

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



A FISCALIDADE DO AMBIENTE E
A SUA EVOLUÇÃO:
O CASO DA CESE

Pedro Miguel Simões de Almeida Pina

Lisboa, janeiro de 2024

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

A FISCALIDADE DO AMBIENTE E
A SUA EVOLUÇÃO:
O CASO DA CESE

Pedro Miguel Simões de Almeida Pina (20210168)

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 da Professora Doutora Clotilde Celorico Palma, Coordenadora da área Científica de Direito.

Constituição do Júri:

Presidente: Doutor Francisco Domingos

Arguente: Especialista Amândio Silva

Orientador: Doutora Clotilde Palma

Agradecimentos

A escrita de uma dissertação representa um grande desafio, ocupa-nos a mente e o tempo. Não só é um grande desafio, como também uma enorme conquista. Por isso mesmo, não poderia deixar de dar uma palavra de agradecimento às várias pessoas que tornaram este desafio uma jornada ainda mais enriquecedora.

Em primeiro lugar, agradecer à minha orientadora, Doutora Clotilde Palma, por me ter acompanhado neste desafio e ter embarcado comigo nesta exigente jornada académica.

Agradecer ao ISCAL, por proporcionar um ensino de excelência, com excelentes profissionais, dotados de muito conhecimento e com vontade de passar esse mesmo conhecimento aos seus alunos.

Aos meus pais, irmão e família, pelo apoio incondicional, por acreditarem sempre nas minhas capacidades e por serem as pessoas pelas quais eu me inspiro todos os dias.

À minha namorada, por toda a compreensão e apoio nos momentos difíceis. Obrigado por estares a meu lado e seres o meu porto de abrigo.

Por fim, agradecer aos meus amigos, chefias e colegas de trabalho, que mesmo sem saberem, me deram momentos de felicidade e motivação, tornando assim este desafio mais fácil.

Resumo

Num passado não muito longínquo, os recursos naturais presentes no planeta eram tidos em conta para satisfação do ser humano, explorando esses recursos sem que se pensasse num futuro sem eles, como se os mesmos não fossem esgotáveis colocando em causa, em certas situações, os recursos provenientes do planeta.

Dado o panorama mundial, o desenvolvimento ambiental, social e económico tem vindo a ser cada vez mais diferente, sendo que necessidade de procurar por um ponto de equilíbrio entre o desenvolvimento económico e social e a escassez de recursos naturais, tais como a poluição, desflorestação, uso excessivo de recursos naturais, tornaram-se bastante importante para desenvolvimento económico.

Em termos fiscais e em relação à tributação ambiental, a mesma tem vindo a sofrer algumas alterações por consequência da importância dada nos últimos anos a esta matéria, sendo permitido elaborar um maior controlo dos níveis de poluição e utilização dos recursos naturais.

A Contribuição Extraordinária sobre o Setor Energético, enquadrada no âmbito dos tributos ambientais, prevista nos vários Orçamentos do Estado desde 2014, tem como objetivo financiar mecanismos que promovam a sustentabilidade sistemática no setor energético. A CESE surge como um elemento proeminente no panorama da fiscalidade verde, desempenhando um papel crucial na procura da sustentabilidade ambiental no setor energético. Este instrumento legal, embora controverso, procura criar incentivos para a redução das emissões poluentes e o desenvolvimento de fontes de energia mais sustentáveis. As suas implicações abrangem desde a reconfiguração das estratégias empresariais no setor até às dinâmicas de investimento em fontes energéticas mais limpas. A CESE, como elemento-chave da política fiscal ambiental, desperta uma análise crítica das suas contribuições efetivas para a transição energética e a mitigação das alterações climáticas, gerando um impacto substancial tanto nos agentes económicos quanto nas metas de sustentabilidade.

Abstract

In a not-so-distant past, the natural resources on our planet were considered for human satisfaction, with little thought given to a future without them. It was as if these resources were inexhaustible, often putting in jeopardy the planet's resources in certain situations.

Given the global landscape, environmental, social, and economic development has been evolving differently, with an increasing need to find a balance between economic and social development and the scarcity of natural resources, such as pollution, deforestation, and the overuse of natural resources. This balance has become increasingly important for economic development.

In terms of taxation and environmental taxation, there have been some changes due to the growing importance in recent years. This allows for greater control over pollution levels and the utilization of natural resources.

The Extraordinary Contribution on the Energy Sector, framed within the scope of environmental taxes, provided for in the various State Budgets since 2014, aims to finance mechanisms that promote systematic sustainability in the energy sector. This Contribution appears as a prominent element in the green taxation panorama, playing a crucial role in the search for environmental sustainability in the energy sector. This legal instrument, although controversial, seeks to create incentives for reducing polluting emissions and developing more sustainable energy sources. Its implications range from the reconfiguration of business strategies in the sector to investment dynamics in cleaner energy sources. CESE, as a key element of environmental fiscal policy, triggers a critical analysis of its effective contributions to the energy transition and climate change mitigation, generating a substantial impact on both economic agents and sustainability goals.

Índice

<i>Agradecimentos</i>	v
<i>Resumo</i>	vi
<i>Abstract</i>	vii
<i>Índice</i>	viii
<i>Índice de Figuras</i>	x
<i>Índice de Tabelas</i>	xi
<i>Lista de Abreviaturas</i>	xii
1. Introdução	8
2. Evolução e necessidade de um desenvolvimento sustentável	10
3. Tributos Ambientais	12
3.1. Externalidades	14
3.2. A Teoria Pigouviana	15
3.3. A Teoria de Coase	16
3.4. Diferença efetiva entre o Teorema de Pigou e Coase?	18
3.4.1. Pressupostos	18
3.4.2. Abordagem de Pigou vs Abordagem de Coase	19
3.5. Princípio do Poluidor Pagador (PPP)	21
3.5.1. Origem e definição do princípio	21
3.5.2. Dificuldades do PPP	25
3.5.3. O PPP em Portugal e na União Europeia	26
4. Fiscalidade Verde	27
4.1. Reforma da Fiscalidade Verde e seus objetivos	28
4.2. Teremos efetivamente uma Fiscalidade Verde integrada em Portugal?	31
4.3. Impostos ambientais ou taxas ambientais? O “Verdadeiro Imposto”	34
5. Tributação ambiental em Portugal	35
5.1. Normas ambientais na legislação portuguesa	37
5.1.1. Imposto sobre os produtos Petrolíferos e Energéticos	37
5.1.2. Tributação Automóvel – o ISV e o IUC	38
5.1.3. Taxa sobre as lâmpadas de baixa eficiência energética	40
5.1.4. Gestão de Resíduos	40

5.1.5.	<i>Contribuição Extraordinária sobre o Setor Energético (CESE)</i>	41
5.1.6.	<i>Taxa de Recursos Hídricos</i>	45
5.2.	<i>O Impacto da Fiscalidade Verde</i>	46
5.2.1.	<i>O Impacto da Fiscalidade Verde em sede de IRC</i>	46
5.2.2.	<i>Impactos em sede de IVA</i>	50
5.2.3.	<i>Conclusões</i>	52
6.	<i>O Futuro da Fiscalidade Verde</i>	52
6.1.	<i>Desenvolvimento sustentável: Agenda 2030</i>	53
6.2.	<i>Desafios Futuros da Fiscalidade Verde</i>	54
7.	<i>Relação entre a Fiscalidade Verde e os Impostos Especiais de Consumo</i>	57
8.	<i>Análise de caso prático</i>	58
8.1.	<i>Constitucionalidade da CESE - Análise do Acórdão N° 7/2019</i>	59
8.1.1.	<i>Posição da recorrente</i>	60
8.1.2.	<i>Argumentação face à posição da Recorrente</i>	62
8.1.3.	<i>Fundamentação do TC quanto à qualificação jurídica da CESE</i>	64
8.2.	<i>Acórdão n.º 101/2023 - um precedente de jurisprudência</i>	68
8.3.	<i>Conclusões</i>	73
8.4.	<i>Enquadramento e política fiscal do Grupo X</i>	75
8.5.	<i>A Aplicação da CESE</i>	77
8.5.1.	<i>Enquadramento e Incidência Objetiva</i>	77
8.5.2.	<i>Isenções aplicáveis ao longo do tempo</i>	78
8.6.	<i>Evolução da CESE no Grupo X e respetiva poupança fiscal</i>	81
9.	<i>Conclusão</i>	83
	<i>Bibliografia</i>	84

Índice de Figuras

<i>Figura 1 - Dia da Sobrecarga da Terra (Earth Overshoot Day)</i>	10
<i>Figura 2 - Total de impostos relativos ao ambiente</i>	36
<i>Figura 3 - impostos ambientais em percentagem das receitas totais de impostos e contribuições sociais e em percentagem do PIB</i>	37
<i>Figura 4- Objetivos de Desenvolvimento Sustentável</i>	54
<i>Figura 5 – Principais tributos suportados</i>	76
<i>Figura 7- Total de Tributos Suportados</i>	77
<i>Figura 9 – Tributos Arrecadados</i>	77

Índice de Tabelas

<i>Tabela 1 - – Evolução das normas de Fiscalidade Verde com efeitos em IRC (1989-2018).....</i>	<i>48</i>
<i>Tabela 2 – Evolução da CESE no Grupo X (2014-2021).....</i>	<i>81</i>

Lista de Abreviaturas

- CAAD – Centro de Arbitragem Administrativo
- CELE – Comércio Europeu de Licença de Emissão
- CESE – Contribuição Extraordinária sobre o Setor Energético
- CIEC – Código dos Impostos Especiais de Consumo
- CIVA – Código do Imposto sobre Valor Acrescentado
- CR – Central de Recuperação
- CRP – Constituição da República Portuguesa
- CTB – Central Térmica de Biomassa
- EBF – Estatuto dos Benefícios Fiscais
- EGF – Entidades de Gestão Florestal
- EU – União Europeia
- EUROSTAT – *European Statistic Office*
- FSSSE – Fundo para a Sustentabilidade Sistémica do Setor Energético
- GEE – Gases com Efeito de Estufa
- GNV – Gás Natural Veicular
- GPL – Gás de Petróleo Liquefeito
- IEC – Impostos Especiais de Consumo
- IMI - Imposto Municipal sobre Imóveis
- IMT – Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis
- INE – Instituto Nacional de Estatística
- IUC – Imposto Único de Circulação
- IRC – Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas
- IRS – Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares
- ISV – Imposto sobre Veículos
- ISP – Imposto sobre os Produtos Petrolíferos e Energéticos

IVA – Imposto sobre o Valor Acrescentado

LGT – Lei Geral Tributária

OCDE – Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico

ONU – Organização das Nações Unidas

PIB – Produto Interno Bruto

PPP – Princípio do Poluidor Pagador

RAI – Resultado Antes de Impostos

RGGR – Regime Geral de Gestão de Resíduos

STA – Supremo Tribunal Administrativo

TC – Tribunal Constitucional

TFUE – Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia

TG – Turbo Gerador

TGR – Taxa de Gestão de Resíduos

TLBEE – Lâmpadas de Baixa Eficiência Energética

TRH – Taxa de Recursos Hídricos

UE – União Europeia

ZIF – Zonas de Intervenção Florestal

1. Introdução

Face às mudanças climáticas e preocupações com o meio ambiente, a questão da Fiscalidade Verde surge como um tema primordial. Esta dissertação de mestrado tem como objeto de estudo a Fiscalidade Verde, com um especial foco na Contribuição Extraordinária sobre o Setor Energético (CESE), em Portugal. Este estudo analisará alguns pontos fundamentais da Fiscalidade Verde, que culminam numa análise crítica da CESE e da sua evolução em várias empresas do mesmo Grupo.

Para compreensão da Fiscalidade Verde, remontamos às teorias pioneiras de economistas do século XX, nas quais se desenvolveu o conceito do Princípio do Poluidor Pagador. Estas teorias fornecem-nos bases de conceitos para a tributação ambiental e a pela procura da internalização dos custos ambientais.

A Reforma da Fiscalidade Verde em Portugal marcou um ponto de viragem no desenvolvimento da tributação ambiental. Para um melhor entendimento do que trata a Fiscalidade Verde, é necessário investigar o que se pode considerar como um "verdadeiro" imposto ambiental. Para além desta investigação, será explorada a tributação ambiental em Portugal, identificando diversos impostos e tributos ambientais em vigor. A complexidade do sistema tributário é evidente, por isso iremos investigar a relação entre a Fiscalidade Verde e os Impostos Especiais de Consumo (IEC), que também têm implicações ambientais, particularmente no setor energético.

A “Sustentabilidade” é uma palavra de grande importância no século XXI. A presente dissertação aborda a ligação entre a Fiscalidade Verde e os objetivos globais estabelecidos na Agenda 2030 para o Desenvolvimento Sustentável das Nações Unidas.

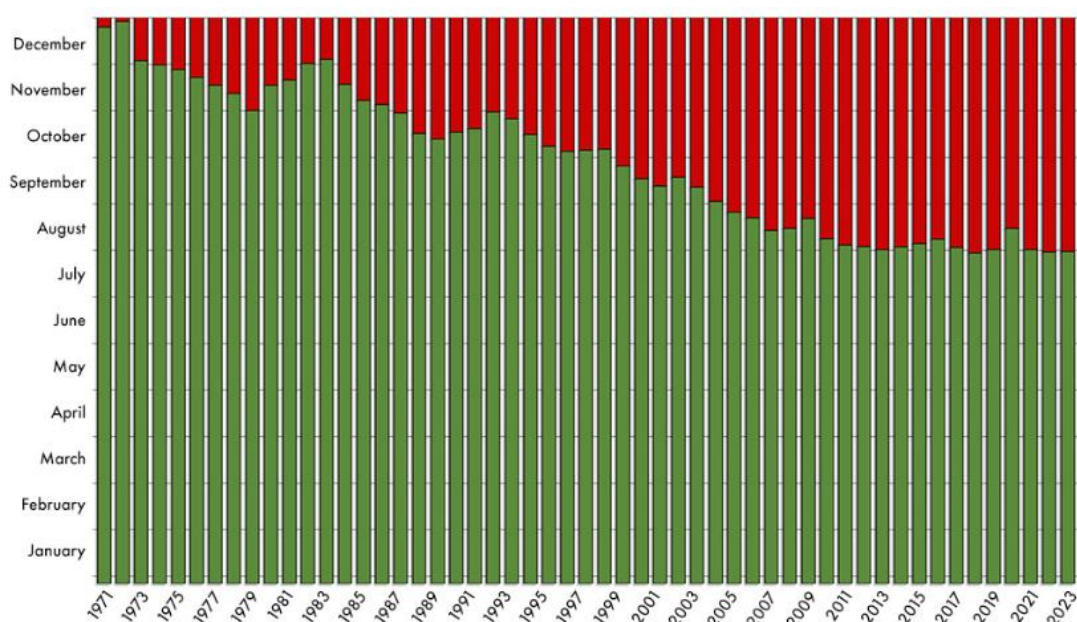
Uma grande parte desta dissertação será dedicada à análise acórdãos pronunciados pelo Tribunal Constitucional, que marcaram a jurisprudência sobre a CESE e quanto à sua constitucionalidade. Será também avaliada a evolução e o impacto deste tributo num grupo de sociedades. As grandes questões impostas são: como a CESE afeta um grande Grupo empresarial no seu setor de atuação? Quais são os resultados práticos dessa contribuição fiscal? Este estudo visa fornecer uma visão completa da Fiscalidade Verde em Portugal, examinando sua base teórica, implementação prática e impacto real no contexto de uma economia dinâmica e globalizada. Ao fazê-lo,

espera-se uma contribuição para uma melhor e mais aprofundada compreensão do papel da tributação ambiental na construção de um futuro mais sustentável e responsável.

2. Evolução e necessidade de um desenvolvimento sustentável

Num passado não muito longínquo, os recursos naturais presentes no planeta eram tidos em conta apenas para satisfação do ser humano. Esses mesmos recursos, eram explorados sem que se pensasse num futuro sem eles, como se os mesmos não fossem esgotáveis, colocando em causa, em certas situações, os recursos provenientes do planeta. Ao longo dos anos, o desenvolvimento económico tornou-se cada vez mais relevante e por consequência foi-se esquecendo da grande importância da sustentabilidade e da gestão dos próprios recursos naturais existentes. Temos vindo a assistir anualmente a um cenário de esgotamento dos recursos naturais vivendo largos meses do ano em crédito ambiental. Na última década o “*Earth Overshoot Day*”, o dia e que em a Terra esgota os seus recursos naturais face à necessidade da humanidade, é assinalado antes do início do 4 trimestre, o que nos leva a viver em crédito ambiental no mínimo um trimestre.

Figura 1 - Dia da Sobrecarga da Terra (*Earth Overshoot Day*)



Fonte: *Global Footprint Network*

Face a esta realidade, a procura de hábitos mais sustentáveis como a eficiência da utilização de recursos naturais, redução da dependência energética exterior, introdução de padrões sustentáveis ao nível da produção e ao nível do consumo, o reforço da responsabilidade dos cidadãos e das empresas fomentando a educação ambiental para que se possa compreender a importância da preservação do meio

ambiente e das consequências negativas da exploração de recursos naturais, tornam-se medidas indispensáveis para a minimização do impacto ambiental. Para estas medidas serem concretizadas, é necessário haver uma mudança estrutural, com políticas estáveis e sustentáveis, pois só assim será possível construir um futuro em que a sustentabilidade seja uma realidade concreta e não apenas uma aspiração distante.

Ora, por força da necessidade, era crucial não só encontrar um ponto de equilíbrio entre o desenvolvimento económico e o desenvolvimento sustentável, bem como uma definição de desenvolvimento sustentável. Em Portugal, este termo foi formalmente definido em 1987 pela Comissão Mundial sobre Meio Ambiente e Desenvolvimento da Organização das Nações Unidas (ONU), no relatório intitulado de "Nosso Futuro Comum" (Our Common Future), também conhecido como Relatório Brundtland, «*Sustainable development is development that meets the needs of the present without compromising the ability of future generations to meet their own needs.*». Em suma, o desenvolvimento sustentável definia-se como um conceito que procura conciliar o crescimento económico com a preservação ambiental e a promoção da justiça social. Este relatório defende que é possível conciliar o desenvolvimento económico com a proteção ambiental e a justiça social, desde que haja uma mudança no modelo de desenvolvimento, com maior eficiência na utilização dos recursos naturais e uma distribuição mais equitativa dos benefícios e dos custos entre as gerações presentes e futuras.

O tema da responsabilidade sustentável está intrinsecamente ligado à consciência ambiental, sendo esta um dos principais elementos para o desenvolvimento sustentável. A consciência ambiental pode ser definida no impacto direto no meio ambiente e na sociedade das ações humanas, ações essas que devem ser planeadas e realizadas de forma sustentável com o objetivo da proteção do ambiente e da qualidade de vida. A degradação do meio ambiente, a poluição, o desperdício de recursos naturais e a desigualdade social são exemplos de consequências reais quando existe falta de consciência ambiental. No entanto, para fazer face a estas consequências negativas, é necessário que todos os setores da nossa sociedade estejam alinhados com o conceito de sustentabilidade. As empresas, por exemplo, devem adotar práticas sustentáveis nas suas operações tentando minimizar o impacto ambiental, enquanto o Governo tem o dever de criar políticas que incentivem não só essa mesma minimização do impacto ambiental, mas também a promoção da

educação ambiental. O conceito de sustentabilidade não abrange apenas empresas e governos, abrange também a sociedade. A compreensão do conceito de sustentabilidade por parte da sociedade, permite a percepção da importância da proteção do meio ambiente e da preservação dos recursos naturais. Esta consciência sustentável pode levar à mudança de hábitos e comportamentos, tais como o consumo consciente, redução de desperdício e uso de fontes energéticas renováveis. Além disso, a consciência sustentável está intimamente ligada à justiça social, dado que impactos ambientais e sociais muitas vezes afetam de forma desigual diferentes grupos da sociedade.

3. Tributos Ambientais

Segundo, Lobo, C. B., (2019, pp. 225) os tributos ambientais consistem no instrumento económico-financeiro principal da ação pública reguladora do ambiente reguladora do ambiente e uma ferramenta eficaz no incentivo de internalização de custos ambientais e práticas sustentáveis. Os tributos ambientais surgem da necessidade de adequar aos comportamentos básicos de ação pública, tal como a política nasce da necessidade de governo da sociedade, isto é, adequar os escassos recursos disponíveis às múltiplas necessidades (Lobo, C. B., 2019, pp. 225-228). A eficácia da aplicação destes tributos decorre da sua configuração material. Segundo Lobo, C. B. (2019, pp. 225-228), os tributos ambientais representam um conjunto de figuras em que a sua incidência revelará a finalidade de eventos relevantes numa perspetiva ambiental, tributos que poderão ter forma de imposto, taxa ou contribuição fazendo face ao problema económico denominado de “questão ambiental”. A “questão ambiental” está diretamente associada aos efeitos secundários da poluição e do consumo inconsciente de bens e serviços que se apresentam particularmente expostos não só à inexistência de limites ao autoconsumo, como também à ausência de barreiras relativas ao acesso de terceiros.

Para além da característica da unilateralidade, a definição de imposto assenta na capacidade contributiva revelada através do rendimento ou da sua utilização e do património (Artigo 4º, nº1 da LGT) com a finalidade de satisfazer «necessidades financeiras do Estado ou de outras entidades do Estado ou de outras entidades públicas» (Artigo 5º, nº1 da LGT). De acordo com o Regulamento (UE) nº 691/2011 do Parlamento Europeu e do Conselho de 6 de julho de 2011 relativo às contas

económicas europeias do ambiente, está presente no artigo 2º a definição de imposto com relevância ambiental:

[u]m imposto cuja base fiscal é uma unidade física (ou o substituto de uma unidade física) de algo que tem um impacto negativo, específico e comprovado sobre o meio ambiente e que está identificado pelo SEC 95 como um imposto

De acordo com o transcrito acima, o imposto define-se pela sua base tributável, ou seja, tem como base uma unidade física que tem consequências negativas para o meio ambiente. Ainda assim o EUROSTAT divide os impostos ambientais em quatro realidades distintas:

- os impostos energéticos, nomeadamente a tributação dos combustíveis – gasolinas, gasóleos e biocombustíveis;
- os impostos sobre os transportes, onde se engloba não só os impostos sobre as viaturas, mas também a tributação de veículos importados, utilização de estradas públicas e a tributação dos voos e bilhetes de avião;
- os impostos sobre a poluição, neste caso a tributação das emissões de carbono, enxofre ou outros gases que possam contribuir para o Efeito de Estufa;
- os impostos sobre a utilização ou extração de recursos, neste caso a água ou matérias-primas.

De acordo com o descrito na Lei Geral Tributária, a finalidade “principal” da tributação é a arrecadação de receita para o Estado ou entidades do mesmo. No entanto, no que diz respeito aos tributos ambientais é necessário ter uma perspetiva mais abrangente do que “apenas” gerar receita. De acordo com Nabais, C. (2008, pp. 17) é necessário olhar para os tributos ambientais de forma questionável e separar os mesmos de impostos verdadeiros ou falsos no que diz respeito à sua finalidade. Esta separação é assente na base da finalidade da tributação, isto é, o principal objetivo destes “falsos impostos ambientais” é inicialmente a arrecadação de receita fiscal e só posteriormente são redistribuídos os custos associados aos danos ambientais. Quanto aos “verdadeiros impostos ambientais”, estes são caracterizados fundamentalmente pela sua natureza extrafiscal, sendo a finalidade dos mesmos contrária à dos “falsos impostos ambientais”. Ou seja, o objetivo principal da tributação ambiental é reparar e punir os danos ambientais e os agentes causadores do dano sem ter o fundamento da arrecadação receita fiscal.

3.1. Externalidades

Em microeconomia, à luz da definição de concorrência perfeita, é constituída uma situação ideal de mercado quando existe uma grande quantidade de vendedores e um grande número de compradores. Este elevado acompanhamento, entre a oferta e a procura, origina um equilíbrio natural dos preços pela relação entre as duas curvas.

