

A evolução da tributação ambiental em Portugal

Sérgio Vasques, Guilherme Waldemar d'Oliveira Martins

Assistentes da Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa.

Palavras-chave: Tributação ambiental portuguesa. Meio ambiente. Tributação automóvel. Benefícios fiscais.

Sumário: 1 Introdução - 2 A tributação automóvel - a) O Imposto sobre Veículos - b) O Imposto Único de Circulação - c) Os benefícios fiscais ao abate de veículos em fim de vida - 3 A tributação dos produtos energéticos - a) O Imposto sobre os Produtos Petrolíferos e Energéticos - b) Os benefícios fiscais para os biocombustíveis - 4 A tributação dos resíduos - 5 Os benefícios fiscais em sede de impostos sobre o rendimento

1 Introdução

Até há poucos anos, a tributação ambiental encontrava-se em Portugal num estado incipiente ainda de desenvolvimento, sendo o nosso sistema tributário dominado pelas preocupações de fomento económico e redistribuição características do século vinte. Só nas últimas duas décadas, com efeito, foram lançadas as bases de uma fiscalidade ao serviço também do ambiente, multiplicando-se nos últimos anos, já sob o efeito do Protocolo de Quioto, as medidas políticas e legislativas que lhe dão corpo.¹

Sinais desta viragem são a reforma recente da tributação automóvel portuguesa, antecipando as propostas da Comissão Europeia, e reorientando estes impostos para as emissões de dióxido de carbono dos automóveis; a preocupação crescente com a adaptação ambiental do imposto sobre os produtos petrolíferos e energéticos, nomeadamente no que respeita ao incentivo ao uso dos biocombustíveis; a introdução de tributos sobre os resíduos, procurando desmotivar a sua produção e encorajar a respectiva revalorização e tratamento; bem como a multiplicação dos

¹ As estatísticas da OCDE tendem a representar Portugal como um país com elevadas receitas fiscais geradas por impostos ambientais, o que sucedia mesmo antes dos anos 90. É importante lembrar, porém, que a OCDE emprega uma noção muito ampla de impostos ambientais, compreendendo todos os impostos que produzam efeitos benéficos sobre o ambiente, quaisquer que sejam as suas motivações, o que facilmente pode dar uma imagem distorcida da realidade. Sobre este assunto, consulte-se Cláudia Dias Soares, "A inevitabilidade de se avançar para a tributação ambiental", *Revista da Ordem dos Advogados*, Lisboa, p. 483-484, Nov. 2004.

benefícios fiscais de motivação ambiental em sede dos próprios impostos sobre o rendimento.

Estas são novidades importantes no direito tributário português e que, com toda a probabilidade, não serão as últimas, pois, de dia para dia, se afirma o discurso ambiental na justificação de medidas de natureza tributária. Com o presente texto procura dar-se uma visão panorâmica da fiscalidade ambiental portuguesa, chamando a atenção apenas para o que estas figuras tributárias têm de essencial.

2 A tributação automóvel

A reforma da tributação automóvel, recentemente levada a cabo por meio da Lei n.º 22-A/2007, de 29 de Junho, constitui uma das mais importantes inovações da fiscalidade ambiental portuguesa.

Com esta lei procura-se concretizar uma reforma global e coerente dos impostos ligados à aquisição e propriedade dos veículos automóveis, figuras marcadas ao longo do tempo por um relativo abandono, disciplinadas por textos legais sem sistemática segura, nem princípio ordenador evidente. A reforma a que a presente proposta de lei dá corpo resulta, portanto, da necessidade imperiosa de trazer clareza e coerência a esta área do sistema fiscal e da necessidade, mais imperiosa ainda, de subordiná-la aos princípios e preocupações de ordem ambiental e energética que hoje em dia marcam a discussão da tributação automóvel.

A reforma da tributação automóvel de 2007 estabelece dois novos impostos, o Imposto sobre Veículos (ISV), devido no momento da compra, e o Imposto Único de Circulação (IUC), devido ao longo da vida útil do veículo, abolindo o imposto automóvel, o imposto municipal sobre veículos, o imposto de circulação e o imposto de camionagem. Os dois novos impostos que agora se criam — o imposto sobre veículos e o imposto único de circulação — constituem algo diferente, e são figuras já do século em que vivemos, com as quais se pretende, com certeza, angariar receita pública, mas angariá-la na medida do custo que cada indivíduo provoca à comunidade.²

Trata-se, portanto, de uma mensagem de responsabilidade social, aquela que sempre deve estar patente nas sociedades livres. Com a reforma agora levada a cabo pretende-se, assim, devolver racionalidade e legitimidade social a estes impostos, vinculando-os ao mesmo princípio

² Sobre o sistema anterior, veja-se Sérgio Vasques, "A reforma da tributação automóvel: problemas e perspectivas", *Fiscalidade*, Lisboa, n. 10, 59 et seq.

de equivalência que justifica os demais impostos especiais de consumo, aproximando o peso do imposto do encargo ambiental, viário e de sinistralidade provocado pelos contribuintes. É este, aliás, o princípio logo consagrado no artigo 1º do novo Código do Imposto sobre os Veículos (CISV) e no artigo 1º do novo Código do Imposto Único de Circulação (CIUC), nos termos dos quais a oneração dos contribuintes deve fazer-se na medida dos custos que estes provoquem ao ambiente, infra-estruturas viárias e sinistralidade rodoviária, estando nisto uma concretização do princípio de igualdade tributária.

