

Breve apontamento sobre a natureza jurídico-tributária da ‘taxa’ sobre as lâmpadas de baixa eficiência energética

Resumo

Neste artigo, após breve referência aos instrumentos económico-tributários de tutela ambiental, faz-se uma análise da “taxa” sobre lâmpadas de baixa eficiência energética, criada pelo Decreto-lei n.º 108/2007, de 12 de Abril, com a finalidade de dar a conhecer a sua natureza jurídico-tributária e revelar que, por não estar em causa uma qualquer contra-prestação (bilateralidade da relação), se trata, na verdade, de um imposto ambiental que incide sobre o consumo de energia e que, ao ser criado por Decreto-lei não autorizado, se mostra inconstitucional.

1. Os instrumentos económicos e a tutela do ambiente

Desde o início da década de noventa do século transacto que se assiste a uma mudança paulatina mas firme do instrumentário da política e do direito do ambiente, tanto na Europa como na generalidade dos países mais desenvolvidos. De uma fase inicial do direito ambiental, com arranque nos anos setenta, baseada no essencial nos instrumentos clássicos do direito administrativo de ordenação e na correspondente abordagem impositiva ou autoritária, bem sintetizada na expressão norte-americana que a designa (o modelo “command-and-control”¹), foram sendo dados passos importantes no sentido da utilização de formas menos impositivas e autoritárias e, pelo contrário, fundadas numa nova abordagem regulatória,

¹ A expressão “command and control” é usada de forma massiva pela doutrina norte-americana para caracterizar o regime administrativo de comando, típico do Estado administrativo, a que se recorreu na primeira geração do direito ambiental para regular as fontes emissoras de poluição, concretizada através da previsão de *standards* ambientais de emissões ou efluentes (em regra baseados em exigências tecnológicas), de *autorizações* (onde se fixam em concreto, entre outros elementos, os requisitos de funcionamento das fontes, os limites de emissões permitidos e as tecnologias a usar), de programas de execução e de controlo, e de sanções destinadas a punir os infractores, sem pôr de lado o instituto da responsabilidade civil. Ao longo da década de setenta e oitenta, os Estados Unidos da América erigiram um poderoso edifício administrativo e legal de tutela ambiental, baseado em leis federais consagradoras desta abordagem, com atribuição de largos poderes às agências administrativas, em especial a *Environmental Protection Agency* (EPA). Sobre este sistema, cfr. JOSÉ EDUARDO F. DIAS, “Que Estratégia para o Direito Ambiental Norte-Americano do Século XXI: o ‘Cacete’ ou a ‘Cenoura’?”, *Boletim da Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra*, n.º 77 (2001), p. 291-375 (p. 297-299).

caracterizada pela privatização, desregulação, cooperação, envolvimento e participação dos regulados nas tarefas de tutela ambiental, convocação e accionamento dos interesses próprios dos poluidores na tutela ambiental. Sob este pano de fundo, às formas de acção administrativa tradicionais de orientação directa dos comportamentos vieram juntar-se os instrumentos de orientação indirecta das condutas², nomeadamente concretizados no recurso a meios económicos e de mercado e, ainda, a expedientes cooperativos e de colaboração, num reforço claro da componente reflexiva do direito ambiental³.

Entre os novos expedientes utilizados na renovada concepção da abordagem jurídica do ambiente – e que, mais do que substituir os tradicionais meios do direito de ordenação, vieram a assumir-se como um *complemento* ou *suplemento* a essas estratégias tradicionais, na medida em que é, ainda hoje, indesejável e perigoso prescindir em absoluto desse lastro de autoridade, sobretudo quando o que está em causa é a manutenção das condições de vida na terra em condições dignas e sãs – não se contam apenas expedientes verdadeiramente inovadores. Claro que eles existem, sendo nomeadamente isso que se passa em relação aos sistemas de gestão ambiental, em particular as auditorias ecológicas, às etiquetas ou rótulos ecológicos, aos mandatários de tutela ambiental – e outras figuras com funções específicas, como os peritos, os verificadores e os consultores ambientais. No entanto, a nova abordagem passa também pelo sentido muito especial que certas formas tradicionais de regulação conhecem no direito ambiental, com destaque para a revelação e partilha de informação e o direito de acesso à informação dos cidadãos e, ainda, pela utilização de instrumentos tradicionais ou clássicos, funcionalizados agora a objectivos de tutela ambiental. É isso o que sucede com expedientes financeiros como os subsídios, subvenções e ajudas de Estado e, também, com os instrumentos tributários.

A convocação destes instrumentos deveu-se, em boa medida, à internalização dos custos sociais da produção, até há pouco menos de quatro décadas vistos como meras externalidades, como custos sociais que todos tínhamos de suportar para beneficiar dos produtos, serviços e vantagens que para nós decorriam dos processos de industrialização. Como mostrou lapidariamente entre nós DIAS GARCIA⁴, foi com base nas obras de alguns economistas famosos, com destaque para ALFRED MARSHAL, ARTHUR CECIL PIGOU e RONALD COASE, que a internalização dos “custos sociais da produção” se afirmou. Apesar de os esforços destes grandes vultos do pensamento económico serem anteriores ao emergir da problemática ambiental na sua versão moderna ou pós-moderna e de não terem sido directamente formuladas para este efeito, a sua adaptação à questão ambiental revelou-se muito frutífera. As ideias-chave destes autores foram as de chamar a atenção para os *custos sociais marginais* e para as *externalidades negativas*, concluindo-se mais tarde, à medida que a defesa jurídica

² É esta a designação generalizadamente utilizada pela doutrina jus-ambientalista germânica, ao sistematizar os instrumentos de protecção do ambiente: por todos, cfr. MICHAEL KLOEPFER, *Umweltrecht*, Verlag C. H. Beck, München, 3. Aufl., 2004, p. 237 e segs. (“Instrumentos de orientação directa do comportamento”) e 279 e segs. (“Instrumentos de orientação indirecta do comportamento”).

³ As propostas para uma abordagem reflexiva do direito do ambiente vão buscar as suas raízes à teoria da evolução dos sistemas de NIKLAS LUHMANN, baseando-se fundamentalmente nos contributos deste Autor e de GUNTER TEUBNER. As estratégias de direito reflexivo evidenciam a importância da *teoria auto-crítica do direito* e dos mecanismos auto-referenciais ou auto-reflexivos, não procurando ordenar directamente os comportamentos mas constituir uma charneira entre as estruturas sociais e institucionais, desenvolvendo um sistema auto-referencial. Apontam, assim, para a criação de institutos e expedientes jurídicos que encorajem os poluidores – em especial, as empresas – a reforçar a protecção ambiental no seu interior, isto é, nas técnicas e processos produtivos utilizados, nas práticas de trabalho, na motivação dos trabalhadores, dos gerentes e dos administradores no sentido de uma atitude pró-activa destinada a assegurar uma protecção ambiental mais efectiva e mais eficiente. Está antes de mais em causa a criação e o fortalecimento de uma auto-consciência adequada a enfrentar a questão ambiental. Sobre esta abordagem cfr., entre outros, KNUT UNGER, *Reflexive Instrumente des Umweltverwaltungsrechts in der Umwelthaftung*, Shaker Verlag Aachen, 2001; e ERIC W. ORTS, “Reflexive Environmental Law”, *Northwestern University Law Review*, volume 89, nº 4, Summer 1995, p. 1227-1340.

