

**FISCALIDADE, AMBIENTE E ECONOMIA CIRCULAR: O CASO DOS TRIBUTOS
SOBRE O CONSUMO**

Francisco Carreira

Professor na Escola Superior de Ciências Empresariais do Instituto Politécnico de Setúbal

Ana Clara Borrego

Professora na Escola Superior de Tecnologia e Gestão do Instituto Politécnico de
Portalegre

Área Temática: A) Información Financiera y Normalización Contable

FISCALIDADE, AMBIENTE E ECONOMIA CIRCULAR: O CASO DOS TRIBUTOS SOBRE O CONSUMO

RESUMO

Esta investigação analisa, para o caso português, a evolução e o impacto dos tributos sobre o consumo na defesa e preservação do ambiente, em cerca de três décadas, e a sua relação com os objetivos da economia circular. Inventariámos 34 medidas fiscais, maioritariamente de mobilidade sustentável. O Estado procura, deste modo, incentivar pessoas e empresas a contribuírem para a melhoria do ambiente e para uma economia mais sustentável. Não obstante, se identificarem um conjunto coerente de normas fiscais ambientais, as mesmas encontram-se muito abaixo das suas potencialidades no contexto da Economia Circular, por falta de aposta nos seus vetores estratégicos.

PALAVRAS-CHAVE: Fiscalidade Ambiental, Fiscalidade Verde, Impostos sobre o Consumo (IVA, IEC, ISV, Taxas diversas)

RESUMEN

Esta investigación analiza, para el caso portugués, la evolución y el impacto de los impuestos sobre el consumo en la defensa y conservación del medio ambiente, en tres décadas, y su relación con los objetivos de la economía circular. Identificamos 34 medidas fiscales, mayoritariamente de movilidad sostenible a través de las cuales el Estado procura, por lo tanto, animar a las personas y las empresas a contribuir a la mejora del medio ambiente ya una economía más sostenible. Sin embargo, identificamos un conjunto coherente de normas fiscales ambientales, que están muy por debajo de sus potencialidades en el contexto de la Economía Circular, debido a la falta de apuesta en sus vectores estratégicos.

PALAVRAS-CLAVE: Fiscalidad Ambiental, Fiscalidad Verde, Impuestos sobre el Consumo (IVA, Impuestos Especiales, Impuesto sobre Vehículos, Tasas diversas)

ABSTRACT

This research analyzes, in the Portuguese case, the evolution and impact of taxes on consumption in the defense and preservation of the environment, in three decades, and its relation with the objectives of the circular economy. We invent 34 tax measures, mostly on sustainable mobility. The State therefore seeks to encourage people and businesses to

contribute to the improvement of the environment and to a more sustainable economy. Nevertheless, we identify a coherent set of environmental tax rules, they are far below their potentialities in the context of the Circular Economy, due to lack of bet in their strategic vectors.

KEYWORDS: Environmental Tax, Green Taxation, Consumption Tax (VAT, Excise Duties, Vehicle Tax and Diverse Rates)

FISCALIDADE, AMBIENTE E ECONOMIA CIRCULAR: O CASO DOS TRIBUTOS SOBRE O CONSUMO

INTRODUÇÃO

As preocupações ambientais não são questões recentes da humanidade, as primeiras manifestações destas inquietações remontam à época da revolução industrial, relacionadas com os danos para a saúde e ambiente do uso do carvão como principal energia utilizada no contexto fabril. Todavia, estas preocupações eram reduzidas a alguns grupos da sociedade, mormente, os ambientalistas.

A transição destas preocupações de grupos limitados da sociedade para inquietações globais, que ocupam as agendas mundiais da generalidade dos fóruns políticos e de decisão global, teve a sua génese na década de 90 do século XX, quando alguns organismos internacionais, como a Organização das Nações Unidas (ONU), a Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico (OCDE) e a União Europeia (UE) tomaram sobre a sua égide a divulgação e a busca de resolução para estas questões.

A organização cuja atuação teve o maior impacto na defesa ambiental, bem como na saída do anonimato das preocupações ambientais, transformando-as em preocupações da opinião pública a nível global, foi a ONU. A génese deste papel proeminente remonta à década de 1970, com a organização, em 1972, da primeira Cimeira da Terra, em Estocolmo, a qual deu início à senda pelo equilíbrio entre desenvolvimento económico e impactos ambientais por ele gerados.

Nas décadas seguintes, sob a égide da ONU, realizaram-se várias cimeiras, que deram sequência ao trabalho iniciado na Cimeira da Terra, destacando-se, entre as mais conhecidas da opinião pública, a Eco-92 (Rio de Janeiro), a Cimeira de Kyoto (a qual deu nome ao tratado com a mesma denominação, que almeja a diminuição drástica da emissão de gases de efeito de estufa), bem como, mais recentemente, a Cimeira de Paris.

Através destas Cimeiras, de publicações e de outros eventos a ONU veio, ao longo das últimas décadas, a chamar a atenção da opinião pública, comunicação social e decisores políticos, para questões como a poluição ambiental e «pegada ambiental», entre outras; acresce que na senda pela sustentabilidade, dá enfoque às consequências no planeta da atuação desregrada do homem no ambiente, que apresentam, como face mais visível, as alterações climáticas e as catástrofes naturais que daí veem a advir, cada vez com maior frequência.

Em conjunto com o surgimento das preocupações ambientais como questões de grande relevo à escala mundial, emergiu o debate em torno de mecanismos que motivassem e fomentassem a humanidade a contribuir para os grandes objetivos comuns delineados neste contexto, de onde se destaca a diminuição de emissão de GEE (gases de efeito de estufa).

Deste debate destacou-se, desde cedo, com o apoio, principalmente da UE, a consagração da fiscalidade como uma das mais importantes “ferramentas” pró-ambiente, procurando-se incentivar, por via de impostos e benefícios fiscais, comportamentos ambientalmente mais responsáveis surgindo, assim, a denominada fiscalidade ambiental ou verde, ou a designada *green taxation*, no contexto anglo-saxónico.

No caso português, a Resolução do Conselho de Ministros de 14/07/1997, lançou as «Bases Gerais da Reforma Fiscal da Transição para o Século XXI», e fez despontar a fiscalidade ambiental no contexto jurídico-tributário, não obstante a primeira medida de carácter ambiental fiscal já ter surgido, previamente, em 1992, no contexto do Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA). No ano de 1997, surgiram as primeiras medidas de tributação ambiental no contexto da tributação sobre o rendimento e, para a generalidade dos impostos do sistema fiscal português foi na década de 1990 que se consagraram as primeiras normas que de carácter ambiental no contexto tributário.