Para este efeito, actua-se sobretudo em duas frentes: por um lado, na introdução de níveis de emissão de dióxido de carbono na base tributável destes impostos, e, por outro lado, na deslocação de uma parte da carga fiscal do imposto automóvel para a fase da circulação, sendo o primeiro dos dois aspectos aquele que se mostra de maior importância do ponto de vista ambiental. É, aliás, neste preciso sentido que vai a proposta de directiva apresentada em 5 de Julho de 2005 pela Comissão Europeia, relativa à harmonização dos impostos sobre os automóveis de passageiros, que aponta para a transferência da carga fiscal incidente sobre os automóveis para a fase da circulação e para a conversão ao dióxido de carbono de 25% da base tributável destes impostos até ao final de 2008 e de 50% dessa base tributável até ao final do ano de 2010. A entrada em vigor do Protocolo de Quioto tornou urgente a necessidade de conter as emissões nacionais de gases com efeito de estufa, boa parte das quais é devida ao uso de veículos automóveis no transporte particular. Dentro e fora de Portugal, toma-se, por isso, consciência de que importa, por elementares razões de justiça, fazer com que o poluidor pague na medida do custo que traz à comunidade, para evitar que seja o todo da comunidade a fazê-lo em seu lugar.³

Sistema Português de Tributação Automóvel		
	Fase da compra	Fase da circulação
Até 2007	Imposto Automóvel	Imposto Municipal de Veículos Imposto de Circulação Imposto de Camionagem
A partir de 2007	Imposto sobre Veículos	Imposto Único de Circulação

³ A proposta da Comissão Europeia, até agora por aprovar, tem a referência COM (2005), 261, final. Sobre as tendências da tributação dos transportes ao nível da OCDE, vejam-se os textos OECD (Paris, 2003) *Reforming Transport Taxes*, e OECD (Paris, 2007) *Cutting Transport CO₂ Emissions: What Progress?*, ambos produzidos pelo Conselho Europeu dos Ministros dos Transportes.

a) O Imposto sobre Veículos

O novo ISV é devido na compra de automóveis ligeiros, mistos e de mercadorias, e incide sobre veículos que até agora não estavam sujeitos ao antigo imposto automóvel mas cuja sujeição a imposto no momento da compra se justifica pelos custos ambientais, viários e de sinistralidade que sempre lhes estão associados, como sucede com os motociclos e as autocaravanas.

A alteração da base tributável a inovação mais importante de que o ISV é portador: o antigo imposto automóvel era calculado exclusivamente com base na cilindrada dos veículos; o novo ISV é calculado em parte sobre a cilindrada e em parte sobre o nível de emissões de CO₂ dos veículos, sendo que a parcela do imposto resultante do CO₂ corresponde a 30% do total já em 2007 e corresponderá a 60% do total a partir de 2008, ultrapassando assim as metas fixadas pela Comissão Europeia.⁴

Quanto aos automóveis ligeiros de passageiros a cobrar já a partir de Julho de 2007, o imposto encontra-se escalonado do modo seguinte:

Componente Cilindrada		
Escalão de cilindrada (cc)	taxa (€/cc)	parcela a abater (€)
Até 1250 cc	1,96	1350,00
Mais de 1250 cc	7,16	7850,00
Componente Ambiental		
Escalão de CO ₂ (g/km)	taxa (€/g)	parcela a abater (€)
Veículos a gasolina		
Até 120 g/km	0,95	0,00
De 121 a 180 g/km	18,50	2.106,00
De 181 a 210 g/km	53,00	8.316,00
Mais de 210 g/km	60,00	9.786,00
Veículos a diesel		
Até 100 g/km	2,60	0,00
De 101 a 150 g/km	27,00	2440,00
De 151 a 180 g/km	85,00	11.140,00
Mais de 180 g/km	105,00	14.740,00

⁴ Já antes da lei agora aprovada, a Resolução do Conselho de Ministros nº 161/2005, de 12 de Outubro, que aprovou medidas de incentivo à utilização de veículos e tecnologias menos poluentes, bem como o