As externalidades, consideradas como uma falha de mercado, ocorrem quando a ação de uma agente afeta o bem-estar de outro agente, ou seja, uma externalidade é um efeito indireto da produção, consumo ou distribuição de bens e serviços que por consequência dessa atividade afetam terceiros ou simplesmente afeta o meio ambiente. Por norma, no que concerne à Fiscalidade Verde, estas externalidades são negativas, dado que, por exemplo, as emissões de gases de estufa, poluição do ar e da água, degradação do solo e a perda de biodiversidade são efeitos consequentemente causados pela produção e consumo de combustíveis fósseis, energia elétrica ou agricultura intensiva. Neste caso, a externalidade negativa significa um custo de um terceiro que não é considerado na contabilidade individual agente causador. De acordo com Saraiva, R., (2020, pp. 191) o problema ambiental pode ser, economicamente, uma questão de externalidades, ou seja, impactos de forma positiva ou de forma negativa decorrentes da produção e do consumo que recaem na esfera de outro terceiro, sem que haja a contrapartida do pagamento por parte dos beneficiários nem compensação das vítimas e sem repercussão do sistema de preços na atividade geradora. Face ao exposto, é necessário que os direitos do terceiro não gerador do impacto sejam salvaguardados.

Pode-se repartir a resolução da questão das externalidades em duas perspetivas. A primeira abordagem, através da intervenção do Estado para que possa eliminar a externalidade e a segunda abordagem consiste na negociação livre entre os privados. No que toca à intervenção estatal, poderemos tomar dois caminhos: ou subsidiar o agente que arrecadou prejuízo ou tributar o agente causador do prejuízo. Olhando para estes dois caminhos e fazendo alusão à definição de um verdadeiro imposto ambiental, ao optar por subsidiar o agente prejudicado a “questão ambiental” não era ultrapassada, isto é, o facto de se apoiar o agente visado não combate a questão ambiental. Posto isto, a opção de tributar o agente causador do prejuízo é considerada a mais eficaz na resolução da causa, indo ao encontro do verdadeiro sentido de um imposto ambiental.

3.2. A Teoria Pigouviana

Conforme temos notado, o papel o imposto tem evoluído enquanto instrumento económico. Se por um lado, pela definição de imposto, a sua função era meramente financeira (angariação de receita fiscal), por outro lado o imposto assume funções extra financeiras, nomeadamente funções corretivas de externalização negativas. A teoria Pigouviana, surge no ano de 1932 por Arthur Cecil Pigou, um economista britânico, nascido em 1877 e falecido em 1959. Pigou, considerado heterodoxo entre os neoclássicos por intervir na sua análise a utilidade social a lado das utilidades individuais, reconhece a “questão ambiental” não só como uma preocupação investigando as suas causas, mas também com uma abordagem critica de resolução, averiguando possíveis soluções para a extinção do problema ou para a contenção do mesmo.

Para Pigou, uma das mais eficientes formas de resolução das externalidades ambientais negativas é a via fiscal – a tributação. Na sua obra *The Economics of Welfare* (1920) foi introduzido o modelo de tributação dos agentes poluidores. A problemática ambiental, conforme já referido, é originada por uma falha de mercado do sistema de preços uma vez que não são refletidos nos preços do agente poluidor os danos causados ao agente prejudicado e ao meio ambiente. Na perspetiva de Pigou, a internalização dos custos na contabilidade do agente poluidor por via da tributação era uma das resoluções à problemática. Por outras palavras, a visão de Pigou consistia em, sempre que um custo social de uma atividade de mercado não fosse coberto pelo custo privado dessa atividade, estamos perante uma externalidade negativa. Ora, daí advém que deverá ser cobrado ao agente causador do dano ambiental um valor, designado de imposto pigouviano, com a finalidade de compensar o dano causado quer à sociedade quer ao meio ambiente. De acordo com esta teoria, estamos perante a aplicação de um tributo que por si só necessita de intervenção do Estado para correção da externalidade negativa. Recai sobre a intervenção do Estado a aplicação do imposto que represente a diferença entre o custo social e o custo marginal. O equilíbrio de mercado é estabelecido com a coincidência entre o custo privado marginal e custo social, onde é permitindo assim corrigir o preço do bem inicialmente estabelecido.

No âmbito da fiscalidade e do ambiente, podemos conjugar esta teoria pigouviana com a definição de duplo dividendo. A solução fiscal, no âmbito ambiental, advém simultaneamente da necessidade de diversificação das fontes financeiras, ou seja,

eficiência económica e melhoria da qualidade ambiental. No fundo, quanto menos se externaliza, menos imposto é pago, funcionando assim a não desoneração fiscal como um motor para a melhoria da qualidade ambiental. (Saraiva, R., (2020, pp. 196)).

Seguindo uma linha de pensamento invertida à de Saraiva, R., se quanto menos se externaliza ou polui menos imposto é pago, podemos afirmar que quanto mais se polui mais imposto é pago. Isto significa que a base tributável depende da quantificação do dano ambiental, sendo expectável que o impacto económico para o poluidor seja maior que o mesmo adote alternativas de forma a minimizar os prejuízos ambientais. No entanto, nesta abordagem, verifica-se a dificuldade da determinação do valor do imposto que cubra a externalidade provocada. Esta dificuldade é agravada em setores que não são diretamente produtivos, onde se torna ainda mais difícil a mensuração do imposto que cubra o dano ambiental. Conclui-se então que nestes casos e numa hipotética possibilidade desta carga fiscal ser baixa, tornar-se mais viável economicamente internalizar a externalidade do que alterar os processos de modo a não causar impacto negativo ambiental e consequentemente a não mudança de comportamentos danosos.

Certamente que esta tributação não elimina por completo o impacto ambiental negativo e, conforme foi enumerado, existem alguns problemas relacionados com a teoria pigouviana. Em 1991 o Conselho do Ambiente estabeleceu uma plataforma comum da Comunidade para a Conferência das Nações Unidas sobre Ambiente e Desenvolvimento onde todos os custos sociais e ambientais devem ser integrados nas atividades económicas, para que as externalidades ambientais sejam internalizadas significando assim que devem ser refletidos nas atividades económicas os custos ambientais relacionados com o uso ou exploração de recursos naturais.

3.3. A Teoria de Coase

Numa perspetiva mais tradicional, a tendência é “culpabilizar” algum dos agentes na questão ambiental. Esta questão é praticamente sempre abordada com o exemplo de um agente causa danos ou prejuízos a terceiros e esse mesmo agente, de alguma maneira, será culpabilizado e forçado a cobrir o dano causado. De acordo com Coase, R. H. (1960, pp. 1-44), esta imposição é errada defendendo que estamos perante um problema de natureza recíproca. Coase afirma que a verdadeira questão deveria ser: *«should A be allowed to harm B or should B be allowed to harm A? »*. Vejamos como

exemplo um caso hipotético, no qual um consultório médico tem na sua porta vizinha uma pastelaria com maquinaria pesada e ruidosa, no qual as vibrações e barulho das máquinas perturbam o funcionamento normal do consultório médico. Ora, evitar que o consultório médico tenha perturbações é causar um dano ou prejuízo à pastelaria. A questão fundamental neste tema seria perceber se efetivamente haveria alguma mais-valia, resultante do condicionamento dos métodos de produção da pastelaria, em assegurar os serviços médicos à custa da redução da oferta da pastelaria. Ou seja, para Coase, esta externalidade era recíproca na medida em que, se por lado afetaria a atividade do consultório médico, por outro, acabar com o ruído das máquinas da pastelaria resultava também num prejuízo. Conforme descrito, estamos perante situações que terão necessariamente um agente lesado. Assim, conclui-se que a questão fundamental seria o interesse de ambas as partes de evitar situações-limite, uma vez que não é possível averiguar quem é o agente mais prejudicado. Partindo de um pressuposto onde a negociação e diálogo entre os agentes é possível, conclui-se que com essa negociação se atingiria um resultado (ambiental e económico) mais eficiente do que o a abordagem onde se eliminaria a externalidade com intervenção do Estado.

No entanto, estas negociações sem custos de transação contemplam um cenário ideal, cenário esse um pouco longínquo da realidade. Contudo, uma intervenção do Estado por vezes traduz-se numa solução ainda menos eficiente, isto é, traduz-se em custos maiores para o agente danoso do que a negociação entre as duas partes devido a essa intervenção de um terceiro poderá vir a traduzir-se em mais despesas para a aplicação da legislação e de tributos. Em relação a este tema, Coase (1960, pp. 18) afirma:

[T]he governmental administrative machine is not itself costless. It can, in fact, on occasion be extremely costly. Furthermore, there is no reason to suppose that the restrictive and zoning regulations, made by a fallible administration subject to political pressures and operating without any competitive check, will necessarily always be those which increase the efficiency with which the economic system operates. Furthermore, such general regulations which must apply to a wide variety of cases will be enforced in some cases in which they are clearly inappropriate.

A analisarmos as teorias de Coase e Pigou, poderá concluir-se que a abordagem pigouviana será a mais eficiente uma vez que, de acordo com Coase, a negociação

entre ambas as partes resulta num cenário onde muitas das vezes não é fácil, sendo o mesmo um cenário mais aproximado de um cenário ideal e não do cenário realista. Novais, A., (2022, pp. 27) conclui que ao verificar-se a existência de carência nos direitos de propriedade sobre alguns bens ambientais, a aplicação de tributo ambiental é mais viável, dado que o Teorema de Coase legitima a possibilidade de existir um dano mediante negociação enquanto a que, segundo Pigou, o mesmo pretende incorporar o valor do dano ambiental ao bem.

3.4. Diferença efetiva entre o Teorema de Pigou e Coase?

3.4.1. Pressupostos

Após uma exposição do que consiste em cada um dos teoremas, sobressai a questão de quais as diferenças “reais” e quais os objetivos “reais” de cada uma das abordagens. Serão estas abordagens efetivamente diferentes? Irão estas abordagens ao encontro da definição de verdadeiro imposto? Para pôr em “pé de igualdade” cada uma das abordagens, será construído uma situação de exemplo onde para a mesma situação será aplicada as duas distintas abordagens de modo a perceber os efeitos e finalidades das respetivas. Este caso prático é apenas um caso de externalidade criada pelo autor desta dissertação, utilizando entidades e valores fictícios, no entanto baseado num exemplo ilustrado no trabalho do autor Lobo, C.B (2018, pp 271-298), na sua obra “Economia e Fiscalidade do Ambiente e da Energia”.

Imaginemos então que numa determinada cidade a empresa “Paper Portugal”, possui uma unidade fabril para produção de papel higiénico. Decorrente do processo industrial de produção de pasta e papel resultam resíduos químicos que serão libertados numa zona costeira marítima. Próximo da unidade fabril existe uma plantação de arroz de uma pequena empresa denominada de “Green Rice”. Por consequência da libertação dos resíduos em zona costeira por parte da Paper Portugal, a qualidade, quantidade e rentabilidade do arroz produzido pela Green Rice tem vindo a ficar comprometida. A qualidade do arroz tem vindo a ser alterada, pois a água utilizada na rega por parte da empresa é proveniente da costa marítima e fruto dos resíduos libertados a qualidade do arroz produzido não é a melhor. Dado o aumento do consumo de papel higiénico no ano de 2022, a produção de papel atingiu níveis máximos. Por sua vez este aumento de produção de papel originou a um maior

número de resíduos libertados em zona costeira que por consequência afetou ainda mais as vendas de arroz da empresa Green Rice.

Face ao impacto ambiental, o responsável fabril elaborou vários orçamentos de custos com a renovação fabril, renovação essa que incluía a aquisição de equipamentos capazes de reutilização de resíduos e para que fossem novamente incorporados no processo de produção, tornando a poluição praticamente nula. No entanto, após análise verificou-se que o benefício desse investimento não cobriria o custo financeiro do projeto. O custo desta aquisição superava os 20.000 Euros. Inclusive, foi equacionada a possibilidade de mudança geográfica da unidade fabril para uma zona exclusivamente industrial, sendo o custo desta mudança supera os 200.000 Euros. Face a esta situação, foi calculado o equilíbrio de poluição e chegou-se ao valor ótimo de produção, face à poluição, de 1.000 toneladas de resíduos químicos com um custo de despoluição de 500€. Uma vez que a quebra na produção de arroz por cada 500 toneladas de resíduos químicos despejados no rio ascende a 1.000 Euros, a quantidade de equilíbrio proposta resulta numa quebra de produção de 2.000 Euros à Green Rice. Por outro lado, o responsável de cultivo de arroz apresentou o cálculo relativamente ao ponto de equilíbrio. O mesmo consiste que a empresa de produção de papel higiénico apenas poderia despejar um máximo de 500 toneladas de resíduos químicos efetuando um investimento em maquinaria moderna no valor de 1000 Euros, uma vez que, para a quantidade de toneladas de resíduos despejadas a zona marítima, conseguiria por si só, processá-los. A mudança de campo de cultivo para outra cidade com as mesmas características do solo, custaria à Green Rice 15.000 Euros.

3.4.2. Abordagem de Pigou vs Abordagem de Coase

Face ao exposto no ponto 2.1 referente à perspetiva de Pigou, ao olhar para o caso acima referido, haveria lugar a uma intervenção do Estado de modo a garantir a internalização da externalidade.

Ora, à luz do modelo pigouviano, a externalidade, neste caso as quebras de produção e qualidade de arroz, causadas por comportamentos consequentes da produção de papel higiénico da empresa Paper Portugal, não são refletidas no preço do papel higiénico pela empresa produtora do mesmo. Segundo o modelo pigouviano existem dois caminhos a seguir: ou a empresa Paper Portugal reestabelece a normalidade assumindo os prejuízos causados pela redução da produção de arroz ou a Paper

Portugal pagará um imposto em caso de não adaptação de equipamentos capazes de não causar prejuízo a terceiros. Conforme observamos, o custo será sempre imputado à empresa Paper Portugal, que se por um lado os custos da produção seriam aumentados proveniente a internalização da externalidade no preço do bem, por outro a empresa danosa seria obrigada a uma melhoria de equipamentos indústrias mais sustentáveis com a finalidade de reduzir a poluição e conseqüentemente o dano causado a terceiros. Em suma, eliminando as externalidades com uma internalização dos custos sociais nos custos de produção traduz-se um aumento do custo marginal privado convergindo ao custo marginal social.

Ao contrário de Pigou, onde a solução das externalidades assume a intervenção de um terceiro, Coase defende que a externalidade deve de ser resolvida através da negociação bilateral entre os agentes envolvidos, no entanto têm de estar assegurados e bem definidos todos os direitos de propriedade. Conforme exposto no ponto 2.2, Coase defende que deverão ser assegurados duas condições. A primeira referente aos custos de transação, onde os custos terão de ser nulos e a segunda condição consiste na exigência de que os direitos de propriedade estejam muito bem definidos independentemente a alocação dos mesmos aos agentes económicos.

Partindo do pressuposto que a primeira condição é verificada, ou seja, de que não existem custos de transação, resta-nos analisar dois cenários possíveis referente aos direitos de propriedade. O primeiro cenário passa pelos direitos de propriedade do rio não estarem bem definidos, ou seja, não se sabe ao certo os limites de propriedade de cada agente. Neste cenário, a Paper Portugal e a Green Rice envolver-se-iam num grande processo negocial que poderia terminar num processo judicial para que fosse determinado quem estaria no direito de usufruto do rio. Nesta situação, Coase defende que devem ser atribuídos os direitos de propriedade e que posteriormente permitam a negociação entre ambas as partes. Quanto ao segundo cenário, os direitos de propriedade estão bem definidos e os agentes têm condições de terem uma negociação livre e chegar a um acordo entre ambos. Ou seja, a entidade possuidora que fosse detentora dos direitos de propriedade teria o direito de usufruir do rio, quer fosse com a libertação de resíduos para o mesmo, quer para fins de cultivo. No entanto, apesar estarem definidas os limites de cada agente, ambos deveriam negociar e quantificar o valor para o combate à externalidade negativa. Ora vejamos, neste caso, se a Paper Portugal tivesse os direitos de propriedade, ela teria o direito de libertar os resíduos

para o rio. Ainda assim, a Green Rice pagaria à Paper Portugal o montante equivalente da eliminação da externalidade, isto é, Green Rice teria de pagar o quanto valesse a pena a Paper Portugal libertar resíduos para o rio. Por sua vez, se os direitos de propriedade fossem da Green Rice, a Paper Portugal teria de ser ressarcida do prejuízo causado dependente da quantidade de resíduos químicos libertados.

Em suma, de acordo com o exposto, concluímos que ambas as perspetivas têm abordagens diferentes face à resolução das externalidades e é imperial que a definição de externalidades esteja bem definida, que resumidamente se caracteriza pela constituição de lucros de benefícios ou lucros por um determinado agente a terceiros sem que o agente causador do mesmo seja recompensado ou penalizado. No fundo, a perspetiva de Pigou vai ao encontro do Princípio do Poluidor Pagador, que iremos abordar em mais detalhe posteriormente, enquanto a perspetiva de Coase está associada aos direitos de propriedade. No que toca ao meio ambiente e sustentabilidade é perceptível que a abordagem de Pigou é a mais correta, uma vez que a abordagem de resolução das externalidades por parte de Coase não tem como foco a despoluição, mas sim quem tem o legítimo direito de poluir.

3.5. Princípio do Poluidor Pagador (PPP)

3.5.1. Origem e definição do princípio

Para abordar o Princípio do Poluidor Pagador é necessário ter bem ciente a definição de imposto ambiental. Após a exposição referida no ponto 2, com definição de verdadeiro imposto ambiental, percebemos que os impostos ambientais são intrinsecamente suicidas pois o seu propósito é não serem aplicados e deixarem de existir com exceção de se aplicar uma política de incentivo fiscal ou desincentivo de base comportamental. No que concerne ao Princípio do Poluidor Pagador, o mesmo foi introduzido pela primeira vez em 1972 numa Recomendação da Organização de Cooperação e de Desenvolvimento Económicos (OCDE). No início, este princípio revestia unicamente uma vertente económica que pretendia evitar distorções no comércio internacional, conforme transcrito por Carlos da Costa (2012) citado por Peres e Pazitano (2022, pag. 1240)

[A] preocupação inicial, entretanto, prendia-se menos aos aspectos de proteção ao meio ambiente e mais a evitar distorções no comércio internacional, decorrentes de graus de intervenção variados dos Poderes

Públicos na alocação dos custos das políticas ambientais dentro de cada país vinculado àquela organização internacional.

O Princípio do Poluidor Pagador estabelece que os operadores económicos são responsáveis pelos danos ambientais que causarem a terceiros ou ao meio ambiente, devendo colocar em prática as medidas de prevenção ou reparações necessárias e suportar os custos associados aos danos causados. Conforme descrito pela OCDE (1992, pp. 24), este princípio estabelece:

[T]he Polluter-Pays Principle implies that the general rule is for the polluter to meet the cost of pollution control and prevention measures, irrespective of whether these costs are incurred as the result of the imposition of some charge on pollution emission, or are debited through some other suitable economic mechanism, or are in response to some direct regulation leading to some enforced reduction in pollution

Por outras palavras, o poluidor será responsável pelo dano causado, cobrindo as despesas que as autoridades públicas efetuarem para assegurar o bom funcionamento do meio ambiente, sendo que esse mesmo custo será refletido no preço dos bens e produtos que por consequência da sua produção, causam o dano ambiental.

A aplicação deste princípio, leva a que os poluidores sejam incentivados a evitar provocar danos ambientais e a responsabilizá-los por atos danosos. No fundo, esta responsabilização e imputação dos custos aos preços dos bens trata-se da internalização das externalidades negativas, ou seja, o facto dos custos da poluição recaírem sobre o poluidor, o preço dos bens produzidos aumentará fruto desta imputação direta dos custos ambientais no preço dos bens. Dado que o consumidor, perante a panóplia de produtos semelhantes e substitutos, irá optar pelo produto ou bem mais barato, este princípio funciona como um incentivo para que os produtores tenham comportamentos ambientalmente corretos e comercializem produtos que sejam menos poluentes para que este custo da poluição não seja imputado. A vantagem da integração destes custos nos mecanismos dos preços dos bens é naturalmente evidente pois aperfeiçoar-se-iam os modelos de formação de preços inerentes aos mecanismos de mercado, estabilizando assim o equilíbrio concorrencial. (Lobo, C.B (2018, pp. 208-217))

Desde o ano do aparecimento deste princípio, em 1972, o âmbito do PPP tem vindo a ser aumentado progressivamente. Numa fase inicial o princípio concentrava-se apenas

nos custos de prevenção e controlo da poluição, sendo que, numa fase posterior, passou a abranger os custos das medidas adotadas pelas autoridades de forma a lidar com as emissões poluentes. No entanto, este âmbito foi novamente alargado para a responsabilidade ambiental, isto é, os poluidores são responsáveis pelos danos ambientais independentemente de a poluição ter sido inferior aos limites legais ou se tiver sido provocada acidentalmente. Isto é, o princípio adaptou-se à realidade ambiental e passou a ter como objetivo a interiorização «dos custos sociais externos que acompanham o processo produtivo, necessitando que esses custos sociais externos sejam resultantes de danos ambientais.» (Peres e Pazinato, 2022 p.1239), passando assim a ser incluído, em 1992, como um dos 27 princípios orientadores para o futuro do desenvolvimento sustentável pela Declaração das Nações Unidas sobre Ambiente e Desenvolvimento.

Em termos de enquadramento políticos, o PPP está associado à política ambiental da UE, nomeadamente no artigo 191º, nº 2 do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia, ao qual se estipula que a política da UE será baseada nos princípios da «precaução e da ação preventiva, da correção, prioritariamente na fonte, dos danos causados ao ambiente e do poluidor-pagador», conforme descrito no relatório especial de 2021, emitido pelo Tribunal de Contas Europeu. A própria Comissão Europeia é responsável pela apresentação de propostas de legislação ambiental tendo por base o PPP e os Estados-Membros ficam com a incumbência de transpor, aplicar e executar essas normas para o seu próprio regime jurídico. Ao longo de várias décadas, a UE tem vindo a adotar várias legislações ambientais que abrangem vários temas da questão ambiental, como é o caso da Diretiva 2010/75/UE relativa às emissões industriais (DEI), pela qual é estabelecido um limite às emissões com base num sistema de licenças para cerca de 52 000 grandes instalações industriais na UE. Outras legislações que foram transpostas para o normativo português foram a Diretiva 2008/98/CE relativa aos resíduos, a Diretiva 2000/60/CE, que incide sobre a política da água, a Diretiva 2004/35/CE relativa à responsabilidade ambiental, a Diretiva 2009/147/CE relativa às aves e a Diretiva 92/43/CEE relativa aos habitats denominadas de "Diretivas Natureza"

Conforme análise feita por Gomes Canotilho (1994, citado por Carlos Lobo, 2019), os ónus ambientais criados pelo causador do dano ambiental, devem ser prevenidos e eliminados e, em situações de atos ilícitos, os danos provocados pela sua atividade

devem ser suportados pelo próprio. Para além do sujeito que lesa o ambiente suportar os danos provocados, o mesmo deve ainda compensar financeiramente a coletividade pelas cargas ambientais admitidas pela ordem jurídica. Por fim, o autor analisa a necessidade de fixação de preços pelo uso de um bem ambiental, ao invés da exigência de reparação de danos e compensações financeiras dos ónus ambientais. Esta referência ao autor Gomes Canotilho permite perceber a ampliação do âmbito do princípio onde originalmente revestia uma natureza económica e acaba por se transformar num princípio político com aspirações a adotar uma dimensão jurídica.