⁴ Cfr. *O Lugar do Direito na Protecção do Ambiente*, Almedina, Coimbra, 2007, p. 171-188 – obra que seguimos, no fundamental, em texto.

e económica do ambiente se começou a tornar mais premente, que era exactamente esse o caso da *poluição*, uma externalidade negativa traduzida em emissões e imissões através de fumos, efluentes, ruídos, vibrações, resíduos, etc., que não são mais do que subprodutos da actividade produtiva que o preço dos bens não reflectia. Com a tutela jurídico-política do ambiente foi-se tomando consciência de que tal preço não podia ser suportado por todos os cidadãos, indiferenciadamente considerados, mas que, pelo contrário, devia ser quem enriquecia com essas externalidades, isto é, os beneficiários económicos directos dessas actividades produtivas geradoras de poluição, a assumir tal encargo: as empresas e os empresários das instalações produtoras de impactes ambientais negativos.

PIGOU, um economista britânico de Cambridge, demonstrou de forma cristalina como os custos sociais marginais permitiam a um pequeno grupo da sociedade enriquecer à custa dos demais, apresentando na sua obra alguns exemplos relacionados com a poluição, como o da instalação de uma empresa poluente num bairro residencial, ao seu tempo ainda possível, com a consequente deterioração da qualidade de vida dos vizinhos, reclamando, para a resolução do problema, a intervenção do Estado, através de instrumentos tributários – em particular impostos –, de subsídios e, em geral, da regulação económica⁵.

Vejamos então, com um pouco mais de pormenor, de que forma é que foi possível convocar os instrumentos tributários para a decisiva tarefa pública de tutela ambiental.

2. Em especial, os instrumentos tributários

O direito do ambiente, marcado por uma teleologia muito própria, uma vez que está orientado para a defesa e promoção de realidades muitas vezes exteriores ao homem, numa afirmação cada vez mais vincada da pré-compreensão ecocêntrica ou biocêntrica, tem-se desenvolvido sobretudo pela adaptação, transformação, modernização e actualização de meios, técnicas, institutos e instrumentos clássicos de direito, desde o direito civil (v. g. o instituto da responsabilidade civil extra-contratual), ao direito penal (o crime ambiental), passando pelo direito constitucional (a afirmação do ambiente como direito fundamental e/ou a fixação da tutela ambiental como tarefa ou fim do Estado), pelo direito internacional e, acima de tudo, pelo direito administrativo.

O mesmo se verificou ao nível do direito tributário, com a convocatória de alguns dos mais tradicionais meios de acção jurídica autoritária do Estado, as taxas e os impostos, para desempenharem tarefas relacionadas com a protecção do meio ambiente. Relacionando com o que já vimos, foi sobretudo com base na obra de PIGOU que se procedeu a essa adaptação, no entendimento de que a repercussão do tributo no preço final do produto vai ter consequências ao nível da procura dos produtos tributados, reduzindo-a, obrigando o empresário e o operador responsáveis pela sua produção a investir em expedientes de redução da poluição, de forma a diminuir o montante do tributo suportado e, dessa forma, a reduzir o preço final do produto. Estamos, assim, perante uma opção dos órgãos estaduais

⁵ RONALD COASE, apesar de partir de problemas análogos, diverge das propostas de PIGOU, procurando a solução não na intervenção do Estado mas antes na atribuição de um valor ao direito de poluir e na atribuição de um custo ao exercício desse direito. Com a titularização daquele direito numa licença e a elevação do custo desta, o seu titular vai investir em tecnologias não poluentes, vendendo a licença no mercado a outros operadores que pretendam levar a cabo actividades poluentes. O *teorema de Coase*, fundado nestas premissas, pretende então explicar como as externalidades económicas podem ser corrigidas e internalizadas pela negociação entre as partes afectadas, *sem necessidade de intervenção de uma entidade pública*, desde que os direitos de propriedade sejam bem definidos (titularizados em licenças) e haja uma possibilidade de transacção ou negociação livre entre os seus titulares, sem estes terem de suportar custos de transacção. Como é sabido, foi com base no pensamento de COASE, o prémio Nobel da Economia de 1991, que se criaram os mecanismos de “comércio de emissões”, cuja maior concretização, até à data, se consubstancia no Protocolo de Quioto.

para influenciar o comportamento dos agentes económicos no mercado, com o objectivo de fazer face às externalidades ambientais negativas e, nestes termos, utilizando um instrumento de mercado⁶ para o desempenho da tarefa pública de tutela ambiental.

Desta forma, a doutrina tem vindo a debruçar-se sobre os diversos expedientes tributários – não apenas as *taxas* e os *impostos ecológicos* mas, porventura sobretudo, os *benefícios fiscais ambientais* – utilizados com finalidades de protecção ambiental, os quais têm também subjacente a ideia de fazer pagar os danos ambientais àqueles que os provocam, isto é, aos próprios poluidores⁷.

Note-se que, em Portugal, a legitimidade jurídico-constitucional para utilizar os mecanismos tributários para as tarefas de tutela ambiental é inquestionável: para além da previsão da tutela ambiental e dos direitos ambientais como tarefa fundamental do Estado (alíneas d) e e) do art. 9.º da CRP), desde a revisão constitucional de 1997 que passou a fazer parte do elenco das incumbências do Estado destinadas a “assegurar o direito ao ambiente, no quadro de um desenvolvimento sustentável”, constantes do n.º 2 do art. 66.º, a de “Assegurar que a política fiscal compatibilize desenvolvimento com protecção do ambiente e qualidade de vida” (al. h)). Norma esta que, segundo GOMES CANOTILHO e VITAL MOREIRA⁸, aponta para o recorte de um *direito fiscal do ambiente* que tome em conta a operacionalidade dos instrumentos fiscais no sentido de captarem a colaboração de entidades privadas.

No que toca à distinção entre as *taxas ecológicas* e os *impostos ecológicos*, as primeiras podem surgir como contrapartida da prestação de serviços ambientais ou da utilização, ocupação ou aproveitamento de bens ecológicos do domínio público (salientando-se sobretudo a contraprestação concretizada nos custos suportados pela Administração na recolha, tratamento e/ou eliminação dos resíduos). Neste âmbito, CLÁUDIA SOARES autonomiza as *taxas sobre a poluição* (que tomam em conta a quantidade e as características da poluição gerada), as *taxas administrativas latu sensu* (que se apresentam como correspectivos da prestação de serviços públicos individualizados, podendo traduzir-se na utilização de estruturas de depósito ou no tratamento ou eliminação de emissões poluentes), as *taxas sobre os produtos* (aplicadas a bens cuja produção, consumo ou eliminação causa danos ambientais), as *taxas devidas por licenças* (pela remoção de um obstáculo jurídico ao qual esteja associado um impacte ambiental negativo, como acontece por exemplo no licenciamento de actividades perigosas) e as *taxas devidas pela utilização do domínio público*, quando tal utilização seja susceptível de individualização⁹.