Ao longo das décadas seguintes, foram surgindo nos códigos de direito tributário portugueses várias normas de fiscalidade ambiental. Até 2014 (inclusivé), aquelas normas foram sendo legisladas de forma dispersa, nos vários Orçamentos de Estado e em legislação avulsa, todavia, em 2015, ocorreu um dos marcos mais importantes da fiscalidade ambiental no contexto português, foi legislado, sob o formato de um único diploma, uma considerável diversidade de novas normas de tributação de índole ambiental, direcionadas, essencialmente, para incentivar a diminuição da emissão de GEE, norma que recebeu a denominação de diploma da Fiscalidade Verde (Lei n.º 82-D/2014, de 31 de dezembro).

Neste encadeamento, esta investigação está baseado numa abordagem qualitativa de consulta e interpretação legislativa, e tem como objetivo entender a forma como se desenvolveu, ao longo dos anos, a fiscalidade verde na tributação sobre o consumo, visando inventariar as medidas ou ações fiscais com impacto ambiental nos tributos sobre o consumo, elencando, ainda, os correspondentes anos de entrada em vigor e o número de anos de vigência, procurando-se, ainda, analisar como se manifesta a natureza e áreas desses impactos, enquanto “ferramenta” ambiental na perspetiva do poluidor-pagador.

Tendo em perspetiva a relação próxima entre a fiscalidade, enquanto “ferramenta” em prol do ambiente, e os objetivos e os vetores de atuação da economia circular, também se aspira entender de que forma a fiscalidade ambiental, contida na legislação tributária portuguesa, no contexto da tributação sobre o consumo, se apresenta como impulsionadora das mudanças do paradigma produtivo de linear para circular.

A pertinência de estudar a fiscalidade ambiental no contexto da tributação sobre o consumo, encontra-se associada a alguns estudos prévios, que defendem que, por um lado, a tributação ambiental deve assumir, preferencialmente, a tipologia de tributação sobre o consumo (Albrecht, 2006), por outro lado, a tributação sobre o consumo, mormente o IVA –

e, em concreto, a sua dedução, de acordo com Borrego (2016), são o tipo de imposto com maior capacidade de ter influência nas decisões empresariais com impacto ambiental. Este artigo encontra-se dividido em quatro seções: introdução, revisão de literatura sobre fiscalidade verde, estudo empírico no qual se define a metodologia e se apresentam e discutem os resultados e, por último as considerações finais e linhas de investigação para trabalhos futuros.

1. REVISÃO DE LITERATURA

A fiscalidade verde ou ambiental significa o uso da tributação para fomentar comportamentos ambientalmente mais favoráveis, quer por parte dos contribuintes particulares, quer no contexto empresarial. As normas da fiscalidade ambiental podem surgir sob o formato de benefícios fiscais, para incentivar, pela via positiva, os comportamentos ambientalmente responsáveis, ou através de aplicação de impostos e taxas, para desincentivar ou penalizar os comportamentos contrários, aplicando, por via dos impostos, o princípio do poluidor-pagador – princípio fundamental no contexto ambiental, que se concretiza no pagamento, por parte do poluidor, das consequências danosas das suas ações poluidoras sobre o planeta.

As definições de fiscalidade verde ou ambiental e da sua forma de aplicação extravasam a bibliografia científica, podendo encontrar-se, também, pronunciadas por alguns organismos, como é o caso do *Carbon Brief Staff*, que defende que a terminologia «Fiscalidade Ambiental» “...é comumente utilizada para fazer referência a conjuntos de medidas governamentais que pretendem fomentar a expansão das tecnologias de baixas emissões de carbono, subsidiar isolamento de imóveis, e combater a dependência dos combustíveis fósseis.”, ou por governos, como ocorre com o do Reino Unido, que refere que “a tributação ambiental se define como aquele tipo de tributação que cumpre em simultâneo com os três princípios que se seguem:

- (i) os impostos estão intrinsecamente ligados com os objetivos ambientais do governo;
- (ii) os principais objetivos desses impostos é encorajar a melhoria dos comportamentos ambientais;
- (iii) os impostos encontram-se relacionados com objetivos ambientais, por exemplo: quanto mais poluidor for o comportamento, mais pesada será a tributação que sobre ele incide.

A ideia de tributar os efeitos da poluição não é tão recente quanto o reconhecimento dos impactos negativos da atuação dos homens no ambiente como um dos graves problemas da humanidade. O primeiro registo dessa ideia remonta ao início do século XX, sendo

atribuída ao economista britânico *Arthur Pigou*. Durante muitos anos esta conceção esteve esquecida, sendo recuperada nos anos de 1990 para aplicar o princípio do poluidor pagador. A principal impulsionadora da recuperação da tese de *Pigou* foi a UE, pois apesar das reformas fiscais verdes terem sido aplicadas em países que não são Estados Membros (EM) da UE, o seu grande impulso está associado ao «*White Paper on growth, competitiveness and employment*», da UE, de 1993, que preconizava recomendações para a reestruturação dos sistemas fiscais dos seus EM, com vista à passagem de uma tributação tradicional assente no trabalho e segurança social, para sistemas baseados na tributação de carácter ambiental – conjunto de recomendações que ficou reconhecido por *Green Tax Reform*, e que assenta nos seguintes pressupostos:

- (i) introdução de tributação verde com vista à substituição das formas de tributação tradicionais – o que pressupõe a neutralidade fiscal das reformas, conforme Figura nº 1;

Figura nº 1 – Transferência da tributação tradicional para tributação ambiental



Fonte: Elaboração própria

- (ii) integração de objetivos económicos e ambientais;
- (iii) uso da fiscalidade como “ferramenta” em prol do ambiente;
- (iv) obtenção de um duplo ganho, denominado na literatura como “efeito do duplo dividendo”: sendo o primeiro dividendo o ganho ambiental obtido com a melhoria dos comportamentos dos contribuintes, para evitar a tributação dos maus comportamentos, ou para obter os benefícios fiscais dos bons e o segundo dividendo, o aumento dos níveis de emprego, originados pelo alívio da carga fiscal sobre o trabalho e segurança social (Bovenberg & Mooij, 1995; Álvarez *et al.*, 1998; Borrego, 2016).

