dirittifondamentali.it

Il Tribunale costituzionale portoghese su un regime giuridico regionale di una "ecotassa"
(Tribunal Constitucional, 2.ª Secção, acórdão 4 luglio 2024 , n. 534)

Il Tribunale costituzionale non giudica incostituzionali alcune norme di un decreto legislativo regionale, che ha istituito e approvato il regime giuridico della "tassa ambientale" ("ecotassa"), per l'impiego di imballaggi non riutilizzabili per la regione autonoma di Madeira. L'"ecotassa" non fa propriamente parte del sistema di acquisizione delle entrate pubbliche, ma è essenzialmente uno strumento di politica ambientale definito dagli organi della Regione autonoma di Madeira al servizio del modello di protezione ecologica. L'impiego di regimi normativi fiscali al servizio della politica ambientale, e in generale al servizio di obiettivi extrafiscali, ha una espressa copertura costituzionale. Si tratta di una misura di diritto pubblico, sussumibile nelle competenze della Regione autonoma, tesa a rendere più costosi, e quindi meno attraenti per gli operatori economici, gli imballaggi non riutilizzabili, al fine di ottenere benefici sul piano ambientale. Il Tribunale ritiene che la delimitazione dell'incidenza dell'"ecotassa" in modo da riguardare solo la birra e altri contenitori di bevande alcoliche, con esclusione degli altri, non sia arbitraria e non violi il principio di eguaglianza fiscale, né quello di proporzionalità.
(palatino linotype, 11, giustificato, un solo spazio rispetto al titolo e un solo spazio rispetto agli asterischi)

***

Fonte: www.tribunalconstitucional.pt. Il testo riportato non ha carattere ufficiale.

ACÓRDÃO Nº 534/2024[1]

Processo n.º 578/23
2.ª Secção
Relator: Conselheiro António José da Ascensão Ramos

*

Acordam na 2.ª Secção do Tribunal Constitucional

I. Relatório

1. A., SA interpôs recurso para o Tribunal Constitucional ao abrigo do artigo 70.º, n.º 1, alínea b), da Lei n.º 28/82 de 15 de novembro (LTC) do acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 12 de junho de 2023, pedindo a fiscalização do disposto nos artigos 2.º, n.º 1, alíneas a) e b), 3.º, 4.º, 5.º, 7.º, 8.º e 10.º, todos do Decreto-Legislativo Regional n.º 8/2012/M, de 27 de abril, que criou e aprovou o regime jurídico da taxa ambiental pela utilização de embalagens não reutilizáveis para a Região Autónoma da Madeira (RAM), denominada de "Ecotaxa" (doravante, RJEcotaxa), com fundamento em violação das seguintes normas e princípios constitucionais:
- Artigos 161.º, alíneas c) e d), 198.º, n.º 1, alínea b), e 165.º, n.º 1, alínea i), todos da Constituição da República Portuguesa (inconstitucionalidade orgânica);
- Artigos 13.º, n.º 1 e 18.º, ambos da Constituição da República Portuguesa (violação dos princípios da igualdade tributária, da equivalência e da proporcionalidade);

2. A recorrente apresentou perante o Tribunal Administrativo e Fiscal do Funchal ação de impugnação relativas à (auto) liquidação de Ecotaxa referentes aos períodos de janeiro, fevereiro e março de 2021, nos valores de € 11.336,10, € 18.165,31 e € 41.802,31, respetivamente.

O Tribunal de 1.ª instância julgou a ação procedente e, inconformada, a Autoridade Tributária (AT) interpôs recurso para o Supremo Tribunal Administrativo que, pelo acórdão ora recorrido, concedeu total provimento ao recurso, revogando a decisão recorrida.

3. Recebidos os autos no Tribunal Constitucional e depois de notificada para o efeito, a recorrente apresentou alegações concluindo do seguinte modo:
« *A) Como resulta da matéria de facto provada, no que à RAM respeita, a SPV celebrou, em 11 de Fevereiro de 2000, um contrato mediante o qual os municípios (todos os que existem nessa Região Autónoma) eram remunerados, através da sua Associação – a AMRAM (Associação de Municípios da Região Autónoma da Madeira), pelas atividades de recolha seletiva, triagem e entrega que efetuavam dos resíduos produzidos/introduzidos na totalidade do território da Região e relativamente a todo o tipo de embalagens não reutilizáveis, contendo ou não bebidas alcoólicas – cfr. Facto Provado 1 da FF;*
B) Contrato este que foi convalidado, subscrito e até aditado pela Secretaria Regional do Equipamento Social e Ambiente em 11.02.2000, em cujo aditamento se veio a convencionar a obrigação da SPV de transportar os resíduos de embalagens contidos nos resíduos urbanos das áreas que integram a AMRAM e a entregá-los nos portos do Continente, obrigando-se a SPV a subsidiar a fundo perdido os custos de transporte desses resíduos desde a RAM até ao Continente – cfr. Facto Provado 2 da FF;
C) Com este contrato – cuja posição contratual da AMRAM foi entretanto e sucessivamente cedida, primeiro à Valor B., SA, depois à C., SA (esta, sociedade de capitais exclusivamente públicos) – cfr. Factos Provados 4 e 5, como já vimos – a SPV dava, como continua a dar hoje, satisfação integral ao disposto legal e regulamentarmente no âmbito da gestão integrada dos resíduos de embalagens e, consequentemente, por via dela (SPV), também os produtores/introdutores das mesmas no território da Região Autónoma da Madeira – cfr. os Considerandos constantes do mesmo contrato a que se refere o Facto Provado 1 da FF;
D) E porque assim foi legalmente determinado e contratualizado já desde 2000, inclusive pelo próprio Governo da Região Autónoma da Madeira (!), e vem sendo escrupulosamente cumprido por todas as partes envolvidas, não tem o menor cabimento, sublinha-se, a publicação do Decreto Legislativo Regional nº

8/2012/M, de 27 de Abril, que veio criar e aprovar o regime jurídico da taxa ambiental pela utilização de embalagens não reutilizáveis na Região Autónoma da Madeira, denominada de ECOTAXA, cujos fundamentos, contidos no respetivo preâmbulo, são por isso mesmo uma falácia!;

E) Na medida em que, já existia à data daquele DLR (2012!), e existia desde 2000(!), um sistema de gestão que, repete-se, dava cumprimento às normas legais e regulamentares aplicáveis, resultante de emanação legal, o já citado Decreto-Lei nº 366-A/97, de 20.12 (determinado para ambos os níveis, nacional e regional), do qual sempre resultaram meios de financiamento para a Região Autónoma da Madeira baseados naqueles vínculos contratuais de 11.02.2000 e sancionados com a intervenção do Governo da Região (!), que geraram (e continuam hoje a gerar) para a mesmíssima Região (!) uma remuneração pelas atividades de recolha seletiva, triagem e entrega dos resíduos produzidos/introduzidos na totalidade do território da Região (e relativamente a todo o tipo de embalagens não reutilizáveis, que não só as de bebidas alcoólicas) – sistema esse ao qual a Recorrente aderiu, como de resto resulta do contrato celebrado com a SPV n.º BEM/005896, datado de 25 de novembro de 2002 (que é Facto Provado 3 da FF), a que sucedeu o contrato celebrado entre as mesmas Partes em 28.03.2017 (que é Facto provado 8 da FF);

F) Cumprimento que se manteve a partir de 01.01.2018, com a entrada em vigor do Decreto-Lei nº 152-D/2017, de 11 de dezembro;

G) Foi o próprio Governo Regional da Madeira quem, de resto e por via do Despacho nº 24/2017, publicado no Jornal Oficial da RAM em 12.01.2017 a convocar todos os já referidos diplomas legais e regionais, veio conceder extensão à Região Autónoma da Madeira da licença concedida pelo Despacho nº 14202-E/2016, de 25.11 do Secretário de Estado Adjunto e do Comércio e do Secretário de Estado do Ambiente à Sociedade Ponto Verde (SPV) para a gestão de um Sistema Integrado de Gestão de Resíduos de Embalagens (SIGRE), extensão de licença essa válida até 31.12.2021 – cfr. nº 1 e 3 do Despacho – entretanto renovada por força, nomeadamente dos citados Despachos n.º 340/2022, de 11 de janeiro, Despacho n.º 1361/2020, de 14 de agosto, Despacho n.º 387/2022 de 14 de março de 2022 e Despacho nº 14353/2022, de 15 de dezembro.

H) Com a entrada em vigor do DLR nº 8/2012/M (em pleno contexto de vigência legal do regime jurídico da gestão de embalagens e dos resíduos de embalagens – de âmbito nacional e aplicável às Regiões Autónomas, tanto por lei como por sinalagma contratual), os operadores económicos passaram a pagar, sob o mesmo interesse e fundamentos: i) o Valor Ponto Verde - enquanto efetiva contrapartida da gestão de resíduos das embalagens não reutilizáveis (todo o tipo de embalagens, sem discriminação alguma de conteúdo) assegurada pela Sociedade Ponto Verde, legalmente habilitada e licenciada para o efeito, a que aderiram; ii) a ECOTAXA, rigorosamente imposta, enquanto contrapartida de… NADA!;

I) Por seu lado, a RAM passou a receber… DUAS vezes: 1) as contrapartidas financeiras (no dizer do contrato já assinalado, os "Valores de Contrapartida") - primeiro via AMRAM, depois, via Valor Ambiente, entretanto incorporada na C., SA, devidas pelas atividades de recolha seletiva, triagem e entrega dos resíduos produzidos/introduzidos na totalidade do território da Região (relativamente a todo o tipo de embalagens não reutilizáveis, contendo ou não bebidas alcoólicas), contrapartidas essas asseguradas pela Sociedade Ponto Verde (a mesma entidade que, note-se, subsidia, a fundo perdido, os custos de transporte de tais resíduos desde a RAM até ao Continente), tudo conforme legalmente determinado e contratualmente estipulado com a própria RAM; e 2) a ECOTAXA por… NADA!;

J) Por via da existência da ECOTAXA e do seu regime jurídico, não se criou, nem existe, qualquer tipo de gestão adicional, alternativa ou sequer complementar à que já existia por via do SIGRE

K) A "ECOTAXA" criou, sim, um imposto, uma nova fonte de receita para a RAM que, sob o mesmo fundamento da que já era gerada por via do SIGRE – ao qual aderiu a RAM (!!!) - passou a ser também suportada pelos mesmo operadores económicos.

Seguindo autorizada Doutrina :

L) "a ECOTAXA é um imposto, e um imposto fiscal, criado e disciplinado como um adicionamento ao IABA, que se apresenta inequivocamente afectado de inconstitucionalidades, orgânica e material, e de ilegalidades por violação do EPARAM, da LFRA e de gerais da República".

M) "Tendo em conta o sentido e alcance profundos da distinção entre impostos e tributos bilaterais (taxas e contribuições financeiras), designadamente em termos de legitimidade, de justiça, de administração e destino das receitas, não há a menor hesitação em qualificar a ECOTAXA como um imposto"

N) Aquilo a que se deu nomen iuris de "ECOTAXA" é: objectivamente, uma prestação pecuniária, unilateral, definitiva e coactiva; subjectivamente, uma prestação exigida a detentores de capacidade contributiva, a favor de entidades que exerçam funções públicas; e em termos teleológicos, exigida para a realização destas funções, desde que não tenham carácter sancionatório."

O) Não é mais do que um "imposto especial sobre o consumo de cerveja e outras bebidas alcoólicas contidas em embalagens não reutilizáveis consumidas na Região Autónoma da Madeira, em relação ao qual não se vislumbra o menor sinal ou índice de bilateralidade, individual ou grupal, própria das taxas e contribuições financeiras".

P) "E um imposto fiscal, pois não partilha nenhuma das características apontadas aos tributos ambientais: 1) não tem função extrafiscal; 2) não visa tributar as actividades mais poluentes, segundo o princípio do poluidor-pagador; 3) não se vislumbra um produto alternativo para o qual possa ser dirigida a procura; 4) não há qualquer consignação de receitas à função ambiental; 5) nem se reporta ao início da cadeia produtiva (upstream)."

Q) O DLR nº 8/2012/M apresenta a ECOTAXA como um "imposto acessório em sentido amplo do IABA, porquanto, embora a sua existência não esteja dependente deste, pois é um imposto autónomo da RAM, o recorte da sua incidência, bem como a sua liquidação e cobrança estão dependentes do imposto nacional IABA, em relação ao qual constitui um adicionamento" – cfr. arts. 3º, 5º e 9º do referido diploma regional.

R) A ECOTAXA não visa reduzir ou eliminar a capacidade de poluir, mas sim, atingir a capacidade de pagar impostos dos produtores e embaladores e respectivos consumidores de cerveja e bebidas alcoólicas, que sejam consumidas na RAM e com o único objectivo de obter receitas fiscais.