Já os *impostos ambientais* propriamente ditos têm antes de mais uma finalidade *reditícia*, *recaudatória* ou *redistributiva*, isto é, orientam-se para a *percepção de receitas*, recolhendo fundos que vão depois ser aplicados na despesa pública ambiental. No entanto, não deixam de prosseguir objectivos *incentivantes*, dirigidos à preservação e promoção da qualidade ambiental, incitando os poluidores potenciais a alterarem os seus comportamentos num sentido “ambientalmente amigo”, sendo esta segunda finalidade a que dá sentido à figura

⁶ De acordo com a doutrina norte-americana, os *instrumentos de mercado* propriamente ditos reportam-se às medidas destinadas a transpor os custos económicos das acções de prevenção, combate e resposta à poluição e aos danos ambientais para o mercado, concretizando-se em “sistemas de controlo da poluição baseados na imposição de um encargo em dinheiro sobre a emissão de uma quantidade de um dado poluente numa dada unidade de tempo. O encargo pode assumir a forma de uma taxa ou imposto estabelecido pelo regulador, habitualmente referida como uma taxa *Pigouviana* (...). Em alternativa, o encargo pode ser imposto exigindo às fontes que comprem autorizações, ao governo ou a outras autoridades, autorizando a emissão de uma quantidade de um dado poluente numa dada unidade de tempo”: cfr. THOMAS W. MERRIL, “Explaining Market Mechanisms”, *University of Illinois Law Review*, vol. 2000, nº 1, p. 275-298 (p. 276).

⁷ Neste sentido, cfr. CASALTA NABAIS, “Tributos com fins ambientais”, in: JOSÉ CASALTA NABAIS, *Por um Estado Fiscal Suportável – Estudos de Direito Fiscal*, Almedina, Coimbra, Vol. III, 2010, p. 173-207. Circunscrevendo-nos à doutrina nacional constitui uma sua outra referência incontornável a obra monográfica de CLÁUDIA SOARES: *O Imposto Ecológico – Contributo para o Estado dos Instrumentos Económicos de Defesa do Ambiente*, Coimbra Editora, Studia Iuridica n.º 58, 2001.

⁸ Cfr. *Constituição da República Portuguesa – Anotada*, vol. I, Almedina, Coimbra, 2007, p. 852.

⁹ Cfr. CLÁUDIA SOARES, *O Imposto Ecológico*, cit., p. 167-172.

do imposto ambiental: é a preservação e promoção do ambiente que caracteriza a verdadeira natureza ambiental do tributo, uma vez que os verdadeiros tributos ambientais têm por base e medida o princípio do poluidor pagador e não o princípio da capacidade contributiva, que constitui o critério central e a medida dos impostos fiscais e, também, dos “falsos” impostos ambientais que têm natureza meramente recaudatória¹⁰. O facto de poder coexistir na figura do imposto ecológico esta dupla finalidade leva a doutrina¹¹ a distinguir entre os impostos ambientais em sentido técnico, estrito ou próprio ou simplesmente *impostos ambientais* e os *impostos ambientais em sentido amplo, atécnico ou impróprio* ou impostos ambientalmente relevantes. Ao passo que os primeiros prosseguem finalidades extrafiscais que funcionam como um incentivo aos contribuintes-poluidores para adoptarem condutas promocionais do ambiente, fomentando a alteração comportamental, designadamente no sentido de diminuir as actividades e emissões poluentes, os segundos visam, antes de mais, arrecadar receitas, recorrendo a uma realidade poluente em termos da sua base de incidência, sendo por tais razões considerados falsos tributos ambientais.

No caso da verdadeira tributação ambiental – dos *impostos ambientais* propriamente ditos – o legislador deve ater-se a circunstâncias “ambientais” ou “ecológicas” na selecção dos factos tributários ou factos geradores do imposto, sejam eles a geração de emissões atmosféricas poluentes, o lançamento de efluentes, a exploração de recursos naturais, a utilização de processos de produção poluentes, a afectação de zonas protegidas, o fabrico de produtos nocivos para o ambiente, etc. Estamos assim perante factos que fazem nascer a obrigação de imposto não por serem reveladores de capacidade contributiva dos contribuintes mas por suscitarem a intervenção do *princípio do poluidor-pagador*, considerado o *critério de justiça dos impostos ambientais*¹².

Acrescente-se, por último, que, segundo CLÁUDIA SOARES¹³, podemos distinguir de entre os *impostos ecológicos aqueles que incidem sobre as emissões poluentes* (a sua base tributária é constituída pela medição ou peso das emissões poluentes), *sobre produtos* (incidem em bens que indiciem a produção de emissões poluentes, nomeadamente quando se associam danos ambientais à produção, obtenção ou consumo de um produto e/ou à sua eliminação final ou das suas embalagens) e *sobre a extracção de recursos naturais* (visam incentivar os agentes económicos a extrair os recursos naturais de forma moderada e ambientalmente sustentável, sem comprometer a capacidade de regeneração de tais recursos).

É neste contexto – onde se manifesta a impossibilidade de o poder político se manter indiferente a esta forma de enfrentar a questão ambiental – que, em tempo relativamente recente, foi publicado o Decreto-Lei n.º 108/2007, de 12 de Abril, o qual “Estabelece uma taxa ambiental sobre as lâmpadas de baixa eficiência energética”. Ora, como veremos, apesar de o legislador qualificar o novo tributo, de forma expressa, como uma “taxa”, o seu regime jurídico levanta as mais sérias suspeitas de que se tratará, afinal, de um imposto. Como sabemos, no domínio da distinção entre os diversos tributos – hoje concretizada no artigo 4.º da Lei Geral Tributária, doravante LGT¹⁴ – o nome não é tudo e a referência do legislador não resolve, por si só, a questão, sendo necessário debruçarmo-nos sobre as regras disciplinadoras do tributo em questão – sobre o seu *regime* – para que seja possível determinar perante que tipo de tributo estamos. Com a consciência de que, particularmente ao nível jurídico-constitucional, continua a existir uma profunda diferença entre a disciplina reguladora de um e de outro tributo.

¹⁰ Neste sentido, cfr. CLÁUDIA SOARES, *O Imposto Ecológico*, cit., especialmente p. 290-295; e CASALTA NABAIS, “Tributos com fins ambientais”, cit., em particular p. 191-193.

¹¹ Cfr., por todos, AA. e *ob. cit.* na nota anterior, *loc. cit.*

¹² Cfr. CASALTA NABAIS, “Tributos com fins ambientais”, p. 198.

¹³ Cfr. *O Imposto Ecológico*, cit., p. 409 e segs.

¹⁴ Aprovada pelo Decreto-Lei n.º 398/98, de 17 de Dezembro e alterada pela última vez por intermédio da Lei n.º 55-A/2010, de 31 de Dezembro (Orçamento de Estado para 2011).