Não obstante a fiscalidade ambiental, atualmente, ser geralmente aceite como uma das “ferramentas” mais eficazes ao serviço do ambiente, esse reconhecimento não foi unanime nem pacífico. Muitos estudos, principalmente durante a década de 1990, tiveram como objetivo procurar compreender qual a forma mais eficaz e eficiente de aplicar o «princípio do poluidor-pagador», isto é, compararam, por um lado, a intervenção direta (focando-se, principalmente nas quotas de emissão de GEE), por outro, o uso da fiscalidade verde para obter ganhos ambientais. Os estudos referidos assentam, essencialmente, em modelos

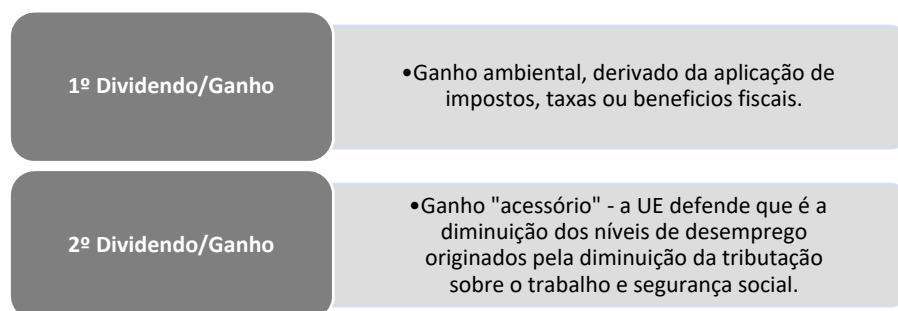
matemáticos de equilíbrio geral e vieram, maioritariamente, a concluir que a tributação ambiental é a forma mais vantajosa de aplicar aquele princípio (Goulder *et al.*, 1999; Baranzini *et al.*, 2000; Sandmo, 2003; Hong, 2015).

Ao longo desses anos tem-se mantido ativa uma linha de investigação que procura analisar e classificar a evolução das reformas fiscais ambientais (Barde & Owens, 1996; Álvarez *et al.*, 1998; Fredriksson & Gaston, 1999; Carreira *et al.*, 2007; Borrego, 2016, Borrego & Carreira, 2018; Carreira & Borrego, 2019).

O apadrinhamento da fiscalidade ambiental como “ferramenta” ambiental, quer pela UE, através da recomendação das *Green Tax Reforms* aos seus Estados Membros, quer pela OCDE, por recomendação destas reformas aos seus membros, foi um impulsionador de relevo para efetivamente elevar a fiscalidade ambiental ao estatuto de “ferramenta” mais adequada para aplicar o princípio em referência.

O propósito da aplicação das *Green Tax Reforms* é atingir ganhos ambientais, não obstante, segundo a UE e alguns investigadores, existir, tal como já foi referido, um segundo ganho que lhe está associado, denominado por “duplo dividendo”: isto é, a redução do desemprego, uma vez que a principal tributação que irá, potencialmente, sentir o desagravamento originado pela transição da tributação tradicional para a fiscalidade de cariz ambiental, é a tributação sobre o trabalho e segurança social, incentivando, por inerência, também os níveis de emprego, conforme Figura nº 2.

Figura nº 2 – Tipos de ganhos/dividendos associados às *Green Tax Reforms*



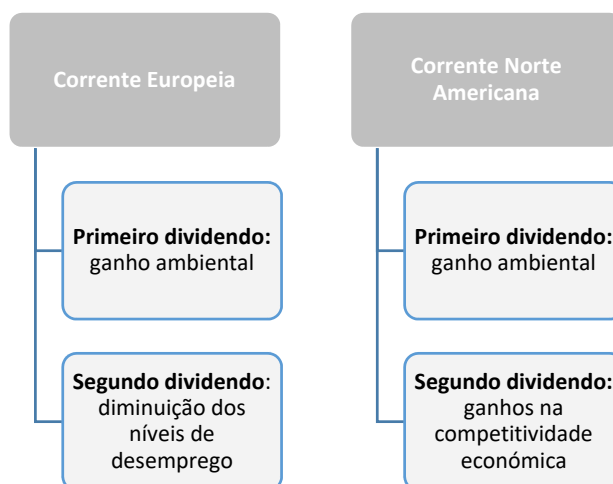
Fonte: Elaboração própria

Em relação à questão do “duplo dividendo”, podemos referir que o primeiro ganho é um dado geralmente aceite como válido, todavia a existência do segundo ganho tem levantado muitas questões e vozes dissonantes.

No escopo dos autores que defendem a existência de um duplo dividendo, como podemos verificar na Figura nº 3, existe a corrente Europeia, que são aqueles autores que seguem a linha do «*White Paper on growth, competitiveness and employment*», defendendo que o segundo dividendo é o aumento do emprego.

Porém, surge, também, a corrente norte americana, que defende que o segundo dividendo são os ganhos de competitividade na economia, por perder, no todo, ou em parte, o efeito distorcivo dos impostos tradicionais (Terkla, 1984; Lee & Misiolek, 1986; Bovenberg & Mooij, 1994, 1995). Neste contexto, é importante realçar que estão em causa sistemas fiscais tão distintos, como os da Europa Continental e os Anglo-Saxónicos, pelo que, faz sentido que o segundo ganho, resultante da fiscalidade ambiental, seja diverso entre os dois tipos de sistemas fiscais.

Figura nº 3 – Correntes Europeia e Norte Americana relativamente ao “duplo dividendo”



Fonte: Elaboração própria

Além daquelas duas correntes com interpretações distintas sobre o segundo dividendo, existem outras linhas de investigação neste contexto, nomeadamente, um conjunto de autores que defende que o efeito do duplo dividendo não existe, bem como aqueles que sustentam que o duplo efeito da tributação ambiental na economia é negativo.

Acresce que, recentemente, têm surgido estudos, que reportam a existência de um “terceiro dividendo”, em alguns países, nos quais foram introduzidas reformas tributárias ambientais, mais ou menos profundas, sem respeito pela neutralidade fiscal que deve estar associada às *Green Tax Reforms*, tal como foram preceituadas pela UE (Heerden *et al.*, 2006; Pereira & Pereira, 2014).

Os referidos estudos foram realizados em países em desenvolvimento, bem como em países com desequilíbrios orçamentais graves. Nos casos em referência, o aumento de impostos, derivados da introdução de tributação ambiental, por incumprimento da neutralidade fiscal, resultou em ganhos (terceiro dividendo) que se traduzem na diminuição dos níveis de pobreza, bem como na melhoria do equilíbrio orçamental.

A quantificação do impacto das reformas fiscais verdes, nos anos mais recentes, tem sido, também, alvo de estudos (Ciccone, 2014; Alberini & Bareit, 2017).

Por fim, realizaram-se estudos que procuram compreender em que medida a fiscalidade ambiental se pode apresentar como ferramenta com um papel fundamental na economia circular. Entre os estudos que procuram analisar em que medida as normas de fiscalidade ambiental existentes se consubstanciam já como impulsionadoras da mudança de paradigma produtivo da economia linear para a economia circular, encontram-se os trabalhos de Borrego (2018), Borrego e Carreira (2018) e Carreira e Borrego (2019).

