

**BIBLIOGRAFIA**

1. BRONCHI, Chiara e José Gomes Santos, *Reforming the Tax System in Portugal*, Economics Department Working Papers n.º 302, OCDE, 2001.
2. Comissão Europeia, *Company Taxation in the Internal Market*, Commission Staff Working Paper, Outubro de 2001.
3. Miranda, Jorge e Jorge Pereira da Silva, *Constituição da República Portuguesa*, 3.ª Edição, Principia, 2002.
4. Direcção-Geral do Orçamento, *Conta Geral do Estado para 2001*.
5. Direcção-Geral de Impostos (Direcção de Serviços do IRC), *IRC – Estatísticas 1998-2000*, Ciência e Técnica Fiscal, n.º 404, Outubro-Dezembro 2001.
6. Instituto Nacional de Estatística, *Estatísticas das Receitas Fiscais 1999, 2002*.
7. Ministério das Finanças, *Orçamento do Estado* (diversos).
8. OCDE, *Revenue Statistics 1965-2002*, Paris, 2003.
9. OCDE, *Tax Burdens – Alternative Measures*, OECD Tax Policy Studies, 2000.
10. OCDE, *Tax Database*, Paris, 2002.

# O Adicional para o Fundo Florestal Permanente: Consignação de Receitas e Protecção Ambiental

Sérgio Vasques

*Especialista Jurista do Centro de Estudos Fiscais*

*Assistente da Faculdade de Direito de Lisboa*

**Índice** 1. A questão ambiental na fiscalidade portuguesa. 2. A consignação de receitas tributárias entre a doutrina económica e financeira 3. Consignação, igualdade, equivalência 4. A consignação de receitas tributárias no direito orçamental português 5. A lógica ambiental no Imposto sobre os Produtos Petrolíferos e Energéticos 6. O adicional em perspectiva 7. Conclusão

### 1. A questão ambiental na fiscalidade portuguesa

A criação de um adicional ao imposto sobre os produtos petrolíferos e energéticos destinado a financiar o reflorestamento do país, levada a cabo pela Lei do Orçamento do Estado para 2004, traz consigo alguma novidade ao sistema fiscal português – não só ao sistema como ao modo como o pensamos e debatemos publicamente.

A protecção do ambiente constitui um dos grandes temas da extrafiscalidade moderna. Seria com certeza impossível contabilizar os mil e um objectivos a que ao longo dos tempos se instrumentalizaram os tributos públicos – desde a conversão religiosa à preservação dos costumes, desde o fomento agrícola ao povoamento do território – mas não se estará muito longe da verdade se se disser que na era moderna sobressaem, acima de todos os outros, três grandes temas extrafiscais. O protecționismo económico foi o tema dominante da extrafiscalidade de oitocentos, disputada nas grandes controvérsias pautais, com as quais se faziam e desfaziam revoluções, ministérios, guerras civis. O século vinte foi dominado pelo tema da redistribuição da riqueza, por uma fiscalidade que tinha no imposto progressivo sobre os rendimentos o seu instrumento principal, no qual se centrava, centra ainda, boa parte da discussão sobre os tributos públicos. E já na entrada para o século vinte e um conseguimos ver com clareza que um terceiro tema extrafiscal se impõe por toda a parte, o da protecção do ambiente, estando seguramente aqui uma das questões centrais na construção dos sistemas tributários da próxima geração.<sup>(1)</sup>

Em Portugal, os custos da periferia sentem-se na assimilação pública e científica deste tema, como se sentiram na assimilação de temas diferentes. O estudo da fiscalidade ambiental é incipiente ainda, recebem-se com algum atraso as ideias que são novidade noutros lugares, faltam os organismos públicos e privados capazes de analisar a diversidade de instrumentos de que aqui se pode lançar mão e de fixar neste domínio uma estratégia coerente de intervenção. Mais do que isso, falta na sociedade civil a mesma sensibilidade que existe noutras partes para os problemas do ambiente, falta uma comunicação social capaz de fazer a pedagogia necessária para alterar este estado de coisas,

(1) Os dois primeiros temas podem explorar-se em Carolyn Webber/Aaron Wildavsky (New York, 1986) *A History of Taxation and Expenditure in the Western World*, 296ss; Fritz Karl Mann (Stuttgart, 1937) *Steuerpolitische Ideale: Vergleichende Studien zur Geschichte der ökonomischen und politischen Ideen und ihres Wirkens in der öffentlichen Meinung*, 1600-1935; R.W. Thompson (Chicago, 1888) *The History of Protective Tariff Laws*; e no excelente trabalho de Robert Alton Lee (Lexington, 1973) *A History of Regulatory Taxation*.

um aparelho político com coragem e imaginação para enfrentar os hábitos de uns e outros.

O avanço das preocupações ambientais pelo sistema fiscal português é por isso limitado. Descemos à lei e vemos que tudo ou quase tudo está por fazer e que o pouco que se faz, faz-se geralmente por imposição da União Europeia, não tanto por vontade própria. As soluções que se adoptam são muitas vezes incoerentes, gizadas sem estudo cuidado, experimentadas sem controlo de resultados – e ainda assim combatidas activamente por corporações económicas que, assumindo as vestes de representantes dos contribuintes, reivindicam para estes o direito a poluir.<sup>(2)</sup>

As vozes críticas que uma medida de alcance tão modesto como o novo adicional para o fundo florestal levantou entre os operadores económicos portugueses deixa-nos ver o estado de impreparação em que o nosso empresário se encontra para lidar com os desafios da tributação ambiental; a relativa tolerância com que foi recebido pela generalidade dos contribuintes mostra-nos, em contrapartida, que a opinião pública começa a compreender o que todos temos a ganhar se cada um de nós pagar pelo custo ambiental que provoca. Umhas e outras razões, enfim, para dedicarmos algum espaço à reflexão sobre a estrutura e função desta nova figura fiscal.

O adicional vale talvez pela provocação, pelo simbolismo, por constituir um sinal do que está para vir. As iniciativas que se preparam actualmente ao nível das Nações Unidas e da União Europeia relativas à prevenção das alterações climáticas e ao controlo da poluição atmosférica confrontam-nos com a necessidade de responsabilizar enfim o automobilista pelo custo da circulação rodoviária, um custo que tem vindo a crescer em Portugal de modo incontroado, graças à expansão formidável do parque automóvel e à adopção de políticas que penalizam o transporte colectivo, alimentando o transporte particular. As consequências de tudo isto na nossa qualidade de vida são já pal-

<sup>(2)</sup> Talvez não exista melhor prova disto que as hesitações e equívocos de que tem sofrido a preparação do Programa Nacional das Alterações Climáticas, de que podemos encontrar a última versão no site do Instituto do Ambiente, em [www.iambiente.pt](http://www.iambiente.pt). O Programa prevê, entre outras medidas, a redução do consumo do combustível no transporte individual e no transporte rodoviário de mercadorias e de passageiros, através do agravamento do imposto sobre os produtos petrolíferos e energéticos; a revisão do «regime de tributação dos automóveis particulares» com vista a aumentar a eficiência energética do parque automóvel; e a introdução de uma «taxa sobre o carbono». Os prazos para adopção destas medidas estendem-se até 2010 e, quanto à taxa sobre o carbono, não se fixam prazos sequer. Veja-se, no site do Instituto do Ambiente, o *Relatório de Síntese sobre Medidas Adicionais* apresentado para discussão pública em Dezembro de 2003.

páveis no dia-a-dia das nossas cidades; as consequências financeiras adivinham-se também, admitindo-se agora que o Estado português venha a ser responsabilizado pelas emissões excessivas de dióxido de carbono acima dos compromissos que assumiu no plano internacional.

Que o adicional para o Fundo Florestal Permanente seja criado em parte pela falta de alternativa num momento de recessão e constrangimentos orçamentais parece francamente irrelevante. Boa parte dos impostos que nos habituámos a ver como justos e eficazes nasceram por razões de expediente ou como figuras de bagatela, germinando depois a partir deles algo de útil e valioso – o imposto sobre os rendimentos pessoais, é bom lembrá-lo, não nasceu no século dezanove pela mão de progressistas apostados em resolver a questão social, mas pela mão de liberais, que preferiam a neutralidade do *income tax* às distorções dos impostos sobre o consumo de então;<sup>(3)</sup> o imposto sobre o valor acrescentado, que constituirá porventura a melhor descoberta fiscal de todos os tempos, foi encontrado um pouco por acaso, pela manipulação da tributação indirecta em França nos anos cinquenta.<sup>(4)</sup> O discutir se são exclusivamente ambientais as razões que subjazem à criação do novo adicional parece portanto pouco frutuoso; a questão está em saber se objectivamente, pela sua estrutura, pela sua integração no sistema, pelos seus efeitos, lhe podemos atribuir a qualidade de tributo ambiental e qual o enquadramento que uma figura destas tem na nossa Constituição Financeira e Fiscal.

Do ponto de vista técnico, o adicional constitui uma figura de alguma simplicidade. Trata-se, afinal, de uma figura de sobreposição ao imposto sobre os produtos petrolíferos e energéticos e que, por conseguinte, depende da sua existência, assimila a sua estrutura e sofre as suas vicissitudes. Rigorosamente, e para empregar uma distinção comum entre a nossa doutrina, não se trata de *adicional* mas de *adicionamento*, pois que este imposto acessório não incide

<sup>(3)</sup> Assim, veja-se Martin Dauntton (Cambridge, 2001) *Trusting Leviathan: The Politics of Taxation in Britain, 1799-1914*, em particular págs. 77-108; podendo-se encontrar ilustrações disto mesmo no segundo volume do trabalho (Cambridge, 2002) *Just Taxes: The Politics of Taxation in Britain, 1914-1979*.