Sandmo (2003), defende que a melhor forma de se cumprir com o Princípio do Poluidor Pagador é através da tributação por considerar que o princípio tem capacidade para alterar comportamentos danosos, sendo que o poluidor poderá optar pelo uso de ferramentas ou processos mais “limpos”. O autor defende ainda que existem várias alternativas para a construção de sistema global fiscal ambiental que reúnam a eficiência ambiental e a equidade. O autor enumera três alternativas para este tema:

A) A uniform tax designed to promote production efficiency combined with a separate system for equity-based distribution of the tax revenue.

B) A non-uniform tax with rates depending on the income level of the tax-collecting country.

In addition, a simplified case of B) would be

C) A positive efficiency-based rate of tax on the rich countries combined with a zero tax on developing countries

Um dos grandes problemas na vertente fiscal ambiental é que as políticas do sistema fiscal terão de ter a maior capacidade de abrangência, isto é, deveram ser baseadas em critérios passíveis de verificação e de fácil interpretação. Nenhuma das três alternativas apresentadas por Sandmo satisfazem este requisito, pois todos eles envolvem um elemento de redistribuição baseados em juízos de valor. O autor afirma que dentro das alternativas enumeradas a opção A é a opção mais viável. Sendo as questões básicas comuns a todas as opções, na opção A existe uma separação entre a eficiência e a equidade que implica que a taxa e o sistema de redistribuição seja mais facilmente negociado, do que nos outros dois casos. Quanto à opção C, para além de

nem todos os países terem apenas duas classes sociais (países ricos *versus* países em desenvolvimento), haver apenas duas taxas de impostos é um sistema mais simples que a opção B, esta baseada na receita fiscal do país. Por outro lado, definir uma linha separadora entre países ricos e países em desenvolvimento e o facto dessa linha ser uma linha sem meio termo ou muito aos extremos no que toca à economia de um país, iria-se aplicar uma taxa marginal alta a países que estão em fase de “transição” de país em desenvolvimento para país “rico”.

Para além do princípio do Poluidor Pagador, a nível europeu, a política ambiental também tem por base outros princípios como o da precaução e prevenção conforme descrito no Artigo 191º, nº 2 do TFUE. No entanto, existem algumas dificuldades ou desafios no que toca à avaliação de danos ambientais.

3.5.2. Dificuldades do PPP

No que se refere à aplicação do Princípio do Poluidor Pagador, poderão ser feitas interpretações erradas quando à sua aplicabilidade e necessidade. Conforme Novais, A (2022, pp. 27-29), são enumeradas algumas das dificuldades quanto à avaliação dos danos ambientais. A primeira dificuldade prende-se com a dificuldade de percepção do próprio agente causador de dano. Conforme descrito no ponto 3 da Comunicação da Comissão, anexa à Recomendação do conselho de 3 de março de 1975, «o poluidor é aquele que degrada direta ou indiretamente o ambiente ou cria condições que levem à sua degradação». Dada esta definição, conclui-se que a posição do poluidor poderá ser bilateral, ou seja, o produtor de um bem poderá causar diretamente poluição a terceiros, no entanto, por outro lado, o consumidor também pode ter comportamentos danosos para o ambiente de forma indireta pelo uso desse mesmo bem. Esta definição acaba por ser demasiado simples, dado que ignora a poluição cumulativa (a união de várias causas simultâneas causa a poluição) e as cadeias de poluição em que se partilham muitas causas consecutivas.

A segunda dificuldade prende-se com a atribuição da responsabilidade ou à parte da mesma, sendo que esta problemática está ligada ao imposto pigouviano. O Decreto-Lei nº 147/2008, de 29 de julho, vem estabelecer o regime jurídico da responsabilidade por danos ambientais por transposição da Diretiva n.º 2004/35/CE do Parlamento Europeu e do Conselho. Face à definição de responsabilidade subjetiva descrita no Artigo 8º do mesmo diploma, é defendido que «quem, com dolo ou mera

culpa, ofender direitos ou interesses alheios por via da lesão de um componente ambiental fica obrigado a reparar os danos resultantes dessa ofensa.». Por outras palavras para que seja configurada a responsabilidade civil deve acontecer um fato (por ação ou omissão do agente) que cause dano a outra pessoa, devendo existir relação entre o fato e o dano (nexo causal) e, em alguns casos, deverá ser comprovada a culpa. No caso de a culpa ou o dolo não sejam identificados procede-se pela aplicação da responsabilidade objetiva prevista no Artigo 7º do mesmo Decreto-Lei.

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

O anexo III, referido artigo acima, enumera as várias atividades económicas potencialmente perigosas, onde as mesmas estão sujeitas, independentemente de se verificar culpa ou dolo, a um regime de responsabilidade civil.

3.5.3. O PPP em Portugal e na União Europeia

Atualmente, a política ambiental da União Europeia, conforme o Artigo 191º nº 2 do TFUE, é baseada nos princípios da precaução e da prevenção da correção na origem dos danos causados ao meio ambiente. Neste sentido, por força do acórdão *Commune de Mesqueur* do Tribunal da Justiça o poluidor será um individuo que, por via da sua atividade, contribuiu para o risco de geração de poluição. No entanto, conforme escrito no ponto anterior, este princípio de imputação não vem resolver a problemática da dificuldade de imputar a responsabilidade ao sujeito causador da poluição, pois apesar de conhecermos que quem não é responsável pelo risco da poluição não deverá pagar, não se sabe, nos casos de poluição cumulativa, a quota-parte de responsabilidade a conceder a cada agente.

Ao longo das décadas, a UE foi evoluindo em matéria ambiental. As suas políticas compreendem questões ambientais, tais como a biodiversidade, as florestas, o solo e o seu uso, a água e o ar. A Diretiva 2004/35/CE, onde é estabelecido o quadro da UE relativamente à responsabilidade ambiental tornou-se muito importante no que toca a legislação ambiental. Nela é estabelecido que todos os custos de prevenção e reparação recaem sobre o poluidor, inclusive os custos das entidades publicas na

eliminação da poluição por estes causada. Conforme vimos no ponto anterior, a Diretiva diz-nos que quando os danos ambientais significativos tenham sido originados devido a uma atividade económica considerada de risco (descritas no anexo III) o responsável deverá adotar as medidas de reparação necessárias suportando os custos. Quando os danos resultam de uma económica que não seja considerada de risco ambiental, a Diretiva estabelece que os responsáveis reparam apenas os danos causados à biodiversidade se agirem com culpa ou negligência.

No que toca a Portugal, em 2008, a Diretiva 2004/35/CE foi transposta para o ordenamento jurídico com a publicação do Decreto-Lei n.º 147/2008 de 29/07, onde o PPP foi estabelecido como princípio estruturante. O ano de 2014 foi um ano muito importante no que toca à legislação nacional em matéria ambiental. Com a Lei n.º 19/2014 de 14 de abril, foram definidas as bases de política ambiental, permitindo garantir a reparação dos danos ambientais provocadas em resultado do exercício de uma atividade ocupacional, conforme descrito no artigo 3º da Lei 19/2014, alíneas c), f) e d).

Ainda em 2014, surge a reforma da Fiscalidade Verde, regulada pela 82-D/2014, de 31/12. Esta reforma altera um conjunto de normas fiscais ambientais nos setores da energia e emissões, transportes, água, resíduos, ordenamento do território, florestas e biodiversidade. Introduce, igualmente, um regime de tributação dos sacos de plástico e um regime de incentivo ao abate de veículos de fim de vida. A reforma da Fiscalidade Verde tinha por objetivo não só a mudança de paradigma ao nível da política fiscal, pretendendo penalizar mais o que polui e danifica de forma a desagravar o trabalho e as famílias, mas também pretendia a redução da dependência energética, incitação de padrões de produção e de consumo mais sustentáveis e promoção da eficiência na utilização de recursos.

4. Fiscalidade Verde

Nos últimos anos, na comunidade política nacional e internacional, as questões e políticas ambientais têm vindo a ter cada vez mais importância fruto de uma maior consciência ecológica e sustentável que permite não só ter a precissão de escassez de recursos naturais, mas também a existência de necessidade de tirar proveito da mesma. A Organização das Nações Unidas (ONU), em consonância com a OCDE, foram os pioneiros reguladores nesta temática. Em 2015, por força da publicação do Decreto-

Lei nº 82-D/2014, surge a Reforma da Fiscalidade Verde. A Fiscalidade Verde tem como dever a promoção de incentivos à eficiência na utilização de recursos naturais, contribuindo assim para a rentabilização e prevenção do capital natural, promovendo a utilização justa e sustentável de recursos introduzindo sinais que facilitem a transição tendencial para uma economia de baixo carbono. No âmbito da fiscalidade ambiental tem existido muito debate em torno deste tema, onde é consensual a importância no contexto de reformas de combate à crise económica e financeira. A simbiose entre a política fiscal e a política ambiental tem-se revelado muito importante dado que as mesmas se completam entre si, sendo que a esta relação tem como base a oportunidade de ajustamento do sistema fiscal com objetivo de existir uma economia mais competitiva a todos os níveis ambientais. Ora, se por um lado é necessário melhorar a eficiência na utilização de recursos, dependência energética e indução de comportamentos sustentáveis na sociedade, por outro lado, torna-se também necessário assumir uma resposta estrutural para os problemas estruturais. É neste contexto que surge a reforma da Fiscalidade Verde.

4.1. Reforma da Fiscalidade Verde e seus objetivos

Em vários países da União Europeia o ideal do recurso à tributação não é totalmente concordante em todos os Estados Membros, no entanto, conforme já referido, a abordagem pigouviana é considerada como um pilar e um ponto de partida para a tributação ambiental atual. A nível nacional, o Despacho nº 1962/2014 de 7 de fevereiro, explicita que o Governo iria iniciar uma «revisão da fiscalidade ambiental e energética, bem como promover um novo enquadramento fiscal e parafiscal, através do desenvolvimento de mecanismos que permitam a internalização das externalidades ambientais».

A Reforma da Fiscalidade Verde (2015) surge como uma resposta a problemas estruturais ambientais. Esta reforma tem um objetivo muito mais abrangente do que, apenas e só, reforçar a receita fiscal. Tem como objetivo a promoção de uma política fiscal alinhada com os objetivos de crescimento económico e sustentável. É importante referir que esta reforma tem como base um pressuposto inquestionável - a neutralidade fiscal, isto é, tributando mais quem polui e quem tem mais comportamentos danosos para o meio ambiente e menos aquilo que se afige e se produz.

Uma particularidade apresentada nesta reforma é que a mesma apresenta um triplo dividendo:

- proteger o ambiente e reduzir a dependência energética do exterior;
- fomentar o crescimento e o emprego, e;
- contribuir para a responsabilidade orçamental e para a redução dos desequilíbrios externos.

A reforma da fiscalidade verde assenta nos em quatro principais objetivos:

- Penalizar mais o que se polui e degrada, para desagrar o trabalho e as famílias;
- Reduzir a dependência energética do exterior;
- Induzir padrões de produção e de consumo mais sustentáveis, reforçando a liberdade e responsabilidade dos cidadãos e das empresas
- Promover a eficiência na utilização de recursos, nomeadamente, água, energia e materiais

Com a publicação da Lei n.º 82-D/2014, de 31 de dezembro, foi alterado o regime jurídico ambiental nos setores energia e emissões, transportes, água, resíduos, ordenamento do território, florestas e biodiversidade. Esta alteração vem inserir ainda um regime de tributação dos sacos de plástico e um regime de incentivo de abate de veículos em fim de vida, com o objetivo de mudar o paradigma ao nível da política fiscal.

Destacam-se assim algumas medidas desta reforma, conforme reforçado no documento emitido pelo Ministério do Ambiente, Ordenamento do Território e Energia, “Compromisso para o crescimento Verde”:

- Taxa de Carbono: esta taxa incidirá sobre os setores que não estejam incluídos no CELE (Comércio Europeu de Licenças de Emissões)
- ISV: agravamento das taxas para veículos a gasolina e gasóleo em função das emissões de CO₂
- Transportes Públicos: Majoração dos custos com a eletricidade em 130% e 120% em Gás Natural Veicular e Gases de Petróleo Liquefeito, desde que se verifique a condição de que os mesmos são afetos a transporte público de passageiros e mercadorias.

- Carros elétricos, híbridos plug-in, GPL e GNV: Aumento do montante máximo das depreciações aceites e redução das taxas de tributação autónoma em sede de IRS e IRC
- Carros elétricos, híbridos plug-in, GPL e GNV:: Dedução do IVA aplicado aos custos de aquisição, fabrico ou importação, locação e à transformação de viaturas
- Criação de sistemas de bike-sharing e car-sharing nas empresas e aquisição de frotas de bicicletas: majoração dos custos associado a esses bens e serviços
- Abate de veículos em fim de vida: Mediante a compra de uma viatura elétrica ou híbrida plug-in nova, será devolvido o ISV ou atribuído um subsídio para o mesmo efeito.
- Sacos plásticos leves: os sacos de plástico passam a ser sujeitos a uma taxa de 8 cêntimos + IVA;
- Taxa de Gestão de Resíduos (TGR): Em 2015 o valor de referência é de 5.5€/tonelada com um aumento progressivo até 11€/tonelada em 2020
- Imposto Municipal sobre Imóveis (IMI) e Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis (IMT): redução em 50% da coleta de IMI nos prédios destinados a produção de energias renováveis e dos prédios rústicos integrados em áreas classificadas que proporcionem serviços de ecossistema; isenção de IMI nos prédios afetos ao abastecimento público de água, de saneamento e de gestão de RU detidos pelos Municípios; isenção de IMI e IMT dos prédios rústicos que correspondam a áreas florestais aderentes a Zonas de Intervenção Florestal (ZIF) ou que estejam submetidas a planos de gestão florestal; redução de IMI nos prédios rústicos integrados na bolsa de terras;
- Derrama: Em empresas onde o Volume de Negócios seja resultante em mais 50% da exploração de recursos naturais ou tratamento de resíduos, a derrama poderá ser atribuída ao próprio município.

No que toca a medidas futuras, de acordo com a proposta do Orçamento de Estado para 2024, o Governo propõe a redução das Tributações Autónomas para veículos das empresas. No fundo, de acordo com a revisão do Acordo de Rendimentos e Competitividade, as taxas de tributação autónoma aplicáveis às viaturas serão revistas

em 2024, passando a taxa de 10% para 8,5%, a taxa de 27,5% para 25,5% e por fim a taxa mais elevada, de 35% para 32,5%.

4.2. Teremos efetivamente uma Fiscalidade Verde integrada em Portugal?

Uma Fiscalidade Verde integrada em qualquer país, será como olhar para ela com um impacto positivo na economia. No entanto, importa distinguir a Fiscalidade Verde à luz da classificação de Álvarez et al (1998, pp. 361-379). O autor classifica a Fiscalidade Verde em dois tipos distintos, em função da abrangência das reformas introduzidas, nomeadamente: parciais ou integradas. A reforma parcial tem como premissa base a adaptação do sistema tributário de modo que o mesmo passe a ter um carácter ambiental com adição de normas de tributação ambiental no sistema fiscal já existente. No fundo, neste tipo de reforma, são introduzidas novos impostos e/ou taxas ambientais com objetivos financeiros ou ambientalistas (ou ambos), no entanto, a tributação ambiental tem um papel secundário no sistema fiscal. Já a reforma do tipo integrada terá a característica “fundamental” contrária à parcial. Isto é, uma reforma da fiscalidade integrada caracteriza-se pelo facto de a tributação ambiental assumir um papel principal no sistema fiscal, onde são introduzidas de forma regular e consistente, normas de carácter ambiental no sistema fiscal onde assenta uma diminuição da tributação dos rendimentos, bem como a diminuição das contribuições para a segurança social como é o caso das reformas dos países da Holanda, Suécia e Dinamarca.

Borrego, A. (2016, pp. 9), elabora um estudo onde coloca 4 questões primordiais:

1. O diploma de Fiscalidade Verde, que entrou em vigor em Portugal, no princípio de 2015, transformou a fiscalidade ambiental em Portugal numa verdadeira Green Tax Reform integrada?
2. Que evolução houve em relação ao período pré-norma da Fiscalidade Verde?
3. As normas de Fiscalidade Verde existentes no normativo tributário português foram introduzidas de forma casual, ou têm uma relação entre si e pretendem atingir objetivos concretos?
4. Questão 4 - Porque foi utilizada, em Portugal, como ferramenta ambiental, a fiscalidade?

Como resposta às duas primeiras questões, Borrego, A. (2016, pp. 12-13), considera que, até 2011, a evolução e o conjunto das normas fiscais ambientais que têm vindo a ser sistematicamente introduzidas no normativo nacional, têm um carácter de Reforma Fiscal Verde. No entanto, a autora, à luz da classificação de Álvarez et al. (1998), considera essa reforma como parcial pois no que toca a reforma integrada, as normas introduzidas apenas diminuam a tributação do rendimento a sociedades. No entanto em 2015, com redação do diploma da Fiscalidade Verde, o paradigma nacional muda. Com a entrada em vigor do diploma, houve uma grande evolução positiva na reforma fiscal ambiental em Portugal, dado que, até então, apenas se tinham publicado normas avulsas e dispersas. No entanto, a publicação deste diploma não é sinónimo de estarmos perante uma fiscalidade integrada pois o mesmo implementa várias normas nos códigos de imposto já existentes. A autora verifica todas as características enumeradas na definição de reforma parcial e, no que toca à reforma integrada, apenas uma característica é verificada – a diminuição da tributação do rendimento. Em suma, com a introdução do novo diploma em 2015, verifica-se uma evolução positiva e um reforço das normas ambientais nos impostos já existentes, bem como algumas normas isoladas, como é o caso da tributação dos sacos de plástico leves, no entanto esta com um peso também ele muito “leve” no sistema discal português.

Ao fazer uma análise das normas introduzidas pelo diploma da Fiscalidade Verde em 2015, verificamos um grande foco na redução das emissões dos Gases com Efeito de Estufa (GEE). Este foco surge no sentido de cumprir com os requisitos e metas estabelecidas pelo Protocolo de Quioto. Para responder à terceira questão colocada, Borrego (2012) elaborou um estudo onde se concluiu que efetivamente existe umnexo e uma relação direta positiva entre as normas fiscais ambientais e objetivos ambientais. Esta relação tem como exemplo, não só a aposta em benefícios fiscais para viaturas que emitam menos emissões de gases, nomeadamente as viaturas elétricas e *plug-in*, mas também a penalização no uso de viaturas mais poluidoras. Podemos então concluir que as normas introduzidas pelo diploma da Fiscalidade Verde são normas com objetivos concretos, com relação entre si e não apenas consideradas como normas avulsas.

Para abordarmos o fundamento da resposta à quarta questão é necessário ter em mente que, a partir do momento da entrada em vigor do diploma, a fiscalidade ambiental

começa a ser vista como algo mais do que uma ferramenta para fins ambientais. Decerto que a aplicação de normas ambientais, quando aplicadas isoladamente, não são suficientes para o combate a uma crise financeira, no entanto pequenos passos foram sendo dados neste mesmo sentido. Em Portugal, de acordo com os dados da OCDE, com a crise de 2008, recorreu-se muito ao agravamento da tributação, nomeadamente no IRS, tendo a tributação de rendimentos singulares atingindo o pico em 2012 com cerca de 7,70% do PIB nacional. Houve então a necessidade de reinvenção da tributação dita de “tradicional”, no entanto verificou-se alguma mudança de mentalidade, mas não uma mudança do paradigma pois a tributação “tradicional” tem um grande peso na receita fiscal nacional. Portugal, com a necessidade de atingir as metas ambientais impostas por organismos externos, foi implementando normas fiscais ambientais com características das *Green Tax Reforms*.

Em suma, conseguimos perceber que a existência de recomendações para a implementação da *Green Tax Reform* por parte da UE não significa uma reforma fiscal comum entre Estados Membros da UE. Uma reforma fiscal Verde integrada implica a permissão de obter o que se denomina de “duplo dividendo”, ou seja, obter resultados ambientais positivos penalizando o contribuinte poluente através de tributação. Por outro lado, conforme o princípio da neutralidade fiscal, está subjacente a redução da tributação tradicional sobre o rendimento, capital e segurança social com as receitas obtidas pela tributação ambiental. Portugal, ao implementar a Reforma da Fiscalidade Verde, faz apenas uma implementação parcial (Borrego 2016, pp.14-16). Com a entrada em vigor deste diploma, verifica-se que se mantém um sistema fiscal com a base assente na tributação tradicional, onde “apenas” nela foi reforçada a componente ambiental. Um dos objetivos primários seria o “achatamento” da tributação sobre o trabalho, capital e rendimentos com a utilização das receitas geradas pela tributação ambiental. Contudo, Borrego acredita que esse mesmo objetivo poderá estar comprometido uma vez que o diploma surge num período onde a consolidação orçamental era no momento uma meta mais urgente face ao alcance da neutralidade fiscal e do “duplo dividendo”. Por outro lado, a obtenção de verbas por via da fiscalidade ambiental que permitam o alcance do “duplo dividendo”, são limitadas por parte do próprio diploma, uma vez que o mesmo consiste mais em providenciar incentivos aos bons comportamentos do que propriamente a penalização por comportamentos danosos para o meio ambiental.

4.3. Impostos ambientais ou taxas ambientais? O “Verdadeiro Imposto”

Os tributos ambientais são considerados, de um modo geral, extrafiscais, dado que o objetivo da implementação dos mesmos é a proteção do meio ambiente. Isto leva-nos a fazer uma distinção entre a definição de imposto e de taxa. Ora, é perceptível que exista uma divisão entre impostos ambientais (com finalidade de mudar paradigmas e comportamentos dos poluidores – verdadeiro imposto ambiental) que prosseguem uma finalidade extrafiscal e impostos relacionados com o meio ambiente com uma finalidade arrecadadora. Os impostos relacionados com o ambiente são impostos que têm como objetivo final a arrecadação de receita e a sua incidência recai em fins ecológicos. Quanto aos impostos ambientais, ao qual já designámos de “verdadeiro imposto”, os mesmos têm uma finalidade mais de proteção ambiental ao invés de apenas arrecadar receita. O objetivo deste “verdadeiro imposto”, segundo Pereira, M.N. (2006, pp. 212-216), não é tanto a repartição de riqueza, mas sim proteção financeira para custos por danos ambientais verificados ou emergentes. Este objetivo, conforme Nabais, C. (2008, pp. 17-18), vai ao encontro de um dos princípios base do direito ambiental, o Princípio do Poluidor Pagador.

[O] que caracteriza a natureza ambiental dos tributos é o objetivo ou finalidade extrafiscal ecológica primordial, traduzida na preservação e melhoria do meio ambiente, assumida pelo legislador ao criá-los e discipliná-los e não o destino ecológico das receitas proporcionadas pelos mesmos, pois este destino situa-se a jusante das correspondentes relações tributárias, inserindo-se em rigor, na política de realização de despesas e não na política de obtenção de receitas fiscais”

Analisando a definição de taxa, a mesma tem associada uma contraprestação direta e tomando como exemplo a Taxa que incide sobre Lâmpadas de Baixa Eficiência Energética (TLBEE), onde no ordenamento jurídico, ainda se discute se efetivamente uma taxa ou imposto. Neste caso, pode ser importante questionar qual é o benefício direto do próprio sujeito passivo. Ora, o objetivo desta taxa é compensar a ineficiência energética, ou seja, promover, através de um tributo uma melhor utilização da energia. A receita proveniente deste tributo é consignada a instrumentos operacionais na área de proteção ambiental e promoção de eficiência energética (Fundo Português de Carbono e Fundo de Eficiência Energética).

Apesar da figura de taxa permitir uma internalização dos custos externos, os tributos ambientais vão mais ao encontro do imposto. Conforme visto, apesar de existirem alguns desafios ao nível da quantificação da poluição e determinação do poluidor, o imposto permite a distribuição de encargos face à poluição ou dano causado, que conseqüentemente significa um decréscimo na qualidade do meio ambiente. De acordo com o artigo 66º, nº1 da CRP todos os membros da sociedade deverão beneficiar do equilíbrio e do bem-estar ambiental. Os impostos ambientais visam a preservação e a melhoria do meio ambiente (Vitor, J, 2014), por isso, os mesmos constituem uma figura tributária independente, com estruturas desenhadas em função do nível de prejuízos ou danos causados por parte de comportamentos humanos.