S) "Em suma, a ECOTAXA não passa de um vulgar imposto especial sobre o consumo de cerveja e bebidas alcoólicas contidas em embalagens não reutilizáveis e destinadas ao consumo na RAM, sem qualquer natureza ambiental, justamente como o é o IABA, de que é um adicionamento."

T) "Tendo em conta a natureza de um imposto especial sobre o consumo de natureza fiscal, afigura-se simples concluir que e ECOTAXA padece, de um lado, de inconstitucionalidades, tanto orgânicas como materiais, e, de outro, de diversas ilegalidades."

U) A criação de um imposto como a ECOTAXA viola, desde logo, os preceitos que reservam o poder de criar impostos e de disciplinar os seus elementos essenciais aos órgãos legislativos da República, em observância do princípio constitucional da legalidade fiscal, nas duas conhecidas dimensões constantes do artigo 165.º, n.º 1, alínea i), e do artigo 103.º, n.º 2 da Constituição da República.

V) A ECOTAXA também viola os preceitos que excluem o poder tributário exercido na criação da ECOTAXA da esfera das Regiões Autónomas, pois não se insere no poder tributário próprio a exercer nos

termos da lei, nem configura qualquer adaptação do sistema fiscal nacional às especificidades regionais, nos termos de lei-quadro da Assembleia da República, como previsto na alínea i) do n.º 1 do artigo 227.º.

W) De resto, esse poder tributário, segundo o disposto na alínea b) do n.º 1 deste preceito constitucional, nem a Assembleia da República pode autorizar a RAM a exercer, porquanto a ECOTAXA não constitui qualquer medida de natureza ambiental - não obstante a pretensão de o legislador regional a tentar fazer passar por tal. – cfr. Douto Parecer.

X) Conclusões doutrinais que sancionam na íntegra as inconstitucionalidades orgânicas de que padece o DLR nº 8/2012/M oportunamente suscitadas nos autos pela Recorrente, com expressa indicação dos dispositivos constitucionais invocados, nomeadamente, na petição de impugnação dos autos – arts. 53 a 65; na sua peça de alegações de Direito – págs. 14 a 19; na sua peça de contra-alegações de recurso, em sede de ampliação do objeto de recurso – págs. 22 a 33 e conclusões G) a Z), aqui de págs. 35 a 41 daquela mesma peça de alegações.

Prosseguindo na linha de autorizada Doutrina:

Y) Mesmo que, por hipótese que de modo algum se concede, não se verificassem as inconstitucionalidades orgânicas referidas, e tal como oportunamente se alegou nos autos, a ECOTAXA, ainda que houvesse sido criada e disciplinada por lei da República, enfermaria de inconstitucionalidades materiais - pois violaria o princípio da igualdade aferida pela capacidade contributiva ou pela capacidade de poluir e o princípio da liberdade de empresa a impor a correspondente neutralidade fiscal.

Z) "A ECOTAXA comporta uma discriminação fiscal para os seus sujeitos passivos, de resto com diversas manifestações, sem que se vislumbre qualquer fundamento, designadamente assente em alguma específica manifestação de capacidade contributiva, violando assim o princípio da igualdade fiscal, constante do n.º 2 do artigo 13.º e do n.º 3 do artigo 103.º da Constituição."

AA) "E para afastar a violação do princípio da igualdade fiscal pela ECOTAXA de nada serve a convocação do princípio do poluidor pagador, uma vez que, para além deste princípio autónomo ter por domínio de aplicação preferente o dos tributos bilaterais, a sua eventual aplicação como princípio auxiliar ou coadjuvante do princípio da capacidade contributiva falha redondamente no caso."

BB) "Pelo que na ECOTAXA, cujo real objectivo e efectivo resultado é a obtenção de receitas fiscais, temos um imposto suportado em manifestações da capacidade contributiva de que a capacidade de poluir poderá ser, quando muito, uma componente indirecta ou indiciária, pelo que, embora o imposto esteja reportado às embalagens não reutilizáveis, é a capacidade contributiva assente na produção e embalagem das bebidas a visada."

CC) "Não é a capacidade de poluir que a ECOTAXA visa reduzir ou eliminar, mas antes atingir a capacidade de pagar impostos dos produtores, embaladores ou consumidores (consoante a repercussão económica do tributo ocorra ou não) de cerveja e bebidas alcoólicas, relativamente ao consumo destas na RAM, obtendo assim tantas receitas fiscais quanto as que sejam possível."

DD) Mesmo que a ligação às embalagens não reutilizáveis fosse suporte de uma medida ambiental, não poderia a mesma ser tomada por se revelar uma duplicação para a RAM da medida de política ambiental nacional do SIGRE, isto é, as embalagens em causa encontram-se sujeitas a medidas alternativas nacionais – à reutilização para as reutilizáveis e à reciclagem para as não reutilizáveis.

EE) Há, pois, inconstitucionalidades materiais das normas dos artigos, 3º, 4º e 10º do DLR nº 8/2012/M, tal como arguidas nos autos pela aqui Recorrente (mediante a invocação dos atinentes dispositivos legais, nomeadamente, na petição de impugnação dos autos – arts. 74 a 104, na sua peça de alegações de Direito –

págs. 21 a 28, e na sua peça de contra-alegações de recurso e em sede de ampliação do objeto de recurso – págs. 22 a 33 e conclusões G) a Z), aqui de págs. 35 a 41 daquela mesma peça de alegações).

FF) A que poderemos acrescentar a absurda desproporcionalidade decorrente da definição dos valores da "Ecotaxa" liquidados nos autos pela Recorrente – cfr. Factos Provados 11 a 19 (enquanto contrapartida de… nada!), em oposição aos valores de contrapartida definidos por lei da República e pagos no mesmo período pela Recorrente à licenciada SPV no âmbito do SIGRE – cfr. Facto Provado 10 - embora neste caso efetivamente retribuindo a gestão de resíduos assegurada pela SPV, dos quais a RAM diretamente beneficia, pelo que ocorre também violação do princípio da proporcionalidade (constitucionalmente consagrado no artigo 266º nº 2 da Constituição da República e legalmente plasmado, nomeadamente, nos artigos 7º do CPA, 55º da LGT e 46º do CPPT).

GG) Sobre os apontados vícios de inconstitucionalidade orgânica e material, e porque assim bem os entenderam, especificamente se pronunciaram, quer a Douta Sentença de 1ª instância, de págs. 24 a 32 (sob a epígrafe "natureza jurídica da Ecotaxa e da sua concreta conformação constitucional") e de págs. 32 a 38 (sob a epígrafe "violação dos princípios da proporcionalidade, igualdade e justiça"); quer, por remissão, o Douto Acórdão recorrido, de págs. 38 a 58 – cfr. nomeados pontos 4 a 7.

HH) O Decreto Legislativo Regional n.º 8/2012/M briga, ainda, com as disposições do EPARAM, seja com as incorretamente invocadas para a sua aprovação – alínea c) do n.º 1 do artigo 37.º e as alíneas oo) e pp) do artigo 40.º, respeitantes à política ambiental regional, sejam as verdadeiramente utilizadas – a alínea f) do n.º 1 do artigo 37.º e alínea ff) do artigo 40.º, concernentes ao poder tributário da RAM.

II) E viola também a LFRA vigente ao tempo , designadamente a alínea f) do seu artigo 52.º, e o seu artigo 54.º - relativo aos "impostos vigentes apenas nas Regiões Autónomas" - ao dispor, no seu n.º 1 que as Assembleias Legislativas das Regiões Autónomas, mediante decreto legislativo regional, podem criar impostos vigentes apenas na respetiva Região Autónoma desde que os mesmos observem os princípios consagrados na presente lei e não incidam sobre matéria objeto da incidência prevista para qualquer dos impostos de âmbito nacional.

JJ) Além dessas, a ECOTAXA viola leis gerais da República; por um lado, as leis que disciplinam a tributação do consumo, mais especificamente o Código do IABA, imposto este sobre o qual a RAM criou e atrelou um imposto "parasita" e, por outro, as leis nacionais relativas ao SIGRE: sistema de gestão em que a Recorrente, por ter aderido ao sistema integrado, também participa, suportando os custos correspondentes às embalagens não reutilizáveis, através de contrato com a entidade gestora do Sistema – a SPV.

KK) Sociedade esta que, como vimos e resulta dos autos, tem um contrato presentemente com a Águas e Resíduos da Madeira para efeitos de, por esta via contratual, serem remunerados pela SPV os municípios da RAM pelas atividades de recolha, triagem e entrega dos respetivos resíduos.

LL) Por conseguinte, todos os produtores e embaladores (como a aqui recorrente) que aderiram ao sistema integrado de gestão de embalagens não reutilizáveis, pagam deste modo pelas embalagens de cerveja e bebidas alcoólicas não reutilizáveis destinadas ao consumo na RAM.

MM) Não há lugar a qualquer regionalização que, de algum modo, permitisse replicar em termos gerais ou em termos parciais na RAM o SIGRE, sendo este, portanto, um sistema integralmente nacional com aplicação por igual em todo o território nacional, incluindo aquela Região.

NN) Pelo que, ainda que a ECOTAXA fosse de considerar uma medida ambiental, que de todo não é nem pode ser, ainda assim, nessa absolutamente hipotética situação, seria juridicamente inaceitável por ser uma

visível duplicação de encargos, sem qualquer fundamento bastante, para os sujeitos passivos do imposto em causa.

OO) Faz-se notar que todas estas ilegalidades – a maior parte das quais igualmente suscitadas nos autos pela Recorrente, nomeadamente nos arts. 8 a 39 (SIGRE), 78 (IEC) e 80 (LFR) da petição dos autos - dado traduzirem violações por parte de leis de valor reforçado, constituem ilegalidades qualificadas cujo conhecimento cabe ao Tribunal Constitucional, segundo os artigos 112.º, n.º 3, 280.º, n.º 2, e 281.º, n.º 1, alíneas b), c) e d), da Constituição, em termos idênticos aos do controlo da constitucionalidade.

ATENTO TODO O EXPOSTO:

PP) deve o Decreto Legislativo Regional nº 8/2012/M, de 27 de abril:

a) ser julgado como padecendo de inconstitucionalidade orgânica, desde logo, por violação dos preceitos que reservam o poder de criar impostos e de disciplinar os seus elementos essenciais aos órgãos legislativos da República, em observância do princípio constitucional da legalidade fiscal, nas duas conhecidas dimensões constantes do artigo 165.º, n.º 1, alínea i), e do artigo 103.º, n.º 2 da CRP;

b) ser julgado como padecendo de inconstitucionalidade orgânica, também por violação dos preceitos que excluem o poder tributário exercido na criação da ECOTAXA da esfera das Regiões Autónomas, pois

b1) não se insere no poder tributário próprio a exercer nos termos da lei;

b2) não configura qualquer adaptação do sistema fiscal nacional às especificidades regionais, nos termos de lei-quadro da Assembleia da República, como previsto na alínea i) do n.º 1 do artigo 227.º da CRP; e

c) ser julgado como padecendo de inconstitucionalidade orgânica, também por violação dos preceitos, nomeadamente o previsto na alínea b) do n.º 1 do referido art. 227º da CRP, que não permite à Assembleia da República autorizar a RAM a exercer poder tributário, porquanto a ECOTAXA não constitui qualquer medida de natureza ambiental, devendo, em qualquer caso das referidas alíneas, ser desaplicadas todas as normas do referido DLR.

PARA O CASO DE ASSIM SE NÃO ENTENDER – O QUE NÃO SE CONCEDE:

QQ) devem ser julgadas materialmente inconstitucionais:

a) por violação dos artigos 13º nº 2 e 103º no 3 da CRP, as normas de incidência subjetiva e objetiva e as taxas do Decreto Legislativo Regional nº 8/2012/M, de 27 de abril – no mínimo as dos seus artigos 3º, 4º e 10º - atenta a patente discriminação fiscal para os seus sujeitos passivos, sem fundamento algum;

b) por violação dos artigos 13º nº 2 e 103º no 3 da CRP, as normas de incidência subjetiva e objetiva e as taxas do Decreto Legislativo Regional nº 8/2012/M, de 27 de abril – no mínimo as dos seus artigos 3º, 4º e 10º - porquanto, ainda que a ligação às embalagens não reutilizáveis fosse suporte de uma medida ambiental (que não é!) não poderia a mesma ser tomada por se revelar uma duplicação para a RAM da medida de política ambiental nacional do SIGRE;

c) por violação do princípio da proporcionalidade (constitucionalmente consagrado no artigo 266º nº 2 da Constituição da República e legalmente plasmado, nomeadamente, nos artigos 7º do CPA, 55º da LGT e 46º do CPPT), as normas de incidência subjetiva e objetiva e as taxas do Decreto Legislativo Regional nº 8/2012/M, de 27 de abril – no mínimo as dos seus artigos 3º e 4º - atenta a absurda desproporcionalidade para que se chama a atenção na conclusão FF) supra,

referenciadas normas estas todas do mesmo DLR, que, por isso mesmo, devem ser desaplicadas.