<sup>(4)</sup> O IVA nasce por alteração da *taxe à la production* francesa. Com o propósito de eliminar o efeito de cascata associado ao imposto, introduzia-se em 1954 um sistema inovador de crédito de imposto, permitindo-se aos operadores económicos subtrair ao imposto liquidado nas vendas o imposto suportado na compra de bens de produção; ao conjunto dava-se o nome de *taxe sur la valeur ajoutée*. Sobre o ponto, vejam-se Maurice Lauré (Paris, 1953) *La Taxe sur la Valeur Ajoutée*; Xavier de Basto (1991) *A Tributação do Consumo e a sua Coordenação Internacional*, in *Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal*, n.º 164; e Günter Schmolders «Die Umsatzsteuer», *Handbuch der Finanzwissenschaft*, 2.ª ed., vol. II, 572-574.

sobre a colecta do ISP – nos mesmos termos, por exemplo, em que a derrama incide sobre a colecta do IRC – incidindo antes sobre a matéria tributável daquele imposto. Assim, a taxa do adicional é fixada por referência a quantidades determinadas de produtos tributáveis – 0,5 cêntimos por litro de gasolina e 0,25 cêntimos por litro de gasóleo rodoviário, colorido e marcado<sup>(5)</sup> – tratando-se, portanto, de uma sobretaxa ou de um sobreimposto.<sup>(6)</sup>

Não vale a pena, por isso, indagar da sua incidência subjectiva, do seu facto gerador ou da mecânica do imposto – nisso regerà o Código dos Impostos Especiais de Consumo, estabelecido pelo Decreto-Lei n.º 566/99, de 20 de Dezembro. O que há de particular no novo adicional está sobretudo na sua *finalidade*, a de fazer contribuir os automobilistas para o reflorestamento do país, e na *consignação de receitas* que em consequência se estabelece.

## 2. A consignação de receitas tributárias entre a doutrina económica e financeira

A proibição da consignação constitui um dos princípios elementares na organização das finanças públicas modernas. Como os demais princípios que hoje dizemos «clássicos», este foi primeiro formulado na era liberal como um instrumento de reacção contra as finanças do Antigo Regime, sempre marcadas por uma compartimentação intensa de receitas e despesas.<sup>(7)</sup> O sentido e utilidade da proibição da consignação descobre-se olhando às funções típicas da própria instituição orçamental: a afectação das receitas a despesas determinadas torna a gestão dos dinheiros públicos menos eficiente e menos clara, acabando, enfim, por prejudicar as funções de racionalização económica e de controlo político que são inerentes ao Orçamento do Estado.<sup>(8)</sup>

Diz-se que a consignação torna *menos clara* a leitura do Orçamento do Estado, pois que quando por trás das inscrições da receita e da despesa estejam mil e uma vinculações, cada qual motivada pelas suas razões particulares, torna-se mais difícil ter a visão do conjunto e compreender o modo como realmente se empregam os dinheiros públicos. Diz-se que consignação de receitas torna *menos eficiente* a gestão orçamental, pois que introduz nela um elemento de rigidez, roubando liberdade de manobra e rapidez de movimentos ao executivo, conduzindo à alocação excessiva ou deficiente de recursos. De facto, quando se afectam de antemão receitas certas a despesas determinadas, perde-se a liberdade para empregá-las de modo diferente ocorrendo a necessidade, correndo-se ainda o risco de a receita consignada não ser suficiente para satisfazer as necessidades do serviço beneficiário da consignação. Pode ocorrer também que a consignação leve ao desperdício, na medida em que a receita consignada muitas vezes ultrapassa as necessidades dos serviços beneficiários, predominando nestes casos a tentação de realizar despesa desnecessária, para prevenir a formação de saldos positivos: a consignação leva, assim, muitas vezes à perpetuação de serviços para os quais deixou já de existir qualquer razão de ser.

À crítica clássica da consignação soma-se a crítica moderna da escola da *Public Choice*, esta centrada na instrumentalização da consignação de receitas tributárias aos interesses da classe política ou dos grupos sociais com maior capacidade de intervenção.<sup>(9)</sup> Um primeiro vício para o qual a *Public Choice* tem chamado a atenção é o de a consignação nem sempre garantir o reforço dos meios afectos a uma determinada área de intervenção, dada a *fungibilidade da receita tributária*. Com efeito, sendo a receita por princípio fungível no fundo comum do Orçamento do Estado, a consignação não resulta as mais

<sup>(5)</sup> A Lei do Orçamento de Estado foi publicada neste aspecto com erro. O adicional entrou em aplicação com a Portaria n.º 149-A/2004, de 12 de Fevereiro.

<sup>(6)</sup> Quanto a estas distinções, remetemos para Casalta Nabais (Coimbra, 2003) *Direito Fiscal*, 59-60.

<sup>(7)</sup> A crítica clássica à consignação de receitas podemos-la encontrar em Paul Leroy-Beaulieu (Paris, 1906), *Traité de la Science des Finances*, 7.ª ed., vol. II; e Gaston Jèze (Paris, 1910) *Cours de Science des Finances: Théorie Générale du Budget*; e, entre nós, em Marnoco e Sousa (Coimbra, 1914) *Finanças*, 528-530; Armindo Monteiro (Lisboa, 1921) *Do Orçamento Português*, vol. I, 398-408; Fernando Emídio da Silva (Coimbra, 1935) *Ciência das Finanças e Direito Fiscal*, 229-231; e Oliveira Salazar (sd) *Lições de Finanças*, 95-105.

<sup>(8)</sup> Sobre as funções do Orçamento do Estado e sua diferente sistematização, vejam-se António Sousa Franco (Lisboa, 1992) *Finanças Públicas e Direito Financeiro*, vol. I, 338-341; e Klaus Stern (München, 1980) *Das Staatsrecht des Bundesrepublik Deutschland*, vol. II, 1189-1199. Como afirma Fritz Neumark os princípios orçamentais clássicos não constituem postulados arbitrários, retirando o seu sentido das funções que o orçamento cumpre: veja-se Fritz Neumark, «Theorie und Praxis der Budgetgestaltung», in *Handbuch der Finanzwissenschaft*, 2.ª ed., vol. I, 573; e, no mesmo sentido, Sousa Franco (1992), vol. I, 346.

<sup>(9)</sup> Uma apreciação crítica da consignação de receitas tributárias pode encontrar-se em Ranjit Teja/Bruce Bracewell-Milnes (London, 1991) *The Case for Earmarked Taxes: Government Spending and Public Choice*; Mwangi Kimenyi/Dwight Lee/Robert Tollison, «Efficient Lobbying and Earmarked Taxes», in *Public Finance Quarterly*, 1990, vol. 18, n.º 1, 104-113; Richard Wagner, ed., (London, 1991) *Charging for Government: User Charges and Earmarked Taxes in Principle and Practice*; William Shugart II, «The Economics of the Nanny State», in William Shugart II, ed. (New Brunswick, 1997) *Taxing Choice: The Predatory Politics of Fiscal Discrimination*, 13; e James Buchanan, «The Political Efficiency of General Taxation», *National Tax Journal*, 1993, vol. 46, n.º 4, 401-410. Para um resumo destas questões, veja-se Cláudia Soares, «A Nova Velha Problemática da Consignação de Receitas Fiscais», in VV. (Porto, 1998) *Juris et de jure: Nos vinte anos da Faculdade de Direito da Universidade Católica Portuguesa – Porto*, 1183-1222; e o nosso (Coimbra, 1999) *Os Impostos do Pecado: o Alcool, o Tabaco, o Jogo e o Fisco*, 229-238.

das vezes no reforço da verba disponível para uma dada área de intervenção mas no libertar de verbas provenientes do fundo comum do Orçamento de Estado que até então lhe estavam afectas: quando se consignam dez milhões de euros do imposto sobre o tabaco à prevenção e terapia das doenças pulmonares é provável que dez milhões de euros que até então eram empregues nesta área passem a ser usados para finalidades diversas, provavelmente para finalidades com maior «rentabilidade política». Outro vício que a *Public Choice* aponta à consignação de receitas tributárias é o de esta ser muitas vezes empregue como um mero expediente para legitimar o agravamento da carga tributária sobre grupos sociais precisos ou sobre o todo da comunidade. Numa época de pressão fiscal elevada como a que vivemos, os contribuintes não se dispõem já a sofrer encargos tributários adicionais por razões de solidariedade, servindo então a afectação de receitas para recolher aceitação pública para medidas que de outro modo encontrariam maior resistência: de facto, a generalidade dos contribuintes predispõe-se sempre com maior facilidade a pagar o imposto quando sabe no que ele é empregue e é aí que está a razão de ser de muitas das consignações que hoje encontramos no nosso sistema tributário.<sup>(10)</sup>