Os níveis de dióxido de carbono emitido por quilómetro já integram obrigatoriamente a homologação dos automóveis ligeiros de passageiros novos ao nível da Comunidade Europeia, constituindo, assim, um indicador preciso e seguro da poluição atmosférica de que são causadores. Já no tocante a outras categorias de automóveis, e nomeadamente no tocante aos automóveis ligeiros de mercadorias, falta a recolha sistemática desses dados no momento da homologação, pelo que se revela, de imediato, impossível tributá-los em sede de imposto sobre os veículos empregando como base tributável o dióxido de carbono. Prevê-se, contudo, que essa informação passe a ser recolhida da generalidade dos veículos automóveis e que a partir de 1 de Janeiro de 2009 se torne possível sujeitá-los à mesma base tributável, composta pela cilindrada e pelo dióxido de carbono, que se aplica ao comum dos automóveis ligeiros de passageiros. O novo imposto sobre os veículos tomará, então, os seus contornos definitivos.

Outro aspecto importante, em termos de impacto ambiental, que não se descarta é o relacionado com a necessidade de reduzir as emissões de partículas nos veículos com motores a diesel, atento os efeitos nefastos que ocasionam ao nível da saúde pública. Neste sentido, não só se estabelecem taxas diferenciadas para os veículos movidos a diesel e gasolina, como se prevê a concessão de uma redução fiscal de €500 para os veículos movidos a diesel que se apresentem equipados com filtros de partículas, adoptando, assim, a boa prática já seguida por alguns estados membros da Comunidade Europeia.⁵

Estabelecem-se ainda taxas reduzidas e isenções com propósitos de natureza ambiental. Assim, os automóveis que utilizem exclusivamente como combustível gases de petróleo liquefeito (GPL) ou gás natural, bem como com os automóveis que se apresentem equipados com motores híbridos, preparados para o consumo, no seu sistema de propulsão, quer de gás de petróleo liquefeito (GPL), gás natural, energia eléctrica ou solar, quer de gasolina ou gasóleo, uns e outros sujeitos a uma redução de 40%

Programa Nacional para as Alterações Climáticas de 2006, aprovado pela Resolução do Conselho de Ministros nº 104/2006, de 23 de Agosto, vieram expressamente contemplar, entre o catálogo de medidas adicionais dirigidas ao cumprimento do Protocolo, a reforma do imposto automóvel e a integração na sua base tributável de uma componente formada pelas emissões de dióxido de carbono em valor correspondente a 60% da receita no ano de 2008, de modo a induzir os consumidores a optar por veículos menos poluentes, procurando, deste modo, fazer-se do imposto um instrumento de combate à poluição e de concretização do princípio do poluidor-pagador.

⁵ A panorâmica geral dos impostos cobrados na Comunidade Europeia pode encontrar-se no *ACEA Tax Guide* (Brussels, 2007), editado pela Associação dos Construtores Europeus de Automóveis, cujo resumo é divulgado regularmente em: <www.acea.be>.

do imposto. Assim também, os automóveis que se destinem ao serviço de táxi beneficiam de uma isenção correspondente a 70% do montante do imposto e aqueles que se apresentem equipados com motores preparados para o consumo exclusivo, no seu sistema de propulsão, de gás de petróleo liquefeito, de gás natural ou de energia eléctrica, ou com motores híbridos que permitam o seu consumo juntamente com gasolina ou gasóleo, ficam integralmente isentos de imposto.

b) O Imposto Único de Circulação

A reforma da tributação automóvel agora levada a cabo implica alterações de fundo também no que toca aos impostos que incidem sobre a circulação dos veículos. Até ao presente momento, a circulação de veículos em Portugal encontrava-se sujeita a três impostos distintos — o imposto municipal sobre veículos, o imposto de circulação e o imposto de camionagem — disciplinados por textos legais produzidos em épocas diferentes e que, com o passar do tempo, acusavam deficiências de forma e de substância.

O imposto municipal sobre veículos constitui um imposto periódico, de base anual, devido aos municípios, incidente sobre a generalidade dos veículos de passageiros. Tendo sido concebido numa época em que o parque automóvel português era ainda diminuto e a posse do automóvel vista ainda como um sinal exterior de riqueza. No imposto municipal sobre veículos sobressaem, por isso, preocupações de natureza social às quais o tempo foi roubando o fundamento, ao mesmo tempo que se mostram ausentes as preocupações de política ambiental e energética que hoje se consideram essenciais a estas figuras tributárias.⁶

Já os imposto de circulação e o imposto de camionagem são impostos que, possuindo também periodicidade anual, revertem para os cofres da Administração Central, incidindo sobre os veículos de uso comercial. Estes são impostos que ganharam a sua forma actual nos anos 90, em cumprimento das normas comunitárias que respeitam à tributação dos veículos pesados de mercadorias, revelando-se figuras de âmbito mais estreito