2. Estudo Empírico

2.1. Metodologia

Foi desenvolvido um levantamento legislativo ao nível dos tributos sobre o consumo em vigor em Portugal: o Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA), o Imposto Especial sobre o Consumo (IEC), o Imposto sobre Veículos (ISV) e Taxas diversas sobre a aquisição de determinados bens com impacto ambiental. A investigação foi suportada no Sistema de Informação dos Contabilistas Certificados (SICC), o qual permitiu aferir não só das normas atualmente em vigor, bem como das suas redações anteriores e da sua data de entrada em vigor, assim como, em alguns casos, da data da sua revogação.

De modo a ter uma noção temporal mais alargada dos efeitos fiscais na preservação do ambiente, tomou-se em consideração o período desde 1992 (data da primeira medida), até ao corrente ano de 2019, isto é, vinte e sete anos, que compreendeu várias reformas fiscais. Segundo os Orçamentos de Estado de 2014 a 2019 assistiu-se a um aumento das taxas nominais dos impostos indiretos face aos impostos diretos ou sobre o rendimento, que se traduziram num aumento de 11%, o que significa que os impostos indiretos passaram de um peso de 47% para 58%, entre 2014 e 2019, em termos das receitas correntes, que se traduz num acréscimo de mais de sete mil milhões de euros.

Nesse sentido, merece realce o peso do IVA, que só por si, explica uma variação de mais de 4 mil e quinhentos milhões de euros no quinquénio em análise, ou seja, representa 46% do acréscimo das receitas correntes; o Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas e o IEC (com 16%), o Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares e o ISV (ambos com 5%) e as taxas e penalidades, com 4%.

Em síntese, os impostos sobre o consumo (IVA, IEC e ISV) e as taxas e penalidades representam 71% do acréscimo de receita corrente arrecada pelo Estado entre os anos em análise, pelo que se justifica plenamente que o nosso estudo recaia sobre aqueles tributos, no sentido de compreender em que medida pode ter servido de efeito incentivador ou dissuasor na defesa do meio ambiente ou, por outras palavras, como pode ter sido interiorizado o princípio do poluidor-pagador.

3.2. Resultados e Discussão dos Resultados

Do inventário aos tributos sobre o consumo com reflexo ambiental deparámo-nos com trinta e quatro medidas repartidas do seguinte modo: ações fiscais com reflexo em sede de IVA, de ISV e de taxas diversas (8 medidas para cada um dos tributos, o que representa 71%) e dez ações (29%) e em sede de IEC (dez medidas, que equivale a 29%).

A nossa análise está repartida em quatro pontos, correspondentes a cada um dos seguintes tributos: IVA, IEC, ISV e taxas diversas com impacto ambiental.

Quanto ao primeiro ponto, o IVA, identificámo-nos oito medidas fiscais com impacto ambiental, num período de cerca de trinta anos, que se traduzem todas em benefícios fiscais, conforme está expresso no Quadro nº 1.

Quadro nº 1 – Evolução das medidas fiscais, em sede de IVA, com impacto no ambiente, de 1992 a 2019

Descrição da ação ou medida	Em Vigor, em 2019	Ano de Entrada em Vigor	Ano de Revogação	Nº Anos de Vigencia	Tipo SP abrangido	Tipo Efeito sobre o SP
Transações com gas natural	Não	2004	2011	8	Todos os Sujeitos Passivos	Beneficio
Taxa Reduzida - Prestações de serviços relacionadas com a limpeza das vias públicas, bem como a recolha, armazenamento, transporte, valorização e eliminação de resíduos	Sim	1997	Não Aplicável	23	Todos os Sujeitos Passivos	Beneficio
Transação equipamentos Energia Solar+Eólica+Geotermica+Medição e controlo de poluição	Não	1992	2001	10	Todos os Sujeitos Passivos	Beneficio
Dedução de 50% ou 100% do IVA do GPL, GNV e Biocombustíveis	Sim	2000	Não Aplicável	20	Pessoas Coletivas e Singulares com direito à dedução	Beneficio
Taxa Reduzida nos serviços de reparação de velocípedes	Sim	2015	Não Aplicável	5	Todos os Sujeitos Passivos	Beneficio
Dedução de 100% IVA das desp relativas à aq.fabrico ou import, à locação e à transf. Em viaturas elétricas ou híbridas plug-in cujo valor de aq. Não exceda o da Prt 467/2010	Sim	2015	Não Aplicável	5	Pessoas Coletivas e Singulares com direito à dedução	Beneficio
Dedução de 50% IVA das desp relativas à aq.fabrico ou imp. À locação e à transf em viaturas movidas a GPL e GNV cujo valor aq. Não exceda o da Prt 467/2010	Sim	2015	Não Aplicável	5	Pessoas Coletivas e Singulares com direito à dedução	Beneficio
Tx Reduzida - Empreitadas de reabilitação urbana, tal como definida em diploma específico, realizadas em imóveis ou em espaços públicos localizados em áreas de reabilitação urbana (áreas críticas de recuperação e reconversão urbanística, zonas de intervenção das sociedades de reabilitação urbana e outras) delimitadas nos termos legais, ou no âmbito de operações de requalificação e reabilitação de reconhecido interesse público nacional.	Sim	2008	Não Aplicável	12	Todos os Sujeitos Passivos	Beneficio

Fonte: Elaboração própria a partir do CIVA.

De acordo com o Quadro nº 1, verifica-se que das oito medidas fiscais identificadas em IVA com impacto ambiental: a mais antiga data de 1992, cinco (correspondente a 63%) foram introduzidas em 2015 e a duração média de cada medida é de 11 anos.

As únicas duas ações fiscais aprovadas em sede de IVA e que, à data de 2019, já não se encontram em vigor são: a relativa às transações de equipamentos de energia solar, eólica, geotérmica e medição e controlo de poluição (em vigor entre 1992 e 2001), bem como as transações com gás natural (em vigor entre 2004 a 2011).

A revogação desta última medida esteve relacionada com os cortes em alguns benefícios derivados do pedido de assistência financeira que Portugal celebrou com o Fundo Monetário Internacional (FMI), o Banco Central Europeu (BCE) e a Comissão Europeia.

