma.

Ainda no que concerne a medidas com incidência no ISP, refira-se a consignação do montante das cobranças provenientes da harmonização fiscal entre o gasóleo de aquecimento e o gasóleo rodoviário, ao Fundo Português de Carbono, nos termos da alínea a), do n.º 1, art. 137.º, da Lei Orçamental de 2007, medida que manter-se-ia nos orçamentos seguintes.

A execução da autorização legislativa prevista na Lei Orçamental de 2007 seria levada a cabo pelo orçamento de 2008, Lei n.º 67-A/2007, de 31-12, art. 61.º, que deu uma nova redação à alínea f), do n.º 1, do art. 71.º, do CIEC, de forma a abranger os produtos consumidos nas instalações sujeitas ao PNALE ou em instalações sujeitas a um Acordo de Racionalização dos Consumos de Energia (ARCE), revogando-se, ao mesmo tempo, a isenção concedida aos produtos utilizados para redução química e nos processos electrólitos, metalúrgicos mineralógicos.

No mesmo orçamento era ainda prevista a redução do âmbito da isenção prevista na alínea b), do n.º 1, do art, 71.º, do CIEC, sujeitando-se a imposto os produtos utilizados na aviação de recreio privada, possibilidade que já estava prevista na Directiva 92/81/CEE.

Outra modificação consistiu na alteração da base tributável dos hidrocarbonetos sólidos para os 1000Kg-ar, art. 72.º, n.º 2 e 3, do Código dos IEC, passando o gás natural a ser o único produto tributado em função do valor calorífico. Ainda no âmbito da autorização legislativa concedida no orçamento anterior, aumentou-se significativamente o intervalo das taxas aplicáveis a alguns produtos, nomeadamente aos hidrocarbonetos sólidos, art.73.º, do Código dos IEC.

Esta fase de evolução do ISP terminaria com o orçamento de 2009, Lei n.º 64-A/2008, de 31-12, que alargou o âmbito de incidência do ISP aos produtos identificados pelos códigos NC 3824 90 91, 3824 90 97 e 2909 10, através da alteração da alínea viii), n.º 2, do art. 70.º, do Código dos IEC. Além disso deu-se continuidade ao processo de harmonização com o direito comunitário, mediante a transposição para o direito interno, art. 70.º, n.º 2, alínea d), do Código dos IEC, do conceito de “nível de tributação”, previsto no art. 4.º, n.º 2, da Directiva n.º 2003/96/CE. Há ainda a referir o fim da taxa zero para os combustíveis ou carburantes produzidos a partir de óleos usados ou e resíduos, passando esses produtos a ser tributados à taxa aplicável ao produto final obtido, nos termos do n.º 5, art.73.º, do Código dos IEC.

1.3. ISP 3.ª versão – DL n.º 73/2010, de 21-06 –

Com a aprovação da nova Directiva-Horizontal, a Directiva n.º 2008/118/CE, do Conselho, de 16 de Dezembro, que fixava como prazo de transposição para os ordenamentos nacionais, 1 de Abril de 2010, impunha-se uma nova revisão do CIEC. Assim, a Lei Orçamental de 2010, Lei n.º 3-B/2010, de 28-04, no seu art. 130.º, concedia autorização ao Governo para aprovar o novo Código dos IEC, revogando o anterior código, aprovado pelo DL n.º 566/99.

Tratou-se, pois, em grande medida, de promover a transposição para o direito interno da Directiva n.º 2008/118/CE, relativa ao regime geral dos impostos especiais de consumo. Nessa medida, as principais alterações/ inovações introduzidas pelo novo código, reportavam-se à parte geral, com a introdução de novos conceitos, a definição de novos sujeitos passivos do imposto e a clarificação de aspectos como as condições de exigibilidade do imposto e o momento de introdução no consumo.

Como é dito no preâmbulo, procurou-se, principalmente, introduzir uma maior simplificação e desburocratização dos procedimentos aplicáveis, facilitando a gestão do imposto por parte dos operadores económicos. Do ponto de vista da sistematização, manteve-se a divisão anterior entre uma parte geral e uma parte especial, sendo o regime legal do ISP repartido pelos art. (s) 88.º a 100.º, Capítulo II, da parte especial.

Em termos substanciais, e conforme era enunciado pelo legislador, a principal alteração no ISP consistiu em devolver ao Códigos dos IEC, a fixação dos intervalos das taxas do imposto, pondo fim à prática seguida desde o orçamento de 2000, de fixação anual pela Lei do Orçamento de Estado. Quanto ao mais, procedeu-se à actualização das referências legais e ao aperfeiçoamento da linguagem e dos conceitos jurídicos.

Prosseguindo na análise ao ISP, resta-nos, pois, dar nota das alterações posteriores à entrada em vigor do Código dos IEC, na versão de 2010. Ora, o orçamento de 2011, Lei n.º 55-A/2010, de 31-12, art. 110.º, introduziu uma importante alteração na tributação dos biocombustíveis, n.º 1, do art. 90.º, do Código dos IEC, que consistiu em restringir o âmbito da isenção, deixando esses produtos de estar isentos quando incorporados noutros combustíveis ou carburantes, como acontecia no código anterior. Ou seja, apenas os biocombustíveis em estado puro continuavam abrangidos pela isenção. Por sua vez, o valor e os procedimentos de aplicação da isenção dependiam agora da publicação de portaria dos membros do Governo responsáveis pelas áreas das finanças, da economia, da agricultura, dos transportes e do ambiente, o que reflectia a natureza transversal da medida. Em consequência dessa alteração, eram revogados os n.º (s) 5 a 10, do art. 90.º, e n.º (s) 2 e 3, do art. 97.º, do Código dos IEC.

O orçamento de 2012, Lei n.º 64-B/2011, de 30-12, art. 132.º, trouxe alterações significativas ao nível do ISP, com destaque para a tributação da electricidade, identificada pelo código NC 2716, que era finalmente incluída no âmbito de incidência do imposto, nos termos da alínea d), n.º 1, do art. 88.º, do Código dos IEC, dois anos depois de ter cessado o período de ajustamento concedido pela UE.

Por outro lado, e em harmonia com o direito comunitário - alínea a), do n.º 1, art. 14.º, e alíneas e), f) e h), do n.º 1, art. 15.º, da Directiva n.º 2003/96/CE -, concedia-se um conjunto de isenções a esse produto energético, que passavam a constar das alíneas a) a d), do n.º 2, do art. 89.º, do Código dos IEC, nomeadamente à electricidade utilizada para o transporte de passageiros e de mercadorias por via-férrea em comboio, metropolitano ou eléctrico e por trólei, o que se traduzia num incentivo à utilização dos transportes públicos e, consequentemente, à protecção do ambiente.

No que respeita ao adicional sobre o ISP, que era receita do Fundo Florestal, determinou-se, no n.º 3, do art. 135.º, da Lei Orçamental, que parte da receita cobrada, entre 2% a 3% do produto do adicional, passasse a constituir receita da entidade responsável pela gestão do imposto, ou seja, da Direcção-Geral das Alfândegas e dos Impostos Especiais sobre o Consumo.

No ano seguinte seriam novamente introduzidas alterações de relevo no ISP, através da Lei Orçamental de 2013, Lei n.º 66-B/2012, de 31-12, art. 207.º, com a tributação do gás natural utilizado como combustível à taxa inicial de € 0,30 GJ, eliminando-se a excepção que constava da parte final da alínea b), do n.º 2, art. 88.º, do Código dos IEC. Em conformidade com essa

medida, alteraram-se as isenções previstas nas alíneas d) e f), do n.º 1, art. 89.º, do Código dos IEC, de forma a incluírem o gás natural identificado pelo código NC 2711.

A Lei n.º 51/2013, de 24-07, daria nova redacção à alínea f), do n.º 1, art. 89.º, do Código dos IEC, passando essa disposição a fazer referência ao Regime Europeu de Licenças de Emissões (CELE), na sequência da transposição da Directiva n.º 2003/87/CEE. Ainda em matéria de isenções, era estabelecido para o gás natural um regime idêntico ao da electricidade, concedendo-se isenção a esse produto quando utilizado pelos clientes finais economicamente vulneráveis, beneficiários da tarifa social, nos termos art. 89.º, n.º 1, alínea f) e do DL n.º 101/2011, de 30-09. Como se imponha, eram alteradas as regras relativas aos sujeitos passivos do imposto e aos factos geradores, art. (s) 4.º, n.º1, alínea c) e art.º 7.º, do Código dos IEC que no caso do gás natural reconduziam-se aos comercializadores desse produto que eram tributados, à semelhança do que acontecia com a electricidade, em função do fornecimento ao consumidor final.

De referir ainda, a alteração ao Fundo Português de Carbono, art. 146.º, da Lei Orçamental, através da autorização para consignar a receita total do fundo ao financiamento de iniciativas no âmbito da mitigação às alterações climáticas e da adaptação aos impactes das alterações climáticas, nomeadamente as medidas de adaptação identificadas no âmbito da Estratégia Nacional de Adaptação às Alterações Climáticas, aprovada pela Resolução do Conselho de Ministros n.º 24/2010, de 1-04, autorização que seria renovada nos orçamentos seguintes.

O orçamento de 2014, Lei n.º 83-C/2013, de 31-12, art. 195.º, trouxe alterações pontuais ao ISP, tais como a extensão da isenção da alínea c), n.º 1, art. 89.º, do Código dos IEC, aos produtos energéticos consumidos na actividade de aquicultura e a fixação da base tributável aplicável aos produtos identificados pelo código NC 3811 90 00, por remissão para a base tributável aplicável aos produtos incorporados, nos termos do n.º 3, art. 91.º, do Código dos IEC.

De maior impacto, era a alteração prevista no art. 197.º, da Lei Orçamental, que alargava a incidência objectiva da Contribuição Rodoviária, estendendo-a ao GPL auto.

Na mesma linha, o orçamento de 2015, Lei n.º 82-B/2014, de 31-12, art. 207.º, limitar-se-ia a introduzir pequenas alterações ao ISP, como o alargamento do imposto a todos os hidrocarbonetos utilizados como combustível, com excepção da turfa, eliminando-se assim a excepção referente ao gás natural, que constava da alínea c), n.º 1, art. 88.º, do Código dos IEC.

Outras das modificações consistiu na alteração da alínea e), do n.º 2, art. 88.º, do Código dos IEC, de forma a restringir a incidência do imposto às subclasses de produtos identificados pelos códigos NC 3403 11 e 3403 19.

Na mesma altura seria publicada a Lei n.º 82-D/2014, que ponha em prática a denominada *Reforma da Fiscalidade Verde*, que alterou diversas “normas fiscais ambientais”, introduzindo um novo adicionamento ao ISP em função das emissões de CO₂ dos produtos energéticos, art. 92.º-A, do Código de IEC. Sobre este adicionamento remetemos para a parte final do trabalho.

O orçamento de 2016, Lei n.º 7-A/2016, de 30-03, art. 157.º, seria igualmente parco em alterações ao ISP, sendo de registar a modificação da isenção prevista na alínea e), do n.º 1, art. 89.º, do Código dos IEC, que passou a abranger os produtos identificados pelo código NC 2711, quando utilizados nos transportes públicos de passageiros.

Com maior significado, desde logo do ponto de vista do impacto ambiental, seria a introdução, pela Lei n.º 24/2016, de 22-08, de um regime especial de reembolso parcial do ISP sobre o consumo do gasóleo profissional, códigos NC 2710 19 41 a 2710 19 49, quando abastecido em veículos devidamente licenciados e destinados exclusivamente à actividade de transporte de mercadorias, que passava a estar previsto no art. 93.º-A, aditado ao Código dos IEC.

No âmbito da vigência do orçamento 2016, seria ainda criado o Fundo Ambiental, DL n.º 42-A/2016, de 12-08, que sucedia às obrigações e direitos do extinto Fundo Português de Carbono, mantendo-se a consignação do montante das cobranças provenientes da harmonização fiscal entre o gasóleo de aquecimento e o gasóleo rodoviário, nos termos da al. c), n.º 1, do art. 4.º, do referido diploma. Genericamente, o recém-criado fundo tinha por objectivo apoiar «políticas ambientais para a prossecução dos objetivos do desenvolvimento sustentável, contribuindo para o cumprimento dos objetivos e compromissos nacionais e internacionais, designadamente os relativos às alterações climáticas», nos termos do n.º 1, art. 3.º, DL n.º 42-A/2016.

O orçamento de 2017, Lei n.º 42/2016, de 28-12, art. 211.º, não traria alterações significativas em sede de ISP, para além das habituais actualizações das taxas e do alargamento da lista de equipamentos que poderiam utilizar o gasóleo colorido ou marcado, art. 93.º, n.º 3, alínea c), do Código dos IEC.

Já o orçamento de 2018, Lei n.º 114/2017, de 28/12, art. 247.º, introduziria alterações de relevo no ISP, ditando o fim da isenção concedida aos hidrocarbonetos sólidos utilizados na produção de electricidade (NC 2701, 2702 e 2704), por empresas que se dedicassem a essa actividade a título principal, nos termos das alínea d), n.º 1, art. 89.º, do Código dos IEC, em linha com o

que estava previsto nas normas comunitárias - alínea a), do n.º 1, art.14.º, da Directiva n.º 2003/96/CE -.

Esses produtos passavam a ser tributados com uma taxa inicial correspondente a 10 % da taxa do ISP e com uma taxa correspondente a 10 % da taxa de adicionamento sobre as emissões de CO₂, previstas, respectivamente, nos artigos 92.º e 92.º-A do Código dos IEC. As taxas seriam atualizadas sucessivamente, nos anos seguintes, até atingirem 100%, em 2022, como era previsto no n.º 1 e 2, art. 251.º, da Lei Orçamental. Por outro lado, no n.º 3, da mesma disposição, determinava-se a consignação da receita cobrada, em partes iguais, ao Fundo para a Sustentabilidade Sistémica do Sector Energético e ao Fundo Ambiental, com a obrigatoriedade de, em relação a este fundo, a mesma ser utilizada em medidas de apoio à descarbonização da sociedade. Excepcionalmente, e em relação ao ano de 2018, proibia-se a repercussão da taxa na factura dos consumidores finais, nos termos do n.º 6, do mesmo art. 251.º.

Outra medida contida no orçamento de 2018, consistia na consignação de parte da receita do ISP sobre o gasóleo colorido e marcado, ao financiamento da contrapartida nacional dos programas PDR 2020 e MAR 2020, preferencialmente em projetos dirigidos ao apoio à agricultura familiar e à pesca tradicional e costeira, nos termos do art. 218.º, da mesma Lei Orçamental.

Quanto ao orçamento de 2019, Lei n.º 71/2018, de 31-12, art. 280.º, há a referir a alteração da fórmula de cálculo da taxa de carbono, art. 92.º-A, n.º 2, do Código dos IEC, e a alteração dos critérios de tributação dos hidrocarbonetos sólidos utilizados na produção de electricidade, de calor ou gás de cidade, por empresas que se dedicassem a essa actividade a título principal, nos termos do art. 283.º, da Lei Orçamental de 2019.

De acordo com o n.º 3 e 4, do art. 283.º, o cálculo da taxa de carbono aplicável aos referidos produtos deveria ser feito com base num preço que resultasse da diferença entre um preço de referência para o CO₂ estabelecido em 20 €/tCO₂ e o preço resultante da aplicação do n.º 2 do artigo 92.º-A do Código dos IEC, com o limite máximo de 5 €/tCO₂. Em 2019, o preço desse valor seria de 5 €/tCO₂. Por sua vez, no n.º (s) 6 e 8, do art. 283.º, alargava-se o âmbito da consignação da receita afecta ao Fundo de Inovação, Transferência de Tecnologia e Economia Circular, impondo-se a obrigatoriedade da receita consignada ao Fundo Ambiental ser aplicada em medidas de apoio à descarbonização da sociedade.

Por fim, resta-nos analisar as alterações introduzidas pelo orçamento de 2020, Lei n.º 2/2020, de 31-03. No sentido de garantir a coerência entre o regime CELE e a tributação da energia, era

aditado um novo número ao art. 92.º-A, do Código dos IEC (n.º 6), estabelecendo a isenção da taxa de carbono para os produtos susceptíveis de beneficiar da isenção prevista na alínea f) do n.º 1 do artigo 89.º do Código dos IEC que fossem utilizados em instalações abrangidas pelo sistema CELE e que tivessem optado pela exclusão voluntária prevista nesse regime.

Por sua vez, no n.º (s) 4 e 6, do art. 349.º, da Lei Orçamental, passava a prever-se a tributação dos hidrocarbonetos gasosos e do fuelóleo de teor de enxofre < 1%, quando utilizados na produção de electricidade, em termos idênticos ao que já estava previsto para os hidrocarbonetos sólidos.