⁶ Exemplo disso são as taxas reduzidas de imposto para os automóveis movidos a gasóleo ou a redução progressiva do imposto em função da idade que os veículos tributáveis apresentam, soluções originariamente pensadas como forma de protecção dos contribuintes de menores posses mas que estimulam e prolongam o uso dos veículos menos eficientes e que mais poluem. Sem embargo das medidas correctivas que nos últimos anos foram sendo introduzidas no imposto municipal sobre veículos, importava, com toda a urgência, reformular este imposto subordinando-o às preocupações próprias dos tempos em que vivemos.

mas de maior racionalidade do que o imposto municipal suportado pela generalidade dos automobilistas. Com efeito, a base tributável empregue na tributação destes veículos, harmonizada pelo direito comunitário, é composta por elementos capazes de revelar o desgaste que estes trazem ao ambiente e à rede viária, como o respectivo peso, número de eixos e tipo de suspensão. Mais recentemente, a idade do veículo foi transformada em factor de agravamento do imposto, empregando-se um escalonamento de taxas que penaliza os veículos mais antigos. A própria diferenciação entre o imposto de circulação e o imposto de camionagem, assente na utilização por conta própria ou por conta de outrem dos veículos de mercadorias, exprime a subordinação destes impostos a propósitos mais actuais de política energética e dos transportes, deixando ver que estas são figuras menos carentes de reforma que o imposto municipal sobre veículos.

A introdução do imposto único de circulação traz, assim, uma simplificação importante a esta área do sistema fiscal. Os três impostos até agora vigentes são fundidos numa figura única, eliminando-se a dispersão legislativa que os rodeava, ao mesmo tempo que se harmonizam soluções técnicas, conceitos e terminologia. Na substância, e por razões que se prendem com as suas próprias características, com as exigências do direito comunitário e com as prioridades nacionais no domínio da política ambiental, energética e dos transportes, mantém-se uma disciplina diferenciada dos diferentes tipos de veículos, fixando-se para o efeito categorias que têm raiz na legislação até agora em vigor.

Quanto ao comum dos automóveis de passageiros, a reforma levada a cabo este ano traz novidades importantes. Para estes automóveis, adopta-se uma base tributável de natureza mista, que reproduz aquela que caracteriza agora o imposto sobre veículos, integrando ao mesmo tempo a cilindrada e o nível de emissão de dióxido de carbono, com o que se antecipam as propostas comunitárias nesta matéria.⁷

⁷ O novo modelo é imediatamente aplicável apenas em relação aos automóveis ligeiros de passageiros que sejam matriculados após a data de entrada em vigor do Código do IUC. Quanto aos veículos comerciais até agora sujeitos aos impostos de Circulação e de Camionagem, eles continuam a ser tributados nos mesmos termos em que o vêm sendo, não lhes trazendo a presente reforma novidade de maior. É assim porque esta é uma área do sistema da tributação automóvel subordinada ao Direito Comunitário, sendo por isso mais limitada a margem de intervenção do legislador nacional. E é assim também porque estes são veículos cuja tributação incorpora já uma racionalidade ambiental, assentando a base tributável dos antigos impostos nas características dos veículos que melhor traduzem o desgaste ambiental e viário por eles produzido e na respectiva antiguidade. Neste domínio, o legislador comunitário fez já avançar o princípio da equivalência, sendo desnecessária uma intervenção funda no âmbito da presente reforma fiscal. Sobre estes impostos incidentes sobre os veículos comerciais e o sistema harmonizado de portagens, veja-se o texto *A Price Worth Paying: A Guide to the new EU Rules for Road Tolls for Lorries* (Brussels, 2006) editado pela Transport & Environment.

A combinação das duas componentes, escalonada da forma que em seguida se expõe para o ano de 2007, conduz à penalização dos veículos mais poluentes, encaminhando os consumidores no sentido da compra e uso dos veículos mais amigos do ambiente.

Estrutura do Imposto Único de Circulação			
Escalão de cilindrada	Taxas (€)	Escalão de CO2 (g/km)	Taxas (€)
Até 1250 cc	25,00	Até 120 g/km	50,00
Mais de 1250 até 1750 cc	50,00	Mais de 120 até 180 g/km	75,00
Mais de 1750 até 2500 cc	100,00	Mais de 180 até 250 g/km	150,00
Mais de 2500 cc	300,00	Mais de 250 g/km	250,00

As taxas do novo IUC podem, assim, variar entre os €75 por ano, para os automóveis mais amigos do ambiente, e os €500 por ano, para aqueles que o sejam menos. Infunde-se, assim, neste imposto a lógica ambiental de que ele vinha carecendo, pondo termo a um sistema de tributação que alimentou a manutenção em circulação de veículos em fim de vida, com grave prejuízo para o nosso ambiente e política energética.