As medidas fiscais em vigor, em 2019, estão essencialmente dirigidas para:

- a mobilidade, com impacto ao nível da dedução de IVA relativa ao Gás de Petróleo Liquefeito (GPL), ao Gás Natural Veicular (GNV) e ao Biocombustíveis, às despesas relativas à aquisição, ao fabrico ou importação à locação e à transformação em viaturas elétrica, híbridas plug-in, GPL ou GNV, cujo valor de aquisição não exceda o valor definido em Portaria própria¹; e na taxa respeitante aos serviços de reparação de velocípedes;
- a preservação do ambiente e do bem estar social, com reflexo na taxa de IVA – aplicação de uma taxa reduzida - quer na limpeza, recolha, armazenamento, transporte, valorização e eliminação de resíduos, quer nas empreitadas de reabilitação urbana ou recuperação paisagística.

De referir, ainda, que o direito à dedução do IVA, apenas, é suscetível de ter impactos positivos no comportamento ambiental dos sujeitos passivos que desenvolvam uma atividade económica e que pela sua condição ou opção lhes permite efetuar essa dedução do imposto.

Relativamente ao segundo ponto, o IEC, designadamente por efeito do Imposto sobre os Produtos Petrolíferos e Energéticos (ISP), identificámos dez medidas fiscais com impacto ambiental, que se traduzem, sete em benefícios fiscais e três em penalizações, conforme ilustra o Quadro nº 2.

Os efeitos sobre os sujeitos passivos classificados como benefícios e referidos no Quadro nº 2 refletem-se, por via:

- da isenção de imposto (duas medidas fiscais, o que equivale a 20%) e procuram distinguir os sujeitos passivos que utilizam eletricidade para o transporte de

¹ Portaria nº 467/2010, de 7 de julho, “3 — Para as viaturas ligeiras de passageiros ou mistas adquiridas nos períodos de tributação que se iniciem em 1 de janeiro de 2012 ou após essa data, o montante referido no n.º 1 passa a ser de:

a) € 50 000 relativamente a veículos movidos exclusivamente a energia elétrica;

b) € 25 000 relativamente às restantes viaturas não abrangidas na alínea a)”.

passageiros e de mercadorias por via-férrea em comboio e os produtores de biocombustíveis puros ou biomassa, até um determinado montante e para determinadas Nomenclaturas Combinadas (NC) da pauta aduaneira;

- da taxa reduzida (quatro medidas fiscais, que representam 40%);
- do desagravamento da taxa adicional no quadro de descarbonização, como incentivo ao consumo de combustíveis rodoviários menos poluentes (uma medida fiscal, o que corresponde a 10%).

Quadro nº 2 – Evolução das medidas fiscais, em sede dos IEC, com impacto no ambiente, de 1997 a 2019

Descrição da ação ou medida	Em Vigor, em 2019	Ano de Entrada em Vigor	Ano de Revogação	Nº Anos de Vigencia	Tipo SP abrangido	Tipo Efeito sobre o SP
Está isenta do imposto a electricidade que, comprovadamente, seja: utilizada para o transporte de passageiros e de mercadorias por via férrea em comboio, metropolitano ou eléctrico, e por trólei;	Sim	2012	Não Aplicável	8	Todos os Sujeitos Passivos	Benefício
Beneficiam de isenção total ou parcial do imposto, até ao limite máximo global de 40.000 t/ano, os biocombustíveis puros abaixo indicados, quando produzidos por pequenos produtores dedicados: Códigos NC 1507 a NC 1518; NC 3824 90 55 e NC 3824 90 80 a NC 3824 90 97, para os respectivos componentes produzidos a partir da biomassa; NC 2207 20 00 e NC 2905 11 00 que não sejam de origem sintética; Produtos obtidos a partir da biomassa, incluindo os produtos abrangidos pelos códigos NC 4401 e NC 4402	Sim	2011	Não Aplicável	9	Todos os Sujeitos Passivos	Benefício
Gasolina com chumbo - Código NC 2710 11 51 a 2710 11 59	Sim	2011	Não Aplicável	9	Todos os Sujeitos Passivos	Penalização
Gasolina sem chumbo - Código NC 2710 11 41 a 2710 11 49	Sim	2011	Não Aplicável	9	Todos os Sujeitos Passivos	Benefício
Fuelóleo com teor de enxofre superior a 1% - Código NC 2710 19 63 a NC 2710 19 69	Sim	2011	Não Aplicável	9	Todos os Sujeitos Passivos	Penalização
Fuelóleo com teor de enxofre inferior ou igual a 1% - Código NC 2710 19 61	Sim	2011	Não Aplicável	9	Todos os Sujeitos Passivos	Benefício
Gasóleo - Código NC 2710 19 41 a 2710 19 49	Sim	2011	Não Aplicável	9	Todos os Sujeitos Passivos	Benefício
A taxa aplicável ao gás natural usado como carburante é de € 1,15/GJ e quando usado como combustível é de € 0,307/GJ	Sim	2011	Não Aplicável	9	Todos os Sujeitos Passivos	Benefício
Adicionamento sobre emissões de CO2 - Gasolina, Petróleo, Gasóleo, GPL, GNV, Fuelóleo, Coque e Carvão)	Sim	2015	Não Aplicável	5	Todos os Sujeitos Passivos	Penalização
Redução de 3 cêntimos por litro na tributação sobre a gasolina - Descida progressiva da tribut. Gasolina e convergência na tributação	Sim	2019	Não Aplicável	1	Todos os Sujeitos Passivos	Benefício

Fonte: Elaboração própria a partir do CIEC.

Das dez medidas fiscais referenciadas nos IEC com impacto ambiental verifica-se que a sua duração média é de 7,7 anos, sendo que a medida mais antiga data de 2011 e a medida mais recente foi introduzida em 2015.

Por sua vez, as penalizações refletem-se por via da taxa, a qual é diferenciada consoante: o impacto no ambiente (a taxa que incide sobre a gasolina com chumbo, ou sobre o fuelóleo com teor de enxofre superior 1%, é superior à sua congénere que incide sobre a gasolina sem chumbo, ou sobre o fuelóleo, com teor de enxofre igual ou inferior 1%) e a finalidade social (a taxa que incide sobre o gasóleo é inferior à taxa que incide sobre a gasolina tendo, provavelmente em conta, que é utilizado nos transportes, no aquecimento e na atividade piscatória).

A utilização dos combustíveis fósseis (gasolina, petróleo, gasóleo, GPL, GNV, fuelóleo, coque e carvão) conduziu, em 2015, à fixação de uma taxa adicional (artº 92º-A, do IEC), consequência do nível de CO₂ gerado por aquele tipo de combustíveis. No entanto, essa taxa foi reduzida em três cêntimos, em 2019, apenas para a gasolina.

No que concerne ao terceiro ponto, o ISV, identificámos oito medidas fiscais com impacto ambiental, num espaço temporal de doze anos, que se traduzem, quer em benefícios fiscais, quer em penalizações, conforme demonstram os dados contidos no Quadro nº 3.