Finalizando, sempre na linha de autorizada Doutrina:

RR) A criação de um imposto regional à margem da Constituição, do EPARAM, da LFRA e de leis gerais da República, é uma manifestação de abuso do poder da RAM, subvertendo por completo a arquitectura da forma de Estado português recortada e estabelecida na Constituição como um Estado unitário, pelo que,
SS) ao Tribunal Constitucional incumbe contrariar, de forma clara e eficaz, quaisquer práticas que subvertam a forma de Estado da República Portuguesa como é inequivocamente a concretizada na ECOTAXA. (…)" – pedindo vénia para apropriar, adaptando, conclusões do Douto Parecer que se vem seguindo.
Termos em que, deve ser concedido provimento ao presente recurso, determinando-se a reforma da decisão Recorrida em conformidade com os juízos de inconstitucionalidades que venham a ser proferidos, como se espera, por este Colendo Tribunal.
Assim se concretizará a JUSTIÇA!»

4. A Autoridade Tributária respondeu, rematando com as seguintes conclusões:

«*1. A Recorrente vem recorrer do douto acórdão da Secção do Contencioso Tributário da Supremo Tribunal Administrativo (STA), que concedeu provimento ao recurso interposto pela Fazenda Pública, revogando a decisão recorrida e ordenando a baixa dos autos para apreciação das questões cujo conhecimento foi considerado prejudicado.*
2. A decisão proferida teve como referência o decidido pelo Supremo Tribunal Administrativo no Acórdão de 22-03-2023 proferido no processo n.º 331/18.3BEFUN, que nos termos do art. 289º do Código do Procedimento e Processo Tributário (Julgamento ampliado do recurso), concedeu provimento ao recurso interposto pela Fazenda Pública, revogando a decisão recorrida e ordenando a baixa dos autos para apreciação das questões cujo conhecimento foi considerado prejudicado.
3. No âmbito do acórdão formularam-se as seguintes conclusões:
I. A taxa ambiental pela utilização de embalagens não reutilizáveis na Região Autónoma da Madeira, criada pelo Decreto Legislativo Regional n.º 8/2012/M, de 27 de abril, tem a natureza jurídica de um imposto ambiental;
II. Nos impostos ambientais, o princípio da igualdade tributária concretiza-se compatibilizando o princípio da capacidade contributiva e certos princípios do Estado Social, como o princípio do poluidor-pagador, e levando em conta certas exigências de praticabilidade e de cognoscibilidade do facto tributário;
III. Não está demonstrada a violação do princípio da igualdade tributária se, incidindo um imposto ambiental apenas sobre certos operadores económicos que utilizam embalagens não reutilizáveis, não estiver em causa que são os maiores produtores desses resíduos na Região Autónoma;
IV. O poder tributário próprio das Regiões Autónomas inclui o de criar impostos vigentes apenas para a Região, definindo as respectivas incidência, taxa, liquidação, cobrança, benefícios fiscais e garantias dos contribuintes.
4. A Assembleia Legislativa da Região Autónoma da Madeira tem competência para criar e aprovar o regime jurídico da taxa ambiental pela utilização de embalagens não reutilizáveis na Região Autónoma da Madeira, denominada Ecotaxa, nos exatos termos em que o fez, através da aprovação do Decreto Legislativo Regional n.º 8/2012/M, de 27 de abril.
5. A Recorrente discorda, ao contrário da decidido pela Secção do Contencioso Tributário do STA em julgamento ampliado do recurso, mas não lhe assiste razão.

6. O art. 227.º, n.º 1, al. b) da Constituição da República Portuguesa (CRP) quando exceciona o previsto na alínea i) do n.º 1 do art. 165.º tem de ser interpretado conjuntamente com a alínea i) do mesmo art. 227.º, não devendo ser interpretado como proibição absoluta das Regiões Autónomas legislarem em matéria de criação de impostos.

7. O art. 227.º, al. i) da CRP, sobre os poderes das regiões autónomas, estabelece que estas exercem poder tributário próprio, nos termos da lei, e têm o poder de adaptar o sistema fiscal nacional às especificidades regionais, nos termos de lei-quadro da Assembleia da República.

8. A alínea f) do n.º 1 do art. 37.º do Estatuto Político-Administrativo da Região Autónoma da Madeira (EPARAM), aprovado pela Lei n.º 13/91, de 5 de junho, na redação e numeração da Lei n.º 130/99, de 21 de agosto, e alterado pela Lei n.º 12/2000, de 21 de junho, atribui competência à Assembleia Legislativa Regional, no exercício de funções legislativas, para exercer poder tributário próprio e adaptar o sistema fiscal nacional à Região nos termos do Estatuto e da lei.

9. As competências tributárias atribuídas aos órgãos de governo próprio da RAM exercem-se no respeito pelos limites constitucionais, no quadro do EPARAM e da lei, tendo em conta que o sistema fiscal regional deve adaptar-se às especificidades regionais, quer podendo criar impostos apenas vigentes na Região quer adaptando os impostos de âmbito nacional às especificidades regionais [art. 134.º, al. b) do EPARAM].

10. A adaptação do sistema fiscal à realidade económica regional, bem como a defesa do ambiente e equilíbrio ecológico, da proteção da natureza e dos recursos naturais constituem matérias de interesse específico para efeitos de definição dos poderes legislativos ou de iniciativa legislativa da Região Autónoma da Madeira [cf. art. 40.º, alíneas ff), 00) e pp) do EPARAM].

11. A competência legislativa regional, em matéria fiscal, é exercida pela Assembleia Legislativa Regional, mediante decreto legislativo, e compreende o poder de criar e regular impostos, vigentes apenas na Região, definindo a respetiva incidência, a taxa, os benefícios fiscais e as garantias dos contribuintes nos termos do Estatuto [art. 135.º , al. a) do EPARAM].

12. A Assembleia Legislativa Regional, mediante decreto legislativo regional, pode criar e regular contribuições especiais tendentes a compensar as maiores despesas regionais decorrentes de atividades privadas desgastantes ou agressoras dos bens públicos ou do ambiente regional (art. 136.º, n.º 1 do EPARAM).

13. A Lei das Finanças Regiões Autónomas (LFRA), aprovada pela Lei Orgânica n.º 1/2007, de 19 de fevereiro e alterada pela Lei Orgânica n.º 1/2010 de 29 de março, e vigente à data da aprovação do DLR n.º 8/2012/M, determina que as competências tributárias dos órgãos das regiões autónomas observam o princípio da flexibilidade, no sentido de que os sistemas fiscais regionais devem adaptar-se às especificidades regionais, quer podendo criar impostos vigentes apenas nas regiões autónomas quer adaptando os impostos de âmbito nacional às especificidades regionais [cf. art. 52.º, alínea f) da Lei Orgânica n.º 1/2007, atual art. 55.º , alínea f) da LFRA aprovada pela Lei Orgânica n.º 2/2013, de 2 de setembro, e que revogou a Lei Orgânica n.º 1/2007].

14. E o art. 54.º (agora art. 57.º da LFRA em vigor), sob a epígrafe «Impostos vigentes apenas nas Regiões Autónomas» determina o seguinte:

1 — As Assembleias Legislativas das Regiões Autónomas, mediante decreto legislativo regional, podem criar impostos vigentes apenas na respetiva Região Autónoma desde que os mesmos observem os princípios consagrados na presente lei, não incidam sobre matéria objeto da incidência prevista para qualquer dos impostos de âmbito nacional, ainda que isenta ou não sujeita, ou, nela constando, possa ser suscetível de

integrar essa incidência e da sua aplicação não resultem entraves à troca de bens e serviços entre os diferentes pontos do território nacional.

15. Deste quadro normativo resulta que a Assembleia Legislativa da Região Autónoma da Madeira tem competência para criar e aprovar a ecotaxa, nos precisos termos em que o fez, não se verificando qualquer violação dos artigos 103.º, 165.º, n.º 1, al. i) e 227.º da CRP.

16. O que foi confirmado pelo STA, ao concluir que a Assembleia Legislativa Regional da Madeira não violou o princípio da legalidade porque nos termos da alínea i) do art. 227.º da CRP, os órgãos legislativos das Regiões Autónomas dispõem de poder tributário próprio, que inclui o de criar impostos vigentes apenas para a Região, definindo as respetivas incidência, taxa, liquidação, cobrança, benefícios fiscais e garantias dos contribuintes.

17. Do preâmbulo do DLR n.º 8/2012/M consta que "(…) a Região Autónoma da Madeira, assim como as restantes Regiões Ultraperiféricas, apresentam dimensões e especificidades que acentuam as dificuldades no problema de gestão dos resíduos, designadamente os elevados custos com o transporte, a orografia acentuada, a dependência do exterior, a distância que as separa do território continental"

18. E acrescenta "(…) Sublinhe-se que estas especificidades implicam custos acrescidos elevadíssimos para serem cumpridos, com as mesmas exigências que as regiões continentais, na gestão dos resíduos em geral, e da sua recolha seletiva, transporte, tratamento e destino final, os quais têm sido suportados pelo erário público e pelo consumidor final"

19. A criação da ecotaxa pelo legislador regional assenta na circunstância de que os operadores económicos podem/devem adotar hábitos de consumo mais consentâneos com a proteção do meio ambiente insular, com as suas caraterísticas próprias e únicas.

20. A ecotaxa é um mecanismo fiscal de promoção e incentivo à alteração de comportamentos, com vista à proteção do ambiente e dos recursos naturais na Região Autónoma da Madeira, numa estratégia de responsabilidade social que importa promover.

21. O que se pretende com a ecotaxa é que sejam utilizadas embalagens reutilizáveis, embalagens concebidas e projetadas para cumprir, durante o seu ciclo de vida, um número máximo de utilizações, isto é, que possam ser enchidas de novo e utilizadas muitas vezes para o mesmo fim para que foram concebidas, contribuindo para a redução de resíduos produzidos e para a sustentabilidade ambiental.

22. A ecotaxa tributa a utilização de embalagens não reutilizáveis com o objetivo de incentivar a utilização de embalagens reutilizáveis, com vista à alteração de opções de consumo, num quadro de respeito do meio ambiente e da natureza a promover por todos, conforme determina o princípio da responsabilidade.

23. A ecotaxa incide sobre os operadores económicos, sujeitos passivos do imposto sobre o álcool e bebidas alcoólicas (IABA), sejam eles regionais, nacionais, comunitários ou de Estados não membros da UE, que introduzam no consumo cerveja e outras bebidas alcoólicas em embalagens não reutilizáveis, que se destinam ao consumo na Região Autónoma da Madeira.

24. Se a bebida está embalada em embalagem reutilizável não há liquidação de ecotaxa, o que significa que sempre que a opção seja embalar as bebidas em embalagens reutilizáveis não fica o operador económico abrangido pela incidência da ecotaxa.

25. Não é desrazoável chamar a contribuir pela via fiscal quem polui quando poderia não o fazer. No caso sub judice, a Recorrente poderia utilizar embalagens reutilizáveis em vez de embalagens não reutilizáveis, sem o pagamento da ecotaxa, mas opta por não o fazer, descurando o seu papel de intervenção social, na vertente de redução da produção de resíduos e salvaguarda do ambiente, que é de todos.

26. Quanto aos montantes cobrados pela ecotaxa, o legislador, em função dos objetivos pretendidos e em conformidade com os princípios da proporcionalidade e da equivalência, estabeleceu um critério baseado na capacidade da embalagem, valor que vai subindo à medida que aumenta a capacidade da embalagem, pois quanto maior a embalagem maior o volume de resíduo e impacto ambiental e de custos provocados (art. 4.º DLR n.º 8/2012/M).

27. Os montantes fixados para a ecotaxa têm de fomentar a utilização de embalagens reutilizáveis, pois se o utilizador considerar que o valor é irrisório, não verá motivos para alterar a sua conduta, continuando a utilizar embalagens não reutilizáveis. O valor considerado tem de fazer sentir no utilizador o custo subjacente à sua escolha, adequando-se os valores fixados aos objetivos pretendidos com a criação do tributo.

28. A ecotaxa não representa qualquer adicional ao IABA, pois a tributação assenta em factos distintos: a tributação da bebida alcoólica, no caso do IABA [cf. art. 1.º, 5.º e 66.º do Código dos impostos Especiais de Consumo (CIEC)], e a tributação da embalagem não reutilizável que contém a bebida, no caso da ecotaxa.

29. A ecotaxa não incide sobre a matéria coletável do IABA, como refere a Recorrente, mas sobre as embalagens não reutilizáveis. Se a cerveja ou outra bebida alcoólica estiver contida numa embalagem reutilizável não significa que não será tributada em IABA, não será é tributada em ecotaxa. As matérias coletáveis são distintas, ocorrendo a liquidação de ambas as imposições no mesmo momento apenas por motivos de simplificação dos procedimentos.