3. Distinção entre imposto e taxa – uma velha questão sempre actual

Pelo que acabámos de realçar, afigura-se decisivo analisar o regime do tributo em causa, procurando determinar se estamos perante uma verdadeira taxa ou antes em face de um imposto. O Decreto-Lei n.º 108/2007, de 12 de Abril, refere-se a uma “taxa”, mais concretamente à *taxa sobre as lâmpadas de baixa eficiência energética*. À imagem dos impostos, as taxas são, enquanto tributos (receitas coactivas do Estado), uma das principais receitas do Estado, isto é, uma das formas que este tem para obter os recursos financeiros indispensáveis à sua existência e à criação e manutenção dos variados bens e serviços públicos de que beneficiamos enquanto cidadãos¹⁵.

A sua especificidade prende-se com o facto de pretenderem retribuir uma contraprestação *específica* de um qualquer bem ou serviço prestado pelo Estado ou por um outro ente que exerça funções públicas ao contribuinte. Por isso se diz que as taxas são tributos *bilaterais*, pois aqui ambos (Estado e contribuinte) são credores e devedores de uma determinada obrigação. Do lado do primeiro verifica-se o dever de prestar o serviço solicitado¹⁶, enquanto que ao segundo cabe o correspondente dever de pagar a contraprestação (taxa) exigida por esse serviço, taxa essa que deve ser proporcional em relação ao serviço em causa.

Este comportamento requerido pelo particular/contribuinte ao Estado, do qual resulta a obrigação de pagar a taxa fixada, pode concretizar-se numa das três situações previstas no art. 4.º, n.º 2 da LGT, o qual determina que “as taxas assentam na *prestação* concreta de um serviço público¹⁷, na *utilização* de um bem do domínio público¹⁸ ou na *remoção* de um obstáculo jurídico ao comportamento dos particulares¹⁹” (itálicos nossos).

Como é sabido, para além das taxas, existe um outro tipo de receitas coactivas, mais relevantes na tarefa de arrecadação de receitas²⁰: os impostos²¹. Aqui, ao contrário do que se verifica nas taxas, não há uma contraprestação específica que corresponda ou justifique o montante de imposto a pagar, dizendo-se por isso que os impostos são tributos unilaterais. A contraprestação que a este se pode associar revelar-se-á nos inúmeros serviços e bens públicos genericamente garantidos pelo Estado a toda a sociedade e que não podem ser

¹⁵ Como refere SÉRGIO VASQUES, “Do ponto de vista finalístico, enfim, os tributos públicos definem-se pelo objectivo da angariação da receita, servindo prototipicamente para trazer às entidades públicas os meios necessários ao exercício das suas funções”: cfr. *O Princípio da Equivalência como Critério de Igualdade Tributária*, Almedina, 2008, p. 134.

¹⁶ Ou, como veremos já de seguida, permitir a utilização do bem do domínio público ou, ainda, remover um obstáculo jurídico ao comportamento do particular.

¹⁷ Como é o caso das propinas pagas pelos estudantes do Ensino Superior pelos serviços requisitados nas respectivas instituições públicas de ensino.

¹⁸ Por exemplo, utilização de auto-estradas, da qual resulta a obrigatoriedade de pagamento de portagens.

¹⁹ Nomeadamente, a autorização de uso e porte de arma – indevidamente conhecida como “Licença de uso e porte de arma”, já que estamos, mais concretamente, perante uma dispensa (o particular fica dispensado de um certo comportamento omissivo que é imposto a toda a sociedade, neste caso, o de não transportar consigo uma arma) e não uma verdadeira licença, que consiste na atribuição de um direito pretendido pelo particular, do qual este não era detentor.

²⁰ De facto, a maioria das receitas arrecadadas pelo nosso Estado provém dos múltiplos impostos por este criados, o que conduz à consideração de Portugal como um “Estado fiscal”, já que a maioria das suas actividades públicas são financiadas por impostos.

²¹ É legítimo falar ainda de uma terceira categoria, a das *contribuições especiais e demais contribuições financeiras*. Entendemos, no entanto, que para uma análise especificamente jurídico-fiscal – em particular de uma perspectiva jurídico-constitucional – é mais correcta a opção por uma divisão dicotómica dos tributos em impostos e taxas, na medida em que aquela terceira categoria acaba por se reconduzir a uma taxa ou a um imposto: apesar de aparentemente se ter optado constitucional e legalmente por essa tripartição – art. 165.º, n.º 1, i) da Constituição da República Portuguesa (doravante CRP) e arts. 3.º, n.º 2 e 4.º, n.º 3 da LGT – a verdade é que a CRP apenas estabelece um regime para os impostos e outro para as taxas e demais contribuições financeiras, não autonomizando um regime específico para estas últimas. Para além disto, se atentarmos ao conteúdo do art. 4.º, n.º 3 da LGT, veremos que a figura das “contribuições especiais” se reconduz à categoria dos impostos, não restando espaço para a terceira categoria das contribuições especiais: cfr. JOSÉ CASALTA NABAIS, *Direito Fiscal*, 6.ª edição, Almedina, 2010, p. 20.

individualizados ou cobrados especificamente a cada pessoa que os utiliza, porque todos beneficiamos deles de forma não individualizada²² e, nessa medida, recai sobre aqueles que podem (que demonstrem *capacidade contributiva* para tal²³) cumprir o *dever fundamental* de contribuir, na medida dessa capacidade²⁴, para que o Estado disponha dos recursos necessários para garantir a manutenção desses bens.

Outra diferença de fundo que importa referir entre as taxas os e impostos diz respeito, como já deixámos antever *supra*, ao regime jurídico-constitucional previsto para cada um dos casos. É que, se a CRP apenas inclui na reserva relativa da Assembleia da República (AR) o *regime geral* das taxas, deixando assim para o legislador ordinário um amplo espaço de conformação desse regime, o mesmo não se passa com os impostos que, segundo os arts. 165.º, n.º 1, i) e 103.º n.º 2, estão sujeitos a um regime mais rigoroso que atribui à AR a reserva para os criar e regular²⁵. Assim diz-se que este momento principal da vida do imposto, que inclui a sua criação, a determinação do facto gerador, dos sujeitos activo e passivo da obrigação de imposto, da definição abstracta do montante a pagar e dos benefícios fiscais, conhecido como o momento da *definição normativa*, está sujeito ao princípio da legalidade fiscal²⁶. A sujeição a este princípio implica que só a AR pode decidir criar ou não um imposto e, em caso afirmativo, determinar a sua disciplina jurídica, sob pena de nos depararmos com um imposto organicamente inconstitucional²⁷, já que é este o único órgão constitucionalmente competente para tratar de tais matérias e, na eventualidade de ser o Governo a fazê-lo, este necessita, para garantir a constitucionalidade da sua actuação, de uma lei de autorização, nos termos e com os limites definidos do art. 165.º da CRP.

²² Podemos dar, como exemplos mais óbvios, a segurança (garantida pelas forças policiais), a defesa nacional ou a representação externa do Estado.