As medidas fiscais com impacto ambiental no ISV têm uma duração média de 8,25 anos, sendo que a medida mais antiga data de 2007 e a mais recentes foram introduzidas nos anos 2014 e 2015.

Todas as ações fiscais no domínio do ISV estão relacionadas com uma mobilidade mais amiga do ambiente, através de incentivos à aquisição de veículos de passageiros mais eficientes na perspetiva ambiental ou do abate de veículos de passageiros em fim de vida, que se materializam por via de:

- benefícios fiscais – através da existência de isenções (correspondente a 70% do imposto ou isenção total), de taxas reduzidas e de deduções à coleta;
- penalizações fiscais – através da base tributável, decorrente de diferentes escalões de dióxido de carbono (CO₂) e, conseqüentemente, de taxas progressivas, bem como do agravamento do imposto em função do nível de emissão de partículas no que ao gasóleo respeita, quando este é superior a 0,002g/km ou 0,005g/km.

É atribuído particular atenção à utilização de veículos movidos, exclusivamente, a GPL ou a GNV, bem como aos híbridos, que beneficiam de uma taxa intermédia de ISV, a qual é reforçada caso se trate de viaturas afetas ao serviço de táxis, que podem beneficiar de uma isenção de 70% ou de 100%.

Os veículos movidos a gasóleo estão sujeitos a um agravamento de imposto, que, numa primeira fase - de 2008 a 2013 - foi de € 500, nos casos em que a emissão de partículas

fosse superior a 0,005g/km e, numa segunda fase - a partir de 2014 - manteve a mesma penalização, todavia a emissão de partículas passou a ser superior a 0,002g/km, o que se traduz, num aumento de 60% da sujeição a ISV, ou seja, uma medida de claro reforço do ambiente.

Quadro nº 3 – Evolução das medidas fiscais, em sede de ISV, com impacto no ambiente, de 2007 a 2019

Descrição da ação ou medida	Em Vigor, em 2019	Ano de Entrada em Vigor	Ano de Revogação	Nº Anos de Vigencia	Tipo SP abrangido	Tipo Efeito sobre o SP
Aquisição de veículos automóveis - Taxa: CC3 e CO2, para veículos movidos a gasolina e gasóleo	Sim	2007	Não aplicável	13	Todos os Sujeitos Passivos	Penalização
Veículos automóveis que utilizem exclusivamente GPL, GNV ou Híbridos - Taxa intermédia	Não	2008	2011	4	Todos os Sujeitos Passivos	Benefício
Veículos automóveis que utilizem exclusivamente GPL, GNV ou Híbridos - Taxa intermédia	Sim	2012	Não aplicável	8	Todos os Sujeitos Passivos	Benefício
Veículo a gasóleo com nível de emissão de partículas superior a 0,005g/km têm um agravamento de € 500 - Taxa normal	Não	2008	2013	6	Todos os Sujeitos Passivos	Penalização
Veículo a gasóleo com nível de emissão de partículas superior a 0,002g/km têm um agravamento de € 500 - Taxa normal	Sim	2014	Não aplicável	6	Todos os Sujeitos Passivos	Penalização
Automóveis ligeiros de passageiros e de utilização mista que se destinem ao serviço de aluguer com condutor - táxis - introduzidos no consumo e que apresentem até quatro anos de uso e não tenham níveis de emissão de CO2 superiores a 160 g/km beneficiam de uma isenção correspondente a 70% do montante do imposto	Sim	2008	Não aplicável	12	Todos os Sujeitos Passivos	Benefício
Os veículos referidos no número anterior que se encontrem equipados com motores preparados para o consumo exclusivo, no seu sistema de propulsão, de gás de petróleo liquefeito, gás natural ou de energia eléctrica, ou com motores híbridos, preparados para o consumo, no seu sistema de propulsão, quer de energia eléctrica ou solar quer de gasolina ou gasóleo, ficam integralmente isentos de imposto	Sim	2008	Não aplicável	12	Todos os Sujeitos Passivos	Benefício
Incentivo fiscal ao abate de veículos em fim de vida	Sim	2015	Não aplicável	5	Todos os Sujeitos Passivos	Benefício

Fonte: Elaboração própria a partir do CISV.

Como ficou ilustrado no Quadro nº 3, a maioria das ações fiscais, no âmbito do ISV, têm impacto sobretudo ao nível da taxa (5 medidas, o que equivale a 63%), da isenção (2

medidas, o que corresponde a 25%), da dedução à coleta (1 medida, o que representa 12,5%) e, concomitantemente, entre a taxa e a base tributável, com 1 medida.

De referir que a medida fiscal - aquisição de veículos – tem impacto, quer ao nível da base tributável (porque é composta por diferentes escalões divididos por duas componentes, a cilindrada e o nível de dióxido de carbono), quer da taxa (que é mais elevada consoante a cilindrada e o nível de CO₂ sejam maiores).

Finalmente, quanto ao quarto e último ponto, as taxas diversas, utilizadas com intuitos ambientais, procuram tributar, diretamente, o consumidor-poluidor na medida em que se estabelecem uma relação direta de causa-efeito entre o consumo de determinados bens e o dano provocado no ambiente; deste modo, foram sendo introduzidas, desde 1997, conforme está patente Quadro nº 4, um conjunto de taxas com esse objetivo, e respeitam aos seguintes bens:

- Embalagens colocadas no mercado de uso doméstico, industrial, agrícola, ou de serviços, independentemente do material de que são feitas, bem como os resíduos dessas embalagens, incluindo os denominados produtos fitofarmacêuticos;
- Pilhas e acumuladores colocados no mercado, independentemente, da sua forma, volume, peso, materiais constituintes ou utilização, e respetivos resíduos;
- Pneus e pneus usados;
- Resíduos de Equipamentos Elétricos e Eletrónicos (EEE);
- Resíduos;
- Lâmpadas de baixa eficiência energética;
- Óleos industriais lubrificantes de base mineral, óleos dos motores de combustão e dos sistemas de transmissão e óleos minerais para máquinas, turbinas e sistemas hidráulicos colocados no mercado e respetivos resíduos, bem como outros óleos que sejam equiparados;
- Sacos de plásticos leves.

Todas as ações fiscais enumeradas, no contexto destas taxas, estão em vigor e o seu impacto ao nível fiscal manifesta-se pela taxa, a qual atende ao tipo de bem em causa, dentro da mesma natureza, ou seja, por exemplo a taxa sobre os pneus é distinta consoante a largura do mesmo.