2. A componente Energética e Ambiental do ISP. A taxa de carbono, art. 92.º-A, do Código dos IEC

Concluída a análise geral do quadro normativo da tributação dos produtos energéticos, é agora o momento de concluir o presente estudo procurando dar resposta às seguintes questões: constitui o ISP um instrumento de promoção da eficiência energética e de mitigação das emissões de GEE? A introdução da taxa de carbono representou um passo na direcção do reforço da eficácia ambiental do ISP?

Ora, a história do ISP mostra-nos que este imposto não foi moldado originariamente por preocupações ambientais, vindo a adquirir vocação ambiental ao longo do tempo, sobretudo a partir da adesão de Portugal à então CEE. Como se infere do percurso evolutivo do ISP, até aos anos 90's, quando o legislador nacional procedeu à revisão do imposto sobre os produtos petrolíferos no sentido de o adaptar às propostas comunitárias de tributação dos óleos minerais, os *accises* sobre os combustíveis não prosseguiram outra finalidade senão a de arrecadar receita para os cofres do Estado, estando-lhe associado, quando muito, o propósito de penalizar consumos supérfluos. (VASQUES, 2001, p. 76)

No contexto nacional, pode afirmar-se que essa tendência seria interrompida com a publicação do DL n.º 261-A/91, de 25-06, diploma que antecipava algumas das medidas que constavam das propostas comunitárias que dariam origem ao denominado Pacote Scrivener. [COM (89) 526 final, de 06-11-89 e COM (90) 434 final, de 07-1-90]. Uma dessas medidas consistia na diferenciação das taxas aplicadas à gasolina e ao fuelóleo, em função do teor de chumbo e de enxofre desses produtos, a que se juntava a fixação de taxas reduzidas para os ditos combustíveis alternativos, como o GPL e o metano, conforme art. 7.º, n.º (s) 5, 6 e 9, do DL n.º 261-A/91.

Tratavam-se, em ambos os casos, de disposições legais orientadas para o combate à poluição do ar. Com a aprovação do DL n.º 123/94 e DL n.º 124/94, de 19-05 (diplomas que transpuseram as Directivas n.º 92/81/CEE e 92/82/CEE, de 19-10), seriam introduzidas no ISP outras disposições com vocação ambiental, na forma de isenções fiscais concedidas a certos combustíveis em função da utilização final dos mesmos. Às *isenções e reduções de taxa*, o Código dos IEC, nas suas duas versões, viria a acrescentar outras disposições com carácter ambiental, com destaque para o *adicional para o fundo florestal* e o *adicionamento sobre as emissões de CO₂*, completando o quadro actual de disposições que integram a denominada vertente ecológica do ISP. Faremos de seguida uma análise de todas essas disposições legais, seguindo a ordem cronológica de publicação das mesmas.

Tal como referimos atrás, o ISP resultante da transposição do Pacote Scrivener, revelava já em algumas disposições a preocupação pela protecção do meio ambiente. Contudo, uma análise mais detalhada dessas mesmas disposições e, principalmente, da forma como foram implementadas, mostra que as preocupações ambientais foram muitas vezes relegadas para segundo plano, devido à necessidade de salvaguardar a arrecadação de receita e de acautelar o impacto económico do ISP em certos sectores da economia.

De facto, e mesmo admitindo que as directivas comunitárias deixavam pouca “margem de manobra”, quando se tratava de implementar medidas eficientes no âmbito das políticas nacionais para o ambiente, a história do ISP mostra-nos que o legislador nacional foi pouco ambicioso sempre que se tratou de fazer deste imposto um instrumento eficaz de compensação dos custos sociais e de modificação dos comportamentos dos consumidores.

Note-se que, a diferenciação das taxas aplicadas à gasolina e ao fuelóleo em função da percentagem de chumbo ou de enxofre presente na sua composição, era prática corrente nos países do norte da Europa (Noruega, Suécia, Dinamarca e Finlândia), que haviam introduzido essa medida, alguns deles, na década de 70, do século passado, inicialmente por razões de igualação dos custos de produção e de distribuição dos combustíveis e depois como forma de incentivar a utilização de combustíveis menos poluentes. O mesmo aconteceu com as taxas de carbono, introduzidas por aqueles países na década de 90, do século passado.

Com o processo europeu de harmonização dos IEC, essa prática serviria de referência às propostas comunitárias de tributação dos óleos minerais. Como é referido nos documentos da Comissão, COM (87) 327/final 2, de 21-08-87 e COM (89) 526 final, de 19-12-89, a consequência imediata da fixação de taxas mínimas diferenciadas para a gasolina com e sem

chumbo, seria obrigar os Estados-Membros que ainda não haviam implementado essa medida a emendar as suas políticas nessa área. Foi o que sucedeu com Portugal.

Tradicionalmente, o abastecimento nacional de gasolina baseava-se em dois tipos de produtos, diferenciados pelo seu poder antidetonante (índice de octano), prática que remontava, pelo menos, à década de 50, do século passado, altura em que foi introduzida a gasolina I.O 91, pela Portaria n.º 16 702, de 15-05-58. A introdução no mercado nacional de gasolinas menos poluentes seria uma consequência da adesão de Portugal à então CEE, em Janeiro de 1986, por força da transposição da Directiva n.º 85/210/CEE, de 20-03-85, que obrigava os Estados-Membros a tomar as medidas necessárias para assegurar a disponibilidade e a distribuição equilibradas, no seu território, de gasolina sem chumbo, a partir de 1 de Outubro de 1989. Com a publicação da Portaria n.º 532/87, de 29-06, seria então fixado o PMVP da gasolina sem chumbo, obtendo-se a partir desse valor a taxa unitária do ISP, nos termos da fórmula então vigor.

De acordo com dados disponibilizados pela Comissão Europeia, referentes às taxas de ISP reportadas a Janeiro de 1991 (*Excise Duty Tables*, documento n.º XXI-796/91-EN) as taxas unitárias nacionais da gasolina com e sem chumbo eram, respectivamente, de 95.310\$00/1000 l (523.52 ecu) e de 83.310\$00/1000 l (457.61 ecu), o que correspondia a uma diferença de 12 \$ (doze) escudos, sendo esse o valor que viria a constar do DL n.º 261-A/91, de 25-06, art. 7.º, n.º 6. Para os fuelóleos estabelecia-se uma diferença de 3\$, art. 7.º, n.º 9, o que constituía uma novidade em comparação com as propostas comunitárias e à Directiva n.º 92/82/CEE, que não previam qualquer diferenciação das taxas aplicadas aos fuelóleos.

Todavia, a Lei Orçamental de 1994, Lei n.º 75/93, de 20-12, art. 40.º, viria a alterar o art. 7.º, n.º 6 e 9, do DL n.º 261-A/91, passando a constar dessas disposições tão só a obrigatoriedade de existir uma certa hierarquia das taxas aplicáveis à gasolina e o fuelóleo, consoante o maior ou menor teor de chumbo e de enxofre desses produtos. Posteriormente, a Portaria n.º 36/94, de 12-01, reduziria a diferença entre as taxas da gasolina com e sem chumbo para 7\$ (sete) escudos, mantendo a diferença de 3\$ em relação aos fuelóleos, de forma que, em Março de 1995, as taxas unitárias das gasolinas eram de 93 700\$00 (478,64 ecu) e 86 700\$00 (442,88 ecu)

Refira-se que, embora a redução do apoio fiscal concedido à gasolina sem chumbo fosse justificada na altura com fundamento no aumento do consumo desse produto, ou seja, da quota de mercado, essa opção contrariava as propostas comunitárias e a Directiva n.º 92/82/CEE,

art. (s) 3.º e 4.º, que apontavam para o estabelecimento de uma diferença de 50 (cinquenta) ecus entre as taxas aplicadas às gasolinas.

Acresce que, o relatório da Comissão, COM (95) 285 final, de 13-09-95, considerava apropriado que fosse a gasolina sem chumbo o combustível sobre o qual deveria incidir a taxa mínima normal do IEC, fixando-se uma taxa mais elevada para a gasolina com chumbo, de modo a que a diferença entre as taxas se traduzisse numa efectiva penalização do consumo desse combustível. Nesse mesmo documento defendia-se ainda que o diferencial entre as taxas aplicáveis àqueles produtos fosse tornado obrigatório.

Ora, não foi esse o caminho seguido pelo legislador nacional que optou por reduzir a diferença entre as taxas aplicáveis à gasolina com e sem chumbo, procedendo periodicamente à revisão das mesmas, em função das necessidades de receita fiscal, levando a que em alguns períodos o preço da gasolina «verde» apenas se mantivesse abaixo do preço da gasolina com chumbo, devido ao facto das distribuidoras terem optado pela repercussão parcial das taxas do ISP. Como refere CUNHA (1995, p. 30), a subida da taxa aplicada à gasolina sem chumbo tornava evidente o «visível propósito de se tirar proveito da tendência de forte crescimento do consumo de gasolina não poluente».

A necessidade de manter a receita fiscal terá sido uma das razões do adiamento da cessação da comercialização da gasolina com chumbo e da disponibilização aos consumidores de produtos substitutos. De facto, embora os Estados-Membros estivessem autorizados a proibir a comercialização daquele produto a partir de 1987, nos termos do disposto no art. 1.º, da Directiva n.º 87/416/CEE, de 21-07-87, no caso de Portugal isso só viria a suceder em Julho de 1999, na sequência da publicação do DL n.º 186/99, de 31-05.

Ora, considerando que os veículos que habitualmente circulavam a gasolina normal com chumbo estavam tecnicamente preparados para funcionar quer com gasolina super com chumbo, quer com gasolina sem chumbo, percebe-se que foram razões ligadas à necessidade de manter os níveis de receita gerada pelo ISP e à pressão da indústria refinadora, na tentativa de adiar a realização de investimentos nas infraestruturas, que levaram a que o fim do fornecimento de gasolina com chumbo apenas tivesse ocorrido mais de uma década depois da introdução da gasolina «verde».

Outro dos aspectos que mostra como o uso da diferença entre as taxas nem sempre foi bem utilizado, reporta ao tratamento dado aos dois tipos de gasolina sem chumbo. Se por um lado os benefícios fiscais concedidos à gasolina sem chumbo I.O 95 tornaram este produto mais

barato que a gasolina com chumbo, por outro lado, a subsidiação indirecta levou a que o preço final da gasolina sem chumbo I.O 98 fosse, em alguns períodos, superior ao da gasolina com chumbo.

Acresce que, a sujeição dos combustíveis ao regime de preços máximos obstou a que a diferença das taxas tivesse um impacto significativo no preço final dos produtos, como mostram os dados relativos à evolução dos preços e da venda das gasolinas, particularmente a partir da 2.^a metade da década de 90, do século passado. (ver quadro infra)

Quadro 3.1. Evolução do preço médio das gasolinas na década de 90.

	Gasolina Super com Chumbo ou Aditiva (Euro/litro)	Vendas (t)	Gasolina sem chumbo I.O.95 (Euro/litro)	Vendas (t)	Gasolina sem chumbo I.O.98 (Euro/litro)	Vendas (t)	Gasolina Normal (Euro/litro)	Vendas (t)
1990	0,68	1.202.898	0,60	23.407	-	-	0,67	103.067
1991	0,73	1.288.982	0,69	127.158	-	-	0,72	47.441
1992	0,73	1.418.558	0,68	216.577	-	-	0,72	7.128
1993	0,75	1.356.636	0,70	321.944	0,76	63.741	-	-
1994	0,77	1.260.965	0,77	349.405	0,77	185.889	-	-
1995	0,78	1.226.662	0,77	380.561	0,78	296.801	-	-
1996	0,81	1.165.294	0,79	445.475	0,81	354.479	-	-
1997	0,84	1.058.843	0,81	563.057	0,84	356.926	-	-
1998	0,84	954.622	0,84	669.348	0,81	407.147	-	-
1999	0,83	692.453	0,84	878.488	0,80	515.852	-	-

Fonte: Base de dados Pordata

Ou seja, a intervenção do Estado, quer através do uso de taxas variáveis que se alteravam no mesmo sentido em que evoluíam os custos dos produtos petrolíferos e em respostas a estes, quer mediante o controlo dos preços dos principais combustíveis, impediu que os consumidores suportassem os custos sociais causados pelo consumo de energia.

Em certa medida, e como já havíamos referido, isso deveu-se à intervenção minimalista do legislador comunitário ao nível da harmonização dos IEC, que não introduziu nas directivas qualquer vinculação dos Estados-Membros quanto à natureza do imposto (taxas fixas ou variáveis) ou à composição da fórmula subjacente à determinação dos níveis dos preços. De forma que, a imposição de taxas diferenciadas em relação às gasolinas, acabou por ter um impacto limitado nos padrões de consumo.

Onde a intervenção fiscal do Estado mostrou ser mais assertiva, foi em relação à tributação dos fuelóleos e dos gases auto, produtos que beneficiavam (e continuam a beneficiar), respectivamente, de taxas diferenciadas (consoante o teor de enxofre) e de taxas reduzidas, nos termos do art. 7.º, n.º 5 e 9, do DL n.º 261-A/91. Os dados disponíveis mostram ter ocorrido um decréscimo acentuado do consumo de fuelóleos e um aumento do consumo de gás auto, embora em relação aos gases utilizados como carburante, o acréscimo no consumo não tenha sido benéfico para o ambiente, já que o metano apresenta-se como um gás mais potente em termos de efeito de estufa, como já havia sido referido pelo CES, no seu parecer emitido a propósito do imposto europeu sobre a energia/CO₂¹⁴⁷.

De facto, se a fixação de taxas reduzidas para os carburantes alternativos se justifica pelo incentivo dado ao consumo de produtos menos poluentes, não pode esquecer-se que essa medida contraria outro dos objectivos da tributação dos combustíveis – a promoção da eficiência energética –, uma vez que, a médio prazo, isso traduz-se num aumento do consumo de combustíveis fósseis, com os inevitáveis impactos sobre a qualidade ambiente.

Apesar disso, a previsão de taxas reduzidas para os gases carburantes seria uma medida replicada pelo legislador nas sucessivas versões do ISP, até ao actual Código dos IEC, art. 92.º, n.º 3, que prevê níveis de tributação para os gases de petróleo usados como carburante, muito abaixo dos fixados para os carburantes convencionais, contrariando, mais uma vez, as propostas da Comissão, COM (2011) 169 final 13-04-11, que sugeriam uma aproximação gradual das taxas aplicadas aos carburantes líquidos e gasosos.

Para além das diferenciações da taxa e das taxas reduzidas de ISP que referimos anteriormente, o DL n.º 123/94, de 18-05, introduziria um conjunto de isenções atribuídas a alguns produtos em função da sua utilização final, medidas que tinham igualmente por base razões de protecção do meio ambiente. Era o caso da isenção atribuída a determinados produtos (fuelóleo pesados), utilizados na produção de electricidade e calor (cogeração), prevista no art. 7.º, n.º 1, alínea d), do DL n.º 123/94, em conformidade com o que estava estabelecido no art. 8.º, n.º 2, alínea a), da Directiva 92/81/CEE.

Este benefício fiscal manter-se-ia nas sucessivas versões do ISP, consoante actualmente do art. 89.º, n.º 1, alínea d), do Código de IEC. A cogeração encontra-se regulada no DL n.º 23/2010, de 25-03, que define essa actividade como a produção simultânea, num processo integrado, de

¹⁴⁷ JO n.º C 108, de 19-04-93.

energia térmica e de energia elétrica e, ou se for o caso, mecânica, art. 1.º, n.º 2. Talqualmente é referido no preâmbulo do referido diploma, foram razões ligada à defesa do ambiente, no caso à necessidade de assegurar o cumprimento dos compromissos assumidos internacionalmente por Portugal, em particular quanto à limitação das emissões de gases com efeito de estufa, que justificaram (e justificam) o tratamento fiscal dado aos combustíveis utilizados nos processos de cogeração.

A promoção da cogeração de elevada eficiência com base na procura de calor útil é considerada prioritária, devido ao seu potencial de poupança de energia primária e, conseqüentemente, de redução das emissões de CO₂, bem como à diminuição significativa das perdas na rede associada à descentralização da produção eléctrica e também da potencial contribuição para a segurança no abastecimento. Portanto, trata-se de uma medida que está em linha com os principais objectivos das políticas comunitárias e nacionais para a energia e o ambiente, de promoção da eficiência energética e redução das emissões de GEE.

A par do benefício fiscal concedida aos produtos utilizados na actividade de cogeração, o DL n.º 123/94, no art.º 7.º, n.º 1, alínea e), previa ainda a concessão de uma isenção para os produtos fornecidos para o consumo nos transportes públicos rodoviários, identificados pelo código NC 2711 00 00 (metano e GPL).

Embora essa medida se relacionasse directamente com a política de transportes, em vista a incentivar a utilização dos transportes colectivos, através da redução dos custos de funcionamento das empresas, a utilização de combustíveis menos poluentes e, principalmente, a redução da circulação de viaturas particulares nas deslocações urbanas, contribuía igualmente para a descarbonização dos transportes, um dos sectores que apresentava maiores níveis de poluição atmosférica.