²³ A capacidade contributiva é determinada, segundo o art. 4.º, n.º 1 da LGT, pela obtenção de rendimentos, titularidade de património e aquisição de bens de consumo.

²⁴ O princípio da igualdade implica aqui, não que todos contribuam com o mesmo valor de imposto, mas com um valor proporcional à capacidade de cada um, pois tratar como iguais (exigir o mesmo montante) contribuintes desiguais (com diferentes rendimentos e patrimónios) seria uma flagrante violação deste princípio fundamental, que determina que se tratem como iguais situações iguais, e como desiguais situações desiguais, na medida dessa desigualdade.

²⁵ Ou ao Governo, mediante autorização da AR, já que se trata de áreas *relativamente* reservadas à competência desta última. Por isso se diz que há aqui uma *reserva de lei formal*, na medida em que a AR é sempre chamada a intervir no processo de criação e regulação dos impostos, independentemente de ser esta a criar o imposto e determinar o seu regime ou a dar apenas uma autorização para que o Governo o possa fazer. Esta regulamentação deve ser, com respeito pelo princípio da *reserva material de lei*, o mais densa e completa possível, de modo a evitar dúvidas quanto ao seu regime e impedir a sua incorrecta interpretação e aplicação, seja pela Administração, seja pelos Tribunais – sem prejuízo de eventuais conceitos indeterminados que se possam considerar necessários e adequados à situação concreta e de outros espaços de apreciação que sempre têm de existir, nomeadamente em nome da praticabilidade das soluções plasmadas na lei. Sobre esta matéria, caracterizando aquilo que denomina por *princípio da reserva material, substancial ou conteudística de lei*, cfr. CASALTA NABAIS, *Direito Fiscal*, cit., p. 136-143.

²⁶ Princípio que está ligado à ideia de auto-tributação dos impostos, isto é, o facto de a criação e regulação dos impostos ser de reserva parlamentar significa que estes (pelo menos em termos teóricos) dependem da aprovação dos próprios contribuintes, já que a sua vontade é representada, precisamente, pela via parlamentar. Sobre os momentos da vida do imposto, apelidando este primeiro momento como o do *estabelecimento, criação, instituição ou incidência* do imposto, cfr. CASALTA NABAIS, *Direito Fiscal*, cit., p. 38.

²⁷ Será organicamente inconstitucional pelo facto de o órgão que criou o imposto ou determinou o seu regime não ser o órgão competente para tal. Normalmente a esta inconstitucionalidade vem associada a inconstitucionalidade formal, pois sendo o Governo o outro órgão de soberania com competência legislativa, a par da AR, estará assim a invadir áreas de reserva relativa da AR, emitindo decretos-leis que, para serem constitucionalmente admissíveis, teriam de adoptar a forma de decretos-leis autorizados, tendo por base uma autorização expressa da AR que, sob a forma legal, dê permissão para regular essas áreas reservadas, de modo, precisamente, a evitar a inconstitucionalidade orgânica e formal do diploma.

4. O regime jurídico da taxa sobre as lâmpadas de baixa eficiência energética

A taxa sobre lâmpadas de baixa eficiência energética foi criada pelo Decreto-Lei 108/2007, de 12 de Abril, no qual se estabelece o regime que lhe é aplicável, esclarecendo-se logo à partida que esta tem o objectivo de “compensar os custos que a utilização de tais lâmpadas imputa ao ambiente e estimular o cumprimento dos objectivos nacionais em matéria de emissões de CO₂” (n.º 1 do art. 1.º).

No artigo 2.º deste diploma legal prevêem-se como sujeitos passivos da taxa²⁸ os produtores e importadores de lâmpadas de baixa eficiência energética que tenham o objectivo de as comercializar em território português. A taxa é calculada de acordo com a fórmula prevista no art. 3.º, incluindo-se depois o seu valor no preço de venda ao público das lâmpadas.

Assim, e de acordo com as Portarias n.º 54/2008, de 18 de Janeiro, do Ministério da Economia e da Inovação, e n.º 63/2008, de 21 de Janeiro, dos Ministérios do Ambiente, do Ordenamento do Território e do Desenvolvimento Regional e da Economia e da Inovação, que vêm concretizar o regime previsto no Decreto-Lei, as lâmpadas incandescentes de utilização genérica sem halógeno e as de vapor de mercúrio de alta pressão sem iodetos ficam sujeitas a uma taxa de € 0,41 e € 6,77, respectivamente, taxa essa que será acrescida ao valor comercial do produto, determinando o art. 6.º, n.º 5, do Decreto-Lei que “os retalhistas e grossistas que comercializem lâmpadas devem autonomizar nas respectivas facturas o valor da taxa objecto do presente decreto-lei”.

Nestes termos, deparamo-nos com uma situação de *repercussão legal* do tributo e, desse modo, para além dos produtores e importadores previstos no art. 2.º do Decreto-Lei, também os clientes que adquiram este tipo de lâmpadas serão sujeitos passivos desta taxa (aqui em sentido amplo), na medida em que, enquanto *contribuintes indirectos*, vão ser eles a suportar economicamente o “desfalque patrimonial” resultante da aplicação da taxa ao produto que estão a comprar.

Para além do que já foi aqui referido, o Decreto-Lei em apreço determina ainda a consignação das receitas provenientes desta taxa ao Fundo Português de Carbono (FPC) e ao Fundo de Eficiência Energética (FEE), com a atribuição de 80% do valor total das mesmas ao primeiro e de 20% ao segundo. Essas verbas devem servir os objectivos de aquisição de “créditos de emissão de gases com efeito de estufa” e de financiamento de “medidas de divulgação e sensibilização sobre iluminação e (...) campanhas de troca para lâmpadas de elevada eficiência energética”, respectivamente. As finalidades pretendidas com estas medidas consistem não só em desincentivar os consumidores a adquirir estas lâmpadas, consideradas prejudiciais para o ambiente, onerando-se assim o seu consumo com um preço mais elevado em comparação com o das lâmpadas “amigas do ambiente”, como também, através dessas receitas, contribuir com medidas de protecção ambiental e sensibilização da população para participar nesta tarefa que, afinal, visa o bem geral e o interesse de toda a comunidade.

5. O “chumbo” do tributo em apreço no teste da bilateralidade

O conhecimento das diferenças que anteriormente referimos ao nível das especificidades das taxas e dos impostos e dos seus regimes jurídicos respectivos ganha imensa relevância no que toca à qualificação do tipo de tributo com que nos deparamos em cada caso. A verdade é que o facto de os impostos estarem sujeitos a normas mais apertadas e pouco flexíveis, determinando-se constitucionalmente a obrigatoriedade de aprovação parlamentar não só

²⁸ Sujeitos passivos em sentido amplo são aqueles sobre os quais impende a obrigação tributária (contribuintes) e obrigações acessórias. Referimo-nos aqui, no entanto, aos sujeitos passivos em sentido estrito, isto é, aqueles a quem a lei impõe o dever de pagar o imposto (devedores do imposto).

da sua criação, como também da parte mais relevante do regime que os disciplina, faz com que, não raras vezes, entidades incompetentes em matéria de criação e regulamentação fiscal deste tipo especial de tributos optem por os disfarçar sob a designação de taxas, apenas para escapar às exigências constitucionais que ditam a intervenção da AR, permitindo-se assim abusivamente a si próprias o exercício de um poder que lhes está vedado.