Por todas estas razões, as finanças públicas modernas assentam na proibição da consignação e no pressuposto de que as receitas públicas devem ser indiscriminadamente canalizadas para um fundo comum que se há-de aplicar ao financiamento indiscriminado da despesa pública.<sup>(11)</sup> Importa em todo o caso notar que a crítica tradicional e moderna da consignação de receitas, com todas as suas diferenças de perspectiva, não conclui pela sua condenação incondicional, recomendando-se a prática em larga medida quando estejam em jogo tributos com uma função comutativa, centrados no princípio do benefício ou da equivalência. Estando em causa verdadeiros e próprios impostos, tributos rigorosamente unilaterais, o essencial da crítica à consignação de

receitas manter-se-á válido; estando em causa taxas ou contribuições, porém, tributos bilaterais assentes no princípio da equivalência, a consignação constitui o preciso meio para adequar a despesa pública às preferências dos contribuintes, construindo-se com isso um sistema financeiro e fiscal mais eficiente – e se, como sublinha a *Public Choice*, a consignação de receitas pode ser subvertida pela prática política isso não significa que a devamos rejeitar também aqui mas que devemos encontrar os mecanismos para a proteger dessa subversão, examinando sempre com rigor as razões que lhe estão subjacentes. Podemos assim, concluir, como o faz boa parte da doutrina económica e financeira moderna, no sentido de que, condenável embora quando aplicada aos impostos assentes na capacidade contributiva, a consignação de receitas é recomendável quando aplicada a tributos comutativos assentes no princípio do benefício: enfim, «dependendo do modo como é empregue, a consignação de receitas pode assim constituir uma prática arbitrária que alimenta a rigidez da gestão orçamental ou, bem pelo contrário, uma prática útil na concretização do princípio do benefício e de uma escolha mais eficiente da despesa pública».<sup>(12)</sup>

### 3. Consignação, igualdade, equivalência

Esta continuidade entre os tributos comutativos e a consignação de receitas que é registada pela doutrina económica e financeira podemos-la assimilar sem dificuldade no discurso jurídico. Afinal, se os tributos comutativos se distinguem por se dirigirem à compensação de custos ou benefícios determinados, a sua repartição há-de fazer-se de acordo com os custos que o contribuinte provoque ou de acordo com o benefício de que ele aproveite. E este princípio da equivalência que constitui o único critério materialmente adequado à repartição dos tributos comutativos impõe, por sua vez, que a receita que eles produzam seja afectada às prestações públicas provocadas ou aprovei-

<sup>(10)</sup> A propósito da fungibilidade das receitas, e referindo-se às receitas geradas pelo jogo e pela sua butação, vejam-se Mary Borg/Paul Mason, «The Budgetary Incidence of a Lottery to Support Education», *NTJ*, 1988, n.º 41, 75-85; Elizabeth Becker/Lindsay Cotton, «Does the Government Free Ride?», *Journal of Law and Economics*, 1994, n.º 37, 277-96; John Jackson/David Saurman/William Shughart, «Instant Winners: Legal Change in Transition and the Diffusion of State Lotteries», *Public Choice*, 1994, n.º 80, 245-262.

<sup>(11)</sup> Neste sentido, entre tantos outros, Robert Heller (Heidelberg, 1998) *Haushaltsgrundsätze für Bund, Länder und Gemeinden: Systematische Gesamtdarstellung*, 161; Klaus Stern (München, 1980), *Staatsrecht*, vol. II (*Staatsorgane, Staatsfunktionen, Finanz – und Haushaltsverfassung, Notstandsverfassung*), 1238.

<sup>(12)</sup> Richard Musgrave/Peggy Musgrave (New York, 1989), 222. Sublinhando à associação entre os tributos comutativos, o princípio do benefício e a consignação de receitas, vejam-se os textos mais recuados de James Buchanan, «The Economics of Earmarked Taxes», in *Political Economy*, 1963, vol. LXXI, n.º 5, 457-469; de Walter MacMahon/Case Sprenkle, «A Theory of Earmarking», *National Tax Journal*, 1970, vol. XXIII, n.º 3, 255-261; de Per Eklund, «Earmarking Appraised», *National Tax Journal*, 1972, vol. XXV, 223-228; e de Walter McMahon/Case Sprenkle, «Earmarking and the Theory of Public Expenditure», *National Tax Journal*, 1972, vol. XXV, 229-230; Mais recentemente, vejam-se Margaret Wilkinson, «Paying for Public Spending: Is There a Role for Earmarked Taxes?», *Fiscal Studies*, 1994, n.º 4; e Robert McGee, «The Ethics of Earmarking Taxes», *Journal of Accounting, Ethics & Public Policy*, 1999, n.º 1, 104-115;

tadas pelo contribuinte, estando o sentido fundamental do critério nessa ligação entre as vertentes da receita e da despesa pública. Quando se aplique um tributo comutativo lançado sobre um grupo determinado de contribuintes ao financiamento de prestações provocadas ou aproveitadas por terceiros ou a prestações dirigidas ao todo da comunidade, então está-se perante uma discriminação desrazoável, sem fundamento objectivo, violadora do princípio da igualdade tributária.

Esta associação entre os tributos comutativos e a consignação de receitas tem sido sobretudo explorada entre a doutrina e a jurisprudência alemãs a propósito dos tributos parafiscais, os *Sonderabgaben*, tributos devidos por grupos determinados de contribuintes, canalizados para fundos autónomos e destinados a financiar despesas em proveito comum. A jurisprudência do Tribunal Constitucional alemão assenta na ideia de que estes constituem tributos unilaterais, cujo uso põe em risco a «Constituição Fiscal», havendo por isso que limitar a sua criação pela fixação de «critérios de legitimidade constitucional» rigorosos. Os critérios de legitimidade fixados pelo Tribunal Constitucional alemão, contudo, não só revelam que os tributos parafiscais possuem natureza comutativa como nos indicam pistas de concretização do princípio da equivalência válidas para a generalidade dos tributos que a possuem.<sup>(13)</sup>

O primeiro dos requisitos de legitimação formulados pelo tribunal é o de que exista *homogeneidade no grupo* de pessoas que se sujeita aos tributos parafiscais: tributos desta natureza só devem onerar grupos homogêneos de pessoas, o mesmo é dizer, grupos que se distingam de outros grupos sociais e do todo da comunidade «por possuírem em comum interesses ou qualidades determinadas».<sup>(14)</sup> A exigência da homogeneidade do grupo, porém, não

<sup>(13)</sup> Quanto à legitimação dos *Sonderabgaben*, a literatura é hoje muito numerosa, sendo de registar os trabalhos de Wolfgang Richter (Baden-Baden, 1977) *Zur Verfassungsmässigkeit von Sonderabgaben*, em particular, 146-174; Franz Rottländer (Baden-Baden, 1988) *Haushaltspolitische Bedeutung und Verfassungsmässigkeit von Sonderabgaben*, 119-122; Sung-Soo Kim (Berlim, 1990) *Rechtfertigung von Sonderabgaben: Ein Beitrag zum Sonderabgabenrecht nach deutschem und koreanischen Recht*, em particular, 914-115; Wolfgang Köck (Düsseldorf, 1991) *Die Sonderabgabe als Instrument des Umweltschutzes – Zugleich ein Beitrag zur Dogmatik des Abgabenrechts*, 71-179; e Peter Selmer (Berlim, 1996) *Sonderabfallabgaben und Verfassungsrecht: Ein Beitrag zum Umweltschutz durch Sonderabgaben und Steuern*.

<sup>(14)</sup> Cf. BVerfGE, vol. 55, 274, 305-306; e BVerfGE, vol. 82, 159, 180. Entre a doutrina, porém, a ideia da homogeneidade de grupo nasce a partir da noção da solidariedade de grupo tradicionalmente se associa às contribuições para a segurança social. A noção da solidariedade de grupo é empregue aí para fundamentar a transferência de riqueza entre os membros de um grupo de indivíduos que se encontram igualmente interessados na cobertura de riscos determinados: trabalhadores, empre-

chega para conferir racionalidade aos tributos parafiscais, pois que as pessoas podem ser agrupadas pelo direito ou pela sociedade de modos muito diversos, nem todos eles capazes de legitimar a sujeição comum a um tributo parafiscal. As exigências da responsabilidade de grupo e da utilidade de grupo vêm precisamente fornecer-nos os critérios materiais para aferir da respectiva homogeneidade.

Pela exigência da *responsabilidade de grupo* pretende-se assegurar que o grupo onerado com o tributo parafiscal se encontra numa «relação de proximidade objectiva» com o propósito a que o tributo serve que seja «manifestamente maior» que a mantida por grupos sociais diferentes ou pela generalidade dos contribuintes.<sup>(15)</sup> Dito de outro modo, o grupo que suporta o tributo deve suportá-lo em virtude de uma especial responsabilidade pela concretização do objectivo a que ele se dirige – a coordenação de um sector económico, a cobertura de riscos comuns, a promoção da qualidade de certos produtos – não bastando para o efeito a partilha meramente circunstancial de interesses comuns ou a realização de um mesmo comportamento.<sup>(16)</sup> Quanto à utilidade ou *aproveitamento de grupo*, pretende-se com ela dizer que a subordinação de um qualquer grupo social a um tributo parafiscal exige que ao sacrifício comum correspondam vantagens comuns também, o que sucederá quando a receita angariada seja empregue em prestações que colectivamente lhe aproveitem – não será necessário que a sua receita seja empregue de modo vantajoso a todos e cada um dos membros do grupo onerado mas será sempre de exigir que ela seja empregue «no interesse do conjunto».<sup>(17)</sup>

O requisito do aproveitamento de grupo, dir-se-á, pode efectivar-se sem a consignação da receita, bastando para o efeito que a receita seja de facto empregue para financiar as despesas provocadas ou aproveitadas pelo grupo de contribuintes em causa. É evidente, porém, que a melhor garantia desse aproveitamento está na consignação legal da receita, pela determinação do seu concreto destino. É neste sentido que podemos afirmar que a consignação de

gadores, profissionais independentes, etc. Cf. Walter Leisner, *Sozialversicherung und Privatversicherung* (Berlim, 1974), 88; e Josef Isensee (Berlim, 1973) *Umverteilung durch Sozialversicherungsbeiträge*, 17.