A isenção seria, entretanto, estendida ao gás natural carburante, por força da alteração introduzida pela Lei Orçamental de 2000, Lei n.º 3-B/2000, de 04-04, art. 47.º, que alterou a redacção do art. 71.º, n.º 1, alínea e), do Código de IEC, na versão do DL n.º 566/99, de 22-12. Actualmente, os produtos energéticos utilizados nos transportes públicos de passageiros beneficiam de isenção de ISP, nos termos do art. 89.º, n.º 1, alínea e), do Código de IEC, na versão do DL n.º 73/2010.

Saliente-se que a possibilidade de atribuição de isenção aos produtos consumidos nos transportes públicos já constava das propostas comunitárias que dariam origem ao Pacote Scrivener, COM (90) 434 final, de 07-11-90, art. 8.º, n.º 2, 3.º travessão, acabando por ser

introduzida na ordem jurídica nacional, na sequência de um pedido específico ao abrigo do art. 8.º, n.º 4, da Directiva n.º 92/81/CEE (Decisão do Conselho n.º 93/697/CEE, de 13-12-93). Ou seja, e ao contrário do que se verificou em relação a outras matérias, o legislador nacional não foi, neste caso, proactivo na transposição das directivas comunitárias.

O mesmo aconteceu em relação às isenções previstas no art. 8.º, n.º 2, alíneas b), c) e d), da Directiva n.º 92/81/CEE. A navegação em águas interiores apresenta algumas vantagens em relação a outros meios de transporte. No relatório da Comissão, COM (96) 549 final, de 14-11-96, fazia-se referência aos custos sociais extremamente reduzidos da navegação em águas interiores, em termos de poluição sonora e poluição atmosférica, o mesmo sucedendo com os custos externos associados à ocorrência de acidentes, que eram igualmente baixos, comparando com o transporte rodoviário.

Daí que a navegação em águas interiores fosse vista como uma parte importante da política comunitária para os transportes e um exemplo de integração entre a política dos transportes e do ambiente. Os mesmos argumentos eram aplicáveis ao transporte ferroviário, como era expressamente afirmado no relatório da Comissão (ponto 3.7, p. 14), sendo que a isenção obrigatória para os produtos consumidos no âmbito desse meio de transporte, já constava das propostas comunitárias que dariam origem ao Pacote Scrivener. (COM (90) 434 final, de 07-11-90, art. 8.º, n.º 1, alínea b).

Não obstante, a isenção para os produtos utilizados na navegação interior apenas seria introduzida no direito interno com a Lei Orçamental de 1997, Lei n.º 52-C/96, de 27-12, art.º 41.º, passando a estar prevista no art. 7.º, n.º 1, alínea h), do DL n.º 123/94, mantendo-se nas sucessivas alterações ao ISP, até ao actual código, art. 89.º, n.º 1, alínea c), do Código dos IEC.

No caso dos produtos consumidos nos transportes por via férrea, a Lei Orçamental de 1998, Lei n.º 127-B/97, de 20-12, art. 38.º, estendeu o regime do gasóleo colorido e marcado ao gasóleo consumido nos transportes de passageiros e mercadoria por ferrovia, passando esse meio de transporte a beneficiar de uma taxa reduzida de ISP, nos termos do art. 1.º, n.º 3, alínea d), do DL n.º 124/94, de 18-05, e, mais tarde, do art. 74.º, n.º 3, alínea d), do Código dos IEC, na versão do DL n.º 566/99. Posteriormente, com a Lei Orçamental de 2000, Lei n.º 3-B/2000, de 04-04, art. 47.º, seria introduzida a isenção para os produtos identificados pelos códigos NC 2710 00 66 a 2710 00 68, quando consumidos em veículos de tracção ferroviária, nos termos do art. 71.º, n.º 1, alínea i). Essa isenção manter-se-ia até ao actual Código de IEC, art. 89.º, n.º 1,

alínea i), mas circunscrita aos transportes de passageiros e mercadorias, como estava inicialmente previsto.

Ainda no que reporta ao sector dos transportes, refira-se que o legislador nacional não fez uso da possibilidade prevista no art. 8.º, n.º 1, alínea b), 2.º parágrafo, da Directiva n.º 92/81/CEE e depois no art. 14.º, n.º 1, alínea b), 3.º parágrafo, e n.º 2, que permitia aos Estados-Membros limitar a isenção obrigatória concedida aos produtos energéticos consumidos na navegação aérea comercial, nomeadamente por razões ligadas à protecção do meio ambiente. Aliás, a isenção concedida aos produtos utilizados na navegação aérea, inicialmente prevista no art. 7.º, n.º 1, alínea b), do DL n.º 123/94, de 18-05, apenas deixaria de abranger a aviação de recreio privada, com a Lei Orçamental de 2008, Lei n.º 67-A/2007, de 31-12, art. 61.º, na decorrência da caducidade da isenção prevista na Directiva n.º 2003/96/CE, art. 18.º, Anexo II.

No que concerne ao benefício fiscal previsto no art. 8.º, n.º 2, alínea d), da Directiva n.º 92/81/CEE, norma que permitia aos Estados-Membros aplicarem isenções ou reduções de taxa aos produtos utilizados em projectos-piloto de desenvolvimento tecnológico de produtos menos poluentes e, principalmente, em relação aos combustíveis provenientes de fontes renováveis, verificou-se igualmente um retardamento na transposição dessa isenção para o direito interno.

De facto, apenas com Lei Orçamental de 1999, Lei n.º 87-B/98, de 31-12, que alterou o art. 1.º, n.º 12, do DL n.º 124/94, de 18-05, seria consagrada a redução da taxa do ISP em 80%, para os biocombustíveis produzidos e consumidos no âmbito de projectos-piloto de desenvolvimento tecnológico de combustíveis mais benignos para o ambiente. Mais tarde, com a publicação do DL n.º 58/2001, de 19-02, que alterou o art. 71.º, n.º 1, alínea j), do Código de IEC, na versão do DL n.º 566/99, de 22-12, seria finalmente introduzida a isenção total para esses produtos, medida que era vista como uma forma de «melhorar o desempenho ambiental do sistema energético, de modo a contribuir para a redução das emissões de dióxido de carbono (CO₂), do «efeito de estufa» e do passivo ambiental sobre as gerações futuras.»

Portanto, e não obstante as proclamadas intenções ambientalistas do Governo, não pode afirmar-se que o legislador tenha sido particularmente diligente sempre que se tratou de aprofundar a vertente ecológica do ISP. O que é incompreensível dada a natureza urgente do problema das alterações climáticas.

Nalguns casos, a intervenção do legislador terá mesmo sido contraproducente. Foi o caso da fixação de uma taxa zero para os óleos minerais obtidos a partir de óleos usados ou resíduos,

nos termos do art. 1.º, n.º 7, do DL n.º 124/94. Esta disposição integrava o conjunto de derrogações solicitadas por Portugal ao abrigo do art. 8.º, n.º 4, da Directiva n.º 92/81/CEE, de 19-10.

Na exposição de motivos da proposta de Decisão do Conselho, COM (94) 493 final, de 07-11-94, especificava-se qual o objecto do pedido, que consistia na concessão de «uma isenção do imposto especial sobre o consumo de óleos usados reutilizados como combustível, quer directamente após recuperação quer após um processo de reciclagem dos óleos usados e cuja reutilização é passível de direitos».

Conforme era referido no relatório da Comissão referente à monitorização das isenções, COM (96) 549 final, de 14-11-96, a finalidade última do pedido era prevenir o derrame de óleos usados nos terrenos e nos cursos de água.

Contudo, a Comissão alertava para o facto de os pedidos não especificarem os métodos de reciclagem utilizados, chamando ainda a atenção para a circunstância da derrogação ser apenas aplicada, na prática, relativamente aos óleos usados que eram (re)utilizados como combustível para aquecimento, o que podia ser visto como um incentivo à combustão em detrimento da regeneração dos óleos usados.

Acresce que, e na maioria dos casos, a isenção abrangia apenas produtos submetidos a processos básicos de reciclagem (desidratação do óleo e a filtragem de contaminantes sólidos), o que resultava na obtenção combustíveis de baixa qualidade, com um conteúdo poluente da atmosfera elevado.

Por esses motivos, e uma vez que a isenção poderia considerar-se contrária à Directiva n.º 75/439/CEE, de 16-06-75, art. 3.º, n.º 1 e art. 4.º, n.º 3, a Comissão sugeria que o período de vigência da isenção fosse limitado a 31 de Dezembro de 1998. No caso de Portugal, e tendo em conta que a Directiva n.º 2003/96/CEE, art. 18.º, n.º 1, Anexo II, autorizou a manutenção das isenções concedidas ao abrigo da Directiva n.º 92/81/CEE, a cessação do benefício fiscal concedido aos óleos reciclados apenas ocorreria com a Lei Orçamental de 2009, Lei n.º 64-A/2008, de 31-12, altura em que esses produtos passaram a ser tributados à taxa aplicável ao produto final obtido a partir dos óleos usados, nos termos do art. 73.º, n.º 5, do Código de IEC. Ou seja, o legislador nacional optou por prolongar a atribuição de um benefício fiscal que era potencialmente prejudicial, do ponto de vista das emissões para a atmosfera.

Outro exemplo de como o legislador nacional foi avesso às preocupações ambientais, prende-se com a fixação das taxas relativas aos principais combustíveis rodoviários. De acordo os dados

da Comissão Europeia relativos às taxas de ISP praticadas em Janeiro de 1991 (*Excise Duty Tables*, documento n.º XXI-796/91-EN), a taxa unitária da gasolina com chumbo era mais do dobro da estabelecida para o gasóleo rodoviário – 95.310\$/1000 l (523.52 ecu) e de 47.400\$/1000 l (260,36 ecu) –.

A previsão de níveis de tributação significativamente superiores para a gasolina, manter-se-ia nas sucessivas versões do ISP. Ora, as regras da tributação dos combustíveis imponham que o gasóleo fosse mais tributado que a gasolina, não só por ter um nível de emissões de CO₂ ligeiramente superior, mas, essencialmente, por ter um maior valor energético (gasolina= 32,7GJ/1000l e 0,202 t/ CO₂/1000l, gasóleo = 37 GJ/1000l e 0,207 t/ CO₂/1000l, Anexo I, da proposta COM (92) 226 final, de 02-06-92).

Contudo, a história do ISP mostra uma realidade bem diferente. Com efeito, e apesar da introdução da designada taxa de carbono ter resultado numa maior tributação do gasóleo na componente CO₂ (art.º 92.º-A, do Código IEC), o mesmo não aconteceu em relação à componente genérica do imposto, continuando a taxa da gasolina a ser muito superior à fixada para o gasóleo, desconsiderando-se desse modo o princípio da tributação dos combustíveis de acordo com o seu valor energético.

Não obstante ter-se assistido a uma progressiva convergência da tributação da gasolina e do gasóleo, justificada por razões de natureza ambiental, como é dito no preâmbulo da Portaria n.º 301-A/2018, de 23-11, certo é que a diferença entre as taxas aplicadas aos dois principais combustíveis rodoviários continua a ser muito significativa, o que se repercute no preço final dos produtos e nas vendas, como é demonstrado pelos maiores níveis de consumo de gasóleo¹⁴⁸.

Na realidade, e como resulta da referida portaria, a convergência das taxas da gasolina e do gasóleo tem sido marcada, principalmente, pela preocupação de manter o nível de receita fiscal.

¹⁴⁸ Embora o preço médio do gasóleo rodoviário antes de impostos seja ligeiramente mais elevado do que o preço da gasolina, este torna-se mais barato depois de aplicados os impostos diretos, em resultado da diferença entre a carga fiscal (ISP, CSR e ATC) da gasolina (0,659 €/litro) e do gasóleo (0,471 €/litro). O efeito fiscal dos impostos diretos traduz-se, assim, numa inversão do preço médio da gasolina e do gasóleo antes e depois de impostos. (Relatório Análise ao Setor dos Combustíveis Líquidos Rodoviários em Portugal Continental, Autoridade da Concorrência, Maio 2018, p. 40)

Em suma, conclui-se que, na versão do ISP que resultou da transposição das Directivas n.º 92/81/CEE e 92/82/CEE, de 19-10-92, o legislador nacional manteve-se fiel ao esquema delineado pelo Pacote Scrivener, de integração das preocupações ambientais nos impostos especiais de consumo sobre o consumo de combustíveis, assente numa noção de extrafiscalidade que se identificava com o uso de benefícios fiscais (de desagrvamentos tributários), em detrimento da introdução de alterações à estrutura do imposto (base de incidência objectiva e subjectiva do imposto, composição da base tributável e quantificação do imposto), de modo a conferir ao ISP um carácter contramotivador ou incentivador de comportamentos consentâneos com o ambiente, como acontecia com a proposta da Comissão, apresentada na mesma altura, de criação de um imposto europeu sobre a energia/CO₂, COM (92) 226 final, de 02-06-92.

O resultado final traduziu-se numa componente ambiental com pouca expressão, em particular no que concerne à componente carbónica. Nem mesmo pode afirmar-se que a transposição do Pacote Scrivener se traduziu num agravamento da carga fiscal no sentido de compensar pela via fiscal os custos produzidos pelo contribuinte à comunidade, pois, na prática, o sistema de taxas fixas introduzido pelo DL n.º 124/94, não alterou significativamente a situação anterior, ou seja, a diferença de tributação entre o novo regime e o substituído foi pouco significativa, particularmente em relação à gasolina (CUNHA, 1995, pp.28-30)

Aliás, na proposta de directiva que daria origem à Directiva n.º 92/82/CEE, sobre a convergência das taxas dos impostos especiais de consumo sobre os óleos minerais, COM (87) 327/final/2, de 21-08-87, admitia-se que o impacto da fixação das taxas mínimas fosse nulo em relação a Portugal. O que, obviamente, não contribuiu para a melhoria da eficiência energética.

Na verdade, foi em relação à componente energética do imposto que mais se notou a inépcia do legislador nacional. Segundo dados estatísticos disponibilizados pelo EUROSTAT (*Energy and environment indicators*, Data 1985-2000, 2002 Edition) referentes ao final dos anos 90, Portugal registava um nível de intensidade energética 25,1 % acima da média europeia (249Kgoe/1000 €), contrariando a tendência de redução do consumo de energia observada no conjunto dos países europeus (8%, entre 1991 e 1999, numa média de 199Kgoe/1000 €).

Tal deveu-se, certamente, à política de estabilização do preço dos combustíveis adoptada pelo governo português, que impediu que o preço reflectisse a escassez do recurso disponível (SOARES, 2004, p. 113). Política que só terminaria com a liberalização do mercado dos combustíveis em 2004, na sequência da publicação da Portaria n.º 1423-F/2003, de 31-12.

Contudo, também é verdade que não foram introduzidas alterações no ISP no sentido transformá-lo num instrumento apto a promover a eficiência energética, o que pressuponha, desde logo, a tributação dos combustíveis de acordo com o seu valor energético.

Atente-se que o art. 3.º, n.º 2, da Directiva n.º 92/81/CEE, permitia aos Estados-Membros calcular o imposto especial de consumo sobre os fuelóleos, o GPL e o metano, em função de outra unidade que não o volume (l e m³) ou a massa (kg). Mais tarde, a Directiva n.º 2003/96/CEE, de 27-10-03, que revogou a anterior directiva relativa à estrutura comum do imposto especial sobre o consumo de óleos minerais, no seu considerando décimo quarto, considerava conveniente, sempre que possível, calcular o nível de tributação dos produtos energéticos de acordo com o valor energético, afastando a aplicação desse método aos carburantes. Nesse sentido, o art.º 12.º, n.º 1, da Directiva n.º 2003/96/CEE, autorizava os Estados-Membros a tributar o produtos por referência a outras unidades, que não o volume ou a massa.

Pelo que, os níveis mínimos de tributação do gás natural e dos hidrocarbonetos sólidos passaram ser fixados por referência ao valor energético (Gj) desses produtos (Anexo II, Quadros A, B e C, da Directiva n.º 2003/96/CEE).

Ora, na versão do ISP resultante do DL n.º 123/24, art. 8.º, o legislador nacional optou por seguir a regra do art. 3.º, n.º 1, da Directiva 92/81/CEE, de tributação dos óleos minerais de acordo com o volume ou a massa, na sequência do já previsto no art. 6.º, do DL n.º 261-A/91, de 25-07.

Mais tarde, quando da transposição da Directiva n.º 2003/96/CE, pela Lei Orçamental de 2004, Lei n.º 107-B/2003, de 31-12, manteve-se inalterada a base tributável dos produtos petrolíferos, com excepção dos hidrocarbonetos sólidos que, ao serem incluídos no âmbito do ISP, eram taxados de acordo com o seu valor energético, nos termos do art. 72.º, n.º 3, do Código de IEC, na versão do DL n.º 566/99, de 22-12.