Daí que, para efeitos de determinação do verdadeiro tipo de tributo que se esconde por detrás da denominação de “taxa” seja necessário submetê-lo a uma “prova de veracidade” que, analisando objectivamente as características desse tributo, irá determinar a sua natureza e, consequentemente, o regime constitucional a que deverá obedecer. Essa determinação depende de dois testes ou duas fases, sendo o primeiro teste relativo ao carácter bilateral e o segundo – que só se realizará no caso de se ter concluído pelo carácter bilateral do tributo – referente à sua proporcionalidade. Se ele “sobreviver” às duas fases é porque nos encontramos, de facto, perante uma taxa. Caso o resultado seja negativo em algum dos testes (pode ser logo negativo no primeiro teste, ou positivo no primeiro mas negativo no segundo) significa que o tributo em causa é, na verdade, um imposto e, como tal, encontra-se vinculado às limitações que a Constituição impõe a esta categoria de receitas coactivas.

Seguindo estes testes, numa primeira fase o que está em causa é determinar se estamos perante uma prestação pecuniária cujo pagamento resulta de uma vantagem específica e directa recebida pelo contribuinte (vantagem que se pode manifestar, como já referimos *supra*, nos benefícios derivados da prestação de um serviço público, na remoção de um limite jurídico ou na utilização de um bem do domínio público) ou se, pelo contrário, o tributo em causa é manifestamente unilateral.

Se do primeiro teste concluirmos que o tributo se apresenta como bilateral devemos passar à segunda fase²⁹, onde importa determinar se o valor da contraprestação a que o contribuinte está obrigado é ou não proporcional ao bem ou serviço recebido em troca desta (já que, por norma, as taxas são proporcionais àquilo que recebemos como contrapartida), ou se está a ser determinado por padrões de manifestação da capacidade contributiva.

Assim, se submetermos a “taxa” sobre lâmpadas de baixa eficiência energética a estes testes, poderemos concluir que o resultado se revelará, logo na primeira fase, negativo. Senão vejamos: o próprio art. 1.º do Decreto-Lei refere que o objectivo desta taxa é a *compensação* dos “custos que a utilização de tais lâmpadas imputa ao ambiente”. Ora, a finalidade das taxas deve ser a de compensar uma determinada despesa que uma entidade estadual tenha na atribuição de uma vantagem individualizada e não a de tentar contrabalançar eventuais danos causados por essa vantagem³⁰. Como é fácil concluir, não há aqui nenhuma despesa por parte de uma entidade pública na concessão de uma vantagem, nem poderia haver, já que não nos deparamos, no caso concreto, com qualquer tipo de bem ou serviço prestado por aquela ao contribuinte, na medida em que o que determina a obrigação deste último pagar a “taxa” em causa é a produção ou importação das lâmpadas para futura comercialização, o que significa que estamos, na verdade, perante um tributo unilateral e não bilateral, pois não há qualquer contraprestação específica que justifique a cobrança da taxa.

Para além disto é ainda determinado, no mesmo artigo, um segundo objectivo de estimulação do “cumprimento dos objectivos nacionais em matéria de emissões de CO₂”, havendo portanto uma intenção específica de angariação de meios financeiros com o objectivo de

²⁹ Como explica SÉRGIO VASQUES, “enquanto um tributo seja exigido *por ocasião* de uma prestação administrativa não se lhe deve rejeitar a qualidade de imposto; só se lhe deve rejeitar essa qualidade quando a prestação administrativa constitua a sua *razão* de ser e esse tributo vise a respectiva compensação”: cfr. *O Princípio...*, cit., p. 137.

³⁰ Mesmo que esta possibilidade fosse viável, a taxa determinada neste caso concreto revela-se, a nosso ver, bastante inadequada aos objectivos pretendidos (de compensar os danos causados ao ambiente), na medida em que esses malefícios causados pelo recurso a lâmpadas pouco eficientes terão, com certeza, um peso económico (já para não falar nas repercussões a nível de saúde) que não poderá ser compensado com uma taxa de € 0,41 por cada lâmpada vendida.

facilitar o cumprimento de objectivos determinados externamente (pelo Protocolo de Quioto e pela sua concretização ao nível europeu, por intermédio do mecanismo de Comércio Europeu de Licenças de Emissão, CELE³¹) para Portugal. Ora, como explica SÉRGIO VASQUES, “para que um tributo se possa qualificar como taxa é necessário que (...) possua a finalidade de compensar o custo ou valor da *prestação* em que assenta”³², finalidade essa que, se já é difícil de encontrar no primeiro objectivo referido, será de todo inexistente no segundo.

Por outro lado, o art. 5.º do mesmo Decreto-Lei estabelece a consignação destas receitas ao Fundo Português de Carbono e ao Fundo de Eficiência Energética, vindo reafirmar o que já foi anteriormente dito, na medida em que, se estivéssemos de facto perante uma verdadeira taxa, as receitas resultantes desta seriam consignadas às entidades que tivessem que suportar custos e despesas resultantes da vantagem atribuída ao contribuinte e não a outros entes cujas actividades não estejam directamente relacionadas com essas eventuais despesas.

Por tudo isto defendemos que a taxa em análise não é uma verdadeira taxa, mas sim um imposto.

6. Algumas especificidades do tributo em apreço – a confirmação da sua natureza de imposto ambiental

Ainda que não seja um factor que influencie a principal questão que temos vindo a debater – a natureza jurídico-fiscal do tributo sobre as lâmpadas de baixa eficiência energética – não deixa de ser importante enquadrar esta “taxa” nas obrigações do Estado português enquanto membro da União Europeia (UE), organização no seio da qual se assumiu o desiderato de deixar de produzir as lâmpadas em causa. Com base no enquadramento ditado pela Directiva 2009/125/CE, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 21 de Outubro, relativa à criação de um quadro para definir os requisitos de concepção ecológica dos produtos relacionados com o consumo de energia e, sobretudo, nas imposições ditas pelo Regulamento (CE) n.º 244/2009, da Comissão, de 18 de Março de 2009, que dá execução à Directiva 2005/32/CE, do Parlamento Europeu e do Conselho, no que respeita aos requisitos de concepção ecológica para as lâmpadas domésticas não direccionais, a UE decidiu proibir as lâmpadas incandescentes tradicionais, determinando a sua substituição progressiva por lâmpadas mais ecológicas e de maior eficiência energética, retirando as primeiras de forma gradual do mercado europeu, prevendo a saída das lâmpadas incandescentes por fases, de acordo com a sua potência.

Este enquadramento não é despendido e deve ser tido em conta como pano de fundo para o estudo de outras características da (pretensa) “taxa” sobre este tipo de lâmpadas, a que nos dedicaremos de seguida.