<sup>(15)</sup> Veja-se BVerfGE, vol. 11, 105, 116; BVerfGE, vol. 18, 315, 328; BVerfGE, vol. 23, 12, 23; e BVerfGE, vol. 37, 1.

<sup>(16)</sup> Cf. Paul Henseler (Baden-Baden, 1984) *Begriffsmerkmale und Legitimation von Sonderabgaben*, 132.

<sup>(17)</sup> BVerfGE, vol. 82, 159, 180; BVerfGE, vol. 55, 234, 317. Veja-se a propósito Rheinhard Musgnug, «Die zweckgebundene öffentliche Abgabe», in VV. (München, 1972) *Festschrift für Ernst Forsthoff zum 70. Geburtstag*, 288.

receitas constitui uma projecção ou corolário do princípio da equivalência, uma das soluções técnicas que permitem dar-lhe concretização plena, quer quando lidemos com tributos rigorosamente comutativos e assentes na equivalência individual, quer quando lidemos com tributos paracomutativos apenas e assentes numa equivalência de grupo.

Os «critérios de legitimação» enunciados pelo Tribunal Constitucional alemão são, assim, duplamente úteis. Por um lado, deixam ver que os tributos parafiscais possuem natureza comutativa ainda e que eles constituem a contrapartida de prestações presumivelmente provocadas ou aproveitadas pelos membros de determinado grupo social.<sup>(18)</sup> Por outro lado, deixam-nos ver qual o alcance da equivalência na estruturação destas figuras de transição que são os tributos parafiscais e na estruturação dos demais tributos comutativos, junto dos quais não são certamente diferentes os seus corolários.<sup>(19)</sup> Também quando se trata de estruturar taxas, tributos ambientais, impostos especiais de consumo, contribuições para a segurança social, é de exigir que seja homogêneo o grupo de pessoas que lhe fica sujeito e que o tributo que colectivamente suportam seja afecto às prestações públicas que por conjunto provocam ou que por conjunto aproveitam.

#### 4. A consignação de receitas tributárias no direito orçamental português

Ainda que a Constituição portuguesa de 1976 seja um texto particularmente rico em matéria financeira e fiscal, o art.º 105.º da Constituição, que mais de perto disciplina e elaboração do Orçamento do Estado, consagrando vários dos princípios orçamentais clássicos, não estabelece contudo a proibição da consignação. Não sendo inteiramente impossível deduzi-la de outros princípios – como o fazia Pedro Soares Martínez, ao associar a proibição da consignação ao princípio da unidade orçamental<sup>(20)</sup> – será talvez mais seguro concluir que o legislador constituinte não considerou a proibição da consignação tão importante que sentisse a necessidade de a consagrar ao lado da anualidade, da especificação ou do equilíbrio, tomando-a antes como um problema

<sup>(18)</sup> Neste preciso sentido, Hans Jarass (Köln, 1999) *Nichtsteuerliche Abgaben und lenkende Steuern unter dem Grundgesetz*, 24.

<sup>(19)</sup> Como afirma Wolfgang Puwalla, quando discutimos o problema da responsabilidade de grupo não discutimos nada de diferente da provocação de custos que serve de legitimação a taxas e contribuições. Wolfgang Puwalla (Berlin, 1987) *Qualifikation von Abgaben: Eine Untersuchung am Beispiel der Fehlbelegungsabgabe*, 122.

<sup>(20)</sup> Pedro Soares Martínez (Lisboa, 1958) *Actualidade das Regras Orçamentais*.

a decidir pela lei de enquadramento, nos termos da qual, di-lo o art. 106.º da Constituição, há de ser elaborado anualmente o Orçamento do Estado.<sup>(21)</sup>

Com efeito, a actual Lei de Enquadramento do Orçamento do Estado, a Lei n.º 91/2001, de 20 de Agosto, estabelece a proibição da consignação como regra geral, determinando no n.º 1 do art. 7.º que «não pode afectar-se o produto de quaisquer receitas à cobertura de determinadas despesas» e no n.º 3 do mesmo artigo que «as normas que consignem certas receitas a determinadas despesas têm carácter excepcional e temporário». Trata-se de uma opção coincidente com a das leis de enquadramento orçamental que a precederam, sendo que a proibição geral da consignação de receitas é formulada em termos semelhantes aos que eram empregues já na nossa primeira lei de enquadramento, a Lei n.º 64/77, de 26 de Agosto (art. 6.º), depois na Lei n.º 40/83, de 13 de Dezembro (art. 6.º), e mais recentemente na Lei n.º 6/91, de 20 de Fevereiro (art. 6.º).

A proibição da consignação na Lei de Enquadramento reveste um alcance importante na disciplina das nossas finanças públicas, quer porque a Lei de Enquadramento prevalece sobre todos os regimes orçamentais particulares que lhe sejam contrários; quer porque o Orçamento do Estado compreende os orçamentos de serviços integrados, fundos e serviços autónomos e segurança social; quer, enfim, porque as regras fixadas na Lei de Enquadramento valem também por princípio para os orçamentos das Regiões Autónomas e das Autarquias Locais, determinando-se no art. 2.º, n.º 5, que os diplomas que os enquadrem devem conter as normas necessárias para o efeito. Essa integração das regras clássicas no direito orçamental das Regiões Autónomas e das Autarquias Locais ocorreu, aliás, ainda no período de vigência da anterior Lei de Enquadramento. Assim é que as leis de enquadramento dos orçamentos das Regiões Autónomas dos Açores e da Madeira, Leis n.º 28/92, de 1 de Setembro e n.º 79/98, de 24 de Novembro, respectivamente, retomam a proibição geral da consignação sem inovação de qualquer espécie (art. 6.º, em ambos os casos); como o faz também a Lei das Finanças Locais, Lei n.º 42/98, de 6 de Agosto, esta sem explicitar, no entanto, o seu significado (art. 3.º, n.º 2).

<sup>(21)</sup> Sobre a evolução da constituição financeira portuguesa, vejam-se António Sousa Franco, «A Revisão da Constituição Económica», *Revista da Ordem dos Advogados*, 1982, vol. 42; J. J. Teixeira Ribeiro, «As Alterações à Constituição no Domínio das Finanças Públicas», *Boletim de Ciências Económicas da Faculdade de Direito de Coimbra*, 1983, vol. XXVI, *separata*; idem (Coimbra, 1990) *As Últimas Alterações à Constituição no Domínio das Finanças Públicas*; Gomes Canotilho/Vital Moreira (Coimbra, 1993) *Constituição da República Anotada*, 3.ª ed., anotação ao art. 108.º; Marcelo Rebelo de Sousa, «Questões sobre a Constituição, O Orçamento e o Plano», in Jorge Miranda, org. (Lisboa, 1986) *Nos Dez Anos da Constituição*.

Ainda assim, o que sobressai na leitura da Lei de Enquadramento Orçamental é o facto de a consignação ser proibida apenas em termos relativos, admitindo o legislador que a ela se recorra em casos variados. Algumas das excepções à regra são fixadas pela própria Lei de Enquadramento no n.º 2 do seu art. 7.º, contando-se aí casos de consignação de receitas tributárias, como sucede com os recursos próprios comunitários tradicionais, que integram os direitos aduaneiros cobrados por aplicação da Pauta Aduaneira Comum ou uma parcela do Imposto sobre o Valor Acrescentado, receitas afectas ao orçamento das Comunidades (alínea b);<sup>(22)</sup> e com as receitas tributárias integradas no orçamento da Segurança Social, como o são alguns impostos ou as contribuições consubstanciadas pela Taxa Social Única, afectas aos diversos subsistemas, tal como manda, de resto, a Lei de Bases da Segurança Social em vigor (alínea c).<sup>(23)</sup>

Para além destes casos de consignação expressamente ressalvados pela Lei de Enquadramento Orçamental, outros existem criados ao abrigo da cláusula constante da alínea f) do n.º 2 do art. 7.º, nos termos da qual se admite que a proibição da consignação seja afastada sempre que para o efeito exista «razão especial». Esta fórmula, herdada das leis de enquadramento anteriores e desprovida de qualquer conteúdo material, tem servido de fundamento à consignação de receitas tributárias diversas, nalguns casos invocando o legislador «razões especiais» para o efeito, noutros casos sem invocar razões especiais algumas.

<sup>(22)</sup> António Sousa Franco *et alia* (Coimbra, 1994) *Finanças Europeias*, vol. I, *Introdução e Orçamento*, 100-132.

<sup>(23)</sup> Referimo-nos à Lei n.º 32/2002, de 20 de Dezembro, que toma como princípio estruturante o da «adequação selectiva», isto é, da determinação das fontes de financiamento e da afectação de recursos financeiros diferenciados de acordo com a natureza e objectivos das modalidades de protecção social. É assim que as prestações substitutivas dos rendimentos de actividade profissional, atribuídas no âmbito do subsistema previdencial, são financiadas, de forma bipartida, através de quotizações dos trabalhadores e de contribuições das entidades empregadoras; e o subsistema de solidariedade, as prestações de protecção familiar não dependentes da existência de carreiras contributivas e a acção social financiados por transferências do Orçamento do Estado (art. 110.º). A Lei de Bases procura, no essencial, estabelecer uma separação entre as funções comutativas da Segurança Social e as suas funções redistributivas, as primeiras financiadas por meio de contribuições, estas por meio do comum dos impostos. Veja-se, em todo o caso, que a consignação de receitas não se esgota na afectação das contribuições ao subsistema previdencial, pois que também a acção social é beneficiada pela consignação de receitas da exploração dos jogos «sociais», estas receitas já sem carácter tributário, a que se refere o art. 110.º, n.º 5. Sobre esta arrumação nas fontes de financiamento da Segurança Social, veja-se Nazaré Costa Cabral (Lisboa, 2001) *O Financiamento da Segurança Social e suas Implicações Redistributivas*; e Álvaro Matias (Lisboa, 1999) *Economia da Segurança Social: Teoria e Política*; bem como o *Livro Branco da Segurança Social*, editado em 1998.