A situação voltaria a ser revista com a Lei Orçamental de 2005, Lei n.º 55-B/2004, de 30-12, que definiu o gigajoule (Gj) como unidade tributável do gás natural, dando uma nova redação ao art. 72.º, n.º 3, do Código dos IEC.

Porém, com a Lei Orçamental de 2008, Lei n.º 67-A/2007, de 31-12, o legislador nacional fez “marcha atrás”, voltando a definir a base tributável dos hidrocarbonetos sólidos em função da massa (1000Kg). De forma que, e no quadro actual de tributação dos produtos energéticos,

apenas o gás natural e a electricidade são tributados de acordo com o valor energético, nos termos do art. 91.º, do Código dos IEC, na versão do DL n.º 73/2010, de 21-06.

Ou seja, não foram seguidas as orientações do legislador comunitário, no sentido de o cálculo das taxas dos combustíveis ser efectuado de acordo com o valor energético dos produtos, o que asseguraria uma tributação mais neutra dos combustíveis.

Este aspecto assume particular importância, uma vez que para «representar um incentivo efectivo e uniforme para um consumo eficiente de energia, sem criar distorções entre produtos energéticos, todos os combustíveis deveriam ser tributados, em primeiro lugar, de um modo uniforme consoante o seu teor energético», podendo a tributação, «em segundo lugar, reflectir os aspectos ambientais da energia (através da diferenciação entre as emissões de gases com e sem efeito de estufa)» como é dito na comunicação da Comissão, COM (2007) 140 final, de 28-03-07.

Na realidade, e como demonstram os estudos desenvolvidos pelo IPCC, apenas uma redução acentuada do consumo de energia, através de uma utilização mais eficiente dos recursos energéticos, permitirá obter uma diminuição significativa dos níveis actuais de emissões de GEE. Portanto, e como veremos melhor quando analisarmos o adicional sobre as emissões de CO₂, as componentes energética e ambiental do ISP não podem ser dissociadas.

O Código dos IEC, resultante do DL n.º 566/99, de 22-12, não inverteu a tendência anterior em termos de eficácia ambiental do ISP, não obstante as sucessivas alterações que lhe foram sendo introduzidas ao longo da sua vigência.

Uma dessas alterações consistiu na introdução, pela Lei Orçamental de 2001, Lei n.º 30-C/2000, de 29-12, de uma norma com carácter programático, no sentido do Governo, na fixação das taxas unitárias, ter em consideração o diferente impacto ambiental de cada um dos combustíveis, favorecendo gradualmente os menos poluentes, nos termos do art. 40.º, n.º 6, da referida lei orçamental. Os orçamentos seguintes incluíam uma disposição idêntica, até à aprovação do novo Código dos IEC, pelo DL n.º 73/2010, de 21-06, que acolheu essa orientação no seu art. 92.º, n.º 1.

Na prática, essa disposição não trouxe alterações ao regime anterior, continuando a diferenciar-se as taxas da gasolina e do fuelóleo em função do teor de chumbo e de dióxido de enxofre, até à cessação da comercialização da gasolina com chumbo, como se depreende das sucessivas portarias de actualização das taxas (veja-se, entre outras, a Portaria n.º 217-A/2000, de 11-04).

Do mesmo modo, os combustíveis ditos alternativos (gás natural e gases de petróleo liquefeitos), continuaram a beneficiar de taxas significativamente inferiores às praticadas em relação aos combustíveis convencionais, não obstante os estudos científicos demonstrarem, de uma forma cada vez mais consistente, os efeitos negativos de gases como o metano na composição da atmosfera.

Refira-se que nos termos do art. 3.º, n.º 1, da Directiva n.º 1999/32/CEE, de 26-04-1999, os Estados-Membros deveriam tomar todas as medidas necessárias para garantir que, a partir de 1 de Janeiro de 2003, não eram utilizados no seu território fuelóleos pesados cujo teor de enxofre excedesse 1,0 % em massa. Todavia, a comercialização em território nacional do fuelóleo com teor de enxofre superior a 1%, manter-se-ia, pelo menos, até 2016, conforme decorre do orçamento desse ano, Lei n.º 7-A/2016, de 30-03, art. 157.º, que fixava o intervalo da taxa de ISP desse produto entre os 15 € e 44, 92 €.

Outra alteração digna de referência, foi a introdução de uma nova categoria fiscal, o gasóleo para aquecimento, pelo DL n.º 223/2002, 30-01, que beneficiava de taxas reduzidas, nos termos do art. 73.º, n.º 6 e art. 74.º. Esta medida confirmava a opção do legislador nacional de seguir o esquema de tributação herdado do Pacote Scrivener, de fixação das taxas em função da utilização final produtos, ao invés ter-se em conta o maior ou menor impacto ambiental e o conteúdo energético dos mesmos.

De maior relevo foram as alterações introduzidas pela Lei Orçamental de 2004, Lei n.º 107-B/2003, de 31-12, art. 37.º, que efectuou a transposição para a ordem interna da Directiva n.º 2003/96/CEE, o que implicou, desde logo, a alteração da base de incidência objectiva do ISP, que passou a abarcar todos os hidrocarbonetos, com excepção da turfa e do gás natural utilizado como combustível, nos termos do art. 70.º, n.º 1, alínea c), do Código dos IEC. Estando em causa produtos que eram poluentes (no caso, o carvão e o gás natural), justificava-se, de acordo com as regras da tributação ambiental da energia, que fossem igualmente sujeitos a tributação em sede de ISP, de forma a incentivar a deslocação da procura para produtos menos poluentes.

Contudo, essa alteração acabaria por ter um impacto limitado, pois quer a electricidade quer o gás natural utilizado como combustível, beneficiaram de um regime transitório de ajustamento (art. 15.º, n.º 1, alínea g) e art. 18.º, n.º 7, 3.º parágrafo, da Directiva n.º 2003/96/CE), que terminaria em 2012 e 2013, na decorrência das alterações introduzidas pelas leis orçamentais de 2012 e 2013, Lei n.º 64-B/2011, de 30-12 e Lei n.º 66-B/2012, de 31-12.

Outra das consequências da transposição da Directiva n.º 2003/96/CE, foi a manutenção das isenções, reduções e diferenciações de taxa que eram justificadas, directa ou indirectamente, por razões de protecção do ambiente e que haviam sido requeridas pelo Estado Português ao abrigo do art. 8.º, n.º 4, da anterior directiva n.º 92/82/CEE, conforme resulta do art.º 18.º, n.º 1, Anexo II, ponto 12.

Ainda quanto às isenções, a novidade consistiu no alargamento da isenção prevista no art. 71.º, n.º 1, alínea f), do Código dos IEC, que passou a abranger, para além da redução química do coque, os produtos utilizados nos processos electrolíticos, metalúrgicos e mineralógicos, medida que não se coadunava com os objectivos de redução das emissões de GEE. Note-se que, os produtos energéticos utilizados nos referidos processos estavam excluídos do âmbito de aplicação da Directiva n.º 2003/96/CE, nos termos do art. 2.º, n.º 4, alínea b), 2.º e 5.º travessão.

O que deixava aos Estados-Membros a decisão de tributar ou não os produtos usados nos referidos processos. A referida isenção seria revogada pela Lei Orçamental de 2008, Lei n.º 67-A/2007, de 31-12, invocando-se como motivo da cessação, exactamente, razões de natureza ambiental, nomeadamente a necessidade de cumprir as metas definidas pelo Protocolo de Quioto, tal como referido no art 73.º, n.º 1, da Lei Orçamental de 2007, Lei n.º 53-A/2006, de 29-12.

Para além da transposição da Directiva n.º 2003/96/CE, a outra alteração significativa ao ISP, introduzida pelo orçamento de 2004, foi, sem dúvida, a criação de um adicional cuja receita era consignada ao Fundo Florestal Permanente, já previsto no art. 18.º, da Lei de Bases da Política Florestal, Lei n.º 03/96, de 17-08, mas que só seria criado com a Resolução n.º 178/2003, de 17-11 e DL n.º 63/2004, de 22-03.

Tal como se infere do art. 38.º, n.º(s) 4 e 5, da Lei Orçamental de 2004, tratava-se, na realidade, de um adicionamento ou sobretaxa, cujo valor era incorporado na taxa unitária de ISP, porquanto o imposto acessório incidia sobre a matéria colectável do imposto principal, fixando-se a taxa «por referência a quantidades determinadas de produtos tributáveis» – sobre a gasolina, no montante de 0,05 € por litro e sobre o gasóleo rodoviário, colorido e marcado, no montante de 0,25 € por litro –. (VASQUES, 2003, pp. 65 e 66)

A criação do adicional para Fundo Florestal representou um contributo importante na inversão da lógica fiscal do ISP, porquanto a técnica da consignação permitia obter receitas necessárias ao financiamento de projectos de natureza ambiental nos sectores agrícola e florestal (que de acordo com o Protocolo de Quioto poderiam ser contabilizados como créditos de emissões,

dispensando o Estado Português de adquirir direitos de emissão no mercado internacional), além de reforçar a aceitabilidade do imposto junto do público em geral e dos poluidores em particular, esperando-se que o uso da referida técnica contribuiu-se para o aumento da eficácia ambiental do ISP, «devido à percepção mais clara da ligação custo/benefício». (SOARES, 2004, p. 106)

Contudo, e como referimos anteriormente, quando analisámos a estrutura do imposto ambiental, «a realização de um efeito ambiental por via fiscal exige que haja alternativas mais limpas (...) que se tribute quem tem poder de decisão (...) que se observe uma ligação directa entre a cobrança fiscal e o impacto poluente e que se tenha em conta o preço de produtos substitutos mais limpos (...)». (SOARES, 2004, pp. 113 e 114)

Além disso, o aumento da eficácia ambiental do imposto, traduzido na deslocação do consumo para fontes de energia mais limpas, requeria uma maior diferenciação fiscal que atendesse à composição dos combustíveis e ao seu impacto poluente (SOARES, 2004, p.114), condições que a história do ISP mostrava não estarem presentes.

Efectivamente, basta atentar no que referimos a propósito dos incentivos fiscais concedidos à gasolina sem chumbo, que não se traduziram numa redução significativa do preço final desse produto, para concluirmos pela falta de alternativas como, por exemplo, bons transportes públicos ou combustíveis mais limpos a um preço acessível, consequência que era também reflexo da falha da utilização das receitas de ISP na promoção de um desenvolvimento sustentável do país.

Mesmo em relação à incidência subjectiva do adicional, não faltava quem considerasse deverem ser os produtores de automóveis ou os produtores dos combustíveis os verdadeiros poluidores. (GERALDO, 2013, pp. 53 e 54) Acresce que, o poder conformador do adicional em causa era, à partida, diminuto, porque «a “escolha” do combustível resulta da própria escolha do veículo a usar, sendo para esta pouco relevante o aumento do preço do combustível determinado pelo adicional». (GERALDO, 2013, p.60)

De forma que, sendo o adicional para o Fundo Florestal uma «figura de sobreposição ao imposto sobre os produtos petrolíferos e energéticos e que, por conseguinte, depende da sua existência, assimila a sua estrutura e sofre as suas vicissitudes» (VASQUES, 2003, p. 65), haveria que concluir que estávamos perante um imposto cuja primeira finalidade era a recolha de meios a aplicar na protecção ambiental (função distributiva), sendo portanto de considerar que se tratava de um falso tributo ambiental. (SOARES, 2004, p.108) (GERALDO, 2013, p.61)

A própria estrutura do imposto indiciava isso mesmo. De facto, não são perceptíveis quais os fundamentos que estiveram na base do cálculo da taxa e na escolha da base de incidência. Se a introdução do adicional obedecia ao objectivo de fazer reflectir no ISP o maior impacto ambiental dos combustíveis rodoviários e do sector dos transportes, então, nenhuma razão existia para excluir da base de incidência, os carburantes ditos alternativos. Por outro lado, e tendo em conta que o gasóleo colorido e marcado era utilizado para aquecimento, iluminação e outros usos, que não a utilização como carburante automóvel, também não existia motivo para não abranger o petróleo e o fuelóleo utilizados para os mesmos fins.

Na realidade, e como resulta do preâmbulo do DL n.º 63/2004, de 22-03, a escolha da base tributável foi orientada pela necessidade de assegurar recursos financeiros que garantissem a estabilidade e continuidade dos apoios a conceder pelo Fundo Florestal. Daí que o adicional incidisse, exclusivamente, sobre a gasolina e os gasóleos, que eram os combustíveis responsáveis pela maior parte da receita fiscal do ISP.

Do mesmo modo, na definição do quantitativo da taxa, não se percebe que externalidades foram tidas em conta, se os «custos da despoluição» se “a diminuição do valor da atmosfera” ou os prejuízos previsíveis das alterações climáticas. (GERALDO, 2013, p. 53) Assumindo que foram tidos em conta os custos associados à despoluição, não se justificava a enorme disparidade entre a taxa fixada para a gasolina e para o gasóleo, tendo em conta o impacto ambiental relativamente semelhante desses combustíveis, em termos de emissões de CO₂.

Note-se que, com a Lei Orçamental de 2005, Lei n.º 55-B/2004, de 30-12, art. 34.º, n.º 5, o valor do adicional seria fixado em 0,005 €/l para a gasolina e 0,0025€/l¹⁴⁹, para os gasóleos, o que era ainda mais incompreensível, dado que a taxa da gasolina passava a ser superior, quando gasóleo tinha um maior teor energético e era um combustível mais poluente. Pelas razões referidas atrás, a criação do adicional para o Fundo Florestal e a consignação de parte da receita a objectivos de política ambiental, era encarada pela doutrina como um “esverdear” do ISP. (SOARES, 2004, p. 114)

Outro exemplo de como as preocupações ambientais foram frequentemente secundarizadas em benefício de outros interesses, prende-se com a transposição da isenção obrigatória prevista no art. 14.º, n.º 1, alínea a), da Directiva n.º 2003/96/CE. A isenção concedida aos hidrocarbonetos

¹⁴⁹ As taxas do adicionamento para o Fundo Florestal, estão actualmente previstas no art. 371.º, da Lei n.º 02/2020, de 31-03, que fixa o seu valor em 0,007 €/l para a gasolina e 0,0035 €/l para o gasóleo rodoviário e o gasóleo colorido e marcado.

sólidos e fuelóleos utilizados na produção de electricidade e nos processos de cogeração, art. 71.º, n.º 1, alínea d) do Código dos IEC, na versão do DL n.º 566/99, de 22-12, introduzida pela Lei Orçamental de 2005, Lei n.º 55-B/2004, de 30-12, contrariava as próprias intenções do Governo, expressas no relatório do OE para 2005, de minimizar o impacto ambiental do sector energético, uma vez que a produção de electricidade a partir de carvão é uma das principais fontes de emissões de gases de efeito estufa.

Razões ligadas à segurança no aprovisionamento e abastecimento de energia, terão estado na base dessa decisão, que ainda assim era injustificada, tendo em conta que embora se tratasse de uma isenção obrigatória, a directiva permitia aos Estados-Membros sujeitar aqueles produtos a imposto, por razões de política ambiental, sem que tivessem de respeitar os níveis mínimos de tributação impostos pela directiva comunitária. Seria necessário esperar até 2018, para se assistir à redução faseada dessa isenção, nos termos da Lei Orçamental de 2018, Lei n.º 114/2017, de 29-12, art. 251.º.

Em sentido contrário, ou seja, no sentido do reforço da componente ambiental do ISP na vertente carbónica, há a registar a introdução no direito nacional, ainda que com relativo atraso, da isenção para os biocombustíveis¹⁵⁰, através do DL n.º 66/2006, de 22-04, que aditou ao Código dos IEC os art.(s) 71.º-A e 78.º. A medida enquadrava-se no art. 16.º, da Directiva n.º 2003/96/CE. Contudo, a Lei Orçamental de 2011, Lei n.º 55-A/2010, de 31-12, veio rever essa isenção, passando a mesma a abranger apenas os biocombustíveis puros, quando produzidos por pequenos produtores dedicados, nos termos do art. 90.º, n.º 1, do Código dos IEC, na versão do DL n.º 73/2010, de 21-06.