Em matéria de isenções, as preocupações ambientais podem notar-se na isenção integral de imposto para os veículos não motorizados, exclusivamente eléctricos ou movidos a energias renováveis não combustíveis, bem como para os automóveis ligeiros de passageiros que se destinem ao serviço de táxi, procurando com esta última isenção fomentar o uso do transporte público.

Por último, importa notar que o novo Imposto Único de Circulação é devido anualmente pelo proprietário do automóvel até ao cancelamento da matrícula em virtude de abate efectuado nos termos da lei, pretendendo-se com isto prevenir o abandono e deterioração de veículos automóveis e incentivar a renovação das frotas.

c) Os benefícios fiscais ao abate de veículos em fim de vida

Em relação directa com a reforma da tributação automóvel levada a cabo em 2007 está a reformulação do benefício fiscal ao abate dos veículos em fim de vida, originariamente criado pelo Decreto-Lei n.º 292-A/2000, de 15 de Novembro. Tendo surgido numa conjuntura financeira difícil,

no que se refere às receitas tributárias do estado, o quadro legal criado para incentivar o abate de viaturas em fim de vida, habitualmente designado por “regime fiscal do abate”, assumiu de início carácter temporário, sendo que acabou por se manter até hoje em vigor, mediante prorrogações legais sucessivas. Depois de alguns anos de experiência, durante os quais se puderam realizar aperfeiçoamentos vários, parecem estar finalmente criadas as condições para que este esquema de benefícios produza resultados de relevo.

O benefício fiscal ao abate é concedido em sede de Imposto sobre Veículos e traduz-se numa redução de imposto no valor de €1.000, sempre que o contribuinte entregue o seu automóvel antigo para abate antes de fazer a compra de automóvel novo. Se o automóvel a abater tiver mais de quinze anos de uso, o benefício fiscal é majorado para €1.250, sendo que em qualquer circunstância o automóvel a adquirir não poderá constituir um automóvel usado, pois que nesse caso não se obteria com certeza qualquer ganho ambiental.

Visando a simplificação do quadro legal vigente, o Decreto-Lei nº 33/2007, de 15 de Fevereiro, veio recentemente introduzir alterações significativas na matéria, por forma a facilitar o acesso ao incentivo por parte dos contribuintes. Nesse sentido, determinou-se que o requerente do benefício fiscal só necessita de ser titular da propriedade da viatura a abater durante o período de seis meses antes de requerer o benefício, sendo este período de titularidade do automóvel era até agora de um ano: alarga-se, assim, o universo dos contribuintes que poderão vir a aproveitar este esquema, sentindo-se já, desde o início do ano, um aumento muito significativo do número de automóveis entregues nos centros de abate.

Com a simplificação e reforço do benefício ao abate de veículos em fim de vida agora levada a cabo, espera-se que a renovação da frota automóvel se dê mais rapidamente e que, na compra dos seus veículos novos, os contribuintes sejam encaminhados também para os veículos menos poluentes e com maior eficiência energética. Trata-se de uma medida que constitui o complemento natural do novo Imposto sobre Veículos e do novo Imposto Único de Circulação.

3 A tributação dos produtos energéticos

a) O Imposto sobre os Produtos Petrolíferos e Energéticos

O Imposto sobre os Produtos Petrolíferos e Energéticos português (ISP) constitui um dos impostos enquadrados pelo Código dos Impostos

Especiais de Consumo de 1999 e resulta da transposição para a ordem interna portuguesa das directivas comunitárias que no início dos anos noventa procederam à harmonização dos impostos especiais de consumo sobre álcool e bebidas alcoólicas, produtos petrolíferos e energéticos e tabacos manufacturados. Harmonizados nos seus traços essenciais, os impostos especiais de consumo visam, ao nível da Comunidade Europeia, não apenas angariar receita mas punir o consumo de determinados bens aos quais estão associados custos ambientais e de saúde pública muito significativos.

Nos termos do Código dos IEC estão sujeito a ISP um conjunto muito largo de produtos petrolíferos e energéticos, dos quais não faremos aqui a plena identificação, sendo os mais importantes, naturalmente, o petróleo, o fuelóleo, o diesel e a gasolina, de onde provém a parte maior da receita tributária e a parcela maior dos custos ambientais que aqui estão em jogo. Para estes produtos, a base tributável é a de 1.000 litros, sendo os valores das taxas de imposto fixadas ao longo do ano pelo governo, dentro das bandas de flutuação fixadas anualmente pela lei do Orçamento do Estado, sempre tendo em conta as taxas mínimas decorrentes do direito comunitário e “os diferentes impactes ambientais de cada um dos produtos petrolíferos e energéticos, favorecendo gradualmente os menos poluentes” como se afirma no artigo 71º da Lei do Orçamento do Estado para o ano de 2007.