Contra a redacção «pouco clara» e «permissiva» da proibição da consignação na Lei de Enquadramento anterior, insurgiam-se os Trabalhos Preparatórios da Reforma do Enquadramento Orçamental, sugerindo que se delimitassem com «um mínimo de rigor» as circunstâncias em que a consignação há-de ser permitida, pela «consagração de critérios gerais explícitos» que concretizassem a «razão especial» a que a lei se refere; e que se estabelecesse o princípio de que as normas de consignação possuem carácter temporário, caducando ao fim de um período determinado de tempo, o que levaria à eliminação progressiva das consignações em vigor, das quais é difícil fazer um registo completo.<sup>(24)</sup> No que toca à transformação das normas de consignação em normas transitórias, o legislador quis materializá-la através do n.º 3 do art. 7.º da Lei de Enquadramento, remetendo, porém, para legislação complementar que não veio até agora a ser aprovada. No que toca à fixação de um critério material que limite a prática da consignação, a recomendação dos Trabalhos Preparatórios foi ignorada na redacção final da Lei de Enquadramento, mantendo-se o critério formal e permissivo da presença de «razão especial».

Podemos talvez concluir disto que o legislador português, à semelhança da doutrina, não se sentiu capaz de formular um juízo simples sobre a consignação, admitindo-a ou rejeitando-a de modo incondicional. Bem pelo contrário, os termos em que estabelece a proibição permitem alguma margem de liberdade na matéria, talvez demasiada margem de liberdade, fazendo com que a excepção devore a regra pouco a pouco. Uma coisa parece, em qualquer caso, segura: no âmbito da actual Lei de Enquadramento do Orçamento do Estado – como no âmbito das leis de enquadramento dos orçamentos locais e regionais – não existem entraves à consignação dos tributos comutativos quando se pretenda com ela concretizar o princípio da equivalência. A igualdade tributária constituirá então a «razão especial» que motiva a afectação da receita a uma despesa determinada e é evidente que no levantamento da proibição do art. 7.º a igualdade tributária constitui uma razão especial entre as razões especiais, quer pela dignidade constitucional que o princípio reveste, quer porque a razão de ser da proibição se fundamenta em preocupações a que são alheias taxas e contribuições.

<sup>(24)</sup> Ministério das Finanças (Lisboa, 1998) *Reforma do Enquadramento Orçamental: Trabalhos Preparatórios e Anteprojecto*, 246-247.

### 5. A lógica ambiental do Imposto sobre os Produtos Petrolíferos e Energéticos

Como sucede com tantas outras figuras tributárias, o imposto sobre o consumo dos produtos petrolíferos e energéticos não nasceu com vocação ambiental, foi-a ganhando com o tempo. Até aos anos sessenta, quando se lançam as primeiras iniciativas de harmonização comunitária dos impostos especiais de consumo, as *accises* tradicionais sobre as bebidas alcoólicas, combustíveis e tabacos não possuíam outro fim senão o de trazer receita ao Estado, estando-lhe associado, quando muito, o propósito de penalizar consumos supérfluos. O Relatório Neumark, de 1962, que constituiu o ponto de partida para a harmonização comunitária da tributação indirecta, sugeria que as *accises* que não fossem exigidas em todos os Estados-Membros e que não tivessem peso orçamental relevante fossem eliminadas e que aquelas que restassem fossem integradas no IVA, quando incidissem sobre produtos intermédios, ou harmonizadas, quando incidissem sobre produtos finais. Quando se fixou em definitivo o catálogo das *accises* a harmonizar ao nível comunitário, a escolha recaiu nestas três sobretudo pela razão de que eram estas as que tinham maior capacidade colectora e das quais os Estados-Membros não podiam prescindir facilmente. A tributação do automóvel e dos combustíveis era assim justificada pela razão de estado ou pelas razões de redistribuição de riqueza, tributando-se o automóvel e os combustíveis como manifestação de uma especial capacidade contributiva.<sup>(25)</sup>

O argumento, frágil nos países mais desenvolvidos, onde a grande massa da população se tinha motorizado nos anos cinquenta e sessenta, era válido ainda nos anos oitenta em Portugal, ou nisso acreditava ao menos o legislador que, ao introduzir o imposto sobre o valor acrescentado, representava os impostos especiais de consumo como o sucedâneo das taxas agravadas que por razões de simplicidade considerava inconveniente multiplicar: «o agravamento de certos consumos – em especial de bebidas alcoólicas – [deve] resultar, antes, da criação do imposto especial sobre a importação e produção dos bens, a cobrar de uma só vez, e que fará parte da base tributável do IVA».<sup>(26)</sup>

<sup>(25)</sup> Sobre isto, vejam-se Sérgio Vasques (Coimbra, 2001) *Os Impostos Especiais de Consumo*, 135ss; Maria Teresa Mata Sierra (Madrid, 1996) *La Armonización Fiscal en la Comunidad Europea*, 245-55; Walter Schmutzer, «Harmonisierung der Verbrauchsteuern», in Wilhelm Kruse, org. (Köln, 1988) *Zölle, Verbrauchsteuern, europäisches Marktordnungsrecht*, 289-98; Harald Jatzke (Berlin, 1997) *Das System des deutschen Verbrauchsteuerrechts*, 25-30; Christiane Scrivener, «La fiscalité en Europe a l'horizon du marché intérieur», em *Revue du Marché Commun*, 1990, n.º 334, 73-76.

<sup>(26)</sup> Veja-se o ponto n.º 9 do preâmbulo e também o ponto n.º 10, quanto à necessidade de adequar reci-

A fundamentação dos impostos especiais de consumo sofreu transformações fundas desde então. As *accises* tradicionais não se justificam já com a mera necessidade de angariar receita nem se pretende já que o consumo de bebidas alcoólicas, combustíveis ou tabacos constitua o indicador de uma capacidade contributiva acrescida, nas sociedades de consumo modernas e afluentes em que vivemos. Desde os anos oitenta que se convergiu na ideia de que estes impostos servem uma outra finalidade, que é a de compensar os custos sociais provocados pelo consumo ou utilização destes bens, sendo essa a única razão que os permite justificar. Com isto, os impostos especiais de consumo adquirem progressivamente a estrutura de tributos comutativos, assentes numa corresponsabilidade difusa, tributos que visam fazer com que cada um contribua em virtude e na medida dos custos que provoca à comunidade. Esta transformação das *accises* tradicionais é hoje clara no domínio do direito comunitário e é-o sobretudo no que respeita à tributação dos produtos petrolíferos e energéticos.

O imposto sobre os produtos petrolíferos resultante da transposição do Pacote Scrivener e, muito em particular, das Directivas n.º 92/81/CEE e n.º 92/82/CEE, de 19 de Outubro de 1992, revelava já em muitas disposições esta preocupação ambiental e o propósito de compensar pela via fiscal os custos produzidos pelo contribuinte à comunidade. Neste sentido, o legislador português, ao introduzir o Código dos Impostos Especiais de Consumo em 1999, reconhecia estar perante figuras tributárias «assentes num princípio legitimador distinto do da capacidade contributiva, um princípio de equivalência ou benefício».<sup>(27)</sup> Trata-se de uma fundamentação na qual converge também a nossa doutrina: Brigas Afonso aponta que «a justificação político-económica das elevadas taxas dos IEC assenta nos elevadíssimos custos de manutenção das infra-estruturas rodoviárias (no caso do ISP) e nas despesas de saúde pública motivadas pelo consumo de álcool, bebidas alcoólicas e tabaco»;<sup>(28)</sup> Saldanha Sanches considera os impostos especiais de consumo «muito próximos» das contribuições especiais, pela sua legitimação comum no princípio do benefício ou da equivalência;<sup>(29)</sup> e Xavier de Basto admite que estas figu-

procamente IVA e impostos gerais de consumo, nomeadamente os que incidiam sobre automóveis e combustíveis.

<sup>(27)</sup> Preâmbulo do Decreto-Lei n.º 566/99, de 22 de Dezembro.

<sup>(28)</sup> António Brigas Afonso (Lisboa, 2000) *Código dos Impostos Especiais de Consumo*, anotação ao art. 1.º.