Da leitura do Relatório do OE para 2011 retira-se que a decisão esteve ligada à implementação de um novo modelo de incorporação de biocombustíveis, a que não terá sido alheio o facto de a despesa fiscal com este benefício ter crescido significativamente, passando de 45,4 milhões de euros em 2008 para 102,9 milhões em 2010, como consta do referido relatório. Já na Resolução do Conselho de Ministros n.º 21/2008, de 17-01, se fazia referência à mudança de paradigma, que passaria por uma complementaridade entre os mecanismos de atribuição de subsídios e isenções (que deveriam ser reduzidos) e a criação de um mecanismo de certificados de

¹⁵⁰ A definição de biocombustíveis consta do art. 2.º, alíneas e) e i), da Directiva n.º 2009/28/CE, de 23-04-09, JO n.º L 140, de 05-06-09.

incorporação para os biocombustíveis não incluídos no regime de isenção do ISP, penalizando-se a não apresentação de certificado de forma a compensar as emissões adicionais de CO₂.¹⁵¹

No ano de 2007, assistir-se-ia ao reforço da consignação das receitas do ISP a despesa de natureza ambiental, com a criação do Fundo Português de Carbono, pelo DL n.º 71/2006, de 24-03. A crescente consignação da receita do ISP a projectos de natureza ambiental, constitui um claro indicador da natureza recaudatória do imposto. Os objectivos do fundo centravam-se na obtenção de créditos de emissão por via dos mecanismos de flexibilidade previstos no Protocolo de Quioto, provindo parte do seu financiamento do montante das cobranças resultantes da harmonização fiscal entre o gasóleo de aquecimento e o gasóleo rodoviário, nos termos do art. 124.º, n.º 1, alínea a), da Lei Orçamental de 2007, Lei n.º 53-A/2006, de 29-12. Dessa forma, reforçava-se a importância do ISP enquanto instrumento de promoção da política ambiental do país e no auxílio ao cumprimento das nossas obrigações internacionais no que respeitava aos patamares de emissões de CO₂.

Na vigência do Código dos IEC, na versão do DL n.º 566/99, de 22-12, importa ainda fazer referência às alterações ao ISP introduzidas pela Lei Orçamental de 2008, Lei n.º 67-A/2007, de 31-12, que eram justificadas expressamente pelo legislador nacional pela necessidade de cumprir os compromissos assumidos no âmbito do Protocolo de Quioto, como constava da autorização legislativa, art 73.º, n.º 1, da Lei n.º 53-A/2006, de 29-12.

Ora, e para além da já referida revogação da isenção concedida aos produtos utilizados na redução química e em processos electrolíticos, metalúrgicos e mineralógicos, o orçamento de 2008 aditou ao art. 71.º, n.º1, uma nova alínea f), que previa a isenção de ISP para os produtos fornecidos tendo em vista o seu consumo em instalações que estivessem sujeitas ao Plano Nacional de Atribuição de Licenças de Emissão (PNALE) incluindo as novas instalações ou a um Acordo de Racionalização dos Consumos de Energia (ARCE) no que se refere aos produtos petrolíferos e energéticos classificados pelos códigos NC 2701, 2702, 2704 e 2713, ao fuelóleo

¹⁵¹ O DL n.º 117/2010, de 25 de Outubro (com a última redação dada pela DL n.º 8/2021, de 20-01), que transpôs para a ordem jurídica interna os artigos 17.º a 19.º e os anexos III e V da Directiva n.º 2009/28/CE, do Conselho e do Parlamento Europeu, de 23 de Abril, e o n.º 6 do artigo 1.º e o anexo IV da Directiva n.º 2009/30/CE, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 23 de Abril, estabelece os critérios de sustentabilidade para a produção e utilização de biocombustíveis e biolíquidos e define os limites de incorporação obrigatória de biocombustíveis para os anos 2011 a 2020. O cumprimento dessas obrigações é comprovado mediante a apresentação de títulos de biocombustíveis (TdB). A violação por parte dos incorporadores das obrigações de incorporação, dá lugar ao pagamento de compensações que revertem, em parte, para o Fundo Ambiental, conforme art. 24.º e 27.º.

com teor de enxofre igual ou inferior a 1 %, classificado pelo código NC 2710 19 61 e aos gases de petróleo classificados pelo código NC 2711.

O art. 17.º, n.º(s) 2 e 4, da Directiva 2003/96/CE, autoriza os Estados-Membros a aplicar um nível de tributação que pode descer até zero aos produtos energéticos ou à electricidade quando utilizados por empresas com utilização intensiva de energia, desde que as mesmas sejam partes em acordos, regimes de autorização negociáveis ou convénios equivalentes que permitam a realização dos objectivos ambientais ou uma melhor eficiência energética, grosso modo equivalentes ao que seria alcançado caso se tivessem respeitado as taxas mínimas comunitárias.

Acontece que, a opção do legislador nacional, de conceder isenção aos referidos produtos verificada que estivesse apenas uma das condições referidas no art. 71.º, n.º 1, alínea f), do Código dos IEC, na versão do DL n.º 566/99, mostrava-se contrária aos princípios da tributação ambiental da energia e ao direito do ambiente em geral, porquanto poderia configurar uma violação do Princípio do Poluidor Pagador, na medida em que os potenciais beneficiários (as empresas com utilização intensiva de energia, por referência aos art.(s) 2.º e 11.º, do DL n.º 71/2008, de 15-04) tinham recebido a maior parte (ou mesmo a totalidade) das suas licenças de emissão de forma gratuita, nos termos do regime então em vigor, art 14.º, do DL n.º 233/2004, de 14-12, como era referido pela doutrina nacional. (SOARES, 2008, pp. 75, 79 e 90)

O actual Código dos IEC, continua a prever a isenção para os mesmos produtos no art. 89.º, n.º 1, alínea f), mas com a alteração do regime europeu de comércio de licenças de emissões (que passou a estabelecer, como regra geral, a atribuição de licenças através de venda em leilão), o problema atenuou-se, uma vez que apenas os sectores sujeitos às fugas de carbono¹⁵² beneficiam actualmente da atribuição gratuita (até 100%) das licenças de emissões, nos termos do disposto no art. 11.º, n.º(s) 4 e 5, do DL n.º 38/2013, de 15-03.

Refira-se que, só com o orçamento de 2020, Lei n.º 02/2020, de 31-03, art. 350.º, é que seria proposta a eliminação progressiva das referidas isenções. Portanto, e ao contrário das intenções do Governo, expressas na autorização legislativa, a atribuição de uma isenção aos produtos utilizados pelas empresas abrangidas pelo PNALÉ poderia desencadear um efeito contrário ao pretendido.

¹⁵² A lista preliminar de fugas de carbono, 2021-2030, consta da Comunicação da Comissão n.º 2018/C 162/01, JO n.º C 162, de 08-05-2018.

A terceira medida introduzida pelo orçamento de 2008, consistiu na definição de limites mínimos e máximos para as taxas unitárias de ISP aplicadas aos hidrocarbonetos sólidos (NC 2701, 2702, 2704, 2713 1100 00) e aos gases de petróleo utilizados como combustível (NC 2711), nos termos do art. 73.º, n.º(s) 3 e 6, do Código de IEC, na versão do DL n.º 566/99.

Com a publicação da Portaria n.º 1530/2008, de 29-12, seriam fixadas as taxas unitárias daqueles produtos (€ 4,16/1000 kg, para o carvão e € 7,81/1000 kg, para o coque e gases de petróleo usados como combustível), que correspondiam aos limites mínimos dos intervalos estabelecidos no Código de IEC, o que era justificado pelo legislador nacional com base na necessidade de «evitar impactes significativos na economia e a competitividade das empresas de sectores que, até ao momento, vinham beneficiando desta isenção da tributação por mero critério sectorial», conforme era mencionado no preâmbulo do referido diploma.

Ora, se compararmos os novos valores com os níveis de tributação até então em vigor (€ 4,07/1000 kg, para o carvão e coque e € 7,65/1000 kg, para os gases de petróleo usados como combustível, taxas fixadas pelo orçamento de 2006, Lei n.º 60-A/2005, de 30-12), verificamos que o aumento do nível de tributação daqueles produtos foi pouco significativo, situação que não se alteraria, tendo em conta que a Portaria n.º 320-D/2011, de 30-11, voltou a actualizar as taxas de ISP aplicadas ao coque, carvão e gases de petróleo utilizados como combustível, em valores poucos expressivos.

De modo que, muito dificilmente pode afirmar-se que as alterações que acabámos de analisar significaram um ajuste da tributação em ISP dos combustíveis de origem fóssil usados na indústria às emissões de CO₂, com vista a imputar aos utilizadores de carvão, coque de petróleo ou fuelóleo os custos associados às emissões de CO₂ adicionais relativamente à utilização de gás natural, como era dito pelo legislador no preâmbulo do DL n.º 71/2008, de 15-04.

Na realidade, tais medidas confirmam antes, como já havíamos referido, a subalternização dos objectivos ambientais perante a necessidade de garantir a competitividade de certos sectores da economia.

Para concluir a análise às alterações introduzidas ao ISP, na sua vertente ecológica, durante o período de vigência do primeiro Código dos IEC, há que fazer referência à Lei Orçamental de 2009, Lei n.º 64-A/2008, de 31-12. Este diploma transpôs para o direito interno a definição de “nível de tributação”, prevista no art. 4.º, n.º 2, da Directiva n.º 2003/96/CE, que passou a constar do art. 70.º, n.º 2, do Código de IEC (actual art. 88.º, n.º 5).

A alteração estava relacionada com a introdução da Contribuição de Serviço Rodoviário, criada pela Lei n.º 55/2007, de 31-08, que fixava a taxa desse tributo em € 64/1000l para a gasolina e de € 86/1000l para o gasóleo rodoviário¹⁵³. Conforme decorria do art. 4.º, n.º 2, da directiva comunitária, todas as imposições cobradas (com exclusão do IVA), calculadas, directa ou indirectamente, com base na quantidade de produtos petrolíferos, eram tidas em conta para efeitos do cumprimento, pelos Estado-Membros, dos níveis mínimos de tributação impostos pela Directiva Comunitária n.º 2003/96/CE (Anexo I).

Assim, com a entrada em vigor da Directiva n.º 2003/96/CE, passou a ser possível fixar taxas do ISP inferiores aos níveis mínimos definidas pela directiva comunitária, desde que a carga fiscal total sobre os produtos petrolíferos abrangidos pela directiva, não fosse inferior a esse patamar mínimo. Foi o que sucedeu em relação ao gasóleo rodoviário cuja taxa foi reduzida para € 278,41/1000l (a taxa mínima europeia era, em 2009, de € 302/1000l), na decorrência da introdução da Contribuição de Serviço Rodoviário e da necessidade de dar cumprimento ao princípio da neutralidade fiscal previsto no art. 7.º da Lei n.º 55/2007, de 31-08, por referência à Portaria n.º 16-C/2008, de 09/01, que procedeu à revisão das taxas.

Portanto, a possibilidade de ajustar as taxas do ISP em função do conjunto dos impostos indirectos que incidiam sobre os produtos petrolíferos, redundou numa diminuição da eficácia ambiental do imposto. No fundo, a definição de “nível de tributação” era consentânea com a definição comunitária de “imposto ambiental”, assente no critério da base de incidência e do efeito (ambiental) do imposto.

Seguindo esse critério, impostos como a Contribuição de Serviço Rodoviário¹⁵⁴, poderiam ser qualificados de ambientais, já que travavam ou desaceleravam o crescimento das emissões poluentes, em virtude da redução do consumo de combustíveis ditada pelo aumento da carga fiscal sobre esses produtos (efeito-rendimento do imposto). Desse ponto de vista, poderiam ser considerados ambientalmente eficazes, embora a redução das emissões poluentes fosse um mero efeito do imposto.

¹⁵³ As taxas da Contribuição de Serviço Rodoviário, estão actualmente previstas no art. 169.º, da Lei n.º 82-B/2014, de 31-12, que fixa o seu valor em € 87/1000 l para a gasolina, de € 111/1000 l para o gasóleo rodoviário e de € 123/1000 kg para o GPL auto.

¹⁵⁴ A Contribuição de Serviço Rodoviário destinava-se a financiar a rede rodoviário nacional, através da imputação aos condutores os custos da concepção, projecto, construção, conservação, exploração, requalificação e alargamento, dessa infraestrutura, art. 3.º, n.º 2, Lei n.º 55/2007, de 31-08.

Em suma, com o primeiro Código dos IEC, não se alterou, significativamente, a situação anterior que resultava da transposição do Pacote Scrivener, de integração das preocupações ambientais no ISP mediante a concessão de alguns (poucos) incentivos ao uso eficiente e menos poluente da energia, permanecendo o imposto dominado «pela preocupação quase exclusiva de obtenção de receitas». (NABAIS, 2003, p.36)

Isso foi particularmente evidente, mais uma vez, em relação à componente energética. Note-se que, o art. 5.º, 2.ª travessão, da Directiva n.º 2003/96/CE, permitia a fixação de taxas diferenciadas de ISP de acordo com os níveis quantitativos de consumo de electricidade e produtos energéticos utilizados para fins de aquecimento, em vista à promoção de um consumo mais eficiente.

Contudo, essa disposição não foi (ainda) transposta para o direito interno, optando antes o Governo por efectuar essa diferenciação por via das taxas do IVA, através da criação de escalões de consumo de electricidade baseados na estrutura de potência contratada existente no mercado eléctrico, aplicando aos fornecimentos de electricidade de reduzido valor, taxas mais reduzidas, nos termos da autorização legislativa constante do art. 342.º, n.º 5 e 6, da Lei n.º 02/2020, de 31-03.

O Código dos IEC, resultante do DL n.º 73/2010, de 21-06, trouxe várias alterações à componente ambiental do ISP, algumas das quais já aqui referidas quando da análise ao anterior código. Sem dúvida que a principal alteração consistiu na introdução da «taxa de carbono» que analisaremos na parte final deste trabalho.

Assim, nesta fase há a assinalar a isenção concedida à electricidade utilizada para o transporte de passageiros e de mercadorias por via férrea em comboio, metropolitano ou eléctrico, e por tróleí, art. 89.º, n.º 2, alínea d), do Código dos IEC, introduzida pela Lei Orçamental de 2012, Lei n.º 64-B/2011, de 30-12, art. 132.º, que constituía um contributo para a descarbonização do sector dos transportes.

No ano seguinte e com o orçamento de 2013, Lei n.º 66-B/2012, de 31-12, seria, finalmente, alargada a base de incidência do ISP ao gás natural utilizado como combustível.

Muito importante, do ponto de vista do impacto negativo na composição da atmosfera, seria a introdução do regime especial de reembolso parcial do ISP para o gasóleo (gasóleo profissional) utilizado no transporte comercial de mercadorias, através do aditamento ao Código dos IEC, do art. 93.º-A, pela Lei n.º 24/2016, de 22-08. As condições do reembolso viriam a constar da Portaria n.º 246-A/2016, de 08/09.

Já no que concerne aos transportes públicos, limitou-se a isenção prevista no art. 89.º, n.º 1, alínea e), do Código dos IEC, aos gases carburantes consumidos nos transportes públicos de passageiros, nos termos do art. 157.º, da Lei n.º 07-A/2016, de 30-03. Portanto, estávamos perante duas medidas para o mesmo sector que eram, aparentemente, contraditórias.

No sector produtivo, e como já havíamos referido, assistiu-se à redução gradual da isenção concedida aos hidrocarbonetos sólidos utilizados na produção de electricidade, através da Lei Orçamental de 2018, Lei n.º 114/2017, de 28-12, que previa um regime transitório, art. 351.º, que seria depois estendido aos hidrocarbonetos gasosos e ao fuelóleo, com o orçamento de 2020, Lei n.º 02/2020, de 31-03, art. 349.º.

Em 2018, proibia-se a repercussão da taxa de ISP na factura dos consumidores finais de electricidade, imputando-se desse modo os custos da transição energética aos produtores, em aplicação do Princípio do Poluidor Pagador. As referidas medidas visavam garantir «o cumprimento das metas expressas no Roteiro para a Neutralidade Carbónica em 2050, no Plano Nacional Energia e Clima 2030 e os demais objetivos de ação climática e transição energética.»¹⁵⁵

Aqui chegados, resta-nos analisar aquela que pode ser considerada a medida emblemática da apelidada Reforma da Fiscalidade Verde, concretizada pela Lei n.º 82-D/2014, de 31-12, ou seja, a criação do adicionamento sobre as emissões de CO₂, através do aditamento ao Código dos IEC, do art. 92.º-A.

As razões que determinaram a introdução da denominada “taxa de carbono”, encontram-se descritas no Projecto de Reforma da Fiscalidade Verde (pp. 65-93), tornado público em Setembro de 2014. Em abono da tributação do carbono no sector não CELE (sob a forma de um adicionamento, com a taxa indexada ao preço do carbono no sector CELE), argumentava-se que os impostos sob o carbono pareciam ter um «efeito lento e ténue, mas certo, no direccionamento de comportamentos, atuando essencialmente como sinalizadores para o desenvolvimento tecnológico e o investimento».

Outro dos argumentos utilizados, consistia na boa capacidade recaudatória dos impostos sobre o CO₂, que actuando com base no Princípio do Poluidor Pagador, internalizavam as

¹⁵⁵ O Programa Nacional para as Alterações Climáticas 2020/2030 (PNAC 2020/2030), estabelece como objectivo, assegurar uma trajetória sustentável de redução das emissões de GEE de forma a alcançar uma meta de -18% a -23% em 2020 e de -30% a -40% em 2030, em relação a 2005, garantindo o cumprimento dos compromissos nacionais de mitigação e colocando Portugal em linha com os objetivos europeus e com o Acordo de Paris. (ver Resolução do Conselho de Ministros n.º 56/2015, de 30-07)

externalidades resultantes do consumo de combustíveis fósseis, gerando receita pública que poderia servir para atenuar a carga fiscal que tinha efeitos de distorção sobre a economia. Ou seja, e como era dito no referido documento, os motivos para a introdução de impostos sobre o carbono incluíam uma combinação de interesses entre os quais os mais relevantes eram os ambientais, os económicos e os sociais, não obstante a experiência mostrar que os impostos sobre o carbono geravam um impacto pouco substancial sobre o nível de emissões.