Essa preocupação ambiental transparece no modo como se fixam as bandas de flutuação para as taxas do ISP, procurando distinguir os produtos mais nocivos ao ambiente daqueles que o são menos. Para o ano de 2007 as bandas de flutuação, a aplicar sempre por referência aos 1.000 litros de cada produto, são as seguintes:

Taxas do Imposto sobre Produtos Petrolíferos e Energéticos para 2007		
Produto	Taxa mínima (€)	Taxa máxima (€)
Gasolina com chumbo	650	650
Gasolina sem chumbo	359	650
Petróleo	302	339,18
Diesel	302	400
Fuelóleo com teor de enxofre superior a 1%	15	34,92
Fuelóleo com teor de enxofre inferior ou igual a 1%	15	29,93

Também no que respeita à matéria de isenções se nota alguma preocupação ambiental no contexto do ISP, ainda que seguramente nem todas as isenções de imposto sirvam esses interesses.⁸

Assim, podem sublinhar-se as isenções dirigidas aos transportes públicos ou aos veículos de tracção ferroviários, bem como as isenções dirigidas aos produtos petrolíferos empregues em projectos-piloto de desenvolvimento tecnológico de produtos menos poluentes, todas elas previstas no artigo 71º do Código dos IEC. Do ponto de vista ambiental, o mais importante dos benefícios fiscais em matéria de ISP é, no entanto, o que respeita aos biocombustíveis, de que falaremos no ponto seguinte, acolhido recentemente no novo artigo 71.º-A do Código dos IEC.

b) Os benefícios fiscais para os biocombustíveis

O regime fiscal aplicável aos biocombustíveis foi estabelecido no ano passado pelo Decreto-Lei nº 62/2006, de 21 de Março, e pelo Decreto-Lei nº 66/2006, de 22 de Março. Por meio destes textos, introduziu-se em sede de ISP uma isenção parcial para um conjunto de biocombustíveis por regra incorporados na gasolina ou no gasóleo. O Código dos IEC prevê agora no seu artigo 71º-A que os biocombustíveis beneficiem de uma isenção parcial de ISP entre o limite mínimo de €280 e o limite máximo de €300 por mil litros, sendo o seu concreto valor fixado por portaria do governo tendo em atenção os preços dos biocombustíveis ou das suas matérias-primas e dos combustíveis fósseis que pretendem substituir, de forma a não conduzir a uma sobrecompensação dos custos adicionais associados à produção dos primeiros.⁹

A isenção parcial de ISP é concedida directamente aos produtores de biocombustíveis, por um período máximo de seis anos, mediante procedimento de autorização ou concurso, cujos termos são definidos por portaria do governo, tendo em consideração, entre outros factores, os critérios de fornecimento sustentado do biocombustível mediante contratos plurianuais, de manutenção de reservas de segurança e de incorporação, a prazo, de percentagens mínimas de utilização de produção

⁸ Assim, é com grave prejuízo para o ambiente que a lei portuguesa concede isenção aos produtos petrolíferos e energéticos que sejam fornecidos tendo em vista o seu consumo na navegação aérea (art. 71º, nº 1, alíneas b) e l) do CIEC), ou na navegação marítima costeira e navegação interior, incluindo a pesca (art. 71º, nº 1, alíneas c), h) e l) do CIEC).

⁹ Trata-se de um regime legal que decorre em larga medida da transposição da Directiva nº 2003/30/CE, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 8 de Maio.

agrícola endógena, em particular da proveniente das regiões abrangidas pelo Programa de Recuperação de Áreas e Sectores Deprimidos da Economia. Com isto, o legislador português procura associar as preocupações ambientais a preocupações mais amplas de natureza económica e social, fomentando o uso de culturas nacionais.¹⁰

O artigo 71º-A do Código dos IEC determina que é na autorização ou concurso que referimos que o governo fixa as quantidades de biocombustíveis passíveis de isenção para cada operador económico, durante o respectivo período de vigência. O total das quantidades de biocombustíveis a isentar em cada ano não deve, no entanto, exceder determinados limites máximos, calculados como percentagem do total anual da gasolina e do gasóleo introduzidos no consumo no ano anterior: 2% em 2006, 3% em 2007, 5,75% entre 2008 e 2010, em média anual, procurando Portugal com este último valor ultrapassar as metas fixadas ao nível da Comunidade Europeia na matéria.

Foi mais recentemente, com a Portaria nº 1391-A/2006, de 12 de Dezembro, que se estabeleceram os critérios de selecção das empresas beneficiárias e que se fixaram as diversas fases do processo de concessão da isenção parcial do ISP. O legislador português optou por disciplinar neste momento apenas a isenção do ISP para os biocombustíveis que sejam produzidos no ano de 2007, deixando para mais tarde a fixação das regras a aplicar no tocante aos biocombustíveis a produzir entre 2008 e 2010. Entre outros critérios de selecção das empresas a beneficiar da isenção parcial de ISP, assinala-se que a detenção de “reservas estratégicas” de biocombustível em território nacional deixou de ser critério de hierarquização dos concorrentes, e que a utilização de matérias primas agrícolas endógenas, designadamente as provenientes das regiões deprimidas, passa a ser o critério primordial de selecção, constituindo a produção de biocombustíveis a partir de óleos alimentares usados de origem nacional o terceiro critério hierarquizado de selecção das empresas beneficiárias.