30. A liquidação e cobrança da ecotaxa nos mesmos moldes que o IABA não a transforma num adicional a este imposto. O que o legislador pretendeu foi facilitar a liquidação da ecotaxa, utilizando o mesmo momento em que o sujeito passivo de IABA procede à introdução no consumo de bebidas alcoólicas, o que se diga também beneficia o sujeito passivo, reduzindo as formalidades inerentes à liquidação da ecotaxa.

31. As contribuições que a Impugnante refere pagar à Sociedade Ponto Verde (SPV) inserem-se no sistema integrado de gestão de resíduos de embalagem, sistema que optou por utilizar para a gestão e destino final dos resíduos de embalagens dos seus produtos, ao abrigo do princípio da responsabilidade alargada do produtor, e que não servem para aferir sobre os montantes fixados pelo legislador para a ecotaxa.

32. Assim como não a desresponsabilizam da adoção de práticas mais salutares e sustentáveis em termos ambientais.

33. A ecotaxa não representa qualquer violação ao princípio da igualdade, da equivalência e da proporcionalidade, por estar conforme com a contraprestação em causa e com a dissuasão de utilização de embalagens não reutilizáveis, pressionando o produtor e o consumidor para optarem por consumos mais racionais em termos ambientais, ao abrigo do princípio do poluidor-pagador.

34. A criação da ecotaxa nos termos definidos pelo legislador regional mostra-se necessária, adequada e proporcionada à prossecução dos objetivos pretendidos pelo legislador regional, não configurando qualquer violação da Constituição da República Portuguesa, nomeadamente o seu art. 13.º, do EPARAM, da LFRA e demais legislação aplicável, pelo que as liquidações objeto de impugnação devem assim ser mantidas por conformes à lei e aos princípios constitucionais, mantendo-se a douta sentença.

Nestes termos e nos melhores de direito, e com o douto suprimento de V. Exas., deve o presente recurso ser julgado improcedente, mantendo-se o douto acórdão com as devidas consequências legais.»

Cumpre apreciar e decidir.

*

II. Fundamentação

5. Antes de avançarmos para a apreciação de mérito do recurso, importa realizar dois ajustamentos à temática sob apreciação, uma respeitante ao objeto da fiscalização e outra aos parâmetros convocáveis na pronúncia peticionada a este Tribunal Constitucional.

Desde logo e em face da caracterização do ato de liquidação impugnado, não está em causa o disposto no artigo 10.º do Decreto-Legislativo Regional n.º 8/2012/M, de 27 de abril: na organização de fundamentos do acórdão recorrido, o lançamento do tributo está suportado nas normas de incidência constantes dos artigos 3.º e 4.º do diploma, não de Portaria produzida que tivesse expandido as operações sujeitas ao tributo ao abrigo daquele preceito. Assim, um putativo juízo de censura constitucional sobre a solução contida nesta norma não seria apta a interferir com os fundamentos do acórdão recorrido e a alterar a orientação decisória em abono da pretensão do recorrente. Serve por dizer, esta parte do objeto não exibe o nexo de instrumentalidade para com a causa principal de que depende a utilidade do recurso de fiscalização concreta, o que preclude a respetiva apreciação de mérito (cfr. artigos 71.º, n.º 1 e 79.º-C, ambos da LTC).

Em segundo lugar, nas alegações apresentadas a recorrente veio suscitar a violação, pelas normas sindicadas, dos artigos 37.º, n.º 1, alínea c), e 40.º, alíneas oo) e pp), do Estatuto Político Administrativo da Região Autónoma da Madeira (Lei n.º 13/91, de 5 de junho), do artigo 52.º, alínea f) e 54.º da Lei das Finanças das Regiões Autónomas, do Código dos Impostos Especiais sobre o Consumo (CIEC), no segmento em que disciplina o Imposto sobre o Álcool e sobre as Bebidas Alcoólicas (IABA), das leis nacionais relativas ao Sistema nacional de Gestão de embalagens e Resíduos de Embalagens (SIGRE) (sem indicar diploma ou dispositivo legal, nesta parte), do artigo 7.º do Código do Procedimento Administrativo, do artigo 55.º da Lei Geral Tributária e do artigo 46.º do Código de Procedimento e Processo Tributário.

Ora, para além da imensa vaguidade na convocação de normas legais neste segmento da alegação – a generalidade das quais nem sequer integrada em diplomas de valor reforçado –, o presente recurso foi interposto ao abrigo da alínea b), do n.º 1, do artigo 70.º da LTC, o que cinge o exercício de fiscalização concreta a parâmetros da Constituição da República Portuguesa.

Assim sendo, também na parte em que não respeita ao confronto entre a norma-objeto e normas ou princípios constitucionais, não se conhecerá da alegação da recorrente.

6. O recurso interposto por A. SA, compreende a fiscalização das seguintes normas, constantes dos seguintes preceitos do Decreto-Legislativo Regional n.º 8/2012/M, de 27 de abril:

«***Artigo 2.º***

Conceitos

Para efeitos do disposto no presente diploma, entende-se por:

a) «Embalagem», «resíduos de embalagem», «reciclagem» e «reutilização» os conceitos constantes do Decreto-Lei n.º 366-A/97, de 20 de dezembro, e da Portaria n.º 29-B/98, de 15 de janeiro, com as respetivas alterações e adaptações à Região Autónoma da Madeira; e

b) «Introdução em consumo» o conceito constante do artigo 9.º do Decreto-Lei n.º 73/2010, de 21 de junho, que aprova o Código dos Impostos Especiais de Consumo (CIEC), com as necessárias adaptações.

Artigo 3.º

Âmbito

1 - Os operadores económicos, sujeitos passivos do imposto sobre o álcool e as bebidas alcoólicas (IABA), estão obrigados ao pagamento de uma taxa, designada de ECOTAXA, pelas embalagens não reutilizáveis que contenham cerveja e outras bebidas alcoólicas que se destinem ao consumo na Região Autónoma da Madeira.

2 - Exceciona-se do disposto no número anterior:

a) Os produtos intermédios na aceção da alínea f) do n.º 2 do artigo 66.º do CIEC;

b) Os vinhos tranquilos na aceção da alínea b) do n.º 2 do artigo 66.º do CIEC;

c) Os produtos referidos no n.º 4 do artigo 78.º do CIEC.

Artigo 4.º

Incidência e valores

A ECOTAXA é fixada nos seguintes valores:

a) (euro) 0,10 por embalagem individual com capacidade igual ou inferior a 0,20 l;

b) (euro) 0,15 por embalagem individual com capacidade superior a 0,20 l e igual ou inferior a 0,50 l;

c) (euro) 0,20 por embalagem individual com capacidade superior a 0,50 l e igual ou inferior a 1 l; e

d) (euro) 0,30 por embalagem individual com capacidade superior a 1 l.

Artigo 5.º

Exigibilidade, liquidação e pagamento

1 - A ECOTAXA é exigível no momento da introdução em consumo das embalagens referidas no artigo 3.º, devendo a referida introdução ser declarada em simultâneo e no mesmo documento de formalização utilizado para o IABA.

2 - A ECOTAXA é liquidada e paga em simultâneo e nos mesmos termos que os legalmente previstos para liquidação e pagamento do IABA, sem prejuízo das necessárias adaptações.

3 - O apuramento, a liquidação e o controlo do pagamento da ECOTAXA, bem como as demais atividades e prerrogativas necessárias à efetivação do seu cumprimento e fiscalização, competem à entidade legalmente responsável pela liquidação do IABA na Região Autónoma da Madeira.

Artigo 7.º

Repercussão pelos sujeitos passivos

1 - As taxas previstas no presente diploma podem ser objeto de repercussão pelos sujeitos passivos, somando-se às tarifas e prestações financeiras que cobrem aos seus clientes e ou utentes.

2 - Os valores referentes às taxas previstas no presente diploma, cobrados aos seus clientes e ou utentes, devem ser desagregados e identificados de forma rigorosa na fatura que lhes seja apresentada.

3 - Os sujeitos passivos que procedam à repercussão das taxas não podem aceitar o pagamento de preços, tarifas ou prestações financeiras sem que lhes seja pago o valor das taxas correspondentes, devendo imputar-se, proporcionalmente, qualquer pagamento parcial que lhes seja feito.

Artigo 8.º

Titularidade da receita

1 - Os montantes gerados pela cobrança da ECOTAXA constituem receita própria da Região Autónoma da Madeira, devendo a entidade referida no n.º 3 do artigo 5.º proceder à sua transferência para esta Região, no prazo de 30 dias úteis após o seu recebimento, sem prejuízo do disposto no número seguinte.

2 - Os encargos de liquidação e cobrança incorridos pela entidade competente são compensados através da retenção de uma percentagem de 1 % da receita da ECOTAXA.

Artigo 10.º

Alargamento da incidência

Através de portaria conjunta dos Secretários Regionais com competência em matéria de finanças e do ambiente, poderá ser aprovado o alargamento da incidência da ECOTAXA a outras embalagens não reutilizáveis que contenham outros produtos e que se destinem ao consumo na Região Autónoma da Madeira.»

Como primeira questão compreendida no objeto do recurso, alega a recorrente que, porque a Ecotaxa deve ser qualificada como *imposto*, o diploma que procedeu ao seu lançamento na Região Autónoma da Madeira (o Decreto-Legislativo Regional n.º 8/2012/M, de 27 de abril), constituindo um ato normativo produzido pela respetiva Assembleia Legislativa Regional, invade a reserva da Assembleia da República em matéria fiscal constante do artigo 165.º, n.º 1, alínea i), da Lei Fundamental, já que o órgão legislativo da Região não beneficiava da competente autorização parlamentar (artigo 227.º, n.º 1, alínea b) e 232.º, n.º 1, ambos da Constituição da República Portuguesa), assim se sinalizando vício de *inconstitucionalidade orgânica* (e formal) de todo o diploma.

Em segundo lugar, defende a recorrente que o regime de incidência da Ecotaxa, conquanto se cinge a embalagens de bebidas alcoólicas, estabelece um tratamento diferenciado e discriminatório dos comerciantes que distribuam este tipo de produtos, isto de forma arbitrária e sem que a diversidade de situações o justificasse, assim em violação do princípio da igualdade em matéria tributária (artigos 13.º e 103.º, n.º 1, ambos da Constituição da República Portuguesa).

Finalmente, alega a recorrente que a sujeição a Ecotaxa nos termos definidos no respetivo estatuto de incidência é desproporcional (artigo 18.º, n.º 2, da Constituição da República Portuguesa), já que os distribuidores de bebidas alcoólicas incorrem em custos significativos pela recolha e tratamento de embalagens não-reutilizáveis (Ponto Verde) por via de um quadro de Direito público associado à sua atividade que se cumulam com o novo tributo (Decreto-Lei n.º 366-A/97, de 20 de dezembro – sistema de gestão de embalagens e resíduos de embalagens).

Delimitada que fica a controvérsia, passemos à apreciação das questões colocadas.

7. A Ecotaxa tem por facto gerador a introdução em circuitos de distribuição para consumo na Região Autónoma da Madeira de embalagens *não-reutilizáveis* – como tal se entendendo as que não sejam passíveis de ser reenchidas durante o seu ciclo de vida (artigo 2.º, alíneas a), b), d) e g), do Decreto-Lei n.º 366-A/97, de 20 de dezembro, *ex vi* artigo 2.º, alínea a), do RJEcotaxa) – de *bebidas alcoólicas* (artigo 3.º, n.º 1, do RJEcotaxa), com exceção dos *produtos intermédios*, dos *vinhos tranquilos* [artigo 66.º, n.º 2, alíneas f) e b), do Código dos Impostos Especiais sobre o Consumo (CIEC) e tabela anexa ao capítulo 22, verbas 2204 e 2205, do Reg. (CEE) n.º 2658/87, do Conselho de

23 de julho de 1987] e de certos *produtos alcoólicos regionais* (rum com denominação geográfica da Madeira e licores e cremes produzidos a partir de frutos ou plantas da região da Madeira).

O tributo tem por base de tributação o número de embalagens introduzidas nos circuitos económicos regionais pelos operadores, adota um sistema de diferenciação de taxas, variável em função da capacidade da embalagem a que respeite o facto tributário (artigos 3.º, n.º 1 e 4.º, n.º 1, ambos do RJEcotaxa) e a incidência subjetiva do tributo abarca produtores e distribuidores de bebidas alcoólicas na RAM em condições equiparadas ao Imposto sobre o Álcool e sobre Bebidas Alcoólicas (IABA) (cfr. artigo 4.º, n.ºs 1 e 2, do CIEC, *ex vi* artigo 3.º, n.º 1, 1.ª parte, do RJEcotaxa).

O tributo é ainda passível de *repercussão* para consumidores finais, e, nesse caso, a transferência económica do encargo fiscal deve ser documentada desagregando o preço devido pela aquisição do produto no instrumento de faturação (cfr. artigo 7.º, n.ºs 1 e 2, do RJEcotaxa).