Admitia-se, assim, que os impostos sobre o carbono haviam servido, na maioria dos casos, para obter receitas públicas, sendo, por isso, qualificados de “impostos relacionados com o ambiente”.

No caso da taxa de carbono nacional, seguiu-se a mesma argumentação, considerando-se que a mesma traduzia a aplicação do Princípio do Poluidor Pagador e permitia «obter receitas públicas de forma mais justa e socialmente mais positiva do que a tributação do trabalho ou do investimento», podendo justificar-se «pela necessidade de sinalizar comportamentos ao nível das opções energéticas e de investimento, em sectores não abrangidos pelo regime CELE (transportes, serviços, particulares e pequena indústria), internalizando os custos que essas emissões geram para a sociedade.

Portanto, tratava-se de sujeitar os sectores fora do CELE, a um sinal de “preço do carbono”, impondo-lhes custos sempre que os mesmos procedessem à emissão de CO₂. A fácil implementação do imposto e o facto de estar pendente a revisão da Directiva n.º 2003/96/CE, em que a proposta da Comissão previa a decomposição da tributação da energia, em duas componentes (energia/CO₂), eram outras das razões invocadas para a introdução da taxa de carbono.

Note-se que, apesar da criação da taxa de carbono ser justificada, em parte, pela revisão da Directiva n.º 2003/96/CE, o projecto de reforma não contemplava qualquer alteração à componente energética do ISP, ao contrário do que acontecia com a proposta de revisão da directiva, COM (2011) 168/169 final, de 13-04-11.

De facto, nesse documento assim como no documento de trabalho sobre a avaliação do impacto das alterações à Directiva 2003/96/CE, SEC (2011) 409 final, Vol. I (p. 19), de 13-04-11, a Comissão realçava a necessidade de taxar as fontes de energia de acordo com o seu conteúdo energético (quanto maior for a presença da substância activa responsável pelo poder calorífico do produto, maior deverá ser a carga fiscal), a fim de assegurar uma tributação neutral dos carburantes e dos combustíveis para aquecimento.

Uma tributação neutra dos produtos energéticos permitia obter poupanças de energia na mesma proporção ao longo de toda a cadeia energética, gerando receitas de uma forma igualmente neutra e, principalmente, não distorcia os efeitos da tributação do carbono (ou do preço do carbono). Assim, deveria procurar-se, em primeiro lugar, tributar os produtos energéticos em função das características que lhes conferem utilidade, ou seja, do poder calorífico e não do volume ou da massa.

Esse pressuposto era seguido em todas as propostas de tributação da energia e do carbono apresentadas pela Comissão, a começar pela proposta de directiva COM (92) 226 final, de 30-06. Nos considerandos da proposta falava-se mesmo de uma “estratégia de conjunto” com o objectivo de obter «quer a racionalização da utilização da energia quer a modificação das fontes de energia utilizadas em favor de fontes menos poluentes».

De forma que, nos art.(s) 8.º e 9.º, desenhava-se uma taxa única, composta por duas componentes, uma relativa ao teor de CO₂ e outra referente ao valor energético de cada produto, em vista a obter-se um efeito modular do ponto de vista do consumo de energia e do impacto ambiental. A taxa do imposto deveria constituir um adicional às taxas aplicadas pelos Estados-Membros no âmbito dos impostos harmonizados sobre o consumo sobre óleos minerais, Directivas n.º (s) 92/82/CEE e 92/81/CEE, devendo assegurar-se a independência do imposto em relação aos outros impostos indirectos sobre os mesmos produtos, de forma a não prejudicar a sua eficácia.

A proposta apresentada em 2007, SEC (2007) 388 final, de 28-03-07, assentava em pressupostos idênticos, correspondendo a componente energética ao equivalente em termos de teor energético, das taxas mínimas harmonizadas ao abrigo da Directiva n.º 2003/96/CE, o que implicou a manutenção de taxas diferenciadas de acordo com a utilização final dos produtos, reduzindo-se, em face dessa opção, o efeito modular do imposto. Quanto à componente carbónica, proponha-se a fixação de níveis mínimos de tributação com base na conversão do teor energético dos produtos em emissões de CO₂, que eram tributadas de acordo com a quantidade de produto consumido. Portanto, tratava-se de decompor os níveis mínimos de tributação em duas componentes distintas, uma relativa ao consumo geral energia e outra ao nível de emissões de CO₂.

Por fim, a proposta de revisão da Directiva n.º 2003/96/CE, COM (2011) 168/169 final, de 13-04-11, retomou a solução anterior, de decomposição dos níveis mínimos em duas componentes, uma relativa à tributação geral do consumo de energia e outra relacionada com o CO₂. Como

era referido nos considerandos da proposta, no interesse da neutralidade fiscal, a componente energética do imposto deveria ser calculada por referência ao teor energético dos produtos, fixando-se taxas iguais para todos os produtos incluídos na mesma categoria, admitindo-se, no entanto, a fixação de taxas superiores para os carburantes, como forma de garantir aos Estados-Membros um nível de receita aceitável.

Em termos práticos, a tributação de acordo com o teor energético obstava a que, por exemplo, com a mesma quantidade de combustível (8l) e aplicando as taxas mínimas comunitárias, um condutor de um carro a diesel percorresse uma maior distância (132 Km), emitindo mais 32% de CO₂, que um condutor de um carro a gasolina (100 Km), e, ainda assim, suportasse a mesma carga fiscal que este. O que, naturalmente, constituía um desincentivo à eficiência energética, com os consequentes efeitos negativos nos níveis de concentração de carbono na atmosfera.

Portanto, a tributação de acordo com o valor energético traduz-se num incentivo ao consumo eficiente de energia, permitindo, ao mesmo tempo, obter uma diferenciação fiscal mais automática e linear em benefício de fontes de energia mais respeitadoras do ambiente. Consequentemente, o impacto ambiental da tributação do carbono dependia, antes de mais, da correcta configuração da componente do imposto não associada directamente às questões ambientais.

Acontece que, no projecto de reforma não era feita qualquer referência à componente energética do ISP. Pelo que, manteve-se a situação que já vinha do código anterior, de tributação de acordo com o volume ou a massa, com as taxas a reflectirem, muito mais, o peso fiscal de cada produto e a necessidade de acautelar o impacto económico do imposto sobre determinadores sectores da economia, do que os aspectos ligados ao ambiente e à eficiência energética, não existindo, de facto, incentivos relevantes nessa área. (SOARES, 2004, p.114)

Efectivamente, no quadro actual de tributação dos produtos energéticos e da electricidade, apenas o gás natural e a electricidade são tributados de acordo com o valor energético, nos termos do art. 91.º, do Código dos IEC, na versão do DL n.º 73/2010, de 21-06.

É certo que se assistiu à progressiva convergência das taxas de ISP aplicadas aos principais carburantes, o que permitiu alcançar uma maior neutralidade fiscal do imposto, aumentando-se, desse modo, a eficácia ambiental da taxa de carbono. Contudo, só se conseguirá atingir o objectivo pretendido com a introdução da tributação do carbono, se se tiver em conta o diferente teor energético dos produtos, devido ao efeito de distorção causado pela tributação dos produtos energéticos em função da quantidade de combustível utilizado.

Pelo que, e como referimos quando analisámos o adicional para o Fundo Florestal, tratando-se de um imposto acessório, a taxa de carbono sofria das vicissitudes do imposto principal, desde logo, as decorrentes da incorrecta configuração da base tributável. Claro está que, a eficácia ambiental da tributação do carbono depende também da própria configuração do imposto, ao nível da base de incidência, da taxa e dos sujeitos passivos. Pelo que, importa agora analisar a estrutura da taxa de carbono, art. 92-A, do Códigos dos IEC.

O adicionamento sobre as emissões de CO₂, cuja criação estava prevista na Resolução n.º 63/2003, de 28-04, constitui uma figura jurídica relativamente simples, que visa agravar a tributação de alguns produtos energéticos, à semelhança do que acontece com o adicional para o Fundo Florestal Permanente.

Em termos de incidência objectiva são abrangidos pelo imposto a gasolina, petróleo, gasóleo (gasóleo rodoviário, gasóleo colorido e marcado e gasóleo de aquecimento), GPL, gás natural, fuelóleo, coque e carvão, por referência ao art. 2.º, da Portaria n.º 420-B/2015, de 31-12.

A taxa do imposto corresponde, em cada ano (t), à média aritmética do preço resultante dos leilões de licenças de emissão de gases de efeito de estufa, realizadas no âmbito do Comércio Europeu de Licenças de Emissão, entre 1 de outubro do ano $t-2$ e 30 de setembro do ano $t-1$, nos termos da fórmula constante do art. 92.º-A, n.º 2, na versão dada pelo orçamento de 2019.

Assim, o valor do adicionamento é dado pela multiplicação da taxa pelos “factores de adicionamento” ou “factores de emissão”, que reflectem o teor de carbono de cada produto (kg CO₂/1000l/t/Gj). O impacto ambiental da taxa de carbono vai depender, pois, da correcta fixação dos factores de adicionamento. De acordo com as normas comunitárias, art. 4.º, n.º 2, da Directiva 2003/96/CE, o valor do adicionamento deverá ser fixado, directa ou indirectamente, por referência à quantidade de combustível introduzida no consumo.

Por essa razão, há que estabelecer uma correspondência entre a quantidade de produto consumido (1000l, Gj ou 1000Kg) e o nível de emissões de carbono gerado durante o processo de combustão. Os factores de adicionamento reflectem, assim, o índice de contaminação potencial, dos diferentes hidrocarbonetos abrangidos pela taxa de carbono.

Em face da opção do legislador nacional de indexar o valor da taxa de carbono ao preço da t/CO₂ em vigor no mercado europeu de licenças de emissões (CELE), fazia todo o sentido recorrer, como era sugerido pela Comissão, aos métodos e factores de conversão (FE e PCI) utilizados para calcular as emissões abrangidas por aquele mecanismo de mercado e que constavam do Anexo II, da Directiva n.º 2006/32/CE, de 05-04 e Decisão da Comissão n.º

2007/589/CE, de 18-07, actual Anexo VI, do Regulamento (UE) n.º 2018/2066, da Comissão, de 19-12-2018, JO n.º L 334, de 31-12-2018. Esses valores seriam adaptados à realidade nacional, através do Despacho n.º 17313/2008, de 26-06.

Ora, se atentarmos aos estudos técnicos da comissão revisora (Quadro 9, do Relatório Técnico de Avaliação, *Sobre os Efeitos Ambientais e Económicos de Uma Nova Tributação do Carbono em Portugal*, Comissão para a Reforma da Fiscalidade Verde, 2014, p. 29), concluímos que os factores de adição correspondem ao produto do factor de emissão (FE) pelo poder calorífico inferior (PCI), de cada combustível, não resultando no entanto claro, em que valores se baseou o legislador, uma vez que os factores de adição mencionados no referido relatório técnico, não correspondem, pelo menos em relação a alguns combustíveis, aos que constam das portarias que fixam o valor do adição.¹⁵⁶

Por uma questão de clareza e transparência, e tal como recomendado pelo CES, no parecer elaborado a propósito da proposta de revisão da DTE, COM (2011) 168/169 final, de 13-04-11¹⁵⁷, era aconselhável que os métodos e os factores de conversão utilizados no cálculo dos factores de adição, constassem da portaria que fixa o montante da taxa de carbono. No mesmo sentido, veja-se a recomendação que consta do relatório da Unidade Técnica de Apoio Orçamental (UTA O), n.º 5/2019, ponto 21, p.9.

Outra conclusão que podemos retirar, é a de que o legislador nacional optou por estabelecer os factores de adição por referência a categorias de produtos contaminantes (gasolinas, gasóleos, petróleos, fuelóleos, etc.), não atendendo ao facto de cada um deles poder apresentar um potencial de contaminação diferente, como acontece no caso dos hidrocarbonetos sólidos, em que o lignito detém um teor de carbono fixo inferior ao da hulha, o que favorece os produtos mais danosos para o ambiente, apesar de reduzir os custos administrativos do imposto. (veja-se neste sentido, SOARES,2001, p. 449)

No ano de 2016, a taxa de carbono foi fixada em 6,67 €/tCO₂, sendo actualmente de 23,619 €/tCO₂¹⁵⁸. Note-se que, o relatório técnico¹⁵⁹ sobre os impactos económicos e ambientais da taxa de carbono sugeria uma taxa inicial de 15€/tCO₂, enquanto a proposta comunitária de

¹⁵⁶ É provável que se tenha recorrido aos factores de conversão indicados no Inventário Nacional de Emissões Atmosféricas (INERPA), uma vez que é com base neles que são determinadas as emissões de CO₂ abrangidas pelo regime CELE, talqualmente informação disponibilizada pela Agência Portuguesa do Ambiente (APA).

¹⁵⁷ JO n.º C 24, de 28-01-12, p. 77, ponto 5.3.5.

¹⁵⁸ Portarias n.º 420-B/2015 de 31-12 e n.º 42/2020, de 14-02, art. 3.º.

¹⁵⁹ Relatório Técnico de Avaliação, *Sobre os Efeitos Ambientais e Económicos de Uma Nova Tributação do Carbono em Portugal*, Comissão para a Reforma da Fiscalidade Verde, 2014.

tributação do carbono apontava para um valor mínimo de 20 €/tCO₂ em 2011. Como era dito no referido relatório (p.93), níveis mais baixos de tributação, ou seja, inferiores a 15€/tCO₂, reduziriam os resultados ambientais e económicos positivos associados à reforma fiscal verde, verificando-se o oposto com a subida do nível de tributação.

Acontece que, o preço do carbono no mercado europeu manteve-se sempre abaixo daquele valor, até ao 2.º trimestre de 2018 ¹⁶⁰. Em 2019, a taxa de carbono era de 12,79 €/tCO₂, nos termos da Portaria n.º 6-A/2019, de 04-01. Portanto, podemos concluir que os valores da taxa de carbono mantiveram-se quase sempre abaixo do nível desejável, em termos de eficácia ambiental.

No art. 92.º-A, n.º 3, permite-se que o Governo fixe a taxa de forma mais ou menos discricionária, ou seja, sem recurso à fórmula do n.º 2, estabelecendo um valor mínimo que seria actualizado anualmente. No fundo, a referida disposição traduz-se numa “válvula de escape”, que permite ao Governo, por um lado, adequar o valor do gravame em função da reacção dos agentes económicos e, por outro, mitigar os efeitos económicos de uma subida abrupta do preço do carbono no mercado europeu das licenças de emissões.

Foi o que aconteceu no ano de 2018, em que o preço do carbono no mercado europeu quase que triplicou, passando dos 8 €/tCO₂ para um valor próximo dos 24 €/tCO₂, o que terá obrigado o Governo a alterar o montante e/ou a regra de cálculo da taxa. De facto, os orçamentos para 2018, 2019 e 2020, continham um regime transitório de tributação em sede de ISP para os produtos abrangidos pela isenção do art. 89.º, n.º 1, alínea d), do Código dos IEC.

Assim, no art. 251.º, n.º 1, da Lei Orçamental de 2018, previa-se a tributação dos produtos identificados pelos códigos NC 2701, 2702 e 2704, com uma taxa correspondente a 10 % da taxa de adicionamento sobre as emissões de CO₂, prevista no art. 92.º-A do Código dos IEC. Saliente-se que o art. 251.º, n.º 6, proibia a repercussão do imposto (ISP e taxa de carbono) na factura dos consumidores, mas apenas em relação ao ano de 2018.

No ano seguinte, com a Lei Orçamental de 2019, Lei n.º 71/2018, de 31-12, art. 283.º, n.º 3 e 4, foi-se mais longe, alterando-se, simultaneamente, o montante e a própria regra de cálculo da taxa de carbono aplicada aqueles produtos, que passou a ser fixada com base num preço que resultava da diferença entre um preço de referência para o CO₂ estabelecido em 20 €/tCO₂ e o

¹⁶⁰ Sobre a evolução do preço do carbono no mercado CELE, leia-se o relatório da Comissão sobre o funcionamento do mercado europeu do carbono, COM (2019) 557 final, de 31-10.

preço resultante da aplicação do n.º 2 do artigo 92.º-A do Código dos IEC, com o limite máximo de 5 €/tCO₂. O que resultou no apuramento da taxa de 5 €/tCO₂, sendo que a taxa aplicada aos hidrocarbonetos sólidos correspondia agora a 25% desse valor.