<sup>(29)</sup> Saldanha Sanches (Coimbra, 2002) *Manual de Direito Fiscal*, 2.ª ed., 25.

ras, em particular os impostos do sector automóvel se concebiam como «sucêdâneos dos preços» que se não podem ou se não querem cobrar directamente dos utentes das estradas, uma justificação que «só tem sentido se as receitas obtidas forem consignadas às despesas com a conservação e amortização das rodovias».<sup>(30)</sup>

Muitas das soluções técnicas vertidas nas Directivas n.º 92/81/CEE e n.º 92/82/CEE e no nosso Código dos Impostos Especiais, na redacção que tinha até este ano, reflectiam já essa preocupação com a compensação de custos. Assim, no âmbito do *imposto sobre os produtos petrolíferos* em vigor até há pouco, vemos que o imposto é estabelecido de modo diverso consoante a respectiva qualidade, beneficiando o legislador produtos energéticos como o gás natural ou os óleos minerais reciclados por serem estes mais amigos do ambiente, e estabelecendo, quanto a certas categorias de produtos, diferenciações internas que visam aproximar o imposto do custo ambiental gerado pelo seu consumo. Vemos também que as gasolinas são tributadas de modo diferente consoante o seu teor de chumbo; ou que o fuelóleo é tributado de modo diferente consoante o seu teor de enxofre; pretendendo o legislador que as taxas aplicáveis aos combustíveis sejam fixadas tendo em consideração «os diferentes impactos ambientais de cada um dos combustíveis, favorecendo gradualmente os menos poluentes».<sup>(31)</sup>

Vemos também que, apesar dos muitos benefícios fiscais contemplados pelo Código, o catálogo de isenções do art. 71.º abria, e abre ainda, com a isenção relativa aos óleos minerais que comprovadamente se destinem a ser utilizados para outros fins que não sejam o uso como carburante ou o uso como combustível, uma norma que se filia directamente no princípio da equivalência, pois que os óleos minerais só devem sofrer imposto quando se desti-

<sup>(30)</sup> Xavier de Basto (1991), 23.

<sup>(31)</sup> Como é sabido, as taxas relativas aos principais combustíveis não são fixadas no próprio Código mas deslegalizadas e fixadas por portaria dos Ministros das Finanças e Economia, dentro dos limites quantitativos estabelecidos cada ano na lei orçamental – uma solução que, de resto, deu origem ao pedido de fiscalização da constitucionalidade interposto pelo Provedor de Justiça, pedido n.º R-1283/99, ainda em apreciação no nosso Tribunal Constitucional. Quanto à base do imposto harmonizado sobre os produtos petrolíferos e energéticos e a sua relação com a tributação ambiental, vejam-se Kurt Teichner/Stephan Alexander/Klaus Reiche (München, 2000) *Mineralölsteuergesetz Kommentar*, anotação ao preâmbulo da MinöStG; Klaus Friedrich/Cornelius Meissner (Neuwied, 2001) *Kommentar zur Ökologischen Steuerreform*, anotação ao §3 da lei alemão do imposto sobre a electricidade (Stromsteuergesetz); e Matthias Bongartz, «Die Änderungen des Mineralölsteuerrechts durch die ökologische Steuerreform», *Zeitschrift für Zölle und Verbrauchsteuern*, 1999, 182.

nem ao seu consumo típico. Quando empregues como carburante ou combustível, os óleos minerais estão sujeitos a imposto, seja o consumidor um agente produtivo ou não: o transportador profissional sofre em princípio o mesmo imposto que o comum dos automobilistas. Quando seja outro, porém, o uso dado aos óleos minerais, quando por hipótese se empreguem os mesmos como matérias-primas industriais ou quando sirvam à realização de testes ou ensaios, vale então a isenção.<sup>(32)</sup>

Claro está que a leitura do Código dos Impostos Especiais de Consumo sempre deixou ver que a lógica compensatória do imposto é frequentemente sacrificada aos interesses da livre concorrência ou do fomento económico e que há muito a aperfeiçoar se se pretende fazer dele um instrumento eficaz na compensação dos custos ambientais provocados pelo consumo dos produtos petrolíferos. Que o ISP só imperfeitamente pode ser dito um tributo ambiental parece ser claro e consensual: nos últimos relatórios produzidos no âmbito do Programa Nacional para as Alterações Climáticas, pergunta-se se «o actual Imposto sobre os Produtos Petrolíferos reflecte preocupações ambientais, em particular, se o ISP de cada produto é passível de traduzir o seu conteúdo em carbono. Em teoria, o ISP deveria internalizar o diferente tipo de externalidades associadas à produção e consumo da energia, devendo ainda constituir-se como um instrumento orientador da procura face às grandes linhas de política definidas para o sector energético, de que se destacam a redução da dependência do petróleo, a segurança de abastecimento, a não perturbação das condições de competitividade da economia portuguesa» – o que só deficientemente sucede, está bem de ver.<sup>(33)</sup>

Mas parece claro também que à medida que o tempo passa se reforça ao nível comunitário – e, por conseguinte, ao nível interno – a associação dos impostos sobre os produtos petrolíferos à compensação de custos ambientais, à prevenção das alterações climáticas e às políticas de protecção do ambiente estranhas ao domínio fiscal. Assim é que o Livro Branco sobre os Transportes na Comunidade apresentado em 2001 salienta a necessidade de reestruturar a tributação dos produtos petrolíferos de modo ordená-la ao desenvolvimento

<sup>(32)</sup> A propósito, veja-se Álvaro Caneira/Manuel Fernandes (Lisboa, 2000) *Código dos Impostos Especiais de Consumo Anotado*, anotação ao art. 71.º, págs. 151-153.

<sup>(33)</sup> *Programa Nacional para as Alterações Climáticas – Medidas Adicionais – Taxa sobre o Carbono*, Dezembro de 2003, 8.

sustentável e a confrontar os utilizadores dos transportes com os respectivos «preços reais», isto é, com preços que integrem as exterioridades que lhes estão associadas, em particular as exterioridades relativas aos «gases com efeito de estufa»;<sup>(34)</sup> apontando, por sua vez, o Livro Verde para a Segurança Energética na Comunidade, apresentado em 2000, para o incentivo fiscal ao uso dos combustíveis alternativos, de modo a que ao ano de 2020 estes correspondam a 20% do consumo total no espaço da Comunidade.<sup>(35)</sup>

Mais recentemente, a Directiva n.º 2003/96/CE, do Conselho, de 27 de Outubro de 2003, que procede à reestruturação do quadro comunitário de tributação dos produtos energéticos e da electricidade e alarga a base de incidência do imposto até agora disciplinado pelas Directivas n.º 92/81/CEE e n.º 92/82/CEE, de 19 de Outubro de 1992, reforça esta associação da tributação energética à protecção do ambiente e às políticas comunitárias que neste campo se desenvolvem.<sup>(36)</sup> A tributação dos produtos energéticos e, muito concretamente, o alargamento do imposto harmonizado à electricidade é justificada com a necessidade de integrar na política comunitária de harmonização fiscal as exigências em matéria de protecção do ambiente resultantes do art. 6.º do Tratado das Comunidades, e com os esforços de redução das emissões de dióxido de carbono acordados no âmbito da Convenção-Quadro das Nações Unidas sobre as Alterações Climáticas e do Protocolo de Quioto, ratificado este pela Comunidade. No relatório da Comissão de Economia e Finanças sobre a proposta de directiva não se deixam tão pouco dúvidas quanto ao fundamento legitimador que estes impostos possuem hoje e quanto ao propósitos subjacentes ao alargamento do imposto sobre os produtos petrolíferos, afirmando-se aí que «os regimes fiscais modernos» relativos aos produtos energéticos se baseiam no princípio do poluidor-pagador, dirigindo-se por isso ao deslocar dos encargos fiscais «do trabalho para a degradação ambiental» e ao evitar a concorrência fiscal entre os Estados-Membros, em detrimento do ambiente e do emprego.<sup>(37)</sup>

<sup>(34)</sup> *European Transport White Paper* (Bruxelles, 2001), 76.

<sup>(35)</sup> *Green Paper: Towards a European Strategy for the Security of Energy Supply* (Bruxelles, 2000), 47-56.

<sup>(36)</sup> O acordo relativo à nova directiva foi obtido na sessão do ECOFIN de 19 de Março de 2003. Como é sabido o processo de harmonização da tributação energética foi complexo e cheio de contrariedades. Já em 1992, a Comissão tinha apresentado uma proposta de tributação combinada da energia e do dióxido de carbono, proposta ignorada pelo Conselho até que, cinco anos mais tarde, em 1997, a Comissão tentou novamente relançar o tema. Apresentada em 1997, a proposta de reestruturação do quadro da tributação energética não incluía a componente CO<sub>2</sub> e dirigia-se à

Também na nova directiva existem «aspectos decepcionantes», como o diz o Parlamento Europeu: os níveis mínimos de taxas acordados pelo Conselho são muito baixos; o imposto continua «pejado» de derrogações e isenções; as taxas reduzidas previstas para as empresas com utilização intensiva de energia mostram-se contraditórias do ponto de vista ambiental, pois que o que faria sentido seria tributar mais gravemente os maiores poluidores. O reforço da lógica ambiental no novo imposto sobre os produtos petrolíferos e energéticos parece em todo o caso evidente, podendo-se comprová-lo, quer no alargamento da base a produtos energéticos que não lhe estavam sujeitos, quer em muitas das isenções ou reduções de taxa que marcam o novo imposto. Assim, vemos que a Directiva admite que os Estados-Membros apliquem isenções parciais ou totais à electricidade de origem solar, eólica, das ondas, maremotriz ou geotérmica; à que seja de origem hidráulica produzida em centrais hidroeléctricas; à produzida a partir da biomassa ou de produtos produzidos a partir da biomassa; à produzida a partir do metano emitido por minas de carvão abandonadas; e à que seja produzida por pilhas a combustível; podendo ainda beneficiar de isenção de imposto a electricidade produzida em centrais de co-geração de calor e electricidade, desde que essas centrais sejam «respeitadoras do ambiente» ou os produtos petrolíferos e energéticos empregues em projectos-piloto para o desenvolvimento tecnológico de produtos mais respeitadores do ambiente ou em relação aos combustíveis provenientes de fontes renováveis (art. 15.º). A Directiva admite a aplicação de isenção ou de taxa reduzida aos produtos tributáveis quando sejam obtidos ou contêm componentes obtidos a partir da biomassa (art. 16.º).<sup>(38)</sup>

aplicação de taxas mínimas à generalidade dos produtos energéticos. A proposta de 1997 seria aprovada, pelo Parlamento Europeu a 13 de Abril de 1999 mas o Parlamento Europeu proporia um conjunto muito importante de alterações – relativas ao aumento das taxas mínimas, ao seu ajustamento anual através de um índice baseado na taxa de inflação anual da União Europeia acrescido de dois pontos percentuais, e à redução do catálogo de derrogações e isenções. O Conselho demoraria quatro anos a obter acordo na matéria, um acordo do qual resultaria a Directiva n.º 2003/96/CE, do Conselho, de 27 de Outubro de 2003. A propósito, Sérgio Vasques, «A Tributação da Electricidade: Técnica e Direito Comparado», CTF, 2001, n.º 404, 7-49.