Depois de analisados todos os quadros, verificou-se que, foram 34 as medidas fiscais com impacto ambiental, no escopo da tributação sobre o consumo, em Portugal, das quais nove foram introduzidas nos últimos cinco anos (desde 2014), o que representa 26% do total das ações e, apenas, duas medidas foram publicadas nos três anos precedentes (entre 2016 e

2019), o que equivale a 6%, pelo que podemos concluir que os anos 2014 e 2015 foram anos profícuos em normas desta natureza, estagnado, um pouco mais nos anos seguintes.

Quadro nº 4 – Evolução das medidas fiscais, em sede de Taxas com impacto no ambiente, de 1997 a 2019

Descrição da ação ou medida	Em Vigor, em 2019	Ano de Entrada em Vigor	Ano de Revogação	Nº Anos de Vigencia	Tipo SP abrangido	Tipo Efeito sobre o SP
Embalagens colocadas no mercado, independentemente, de serem utilizadas ao nível doméstico, industrial ou agrícola ou de serviços ou do material de que são feitas e ainda os resíduos dessas embalagens	Sim	1997	Não aplicável	23	Todos os Sujeitos Passivos	Penalização
Pilhas e acumuladores colocados no mercado, independentemente, da sua forma, volume, peso, materiais constituintes ou utilização, e respetivos resíduos	Sim	2001	Não aplicável	19	Todos os Sujeitos Passivos	Penalização
Gestão de pneus e pneus usados	Sim	2001	Não aplicável	19	Todos os Sujeitos Passivos	Penalização
Gestão resíduos de Equip. Elétricos e Eletrónicos	Sim	2004	Não aplicável	16	Todos os Sujeitos Passivos	Penalização
Gestão de resíduos	Sim	2006	Não aplicável	14	Todos os Sujeitos Passivos	Penalização
Lâmpadas de baixa eficiência energética	Sim	2007	Não aplicável	13	Todos os Sujeitos Passivos	Penalização
Óleos industriais lubrificantes de base mineral, aos óleos dos motores de combustão e dos sistemas de transmissão e aos óleos minerais para máquinas, turbinas e sistemas hidráulicos colocados no mercado e respetivos resíduos, bem como a outros óleos que sejam equiparados	Sim	2018	Não aplicável	2	Todos os Sujeitos Passivos	Penalização
Sacos de plástico leves	Sim	2015	Não aplicável	5	Todos os Sujeitos Passivos	Penalização

Fonte: Elaboração própria a partir dos: Decreto-Lei nº 366-A/97, de 20 de dezembro; Decreto-Lei nº 62/2001, de 19 de fevereiro; Decreto-Lei nº 111/2001, de 6 de abril; Decreto-Lei nº 230/2004, de 10 de dezembro; Decreto-Lei nº 178/2006, de 5 de setembro; Decreto-Lei nº 82-D/2014, de 31 de dezembro; Decreto-Lei nº 152-D/2017, de 11 de dezembro. Resolução do Conselho de Ministros nº 169/2005, de 24 de outubro; Resolução do Conselho de Ministros nº 104/2006, de 23 de agosto.

Esta constatação não é indiferente à aprovação do Diploma da Fiscalidade Verde, em 2015, que se consubstanciou, num marco importante no que ao número de tributos fiscais ambientais respeita, não só no contexto da tributação sobre o consumo, como em tributações de outras naturezas.

Conjugando a análise efetuada aos tributos em referencia, relacionando o seu âmbito de aplicação com os objetivos da economia circular, verifica-se que apesar do grande impulso que foi dado à fiscalidade ambiental quando entrou em vigor, em 2015, o diploma da fiscalidade verde, a tributação ambiental em Portugal, no contexto da tributação sobre o consumo, ainda, se encontra muito aquém das suas potencialidades, por falta de apostas

em normas de fiscalidade ambiental direcionadas para áreas estratégicas da economia circular, tais como a extração, eco-design, produção, transporte e logística. Estes resultados vieram corroborar as conclusões que já haviam sido apresentadas por Borrego (2018), por Borrego e Carreira (2018) e por Carreira e Borrego (2019).

4. CONCLUSÃO

Desde 1992 até aos dias de hoje, tem-se assistido, de forma reiterada, à introdução de normas fiscais com objetivos ambientais decorrentes de vários tributos sobre o consumo, os quais permitem dar cumprimento ao princípio do poluidor-pagador.

Da análise efetuada a um período de cerca de três décadas identificámos trinta e quatro medidas fiscais com impactos ambientais, distribuídas de modo homogéneas, oito em cada um dos seguintes impostos e taxas: IVA, ISV e taxas diversas com impacto ambiental e dez nos IEC, as quais se dirigem a:

- Energia mais amiga do ambiente – quer relativas a transação consoante o tipo de combustível e suas toxicidades, quer de equipamentos, que se reflete na existência de taxa reduzida, taxa adicional e de desagravamento de taxa adicional;
- Mobilidade – aquisição de veículos mais eficientes e que utilizem energias mais amigas do ambiente (menores emissões de CO₂ e recurso a GPL, GNV e híbridos) e de abate de veículos em fim de vida, que se refletem em isenções, na base tributável, na aplicação de uma taxa intermédia e na dedução à coleta;
- Determinados tipos de bens que provocam danos ambientais – embalagens, pilhas e acumuladores, pneus, equipamentos elétricos e eletrónicos, lâmpadas, óleos, sacos de plásticos e resíduos.

Foi, ainda, possível apurar que, das 34 medidas identificadas, no contexto da tributação sobre o consumo, em Portugal, sete foram aprovadas entre 2014 e 2015, o que representa cerca de 21% do total das ações e, somente, duas medidas entraram em vigor entre 2016 e 2019, que equivale a 6%, podemos, pois, assim concluir que os anos 2014 e 2015 foram um marco positivo na quantidade de normas fiscais ambientais aprovadas, relativas a impostos desta natureza, situação à qual não será alheia a entrada em vigor do diploma da fiscalidade verde em 2015.

Com base na análise efetuada por este estudo, também, foi possível concluir, que no caso português, as normas de fiscalidade ambiental em sede de tributação sobre o consumo se dirigem, à generalidade dos sujeitos passivos, independentemente, de se tratarem ou não, de empresas.

Acresce que, à semelhança do que ocorre na tributação sobre o rendimento (como constatado por Carreira & Borrego, 2019), estes incentivos centram-se, essencialmente, no

problema da mobilidade de pessoas, dentro e fora do contexto empresarial, evidenciando alguma falta de iniciativa, por parte do legislador, para apostar, no contexto empresarial, nos incentivos às estruturas de produção e distribuição ambientalmente mais sustentáveis.