Por fim, e com o actual orçamento, Lei n.º 02/2020, de 31-03, manteve-se a mesma forma de cálculo para o carvão e coque, alterando-se apenas o preço de referência do carbono, que passou a ser de 25 €/tCO₂, e o montante da taxa, que subiu para 50% da taxa do adicionamento sobre as emissões CO₂, nos termos do art. 349.º, n.º 1 e 2. Nos n.º(s) 4 e 6, da mesma norma estendia-se o regime especial de tributação ao fuelóleo e ao gás natural, que eram tributados com uma taxa correspondente a 25% e 10%, respectivamente, da taxa do adicionamento sobre as emissões CO₂, calculada nos termos do art. 92.º-A.

Na prática, o regime que acabámos de analisar traduziu-se na aplicação de taxas de carbono mais reduzidas aos produtos utilizados na produção de eletricidade, eletricidade e calor ou gás de cidade, contrariando o objectivo da taxa de carbono, que era o de promover a transição tendencial para uma economia de baixo carbono, através de um estímulo uniforme à utilização de fontes de energia mais limpas.

Outro aspecto da estrutura do imposto que importa referir decorre do art. 92.º-A, n.º 4, que define a incidência da taxa de carbono por referência à incidência do próprio ISP. Da aplicação dessa norma resulta que as isenções constantes do art. 89.º e 90.º, do Código dos IEC (com excepção da isenção referida no art. 92.º-A, n.º 6), abrangem igualmente a taxa de carbono, contrariando as recomendações da Comissão no sentido das reduções e isenções facultativas deverem ser, tanto quanto possível, limitadas à tributação geral do consumo de energia, a fim de estabelecer um sinal de preço do CO₂ abrangente e coerente fora do mercado CELE, como era dito nos considerandos da proposta de revisão, COM (2011) 168/169 final, de 13-04.

Refira-se que, a proposta comunitária previa um conjunto mais alargado de medidas, entre as quais a tributação das emissões de CO₂, causadas pelos produtos obtidos a partir da biomassa, o que não acontece à luz do actual código, visto que esses produtos beneficiam de isenção em termos de ISP.

O que referimos atrás é aplicável ao regime de reembolso parcial do gasóleo profissional, que ao abranger a própria taxa de carbono, 93.º-A, n.º 2, do Código dos IEC (e art. 3.º, da Portaria n.º 246-A/2016, de 08-09), acaba por excluir do sinal de preço do carbono uma parte significativa do sector dos transportes, sendo este um dos sectores com maior nível de emissões.

Em suma, os sectores da produção de energia e dos transportes de passageiros e mercadorias (que são responsáveis pela maior percentagem de CO₂ libertado para a atmosfera e onde seria de esperar uma alteração dos comportamentos, devido ao maior poder económico dos agentes económicos) foram excluídos, pelo menos parcialmente, da incidência da taxa de carbono, acabando o sinal de preço do carbono por reflectir-se com maior intensidade nos sectores mais desfavorecidos (no sector doméstico), onde não existem alternativas viáveis do ponto de vista económico.

Conclui-se, portanto, que a taxa de carbono, quer pela sua estrutura, quer pela sua inserção no ISP, reconduz-se à noção de “imposto relacionado com o ambiente”, inserindo-se num processo de “reforma fiscal ambiental”, mais focado na obtenção de receitas (com efeitos laterais positivos para o ambiente) do que na regulação de comportamentos¹⁶¹. Ou seja, trata-se de um instrumento que funciona como sinal de preço «que, através do mero funcionamento, é susceptível de gerar, em menor ou maior grau, melhoria ambiental»¹⁶².

3. Conclusões finais:

1. A humanidade defronta-se com um problema ambiental sem precedentes na sua história recente. O aumento das emissões de gases com efeito de estufa, com origem, em grande parte, no consumo excessivo de fontes de energia fósseis, conjugado com a degradação dos sumidouros naturais de carbono, levou ao aumento das concentrações daqueles gases na atmosfera, causa directa da subida gradual da temperatura média global que se vem registando desde a era pré-industrial. O aquecimento generalizado do planeta é responsável pela alteração dos padrões do clima e pelo surgimento de fenómenos climáticos atípicos, com impactos negativos nos sistemas sociais e ecossistemas naturais, que são difíceis de mensurar em termos económicos. Acresce que, à medida que a temperatura vai aumentando, torna-se mais difícil prever trajetórias adequadas de redução das emissões. Apenas a remoção do carbono atmosférico, em grande escala, por um período sustentado,

¹⁶¹ As conclusões do Relatório da Estado do Ambiente, 2019, Portal do Ambiente, confirmam o que referimos: «[o] sector dos transportes, em grande parte dominado pelo tráfego rodoviário, apresenta o maior crescimento de emissões no período 1990-2017: 68%. Após o crescimento constante até ao início dos anos 2000, ao qual se seguiu um período de estabilização, registou-se após 2005 um decréscimo das emissões deste sector. Nos anos mais recentes, regista-se contudo uma inversão desta tendência, com o aumento de 8,4% das emissões dos transportes entre 2013 e 2017.»

¹⁶² Relatório Preliminar, *Princípios Orientadores da Reforma da Fiscalidade Verde*, Comissão para a Reforma da Fiscalidade Verde, 2014, p. 53.

impedirá que os danos nos sistemas naturais e humanos se tornem irreversíveis, numa escala temporal de vários séculos a milénios.

2. Estamos, pois, perante um fenómeno de poluição atmosférica que se estende no espaço (à escala global) e no tempo, na medida em que os principais gases com efeito de estufa, nomeadamente o CO₂, permanecem na atmosfera por várias décadas a séculos, fazendo com que a temperatura global continue a aumentar ou mantenha-se elevada, mesmo depois das emissões terem estabilizado ou cessado. Ou seja, trata-se de um caso de emissões contaminantes com efeito persistente, que só poderá ser resolvido através de uma ampla cooperação à escala planetária. Isso significa, por um lado, que os custos com as políticas ambientais terão de ser assumidos muito antes da concretização dos potenciais benefícios, envolvendo várias gerações e, por outro, que os impostos podem não ser, à partida, o instrumento adequado à resolução do problema, devido as dificuldades em fixar o seu montante.
3. A estratégia inicial da UE de combate às emissões de CO₂ com origem no sector energético, passou, no que respeita à utilização dos denominados instrumentos económicos de defesa do ambiente, por uma mais ampla utilização de medidas fiscais, como a introdução de um imposto específico sobre a energia/CO₂ – COM (92) 226 final, de 30-06. Com a introdução do referido imposto, pretendia-se promover a eficiência energética e alterar a estrutura do consumo de energia, no sentido de privilegiar o uso de combustíveis e carburantes menos poluentes, o que seria conseguido através da subida dos preços e da consequente transferência para os consumidores dos custos reais da utilização da energia. Do lado da oferta, procurava-se, através do aumento do preço, dinamizar o mercado de produção de energia condição essencial à transição energética.
4. Contudo, e à medida que os dados científicos mostravam que se tornava cada vez mais difícil traçar trajectórias de redução das emissões e que uma subida, ainda que pequena, da temperatura média global, poderia gerar danos irreversíveis no meio ambiente, tornou-se cada vez mais premente introduzir novas medidas, como os direitos de emissão (o mercado CELE), que ofereciam uma maior previsibilidade quanto ao nível de controlo a atingir.
5. A transversalidade do problema ambiental originado pelo consumo de energias fósseis, obrigou à concertação das políticas comunitárias em diversos domínios – fiscal, energia, ambiente, transportes, indústria –. Como era dito no parecer do CES n.º 93/C 108/06, de 19-04-93, a instituição de um imposto sobre a energia/CO₂, com finalidades ambientais, não poderia repercutir-se negativamente na competitividade da indústria comunitária,

nomeadamente da indústria automóvel. Do mesmo modo, não poderia ser colocada em causa a segurança no abastecimento de energia, em consequência do possível desmantelamento das capacidades carboníferas europeias. No domínio dos transportes, haveria que ter em conta que a maioria da frota comercial e dos transportes colectivos europeus, era movida a gásóleo, sendo então necessário acautelar o impacto decorrente do aumento da carga fiscal desse combustível. Por outro lado, não poderiam ser esquecidas as necessidades da população a vários níveis, o que implicava, por exemplo, a moderação dos preços dos combustíveis para aquecimento. E, principalmente, teriam de ser facultadas aos consumidores «alternativas práticas», como bons transportes públicos e energias alternativas mais limpas, o que não poderia ser conseguido sem a liberalização do mercado da energia. Em suma, e como era referido pelo CES, as medidas de ajustamento da economia europeia requeriam um «quadro temporal de ajustamento apropriado». Só que, o tempo era uma variável não negociável, devido à natureza urgente do problema das alterações climáticas. Se à escala temporal humana, um aumento de 0,5 °C da temperatura média global, desde a era pré-industrial, podia considerar-se pouco significativo, à escala milenar, um aumento dessa amplitude, significava um aumento brusco e muito acentuado da temperatura do planeta. De forma que, era necessária uma intervenção «o mais rápida possível», sob pena de «[a] não haver intervenção política tempestiva, não se pode excluir que, uma vez manifestadas alterações climáticas sensíveis no mundo, a pressão da opinião pública acabe por compelir as instâncias políticas a tomar medidas radicais, dadas as quais deixe, então, de ser possível proceder a ajustamentos estruturais razoáveis da indústria» . (ponto 1.2.1, CES n.º 93/C 108/06) Ora, as últimas declarações da Comissão Europeia a propósito da necessidade de ajustar as metas de redução das emissões de GEE, estabelecendo objectivos mais exigentes, com os inevitáveis impactos na economia europeia, mostram como as previsões do CES estavam certas.

6. A ausência de políticas comunitárias consentâneas com a urgência do problema das alterações climáticas, deveu-se, em grande medida, à falta de vontade política dos Estados-Membros, traduzida nos sucessivos bloqueios do processo decisório, em resultado da regra da unanimidade. Um exemplo do que acabámos de referir, é a condução da política fiscal da UE na área da tributação da energia, onde se incluí a já referida proposta de directiva relativa à instituição de um imposto sobre a energia/CO₂ e o processo de harmonização dos impostos especiais sobre o consumo de produtos energéticos, que culminou com a aprovação da Directiva n.º 2003/96/CE, de 27-20.

7. A proposta de Directiva COM (92) 226 final, de 30-06, aproximava-se, em muito aspectos, da concepção de um gravame ecológico em sentido próprio sobre a energia. Desde logo, a base de incidência do imposto abarcava todas as formas de energia, incluindo as fontes de energia secundárias, no caso, a electricidade, com excepção das energias renováveis. No caso da electricidade, cujo consumo não constitui um acto poluente, eram fixadas taxas diferenciadas consoante as fontes utilizadas na sua produção, beneficiando-se a hidroelectricidade. Quanto à base tributável, previa-se a decomposição da mesma em duas componentes distintas, uma relativa ao teor energético dos produtos e outra referente ao volume de CO₂ emitido, o que permitia, desde logo, tributar mais fortemente os produtos mais poluentes. Inicialmente, fixava-se a taxa do imposto em 17,70 ecu/to_e indexada ao preço do barril do petróleo. Com a introdução do imposto procurava-se estabilizar as emissões de CO₂, no ano 2000, aos níveis de 1990. A proposta afastava-se, assim, de um imposto pigouviano puro, optando-se antes pela fixação da taxa em função de um patamar aceitável de poluição. Era visível a preocupação em tributar uniformemente todos as fontes de energia, independentemente da utilização dos produtos ou do utilizador final, pelo que, instituíam-se taxas idênticas para todos os produtos e limitavam-se as isenções aos casos justificados pela necessidade de salvaguardar a competitividade das empresas com consumos de energia elevados. Por outro lado, não poderia verificar-se um aumento da carga fiscal total dos Estados-Membros, pelo que a introdução do imposto deveria constituir uma oportunidade para reformar os sistemas fiscais nacionais, transferindo a carga fiscal do factor trabalho para o factor recursos energéticos. Não obstante o carácter inovador e rigor técnico da proposta, a mesma seria rejeitada em definitivo no Conselho Ecofin de 11-03-96.
8. Ao contrário da proposta de directiva COM (92) 226 final, as propostas apresentadas no âmbito do processo de harmonização dos impostos especiais sobre o consumo de energia, foram dominadas, essencialmente, por preocupações ligadas à salvaguarda da concorrência e pela necessidade de garantir a competitividade da economia europeia e a arrecadação de receita fiscal a nível nacional. Assim, a Directiva n.º 92/82/CEE, de 19-10-92, procurava nivelar as taxas pelo patamar mais baixo possível, rejeitando a introdução de taxas objectivo estabelecidas de acordo com as metas de redução as emissões de CO₂. Ainda, eram fixadas taxas diferenciadas consoante a utilização final dos produtos – carburantes, combustíveis para fins comerciais e industriais e combustíveis para aquecimento –. Ao nível da base de incidência do imposto, a Directiva n.º 92/81/CEE, de 19-10-92, excluía os

hidrocarbonetos sólidos e o gás natural utilizado como combustível, bem como a electricidade, sendo o imposto calculado em função da quantidade consumida, sem se atender ao teor energético dos produtos e ao volume de emissões poluentes. No que concerne aos objectivos ambientais, previam-se medidas pontuais, como a fixação de taxas diferenciadas para as gasolinas consoante o teor de chumbo e taxas reduzidas para os carburantes ditos alternativos, a que se juntava a previsão de algumas isenções onde era possível descortinar preocupações ambientais. Como forma de contornar as limitações da directiva, previa-se a possibilidade de os Estados-Membros atribuírem outras isenções, nomeadamente por questões ambientais. Portanto, as directivas incluídas no Pacote Scrivener não continham medidas de promoção da eficiência energética e quanto à componente ambiental, as poucas medidas previstas, eram direccionadas a melhoria da qualidade do ar, não existindo qualquer medida directamente ligada à mitigação das emissões de CO₂ e ao problema do aquecimento global.

9. A Directiva n.º 2003/96/CE, de 27-10, manteve, no essencial, a estrutura de tributação da energia arquitectada pelo Pacote Scrivener, não obstante a inclusão de um leque de novas disposições orientadas, nomeadamente, por preocupações ambientais. Entre as alterações, destacava-se o alargamento da base de incidência do imposto por forma a incluir os hidrocarbonetos sólidos, o gás natural combustível e a electricidade, assim como a previsão da regra da tributação dos combustíveis em função do teor energético. Excluindo essas alterações, e no que respeita à vertente ecológica da tributação da energia, manteve-se o esquema herdado das anteriores directivas, assente na concessão de incentivos fiscais (isenções, taxas diferenciadas e taxas reduzidas). Nessa linha, permitia-se agora, por exemplo, o estabelecimento de taxas diferenciadas para a electricidade e os combustíveis para aquecimento, em função do nível de consumo (art.º 5.º, 2.º travessão), a fim de promover a eficiência energética. Ao nível das isenções, destacavam-se os benefícios atribuídos à electricidade [art. 15.º, n.º 1, alínea b)] e a criação de um regime especial para os biocombustíveis (art. 16.º). Contudo, e ao contrário do que seria recomendável, os incentivos fiscais estabelecidos por razões ambientais tinham carácter facultativo, o que não se ajustava à implementação de uma política ambiental uniforme no espaço europeu. A falta de uniformidade era igualmente o resultado da manutenção de níveis de tributação diferenciados consoante a utilização final dos produtos, situação que se agravou com a introdução do regime do gasóleo profissional (art. 7.º, n.º 2) e da distinção entre utilização profissional e não profissional dos produtos energéticos (art. 5.º, n.º 4). Outro aspecto

negativo era a não previsão da componente carbónica, apesar de nos considerandos da directiva (n.º 7) o legislador comunitário apontar a tributação da energia como um dos instrumentos «disponíveis para a consecução dos objectivos do Protocolo de Quioto». Em suma, a Directiva Tributação da Energia estava longe de constituir um instrumento dotado de eficácia ambiental.