<sup>(37)</sup> Relatório da Comissão dos Assuntos Económicos e Monetários sobre o Projecto de Directiva do Conselho que reestrutura o quadro comunitário da tributação dos produtos energéticos e da electricidade, A-5 0302/2003, de 11 de Setembro de 2003.

<sup>(38)</sup> A Directiva não só salvaguarda a aplicação nos Açores e na Madeira de níveis de tributação inferiores aos níveis mínimos, a fim de compensar os custos de transporte decorrentes do carácter insular e disperso destas regiões, como sucede já no âmbito do Código dos Impostos Especiais de Consumo, como, entre outras derrogações relativas ao gasóleo utilizado como carburante para fins comerciais, permite que Portugal isente, parcial ou integralmente, a electricidade de imposto até 1 de Janeiro de 2010.

Em tudo isto está presente o móbil de fazer o contribuinte pagar pelo custo ambiental que produz, desonerando-o quando não produza custo algum: «em princípio, todas as energias renováveis e fontes de energia produzidas a partir de energias renováveis deveriam estar isentas de tributação. Isto decorre da lógica da tributação ambiental baseada no princípio do poluidor pagador, e é um elemento importante de uma estratégia de incentivos económicos destinada a promover a inovação em termos de produção de energia respeitadora do ambiente e de uma utilização mais eficaz da energia».<sup>(39)</sup>

## 6. O adicional em perspectiva

A criação do novo adicional tem raiz na Lei de Bases da Política Florestal de 1996, a Lei n.º 33/96, de 17 de Agosto. A lei prevê no seu art. 18.º a constituição de um fundo permanente destinado a apoiar medidas de fomento, a financiar projectos de rearboreização, a ressarcir os proprietários de ecossistemas sensíveis por medidas restritivas que lhes sejam impostas, a financiar acções de investigação e, bem assim, à instituição de um sistema bonificado de crédito florestal. Neste sentido, a Resolução do Conselho de Ministros n.º 178/2003, de 17 de Novembro, determina, entre outras medidas relativas ao sector, a constituição do Fundo Florestal Permanente, a financiar pelo rendimento das matas públicas e comunitárias, pelo produto de coimas aplicadas na transgressão da legislação florestal e por «uma imposição fiscal, em termos a definir, sobre o consumo dos produtos petrolíferos» (n.º 3). Trata-se, enfim, de fazer com que os automobilistas contribuam para a preservação das florestas nacionais, cuja contribuição é decisiva, afirma-se, «para a conservação da natureza e para o equilíbrio do ambiente, designadamente em matéria de promoção da biodiversidade, de defesa contra a erosão, de correcção dos regimes hídricos e de qualidade do ar e da água».

O adicional instituído pela Lei do Orçamento do Estado para 2004 e a consignação de receitas que lhe está associada mostram correspondência com o princípio da equivalência. Com efeito, é sabido que o aumento das emissões de gases com efeitos de estufa verificado em Portugal nos últimos anos, e muito concretamente do dióxido de carbono, tem tido origem em larga medida no sector dos transportes e no crescimento imparável do parque auto-

móvel nacional. A circulação automóvel constitui, sem margem para dúvida, a principal causa de degradação da qualidade do ar nas cidades portuguesas, estando-lhe associados, além desse, outros danos para a qualidade da nossa vida colectiva – a degradação de imóveis e arvoredo junto às vias de circulação, o congestionamento do tráfego e a perda de tempo dele resultante, a ocupação de espaços de circulação pública e de lazer pelo automóvel, a poluição sonora que se faz sentir um pouco por toda a parte.

Prefigurando-se o adicional como um tributo paracomutativo, a consignação ao Fundo Florestal Permanente permite concretizar essa regra de igualdade fundamental que está em fazer o contribuinte pagar na medida do custo que produz. Na verdade, constituindo esta compensação de custos a única razão capaz de justificar a sobretributação dos produtos petrolíferos e energéticos, o princípio da equivalência não exige apenas a consignação da pequena parcela do imposto que está no adicional mas a consignação da sua receita total, seja à protecção do ambiente, seja à manutenção das infra-estruturas rodoviárias.

Os impostos sobre automóveis e combustíveis constituem, aliás, figuras que no plano comparado frequentemente encontramos sujeitas à consignação, encontrando-se aqui um capital de experiência muito variado e importante. Na Alemanha, a consignação do imposto sobre os combustíveis à construção e manutenção das estradas foi estabelecida pela *Strassenbaufinanzierungsgesetz* de 28 de Março de 1960; nos Estados Unidos da América, o *Highway Trust Fund* é financiado desde os anos cinquenta, e entre outras receitas, por impostos especiais sobre o consumo de combustíveis, destinando-se o fundo ao financiamento federal da construção de auto-estradas.<sup>(40)</sup> Experiência mais próxima do adicional português é a recente introdução em Espanha de um imposto sobre a venda a retalho de combustíveis, consignado a despesas relativas à saúde e ao ambiente. O *Impuesto sobre las Ventas Minoristas de determinados Hidrocarburos* possui a estrutura de um imposto especial de consumo, incidente, no essencial, sobre a venda a retalho de gasolina, gasóleo, fuelóleo e querosene.<sup>(41)</sup> Não se trata rigorosamente de um adicional ou de um sobreimposto, pois que a incidência, isenções e facto gerador são diferentes da

<sup>(39)</sup> Relatório da Comissão dos Assuntos Económicos e Monetários sobre o Projecto de Directiva do Conselho que reestrutura o quadro comunitário da tributação dos produtos energéticos e da electricidade, A-5 0302/2003, de 11 de Setembro de 2003.

<sup>(40)</sup> Louis Talley, «The Federal Excise Tax on Gasoline and the Highway Trust Fund: A Short History», Congressional Research Service Report, Março 2000, disponível em [www.ncseonline.org/NLE/CRS/](http://www.ncseonline.org/NLE/CRS/).

<sup>(41)</sup> O imposto foi criado pela Lei n.º 24/2001, de 27 de Dezembro (art. 9.º), e entrou em vigor a 1 de Janeiro de 2002, tendo a lei sido posteriormente alterada pela Lei n.º 53/2002, de 30 de Dezembro.

*accises* harmonizada, mas trata-se de um imposto sobre as vendas feitas ao consumidor final que vai buscar muito à lei espanhola sobre impostos especiais. As taxas do imposto espanhol são fixadas de modo diferenciado pelas Comunidades Autónomas, estabelecendo-se uma regra de repercussão obrigatória sobre o consumidor final semelhante à que em Espanha vale para a generalidade dos impostos especiais de consumo. A receita do novo imposto, enfim, é repartida entre a administração central e as comunidades autónomas espanholas, ficando consignados ao financiamento de despesas de saúde pública mas a parte que cabe às comunidades pode ser empregue, em alternativa, ao financiamento de gastos com o meio ambiente, de acordo com critérios objectivos a fixar ao nível nacional.

Não é necessário, contudo, sair de Portugal para encontrar experiências diversas de consignação dos impostos sobre os produtos petrolíferos, quer no presente, quer no passado. Hoje em dia, e nos termos do Decreto-Lei n.º 116/94, de 3 de Maio, o produto da cobrança dos impostos de circulação e de camionagem constitui receita do Instituto das Estradas de Portugal, quando liquidados no continente, e das Regiões Autónomas, quando liquidados nessas Regiões,<sup>(42)</sup> estando entre as principais atribuições do Instituto as de assegurar a concepção, a construção, a conservação e a exploração da rede rodoviária nacional, devendo no âmbito dessas atribuições «promover e supervisionar a concepção, o projecto e a construção, bem como a conservação e a exploração da rede rodoviária nacional, planeando o investimento necessário e a sua execução».<sup>(43)</sup>

Esta solução tem antecedentes fundos e importantes. Olhando ao passado, vemos que até aos anos setenta, os impostos de camionagem, de compensação e de circulação, bem como o imposto ferroviário, foram consignados em termos variados ao Fundo Especial de Transportes Terrestres, entidade criada nos anos cinquenta com a função de prestar assistência financeira à construção e reparação de estradas e caminhos de ferro.<sup>(44)</sup> Num dos diplomas reguladores destes impostos encontramos, aliás, uma das melhores passagens relativas à legitimação dos impostos sobre a circulação automóvel e à sua con-

<sup>(42)</sup> A redacção é do artigo 52.º, n.º 1, da Lei n.º 3-B/2000, de 4 de Abril (Lei do Orçamento do Estado para 2000).

<sup>(43)</sup> Decreto-Lei n.º 227/2002, de 30 de Outubro.