Entretanto, a Portaria nº 3-A/2007, de 2 de Janeiro, veio fixar o valor concreto do benefício fiscal para os biocombustíveis, no ano de 2007, em €280 por mil litros. A quantidade de biocombustível parcialmente isenta de ISP no ano de 2007 ascenderá a 205 mil toneladas este ano, sendo beneficiados por enquanto apenas os biocombustíveis adicionáveis ao gasóleo (biodiesel) não sendo, portanto, objecto de isenção qualquer

¹⁰ A estas regiões refere-se a Resolução do Conselho de Ministros nº 11/2004, de 22 de Janeiro.

quantidade de biocombustível adicionável à gasolina, nomeadamente o etanol. A par disto, a Lei do Orçamento de Estado para 2007 veio fixar em 40 mil toneladas a quantidade de biocombustível produzida por “pequenos produtores dedicados” que poderá beneficiar de isenção integral do ISP este ano.

4 A tributação dos resíduos

O novo Regime Geral da Gestão de Resíduos, aprovado por meio do Decreto-Lei nº 178/2006, de 5 de Setembro, veio também trazer novidades importantes em matéria de tributação ambiental. Com este diploma, procedeu-se à introdução de uma taxa de gestão de resíduos, incidente sobre o volume de resíduos geridos por um dado conjunto de operadores económicos, com as quais se procura fomentar a revalorização e reutilização e contribuir para os objectivos a que nesta matéria Portugal se encontra obrigado no plano internacional. De particular importância revela-se neste contexto a oneração dos resíduos depositados em aterro, trazendo-se deste modo para Portugal um instrumento de orientação de condutas que tem dado bons frutos noutros países que nos são próximos.

Em matéria tributária, os propósitos subjacentes ao Regime Geral da Gestão de Resíduos são o de sistematizar os materiais normativos já em vigor e o de criar novos instrumentos que ajudem ao cumprimento dos objectivos ambientais a que o país se propõe. A produção legislativa no domínio dos resíduos, muito intensa em Portugal nos últimos anos, tem sido acompanhada pela criação de taxas variadas, por regra associadas a procedimentos de licenciamento, taxas que, partilhando embora características comuns, mostram alguma dispersão e assistemática. O primeiro propósito deste diploma em matéria tributária reside, portanto, em simplificar, condensar e racionalizar as diferentes taxas de licenciamento em vigor, tornando o seu conhecimento e aplicação mais fáceis por parte da administração e dos particulares.

Por razões que se prendem com as exigências do direito comunitário e com as exigências da sociedade portuguesa em matéria ambiental, o Regime Geral da Gestão de Resíduos não poderia contentar-se, em matéria tributária, com a sistematização das taxas de licenciamento já existentes. O cumprimento dos objectivos a que Portugal se obrigou, no quadro comunitário e por iniciativa própria, justifica que o segundo propósito deste diploma em matéria tributária esteja na instituição de novos instrumentos tributários que sirvam à orientação do comportamento de operadores

económicos e consumidores finais, no sentido da redução da produção de resíduos e do seu tratamento mais eficiente. A taxa de gestão de resíduos agora criada constitui um tributo de natureza periódica, incidente, com montante diferenciado, sobre os resíduos geridos por determinados operadores económicos e com a qual se procura trazer para o direito português um instrumento tributário de que se têm servido com sucesso outros países que nos são próximos, mobilizando os tributos públicos na promoção de uma gestão eficiente dos resíduos, que passe pela interiorização por produtores e consumidores dos custos ambientais que lhes estão associados.

A taxa de gestão de resíduos encontra-se subordinada pelo Regime Geral da Gestão de Resíduos ao princípio da equivalência, consagrado no seu artigo 10º. Nos termos desta disposição, todo o enquadramento económico e financeiro das actividades de gestão de resíduos deve visar “a compensação tendencial dos custos sociais e ambientais que o produtor gera à comunidade ou dos benefícios que a comunidade lhe faculta, de acordo com um princípio geral de equivalência”. Assim, a taxa de gestão de resíduos portuguesa surge como um tributo de periodicidade anual, devido por regra à Autoridade Nacional de Resíduos, e que nos termos do artigo 58º do Regime Geral serve simultaneamente para “compensar os custos administrativos de acompanhamento das respectivas actividades” e para “estimular o cumprimento dos objectivos nacionais em matéria de gestão de resíduos”.