E convém começar por ter em conta que, em função das várias formas de manifestação da capacidade contributiva que estão por detrás dos impostos, assim se autonomiza uma das mais relevantes classificações dos mesmos. Na verdade, incidindo os impostos sobre aquela capacidade contributiva, eles podem dividir-se em *impostos sobre o rendimento* (que tributam acréscimos obtidos através de salários, juros, rendas, lucros e outros proventos), *sobre o património* (a sua titularidade ou transmissão) e *sobre o consumo* (utilização dos rendimentos e do património para obter bens de consumo)³³, pois, como explica SÉRGIO VASQUES, “é o valor dos rendimentos que uma pessoa aufera, o valor do património que

³¹ Cfr. a Directiva 2003/87/CE, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 13 de Outubro, relativa à criação de um regime de comércio de licenças de emissão de gases com efeito de estufa na Comunidade, transposta para a ordem jurídica portuguesa pelo Decreto-Lei n.º 233/2004, de 14 de Dezembro, alterado pela última vez pelo Decreto-Lei n.º 30/2010, 8 de Abril.

³² Cfr., *O Princípio...* cit., p. 142. Itálico nosso.

³³ Cfr. art.º 104.º da CRP.

uma pessoa possui ou o valor do consumo que realiza que nos dá a noção exacta da força económica que ela tem para suportar o imposto”³⁴.

O imposto sobre as lâmpadas insere-se claramente nesta última categoria de impostos sobre o consumo, na medida em que, apesar de ser o produtor/vendedor que é considerado o sujeito passivo *stricto sensu* da obrigação fiscal, é o consumidor/comprador que, por via da repercussão fiscal do imposto, vai suportar o seu valor, aquando da aquisição do produto a ele sujeito, sendo este, nas palavras de CASALTA NABAIS, o “verdadeiro contribuinte”³⁵. Em termos mais específicos, este imposto reconduz-se a uma categoria específica: a dos Impostos Especiais sobre o Consumo (IEC’s)³⁶.

Como refere SÉRGIO VASQUES, “os impostos especiais de consumo (...) têm assentado na ideia de que a tributação selectiva do álcool, do tabaco e dos *produtos energéticos* se justifica em virtude dos *custos de ambiente* e saúde pública que o seu consumo produz”. Assim, as bases que melhor determinam o valor do imposto a cobrar por estes bens especiais devem manifestar não no valor destes, mas nos “elementos que melhor revelam os custos que o consumo dos produtos tributáveis gera *sobre o ambiente* e a saúde pública”³⁷, algo que, como se poderá verificar pela fórmula adoptada para determinar o valor do tributo a cobrar por cada lâmpada de baixa eficiência energética, presente no art. 3.º do Decreto-Lei n.º 108/07, se verifica plenamente no caso sob análise, pois aquela assenta na potência da lâmpada, na sua duração média e, principalmente, na emissão de CO₂ estimada pelo seu consumo. Para além disto, o próprio Decreto-Lei determina expressamente no seu art.º 1.º que o primeiro objectivo deste tributo é “compensar os custos que a utilização de tais lâmpadas imputa ao ambiente”, inserindo-se perfeitamente na lógica subjacente aos IECs de que nos fala o Autor *supra* citado. Assim, “a base tributável do imposto sobre os produtos petrolíferos e energéticos [no qual consideramos poder incluir lâmpadas, por serem, exactamente, produtos energéticos] (...) assenta na qualidade e composição destes produtos (..) [visando] aproximar o imposto do custo ambiental que eles tendem a produzir”³⁸.

Uma outra importante distinção a fazer a este nível é entre *impostos fiscais* e *extrafiscais*. Enquanto que os primeiros têm a finalidade de angariar receitas que irão financiar as actividades gerais do Estado, os segundos já se prendem mais com intenções económicas e sociais, pretendendo orientar e moldar os comportamentos da sociedade de modo a evitar certas condutas ou tendências que se têm como indesejadas, por colidirem com determinados interesses ou bens. Essas condutas a evitar serão, assim, o facto gerador do imposto, ficando oneradas com uma carga fiscal que pretende afastar os cidadãos da sua prática, já que o objectivo do legislador – pelo menos em termos ideais – é que deste tipo de impostos resulte 0% de receita. Só deste modo estará cumprida a sua finalidade. Por isso se diz que estes impostos extra-fiscais são verdadeiros “impostos suicidas”³⁹ ou, na terminologia alemã, “impostos sufocantes”, por a sua finalidade principal ser a de evitar certos comportamentos económicos e sociais

³⁴ Cfr. *O Princípio...* cit., p. 465.

³⁵ Cfr. *Direito Fiscal*, cit., p. 620 e seg.

³⁶ Alguns IEC’s estão regulados no Código dos Impostos Especiais de Consumo, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 73/2010, de 21 de Junho (alterado pela Lei n.º 12-A/2010, de 30 de Junho e pela Lei n.º 55-A/2010, de 31 de Dezembro), diploma que, todavia, apenas regula três impostos especiais: o Imposto sobre Produtos Petrolíferos (ISP), o Imposto sobre o Alcool e as Bebidas Alcoólicas (IABA) e o Imposto sobre o Tabaco (IT), ficando nomeadamente de fora do seu âmbito de aplicação o Imposto sobre Veículos (ISV) e o Imposto Único de Circulação (IUC).

³⁷ Cfr. *O Princípio*, cit., p. 473 (itálicos nossos). O Autor refere ainda (cfr. p. 477) a tendência comunitária de introduzir nesta área o “princípio da equivalência ou do ‘poluidor-pagador’ que surge nas propostas comunitárias como princípio estruturante, caminhando-se no sentido da introdução de bases tributárias específicas compostas por indicadores de natureza ambiental”.

³⁸ Cfr. SÉRGIO VASQUES, *O Princípio*, cit., p. 474.

³⁹ Como explica CASALTA NABAIS, os “impostos extrafiscais, cuja finalidade principal é (...) evitar ou obstar à verificação do respectivo pressuposto de facto ou facto gerador [configuram-se] (...) como verdadeiros impostos suicidas”: cfr. *Direito Fiscal*, cit., p. 19.

dos respectivos destinatários⁴⁰. Sendo também essencial, para confirmar esta qualificação, que o contribuinte disponha de uma *alternativa*, uma vez que só assim é possível *orientar* a escolha dos consumidores. Alternativa que, no nosso caso, existe, consubstanciando-se nas lâmpadas de elevada eficiência energética disponíveis no mercado (em princípio lâmpadas fluorescentes compactas).

O imposto sobre lâmpadas de baixa eficiência energética parece enquadrar-se perfeitamente neste grupo de impostos, na medida em que a intenção a este inerente é, de facto, dissuadir os consumidores da compra dessas lâmpadas. No entanto, esta não é a sua única função. Encontramos aqui um misto de fiscalidade e extrafiscalidade, já que, para além deste objectivo “suicida”, certo é que também preenche as finalidades de angariação de receitas para permitir o cumprimento de certas tarefas e objectivos atribuídos ao FPC e ao FEE, que são os titulares dessas receitas. Esta, aliás, é uma nota comum à figura dos *impostos ecológicos*, em geral, pois vimos já que a doutrina tem vindo a enfatizar⁴¹ que estes impostos comungam de uma finalidade *reditícia*, *recaudatória* ou *redistributiva* (orientam-se para a percepção de receitas, recolhendo fundos que em princípio virão a ser aplicados na despesa pública ambiental) e de objectivos *incentivantes*, direccionados para a preservação e promoção da qualidade ambiental, ao incentivarem os poluidores a adoptar formas de comportamento condizentes com essas finalidades⁴².