<sup>(44)</sup> O Fundo Especial de Transportes Terrestres foi criado pelo Decreto-Lei n.º 38.427, de 9 de Maio de 1951, resultando da substituição do Fundo Especial de Caminhos de Ferro e do Fundo Especial de Camionagem.

signação. Afirma o legislador que «do rápido crescimento do parque de veículos de carga particulares, quer em número, quer em peso bruto, advém necessariamente um acentuado desgaste na rede de estradas do País. Os elevados pesos por eixo, associados a grandes intensidades de circulação, são os maiores responsáveis pela ruína das infra-estruturas rodoviárias, e a um ponto tal que mesmo em países possuidores de redes de estradas totalmente reconstruídas depois da última guerra se tem considerado a hipótese de limitar o peso e dimensões dos automóveis de carga. Não parece incorrecto atribuir ao crescimento do nosso parque de veículos de carga uma boa parte da responsabilidade pelo desgaste prematuro que apresentam certos troços da rede de estradas do País. Esta circunstância toma maior vulto se se reflectir que é exactamente ao parque de veículos particulares de carga que se exige uma menor contribuição para o erário público. Assim, enquanto aos automóveis ligeiros se deveria imputar menor parcela dos encargos de conservação das estradas, é a eles que se exige uma maior contribuição para a colectividade, através dos impostos que incidem sobre a gasolina, combustível que a quase totalidade destes veículos utiliza. E embora se não deva atribuir a estes impostos, no seu total, o fim específico de conservação das estradas, o certo é que eles representam um encargo muito superior ao produto do imposto de compensação cobrado sobre os veículos com motor diesel, a maior parte dos quais são automóveis pesados particulares, de carga. (...) Não pode também deixar de ter-se em conta que tão elevado número de veículos particulares de carga agrava o problema do trânsito e contribui fortemente para o grande número de acidentes, que tantas vítimas e prejuízos causam. Ao estabelecer medidas de ordem fiscal tendentes a desencorajar o desmedido aumento do parque de veículos pesados particulares, o presente diploma procura atenuar um pouco as consequências que, sob os pontos de vista da conservação da rede de estradas e da segurança do trânsito, o desenvolvimento do parque automóvel, nas condições actuais, acarreta. Fá-lo de duas maneiras: criando o imposto de circulação para a camionagem particular e aumentando o imposto de compensação, inclusive para a camionagem de aluguer, imposto que passará a depender do peso bruto dos veículos.»

O legislador procura assim fazer pagar os condutores de veículos comerciais pelo desgaste especialmente grave que produzem nas vias de circulação, e é curioso verificar que o cuidado do legislador na justificação da figura é significativamente maior do que no tratamento que mais tarde, e ainda hoje em dia, dá aos impostos sobre a circulação automóvel.

Olhando ao futuro próximo, não custa adivinhar que experiências como as do adicional possuem um campo de aplicação potencial importante, sendo seguro que a consignação de receitas a despesa de natureza ambiental se tenderá a reforçar no nosso sistema tributário.

Com efeito, se as empresas industriais e do sector da oferta de energia mais relevantes em termos de emissões de CO<sub>2</sub> irão ver as suas emissões reguladas pela Directiva sobre o Comércio Europeu de Licenças de Emissão (Directiva 2003/87/CE), já em vigor, torna-se necessário criar instrumentos que contenham as emissões no que se refere aos serviços, ao residencial, às pequenas e médias empresas e, sobretudo, aos transportes. Sendo que na primeira fase de lançamento do CELE, de Janeiro de 2005 a Dezembro de 2007, não se abrangem todas as emissões de CO<sub>2</sub>, deixando-se de fora alguns sectores ou as fontes de emissão, o Programa Nacional para as Alterações Climáticas prevê a instituição de uma Taxa sobre o Carbono, que leve esses outros sectores da economia a pagar o custo ambiental que geram.<sup>(45)</sup> Esta futura Taxa, diz-se, possui vantagens variadas: «tornar os consumidores mais conscientes da necessidade de conservação da energia», e, por conseguinte, «adoptar comportamentos que conduzam ao aumento da eficiência na sua utilização»; «incentivar a produção de energia a partir de fontes renováveis, com a concomitante redução da dependência externa de energia primária», e, possui além destas a vantagem «principal» da «observância do princípio do utilizador-pagador, contribuindo para uma maior consciencialização na emissão de dióxido de carbono».<sup>(46)</sup>

A estrutura desta Taxa sobre o Carbono não se encontra ainda «completamente definida» no Plano Nacional, mas fixa-se desde já que incidirá sobre os produtos petrolíferos e energéticos sujeitos ao ISP, devendo ser acompanhada de um regime de isenção para as empresas que adiram a um acordo voluntário de racionalização dos consumos de energia. A Taxa sobre o

<sup>(45)</sup> Cf. PNAC – *Medidas Adicionais – Taxa sobre o Carbono*, Dezembro de 2003, 10. Nos cenários traçados no âmbito do PNAC em Dezembro de 2003, prevê-se que as emissões do sector residencial e de serviços sofram o maior aumento percentual entre 1990 e 2010, um aumento de 126% a 135%, mas em termos de volume de emissões, a contribuição mais significativa para o aumento previsto deve-se ao sector dos transportes, que em qualquer dos cenários traçados deverá contribuir com aumentos sempre superiores a 100% até ao ano de 2010. Veja-se PNAC – *Medidas Adicionais – Relatório de Síntese*, Dezembro de 2003, 11.

<sup>(46)</sup> A criação de uma Taxa sobre o Carbono encontra-se prevista na Resolução do Conselho de Ministros n.º 63/2003, de 28 de Abril, pela qual se aprovam as orientações da política energética portuguesa.

Carbono será incorporada no preço final de venda dos produtos energéticos e as receitas provenientes da sua aplicação reverterão um Fundo – o Fundo para as Alterações Climáticas – destinado a financiar acções de informação e formação, para investimentos no quadro dos esforços de redução de gases com efeito de estufa, e para a comparticipação nos custos de projectos que maximizem a capacidade de sequestro da floresta portuguesa.<sup>(47)</sup> O adicional para o Fundo Florestal Permanente constitui, portanto, um modelo elementar do que poderá vir a ser esta taxa de maiores dimensões.

## 7. Conclusão

Em jeito de conclusão, podemos dizer que o adicional para o Fundo Florestal Permanente constitui uma figura que, sendo pequena embora, põe à prova os princípios fundamentais do nosso direito tributário e orçamental, permitindo-nos arrumar ideias, quer sobre o princípio da igualdade tributária, quer sobre a relação que com ela mantém a técnica da consignação de receitas. No adicional, a afectação da receita a despesas determinadas não constitui um sinal de rigidez e opacidade na gestão orçamental, em vez disso um imperativo de igualdade, a mais especial das «razões especiais» que podem justificar o levantamento da proibição estabelecida no art.7.º da Lei de Enquadramento Orçamental.

Arrumamos, assim, ideias: sempre que estejamos perante tributos comutativos, que visem estabelecer uma relação de troca entre o Estado e um contribuinte ou grupo de contribuintes, impõe-se a consignação da respectiva receita – não uma qualquer consignação da receita mas uma consignação à despesa que concretamente motiva o tributo. E ao arrumarmos ideias deste modo com a ajuda do pequeno Adicional para o Fundo Florestal que agora se cria estamos melhor preparados para inovações maiores que se venham a introduzir no nosso sistema fiscal, seja a taxa sobre o carbono prevista no Programa Nacional para as Alterações Climáticas, sejam ecotaxas sobre produtos nocivos ao ambiente, sejam impostos ambientais directos sobre determinadas actividades económicas, sejam taxas de circulação no perímetro das grandes cidades ou contribuições sobre as grandes instalações comerciais.

O adicional é um banco de ensaio para tudo isto e como banco de ensaio talvez só peque por ser demasiado brando não nos permitindo testar senão superficialmente o modo como a fiscalidade ambiental vai sendo recebida pela

<sup>(47)</sup> Idem, 14.

sociedade portuguesa. Os agravamentos, bem maiores, dos impostos sobre combustíveis e produtos energéticos que exige o cumprimento das metas fixadas no Programa Nacional para as Alterações Climáticas ou a concretização dos projectos comunitários para a tributação automóvel, esses, suscitarão do comum dos contribuintes uma reacção seguramente mais viva do que a que mereceu o adicional. Em todo o caso, está aqui o ponto de partida para uma pedagogia que mais cedo ou mais tarde se terá de fazer junto da sociedade portuguesa.

## **A circulação de produtos sujeitos a impostos especiais de consumo em regime de suspensão: Alguns problemas<sup>(\*)</sup>**

**Tânia Meireles da Cunha**

*Inspectora de Finanças Estagiária*

**Índice** 1. Introdução. 2. A directiva 92/12/CEE do Conselho de 25 de Fevereiro de 1992. 3. No ordenamento jurídico português. 3.1. O regime anterior ao C.I.E.C. 3.1.1. Regras gerais do regime de circulação. 3.1.2. A constituição de garantias de circulação. 3.1.3. Responsabilidade na circulação. 3.2. Com o C.I.E.C. 3.2.1. Regras gerais do regime de circulação. 3.2.2. Regras específicas relativas ao I.A.B.A. 3.2.3. As garantias de circulação. 3.2.4. Responsabilidade na circulação. 3.3. Problemas. 3.3.1. Sistema de controlo frágil. 3.3.2. Desresponsabilização dos transportadores e destinatários. 4. Conclusões. Bibliografia

<sup>(\*)</sup> Trabalho de fim de estágio - art.º 9.º do Regulamento de Estágio para Ingresso na Carreira de Inspeção de Alto Nível (aprovado pelo Despacho Normativo n.º 14/2002) Abril de 2003.