No que toca à taxa, a mesma poderá ser fixa ou variável, crescente ou decrescente, tendo o legislador liberdade para determinação da mesma: variável, em função da localização do poluidor ou pelo nível de poluição; crescente quando a mesma for um incentivo à redução da poluição; decrescente quando os objetivos económicos superem a proteção ambiental.

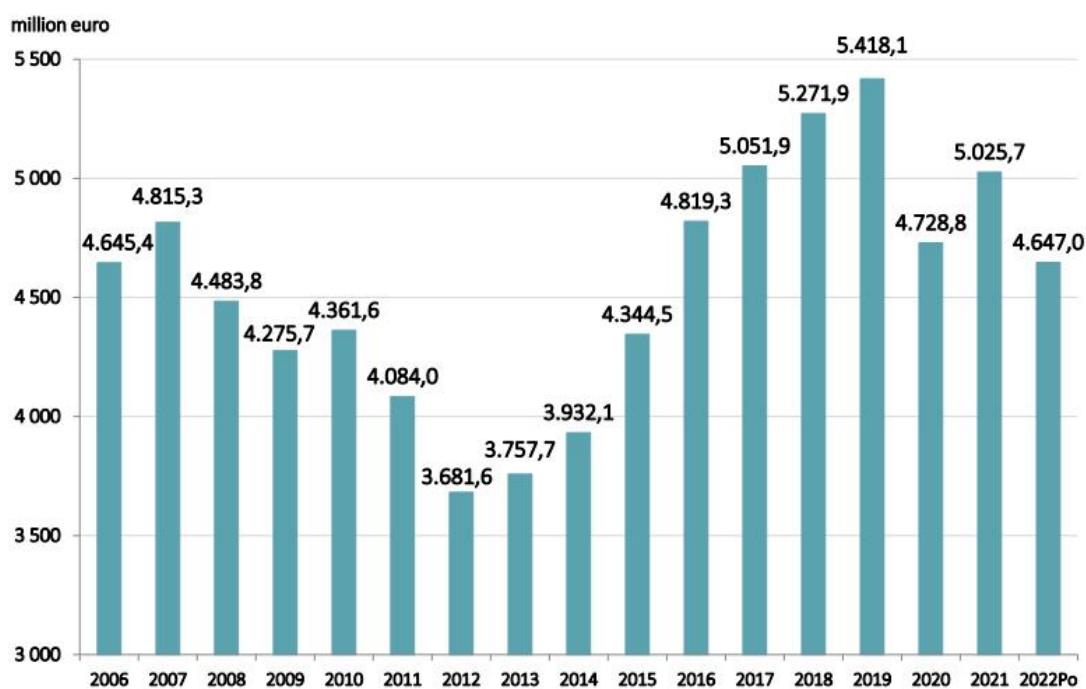
5. Tributação ambiental em Portugal

De acordo com os mais recentes dados do Instituto Nacional de Estatística (INE), os valores dos impostos relacionados com o ambiente em Portugal totalizaram aproximadamente 4,6 mil milhões de euros, representando 5,3% das receitas provenientes de impostos e contribuições sociais. Face ao valor de 2021, impostos relacionados com o ambiente denota-se um decréscimo em 7,5%, refletindo sobretudo a implementação de medidas fiscais, que por exemplo reduziram o preço dos combustíveis aos consumidores. (INE (2022, pp. 1))

Entre 2022 e 2021, a perda de receitas no Imposto sobre os Produtos Petrolíferos e Energéticos (ISP) teve um grande impacto positivo na esfera dos impostos com relevância ambiental. Também outros impostos sobre a energia tiveram um impacto notável, como é o caso do comércio de carbono, tendo passado de 5,9% para 12%. Já na categoria dos impostos sobre o transporte, o Imposto Sobre Veículos (ISV) aumentou a sua participação de 8,6% para 9,8%. É importante salientar que a receita dos impostos relativos à aquisição e utilização de veículos contribuem, em 2022, representava cerca de 86.2%, um decréscimo face ao ano de 2021 (93.1%)

No fundo, por categorias de imposto, em 2022, os impostos sobre a energia representaram 72,1% do total dos impostos relacionados com o ambiente, os impostos sobre os transportes tiveram um peso 26,1%, sendo que os restantes 1,8% estão repartidas pelas restantes categorias de impostos.

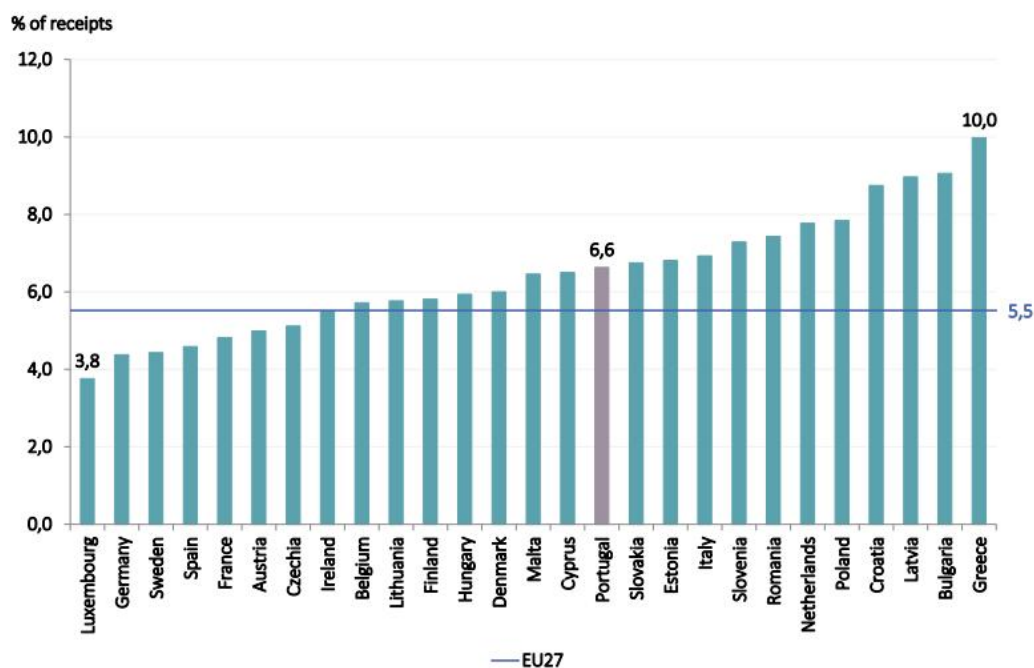
Figura 2 - Total de impostos relativos ao ambiente



Fonte: Instituto Nacional de Estatística

Comparando Portugal com os restantes países da UE, em 2021, os impostos relacionados com o ambiente como percentagem das receitas totais de impostos e contribuições sociais e como percentagem do PIB, registaram um valor de 6,6%, valor este superior em 1,1% da média dos Estados-Membros da UE.

Figura 3 - impostos ambientais em percentagem das receitas totais de impostos e contribuições sociais e em percentagem do PIB



Fonte: Instituto Nacional de Estatística

Tal como Portugal, a maioria dos países da UE tem um peso relativo mais elevado dos impostos sobre a energia no total de impostos relacionados com o ambiente. Em 2021, esse peso (76,6%) era inferior à média dos Estados Membros da UE (78,4%).

5.1. Normas ambientais na legislação portuguesa

Nos anos 80, em Portugal, motivado pelo cumprimento das regras impostas pela Comissão Económica Europeia (CEE), surgiu a reforma fiscal dos anos 80, onde o foco está direcionado para as preocupações de carácter económico e não de carácter ambiental. Os impostos conhecidos como impostos ambientais atualmente em vigor em Portugal foram criados não numa vertente de proteção ambiental, mas sim para angariação de receita como é o caso do imposto automóvel, a tributação sobre a circulação de veículos e os impostos incidentes sobre os produtos petrolíferos, a Extraordinária sobre o Setor Energético e Taxa de Recursos Hídricos.

5.1.1. Imposto sobre os produtos Petrolíferos e Energéticos

O ISP (Imposto sobre os produtos Petrolíferos e Energéticos) foi introduzido no sistema fiscal português em 1999, pela Lei n.º 09/86, em conjunto com o CIEC (Código dos Impostos Especiais de Consumo). Conforme referido acima, a introdução

do CIEC na legislação nacional não tinha na sua génese objetivos ambientais, mas sim a angariação de receita e punição no consumo de certos bens. No entanto, o ISP (mesmo não sendo um imposto com objetivos ambientais naquela data) reverte uma componente ambiental ao fixar as taxas aplicadas considerando a capacidade de poluição de cada produto. Neste caso os produtos que geram maior receita fiscal de ISP são o petróleo, o diesel, a gasolina e o fuelóleo.

5.1.2. Tributação Automóvel – o ISV e o IUC

Quanto à tributação automóvel, a mesma foi reformada pela Lei nº 22-A/2007, de 29/06. A reforma desta tributação não só veio implementar índices de emissão de dióxido de carbono na base de tributação do próprio imposto como veio abandonar quatro impostos que com características ditas de tradicionais, como é o caso do Imposto Automóvel, o Impostos Municipal sobre veículos, Imposto de Circulação e o Imposto de Camionagem. No entanto a mesma reforma traz consigo a criação de dois novos impostos com objetivos ambientais, o ISV (Imposto sobre Veículos) e o IUC (Imposto Único de Circulação)

Por força do artigo 1º do código do ISV, o imposto procura «onerar os contribuintes na medida dos custos que estes provocam nos domínios do ambiente», obedecendo ao princípio da equivalência. Como é possível concluir pela redação do legislador, este imposto trata-se de um imposto com caráter ambiental e não económico onde são penalizadas as viaturas que mais poluem e provoquem danos ambientais. Em comparação deste imposto com o antigo Impostos Automóvel, o ISV tributa com base na cilindrada e nas emissões de CO₂, sendo o peso das emissões de CO₂, na base tributável, de 60% da mesma, enquanto o antigo IA tributava apenas em função da cilindrada. Quanto ao IUC, o mesmo tem um fundamento ambiental semelhante ao ISV. De acordo com o artigo 1º do Código do Imposto Único de Circulação, o imposto procura «onerar os contribuintes na medida do custo ambiental e viário que estes provocam, em concretização de uma regra geral de igualdade tributária».

Ainda no tema das viaturas, em 2008 foi publicada a Lei nº 64/2008, na qual foram introduzidas algumas mudanças nas Tributações Autónomas em sede de tributação sobre os rendimentos (rendimentos coletivos ou rendimentos singulares – IRC ou IRS), no que diz respeito aos encargos das viaturas ligeiras de passageiros ou mistas, motos e motociclos. A Lei nº 64/2008 vem desagrar a tributa dos encargos sobre as

viaturas referidas, isto, vem tributar autonomamente de forma menos grave ou até mesmo a exclusão de tributação dos encargos com essas viaturas se as mesmas forem veículos menos poluentes. No entanto a Lei insere medidas de tributação mais agravadas para situações contrárias, onde a viatura é mais danosa para o meio ambiente. No fundo, é introduzida a exclusão de tributação a viaturas elétricas e tributar às taxas de 10% e 5% em função do grau de poluição.

Caminhava-se para um “bom caminho” no que toca a tributação automóvel, quando em 2010, com a aprovação do Orçamento de Estado, a Portaria nº467/2010, poderá ter representado um retrocesso nesta vertente de tributação. A mesma vem fixar limites diferenciados na aceitação de depreciações daquelas viaturas como na tributação autónoma que nelas incide, com valores mais vantajosos para viaturas elétricas. No que concerne às tributações autónomas, trazendo à tributação, em sede de IRC, as viaturas elétricas, face à Lei nº 64/2008 onde as mesmas estavam excluídas de tributação, com a divulgação desta Portaria as mesmas passam a ser tributadas a uma taxa de 20% apesar de só ser tributada a partir de um limite, limite esse muito fácil de atingir aquando de uma aquisição de uma viatura elétrica que por sinal têm valores de aquisição muito elevados.

Em 2024, de acordo com a proposta do Orçamento de Estado para 2024, para além de estar incluída uma medida de incentivo ao abate de veículos em final de vida, assistimos a um agravamento geral do imposto. O Governo, prevê que em 2024 praticamente todas as categorias de veículos sofrerão atualizações às respetivas taxas. Em termos quantitativos, o aumento de imposto a suportar pelos contribuintes abrange cerca de 3,5 milhões de veículos com matrícula até 2007. O objetivo deste aumento visa procurar onerar os contribuintes na medida do custo ambiental e viário que estes provocam através do pagamento do respetivo do imposto. O Governo considera que esta medida visa «promover a renovação do parque automóvel e a descarbonização do transporte de passageiros», passando agora os veículos das categorias A e E a cumprirem com as exigências ambientais. Ao invés dos veículos da categoria B, que será tributada com base na cilindrada do veículo e nas emissões de CO₂, os veículos da categoria A e E serão tributados exclusivamente com base na cilindrada, sem se considerar a componente ambiental com um limite máximo de 25€ por veículo, sendo este valor progressivamente aumentado até que a taxa de IUC represente a totalidade da tributação relativa ao CO₂ emitido por estes veículos. No entanto, face à situação

política vivida em 2023, com dissolução do Parlamento, e com eleições antecipadas agendadas, o Governo recua no agravamento do Imposto Único de Circulação (IUC) para veículos com matrícula até 2007.

5.1.3. Taxa sobre as lâmpadas de baixa eficiência energética

Fora do ramo automóvel, o Decreto-Lei n.º 108/2007, de 12 de abril, aprova a tributação incidente sobre lâmpadas de baixa eficiência energética, criando uma taxa destinada ao comércio destas mesmas lâmpadas. Poderemos fazer também um pensamento paralelo desta taxa com o PPP, onde a mesma constitui uma compensação pelo custo ambiental na utilização dessas lâmpadas. Esta taxa tem por base a cobrança a produtores ou importadores das mesmas e tem como um dos seus fatores de cálculo o fator médio de emissões de CO₂ do sistema elétrico.

5.1.4. Gestão de Resíduos

Outra questão importante no âmbito fiscal ambiental são os resíduos e libertação dos mesmos onde os mesmos são por vezes também muito prejudiciais ao meio ambiente. O Decreto-Lei n.º 178/2006 de 5 de setembro aprova o Regime Geral de Gestão de Resíduos (RGGR), na redação dada pelo Decreto-Lei n.º 73/2011, de 17 de junho (diploma RGGR), que transpõe a Diretiva n.º 2008/98/CE do Parlamento Europeu e do Conselho, de 19 de novembro, veio introduzir no direito interno o conceito de comerciante e corretor de resíduos. No que respeita à tributação, o objetivo deste regime é a condensação e racionalização das diferentes taxas em vigor a fim de simplificar a sua aplicação. A tributação de resíduos abrange toda a operação de recolha, transporte, armazenagem, tratamento, valorização e eliminação do mesmo. Ou seja, a tributação de resíduos abrange todas as operações desde o momento em que um material, derivado de algum processo, se torna um resíduo até à eliminação do mesmo. Borrego (2020) caracteriza a tributação por «onerar de forma mais gravosa os resíduos depositados em aterros e por cobrar à entidade gestora de resíduos o tributo», no entanto, esse tributo deverá de estar repercutido nas suas prestações de serviço para assegurar o cumprimento do Princípio do Poluidor Pagador

5.1.5. Contribuição Extraordinária sobre o Setor Energético (CESE)

A Contribuição Extraordinária sobre o Setor Energético (CESE), criada pelo Orçamento do Estado para 2014, por força do artigo 228º da Lei 83–C/2013, de 31 de dezembro, tem como fundamento base financiar mecanismos que promovam a sustentabilidade sistemática no setor energético. Tratando-se de uma contribuição, a mesma tem uma incidência sobre as empresas produtoras de energia elétrica, sendo a sua receita consignada ao Fundo para a Sustentabilidade Sistémica do Setor Energético (FSSSE).

Por força do artigo 2º, alíneas a) e b) do Regime da CESE são sujeitos passivos desta contribuição as pessoas singulares ou pessoas coletivas que integram o setor energético, que tenham domicílio fiscal ou sede, direção efetiva ou estabelecimento estável em território português e que em 1 de janeiro de 2015 se encontrem numa das seguintes situações:

a) Sejam titulares de licenças de exploração de centros eletroprodutores, com exceção dos localizados nas Regiões Autónomas dos Açores ou da Madeira;

b) Sejam titulares, no caso de centros eletroprodutores licenciados ao abrigo do Decreto-Lei n.º 172/2006, de 23 de agosto, de licença de produção e tenham sido considerados em condições de ser autorizada a entrada em exploração, conforme relatório de vistoria elaborado nos termos do n.º 5 do artigo 21.º do referido decreto-lei, com exceção dos localizados nas Regiões Autónomas dos Açores ou da Madeira;

Ao abrigo do número 1 do artigo 3.º do regime da CESE, esta contribuição incide sobre o valor líquido dos elementos do ativo, com referência ao 1ª dia do ano económico, que respeitem, cumulativamente, a: ativos fixos tangíveis; ativos intangíveis, com exceção dos elementos da propriedade industrial; ativos financeiros afetos a concessões ou a atividades licenciadas nos termos do artigo anterior.

Segundo Fernandes (2019, pp. 19), a CESE

[T]em como primeiro e principal fundamento onerar, pela via fiscal, comportamentos ou práticas concretas que, [...], foram consideradas como fonte de sobrecustos económicos [...], ao ponto de se justificar [...] uma intervenção corretiva, com o propósito de [os] internalizar

Ou seja, está-se perante externalidades negativas que o legislador considerou dever internalizar ou atenuar.

Carlos Baptista Lobo, define a CESE como um «Elemento Anómalo», considerando a sua “Qualificação Jurídico tributária Atípica” (2019, pp. 421) e começa, desde logo, por fazer um «teste da natureza jurídica da CESE» do qual se destacam aqui alguns aspetos, a seguir apresentados. Admite que «[n]uma análise preliminar, [...] poderia [...] reconduzir-se [a CESE] à figura jurídica tributária do imposto» (2019, pp. 423). Mas analisado o âmbito de incidência (objetiva) considera que «não se retira qualquer pista que permita reconduzir a CESE a qualquer modalidade de tributação do lucro», pois a tributação incide sobre o valor dos elementos do ativo. O autor considera também não se tratar de um imposto sobre o património, atendendo que tem por base «índices que não se relacionam em qualquer medida com a existência de liquidez, acabando por distorcer as opções económicas [...] e podendo significar, numa situação limite, a alienação de património para pagamento» (2019, pp. 424). Adicionalmente o autor aponta ainda uma «total desconsideração do princípio da capacidade contributiva enquanto [seu] fundamento causal» e conclui, considerando que não existe um «qualquer índice revelador da capacidade económica [dos sujeitos passivos], afasta-se fatalmente da categoria de imposto» (2019, pp. 424 e 425).

Quanto à questão da CESE possuir uma forma jurídica de taxa, o autor aponta (2019, pp. 427) que:

[a] análise ao regime jurídico da CESE permite concluir pela total ausência de uma estrutura sinalagmática (contrapartida) capaz de satisfazer o princípio de equivalência aplicado na sua vertente estrita, ou seja, enquanto critério material de equivalência [...].

Já José Casalta Nabais (2009, pp. 19), considera que «embora denominadas e apresentadas como tendo natureza de tributos bilaterais, algumas delas (entre as quais a CESE) não suplantam com o mínimo de êxito os testes materiais que correspondem a estes tributos», concretizando que tais testes serão «os testes sucessivos da bilateralidade e da proporcionalidade em que se demonstre que [os tributos] constituem efetivas contraprestações a específicas prestações públicas, [...] e se verifique um equilíbrio entre os tributos em causa e as prestações públicas a que correspondem». O autor, entende que haja várias interpretações na forma jurídica da

CESE dado que não estamos perante contribuições financeiras, «mas antes face a contribuições especiais cujo regime jurídico constitucional.» (2009, pp. 22).

O Supremo Tribunal Administrativo (STA) no processo 386/17, de 8 de janeiro de 2020 e o CAAD no seu Acórdão exarado no Processo 723/2020-T, proferido em 27 de junho de 2021, considera que o tributo em causa consubstancia uma contribuição financeira e não de um imposto conforme a posição da Recorrente indicado que a CESE, face às alterações legislativas, tornou-se um tributo unilateral, que como tal, lhe confere uma forma jurídica de imposto sujeito ao regime jurídico dos impostos. No entanto não é finalidade imediata e genérica deste tributo a obtenção de receitas, a serem afetadas, geral e indiscriminadamente, à satisfação de encargos públicos. Conforme citado no Acórdão 7/2019 do TC, no caso da CESE, estamos perante um tributo comutativo, em virtude de, ainda que de forma difusa, ser possível identificar nos objetivos do FSSSE, a que foi consignada, contraprestações destinadas a um determinado grupo de sujeitos passivos que mantêm suficiente proximidade com as finalidades que este prosseguirá, e no qual se se incluirá a recorrente.

No fundo, de acordo com o descrito no acórdão acima referido, conclui-se que a CESE constitui uma contribuição financeira e não um imposto, sendo ainda que a CESE enquadra-se tributariamente como uma contribuição financeira a favor das entidades públicas.

Em suma denota-se uma discordância entre as interpretações da Doutrina e dos Tribunais quanto à qualificação jurídico tributária da CESE e por consequência advêm daí efeitos derivados desta discordância. Neste caso, como se analisou, desde o CAAD ao STA e passando pelos tribunais tributários, verifica-se que em toda a jurisprudência analisada ressalta um denominador comum em todas as decisões proferidas sobre a CESE. Falamos inevitavelmente do Acórdão 7/2019 do TC que surge amplamente citado por todos estes órgãos jurisdicionais de forma a suportar a constitucionalidade do regime da CESE e o reconhecimento da classificação deste tributo como contribuição financeira, com base na existência de bilateralidade, decorrente de sinalagma ainda que difuso.

Em 2023, com a decisão proferida no Acórdão n.º 101/2023 do Tribunal Constitucional, abre-se um precedente em termos de jurisprudência relativa a esta Contribuição. O objeto de recurso que deu origem à decisão proferida neste Acórdão,

refere-se à norma de incidência subjetiva da CESE, na medida em que determina a incidência sobre as empresas concessionárias das atividades de transporte, de distribuição ou de armazenamento subterrâneo de gás natural. De acordo com o entendimento do Tribunal Constitucional, os pressupostos, tanto de facto, como de direito, em que assentaram as decisões proferidas sobre a CESE no período entre 2014 e 2017 foram alterados. No que toca aos pressupostos de facto, verificava-se em 2018 uma tendência de redução da dívida tarifária do Sistema Elétrico Nacional e quanto aos pressupostos de direito o Tribunal entendeu que no Acórdão n.º 7/2019 e na sua jurisprudência posterior, relativamente ao financiamento de medidas de regulação e de apoio às empresas, de cariz social e ambiental e relacionadas com a eficiência energética, deixou de corresponder ao destino legal das receitas da CESE, em virtude das alterações introduzidas no regime jurídico do FSSSE. Face a estas alterações de pressupostos é necessário verificar novamente o nexo entre e as prestações públicas que a CESE visa financiar e o grupo dos sujeitos passivos que exercem as atividades de transporte, de distribuição ou de armazenamento subterrâneo de gás natural. Ora, esta necessidade de revisão do nexo entre as prestações públicas e o grupo de sujeitos passivos é motivada por duas razões. A primeira razão é motivada pelo entendimento da não existência de motivo para fazer correr sobre as empresas com atividades de transporte, distribuição ou armazenamento subterrâneo de gás natural, encargos associados à redução da dívida tarifária do setor elétrico, nem supor que a prevenção dos riscos associados à instabilidade tarifária no setor elétrico aproveita em especial medida aos operadores dos demais subsectores, nomeadamente o setor do gás natural. Quanto à segunda razão. A segunda razão prende-se com a circunstância das tarefas a que o tributo se destina, não terem sido objeto de densificação mínima. Então, se por um lado não é possível aferir se, e em que medida cada subsector da energia é beneficiado pelas tarefas financiadas pela CESE, também não se pode pugnar pela existência de equilíbrio na repartição deste encargo tributário. O TC entende que:

[a] partir de 2018, o legislador reduziu os objetivos a que a CESE se dirige em termos tais, que deixou de ser possível afirmar que as concessionárias das atividades de transporte, de distribuição ou de armazenamento subterrâneo de gás natural podem ser consideradas responsáveis pela sua concretização, e muito menos presumíveis causadoras ou beneficiárias das prestações públicas que ao FSSSE incumbe providenciar.