Assim, apesar de a fiscalidade poder vir a ter um papel preponderante na motivação das empresas para a mudança de paradigma de produção linear para circular, esse objetivo, na tributação sobre o consumo, está longe de ser alcançado.

No que respeita a linhas de investigações futuras, julgamos ser importante replicar e completar este estudo com os impostos sobre o rendimento e património, de modo a termos uma visão mais holística da forma como a fiscalidade pode contribuir para a defesa do ambiente, bem como para realizar estudos comparativos com outros países.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- Alberini, A., & Bareit, M. (2017). The effect of registration taxes on new car sales and emissions: Evidence from Switzerland. *Resource and Energy Economics*.
- Albrecht, J. (2006). Green Tax Reforms for Industrial Transformation: Overcoming Institutional Inertia with Consumption Taxes. *Wiley InterScience*, 14, 300–311.
- Álvarez, X. C., Gago, A. & Labandeira, X. (1998). Green Tax Reform: Facts and Experiences. *Australian Tax Forum*, 14(3), 361-379.
- Baranzini, A., Goldenberg, J. & Speck, S. (2000). A Future for carbon Taxes. *Ecological Economics*, 32(3), 395-412.
- Barde, J. P., & Owens, J. (1996). The evolution of eco-taxes. Organisation for Economic Cooperation and Development. The OECD Observer, (198), 11.
- Borrego, A.C. (2016). O impacto da fiscalidade ambiental na gestão fiscal das frotas automóveis de viaturas ligeiras de passageiros nas empresas: a percepção dos Contabilistas Certificados e dos Técnicos de Contabilidade, In *VIIIth Portuguese CSEAR Conference on Environment Management and Accounting*, Barcelos, Portugal, 3 e 4 de Novembro de 2016.
- Borrego, A. C. (2018). O Papel da Fiscalidade Ambiental na Economia Circular, In *XXVIII Jornadas Luso-Espanholas de Gestão Científica*, Guarda, Portugal, 7 a 10 de fevereiro de 2018.
- Borrego, A. C. & Carreira, F. (2018). Evolução da Fiscalidade Verde em Portugal em IVA e IRC e a relação com a economia circular: Resultados preliminares, In: IP Setúbal (ed.). *VIIIth Portuguese CSEAR Conference on Environment Management and Accounting – GECAMB 2018* (pp.758-773), Setúbal: IP Setúbal.
- Bovenberg, A. L. & Mooij, R. A. (1994). Environmental Levies and distortionary taxation. *American Economic Review*, 84, 1085-1089.
- Bovenberg, A. L. & Mooij, R. A. (1995). Environmental Taxes, International Capital Mobility, and Inefficient Tax Systems: Tax Burden vs Tax Shifting. *International Tax and Public Finance*, 5, 7-39.
- Carreira, F. A., Peixe, F. & Lima, R. (2007). A Fiscalidade e o Ambiente: O Caso Português. *Ciência e Técnica Fiscal*, 420, 301-342
- Carreira, F. & Borrego, A. C. (2019). “Fiscalidade, Ambiente e Economia Circular: O caso dos impostos sobre o rendimento em Portugal”, In *Jornadas Hispano-Lusas 2019*, 31 de janeiro a 2 de fevereiro.
- Cicccone, A. (2014). Is it all about CO2 emissions? The environmental effects of a tax reform for new vehicles in Norway (No. 19/2014). Memorandum, Department of Economics, University of Oslo.
- Fredriksson, P. G., & Gaston, N. (1999). The “greening” of trade unions and the demand for eco-taxes. *European Journal of Political Economy*, 15(4), 663-686.

- Goulder, L. H., Parry, I., Williams, R. C., & Burtraw, D. (1999). The Cost - Effectiveness of Alternative Instruments for Environmental Protection in a Second-Best Setting. *Journal of Public Economics*, 72(3), 329-360.
- Heerden, J. V., Gerlagh, R., Blignaut, J., Horridge, M., Hess, S., Mabugu, R. & Mabugu, M. (2006). Searching for triple dividends in South Africa: fighting CO2 pollution and poverty while promoting growth. *The Energy Journal*, 27(2), 113-141.
- Hong, L. C. (2015). Investigation into what the Malaysian Public wants from environmental protection tax laws in Malaysia. in: *International Conference on Accounting Studies*, Johor, Malaysia.
- Lee, D. R. & Misiolek W. S. (1986). Substituting Pollution Taxation for General Taxation: Some Implications for efficiency in Pollution Taxation. *Journal of Environmental Economics and Management*, 13, 338-347.
- Pereira, A.M. & Pereira, R.M. (2014). Environmental fiscal reform and fiscal consolidation: the quest for the third dividend in Portugal. *Public Finance Review*, 42(2), 222-253.
- Sandmo, A. (2003). Environmental Taxation and Revenue for Development. *Discussion paper World Institute for Development Economics Research*, 2003/86, 1-27. Disponível em: <http://www.wider.unu.edu/stc/repec/pdfs/rp2003/dp2003-86.pdf>, consultado em 2 de dezembro de 2017.
- Terkla, D. (1984). The efficiency value of effluent tax revenues. *Journal of Environmental Economics Management*, 11, 107-123.

Legislação

- Assembleia da República (2018): Lei 71/2018, de 31 de dezembro, Diário da República, 1ª Série, nº 251, aprova o Orçamento de Estado para 2019, pp.6039 – 6260.
- Assembleia da República (2013): Lei 83-C/2013, de 31 de dezembro, Diário da República, 1ª Série, nº 253, aprova o Orçamento de Estado para 2014, pp. 7056-(58) – 7056-(295).
- Assembleia da República (2007): ,Lei 22-A/2007, de 29 de junho, Diário da República, 1ª Série, nº 129, Procede à reforma global da tributação automóvel, aprovando o Código do Imposto sobre Veículos e o Código do Imposto Único de Circulação e abolindo, em simultâneo, o imposto automóvel, o imposto municipal sobre veículos, o imposto de circulação e o imposto de camionagem, pp. 4164(2) - 4164(30).
- Ministério das Finanças (1984): Decreto-Lei 394-B/84, de 26 de dezembro, Diário da República, 1ª Série, nº 297, aprova o Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado, pp. 3924-(12) - 3924-(44).
- Ministério das Finanças e da Administração Pública (2010): Decreto-Lei n.º 73/2010 de 21 de junho, Diário da República, 1ª Série, nº 118, aprova o Código dos Impostos Especiais de Consumo, pp. 2170-2198.

Webgrafia

- Ordem dos Contabilistas Certificados (2019): Sistema de Informação do Contabilista Certificado (SICC), acedido em https://www.occ.pt/pt/membros/get_app.php, em 14 de janeiro.