Os procedimentos de liquidação e pagamento do tributo estão assimilados ao previsto para o IABA (cfr. artigo 5.º, n.ºs 1, 2 e 3, do RJEcotaxa) e o produto financeiro libertado constitui receita própria da RAM, que partilha os custos de processamento operacional do tributo com os sujeitos passivos pela retenção de 1% do valor liquidado (cfr. artigo 8.º, n.ºs 1 e 2, do RJEcotaxa).

Perante este recorte genérico, é com facilidade que se conclui que é inviável a classificação da Ecotaxa como uma verdadeira «*taxa*», já que, perante a absoluta ausência de uma contraprestação pública associável ao tributo, não é observável a "*estrutura linear, diárquica e polarizada, assimilável à troca, identificando como sujeito passivo o beneficiário específico de uma prestação singular e individualizável da entidade pública credora com nexo de equivalência para com a respetiva obrigação de pagar*" (Acórdão do TC n.º 682/2022). Da mesma forma e pelo mesmo motivo, do desenho de incidência igualmente não se extrai a "*unidade de interesses de grupo*, *a responsabilidade de grupo e o benefício de grupo*" com relação aos obrigados tributários e respetivo setor, face ao lançamento do tributo, que suportasse a qualificação da Ecotaxa como *contribuição financeira*, ou seja, como "*uma prestação tributária inserida na lógica comutativa de aquisição de benefício difusa pela ação pública, esta por sua vez assente em responsabilidade de grupo pela situação carecida da atividade que a contribuição é chamada a financiar*" (Acórdão do TC n.º 296/2023).

Pois bem, tratando-se de uma prestação *pecuniária*, *unilateral*, *coativa* e *definitiva* (do ponto de vista objetivo) e (na dimensão subjetiva) devida a *entidade pública*, a Ecotaxa identifica-se com os carateres próprios do *imposto* (v. CASALTA NABAIS, *Direito Fiscal*, Almedina, p. 34), mas não é possível defender que tenha por fundamento indicadores de *capacidade contributiva* dos obrigados tributários, tal como não se extrai da sua estrutura dogmática que esteja parametrizada em função dela.

No preâmbulo ao Decreto-Legislativo Regional n.º 8/2012/M, de 27 de abril, afirma-se expressamente que o lançamento da Ecotaxa não serve objetivos de captação de receita, antes dirige-se a incentivar a utilização de recursos técnicos de embalamento amigos do sistema ecológico pela priorização de embalagens reutilizáveis na distribuição de mercadorias ao consumidor:

"*A introdução de tributos sobre os artigos geradores de resíduos procurando motivar a sua redução e encorajar a reutilização em detrimento da reciclagem, constitui uma estratégia de responsabilidade social que importa promover.* (…)

A Diretiva n.º 2008/98/CE, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 19 de novembro de 2008, Diretiva Resíduos, estabelece medidas de proteção do ambiente e da saúde humana, prevenindo ou reduzindo os impactos adversos decorrentes da geração e gestão de resíduos, diminuindo os impactos gerais da utilização dos recursos e melhorando a eficiência dessa utilização.
A Diretiva Resíduos estabelece uma hierarquia dos resíduos: a) prevenção e redução; b) preparação para a reutilização; c) reciclagem; d) outros tipos de valorização, por exemplo a valorização energética; e e) eliminação. Incentiva a reutilização, nomeadamente através da utilização de medidas educativas, económicas, logísticas ou outras. Estabelece que o objetivo principal de qualquer política em matéria de resíduos deverá consistir em minimizar o impacto negativo da produção e gestão de resíduos na saúde humana e no ambiente. A política no domínio dos resíduos deverá igualmente ter por objetivo reduzir a utilização de recursos e propiciar a aplicação prática da hierarquia de resíduos. (…)
A Região Autónoma da Madeira, assim como as restantes Regiões Ultraperiféricas, apresentam dimensões e especificidades que acentuam as dificuldades no problema de gestão dos resíduos, designadamente os elevados custos com o transporte, a orografia acentuada, a dependência do exterior, a distância que as separa do território continental. (…)
Com a aprovação do presente diploma, com incidência apenas nas embalagens não reutilizáveis, pretende-se criar um instrumento essencial para a redução da produção de resíduos, e respetivos custos de gestão, constituindo um incentivo ao consumo de bebidas embaladas em embalagem reutilizável, em detrimento das embaladas em embalagem não reutilizável, onerando estas últimas com uma contrapartida financeira."

Estamos, portanto, perante um tributo que não se integra propriamente no sistema público de captação de receitas, mas que constitui essencialmente um instrumento de política ambiental definida pelos órgãos da RAM ao serviço do modelo de proteção do meio ecológico.

A implementação de quadros normativos de Direito tributário como instrumentos de política ambiental, colocados, como tal, ao serviço de objetivos extrafiscais, se desloca as medidas legislativas da fiscalidade para outro campo da atividade pública (a regulação administrativa), possui cobertura constitucional expressa (cfr. artigo 66.º, n.ºs 1 e 2, alínea h), da Constituição da República Portuguesa) e é um fenómeno difundido, consensual e de reconhecida utilidade:

"*Com efeito, desde que se tomou consciência de que o homem não podia continuar a destruir com a sua actuação o ambiente, cujas consequências terríveis como o efeito estufa, as chuvas ácidas e os buracos na camada do ozono bem o demonstram, tornou-se patente que o direito, todo o direito, não podia deixar de dar o seu contributo para a causa da protecção do meio ambiente. É certo que esse empenhamento do direito com a causa ambiental levou, um pouco por toda a parte, a falar de um novo ramo do direito - o direito do ambiente ou direito ambiental.* (…)
Mobilizando todos os ramos de direito, a tutela do ambiente serve-se de diversos meios ou instrumentos em relação aos quais se impõe dar notícia, ainda que sumária, a fim de podermos ajuizar do lugar desempenhado pelos instrumentos tributários, mais especificamente pelos tributos com fins de protecção do meio ambiente, no quadro dessa tutela. Pois, hoje em dia, é mais ou menos consensual a aceitação do importante papel que o direito tributário pode ter em sede da tutela do ambiente como meio ou instrumento dessa tutela. (…)
Finalmente, temos os meios indirectos de tutela do ambiente em que sobressaem os instrumentos mobilizados de outros ramos de direito diferentes do direito administrativo, direito em que, em rigor, se localizam os

instrumentos de protecção ambiental até agora referenciados. Entre esses meios indirectos de tutela, podemos mencionar os designados por instrumentos económicos em que temos tanto o clássico instituto da responsabilidade civil que naturalmente se alargou aos danos ambientais, como os mais modernos instrumentos económicos como são os subsídios e as subvenções do direito financeiro, os tributos ambientais e os benefícios fiscais ambientais do direito tributário, etc. Aos quais se juntaram, mais recentemente, os instrumentos disponibilizados pelo próprio mercado (o mercado de emissões).

Pelo que cá temos os instrumentos tributários como meios ao serviço da protecção do meio ambiente ou, por outras palavras, cá temos o chamado direito

tributário ambiental15. Assim tanto os tributos ambientais, impostos ou taxas ecológicas, como os benefícios fiscais ambientais se localizam nos referidos instrumentos económicos. O que se inscreve num quadro mais amplo. Com efeito, quando nos situamos em patamares de afectação do meio ambiente que se entende que não devem ser sancionados penalmente, há, em rigor, duas possibilidades de determinar, condicionando ou orientando os comportamentos ecológicos dos agentes económicos: ou os agentes poluidores pagam para poluir, obtendo do estado ou comprando no mercado autorizações ou licenças de poluição16 ou pagando tributos ambientais; ou os contribuintes em geral lhes pagam para não poluírem subsidiando directamente certas actividades ou a utilização de determinadas tecnologias amigas do ambiente ou beneficiando-as em sede dos tributos sobretudo no respeitante a impostos.

O que significa, como se está a ver, que o direito tributário pode ser chamado a actuar, o que de resto vem acontecendo em geral, através de cada uma dessas duas vias de acção ecológica: de um lado, através dos tributos ambientais; de outro lado, mediante benefícios fiscais. Ora, como é fácil de ver, os tributos ambientais concretizam justamente aquela ideia de fazer pagar os danos ambientais aos que os provocam, aos próprios poluidores, pondo-os a pagar tributos que assim os oneram."

(J. CASALTA NABAIS, *Tributos com Fins Ambientais*, ICJP, CIDP, 2008, pp. 1-7)

"(…) *nem a Constituição nem a lei obstam à existência de impostos ou, mais em geral, de tributos ambientais. Mais, tanto a Constituição como a lei se mostram abertas à utilização dos instrumentos fiscais com o objectivo de tutela do ambiente. Assim, no sentido de que, em sede constitucional, não há qualquer entrave ao estabelecimento de tais impostos ou tributos, podemos apontar tanto a disciplina constitucional dos impostos como a disciplina constitucional relativa ao ambiente. Pois, de um lado e em geral vai a abertura constitucional à utilização extrafiscal das normas fiscais e, portanto, à utilização dos impostos com finalidades extrafiscais. O que resulta, como já dissemos, do entendimento constitucional dos impostos e do sistema fiscal decorrente dos arts. 103º e 104º da Constituição.*

De outro lado, vai a tutela constitucional do ambiente, para a prossecução da qual a Constituição convoca a política fiscal. Pois o art. 66º da Constituição, subordinado á epígrafe "ambiente e qualidade de vida", prescreve, no seu nº 2, que «[p]ara assegurar o direito ao ambiente, no quadro de um desenvolvimento sustentável, incumbe ao Estado, por meio de organismos próprios e com o envolvimento e participação dos cidadãos: ...h) [a]ssegurar que a política fiscal compatibilize desenvolvimento económico com protecção do ambiente e qualidade de vida».

Mas também a lei vai pelo mesmo caminho. Para o que podemos mencionar a já referida Lei de Bases do Ambiente, em que por duas vezes convoca o instrumento fiscal para a tutela ambiental. Fá-lo, por um lado, no art. 24º, subordinado à epígrafe "resíduos e efluentes", em cujo nº 1 dispõe que «[o]s resíduos sólidos poderão ser reutilizados como fontes de matérias-primas e energia, procurando-se eliminar os tóxicos pela

adopção das seguintes medidas: ...c) [d]a aplicação de instrumentos fiscais e financeiros que incentivem a reciclagem e reutilização de resíduos e efluentes». De outro lado, temos o art. 27º, subordinado à epígrafe «instrumentos", em cujo nº 1 se dispõe que "[s]ão instrumentos da política de ambiente e do ordenamento do território: ...r) [a] fixação de taxas a aplicar pela utilização de recursos naturais e componentes ambientais, bem como pela rejeição de efluentes»."

(J. CASALTA NABAIS, *Direito fiscal e tutela do ambiente em Portugal*, isg.pt, ISG, p. 18)

Considerando que o imposto ambiental subalterniza o princípio da capacidade contributiva em favor da eficiência do sistema de impacto ambiental no plano do princípio poluidor-pagador, Casalta Nabais conclui que, por esta razão, se entende garantida a legitimidade constitucional dos impostos ambientais, verificando a sua proporcionalidade na sua tripla aceção de necessidade, adequação e caráter não excessivo (R. SARAIVA, *A Política Fiscal Ambiental*, *in e-publica*, Vol. 7, n.º 2, Setembro 2020 (189-218), p. 211).

Se a recorrente discorda frontalmente que a Ecotaxa possa ser qualificada nestes termos, ou seja, como um *imposto ambiental*, é de assinalar que, em linha com o escopo de proteção do ambiente, o programa normativo define a base de tributação sem levar em conta os rendimentos do sujeito passivo, suas receitas ou o património que titula, mas antes a forma como, no âmbito da respetiva atividade operacional, as embalagens que utiliza são introduzidas no consumo e a respetiva aptidão própria para importarem a geração de resíduos.

No plano financeiro, a norma de incidência é absolutamente insensível ao *preço* pelo qual o produto é colocado no mercado ou ao *valor acrescentado* que o agente económico introduz na cadeia de trocas e que é expressão da sua margem de lucro. Já no plano económico, o desenho do tributo não leva em conta em nenhuma medida o volume de negócios do operador, bruto ou apurado em função dos ativos colocados (*turnover*), nem os incrementos patrimoniais obtidos da atividade.

Ainda que a receita da Ecotaxa tenda a crescer em função do número de embalagens de produto colocadas no mercado pelo agente económico, o facto de adotar como facto tributário essencial a natureza dessa embalagem e o respetivo impacto ecológico que representa na geração de resíduos, porque não é associável à receita gerada pelas transações realizadas pelo sujeito passivo, porque é insensível aos seus ganhos líquidos ou ao seu stock de ativos acumulado, temos que o tributo não está orientado por capacidade contributiva. Esta observação apenas ganha melhor expressão e densidade quando se examine o seu regime de incidência em maior pormenor.