Nesta sequência o Tribunal Constitucional conclui que a norma pelo qual o recurso deste Acórdão é objeto viola o princípio da igualdade, consagrado no artigo 13.º da CRP. Esta decisão abre um precedente em termos de jurisprudência pois não vai ao encontro do que tem vindo a ser proferido por parte dos tribunais, dado que até à data o panorama da jurisprudência constitucional relativamente à CESE defendia a constitucionalidade das diversas normas do respetivo Regime da CESE.

5.1.6. Taxa de Recursos Hídricos

A configuração objetiva da Taxa de Recursos Hídricos engloba diversas modalidades de aproveitamento dos recursos hídricos, unindo a base de aplicação de elementos que refletem a principal intenção de compensar quer os custos que o utilizador incute à comunidade quer os benefícios que a comunidade lhe faculta.

A Taxa de Recursos Hídricos (TRH) surge no seguimento do cumprimento da do Decreto-Lei nº 97/2008, de 11 de junho, em resultado do alinhamento da legislação nacional (Lei da Água) com as diretivas comunitárias (Diretiva nº 2000/60/CE). Esta taxa surge, conforme referido acima para compensar os custos associados às atividades de planeamento, proteção e gestão dos recursos hídricos e potenciar um uso eficiente dos mesmos, sendo a contribuição de cada utilizador proporcional ao uso que faz desses recursos. De acordo com a Agência Portuguesa do Ambiente, a TRH, implementada desde 2008 não está diretamente direcionada para pequenos utilizadores, mas sim sobretudo aos utilizadores de grande dimensão que por consequência da sua utilização intensiva do recurso natural, provocam maior desgaste ambiental e, conseqüentemente, exigem encargos de planeamento e monitorização mais cuidados. Não obstante, os pequenos utilizadores estão também sujeitos ao pagamento direto de TRH a menos que se enquadrem nos termos das diferentes isenções. Quanto à sua incidência estão sujeitas ao pagamento da TRH; a utilização privativa de águas do Domínio Público Hídrico do Estado (DPHE); as descargas quer sejam diretas ou indiretas de efluentes para os recursos hídricos; extração de materiais inerentes do DPHE; Ocupação de terrenos ou planos de água do DPHE; Utilização de águas, qualquer que seja a sua natureza ou regime legal, sujeitas a planeamento e gestão públicos, suscetíveis de causar impacte significativo.

Caracterizada, pela sua simplicidade, a TRH é também um instrumento sustentável onde apesar dos valores base serem reduzidos, os mesmos representam um grande

contributo para equilíbrio financeiro da gestão dos recursos hídricos (Henriques, G.H., (2016). A sua base tributável é constituída por cinco componentes calculada pela seguinte fórmula:

$$TRH = A + E + I + O + U + S$$

- A: corresponde à utilização privativa de águas do domínio público hídrico do Estado, calculada pela aplicação de um valor de base (em €/m³) ao volume de água captado.
- E: corresponde à descarga, direta ou indireta, de efluentes sobre os recursos hídricos, suscetíveis de causar impacte significativo, calculada pela aplicação de um valor de base (em €/kg) à quantidade de poluentes contidos na descarga.
- I: corresponde à extração de materiais inertes do DPHE, calculada pela aplicação do valor de um valor de base (em €/m³) ao volume de inertes extraídos.
- O: corresponde à ocupação de terrenos do DPHE e à ocupação e criação de planos de água, calculada pela aplicação de um valor de base (em €/m²) à área ocupada. Algumas infraestruturas estão sujeitas ao pagamento da TRH por metro linear.
- U: corresponde à utilização privativa de águas, qualquer que seja a sua natureza legal, sujeitas a planeamento e gestão públicos, suscetíveis de causar impacte significativo, calculada pela aplicação de um valor de base (em €/m³) ao volume de água captado, desviado ou utilizado
- S: corresponde à utilização privativa de águas, qualquer que seja a sua natureza ou regime legal, calculando-se pela aplicação de um valor de base ao volume de água captado ou utilizado para os sistemas de água de abastecimento público, expresso em metro cúbico

5.2. O Impacto da Fiscalidade Verde

5.2.1. O Impacto da Fiscalidade Verde em sede de IRC

Em 1989, com a aprovação do Decreto-Lei nº442-B/88, de 30 de novembro, surge o Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas. De acordo com a Lei nº 106/88, de 17 de setembro, a reforma da tributação dos rendimentos de pessoas coletivas segue ao encontro de princípios como o da equidade, eficiência e simplicidade, sendo

que, em simultâneo com o apelo à promoção do desenvolvimento económico e justiça, a mesma tinha um objetivo de simplificação no cumprimento das obrigações fiscais.

Recordemos assim as poucas normas ambientais existentes que se destacam no século XX em sesse de IRC:

- a) Provisão para recuperação paisagística de terrenos (Decreto-Lei nº21 /97, de 21 de janeiro
- b) Majoração dos encargos com mecenato ambiental (Artigo 5º, nº11, alínea d) da Lei nº 127-B/97

Ao analisarmos o Código do IRC, facilmente percebemos que o artigo 40º do CIRC vai ao encontro do descrito na alínea a) apresentada acima, tendo sido uma das primeiras normas com carácter ambiental a vigorar o sistema fiscal português. No que toca à alínea b), a mesma continua hoje em vigor tendo sido transposta tanto para o Código do IRC, como para o Estatuto dos Benefícios Fiscais.

Em 2018, Carreira, F. J. A. e Borrego, A.C elaboram um quadro resumo onde consta as normas em vigor em sede de IRC com objetivos de proteção ambiental:

Tabela 1 -- Evolução das normas de Fiscalidade Verde com efeitos em IRC (1989-2018)

Descrição da ação ou medida	Ano de Entrada em Vigor	Ultimo ano em que vigorou	Código	Tipo Efeito sobre o SP
Provisão para recuperação paisagística de terrenos	1997	2009 a)	CIRC	Benefício
Majoração dos encargos com mecenato ambiental	1998	Em vigor	Mecenato/EBF	Benefício
Isenção em IRC das entidades gestoras de sistemas integrados de gestão de fluxos específicos de resíduos	2001	Em vigor	EBF	Benefício
Incentivo à renovação de frotas de pesados de mercadorias	2007	2016	CIRC	Benefício
Isenção em IRC dos rendimentos dos fundos de investimento imobiliário em recursos florestais	2008	Em vigor	EBF	Benefício
Redução da taxa de tributação nos rendimentos das unidades de participação em fundos de investimentos imobiliários em recursos florestais.	2008	Em vigor	EBF	Benefício
Exclusão de aplicação das tributações autónomas nas viaturas eléctricas com valor de aquisição inferior a € 40.000	2008	2013 b)	CIRC	Benefício
Provisão para danos de carácter ambiental	2010 a)	Em vigor	CIRC	Benefício
Maior aceitação das depreciações em VLP eléctricas	2010	2014 c)	CIRC	Benefício
Exclusão de aplicação das tributações autónomas nas VLP eléctricas	2014 b)	Em vigor	CIRC	Benefício
Maior aceitação das depreciações em VLP em função do menor nível de poluição	2015 c)	Em vigor	CIRC	Benefício
Majoração dos encargos de gestão de car-sharing e bike-sharing	2015	Em vigor	EBF	Benefício
Aquisição de frotas de velocípedes (Majoração de encargos)	2015	Em vigor	EBF	Benefício
Diminuição das tributações autónomas nas viaturas menos poluentes (GPL, GNV e Híbridas-plug in)	2015	Em vigor	CIRC	Benefício
Incentivo ao uso de combustíveis menos poluentes nos transportes públicos	2015	Em vigor	EBF	Benefício
Majoração das despesas com atividades de I&D associadas a projetos de conceção ecológica de produtos	2017	Em vigor	SIFIDE II	Benefício
Incentivo à certificação biológica de explorações com produção em modo biológico	2017	Em vigor	EBF	Benefício
Isenção em IRC dos rendimentos das entidades de Gestão florestal	2018	Em vigor	EBF	Benefício
Redução da taxa de tributação nos rendimentos pagos ou colocados à disposição por entidades de Gestão florestal	2018	Em vigor	EBF	Benefício

Fonte: Borrego, A. C. & Carreira, F.J., (2018)

Com a redação da Lei n.º 24-D/2022, de 30 de dezembro, foram implementadas algumas alterações ao código do IRC (entrando as mesmas em vigor em janeiro de 2023) nomeadamente:

- O Artigo 88º n.º 3 do CIRC deixa de excluir de tributação autónoma as viaturas movidas exclusivamente a eletricidade, passando as mesmas a serem tributadas autonomamente de acordo com as taxas presentes nas alíneas a), b) e c) do mesmo artigo

- Desagravamento das taxas de tributação autónoma, referidas nas alíneas a), b) e c) no nº 3 do mesmo artigo, para 2,5%, 7,5% e 15%, respetivamente, para viaturas híbridas de plug-in ao invés das taxas de 5%, 10% e 17,5%, respetivamente.
- Revogação do descrito no nº 19 do Artigo 88º do CIRC, onde eram previstas as taxas de tributação autónoma aplicadas a viaturas movidas a GNV (gás natural veicular), de acordo com as alíneas a), b) e c) do nº 3 do mesmo artigo, eram de 7,5%, 15% e 27,5%, respetivamente.
- Nova redação do nº 20 do Artigo 88º onde os encargos relacionados veículos de exclusivamente movidos a energia elétrica apenas são sujeitos a uma taxa de tributação autónoma de 10%, caso o custo de aquisição destes veículos exceda o definido na portaria a que se refere a alínea e) do n.º 1 do artigo 34.º

Ainda em sede de IRC, o Estatuto dos Benefícios Fiscais contempla também algumas normas de carácter ambiental nomeadamente:

- Artigo 62º nº 2 do EBF – Majoração dos encargos quando os mesmos se destinam exclusivamente a fins de carácter ambiental
- Artigo 53º do EBF – Isenção de IRC para as entidades gestoras de sistemas integrados de gestão de fluxos específicos de resíduos durante o período de licenciamento.
- Artigo 59º-A do EBF – Majoração dos encargos suportados com a aquisição de eletricidade e GNV no transporte rodoviário
- Artigo 59º-B do EBF – Majoração dos encargos com sistemas de *bike-sharing* e *car-sharing*
- Artigo 59º-C do EBF – Majoração dos encargos com aquisição de frotas de velocípedes
- Artigo 59º-D do EBF – Majoração das contribuições dos proprietários e produtores florestais aderentes a uma certa zona de intervenção florestal
- Artigo 59º-E do EBF – Majoração das despesas com certificações biológicas de explorações
- Artigo 59º-G do EBF – Benefícios fiscais para rendimentos obtidos: no âmbito da gestão de recursos florestais por entidades de gestão florestal (EGF) reconhecidas; rendimentos respeitantes a participações sociais em EGF;

Diferença entre mais e menos-valias resultantes de alienação de participações sociais em EGF

- Artigo 59º-J do EBF – Majoração dos encargos ou perdas relativas depreciações fiscalmente aceites de ativos fixos tangíveis correspondentes a embarcações electro solares ou exclusivamente elétricas

Ao analisarmos estas normas podemos averiguar que, para além de no ano de 2023 existir uma grande mudança no Código do IRC, as medidas ambientais legisladas até ao momento em Portugal têm um foco muito grande na mobilização, nomeadamente no incentivo à aquisição de viaturas que produzam uma menor quantidade de gases poluentes, como é o caso das viaturas híbridas e elétricas. Apesar desse foco, de acordo com o quadro elaborado por Carreira, F. J. A. e Borrego, A.C, a redação do diploma da Fiscalidade marca um aumento significativo de normas de carácter ambiental notando-se uma grande relevância em matéria florestal possivelmente motivado pelo número acentuado de incêndios anuais.

5.2.2. Impactos em sede de IVA

Como consequência da adesão de Portugal à Comunidade Económica Europeia e através da transposição “6ª Diretiva” (77/388/CEE, de 17 de Maio de 1977), surge em 1986, com a aprovação do Decreto-Lei nº 394-B/84 de 26 de dezembro, o Imposto sobre o Valor Acrescentado - o IVA.

À semelhança do IRC, apenas em 2015, com a Reforma da Fiscalidade Verde, se nota um incremento e a evolução de normas de carácter ambiental em sede de IVA. No entanto, podemos considerar que o IVA foi um imposto pioneiro em normas ambientais. No início da década de 90 do século XX, antes da 1ª norma de carácter ambiental com impacto em sede IRC, e ainda antes da recomendação da UE para o uso da fiscalidade ambiental como ferramenta em prol do ambiente, surge a primeira norma ambiental. A norma consistia em tributar à taxa mais reduzida as operações de compra/venda de equipamentos de energias renováveis, que deixou de vigorar em 2011. Autores como Carreira, F. J. A. e Borrego, A.C (2007, pp. 11), defendem que esta norma ainda deveria estar em vigor ainda que possa ter pouco impacto em contexto empresarial devido ao direito à dedução que assiste à maioria dos sujeitos passivos.

À data de redação desta dissertação, as normas de carácter ambiental presentes no Código do IVA são:

- Aplicação da taxa reduzida para aquisição e serviços de reparação de velocípedes (Verba 2.31. da Lista I anexa ao CIVA)
- Dedução de 100% do IVA de despesas relacionadas com aquisição, fabrico ou importação, à locação e à transformação em viaturas elétricas ou híbridas plug-in, de viaturas ligeiras de passageiros ou mistas elétricas ou híbridas plug-in, quando consideradas viaturas de turismo, cujo custo de aquisição não exceda o definido na portaria a que se refere a alínea e) do n.º 1 do artigo 34.º do Código do IRC – Artigo 21º, nº 2, alínea f)
- Dedução de 50% do IVA em Despesas relativas à aquisição, fabrico ou importação, à locação e à transformação em viaturas movidas a GPL ou a GNV, de viaturas ligeiras de passageiros ou mistas movidas a GPL ou a GNV, quando consideradas viaturas de turismo, cujo custo de aquisição não exceda o definido na portaria a que se refere a alínea e) do n.º 1 do artigo 34.º do Código do IRC. - Artigo 21º, nº 2, alínea g)

Conforme podemos verificar, em termos quantitativos, as normas ambientais em sede de IVA são inferiores às normas ambientais com impacto em sede de IRC e o mesmo não é considerado um imposto impactante dentro da Reforma da Fiscalidade Verde pois trata-se de um imposto neutro e de matriz comunitária. No entanto esta quantidade inferior de normas não significa ineficácia ou ineficiência. É importante fazer nota que em 2016, Borrego, A.C elaborou um estudo com o propósito de analisar o potencial impacto das medidas fiscais ambientais que constam no diploma da Fiscalidade Verde na gestão de frotas empresariais de veículos ligeiros de passageiros. Borrego, A.C. (2016, pp. 12), conclui desse mesmo estudo que da panóplia de normas integrantes do diploma relativas à aquisição de viaturas ligeiras de passageiros menos poluentes, o direito à dedução do IVA era aquele que apresentava uma maior potencialidade de ter um impacto efetivo nas decisões de compra dos empresários. Face às normas em vigor no CIVA, analisemos um pouco a alínea g) do nº2 do artigo 21º. De acordo com o descrito na norma, a dedução de 50% do IVA relativa à aquisição fabrico ou importação, à locação e à transformação de viaturas movidas a combustíveis mais ecológicos está associada ao tipo de utilização da viatura (neste caso, viaturas de turismo) e não ao nível de poluição associado a outros

tipos de combustíveis. Carreira, F. J. A. e Borrego, A.C consideram que esta norma apenas é considerada como uma norma ambiental pois marca o início do direito à dedução do IVA suportado referente à aquisição daqueles tipos de combustíveis menos poluentes.

5.2.3. Conclusões

Em suma, verifica-se que Portugal foi aprovando normas fiscais com objetivos ambientais ao longo de vários anos sendo em 2015, com a reforma da Fiscalidade Verde que se verificou uma grande evolução neste âmbito foi em 2015

Os impactos em sede de IVA e IRC referidos nos pontos 5.2.1 e 5.2.2, permitem-nos concluir que, no caso português e em contexto empresarial, as normas de fiscalidade ambiental podem ter um papel fundamental na motivação de certos comportamentos e ações dos contribuintes para a mudança de paradigma de economia linear para circular. No entanto, conclui-se também que esse contributo se encontra um pouco aquém das potencialidades pois as normas são muito centralizadas em viaturas ligeiras de passageiros e não focadas em vetores fundamentais da economia circular.

Para atingir objetivos subjacentes aos princípios da economia circular em contexto ambiental, será necessário a existência de uma política integrada, ou seja, torna-se primordial a delineação de estratégias necessárias e adequadas para acalçar esses mesmos objetivos de uma forma coesa e integrada onde a Fiscalidade Verde poderá ocupar um lugar de grande importância.

Sublinha-se uma escassez de incentivos fiscais referentes à diminuição da pegada ambiental, começando na conceção dos produtos, na reformulação do seu ciclo de vida, nos processos de fabrico, no transporte e no reaproveitamento enquanto produto em fim de vida, onde a fiscalidade ambiental poderá funcionar como uma grande “ferramenta” motivadora de mudança de paradigma.

6. O Futuro da Fiscalidade Verde

A Fiscalidade Verde surge como um instrumento crucial na promoção da sustentabilidade ambiental em todo o mundo. À medida que entramos numa nova década e avançamos em direção à Agenda de 2030 para o Desenvolvimento Sustentável das Nações Unidas, a relevância e a urgência da Fiscalidade Verde tornam-se ainda mais evidentes.

Carlos Lobo (2019, p. 34), refere que:

[o]s desafios ambientais futuros são hoje evidentes: a exaustão de recursos e acumulação de poluentes do passado e do presente levaram a uma situação de alteração climática potenciadora da carência do recurso mais precioso: a água. Por outro lado, a manutenção imperativa da biodiversidade e dos recursos florestais são desafios críticos neste jogo multidimensional e intemporal. O autor afirma a existência de uma variedade de fatores adicionais que podem provocar danos ao meio ambiente, como a poluição de solos, lençóis freáticos e oceanos devido à presença de metais pesados e partículas de plástico, a esgotamento de recursos naturais, o desmatamento e, como resultado, a diminuição da diversidade de espécies.

6.1. Desenvolvimento sustentável: Agenda 2030

Em 2015, foi aprovada pelos 193 membros das Nações Unidas a Agenda 2030 para o Desenvolvimento Sustentável. A Agenda 2030, propõe a prossecução de 17 Objetivos de Desenvolvimento Sustentável e tem como foco “os 5 P’s” – Pessoas, Planeta, Prosperidade, Paz e Parceria (*People, Planet, Prosperity, Peace, Partnerships*).

Os 17 objetivos e as 169 metas estimulam a ação até o ano de 2030 em áreas de importância fundamental para a humanidade e para o planeta, tais como: terminar com a pobreza e a fome e garantir que todos os seres humanos possam realizar o seu potencial em dignidade e igualdade, num ambiente saudável – Pessoas; proteger o planeta da degradação, pelo consumo e da produção sustentáveis, da gestão sustentável dos seus recursos naturais e tomar medidas urgentes sobre a mudança climática. – Planeta; assegurar que todos os seres humanos possam desfrutar de uma vida próspera e de plena realização pessoal. – Prosperidade; promover sociedades pacíficas, justas e inclusivas que estão livres do medo e da violência – Paz; mobilizar os meios necessários para implementar a Agenda 2030 por meio de uma Parceria Global para o Desenvolvimento Sustentável revitalizada, com base num espírito de solidariedade global reforçada, concentrada nas necessidades dos mais pobres e mais vulneráveis e com a participação de todos os países – Parceria.

Figura 4- Objetivos de Desenvolvimento Sustentável



Fonte: Nações Unidas – Centro de Informação para a Europa Ocidental

A abrangência destes objetivos não está imune a críticas, nomeadamente dos mesmos terem um ênfase em questões sociais globais diluindo assim verdadeiras questões. Ao analisarmos a figura 4 verificamos que (não obstante grande importância de cada um destes temas) a questão de garantir a disponibilidade e a gestão sustentável da água e saneamento para todos, posicionada no objetivo 6, é dúbia quando o primeiro objetivo diretamente ligado à sustentabilidade ambiental apenas é apresentado na posição 12, onde se pretende uma existência de produção e consumo sustentável, e posteriormente na posição 15, onde o objetivo é proteger, restaurar e promover a sustentabilidade dos ecossistemas terrestres, gestão florestal, combate à desflorestação e degradação/perda de biodiversidade. No entanto, a principal virtude do documento está na abrangência a todos os problemas de sustentabilidade do planeta. No fundo os Objetivos de Desenvolvimento Sustentável atuam como *standards* de um desenvolvimento sustentável. Daí advém, que a maioria das grandes empresas cotadas em mercados de capitais, apresenta e dá muita importância aos seus Relatórios de Sustentabilidade, pois os mesmos são avaliados e ponderados quer por investidores quer por consumidores.

6.2. Desafios Futuros da Fiscalidade Verde

A procura por uma sustentabilidade requer uma abordagem abrangente que vá além das fronteiras nacionais. Fiscalidade Verde emerge como um componente vital dessa

abordagem. No entanto, à medida que nos voltamos para o futuro, deparamo-nos com uma série de desafios complexos a serem enfrentados, nomeadamente: a complexidade da coordenação internacional; a evolução das tecnologias e das indústrias verdes; a equidade e distribuição de carga fiscal; a proteção dos oceanos; a escassez de água e fenómenos meteorológicos extremos; o desenvolvimento urbano e mobilidade sustentável; a transição energética e energias renováveis.

- **A Complexidade da Coordenação Internacional:** O desafio fundamental da Fiscalidade Verde é sua necessidade de coordenação em escala global. À medida que as economias se tornam cada vez mais interligadas, os esforços de um único país para implementar medidas fiscais ambientais podem ser persuadidos por decisões de políticas em outras partes do mundo. A harmonização e a colaboração internacional são essenciais para evitar fugas fiscais e garantir que a Fiscalidade Verde seja eficaz em nível global.
- **A Evolução das Tecnologias e das Indústrias Verdes:** A rápida evolução das tecnologias e das indústrias verdes introduz um desafio adicional. À medida que novas tecnologias e soluções sustentáveis emergem, é crucial que a Fiscalidade Verde seja flexível o suficiente para se adaptar a essas mudanças. Isso requer a constante revisão e atualização das políticas fiscais para garantir que elas continuem a incentivar práticas sustentáveis e a inovação ambiental.
- **Equidade e distribuição da carga fiscal:** A imposição de impostos verdes deve ser feita de maneira a promover a justiça fiscal. Garantir que os encargos fiscais não recaiam de forma desproporcional sobre os grupos mais vulneráveis da sociedade é um desafio importante. A equidade fiscal é essencial para o sucesso a longo prazo da Fiscalidade Verde e para a aceitação pública das políticas.
- **Proteção dos Oceanos:** Existe de facto um problema com a poluição dos oceanos derivado plástico e ao desaguamento indevido de substâncias poluidoras. Este problema não se prende pelo facto de não existência de legislação. Só Portugal aprovou objetivos de sustentabilidade relacionados com o setor do mar que totalizam centenas de ações que pretendem proteger e recuperar os oceanos até 2030. A Lei n.º 98/2021, de Bases do Clima faz referência aos oceanos no artigo 55º no qual refere que o Estado promove atividades de pesca e aquicultura ambientalmente sustentáveis e eficientes,

prossequindo os objetivos da neutralidade climática e da proteção da biodiversidade. Assim, algumas das medidas previstas na lei são: o uso de combustíveis verdes ou renováveis no setor da pesca – artigo 55ª n.º2 alínea a); redução de resíduos marinhos - artigo 55ª n.º2 alínea b); gestão sustentável dos ecossistemas marinhos, da pesca e da aquicultura - artigo 55ª n.º2 alínea c).