A taxa de gestão de resíduos incide sobre a quantidade de resíduos geridos pelas entidades gestoras de sistemas de gestão de fluxos específicos de resíduos, pelas entidades gestoras de Centros Integrados de Recuperação, Valorização e Eliminação de Resíduos sólidos perigosos (CIRVER), de instalações de incineração e co-incineração e de aterros. A taxa devida por estas entidades está escalonada de acordo com propósitos de natureza ambiental, sendo o seu valor de €1 por tonelada de resíduos geridos pelos CIRVER e instalações de incineração e co-incineração, de €2 por tonelada de resíduos urbanos depositados em aterro, de €2 por tonelada de resíduos resultantes dos produtos introduzidos em mercado cuja gestão esteja a cargo de sistemas de fluxos específicos de resíduos, individuais ou colectivos, e que através destes sistemas não sejam encaminhados para reutilização, reciclagem ou valorização; e de €5 por tonelada de resíduos inertes e resíduos industriais não perigosos que sejam depositados em aterro, o mais indesejável de todos os destinos finais.

A taxa de gestão de resíduos possui o valor mínimo anual de €5.000 por entidade devedora, devendo ser repercutida por estas nas tarifas e prestações financeiras que cobrem, de modo a garantir a responsabilização do produtor de resíduos. Os instrumentos tributários que se sistematizam e instituem por meio do Regime Geral da Gestão de Resíduos servem, assim, abertamente, à concretização dos comandos da Constituição da República Portuguesa, que na alínea h) do número 2 do artigo 66º incumbe o Estado de compatibilizar no quadro da sua política fiscal o desenvolvimento com a protecção do ambiente e qualidade de vida, servem à concretização das recomendações mais urgentes das políticas comunitárias na matéria e dos textos jurídicos que a acompanham, e servem à concretização desse princípio elementar de igualdade tributária que reside em fazer com que cada cidadão contribua na medida do custo ambiental que gere ao todo da comunidade, de acordo com uma regra de equivalência.

5 Os benefícios fiscais em sede de impostos sobre o rendimento

Tendo-se já resumido neste texto as principais novidades em matéria de tributação ambiental no direito português, vale a pena dizer que também no campo dos benefícios fiscais em sede de impostos sobre o rendimento se começam a infiltrar estas preocupações, podendo disso dar-se alguns exemplos mais recentes.

Assim, em sede de imposto sobre o rendimento das pessoas singulares, permite-se a dedução à colecta do imposto de 30% das importâncias despendidas com a aquisição de equipamentos novos para utilização de energias renováveis, com determinado limite absoluto. Já em sede de imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas, o Estatuto dos Benefícios Fiscais não só permite a dedução dos custos incorridos pelas empresas com donativos efectuados às Organizações Não Governamentais de Ambiente, sendo que estas beneficiam também da isenção de imposto reconhecida às pessoas colectivas de utilidade pública, nos termos da Lei nº 151/99, de 14 de Setembro, como também as entidades gestoras de sistemas de embalagens e resíduos de embalagens encontram-se integralmente isentas de imposto sobre os rendimentos, quanto aos resultados da sua actividade, ainda nos termos do Estatuto dos Benefícios Fiscais. Acrescente-se que a Lei do Orçamento do Estado para 2007 veio estabelecer um esquema de benefício fiscal para os Fundos de Investimento Imobiliário em recursos florestais, determinando que os rendimentos destes fundos são isentos de IRC, que os rendimentos respeitantes às unidades de

participação nos fundos ficam sujeitos a uma taxa de 10% de IRS ou de IRC, e que os rendimentos respeitantes ao saldo positivo entre as mais e menos-valias e resultantes da alienação das mesmas unidades de participação são tributadas a uma taxa de apenas 10%. Com isto, procura-se incentivar o mercado do investimento florestal, atraindo recursos para um sector que é da maior importância na economia portuguesa.

Com estes e outros benefícios fiscais o legislador procura ir ao encontro do imperativo fixado na Constituição da República Portuguesa, em cujo artigo 66º se pode ler que o Estado deve assegurar que a política fiscal “compatibilize desenvolvimento com protecção do ambiente e qualidade de vida”.¹¹ Sem dúvida que resta muito ainda por fazer para assegurar este equilíbrio mas é verdade também que as medidas introduzidas nos últimos tempos permitem algum optimismo na evolução da tributação ambiental portuguesa.

Informação bibliográfica deste texto, conforme a NBR 6023:2002 da Associação Brasileira de Normas Técnicas (ABNT):

VASQUES, Sérgio; MARTINS, Guilherme Waldemar d'Oliveira. A evolução da tributação ambiental em Portugal. *Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT*, Belo Horizonte, ano 5, n. 28, p. 251-266, jul./ago. 2007.

¹¹ Sobre esta problemática, veja-se Guilherme Waldemar d'Oliveira Martins (Coimbra, 2007): *Os benefícios fiscais: sistema e regime*.