Descobrindo a sua ótica radical e como já dissemos, o RJEcotaxa limita a incidência a embalagens que sejam impassíveis de *reutilização*, ou seja, as que não possam ser envolvidas numa "*operação pela qual uma embalagem, concebida e projetada para cumprir, durante o seu ciclo de vida, um número mínimo de viagens ou rotações, é enchida de novo, com ou sem apoio de produtos auxiliares presentes no mercado que permitam o novo enchimento da própria embalagem, ou reutilizada para o mesmo fim para que foi concebida*" (artigo 2.º, n.º 1, alínea b), do Decreto-Lei n.º 366-A/97, de 20 de dezembro, *ex vi* artigo 2.º, alínea a), do RJEcotaxa).

A reutilização de produtos integra-se, a par da *prevenção*, na primeira linha da defesa do ambiente no âmbito da política de gestão de resíduos definida pela Diretiva 2008/98/CE do Parlamento Europeu e do Conselho de 19 de novembro de 2009, em detrimento, por exemplo, da *reciclagem* ou da *eliminação* (cfr. artigo 4.º, n.º 1, alíneas a), b) e c) do diploma), que são objetivos

secundarizados. Gerando um sobrecusto por via fiscal baseado no acondicionamento do produto por não-reutilizáveis, a Ecotaxa representa uma ingerência nas políticas de gestão dos operadores do setor (sujeitos passivos), estimulando a utilização de embalagens que possam ser recuperadas e reintegradas nos circuitos produtivos. A *reutilização* significa menor necessidade de produção de novos contentores de bebidas, reduzindo a procura empresarial sobre opções que promovam a drenagem de recursos naturais para assistir à necessidade de fabrico de novos dispositivos de acondicionamento de produtos, pelo que associa ao tributo o escopo de defesa ambiental.

É dizer, a Ecotaxa constitui uma medida de Direito público dirigida a *encarecer* a *embalagem não-reutilizável*, tornando-a menos atraente para agentes económicos no interior da programática geral de maximização de ganhos, já que implicará um agravamento dos seus custos fixos. Por essa via, abranda-se a procura desse tipo de embalagens e reduz-se a necessidade de novos processos de extração e transformação de matérias primas ao serviço do embalamento de produtos.

Esta é uma dimensão cardinal da Ecotaxa e com grande efeito prático, já que embalagens reutilizáveis incorporam materiais mais caros para garantir melhor desempenho, são envolvidas em processos de fabrico mais dispendiosos que os contentores descartáveis e por vezes são o resultado de processos de investigação e desenvolvimento em fase de retorno do investimento (*royalties*), tudo isto tornando-os comparativamente mais caros. A elevação do preço de depósitos descartáveis por via tributária (*repricing*) ampliará, por isso, a competitividade das embalagens reutilizáveis face às que se esgotem numa única utilização: a política de gestão dos distribuidores de bebidas alcoólicas que atenda apenas a custos fixos, quando seja assim, não colocará óbices à introdução de processos de embalamento baseados em invólucros com ciclos de vida mais longos. Acresce que, tornando o produto mais atrativo através de carga fiscal, isto significa também que se abre uma oportunidade no mercado a operadores que pretendam desenvolver novas soluções de embalamento reutilizáveis, oferecendo melhores perspetivas de retorno a investidores neste setor de produto.

Por outro lado, ao permitir a transferência do encargo inerente ao tributo para o consumidor final (artigo 7.º, n.º 1, do RJEcotaxa), o Legislador criou também condições para moderar a procura de produtos embalados neste tipo de invólucros pelas bases de consumo. Caso o operador escolha aliviar-se do ónus fiscal repassando-o para os seus clientes, a agravação do preço final poderá importar alterações no comportamento do público, que tenderá a escolher opções mais económicas, designadamente as que não importem sobrecustos com fonte tributária.

Caso não existam alternativas no mercado, isto poderá significar a redução de procura de bebidas alcoólicas (embaladas em descartáveis), tornando menos problemática a perspetiva de acumulação de resíduos com esta fonte, mas pode também significar a transição para produtos já no mercado que utilizem outros sistemas (v. g., o vetusto preço de depósito, reembolsável com a devolução do vasilhame reutilizável), como importará a abertura do mercado a novas iniciativas de investimento para produtos alcoólicos que utilizem embalagens reutilizáveis, como assinalámos já.

Acresce que, procurando maximizar a eficiência do tributo na realização daquele escopo de proteção ambiental, o Legislador introduziu também um mecanismo secundário destinado a permitir ao sujeito passivo e aos consumidores (quando exista repercussão) realizarem uma certa gestão do sobrecusto tributário e do fator poluente das embalagens que utilizam ou consomem.

O artigo 4.º, alíneas a) a d), do RJEcotaxa estabelece um elenco regressivo de taxação variável em função do volume de bebida embalada. Embalagens mais pequenas (até 0,2 l), face ao ónus fiscal estabelecido (€ 0,10), representam um encargo tributário *maior* (€ 0,5/litro) do que as embalagens de maior capacidade (> 1 l), em que se denota uma redução expressiva (€ 0,297/litro).

Se, por exemplo, o distribuidor colocar no mercado uma bebida ao preço de € 2,00/l que lhe assegure uma margem de lucro de € 1,20 por cada litro vendido, a venda de dez litros (lucro de € 12,00) em 50 embalagens não-reutilizáveis de 20 cls significará um custo acrescido de € 5,0, absorvendo 41,67% do seu ganho operacional. Caso distribua o produto em cinco embalagens não-reutilizáveis de 2 ls, o custo tributário ficará em € 1,5, desfalcando apenas 12,5% do ganho líquido.

Assim, sem prejudicar a afirmação de que o recurso a embalagens reutilizáveis permitirá *eliminar* o encargo tributário do sujeito passivo (e seus clientes) na sua totalidade, a fixação de escalões em lógica regressiva permite obter um efeito mais rápido, este de contingentação do *número* de embalagens (não-reutilizáveis) em circulação pela promoção do uso das que possuam maior volumetria, evitando dispersão de resíduos e facilitando a sua recolha e eliminação.

Está bom de ver, o tributo está estruturado para garantir ao sujeito passivo ações de *evitação fiscal*, ou seja, a implementação de comportamentos (lícitos) aptos a reduzir ou eliminar a carga tributária da Ecotaxa: recorrendo a embalagens reutilizáveis ou, em alternativa, diminuindo o número de embalagens não-reutilizáveis em circulação (pelo aumento da capacidade das que circulem no mercado), o encargo será eliminado ou relativizado, sem com isso criar condicionantes ao volume de negócio (litragem de bebida vendida) do agente económico, em qualquer um dos casos gerando ganhos ambientais relevantes para a gestão de resíduos e abrandando a necessidade de produção de novos depósitos destinados a embalamento.

O mesmo se diga no que respeita a consumidores finais, caso opere o mecanismo de repercussão previsto no artigo 7.º, n.º 1, do RJEcotaxa: a escolha de embalagens (não-reutilizáveis) de maior capacidade significará maior poupança na aquisição do produto e melhor gestão da economia doméstica pela obtenção de ganhos de escala, promovendo esta opção. Adquire também aqui relevo a norma injuntiva da *desagregação* do encargo tributário do valor de preço na fatura entregue ao consumidor aquando da aquisição (artigo 7.º, n.º 2, do RJEcotaxa): a documentação da despesa incorrida pela operação nos termos definidos pelo diploma pretende alertar o consumidor para a existência de um sobrecusto que lhe está a ser imputado e que lhe é possível evitar, assim reduzindo o efeito de «*anestesia fiscal*» usualmente associável aos impostos indiretos.

Por aqui se conclui que a Ecotaxa subalternatiza o princípio da capacidade contributiva em favor da aceleração da eficiência do sistema no que tange a limitação do impacto ambiental (C. BAPTISTA LOBO, *Finanças e Fiscalidade do Ambiente e da Energia*, Almedina, 2019, p. 237), de tal forma que a sua *performance* enquanto instrumento de política legislativa e regulatória representará perda (ou anulação) de receita tributária. Este é, precisamente, um dos atributos mais característicos dos (verdadeiros) *impostos extrafiscais*, a sua natureza de «*destructive taxes*» ou «*impostos suicidas*» (CASALTA NABAIS, *Direito fiscal e tutela…*, p. 25), pois que estão dirigidos, precisamente, a *dissuadir* a verificação do facto gerador do imposto ou a compelir a comportamentos que promovem a redução da receita, tal como aqui se observa: "*os tributos ambientais em sentido próprio, justamente porque constituem tributos extrafiscais* [–] *em que está ausente*

uma predominante função colectora ou arrecadadora, não visando, por isso, em primeira linha obter receitas [–], *proporcionam uma receita que, em princípio, diminui na razão inversa da eficácia desses instrumentos de política ambiental*" (J. CASALTA NABAIS, *Tributos com Fins…*, p. 19).

Face ao que deixamos impresso, a Ecotaxa deve ser qualificada como um (verdadeiro) *imposto ambiental* e nesse pressuposto passaremos a apreciar as questões objeto do recurso.

8. O artigo 227.º, n.º 1, alínea i), da Constituição da República Portuguesa, reconhece às Regiões Autónomas *poder tributário próprio*, desde que contido nos limites estabelecidos pela Lei da República, permitindo que as respetivas assembleias legislativas regionais (artigo 232.º, n.º 1, da Lei Fundamental) lancem impostos com âmbito regional por ato legislativo promanado pelos seus órgãos (**i**) e, bem assim, que ajustem os impostos nacionais às especificidades das regiões (**ii**).

Se a adaptação do sistema fiscal nacional pelas Regiões foi no passado objeto de boa dose de controvérsia (dissipada com a reforma constitucional de 1989), o exercício de poder tributário próprio pelas Regiões Autónomas, incluindo o lançamento de impostos (de âmbito estritamente regional) por ato normativo do respetivo órgão parlamentar, desde que não interfira com a Lei Fiscal aprovada pela Assembleia da República, não é questionável, constituindo uma retração da reserva estabelecida no artigo 165.º, n.º 1, alínea i), da Constituição da República Portuguesa e uma especialidade na repartição das funções legislativas:

"*A revisão constitucional de 1982 introduziu o poder tributário próprio das Regiões Autónomas (então artigo 229.º, alínea f), da CRP); e a revisão de 1989 desdobrou as competências legislativas regionais em matéria fiscal, num «poder tributário próprio» e num «poder de adaptação» do sistema fiscal nacional às especificidades regionais (artigo 227.º, n.º 1, alínea i), da CRP). A expressão «poder tributário próprio» introduzida pela Revisão de 1982 foi objeto de interpretação restritiva pelo Tribunal Constitucional que, no essencial, entendia que o poder tributário só poderia ser feito no quadro de uma lei que expressamente o regulasse e apenas consentia a possibilidade de criação «ex novo» de impostos regionais (Acórdãos n.ºs 91/1984, 348/1986 e 267/1987). As dúvidas que se levantaram quanto ao sentido e alcance afirmado pela jurisprudência constitucional (TEIXEIRA RIBEIRO, "Criação de Impostos pelas Regiões Autónomas", Revista de Legislação e Jurisprudência, ano 119 (1986), n.º 3743 e SOUSA FRANCO, "A Autonomia Tributárias das Regiões", Comunicação de 1987, publicada nos Estudos de Direito Regional, Lex, 1997), desapareceram com a Revisão de 1989, ao introduzir expressamente a referência à possibilidade de adaptação do sistema fiscal nacional à Região no âmbito de uma lei-quadro da Assembleia da República (artigos 227.º, n.º 1, alínea i) e 232.º, n.º 1, da CRP).*

A Constituição constituiu um poder tributário regional, criando-o ex novo, sem que haja qualquer contradição ou incompatibilidade com a competência exclusiva da Assembleia da República para criar e regular imposto. Como referem GOMES CANOTILHO e VITAL MOREIRA, a norma constitucional «traduz uma exceção à competência legislativa exclusiva da AR nesta matéria (art.165.º-1/i)» (Constituição da República Portuguesa Anotada, 4.ª, Ed., Vol. II, pág. 674); ou como interpretou TEIXEIRA RIBEIRO, «deve ser entendida no contexto da Constituição, isto é, no contexto de um diploma que em certo passo, dizia e diz ainda, caber em exclusivo à Assembleia da República a criação de impostos e em outro passo diz atualmente disporem as Regiões Autónomas de poder tributário próprio; (…) assim não há dificuldade

nenhuma em conciliar a atribuição à Assembleia da Republica de uma competência genérica para a criação de impostos (al. i) do art.16[5].º*) com atribuição às Regiões Autónomas da competência para criar os impostos que a Assembleia da República lhes permita» ("Criação de Impostos Pelas Regiões Autónomas", Estudos de Direito Regional, Lex, pág. 456 e 467).*"
(Acórdão do TC n.º 429/2020; v., também, Acórdão do TC n.º 467/2014)

A Lei das Finanças das Regiões Autónomas [Lei Orgânica n.º 2/2013 de 2 de setembro, (LFRA)] consagra também a liberdade de lançamento de impostos de caráter regional, designadamente *impostos ambientais* (cfr. artigos 55.º, alínea e) (cfr. artigos 55.º, alínea e) e 57.º, n.º 1, ambos da LFRA: v. A.P. DOURADO, *Direto Fiscal*, Almedina, 2023, pp.157-163) e, quanto a condicionantes, impõe observância dos princípios gerais consagrados no diploma e de duas proibições: de impostos regionais que respeitem a matérias objeto de impostos nacionais (e impondo a caducidade dos primeiros, caso estes últimos sejam lançados na sua vigência – cfr. artigo 57.º, n.º 2, da LFRA) e de medidas fiscais que constituam obstáculos à liberdade de circulação de bens e serviços entre o continente e as regiões insulares (artigo 57.º, n.º 1, da LFRA) (v. J. FREITAS DA ROCHA, *As finanças das Regiões autónomas numa perspectiva jurídica (aproximação ao Direito Financeiro Regional)*, uminho.pt p. 9). À data do lançamento da Ecotaxa pelo Decreto-Legislativo Regional n.º 8/2012/M, de 27 de abril, a Lei Orgânica n.º 1/2007, de 19 de fevereiro, estabelecia um regime idêntico de limitações (cfr. artigo 45.º, alínea e), 1.ª parte, e artigo 47.º, n.ºs 1 e 2, do diploma).