- **Transição Energética e Energias Renováveis:** As alterações climáticas e a degradação do ambiente representam uma ameaça para a Europa e o resto do mundo. Para superar estes desafios, a União Europeia apresentou, em dezembro de 2019, o Pacto Ecológico Europeu "Green Deal". Este pacto consiste num roteiro para uma estratégia de crescimento que transforme a União Europeia numa economia moderna, eficiente no aproveitamento dos recursos e competitiva. O Green Deal, é o principal instrumento estratégico da UE para a neutralidade carbónica até 2050, e inclui um ambicioso pacote de medidas que visam permitir que cidadãos e empresas europeias beneficiem de uma transição ecológica sustentável. A transição energética é a passagem de uma matriz energética focada nos combustíveis fósseis para uma com baixa ou zero emissões de carbono, baseada em fontes renováveis. Uma grande contribuição para a descarbonização vem da eletrificação do consumo, substituindo a eletricidade produzida a partir de fontes fósseis pela gerada a partir de fontes renováveis.
- **Escassez de Água e Fenómenos Meteorológicos Extremos:** o esgotamento de recursos naturais, bem como as externalidades derivadas de fenómenos meteorológicos externos são um desafio (à primeira vista) longe de ação humana. No entanto existem incentivos (e multas) para reduzir o consumo para que os consumidores reduzam o desperdício e utilização sustentável deste recurso natural – a água. No entanto, o peso não deve de cair todo nas costas dos cidadãos. O poder público deve criar medidas de incentivo para isso. As ONG's defendem uma proposta um pouco menos impopular que é a de multar o consumo excessivo e garantir que os mais pobres também têm direito à água. Esta medida necessita de intervenção Estatal onde o governo precisa de assegurar que todas as faixas etárias e consumo tenham acesso à água.
- **Desenvolvimento Urbano e Mobilidade Sustentável:** O sistema de mobilidade sustentável precisa de integrar diferentes setores, como o setor

ambiental, o setor de infraestrutura e o setor legal. As políticas de mobilidade, saneamento básico, planeamento e gestão urbana, por exemplo, devem adotar uma série de soluções para que a mobilidade sustentável seja, de facto, uma realidade nos grandes centros. Este funcionamento também envolve: o incentivo do uso de energias limpas e renováveis; exigência de um maior controlo das emissões de gases poluentes; Priorização do uso de transportes coletivos

7. Relação entre a Fiscalidade Verde e os Impostos Especiais de Consumo

Feita uma análise aos Impostos Especiais de Consumo, conseguimos perceber algumas semelhanças e convergências entre os mesmos e a Fiscalidade Verde. A definição de impostos especiais de consumo por parte de Sijbren Cnossen vai ao encontro da definição da OCDE. Os Impostos Especiais de Consumo são definidos por apresentarem características como a seletividade de produtos, ou seja, apenas alguns produtos estão sujeitos a este imposto, um objetivo específico e a utilização de alguma forma quantificadora ou controlo físico para a determinação do imposto a liquidar. A definição do autor permite-nos distanciar estes impostos dos impostos gerais de consumo, como o IVA, onde a incidência é geral, tentando incidir por todos os bens e serviços. Para além da incidência geral, o IVA é um imposto com uma finalidade financeira, ou seja, de arrecadação de receita ao passo que os impostos especiais de consumo encontram frequentemente algum outro tipo de justificação para a sua aplicação ou são apresentados como servindo a prossecução de um outro tipo de objetivo específico. Apesar de muitos autores considerarem que estes impostos têm uma finalidade meramente de arrecadação de receita fiscal, no entanto não podemos deixar de reconhecer objetivos extrafiscais a estes impostos, tal como a proteção da saúde e do ambiente (Vasques, S., 2016). Estes Impostos Especiais de Consumo estão regulados no Código dos Impostos Especiais de Consumo (CIEC) aprovado pelo Decreto-Lei n.º 73/2010, de 21 de junho, o qual veio revogar o Decreto-Lei n.º 566/99, de 22 de dezembro. O CIEC atualmente em vigor regula num único diploma as matérias relativas aos impostos sobre o álcool e bebidas alcoólicas, produtos petrolíferos e energéticos e tabacos manufacturados. Para esta dissertação, no tema dos IEC's, iremos focar na tributação dos produtos petrolíferos e energéticos pois estes contemplam a vertente ambiental e têm objetivos de cariz ambiental.

A tributação de consumos específicos e a Fiscalidade Verde estão relacionadas devido à sua convergência em objetivos e estratégias. Ambas são ferramentas da política fiscal que visam promover a sustentabilidade ambiental, reduzir externalidades negativas e incentivar comportamentos mais ecológicos. Tanto a tributação de consumos específicos como a Fiscalidade Verde partilham o objetivo fundamental de minimizar os impactos negativos sobre o meio ambiente. A tributação de consumos específicos foca em produtos ou atividades que geram externalidades negativas, como poluição atmosférica, enquanto a Fiscalidade Verde busca reduzir a pegada ecológica em geral, promovendo práticas sustentáveis em diversas áreas, como energia, transporte e uso de recursos naturais. Ambas as abordagens procuram incentivar práticas mais sustentáveis. A tributação de consumos específicos fá-lo através da imposição de impostos sobre produtos prejudiciais, como combustíveis fósseis ou tabaco, tornando-os mais caros, desincentivando assim o seu uso. A Fiscalidade Verde, por sua vez, promove a adoção de alternativas ecológicas através de incentivos fiscais, como isenções ou créditos para veículos elétricos, energias renováveis e construções sustentáveis.

Os dois sistemas de tributação visam também reduzir as emissões de gases poluentes e conseqüentemente a poluição ambiental. A tributação de consumos específicos reduz o consumo de produtos prejudiciais que contribuem para a poluição, dado que a Fiscalidade Verde, por sua vez, procura reduzir as emissões de gases de efeito estufa e minimizar o uso de recursos naturais escassos e finitos, ajudando a enfrentar os desafios da mudança climática e da degradação ambiental. Não só a Fiscalidade Verde, mas também tributação de consumos específicos, têm o potencial de sensibilizar a sociedade sobre questões ambientais. Os aumentos de preços resultantes da tributação podem levar os consumidores a repensar nas suas escolhas de consumo e optar por alternativas mais sustentáveis. Além disso, essas políticas têm caráter educativo e permite à sociedade repensar sobre os impactos ambientais dos seus comportamentos.

8. Análise de caso prático

Neste tópico da dissertação iremos elaborar uma análise mais profunda nas complexidades da Contribuição Extraordinária sobre o Setor Energético em Portugal, um tributo que com um histórico marcado por desafios legais e discussões acerca de

sua constitucionalidade. Adicionalmente, mais do que um exercício teórico ou análise teórica, esta pesquisa procura também debruçar-se sobre a CESE e suas implicações no contexto de um grande Grupo empresarial que opera no setor de produção de pasta de papel e papel, pelo qual daqui em diante será denominado de “Grupo X...”

Esta investigação inicia-se com um estudo de caso de uma decisão do Tribunal Constitucional onde se questiona a constitucionalidade da CESE, originando assim duas questões cruciais: a CESE é um imposto ou uma contribuição? Será a CESE um tributo constitucional? Neste contexto, será explorado o Acórdão proferido no Processo nº7/2019 do Tribunal Constitucional, um dos casos pioneiros no que toca à apreciação deste tema, analisar conclusões e decisões por parte do Tribunal, destacando a complexidade da CESE e sua relação com os princípios constitucionais.

No entanto, o escopo desta investigação vai para além do âmbito puramente legal. Procuramos analisar os resultados obtidos com o caso do Tribunal Constitucional ao e perceber a evolução ao longo dos anos da CESE em contexto concreto num grande Grupo. Líder no setor de produção de pasta de papel e papel, o Grupo, desempenha um papel fundamental na economia nacional e enfrenta desafios significativos no que diz respeito à CESE. Será explorada quais os impactos da CESE em termos de tributação, conformidade fiscal e estratégia financeira, implicações da CESE nas operações do Grupo, a contribuição para a receita fiscal do Estado, bem como os desafios que enfrenta em relação a essa contribuição e sua política fiscal.

Por fim, esta investigação pretende contribuir para uma compreensão mais profunda dos desafios e oportunidades que a CESE apresenta para uma grande empresa e para a economia do país. Através da análise do caso do Tribunal Constitucional e sua aplicação prática no contexto empresarial.

8.1. Constitucionalidade da CESE - Análise do Acórdão N° 7/2019

Conforme descrito no ponto “5.1.5 – Comissão Extraordinária sobre o Setor Energético (CESE)”, as questões e casos remetidos tanto para os Tribunais Arbitrais, como para o Tribunal Constitucional são inúmeras. A questão da sua constitucionalidade é uma delas. Para analisarmos a constitucionalidade e o fundamento desta questão iremos analisar o Acórdão proferido no Acórdão nº 7/2019 do Tribunal Constitucional.

A entidade A.,S. interpôs recurso de constitucionalidade, ao abrigo do artigo 70.º, n.º 1, alínea b), da Lei n.º 28/82, de 15 de novembro e o processo referente a este acórdão inicia-se com um pedido de pronúncia arbitral relativo à declaração de ilegalidade dos atos de liquidação da Contribuição Extraordinária sobre o Setor Energético, designadamente o reembolso dos montantes indevidamente pagos, acrescido dos devidos juros, incluindo os juros indemnizatórios. Como fundamento desta apreciação, é alegada que a CESE configura uma natureza jurídica de imposto. No entanto, mesmo a CESE sendo considerada uma verdadeira contribuição financeira e não um imposto, a recorrente argumentou ainda que a mesma se trataria de um tributo materialmente inconstitucional por constituir uma restrição ao direito de propriedade, violando o princípio da proporcionalidade, e o da igualdade (este último concretizado pelo princípio da equivalência).

8.1.1. Posição da recorrente

Conforme descrito no acórdão, a Recorrente indica as normas que estão em causa para o processo são os artigos 2.º, 3.º, 4.º, 11.º e 12.º do regime jurídico da Contribuição Extraordinária sobre o Sector Energético, constante do artigo 228.º da Lei n.º 83-C/2013, de 31 de dezembro, alterado pela Lei n.º 33/2015, de 27 de abril, e prorrogado pelos artigos 237.º da Lei n.º 82-B/2014, de 31 de dezembro, e 6.º da Lei n.º 159-C/2015, de 30 de dezembro. A Recorrente afirma que normas referidas violam os princípios constitucionais da capacidade contributiva e da equivalência, emanações do princípio da Igualdade (artigo 13.º da CRP), da tributação das empresas pelo lucro real (n.º 2 do artigo 104.º da CRP), ele próprio uma decorrência da capacidade contributiva e da Igualdade, da proporcionalidade (n.º 2 do artigo 18.º da CRP), da livre iniciativa (artigo 61.º), da propriedade privada (artigo 62.º da CRP) e da não consignação (n.º 3 do artigo 105.º da CRP).

Como fundamento ao referido pela Recorrente, a mesma esclarece que não exerce qualquer tipo de atividade no setor electroprodutor, no entanto, a mesma exerce a atividade de armazenamento de gás natural em regime de concessão de serviço público. Ora, tendo a CESE surgido em 2014 como forma extraordinária e sob a necessidade de criar uma contribuição extraordinária para o sector energético que promovam a sustentabilidade, foi criado o Fundo para a Sustentabilidade Sistémica do Sector Energético (FSSSE), pelo Decreto-Lei n.º 55/2014, de 9 de abril. Nos termos

do artigo 1.º, n.º 2, do regime da CESE, o objetivo da mesma consiste em «financiar mecanismos que promovam a sustentabilidade sistémica do sector energético, através da constituição de um fundo que visa contribuir para a redução da dívida tarifária e para o financiamento de políticas sociais e ambientais do sector energético». Assim, ficou claro com o descrito nos artigos referidos o objetivo da CESE: financiar mecanismos que promovam a sustentabilidade do setor energético.

Por força da alínea d) do artigo 2º do Regime da CESE, a Recorrente é sujeito passivo da CESE e a mesma não se enquadra nas isenções da CESE conforme o artigo 4º do mesmo regime. Exercendo a Recorrente uma atividade regulada para efeitos do citado n.º 2 do artigo 3.º do regime da CESE a contribuição incidirá sobre o valor dos ativos regulados caso este seja superior ao valor dos ativos referidos no n.º 1 da mesma norma. Posto isto, com base na listagem de bens que se enquadrem nas alíneas a) a c) do n.º 1 do artigo 3, foi determinada a base de incidência da CESE, à qual foi aplicada a taxa “geral” de 0,85%, conforme referido o n.º 1 do artigo 6.º do regime da CESE.

A Recorrente afirma que o tributo em causa não tem subjacente qualquer relação de bilateralidade entre a prestação exigida pelo Estado e qualquer atividade que os sujeitos passivos sejam beneficiários. Ora, a doutrina e a jurisprudência têm vindo a entender que o critério distintivo entre impostos e taxas é a sua unilateralidade ou bilateralidade, ou seja, a existência ou inexistência de contrapartida específica. Segundo a Recorrente, a CESE não respeita os princípios constitucionais da equivalência e da proporcionalidade, sustentando que, seja qual for a qualificação do tributo, ele tem sempre de cumprir o teste da igualdade, tratando de forma igual situações iguais e tratando de forma diferente, na medida da diferença, situações diferentes. Relativamente ao princípio da proporcionalidade, consagrado no artigo 18.º, n.º 2, da CRP, segundo a Recorrente, a CESE não respeitaria o princípio da adequação, o princípio da necessidade e o princípio da proporcionalidade em sentido estrito.

Segundo a argumentação da Recorrente, a CESE, enquanto imposto seria inconstitucional por violar determinados princípios constitucionais, desde logo, violaria o princípio da capacidade contributiva, visto que a sua base de incidência abrange contribuintes não estão ligados ao objetivo declarado da CESE, pois não atinge todos os sujeitos passivos em razão do objetivo subjacente à medida, e ainda porque incidiria sobre uma presunção absoluta de rendimento. A recorrente sustenta

ainda que a norma que prevê a consignação das receitas da CESE não vai ao encontro do princípio da não consignação de receitas.

A recorrente sustenta também que a CESE não reveste o carácter extraordinário e transitório que justifica a sua legalidade e constitucionalidade, ou seja, de acordo com a argumentação da recorrente por um lado não é possível concluir-se que a CESE é uma medida extraordinária, pois o legislador não estipulou o prazo de vigência do tributo e por outro lado, porque a afetação que lhe foi dada é ser a principal receita do FSSSE, o qual tem uma natureza permanente, visando assegurar a sustentabilidade do sector energético.

8.1.2. Argumentação face à posição da Recorrente

Face aos argumentos da Recorrente, em virtude da violação de alguns princípios fundamentais é importante apreciar e analisar cada um desses argumentos. Neste sentido, iremos apreciar e fundamentar com base legal os argumentos da recorrente e analisar a decisão proferida pelo Tribunal Constitucional.

Quanto ao princípio equivalência e da proporcionalidade, segundo a Recorrente, a CESE não respeita esses princípios. O princípio da igualdade, com o qual a CESE, enquanto manifestação de um poder público, deve reger-se, consiste no tratamento igual de situações iguais e no tratamento diferente de situações diferentes, na medida da diferença. No entanto, a jurisprudência do Tribunal Constitucional tem entendido que o princípio da igualdade não proíbe distinções, mas proíbe as diferenças de tratamento sem fundamento natural, ou seja, sem qualquer justificação razoável. A diferença entre tratamentos dados a situações distintas mais não é do que a conformação da medida com as particularidades dos sujeitos passivos da CESE e que devem ser contempladas pelo respetivo regime face ao princípio constitucional da igualdade presente no artigo 13.º da CRP. Podemos então concluir que face à argumentação da Recorrente não é verdade que tais diferenças de tratamento sejam injustificadas ou arbitrárias e que a CESE respeita, em absoluto, o princípio da equivalência, não existindo qualquer discriminação injustificada ou arbitrária entre operadores.

No que toca ao princípio da proporcionalidade, o mesmo está previsto no artigo 18.º, n.º 2, da CRP, e segundo a Recorrente, a CESE não respeita este princípio fundamental. A recorrente afirma que, a respeito do princípio da proporcionalidade,

implica que os seus respetivos subprincípios sejam respeitados, nomeadamente o princípio da adequação, o princípio da necessidade e o princípio da proporcionalidade em sentido estrito. No entanto, recorrendo a jurisprudência do Tribunal Constitucional, o entendimento do juízo de constitucionalidade «não é um juízo sobre o mérito da lei», ou seja, não cabe aos tribunais tomarem o lugar do legislador na determinação de opções políticas. Posto isto, o juízo de inconstitucionalidade fica apenas reservado em situações em que o legislador se apresente como «inequívoca, patente ou manifestamente excessiva» (Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 155/2007). Podemos então concluir que a CESE encontra-se plenamente de acordo com o princípio da proporcionalidade.

No que concerne à questão da capacidade contributiva, a Recorrente afirma que a CESE viola o princípio da capacidade contributiva, uma vez que a sua base de incidência subjetiva abrange empresas que não estão diretamente ligadas à finalidade da CESE e incide uma presunção absoluta de rendimento. No entanto, de acordo com Tribunal Constitucional, não assiste razão à Recorrente pois desde logo, o Tribunal Constitucional associa o princípio da igualdade à proibição do arbítrio e à discriminação infundada. Vejamos, neste caso em concreto, a opção de isentar ou excluir determinadas entidades do âmbito de sujeição ou tributação do imposto encontra-se justificada, não sendo esta uma diferenciação estabelecida arbitrariamente. O Tribunal Constitucional, discorda também da posição da Recorrente quando a mesma afirma que a CESE é assente «numa ficção ou presunção absoluta de rendimentos», pois a incidência subjetiva é delimitada no Artigo 3º do Regime da CESE, sendo a mesma definida com base nos ativos fixos tangíveis ou, no caso de atividades reguladas com base no valor reconhecido pela Entidade Reguladora dos Serviços Energéticos para efeitos de apuramento dos proveitos permitidos, com referência a 1 de janeiro de 2014, e nos restantes casos, incide sobre os ativos líquidos reconhecidos na contabilidade dos sujeitos passivos.

A Recorrente afirma ainda que a norma que prevê a consignação das receitas da CESE ofende o princípio da não consignação de receitas. O artigo 11º do Regime da CESE, explicita a regra da consignação das respetivas receitas ao Fundo para a Sustentabilidade Sistémica do Sector Energético (FSSSE). Em matéria de enquadramento orçamental, esta regra possui várias exceções referidas no n.º 2 do referido artigo 7º. Assim, ao olhar para o mesmo artigo, estão excluídas da referida

regra, nos termos da alínea f) do n.º 2 do artigo 7.º da Lei de Enquadramento Orçamental, «as receitas que sejam, por razão especial, afretadas a determinadas despesas por expressa estatuição legal ou contratual». Face ao exposto, a consignação poderá ser válida perante a Lei de Enquadramento Orçamental desde que a mesma preencha dois requisitos: a consignação tenha subjacente uma “razão especial” e que a norma tenha carácter excecional e temporário. Dado que a CESE preenche os dois requisitos, podemos concluir que o argumento da Recorrente é considerado improcedente.

Por fim, a Recorrente argumenta que a CESE não reveste o carácter extraordinário e transitório devido ao facto de o legislador não estipular um prazo de vigência do tributo e a sua afetação é ser a principal receita do FSSSE. O Tribunal Constitucional fomenta que os Estados são passíveis de tomar medidas de exceção em algumas situações, tanto que são medidas de exceção as medidas que determinaram os cortes dos salários na função pública, das pensões e reformas, por exemplo. Conforme já referido, a CESE surge na Lei do Orçamento do Estado para o ano de 2014 (Lei n.º 83-C/2013, de 31 de dezembro), com a finalidade de arrecadar receita para o Fundo para a Sustentabilidade Sistémica do Sector Energético (FSSSE). O facto da programação da CESE para 2015 e 2016, não é suficiente para que seja retirado o estatuto de natureza extraordinária e transitória. Vejamos assim, a decisão recorrida:

[E]ste carácter extraordinário está logo exposto na sua mesma qualificação legal sendo que não pode deixar de atribuir-se a esta toda a relevância. Naturalmente que, se o legislador qualifica e designa *ab initio* um tributo como “extraordinário”, é porque o seu fundamento está numa circunstância ou razão excecional, que “exige” a sua instituição, e a sua instituição com a configuração que o legislador lhe dá. Ainda que a lei não estabeleça expressamente um limite temporal para tal tributo, o facto é que uma tal qualificação indicia que o mesmo tributo não será para manter indefinidamente, ou não será para manter indefinidamente nos termos e com a conformação jurídica que recebeu - será, nesse sentido, «provisório».”

8.1.3. Fundamentação do TC quanto à qualificação jurídica da CESE

Tal como já descrito no ponto 5.1.5, existe uma discordância entre as interpretações da Doutrina e dos Tribunais quanto à qualificação jurídica tributária da CESE. Apesar

de o legislador lhe ter chamado “Contribuição Extraordinária sobre o Sector Energético”, a Recorrente argumenta que a CESE deve ser qualificada como um imposto, sustentando a sua posição de inconstitucionalidade das normas. Este caso vem esclarecer a posição dos Tribunais, onde a CESE é considerada como uma contribuição financeira. Adicionalmente, o Acórdão n.º 539/2015 afirma que a caracterização de um tributo há-de resultar do regime jurídico onde o mesmo se encontre legalmente definido, tornando-se irrelevante o *nomen juri* atribuído pelo legislador, ou seja, apesar da qualificação expressa do tributo por parte do legislador, o próprio regime jurídico é que ditará a sua qualificação.

Para qualificar a forma da CESE o Tribunal Constitucional recorre a jurisprudência. No Acórdão n.º 539/2015 do Tribunal Constitucional, estabeleceu-se sobre esta distinção. Quanto aos impostos, no mesmo Acórdão é definido seguinte:

[O] imposto constitui uma prestação pecuniária, coativa e unilateral, exigida com o propósito de angariação de receitas que se destinam à satisfação das necessidades financeiras do Estado e de outras entidades públicas, e que, por isso, tem apenas a contrapartida genérica do funcionamento dos serviços estaduais.

Perante esta definição, o Tribunal Constitucional conclui que os impostos assentam na capacidade contributiva dos sujeitos passivos, revelada através do rendimento ou da sua utilização e do património conforme descrito no artigo 4.º, n.º 1, da Lei Geral Tributária. Já quanto à taxa, o Tribunal Constitucional afirma que:

[A] taxa constitui uma prestação pecuniária e coativa, exigida por uma entidade pública, em contrapartida de prestação administrativa efetivamente provocada ou aproveitada pelo sujeito passivo, assumindo uma natureza sinalagmática. A taxa pressupõe a realização de uma contraprestação específica resultante de uma relação concreta entre o contribuinte e a Administração e que poderá traduzir-se na prestação de um serviço público, na utilização de um bem do domínio público ou na remoção de um obstáculo jurídico ao comportamento dos particulares (artigo 4.º, n.º 2, da Lei Geral Tributária).