10. As propostas de revisão da Directiva n.º 2003/96/CE, de 27-10-03, apresentadas pela Comissão em 2007 e 2011, SEC (2007) 388 final, de 28-03-07 e COM (2011) 168/169 final, de 13-04-2011, representaram, em muitos aspectos, uma repriminuição da proposta de Directiva COM (92) 226 final, de 02-06-92. À semelhança da proposta de 1992, a Comissão defendia a decomposição da tributação da energia em duas componentes distintas, uma relativa ao teor energético e outra referente ao nível de emissões de CO₂, dos produtos energéticos. A par dessa medida, previam-se outras que visavam garantir a coerência na tributação da energia, como o estabelecimento de um regime adequado de tributação dos biocombustíveis e o fim da fixação de níveis diferenciados de tributação consoante a utilização final dos produtos, estabelecendo-se taxas idênticas para a componente energética (de forma faseada) e para a componente carbónica. Em alguns aspectos, as propostas de revisão iam mais longe que a proposta de directiva de 1992, ao preverem, por exemplo, a tributação dos biocombustíveis, quer na componente energética quer na componente carbónica. Como era referido na proposta COM (2011) 168/169 final, de 13-04-11, a introdução da componente carbónica tinha por objectivo criar um enquadramento jurídico adequado que servisse de referência à introdução pelos Estados-Membros, das seus próprios impostos sobre o carbono, como sucedeu em Portugal, com o aditamento ao Código dos IEC, do art. 92.º-A, pela Lei n.º 82-D/2014, de 31-12, prevendo um adicionamento sobre as emissões de CO₂. Contudo, e ao contrário do que estava previsto na proposta comunitária de 2011, a introdução da taxa de carbono não foi acompanhada de uma reforma mais profunda da tributação da energia, de forma a dotar o ISP das características necessárias para servir de instrumento de promoção da eficiência energética e de incentivo à utilização de fontes de energia mais limpas, o que passava, desde logo, pela tributação dos produtos energéticos em função do seu teor energético. Acresce que, a deficiente configuração da taxa de carbono, ao nível da quantificação da taxa e da base de incidência, obstou igualmente a que esta funcionasse como instrumento de incentivo à utilização de energias limpas. De forma que, e à semelhança do que acontece noutros sistemas fiscais, o ISP funciona, essencialmente, como fonte de recita fiscal. **É, pois,**

urgente retomar a estratégia inicial da UE de introdução, no espaço comunitário, de um imposto uniforme (ou seja, de um imposto verdadeiramente harmonizado e não apenas sujeito a um conjunto de regras e princípios mínimos) e modulador do consumo de energia (o que implicava, quanto à componente geral do imposto, desde logo, a tributação em função do teor energético dos combustíveis e não do utilizador final dos mesmos, assim como uma maior selectividade na previsão de isenções, de forma a assegurar a neutralidade fiscal e o efeito incentivante da componente ambiental) a única opção plausível, em face do carácter global das emissões de CO₂.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

Monografias:

- ARAGÃO, Alexandra. *O princípio do poluidor pagador: pedra angular da política comunitária do ambiente*. Série Direito Ambiental para o Século XXI. São Paulo: Instituto O Direito por um Planeta Verde, 2014.
- CALIENDO, Paulo. *Tributação e mercado de carbono*. Direito Tributário Ambiental. Heleno Tavares Torres. Malheiros Editores, 2005.
- FRANCO, António L. de Sousa. *Finanças Públicas e Direito Financeiro*. 3.^a Edição. Coimbra; Almedina, 1990.
- MARSHALL, Alfred. *Principles of Economics*. 8.^a edição. Palgrave Classics in Economics, 2013.
- MIRANDA, Pedro M. *Meteorologia e Ambiente. Fundamentos de meteorologia, clima ambiente atmosférico*. Universidade Aberta, Abril de 2001.
- NABAIS, José Casalta. *Direito Fiscal*. 9.^a Edição. Coimbra: Almedina, 2016.
- RIBEIRO, José Joaquim Teixeira. *Lições de Finanças Públicas*. 3.^a Edição. Coimbra: Coimbra Editora, 1989.
- SOARES, Cláudia Dias. *O Imposto Ecológico. Contributo para o estudo dos instrumentos económicos de defesa do ambiente*. BFDC, STVDIA IVRIDICA 58, Coimbra: Coimbra Editora, Julho 2001.
- SOARES, Cláudia Dias. *O Imposto Ambiental. Direito Fiscal do Ambiente*. Cadernos CEDOUA Coimbra: Almedina, Janeiro 2002.
- TEIXEIRA, António Braz. *Princípios de Direito Fiscal*. 3.^a Edição. Coimbra: Almedina, 1990.
- VASQUES, Sérgio, PEREIRA, Tânia Carvalhais. *Os Impostos Especiais de Consumo*. Coimbra: Almedina, Abril de 2016.
- VASQUES, Sérgio. *O Princípio da Equivalência como Critério de Igualdade Tributária*. Coimbra: Almedina, 2008.

Publicações:

- ALCAFORADO, Maria João. *Variações Climáticas do passado: chave para o entendimento do presente? Exemplo referente a Portugal (1675-1715)*. Territorium, Minerva, Junho 1999, pp. 10-29.
- AFONSO, Brigas A. *Noções Gerais sobre Impostos Especiais de Consumo*. Revista da Faculdade de Direito da Universidade do Porto. A.3, 2006, pp.19-39.
- AMARO, António Leitão. *Tal pai tal filho: Os caminhos cruzados do Princípio do Poluidor Pagador e da Responsabilidade Ambiental*. Revista Jurídica do Urbanismo e do Ambiente, n.º 23 e 24, Jan/Dez 2005, pp. 9-108.
- AZEVEDO, Maria Eduarda de Almeida. *A Política Comunitária de “Accies” ” e a Adesão de Portugal às Comunidades Europeias – Alguns aspectos*. Ano 47 - Vol. II - Set. 1987, pp. 353-417.
- AZEVEDO, Maria Eduarda de Almeida. *Fiscalidade ambiental*. Lusíada. Política Internacional e Segurança, n.º 4 (2010), pp.99-126.
- ARRHENIUS, Svante. *On the Influence of Carbonic Acid in the Air upon the Temperature of the Ground*. Philosophical Magazine and Journal of Science, Série 5, Volume 41, Abril 1896, pp. 237-276.
- CALLENDAR, Guy S. *THE ARTIFICIAL PRODUCTION OF CARBON DIOXIDE AND ITS INFLUENCE ON TEMPERATURE*. Quarterly Journal of the Royal Meteorological Society, 64 (275), Abril 1938, pp. 223-240.
- CALLENDAR, Guy S. *CAN CARBON DIOXIDE INFLUENCE CLIMATE?* Weather, Volume 4, 10, Outubro 1949, pp. 310-314
- CHAMBERLIN, Thomas C. *An Attempt to Frame a Working Hypothesis of the Cause of Glacial Periods on an Atmospheric Basis*. The Journal of Geology, Vol. 7, No. 6 (Sep. - Oct., 1899), pp. 545-584.
- CLIMACO, Maria Isabel Namorado. *Os impostos especiais de Consumo Efeitos Económicos e Objectivos Estra-fiscais*. Ciência e Técnica Fiscal, n.º 376, Outubro-Dezembro, 1994, pp. 61-153.
- COASE, H. Ronald. *The Problem of Social Cost*. The Journal of Law and Economics, VOL III, Outubro de 1960, pp.1-44.

- CUNHA, Paulo de Pitta e Cunha. *Regime Fiscal dos Produtos Petrolíferos em Portugal*. Ciência e Técnica Fiscal, n.º 380, Outubro-Dezembro, 1995, pp. 8-51.
- DIAS, José Eduardo F. *Breve apontamento sobre a natureza jurídico-tributária da “taxa” sobre as lâmpadas de baixa eficiência energética*. Revista CEDOUA, n.º 25, Ano XIII, 1/2010, pp. 9-21.
- DOMINGOS, Delgado José. *Os equívocos sobre as alterações climáticas*. Revista Janus, 2013, pp. 54-57.
- FOURIER, Jean Baptiste Joseph. *Mémoire sur les températures du globe terrestre et des espaces planétaires*. Mémoires de l'Académie Royale des Sciences de l'Institut de France, 1827, pp. 569-604.
- GERALDO, Mariana. *Contexto e pretexto da tributação ambiental: o caso do financiamento do fundo florestal*. Revista CEDOUA, n.º 31, Ano XVI, 1/2013, pp. 49-65.
- HANSEN J., JOHNSON D., LACIS A., LEBEDEFF S., LEE P., RIND D., RUSSELL G. *Climate Impact of Increasing Atmospheric Carbon Dioxide*. Science, Agosto 1981: Vol. 213, 4511, pp.957-966.
- HANSEN J., FUNG F., LACIS A., LEBEDEFF S., RUEDY R., RIND D., RUSSELL G e STONE P. *Global climate changes as forecast by Goddard Institute for Space Studies three-dimensional model*. J. Geophys. Res., 93 D8, Agosto 1988, pp. 9341-9364.
- KLOK, Jacob. *Energy Taxation In The European Union. Past Negotiations And Future Perspectives*, Doc n.º 21/05, Instituto de Estudios Fiscales, 2005.
- KRÄMER Ludwing. *Some reflections on the EU mix of instruments of climate change*. Revista CEDOUA, n.º 18 e 19, Ano IX, 2/2006 e 1/2007, pp. 23-36.
- LOBO, Carlos. *Impostos Ambientais*. Revista FISCO, n.º 70/71, Maio/Junho 1995, ANO VII, pp. 73-97.
- LOBO, Carlos. *Imposto Ambiental. Análise Jurídico-Financeira*. Revista Jurídica do Urbanismo e do Ambiente, n.º 2, 3 e 4, Dezembro 1994/Junho 1995/Dezembro 1995, pp. 11-49, 13-65 e pp. 13-139.
- MAJOCCHI Alberto, MISSAGLIA Marco. *ENVIRONMENTAL TAXES AND BORDER TAX ADJUSTMENTS AN ECONOMIC ASSESSMENT*. Società

- Italiana di economia pubblica, Working Papers, n. ° 127/2002, Maio 2002, pp. 1-22.
- MANABE, Syukuro, WETHERALD, Richard T. *Thermal Equilibrium of the Atmosphere with a Given Distribution of Relative Humidity*, Journal of the Atmospheric Sciences, (1967) 24 (3): pp. 241–259.
- MANABE, Syukuro, WETHERALD, Richard T. *The Effects of Doubling the CO₂ Concentration on the climate of a General Circulation Model*. Journal of the Atmospheric Sciences, (1975) 32 (1): pp. 3-15.
- MONTINI, Massimiliano. *A resposta institucional ao problema das alterações climáticas*. Revista CEDOUA, n.º 18 e 19, Ano IX, 2/2006 e 1/2007, pp. 9-21.
- MÖLLER, F. *On the influence of changes in the CO₂ concentration in air on the radiation balance of the Earth's surface and on the climate*. Journal of Geophysical Research (JGR) Volume 68, 13, Julho 1963, pp. 3877-3886.
- NABAIS, José Casalta. *Direito Fiscal e a Tutela do Ambiente em Portugal*. Revista CEDOUA, n.º 12, Ano VI, 2/2003, pp.23-42.
- NABAIS, José Casalta. *Tributos com fins ambientais*. RFPDF, Ano I, n ° 4, 2008, pp. 107-144.
- NORDHAUS, D. William. *To tax or Not to Tax: Alternative Approaches to Slowing Global Warming*. Review of Environmental Economics and Policy, Volume 1, 1, 2007, pp. 26-44.
- OLIVA, Rui. *O papel dos impostos Especiais de Consumo na Tributação Indirecta*. Revista FISCO, n.º 80/81, Janeiro/Fevereiro 1997, ANO IX pp. 52-65.
- PLASS, Gilbert N. *The Carbon Dioxide Theory of Climatic Change*. Tellus A, VIII, 2, (1956), pp. 140–154.
- RASOOL, S.I., SCHNEIDER, S.H. *Atmospheric Carbon Dioxide and Aerosols: Effects of Large Increases on Global Climate*. Science 09, Jul 1971: Vol. 173, 3992, pp.138-141.
- SANTOS, António Carlos Gomes. *A reforma fiscal verde: questões prévias*. Contabilista, Ano XVI, Novembro 2015, pp. 40-43.
- SCHNEIDER, S. H. *The greenhouse effect: Science and policy*. Science 243, 1989, 771-781
- SIMPSON, George C. *FURTHER STUDIES IN TERRESTRIAL RADIATION*. Memoirs of the Royal Meteorological Society, 21, Volume III, Agosto 1928, pp. 322-323.

- SOARES, Cláudia Dias. *The use of tax instruments to deal with air pollution in Portugal*. Revista CEDOUA, n.º 11, Ano VI, 1/2003, pp. 45-58.
- SOARES, Cláudia. *O Adicional para o Fundo Florestal Permanente: Um Passo na Estratégia Nacional para o Uso de Instrumentos Fiscais na Prossecução de Objectivos Ambientais?* Revista FISCO, n.º 115-116, ano XV, Setembro de 2004, pp. 101-122.
- SOARES, Cláudia Dias. *O enquadramento constitucional dos tributos ambientais: sua natureza e regime*. RFPDF, Ano VII, n.º 1, 2014, pp. 59-82.
- TYNDALL John. *The bakerian lecture. On the absorption and radiation of heat by gases and vapours, and on the physical connexion of radiation, absorption, and conduction*. Proc. R. Soc. Lond, 11, 1862, pp.100-104.
- VASQUES, Sérgio. *O Adicional para o Fundo Florestal Permanente: Consignação de Receitas e Protecção Ambiental*. Boletim Ciência e Técnica Fiscal, Julho-Dezembro de 2003, N.º 411-412. pp 61-88.
- VICENTE, Carlos. *A extrafiscalidade dos impostos especiais sobre o consumo*. Revista da Faculdade de Direito da Universidade do Porto. A.3, 2006, pp.185-187.
- WEITZMAN, Martin L. *Can Negotiating a Uniform Carbon Price Help to Internalize the Global Warming Externality?* Discussion Paper 2014-61. Cambridge, Mass.: Harvard Project on Climate Agreements, January 2014.

Documentos:

- Climate Change, The IPCC Scientific Assessment, J.T.Houghton, G.J.Jenkins and J.J.Ephraums, Cambridge University Press, Cambridge, United Kingdom and New York, NY, USA, 1990.
- Climate Change: The 1990 and 1992 IPCC Assessments.
- Climate Change 1994 Radiative Forcing of Climate Change and An Evaluation of the IPCCIS92 Emission Scenarios, J.T. Houghton, L.G. Meira Filho, J. Bruce, Hoesung Lee, B.A. Callander, E. Haites, N. Harris and K. Maskell. Cambridge University Press, Cambridge, United Kingdom and New York, NY, USA, 1995.

- Climate Change 1995, The Science of Climate Change, J.T. Houghton, L.G. Meira Filho, B.A. Callander, N. Harris, A. Kattenberg and K. Maskell, Cambridge University Press, Cambridge, United Kingdom and New York, NY, USA, 1996.
- IPCC, 2001: Climate Change 2001: The Scientific Basis. Contribution of Working Group I to the Third Assessment Report of the Intergovernmental Panel on Climate Change, Houghton, J.T., Y. Ding, D.J. Griggs, M. Noguer, P.J. van der Linden, X. Dai, K. Maskell, and C.A. Johnson (eds.). Cambridge University Press, Cambridge, United Kingdom and New York, NY, USA, 2001.
- IPCC, 2007: Climate Change 2007: The Physical Science Basis. Contribution of Working Group I to the Fourth Assessment Report of the Intergovernmental Panel on Climate Change [Solomon, S., D. Qin, M. Manning, Z. Chen, M. Marquis, K.B. Averyt, M. Tignor and H.L. Miller (eds.)]. Cambridge University Press, Cambridge, United Kingdom and New York, NY, USA, 2007.
- IPCC, 2013: Climate Change 2013: The Physical Science Basis. Contribution of Working Group I to the Fifth Assessment Report of the Intergovernmental Panel on Climate Change [Stocker, T.F., D. Qin, G.-K. Plattner, M. Tignor, S.K. Allen, J. Boschung, A. Nauels, Y. Xia, V. Bex and P.M. Midgley (eds.)]. Cambridge University Press, Cambridge, United Kingdom and New York, NY, USA, 2013.
- IPCC, 2018: Global Warming of 1.5°C. An IPCC Special Report on the impacts of global warming of 1.5°C above pre-industrial levels and related global greenhouse gas emission pathways, in the context of strengthening the global response to the threat of climate change, sustainable development, and efforts to eradicate poverty [Masson-Delmotte, V., P. Zhai, H.-O. Pörtner, D. Roberts, J. Skea, P.R. Shukla, A. Pirani, W. Moufouma-Okia,
- EUROSTAT, Environmental Taxes, Statistic Guide, 2013.
- Relatório Preliminar, Princípios Orientadores da Reforma da Fiscalidade Verde, Comissão para a Reforma da Fiscalidade Verde, Março 2014.
- Relatório Técnico de Avaliação, Sobre os Efeitos Ambientais e Económicos de Uma Nova Tributação do Carbono em Portugal, Comissão para a Reforma da Fiscalidade Verde, Junho 2014.
- Projecto de Reforma da Fiscalidade Verde, Comissão para a Reforma da Fiscalidade Verde, Setembro 2014.

- The Role of Electricity in the Decarbonization of the Portuguese Economy. J. P. Fortes Seixas, J. P. Gouveia, S. G. Simões, A. Pereira e R. Pereira. Cence - Center for Sustainability and Environmental Research, Faculdade de Ciências e Tecnologia Universidade Nova de Lisboa, julho 2017.
- System of Environmental-Economic Accounting, 2012-Central Framework (SEEA 2012)