Sendo assim – e sem deixar de notar que as normas e princípios da LFRA, como de qualquer diploma de Direito infraconstitucional, não se integram no elenco de parâmetros convocáveis à apreciação do recurso, como deixámos impresso *supra* –, a Assembleia Regional da RAM estava capacitada para proceder ao lançamento da Ecotaxa nos termos realizados pelo Decreto-Legislativo Regional n.º 8/2012/M, de 27 de abril, em oposição à alegação da recorrente.

Sublinhe-se que, não obstante a alínea *i)* do n.º 1 do artigo 227.º da Constituição confinar o poder tributário das regiões autónomas aos «*termos da lei*» e de «*lei-quadro da Assembleia da República*», a eventual desconformidade das normas tributárias editadas pelo legislador regional com tais parâmetros legais, aos quais é outorgado um estatuto reforçado no sentido do último inciso do n.º 3 do artigo 112.º, só indiretamente consubstancia um problema de inconstitucionalidade – este vício é um reflexo ou resultado da violação do parâmetro legal que a própria Constituição interpõe entre si e as normas regionais. Ora, o recurso de constitucionalidade não pode estender-se a questões de inconstitucionalidade indireta ou reflexa, sob pena de a jurisdição constitucional absorver todo o contencioso de legalidade; e se é certo que o Tribunal Constitucional pode apreciar e decidir questões de ilegalidade reforçada, a base legal em que tal poder se funda, no âmbito da fiscalização concreta, é diversa da alínea *b)* do n.º 1 do artigo 70.º, consistindo antes na alínea *c)* deste último. Por outras palavras, a questão da conformidade de uma norma legal com outra norma legal de estalão superior – uma norma, quer isto dizer, de legalidade reforçada, no mais amplo sentido do termo – não é, no nosso sistema de fiscalização da constitucionalidade, uma questão de constitucionalidade, mas uma questão de legalidade para a qual o Tribunal Constitucional detém uma competência específica ao abrigo das alíneas *b)* a *d)* do n.º 1 do artigo 281.º da Constituição (*v.*, neste sentido, os Acórdãos n.ºs 113/88 e 145/88). Assim, a

eventual incompatibilidade das normas sindicadas com a LFRA e com outros diplomas legais aos quais se há-de reconhecer, em relação àquelas, força paramétrica, extravasa manifestamente o âmbito do presente recurso.

Por outro lado, impõe-se também sublinhar que não introduz ruído na questão o facto de estarmos perante um *imposto extrafiscal* (ambiental) ou de o procedimento de liquidação e a norma de delimitação subjetiva da incidência espelharem o quadro de um imposto nacional, o IABA.

Quanto ao primeiro tópico, na delimitação da reserva de competência legislativa importa sobretudo a qualificação do corpo normativo que é objeto do ato legislativo, que é dizer, o facto de, *in casu*, se tratar do lançamento de um *imposto*, como tal uma componente do poder tributário conferido às Regiões. Se a estrutura da Ecotaxa permite concluir que a capacidade contributiva não constitui parâmetro ou fundamento da tributação, antes se assomando objetivos regulatórios de caráter ambiental – que, de resto, se compreendem também nas atribuições das Regiões (cfr. artigo 225.º, n.º 2, da Lei Fundamental) –, isso respeita ao seu regime jurídico-constitucional substantivo enquanto *imposto*, sem perturbar a sua classificação como medida de política fiscal, ou seja, como um instituto tributário, como tal subsumível à atribuição de competência legiferante que decorre dos artigos 227.º, n.º 1, alínea i) e 232.º, n.º 1, ambos da Constituição da República Portuguesa.

Quanto ao segundo tópico, a recorrente defende que a Ecotaxa constitui um *adicional* ao IABA, de onde seria possível inferir que a disciplina em causa interfere com um imposto nacional e com o quadro legislativo que o suporta, o que, por sua vez, se poderia entender uma violação dos limites impostos ao legislador regional nos termos da 2.ª parte do artigo 227.º, n.º 1, alínea i), da Constituição da República Portuguesa.

No entanto, a relação entre ambos os impostos cinge-se ao procedimento de liquidação e pagamento e à coincidência de sujeitos passivos abrangidos pelos tributos, pelo que apenas num sentido muito lato e estritamente procedimental se poderia entender a Ecotaxa associável ao IABA.

Na verdade, a Ecotaxa não adota a ótica de parametrização do IABA, nem a estrutura de facto tributário e o desempenho funcional enquanto instrumentos de política tributária não se identificam entre si, o que torna inviável afirmar que a primeira constitua um *adicional* do segundo.

Senão, veja-se que o IABA assenta a título primário na quantidade de bebida colocada no mercado (Hls) e respetiva classificação legal (bebidas espirituosas, produtos intermédios, bebidas fermentadas, cerveja), esta sobretudo em função do volume de álcool do produto acabado.

A título de exemplo, a produção e distribuição de bebidas espirituosas são tributadas em IABA pelo valor de € 1.260,00/Hl (cfr. artigo 76.º, n.º 2, do CIEC), os espumantes e outras bebidas fermentadas a € 12,06/Hl (cfr. artigo 73.º, n.º 2, do CIEC) e a cerveja conhece uma tabela por escalões em função do volume de álcool e da respetiva relação de peso para com o extrato original (grau plato) (desde € 9,64/Hl até € 33,85/Hl) (cfr. artigo 71.º, n.ºs e 2, do CIEC).

Isto compreende-se por o IABA responder ao dano coletivo provocado pelo *consumo de álcool*, aí assentando a sua lógica de lançamento e a regra de apuramento do imposto (v. A. P. DOURADO, *op. cit.*, p. 440). O programa tributário do IABA, por esse motivo, tende a representar maior encargo fiscal em função da quantidade de álcool colocada no mercado pelo sujeito passivo, nessa medida revelando uma tendência para ampliar a carga fiscal em função do volume de receitas do operador, também porque bebidas de maior grau alcoólico tendem a ser mais dispendiosas.

Não é assim com a Ecotaxa: como vimos, esta é insensível à natureza do produto colocado (desde que se trate de cerveja ou outras bebidas alcoólicas), direcionando-se para as condições do seu embalamento, encorajando contentores reutilizáveis ou, ao menos, descartáveis de maior capacidade, permitindo ao operador maximizar a colocação de *produto* (cerveja, bebidas espirituosas, etc.) sem que isso importe agravamento de custos fiscais ou receitas públicas adicionais.

Nesse pressuposto, ainda que o universo de obrigados tributários seja o mesmo e tenha sido adotado um sistema paralelo de liquidação e cobrança (com a inerente simplificação de processos e poupança de recursos para os sujeitos passivos pela agregação de ambos os procedimentos), a Ecotaxa não se destina a *reforçar* a carga fiscal do facto socioeconómico tributado pelo IABA e não se pode entender um instrumento *complementar* ao quadro fiscal deste imposto.

Improcede, face a todo o exposto, o vício de inconstitucionalidade orgânica atribuído pela recorrente ao programa normativo sob fiscalização.

9. A recorrente suscita ainda a violação do princípio da igualdade (tributária) (artigos 13.º e 103.º, n.º 3, ambos da Constituição da República Portuguesa) pelo programa normativo fiscalizado e, sobre esta componente normativa da Constituição fiscal e sobre o princípio geral de que deriva, podemos convocar a jurisprudência deste Tribunal, há muito consolidada sobre a matéria:

"*O princípio da igualdade patenteado no artigo 13.º da Constituição da República Portuguesa constitui uma componente estrutural da Lei Fundamental e o seu alcance normativo é particularmente fecundo. Como princípio negativo, dele decorre a proibição de arbítrio, interditando tratamentos diferentes para situações substancialmente iguais (igualdade horizontal) e impondo tratamento diferenciado para situações substancialmente diferentes (igualdade vertical), assim vedando a adoção de critérios frívolos ou injustos na associação de efeitos jurídicos, diferenciadores ou uniformizantes, para o universo de situações fácticas reguladas. Isto significa, portanto, que o exercício da liberdade conformativa do Legislador deve assentar em travamento materialmente fundado, mas igualmente tem por implícito que lhe caberá, dentro dos limites constitucionais, o desenho dos modelos que constituirão referência para definição de bases diferenciadoras. Daqui resulta um amplo espaço conferido ao Legislador ordinário que pode ser entendido como «discricionariedade legislativa» na regulamentação jurídica, e, por necessária deriva, que o princípio da igualdade não opera como garantia de optimização da sua maior efetividade (impondo a adoção da solução jurídica que melhor se adeque ao arquétipo de igualdade material), mas apenas como limite ou parâmetro de controlo:*
«*A proibição de arbítrio constitui um limite externo da liberdade de conformação ou de decisão dos poderes públicos, servindo o princípio da igualdade como princípio negativo de controlo:* (...) *Nesta perspetiva, o princípio da igualdade exige positivamente um tratamento igual de situações de facto iguais e um tratamento diverso de situações de facto diferentes. Porém, a vinculação jurídico-material do legislador ao princípio da igualdade não elimina a liberdade de conformação legislativa, pois a ele pertence, dentro dos limites constitucionais, definir ou qualificar as situações de facto ou as relações da vida que hão-de funcionar como elementos de referência a tratar igual ou desigualmente. Só quando os limites externos da «discricionariedade legislativa» são violados, isto é, quando a medida legislativa não tem adequado suporte material, é que existe uma «infração» do princípio da igualdade enquanto proibição de arbítrio.*»

(v. J. CANOTILHO e VITAL MOREIRA, Constituição da República Portuguesa Anotada, Vol. 1, Coimbra, 2007, p. 339)

Esta forma de compreender o princípio da igualdade possui raízes profundas na jurisprudência constitucional e, a este propósito, podemos deixar aqui a resenha dos mais importantes precedentes prudenciais na matéria apresentada pelo Acórdão do TC n.º 362/2016 (Acórdãos do TC n.ºs 39/88 e 546/2011; v. , também, Acórdãos do TC n.ºs 237/98 e 379/2021):

«Numa perspetiva de igualdade material ou substantiva – aquela que subjaz ao artigo 13.º, n.º 1, da Constituição e que se traduz na igualdade através da lei –, a igualdade jurídica corresponde a um conceito relativo e valorativo assente numa comparação de situações: estas, na medida em que sejam consideradas iguais, devem ser tratadas igualmente; e, na medida em que sejam desiguais, devem ser tratadas desigualmente, segundo a medida da desigualdade. Tal implica a determinação prévia da igualdade ou desigualdade das situações em causa, porquanto no plano da realidade factual não existem situações absolutamente iguais. Para tanto, é necessário comparar situações em função de um certo ponto de vista. Por isso, a comparação indispensável ao juízo de igualdade exige pelo menos três elementos: duas situações ou objetos que se comparam em função de um aspeto que se destaca do todo e que serve de termo de comparação (tertium comparationis). Este termo – o «terceiro (elemento) da comparação» – corresponde à qualidade ou característica que é comum às situações ou objetos a comparar; é o pressuposto da respetiva comparabilidade. Assim, o juízo de igualdade significa fazer sobressair ou destacar elementos comuns a dois ou mais objetos diferentes, de modo a permitir a sua integração num conjunto ou conceito comum (genus proximum).