Ora, comparando os impostos com as taxas, a taxa tem igualmente a finalidade de angariação de receita, no entanto, enquanto nos impostos esse propósito fiscal está dissociado de qualquer prestação pública, na medida do destino das receitas, as taxas surgem relacionadas com a compensação de um custo ou valor das prestações de que

o sujeito passivo é causador ou beneficiário. Assim, de acordo com o Tribunal Constitucional, a bilateralidade das taxas não passa apenas pelo seu pressuposto, constituído por dada prestação administrativa, mas também pela sua finalidade, que consiste na compensação dessa mesma prestação.

Estas duas definições deixam uma distância considerável entre si mesmas, pelo que se tornaria difícil qualificar tributos parafiscais que se situam num ponto intermédio entre a taxa e o imposto. A revisão constitucional de 1997 introduziu, a propósito da delimitação da reserva parlamentar, a categoria tributária das contribuições financeiras a favor das entidades públicas, dando cobertura a esses mesmos tributos. Conforme referido no Acórdão n.º 539/2015:

[A]s contribuições financeiras constituem um tertium genus de receitas fiscais, que poderão ser qualificadas como taxas coletivas, na medida em que compartilham em parte da natureza dos impostos (porque não têm necessariamente uma contrapartida individualizada para cada contribuinte) e em parte da natureza das taxas (porque visam retribuir o serviço prestado por uma instituição pública a certo círculo ou certa categoria de pessoas ou entidades que beneficiam coletivamente de um atividade administrativa)

No fundo, as contribuições distinguem-se especialmente das taxas porque não se dirigem à compensação de prestações efetivamente provocadas ou aproveitadas pelo sujeito passivo, mas sim à compensação de prestações que apenas presumivelmente são provocadas ou aproveitadas pelo sujeito passivo, correspondendo a uma relação de bilateralidade genérica. Já vários Acórdão haviam adotado esta classificação e o Acórdão n.º 365/2008 é exemplo disso mesmo, referindo que os impostos assentam essencialmente na capacidade contributiva através do rendimento e do património. Enquanto as taxas assentam na prestação concreta de um serviço público, na utilização de um bem do domínio público ou «na remoção de um obstáculo jurídico ao comportamento dos particulares».

No artigo 1.º, n.º 2, do Regime da CESE, determinou-se que a «contribuição tem por objetivo financiar mecanismos que promovam a sustentabilidade sistémica do setor energético, através da constituição de um fundo que visa contribuir para a redução da dívida tarifária e para o financiamento de políticas sociais e ambientais do setor energético». Por consequência do referido, a Recorrente veio invocar que, face à sua atividade, não exercia «qualquer atividade no sector electroprodutor, nem sequer em

qualquer outro subsector da eletricidade». Assim sendo a Recorrente não usufruiria da contrapartida traduzida na redução do défice ou dívida tarifária, pelo que não estaria assegurada a bilateralidade do tributo, devendo este ser considerado um imposto. No entanto, o Tribunal Constitucional alega que a redução da dívida tarifária é apenas um dos objetivos da CESE, pois esta, genericamente visa, o desenvolvimento de medidas que contribuam para o equilíbrio e sustentabilidade sistémica do setor energético. O Tribunal Constitucional afirma ainda que a criação do FSSSE garante o caráter estrutural de bilateralidade do tributo em causa, o que permite excluir a caracterização deste tributo como um imposto, uma vez que é possível identificar a satisfação das utilidades do sujeito passivo do tributo como contrapartida do respetivo pagamento. Apesar de não pressupor uma contraprestação direta (razão pela qual não pode ser qualificada como taxa), a CESE reveste características de bilateralidade na relação entre o Estado e os sujeitos passivos do tributo. O Tribunal Constitucional alega que não estamos perante a cobrança de um tributo para participação nos gastos gerais da comunidade, numa ótica de pura angariação de receitas.

De acordo com a atividade da Recorrente (armazenamento subterrâneo de gás natural e a construção, exploração e manutenção das infraestruturas e instalações necessárias para esse fim), o Tribunal Constitucional alega que a mesma irá usufruir do desenvolvimento das medidas que contribuam para o equilíbrio e sustentabilidade do setor energético, nomeadamente as medidas que se associem à atividade do fundo criado. Daí advém que a Recorrente irá, presumivelmente, aproveitar, como contrapartida da CESE, de mecanismos que promovem a sustentabilidade sistémica do sector energético.

O Conselho Consultivo da Procuradoria-Geral da República, no seu Parecer n.º 4/2016 (publicado no Diário da República, 2.ª série, de 2 de março de 2018) conclui que:

[A] CESE, correspondendo a uma relação de bilateralidade genérica, no sentido acima referido, [trata-se] de uma contribuição financeira.

A CESE é uma contrapartida para o financiamento da eficiência energética e da redução da dívida do SEN, exigida pelo modelo do Estado regulador.

De acordo com o Tribunal Constitucional e em sentido contrário ao proferido pela Recorrente, o facto de a CESE ter como objetivo a redução da dívida tarifária do SEN,

é encarado, também ele, como um mecanismo que promove a sustentabilidade sistémica do sector energético, tal não faz obscurecer aquela outra contrapartida. O Tribunal Constitucional evidencia ainda que a CESE é consignada a um fundo que tem natureza de património autónomo, sem personalidade jurídica e com autonomia administrativa e financeira - Fundo para a Sustentabilidade Sistémica do Setor Energético (FSSSE), instituído pelo Decreto-Lei n.º 55/2014, de 9 de abril. Independentemente de se considerar que esta consignação de receitas poderá ser primordial para a caracterização do tributo em causa, a verdade é que a natureza de contribuição financeira da CESE resulta, inequivocamente, da presença de um sinalagma, ainda que difuso, que lhe confere a bilateralidade. Por todas estas razões enumeradas, não pode deixar de se considerar que a CESE assume as características de uma contribuição financeira.

Em suma Face aos fundamentos expostos, o Tribunal Constitucional decidiu não julgar inconstitucionais as normas ínsitas nos artigos 2.º, 3.º, 4.º, 11.º e 12.º que modelam o regime jurídico da Contribuição Extraordinária sobre o Sector Energético, aprovado pelo artigo 228.º da Lei n.º 83º-C/2013, de 31 de dezembro e conseqüentemente, negar provimento ao recurso interposto, confirmando-se a decisão recorrida.

8.2. Acórdão n.º 101/2023 - um precedente de jurisprudência

Conforme já referenciado no ponto 5.1.5, o recente Acórdão n.º 101/2023 do TC, vem originar um precedente face à jurisprudência da CESE. Neste tópico, será analisada a decisão proferida no Acórdão n.º 101/2023 a fim de perceber os fundamentos a que levaram o Tribunal Constitucional julgar parcialmente inconstitucional, por violação do princípio da igualdade mencionado no artigo 13.º da CRP, no concerne à incidência da CESE sobre as entidades concessionárias das atividades de transporte, de distribuição ou de armazenamento subterrâneo de gás natural referidas no artigo 2.º, alínea d), do regime jurídico da CESE.

Em primeiro lugar, das alegações da Recorrente retira-se que o cerne da questão da inconstitucionalidade da CESE é cingido à norma de incidência subjetiva, nomeadamente referente à alínea d) do Artigo 2º do Regime da CESE, na medida em que determina que o tributo incide sobre as pessoas coletivas que integram o setor

energético nacional, com domicílio fiscal ou com sede, direção efetiva ou estabelecimento estável em território português, que, em 1 de janeiro de 2018, sejam concessionárias das atividades de transporte, de distribuição ou de armazenamento subterrâneo de gás natural, setor este em que a Recorrente está inserida. A Recorrente alega que:

[A] base de incidência subjetiva atinge contribuintes que pouco ou nada têm a ver com os fins declarados da "contribuição" (não são de todo beneficiados com as atividades estaduais que a receita pretende financiar nem deram origem aos problemas que aquela é suposto colmatar) - designadamente todos aqueles que não atuam no âmbito do sector da produção de eletricidade

É assente nesta premissa que a Recorrente alega a CESE é um imposto sobre o sobre o rendimento presumido, que se sobrepõe ao Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas em termos discriminatórios e desproporcionais, por não configurar um meio válido para a realização dos objetivos aos quais o FSSSE se propõe.

Estando a CESE ligada ao problema do défice tarifário do setor elétrico, a CESE foi criada com o objetivo de «financiar mecanismos que promovam a sustentabilidade sistémica do setor energético, através da constituição de um fundo que visa contribuir para a redução da dívida tarifária e para o financiamento de políticas sociais e ambientais do setor energético» conforme descrito no artigo 1º, nº 2 do Regime da CESE. No fundo, conforme descrito no Acórdão em análise, este tributo é caracterizado por:

- i)* ser concebido como um tributo de natureza extraordinária ou transitória;
- ii)* Incidir sobre os operadores económicos do sector energético que desenvolvam determinadas atividades nos subsectores da eletricidade, do gás natural, e do petróleo e produtos de petróleo – Artigo 2º do Regime da CESE;
- iii)* Incidir sobre o valor dos ativos fixos tangíveis, intangíveis e financeiros afetos a concessões ou às atividades licenciadas exercidas, tal como reconhecido na contabilidade dos sujeitos passivos;
- iv)* Estabelecer um elenco complexo de «isenções», que abrangia boa parte dos operadores visados por outras medidas de redução dos sobrecustos, mas também os sujeitos passivos cujo valor total de balanço, no termo do ano civil anterior, fosse inferior a mil e quinhentos euros – Artigo 4º do Regime da CESE;

- v) Definir uma taxa-regra de 0,85% e taxas especiais para as atividades de produção de eletricidade por intermédio de centrais termoelétricas de ciclo combinado a gás natural e de refinação de petróleo bruto, variáveis em função, respetivamente, da potência instalada ou do índice de operacionalidade das refinarias – Artigo 6º do Regime da CESE;
- vi) Vedar a repercussão tarifária, direta ou indireta, das importâncias suportadas pelos sujeitos passivos, bem como a sua dedução ao lucro tributável para efeitos de liquidação do IRC – Artigos 5º e 12º do Regime da CESE;
- vii) Constituir receita consignada ao financiamento do Fundo para a Sustentabilidade Sistémica do Setor Energético

Conforme posição tomada, pela primeira vez referente a esta matéria, pelo Tribunal Constitucional no Acórdão 7/2019, concluiu-se que a CESE assumia uma natureza jurídica de contribuição financeira sujeita ao princípio da equivalência, refração no universo dos tributos bilaterais dos princípios constitucionais da igualdade tributária e da proporcionalidade e em especial sobre o nexo entre a ampla base de incidência subjetiva do tributo e a finalidade de redução da dívida tarifária do setor elétrico.

Recorrendo a jurisprudência do Acórdão 7/2019, quanto à sua incidência subjetiva, a Recorrente invocava que face à sua atividade operacional, não exercia qualquer atividade no sector electroprodutor, nem sequer em qualquer outro subsector da eletricidade, que por sua vez em nada contribuiria para o problema da dívida tarifária do SEN. Ora, ao não contribuir em nada para essa mesma dívida, também não usufruiria da contrapartida traduzida na redução do défice ou dívida tarifária, pelo que não estaria assim assegurada a bilateralidade do tributo, devendo este ser considerado um imposto. No entanto, o TC considerou determinante a circunstância de o produto da CESE se destinar ao financiamento de «ações de regulação», de «políticas do setor energético de cariz social e ambiental» e de «medidas relacionadas com a eficiência energética [e de] apoio às empresas» de que seriam beneficiários todos os operadores do setor da energia, e não apenas os sujeitos passivos integrados no subsector da energia elétrica.

Quanto ao seu carácter “extraordinário”, o Tribunal foi várias vezes confrontado com a posição assumida no Acórdão 7/2019, pois a “natureza extraordinária” só poderia ser válida no primeiro ano do seu regime jurídico, que foi objeto de sucessivas renovações. No entanto, o Tribunal manteve a sua posição inicial considerando que a

mera prorrogação da vigência do regime jurídico da CESE não retirava, por si só, o seu carácter transitório.

Em 2018, o regime jurídico da CESE foi objeto de algumas alterações, destacando-se o alargamento da base de incidência subjetiva aos comercializadores titulares dos contratos de aprovisionamento de longo prazo com obrigação alternativa de aquisição ou compensação. Estas alterações têm por base a verificação de desequilíbrios sistémicos do Sistema Nacional de Gás Natural (SNGN), pelo que a quantia da receita obtida pela CESE ficou totalmente afeta à minimização dos encargos do SNGN, tendo o FSSSE o dever de prever mecanismos para abater o montante das respetivas cobranças que daí resultem na tarifa de uso global do sistema de gás natural, conforme artigo 11º nº 4 do Regime da CESE. No entanto, o Decreto-Lei 55/2014, que criou o FSSSE, manteve-se inalterado, porém previa-se que as políticas do setor energético de cariz social e ambiental, relacionadas com medidas de eficiência energética continuassem com a absorver a maior parcela da receita obtida com a CESE. Posteriormente, por força do Decreto-Lei nº 109/2018, entendeu-se que os critérios de distribuição da receita obtida com a cobrança da CESE «se têm vindo a revelar demasiadamente rígidos, impedindo que, em cada ano, se possam ajustar os valores aos objetivos do FSSSE que se mostrem mais prementes» e assim procedeu-se à alteração do nº 2 e do nº4, do artigo 4º do Decreto-Lei 55/2014 referente ao FSSSE, passando o Governo a ficar habilitado a decidir a percentagem de receita da CESE, num intervalo de 0% a 33% da receita, afeta ao financiamento das políticas do setor energético de cariz social e ambiental, relacionadas com medidas de eficiência energética. Por consequência direta desta alteração, segundo o Parecer do Tribunal de Contas, em 2018, observou-se um grande aumento registado nas transferências do FSSSE destinadas, à Rede Elétrica Nacional, S.A. (REN), no âmbito da redução da dívida tarifária do Sistema Elétrico Nacional, proveniente da receita obtida com a contribuição extraordinária sobre o sector energético. É importante sublinhar que a alteração do destino das receitas tem por base um contexto económico muito diferente ao contexto que se vivia aquando da criação do tributo, dado que em 2018 já se observava uma tendência para a diminuição da dívida tarifária do SEM face ao défice excessivo verificado até 2017.

Face a todas estas alterações, o TC entendeu que os pressupostos, tanto de facto, como de direito, em que assentaram as decisões proferidas sobre a CESE no período

entre 2014 e 2017 foram alteraram para os anos subsequentes. O TC, alega que quanto aos pressupostos de facto, apesar de em 2018 ainda subsistisse um considerável volume de dívida tarifária do Sistema Elétrico Nacional, verificava-se também uma tendência consolidada de redução desta dívida. Quanto aos pressupostos de direito, o TC entendeu que o destaque atribuído no Acórdão nº 7/2019, referente ao financiamento de medidas de regulação e de apoio às empresas, de cariz social e ambiental e relacionadas com a eficiência energética deixou de corresponder ao destino das receitas da CESE, por força das alterações introduzidas no regime jurídico do FSSSE.

Resultante de todas estas alterações no regime jurídico do FSSSE, restou ao TC apreciar se a alínea d) do Artigo 2º do Regime da CESE descaracteriza o tributo ao ponto de o excluir, no que toca apenas a estes sujeitos, da definição de contribuições financeiras. Primeiramente, percebe-se claramente que a maior parcela da receita teria como objetivo a redução da dívida tarifária do setor elétrico, sem que sejam claras as razões que o próprio legislador teve ao exigir aos operadores não integrados nesse subsector que participassem nos encargos daí consequentes, quando não se vê que daí se extraia algum especial benefício para os mesmos. Adicionalmente, denota-se que apesar de todos os operadores integrarem o «setor energético», não é suficiente afirmar que exista uma responsabilidade de grupo, do subsector do gás natural, pelos encargos respeitantes a um problema específico do subsector da energia elétrica. A prova disso mesmo é que o próprio regime jurídico da CESE, desde as alterações introduzidas em 2015, passou a afetar ao SNGN uma parte da receita do tributo com o intuito de prevenir os «desequilíbrios sistémicos» próprios deste subsector.

Posto isto, o TC conclui que não há motivo para associar as empresas concessionárias das atividades de transporte, de distribuição ou de armazenamento subterrâneo de gás natural a encargos associados à redução da dívida tarifária do setor elétrico. Não há também nenhum motivo para supor que a prevenção dos riscos associados à instabilidade tarifária no setor elétrico aproveita em especial medida aos operadores dos demais subsectores. Conclui-se ainda que, desde 2018, o legislador fez reduzir os objetivos da CESE na medida em que deixou possível afirmar que as concessionárias das atividades de transporte, de distribuição ou de armazenamento subterrâneo de gás natural possam ser consideradas responsáveis pela concretização desses mesmos objetivos, e muito menos presumíveis causadoras ou beneficiárias das prestações

públicas que ao FSSSE incumbe providenciar. Face ao exposto, o Tribunal conclui que a norma de incidência subjetiva referente às entidades concessionárias das atividades de transporte, de distribuição ou de armazenamento subterrâneo de gás natural, viola o princípio da igualdade consagrado no artigo 13.º da CRP.

A decisão proferida neste Acórdão gera uma grande “reviravolta” face às decisões que têm vindo a ser decorridas até ao momento, abrindo assim um precedente em termos de jurisprudência relativa à CESE. O princípio da igualdade, disponível no lexionário do Diário da República, proíbe aos poderes públicos discriminações arbitrárias de carácter favorável ou desfavorável. Inclusive, o n.º 2 do art.º 13.º da CRP, indica explicitamente que:

[N]inguém pode ser privilegiado, beneficiado, prejudicado, privado de qualquer direito ou isento de qualquer dever em razão de ascendência, sexo, raça, língua, território de origem, religião, convicções políticas ou ideológicas, instrução, situação económica, condição social ou orientação sexual.

Conforme percebemos, o artigo 2º, alínea d) indica que são sujeitos passivos da contribuição extraordinária sobre o setor energético as pessoas singulares ou coletivas que integram o setor energético nacional, com domicílio fiscal ou com sede, direção efetiva ou estabelecimento estável em território português, que, em 1 de janeiro de 2014, sejam concessionárias das atividades de transporte, de distribuição ou de armazenamento subterrâneo de gás natural, ainda que não seja possível aferir se, e em que medida, estes sujeitos passivos beneficiarão das tarefas financiadas pela CESE, pondo assim em causa o princípio da igualdade. Resta-nos assim, concordar com a posição tomada pelo TC no Acórdão n.º 101/2023.

8.3. Conclusões

De acordo com a análise destes dois marcantes acórdãos, resta redigir a que conclusão foi chegada com a análise dos mesmos e responder às questões fundamentais aos quais esta dissertação se propôs. De facto, verifica-se que, no que toca à CESE, a jurisprudência e as decisões do Tribunais Constitucionais, até 2023, têm vindo a ser díspares da opinião da doutrina. O Acórdão n.º 101/2023 vem marcar um grande avanço positivo na interpretação do regime jurídico desta contribuição, conforme o Tribunal constitucional tem vindo a caracterizar a CESE. No entanto, esta

contribuição incide sobre ativos que foram adquiridos, por vezes, como investimentos por força de outras obrigações que posteriormente deixaram de fazer sentido face à necessidade financeira. O regime da CESE tem levantado algumas questões, nomeadamente a questão de a mesma assumir a forma de uma verdadeira contribuição financeira ou um imposto. No entanto, não concordando com o entendimento do Tribunal Constitucional até à decisão do Acórdão nº 101/2023, esta “contribuição” vai mais além do objetivo que está estipulado no número 2 do artigo 1º do Regime da CESE. A CESE surge também numa necessidade de arrecadação de receita fiscal. Desde a década de noventa que se observou um aumento exponencial de contribuições, denominadas de contribuições financeiras ou contribuições setoriais que, tal como o nome indica, não incidem sobre a generalidade dos contribuintes, mas sim num determinado grupo de específico de contribuintes, diminuindo assim a pressão pública destes tributos face a um aumento da carga fiscal de forma generalizada. No entanto, a posição marcada pelo Tribunal Constitucional tem sido mantida e o mesmo caracteriza estes tributos como contribuições financeiras e não como impostos. A decisão proferida no acórdão 101/2023 poderá abrir portas a um caminho positivo, ao julgar parcialmente inconstitucional a CESE por violação do princípio da igualdade, nomeadamente na igualdade da repartição dos encargos públicos, considerando o TC, nesse mesmo Acórdão, existir um “excesso” de incidência subjetiva. O TC conclui que a partir do ano de 2018 deixou-se de justificar o contexto do regime da CESE dado já se tinha ultrapassado o défice excessivo, o que apenas justificaria a prorrogação e permanência da existência deste tributo até ao ano de 2017. No fundo, a partir do ano de 2018, a fundamentação do TC prossegue no sentido de que a razão pela qual não existe nexo entre as prestações públicas que a CESE visa financiar e o grupo dos sujeitos passivos que exercem as atividades de transporte, de distribuição ou de armazenamento subterrâneo de gás natural, se prende com o facto de as tarefas às quais a CESE se destina financiar não estão suficientemente firmes, não sendo permitido verificar em que medida cada setor é visado ou beneficiado, condição essa necessária para garantir o equilíbrio na repartição dos encargos públicos que aqui não está assegurada. A receita da CESE visa predominantemente a redução da dívida tarifária do setor elétrico sendo que esta instabilidade tarifária não é aproveitada em especial medida pelos operadores dos demais subsectores, nomeadamente o subsector do gás natural.

A forma jurídica da CESE, considerada pelos tribunais, parece ser um pouco dúbia, na qual os órgãos constitucionais rejeitem a definição de imposto para este tributo. Posto isto, a CESE é considerada uma contribuição, no entanto com um fundamento base intrínseco de angariação de receita. O acórdão 101/2023, apesar de concluir a inconstitucionalidade parcial do tributo e até a decisão do acórdão ser favorável ao contribuinte, os argumentos apresentados criticam a CESE de forma leve e branda. Esta contribuição financeira, em termos práticos incide apenas sobre um grupo de contribuintes, nomeadamente contribuintes do setor energético, e face à falta de um regime geral das contribuições financeiras e de acordo com a análise feita sobre os dois marcantes acórdãos, de acordo com a minha análise crítica, a CESE deveria reconduzir-se a uma figura de imposto dada a sua unilateralidade. Em meu entendimento, e assumindo um pressuposto onde a CESE seria imposto, a sua inconstitucionalidade deveria ser julgada no âmbito da forma de um imposto e posteriormente verificar o preenchimento da igualdade tributária com base na capacidade contributiva.

8.4. Enquadramento e política fiscal do Grupo X

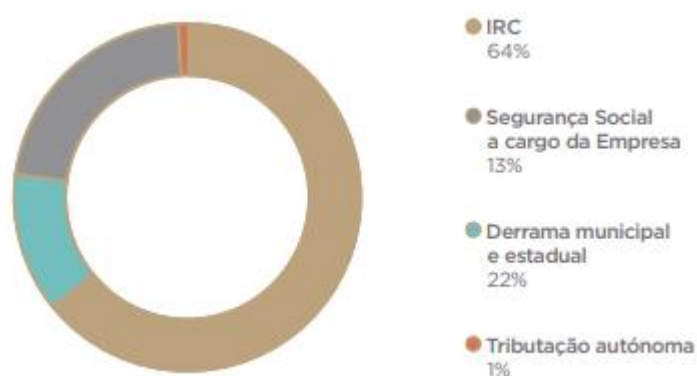
O grupo X..., um dos mais proeminentes grupos no setor da pasta e do papel em Portugal e globalmente, desempenha um papel central na economia nacional. A contribuição da empresa para a receita fiscal do Estado, a extensa gama de tributos suportados e arrecadados, e sua política fiscal, desempenham um papel fundamental na economia do país. De forma breve iremos enquadrar fiscalmente o grupo X..., analisando a “relação” entre a empresa e o Estado em termos de tributação, responsabilidade fiscal e políticas relacionadas. É importante primeiramente fazer uma análise dos impostos diretos e indiretos, taxas e contribuições, arrecadados e suportados, demonstrando a importância do grupo como parte significativa da arrecadação de receitas públicas.