Nestes termos, será mais correcto dizer que nos encontramos perante um tributo que deve ser subsumido na categoria dos impostos ambientais em *sentido amplo*, *atécnico* ou *impróprio* (“impostos ambientalmente relevantes”) com os quais se visa, antes de mais, arrecadar receitas, recorrendo para o efeito a uma realidade poluente ou ambientalmente prejudicial – no caso, uma prática que se pretende pura e simplesmente banir, a da produção de lâmpadas incandescentes – em termos da sua base de incidência. O que não afasta ou exclui a natureza ambiental do tributo, em face do objectivo ou *finalidade extrafiscal primordial*, traduzida na preservação e melhoria do ambiente⁴³. No fundo, estamos num domínio onde os objectivos extrafiscais (o propósito de “moldar” comportamentos, afastando uma prática nociva para o ambiente e compensando o dano que a utilização da lâmpada trará para o ambiente) e financeiros (percepção de receitas) aparecem combinados. Para além do domínio ambiental, o próprio Preâmbulo do Código dos Impostos do Consumo recentemente revogado (referimo-nos ao Preâmbulo do Decreto-Lei n.º 566/99, de 22 de Dezembro, revogado pelo já citado Decreto-Lei n.º 73/2010, de 21 de Junho) reconhecia de forma expressa estarmos perante “figuras tributárias com uma técnica e terminologia muito particulares”, nomeadamente por se tratar de “figuras que combinam propósitos fiscais e extra-fiscais, nem sempre fáceis de destringar”.

7. A inconstitucionalidade da “taxa” sobre as lâmpadas de baixa eficiência energética

Como já foi explicado *supra*, o regime jurídico-constitucional das taxas é muito mais permissivo que o dos impostos, na medida em que estes estão sujeitos ao princípio da legalidade fiscal quanto a todo o seu regime “essencial”, ao passo que apenas o *regime geral* daquelas está subordinado às exigências acrescidas deste princípio, nomeadamente à reserva de lei parlamentar (relativa).

⁴⁰ Cfr. CASALTA NABAIS, *Contratos Fiscais (Reflexões acerca da sua admissibilidade)*, Coimbra Editora, 1994, p. 156 e 161 e seg.

⁴¹ Cfr., entre nós, CLÁUDIA SOARES, *O Imposto Ecológico – Contributo para o estudo dos instrumentos económicos de defesa do ambiente*, Coimbra Editora, Colec. *Studia Iuridica*, n.º 58, 2001, especialmente p. 290-295; e CASALTA NABAIS, “Tributos com fins ambientais”, in: JOSÉ CASALTA NABAIS, *Por um Estado Fiscal Suportável – Estudos de Direito Fiscal*, Almedina, Coimbra, Vol. III, 2010, p. 173-207 (em particular p. 192).

⁴² Cfr. *supra*, 2., especialmente notas 10 e 11.

⁴³ Assim, de forma expressa, CASALTA NABAIS, “Tributos com fins ambientais”, p. 192.

Apesar de ter sido “baptizado” com o nome de taxa, o tributo aqui tratado insere-se, como já referimos, no grupo dos tributos unilaterais, isto é, dos impostos, e, como tal, não será o nome que determina o regime sob o qual este se tem que reger, mas sim a sua “identidade material”.

No entanto, como temos vindo a verificar até agora, a identidade do imposto em questão é um pouco mista, pois, apesar de este ser claramente um imposto e não uma taxa, a sua função extrafiscal (ainda que imprópria) levanta algumas dúvidas doutrinárias em relação ao regime a que deve estar vinculado. A posição por nós adoptada segue a teoria daqueles que consideram que, apesar de este tipo de impostos não ter por base a constituição fiscal mas sim a económica, “como instrumento fiscal que [é] não se [pode] limitar a cumprir as fracas exigências do princípio da legalidade a observar no domínio da constituição económica”, devendo portanto estar sujeito à “observância do princípio da legalidade fiscal no que se refere à reserva de lei (parlamentar)”⁴⁴.

Assim, a identidade do tributo em causa determina que o seu “progenitor” não pode ser (pelo menos não autonomamente) o Governo, mas sim a AR, ou então aquele primeiro, mas com autorização desta. Ora, no preâmbulo do Decreto-Lei que cria e estabelece o regime deste imposto não há qualquer referência a uma lei de autorização da AR. Antes pelo contrário, a competência exercida através desse diploma legislativo é erradamente retirada do art.º 198º, n.º 1, a) da CRP, que se refere ao poder do Governo “fazer decretos-leis em matérias *não reservadas* à Assembleia da República” (itálico nosso). Tratando-se o tributo em questão de um imposto e não de uma taxa esta matéria insere-se no âmbito da matéria reservada da AR e, como tal, não havendo autorização da mesma para que o Governo exerça essa competência, este imposto revela-se orgânica e formalmente inconstitucional.

8. Conclusão

Pouco resta a dizer sobre a “pretensa” taxa sobre as lâmpadas de baixa eficiência energética, que o Governo optou por criar através de Decreto-Lei não autorizado, invocando a alínea a) do n.º 1 do artigo 198.º da Constituição, em vez de ter requerido a competente autorização legislativa à Assembleia da República.

Apesar de a criação e conformação deste tributo decorrer das obrigações assumidas perante os órgãos da UE, de que Portugal faz parte, e não obstante não pormos minimamente em causa a legitimidade *substancial* da criação deste tributo, mais um instrumento que vem enriquecer a panóplia de formas de acção orientadas para uma tutela ambiental mais efectiva e eficiente, que permita à nossa geração e às gerações vindouras desfrutar de um ambiente sadio e ecologicamente equilibrado, a verdade é que ao estar em causa um verdadeiro *imposto ambiental* o Governo deveria ter sido mais cuidadoso em termos orgânicos e formais, pois não dispõe da legitimidade para a criação do tributo pela forma que o fez. Felizmente, em nome da tutela ambiental em que todos estamos ou deveríamos estar determinados, a questão da inconstitucionalidade do diploma não foi suscitada e a “taxa” está a ser cobrada com vista ao objectivo último da erradicação das lâmpadas de baixa eficiência energética, compensando “os custos que a utilização de tais lâmpadas imputam ao ambiente, decorrentes do consumo ineficiente de energia” (cfr. n.º 1 do art. 1.º do Decreto-Lei n.º 108/2007).

José Eduardo F. Dias

Assistente da Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra

Joana Duarte Costa

Discente da Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra

⁴⁴ Cfr. CLÁUDIA SOARES, *O Imposto Ecológico*, cit., p. 331 e seg.