O Grupo, para além de desenvolver a sua atividade mediante o pagamento de impostos, contribuições, taxas e demais tributos que sejam devidos nos termos da Lei, colabora no desenvolvimento sustentável, económico e social. A sua política fiscal visa assegurar o cumprimento integral, de todas as obrigações fiscais em que desenvolve atividades, procurando manter o cumprimento integral do espírito e letra da legislação aplicável. De acordo com o seu relatório de contas de 2022, o grupo tem

a obrigação de gerir os seus custos fiscais de forma financeiramente responsável, na mesma medida que gere qualquer custo da sua atividade, para isso o Grupo procede à utilização de benefícios e incentivos fiscais previsto na legislação.

No âmbito da sua atividade as empresas que integram o grupo incorrem numa panóplia de impostos, taxas e contribuições, dando origem a que, face à sua dimensão o Grupo, o mesmo seja um contribuinte importante para o Estado em Portugal. Com um total de 166 milhões de Euros de tributos suportados e uma carga fiscal de 32% (calculada sobre o Resultado Antes de Imposto (RAI)), o Grupo procede ao pagamento de mais de 20 diferentes impostos, contribuições e taxas.

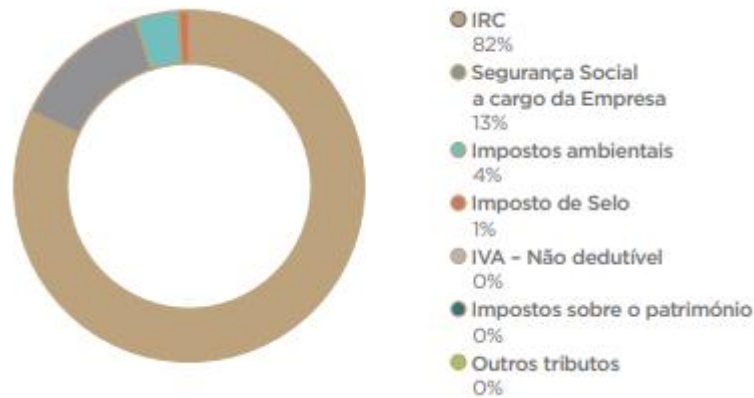
Figura 5 – Principais tributos suportados



Fonte: Relatório de Contas 2022 do Grupo X

Conforme podemos analisar no quadro acima, conclui-se que o Imposto sobre os Rendimentos das Pessoas Coletivas é o imposto mais significativo na esfera do Grupo. Os tributos suportados incluem também impostos de carácter ambiental com dimensão bastante relevante, no total de 6,5 milhões de euros (cerca de 4% do valor total dos tributos suportados) – entre os quais Imposto sobre os Produtos Petrolíferos, Taxa de Recursos Hídricos, Taxa de Domínio Público Marítimo, Taxa de Domínio Público Hídrico, Taxa de Gestão de Resíduos, Imposto Especial de Consumo de eletricidade, Contribuição Extraordinária sobre o Setor Energético, Imposto Único de Circulação e CO₂. Face ao ano de 2021, o Grupo verifica uma diminuição acentuada dos tributos suportados face à diminuição da necessidade de aquisição de licenças de CO₂ sendo que essa redução demonstra também o contributo a nível fiscal para a prossecução de objetivos de sustentabilidade.

Figura 6- Total de Tributos Suportados



Fonte: Relatório de Contas 2022 do Grupo X

No que toca a impostos arrecadados, o Grupo totalizou um valor de 1.465 milhões de euros (em 2021: 1.004 milhões de euros), tendo sido o IVA o imposto com maior peso contributivo para este montante (2022: 1.345 milhões versus 2021: 904 milhões). É importante também realçar que o Grupo não é remunerado pela arrecadação destes tributos, o que significa que o Grupo internaliza e suporta na totalidade os custos inerentes à arrecadação destes tributos a favor do Estado.

Figura 7 – Tributos Arrecadados



Fonte: Relatório de Contas 2022 do Grupo X

8.5. A Aplicação da CESE

8.5.1. Enquadramento e Incidência Objetiva

Ao abrigo do número 1 do artigo 3º do regime da CESE, tendo esta contribuição uma base incidência sobre o valor líquido dos elementos do ativo, respetivamente, ativos ficos tangíveis, ativos intangíveis, com exceção dos elementos da propriedade industrial e ativos financeiros afetos a concessões ou a atividades licenciadas nos

termos do artigo anterior. Para se estudar o âmbito de aplicação da CESE no grupo, foi necessário enumerar os ativos pelos quais a norma de incidência da CESE abrange. No âmbito do Grupo X..., estão abrangidos pela norma de incidência as seguintes instalações:

- Cogeração não renovável gás natural em Setúbal
- Centrais térmicas de biomassa (CTB's)
- Cogeração não renovável gás natural na Figueira da Foz
- Cogeração renovável da pasta na Figueira da Foz
- Cogeração renovável da pasta em Aveiro
- Cogeração renovável da pasta e Cogeração renovável do papel em Setúbal
- Centrais solar fotovoltaicas

O Grupo X..., desde a entrada em vigor desta contribuição, sempre teve uma interpretação de que as caldeiras de recuperação não seriam sujeitas a CESE, dado que o objetivo dos mesmos equipamentos seriam a recuperação e regeneração dos produtos químicos incluídos no processo produtivo da pasta de papel. No fundo, por regra geral, imposta no artigo 6º número 1 do regime da CESE a taxa aplicada à base de incidência acima referida é de 0.85%.

8.5.2. Isenções aplicáveis ao longo do tempo

Sendo a CESE uma contribuição renovada nos vários Orçamentos de Estado, tornou-se interessante analisar as alterações da norma e o impacto gerado, quer na base de incidência da contribuição, quer ao nível de isenções. Para além das instalações acima referidas estarem sujeitas a CESE, o artigo 4º do Regime da CESE estabelece determinadas isenções que são aplicáveis para o Grupo:

- **Até 31 de dezembro de 2018**

Desde a entrada em vigor do regime até 31 de dezembro de 2018 eram aplicadas ao Grupo as seguintes isenções previstas no artigo 4º do Regime da CESE:

- a) A produção de eletricidade por intermédio de centros electroprodutores que utilizem fontes de energia renováveis, nos termos definidos na alínea ff) do artigo 2.º do Decreto-Lei n.º 172/2006, de 23 de agosto, com exceção daquela que se encontre abrangida por regimes de remuneração garantida e com

exceção dos aproveitamentos hidroelétricos com capacidade instalada igual ou superior a 20 MW;

- b) (...)
- c) A produção de eletricidade por intermédio de centros electroprodutores de cogeração que estejam abrangidos pelo novo regime remuneratório previsto no artigo 4.º do Decreto-Lei n.º 23/2010, de 25 de março, alterado pela Lei n.º 19/2010, de 23 de agosto, exceto se for um centro electroprodutor com uma potência instalada superior a 100 MW;

Neste caso, por força da alínea a) do artigo 4º do Regime da CESE, ficaram isentas de CESE as Centrais Térmicas de Biomassa e as centrais fotovoltaicas por se enquadrarem na produção de eletricidade através de fontes renováveis. Por força da alínea c) do mesmo artigo acima referido, a isenção é aplicável aos seguintes casos:

- Cogeração renovável da pasta em Aveiro – regime remuneração garantido (2012)
- Cogeração renovável da pasta na Figueira da Foz - regime remuneração garantido (2016)
- Cogeração não renovável gás natural na Figueira da Foz, nomeadamente o equipamento “Turbo Gerador 3” - regime remuneração garantido (2013)
- Cogeração renovável do papel em Setúbal - regime remuneração garantido (2016)

No fundo até 2018, face à sua base de incidência, a CESE era devida nas seguintes situações:

- Cogeração não renovável gás natural em Setúbal
- Alguns equipamentos da Cogeração renovável da pasta na Figueira da Foz, nomeadamente o turbo gerador número 4 e seus equipamentos associados com exceção de equipamentos da caldeira de recuperação da cogeração renovável
- Cogeração renovável da pasta, com exceção de equipamentos da caldeira de recuperação da cogeração renovável
- **Após alterações introduzidas pelo OE 2019**

O Orçamento de Estado de 2019 vem alterar o âmbito das isenções previstas nas alíneas a) e b) do artigo 4º do regime da CESE. Se por um lado foi alargada a isenção por outro lado foi também restringida. Vejamos, a alínea a) exclui da isenção da

CESE, a produção que se encontre abrangida por regimes de remuneração garantida, mantendo-se a isenção sobre a produção de eletricidade por intermédio de centros electroprodutores que utilizem fontes de energia renováveis, excluindo os aproveitamentos hidroelétricos com capacidade instalada igual ou superior a 20 MW. Por outro lado, a alínea b) inclui na isenção a cogeração de fonte renovável, com uma potência elétrica instalada inferior a 20 MW.

Ao analisar estas alterações do OE 2019 percebemos que foi alargado o âmbito da isenção referente à produção de eletricidade por intermédio de centro electroprodutores de cogeração de fonte renovável e por outro lado foi restringida a isenção atribuída às energias renováveis, tendo sido excluída a isenção sobre a produção de eletricidade por intermédio de centros electroprodutores que utilizem fontes de energia renovável abrangida por regimes de remuneração garantida. Posto isto, o impacto destas alterações no grupo X é notório passando as Centrais Térmicas de Biomassa, anteriormente isentas, a estarem sujeitas a CESE visto que as mesmas estão abrangidas por remuneração garantida.

- **Após alterações introduzidas pelo OE 2020**

Apesar do OE 2019 ter vindo alterar o normativo referente à CESE com impacto no grupo, em 2020 o mesmo se sucede. O novo Orçamento de Estado acrescenta a alínea p) ao artigo 4º criando assim uma nova isenção da CESE. Esta isenção é aplicável à produção de eletricidade por intermédio de centros electroprodutores que utilizem fontes de energia renováveis com uma potência instalada inferior a 20 MW, com a condição de que no conjunto dos centros electroprodutores detidos pelo mesmo sujeito passivo, não seja ultrapassada uma potência instalada de 60 MW abrangida por regimes de remuneração garantida.

Face ao exposto, as Centrais Térmicas de Biomassa detidas pelo Grupo, passaram a estar novamente isentas, desde que se garanta que o limite de potência instalada seja superior a 60MW em centros electroprodutores abrangidos por regimes de remuneração garantida e detidos pela mesma sociedade.

8.6. Evolução da CESE no Grupo X e respetiva poupança fiscal

Na tabela abaixo é demonstrada a base de incidência da CESE bem como os valores suportados anualmente como a Contribuição:

Tabela 2 – Evolução da CESE no Grupo X (2014-2021)

Grupo N...	2014		2015		2016		2017	
	Base	CESE	Base	CESE	Base	CESE	Base	CESE
Empresa A	47.907.653,24	407.215,05	42.666.019,16	362.661,16				
Empresa B					37.450.635,72	318.330,40	32.247.108,31	274.100,42
Empresa C	3.896.267,88	33.118,28	2.549.921,00	21.674,33				
Empresa D					2.202.154,86	18.718,32		
Empresa E	13.278.263,27	112.865,24	6.090.975,00	51.773,29				
Empresa F					21.731.351,49	184.716,49	19.612.660,84	166.707,62
Empresa G	33.510.256,27	284.837,18	33.199.993,00	282.199,94	30.068.631,81	255.583,37	25.692.851,73	218.389,24
	98.592.440,66	838.035,75	84.506.908,16	718.308,72	91.452.773,88	777.348,58	77.552.620,88	659.197,28
Empresa N...	2018		2019		2020		2021	
	Base	CESE	Base	CESE	Base	CESE	Base	CESE
Empresa A	27.073.452,55	230.124,35	22.130.140,54	188.106,19	17239129,37	146.532,60		
Empresa F	19.144.854,28	162.731,26	16.276.053,88	138.346,46				
Empresa G	13.638.633,22	115.928,38						
Empresa H			51.479.617,23	0,00	40280348,91	0,00	6871439,5	58.407,24
	59.856.940,05	508.783,99	89.885.811,65	326.452,65	57.519.478,28	146.532,60	6.871.439,50	58.407,24

Fonte: Elaboração Própria

Conforme já referido anteriormente, a base de incidência da CESE é o valor líquido do ativo. Ora se a base de incidência é valor líquido, o valor da CESE deverá tender para zero uma vez que os ativos vão sendo depreciados e o seu valor líquido vai diminuindo ao longo da sua vida útil. No entanto, o mesmo não se verifica entre o ano de 2015 e 2016. Analisando esta alteração de valor em “sentido contrário”, verificamos que, de facto, o valor da base de incidência em 2016 é superior ao valor de 2015 e que por consequência desse aumento, é lógico que a contribuição suportada seja superior. No entanto, este aumento da base de incidência deve-se ao facto dos ativos afetos à produção de pasta terem sido transmitidos a preço de mercado a outra empresa do Grupo, originando assim, uma revalorização do ativo e um aumento da base de incidência.

Desde o início de vigência da CESE, o Grupo tem vindo a tomar algumas posições, interpretações ou entendimentos nomeadamente na não sujeição das caldeiras de recuperação. O Grupo fundamenta que as caldeiras de recuperação não seriam sujeitas a CESE uma vez que o objetivo principal das mesmas não seria a geração de eletricidade, mas sim a recuperação e regeneração dos produtos químicos incluídos no processo produtivo da pasta e do papel. Em causa estão as caldeiras de recuperação situadas na fábrica da Figueira da Foz e na fábrica de Setúbal. Neste sentido apurou-

se uma poupança de 2.7 Milhões de Euros dos quais 1.3 Milhões de Euros são passíveis de correção por parte da AT.

Em 2020 as Centrais Térmicas passaram a estar abrangidas pela “nova” isenção prevista na nova alínea p) do artigo 4º do Regime da CESE. Porém verifica-se que o requisito previsto no número 2 do artigo 4º não está cumprido, ou seja, a potência instalada pelos ativos da Central Térmica de Biomassa e do Turgo Gerador 4 é superior ao limite dos 60MW. No entanto ao analisarmos os dois ativos, verificamos que o Turbo Gerador 4, por si só, já se encontra isento pela alínea c) do artigo 4º do mesmo regime. Posto isto, o Grupo entende que, uma vez que o mesmo já esteja isento, o mesmo não deve de contar para o limite previsto no número 2 do mesmo artigo, onde o artigo apenas refere unicamente “potência instalada”. O valor da CESE em causa, ronda os 178 mil euros em 2020 e de 58 mil euros em 2021

Analisando agora, o ativo “Turbo Gerador número 4”, o mesmo foi vendido a preço de mercado a outra empresa do Grupo, sendo que o esse equipamento detinha o regime de remuneração garantida. No entanto, efetivamente verificou-se que a remuneração não estava contratada pela empresa compradora, mas sim pela empresa vendedora que explorava e iria continuar a explorar o ativo. Visto que a empresa compradora do equipamento não explora nem beneficia da remuneração garantida, o Grupo entendeu que a mesma não poderia ser sujeita passivo de CESE.

Noutra vertente, na empresa vendedora teríamos a situação contrária, isto é, apesar de explorar o ativo e beneficiar da remuneração garantida não está cumprida a incidência objetiva pois a CESE incide sobre o valor dos elementos do ativo dos sujeitos passivos que respeitem, cumulativamente, a: Ativos fixos tangíveis, ativos intangíveis, com exceção dos elementos da propriedade industrial; e Ativos financeiros afetos a concessões ou a atividades licenciadas. Entende-se como “valor dos elementos do ativo” os ativos líquidos reconhecidos na contabilidade dos sujeitos passivos, com referência (...) 1.º dia do exercício económico» (cf. artigo 3.º, n.º 1 e 5 do Regime da CESE).

Posto isto, a Autoridade Tributária, através de um pedido de informação vinculativa, pronunciou-se recentemente sobre a questão de quando os ativos sejam objeto de locação, defendendo que os ativos sob direito de uso estão incluídos na base de incidência da CESE (resposta PIV n.º 22017), pelo que a AT com base nesta interpretação poderia procurar defender que a vendedora deveria liquidar CESE.

Contudo em 2021, este ativo passou a estar isento ao abrigo alínea c) do artigo 4º do regime da CESE, uma vez que passou para o novo regime remuneratório em 2020. E, por isso, parece-nos que a discussão sobre a potencial contingência de CESE em virtude da locação relativamente ao TG4 aplica-se apenas até ao ano de 2020. Assim, a poupança gerada até ao momento com este ativo foi de 218 mil Euros em 2019 e 164 mil Euros em 2020.

9. Conclusão

Nesta dissertação, explorámos a complexa temática da Fiscalidade Verde, com um foco especial na Contribuição Extraordinária sobre o Setor Energético (CESE) em Portugal, e suas implicações. Neste estudo conseguimos perceber a importância para o incentivo das empresas a terem comportamentos sustentáveis. No fundo, com a introdução de medidas fiscais ambientais com finalidades externas verifica-se um incentivo à mudança para um mundo ambiental mais sustentável.

A questão do “verdadeiro imposto ambiental” é uma questão muito importante nesta dissertação, pois é através da sua finalidade que se pode definir o tributo como um verdadeiro tributo com finalidades ambientais e será essa a distinção importante entre os verdadeiros impostos ambientais e os impostos com finalidade de arrecadação de receita.

A análise dos dois acórdãos marcantes, proferidos pelo Tribunal Constitucional, relativamente à CESE leva-nos a entender o porquê de a CESE ser um tributo com muita contestação. Face à análise feita e conforme descrito no ponto 8.3, a forma jurídica da CESE assumida pelo TC poderá não ser a mais correta. No fundo um, um tributo terá de atender ao propósito para o qual o mesmo foi criado, sendo que, devido à CESE ser uma contribuição financeira consignada ao fundo FSSSE, a receita da

mesma visa combater a dívida do setor energético. Ora, dado que em 2018, já não se verificava um défice excessivo, não se justificaria a permanência da CESE na esfera jurídica enquanto tributo, pelo que nos resta concluir pela concordância com a sentença proferida no Acórdão 101/2023 e esperar que os próximos casos sejam avaliados no mesmo sentido. A título de opinião, a CESE, no que toca à sua forma jurídica, vai além dos objetivos mencionados do regime. A CESE surge numa situação financeira desfavorável e face a esse momento económico a CESE é criada para redução da dívida do setor energético, no fundo para angariação de receita fiscal, “camuflada” sob forma de contribuição financeira

A avaliação do impacto da CESE num grupo de entidades, permitiu-nos também compreender como a CESE afeta um Grupo com grande reputação no seu setor de atuação e perceber de que forma as empresas gerem e atuam perante alguns dos tributos ambientais, nomeadamente a CESE.

Bibliografia

Alves, M. R. & Palma, C. (2004). Impostos ambientais e o duplo dividendo: experiências europeias. *Working Papers de Economia*, 14. Universidade de Aveiro, Aveiro. Disponível em: <http://econpapers.repec.org/RePEc:ave:wpaper:142004>, consultado em 28 de janeiro de 2018.

Borrego, A.C. (2016b). O impacto da fiscalidade ambiental na gestão fiscal das frotas automóveis de viaturas ligeiras de passageiros nas empresas: a perceção dos Contabilistas Certificados e dos Técnicos de Contabilidade, *VIIIth Portuguese CSEAR Conference on Environment Management and Accounting*

Borrego, A. (2018a). Diploma of green taxation - Finally an environmental taxation integrated in Portugal ?, *Revista de Gestão Social e Ambiental*

Borrego, A. (2018b). Diploma of green taxation - Finally an environmental taxation integrated in Portugal? *Revista de Gestão Social e Ambiental*

Borrego, A. C. & Carreira. F.J., (2018), Evolução da Fiscalidade Verde em Portugal em IVA e IRC e a relação com a economia circular: Resultados preliminares

- Borrego, A. C. (2020). Green Tax Reform: O caso português
- Cardoso, A.C., (2015), O Imposto Ambiental como instrumento de desenvolvimento sustentável
- Carreira, F. A., Peixe, F. & Lima, R. (2007). A Fiscalidade e o Ambiente: O Caso Português. *Ciência e Técnica Fiscal*, 420
- Casalta Nabais, J., (2008), Por um Estado fiscal Suportável - *Estudos de Direito Fiscal* - Volume III
- Casalta Nabais, J. (2009) *Tributos com Fins Ambientais*. Centro de Investigação de Direito Público.
- Coase, R.H., (1960). The Problem of Social Cost. *The journal of Law & Economics*
- Costa, C., (2012) O princípio do poluidor-pagador: da eficiência econômica à realização da justiça. *Revista de Direito da Cidade*, v. 4, n. 2,
- Dias Soares, C. (2002) *O Imposto Ambiental - Direito Fiscal do Ambiente*
- Henriques, G.H., (2016), A (ir)racionalidade da taxa de recursos hídricos, *Revista Recursos Hídricos*, Vol. 37, Nº 1, 23-38
- INE, (2022), Environmentally related taxes reached 4.6 billion euro in 2022, Environmentally related taxes and fees. Disponível em: https://www.ine.pt/xportal/xmain?xpid=INE&xpgid=ine_destaquas&DESTAQUESdest_boui=593750697&DESTAQUESmodo=2
- Jiménez-Beltrán, D. (2020), Taxas Ambientais: Implementação e eficácia ambiental, *European Environment Agency*, Disponível em: <https://www.eea.europa.eu/pt/publications/92-9167-000-6-sum/page001.html>
- Lobo, C. B. (2018). Economia e Fiscalidade do Ambiente e da Energia. Relatório sobre o Programa, *Conteúdo e Métodos de Ensino da Disciplina*, Lisboa, Portugal.
- Lobo, B. C. (2019). *Finanças e Fiscalidade do Ambiente e da Energia*, Coimbra: Almedina
- Ministério do Ambiente, Ordenamento do Território e Energia - Reforma Fiscalidade Verde, *Green Taxation Reform – Taxing more what we burn and less what we earn..* Disponível em: <https://www.crescimentoverde.gov.pt/wp->

[content/uploads/2014/10/ReformaFiscalidadeVerde_GreenTaxReform_emagazine.pdf](https://repositorio.ipl.pt/bitstream/10400.21/15310/1/Definitivo.pdf)

Novais, A., (2022), Os impostos ambientais enquanto instrumento de proteção ambiental. Disponível em:

<https://repositorio.ipl.pt/bitstream/10400.21/15310/1/Definitivo.pdf>

OCDE - Environment in OECD Countries (2022). Disponível em <https://data.oecd.org/environment.htm>

OCDE Data (2023), Tax Personal Income – Portugal. Disponível em <https://data.oecd.org/tax/tax-on-personal-income.htm>

OCDE – *The Polluter-Pays Principle – OCDE Analyses and Recommendations*. Disponível em: [https://one.oecd.org/document/OCDE/GD\(92\)81/En/pdf](https://one.oecd.org/document/OCDE/GD(92)81/En/pdf)

ONU. (1987). Our Common Future.

Pazinato, L. F & Peres, M.Q., (2022), A Adoção do Princípio do Poluidor Pagador e os reflexos no consume

Pereira, M.N. (2006). Impostos e Ambiente - Uma síntese relacional - *Revista Encontros Científicos*

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

Pigou, A. C. (1920). *The Economics of Welfare*. Macmillan and Co

Sandmo, A. (2003), “Environmental Taxation and Revenue for Development”, *Discussion paper World Institute for Development Economics Research*, Nº 86

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

Vasques, S. & Pereira, T. (2016). *Os Impostos Especiais de Consumo*, Almedina

Vitor, J., Os Desafios Ambientais do Sistema Fiscal, Disponível em: <https://repositorio.ucp.pt/bitstream/10400.14/16439/1/Os%20desafios%20ambientais%20do%20sistema%20fiscal.pdf>