Porém, a Constituição não proíbe todo e qualquer tratamento diferenciado. Proíbe, isso sim, as discriminações negativas atentatórias da (igual) dignidade da pessoa humana e as diferenças de tratamento sem uma qualquer razão justificativa e, como tal, arbitrárias. Nesse sentido, afirmou-se no Acórdão n.º 39/88:

«A igualdade não é, porém, igualitarismo. É, antes, igualdade proporcional. Exige que se tratem por igual as situações substancialmente iguais e que, a situações substancialmente desiguais, se dê tratamento desigual, mas proporcionado: a justiça, como princípio objetivo, "reconduz-se, na sua essência, a uma ideia de igualdade, no sentido de proporcionalidade" – acentua Rui de Alarcão (Introdução ao Estudo do Direito, Coimbra, lições policopiadas de 1972, p. 29).

O princípio da igualdade não proíbe, pois, que a lei estabeleça distinções. Proíbe, isso sim, o arbítrio; ou seja: proíbe as diferenciações de tratamento sem fundamento material bastante, que o mesmo é dizer sem qualquer justificação razoável, segundo critérios de valor objetivo, constitucionalmente relevantes. Proíbe também que se tratem por igual situações essencialmente desiguais. E proíbe ainda a discriminação; ou seja: as diferenciações de tratamento fundadas em categorias meramente subjetivas, como são as indicadas, exemplificativamente, no n.º 2 do artigo 13º.

Respeitados estes limites, o legislador goza de inteira liberdade para estabelecer tratamentos diferenciados.

O princípio da igualdade, enquanto proibição do arbítrio e da discriminação, só é, assim, violado quando as medidas legislativas contendo diferenciações de tratamento se apresentem como arbitrárias, por carecerem de fundamento material bastante.»

Por outro lado, não é função do princípio da igualdade garantir que todas as escolhas do legislador sejam racionais e coerentes ou correspondem à melhor solução. Nesse particular, justifica-se recordar a jurisprudência constitucional firmada no Acórdão n.º 546/2011:

«[O] n.º 1 do artigo 13.º da CRP, ao submeter os atos do poder legislativo à observância do princípio da igualdade, pode implicar a proibição de sistemas legais internamente incongruentes, porque integrantes de

soluções normativas entre si desarmónicas ou incoerentes. Ponto é, no entanto – e veja-se, por exemplo, o Acórdão n.º 232/2003 – que o carácter incongruente das escolhas do legislador se repercuta na conformação desigual de certas situações jurídico-subjetivas, sem que para a medida de desigualdade seja achada uma certa e determinada razão. É que não cabe ao juiz constitucional garantir que as leis se mostrem, pelo seu conteúdo, "racionais". O que lhe cabe é apenas impedir que elas estabeleçam regimes desrazoáveis, isto é, disciplinas jurídicas que diferenciem pessoas e situações que mereçam tratamento igual ou, inversamente, que igualizem pessoas e situações que mereçam tratamento diferente. Só quando for negativo o teste do "merecimento" – isto é, só quando se concluir que a diferença, ou a igualização, entre pessoas e situações que o regime legal estabeleceu não é justificada por um qualquer motivo que se afigure compreensível face à ratio que o referido regime, em conformidade com os valores constitucionais, pretendeu prosseguir – é que pode o juiz constitucional censurar, por desrazoabilidade, as escolhas do legislador. Fora destas circunstâncias, e, nomeadamente, sempre que estiver em causa a simples verificação de uma menor "racionalidade" ou congruência interna de um sistema legal, que contudo se não repercuta no trato diverso – e desrazoavlmente diverso, no sentido acima exposto – de posições jurídico-subjetivas, não pode o Tribunal Constitucional emitir juízos de inconstitucionalidade. Nem através do princípio da igualdade (artigo 13.º) nem através do princípio mais vasto do Estado de direito, do qual em última análise decorre a ideia de igualdade perante a lei e através da lei (artigo 2.º), pode a Constituição garantir que sejam sempre "racionais" ou "congruentes" as escolhas do legislador. No entanto, o que os dois princípios claramente proíbem é que subsistam na ordem jurídica regimes legais que impliquem, para as pessoas, diversidades de tratamento não fundados em motivos razoáveis."

(Acórdão do TC n.º 181/2023 e, também, n.º 60/2023, em plenário)

"*A igualdade fiscal conforma uma dimanação do princípio da igualdade quando colocado no domínio tributário, impondo por isso um tratamento legal-fiscal uniforme de situações substancialmente iguais e diferenciador quanto a situações dissemelhantes. Resulta assim vedado um primado universalista que se reduzisse a uma paridade de mero cunho formal entre sujeitos dotados de personalidade tributária, antes se impondo um padrão de critério que alcance uma situação de equilíbrio funcional conforme com a substancialidade assimétrica das situações reguladas (cfr. artigos 13.º e 103.º, n.º 1, parte final, da Constituição da República Portuguesa).*"

(Acórdão do TC n.º 55/2022; também n.º 176/2023)

Ora, a este respeito, a recorrente censura a norma de incidência objetiva porque sujeita a tributação apenas as embalagens não-reutilizáveis utilizadas para o embalamento de *cerveja* e outras *bebidas alcoólicas* (artigo 3.º, n.º 1, do RJEcotaxa), dispensando de encargo fiscal todas as bebidas sem teor alcoólico e, pretende-se, discriminando os operadores do seu setor sem causa justificativa.

Pois bem, será desde logo de sublinhar que a questão está mal colocada, já que o regime de incidência da Ecotaxa não elege qualquer grupo económico como alvo de carga fiscal: o quadro legal delimita a sujeição a imposto em função das embalagens de certo tipo de *produto* produzido ou distribuído, não da *entidade* que o realize. As bebidas sem teor alcoólico colocadas nos mercados por empresas que também comercializem bebidas alcoólicas não estarão sujeitas ao tributo, em paridade de condições com os operadores que, centrando a sua atividade principal na distribuição

de águas ou refrigerantes, distribuam também bebidas com álcool a título de operação secundária. Será este o caso, por exemplo, dos distribuidores de marcas *Pedras*, *Vitalis*, *Melgaço*, *Vidago*, *Frutea*, *Frutis*, *Frisumo*, *Guaraná Brasil*, produzidos (e também distribuídos, sem carga fiscal) pela recorrente, ou de marcas *Castello*, *Luso Fruta*, *Cruzeiro* e *Luso*, produzidos (e também distribuídos) pelo grupo Central de Cervejas.

Não é possível, pois, delimitar um conjunto de *entidades* a que o imposto se dirige de forma especial, já que o facto tributário respeita a embalagens de certo tipo de produtos, constituindo obrigados tributários todas as entidades que promovam a sua circulação no território da Madeira, o que só por si descaracteriza a ideia de «*imposto de grupo*» que a recorrente sugere na sua alegação.

Em segundo lugar, a diferenciação que resulta da norma está diretamente associada ao objetivo de política legislativa que subjaz ao imposto, o de controlo da proliferação de resíduos e a proteção do ambiente e dos recursos naturais. As bebidas alcoólicas têm de característico envolver-se em fenómenos de *consumo compulsivo*, multiplicando a circulação de embalagens e a geração de resíduos em situações de contexto que colocam especiais desafios no que respeita a recolha (pense-se, por exemplo, na acumulação de resíduos deste tipo em festivais de Verão, festas académicas, concertos de música popular, etc.). Este fenómeno dificilmente se colocará com água ou sumos de fruta e se é por vezes observado quanto a refrigerantes açucarados, é de gravidade incomparável.

Em terceiro lugar, a geração de resíduos terá na generalidade dos casos por *trade off* a disponibilização de maiores utilidades ao público consumidor, aconselhando prudência na criação de instrumentos de política fiscal que possam resultar no abrandamento da sua circulação em circuitos económicos, mesmo que importem certa medida de dano ecológico. Pense-se, por exemplo, no que representará para o conforto e condições de vida das populações da Madeira a oneração com carga fiscal de garrafas ou garrafões de água, especialmente durante o período de Verão. No caso de bebidas alcoólicas, porém, as utilidades que lhes são associáveis terão maiores dificuldades em contrabalançar o prejuízo ambiental que decorre da utilização de descartáveis no seu acondicionamento, já que apenas o consumo muito moderado não será nocivo ao ser humano.

Se não merece dúvidas que a Ecotaxa se preocupa com a geração de resíduos de embalagens, como vimos, e não com o impacto na saúde pública que o consumo excessivo de álcool representa, também aqui se denota uma situação diferenciada face a outros produtos (e suas condições de embalamento) que justificará maior severidade no combate à proliferação de resíduos.

Assim, não vemos que a delimitação de incidência da Ecotaxa como abarcando apenas no facto tributário embalagens de cerveja e de outras bebidas alcoólicas, excluindo todas as demais, constitua um critério arbitrário, frívolo ou dirigido a prejudicar de forma especial uma pessoa ou um grupo de pessoas. Ainda que nada impedisse que a Ecotaxa abrangesse os depósitos de outras categorias de produtos, não vemos que a sujeição do imposto apenas a esta classe exceda o espaço de liberdade conferido ao legislador ordinário e que por isso incorresse em violação do princípio da igualdade tributária (artigos 13.º e 103.º, n.º 3, da Constituição da República Portuguesa).

10. Por fim, a recorrente alega ainda que o programa de incidência da Ecotaxa constitui a imposição de um encargo desproporcional e em rutura com o disposto no artigo 18.º, n.º 2, da Constituição da República Portuguesa, já que a recorrente suporta, cumulativamente com a

Ecotaxa, encargos significativos com o processamento de resíduos libertados pela utilização de embalagens não reutilizáveis, este decorrente da sua adesão ao Sistema de Gestão de embalagens e Resíduos de Embalagens (SIGRE) ao abrigo do Decreto-Lei n.º 152-D/2017 de 11 de dezembro.

Ora, em primeiro lugar, neste segmento da sua alegação a recorrente *particulariza* a sua situação individual, a ponto de apresentar factos sobre as suas condições de contratação do sistema Ponto Verde para o tratamento de resíduos com a entidade licenciada. Esta forma de colocar o problema ofende o caráter normativo do recurso de constitucionalidade (necessariamente geral e abstrato) e, como tal, essa abordagem do problema não se compreende nos poderes cognitivos conferidos a este Tribunal Constitucional (cfr. artigos 6.º e 79.º-C, ambos da LTC).

Acresce ainda que o artigo 18.º, n.º 2, da Lei Fundamental disciplina o estatuto de eficácia de certos direitos de estrutura defensiva (direitos, liberdades e garantias e direitos fundamentais equiparados – cfr. artigos 17.º e 18.º, n.ºs 1 e 2, ambos da Constituição da República Portuguesa) e, como tal, a sua convocação deveria ter sido antecedida da sinalização de uma qualquer ingerência num direito fundamental assim qualificável. Não vemos, porém, adequada alegação nesse sentido.

De todo o modo, tendo nós qualificado a Ecotaxa como um *imposto ambiental*, por isso integrado no grupo mais amplo dos *impostos extrafiscais*, cujo desempenho operativo reside na dissuasão de certo tipo de escolhas técnicas no âmbito do embalamento de produtos pela sua penalização fiscal e, pela mesma via, o estímulo à adoção de outras, com diferentes atributos, sem nenhuma dúvida a Ecotaxa é invasiva do espaço de autonomia gestionária das entidades empresariais que operem no setor do comércio de bebidas da região da Madeira, representando uma medida de índole dirigista intrusiva na *liberdade de empresa* (artigo 62.º, n.º 1, da Constituição da República Portuguesa (v. Acórdão do TC n.º 178/2023) e respetivo perímetro de defesa contra "*ingerências externas na governação de agentes económicos*" pelos poderes públicos (v. Acórdão do TC n.º 180/2022; sobre o assunto, v. J. J. CANOTILHO e VITAL MOREIRA, *Constituição da República Portuguesa Anotada*, Vol. I., Coimbra, 2007, pp. 789-792; v., entre outros, acórdãos n.ºs 545/2014, 220/2015, 538/2015, 545/2015, 329/2020, 60/2023, 178/2023 e 68/2024).

Não se vê, porém, que da existência de responsabilidades no âmbito do tratamento dos resíduos libertados pela atividade das empresas distribuidoras de bebidas (artigos 9.º a 11.º, do Decreto-Lei n.º 152-D/2017 de 11 de dezembro) e da incidência de Ecotaxa sobre a colocação de embalagens não reutilizáveis no mercado decorra qualquer efeito *desproporcional* em liberdades de agentes económicos que pudesse fundamentar juízo positivo de inconstitucionalidade material.

Em primeiro lugar e sobre os custos em que incorrem os distribuidores de bebidas no âmbito do SIGRE, trata-se de dois problemas diferentes, aquele a que este sistema oferece resposta – respeitante à necessidade de recolha de resíduos de embalagens no âmbito da política de proteção ambiental de *eliminação* ou, se possível, de outras formas de valorização (artigo 4.º, n.º 1, alíneas c) e d), da Diretiva 2008/98/CE do Parlamento Europeu e do Conselho de 19 de novembro de 2009) – e, outro, de estimulação do recurso a embalagens reutilizáveis nos processos de fabrico de produtos para consumo, a que responde a Ecotaxa, para que por essa recolha seja viável a preparação dos depósitos para reintrodução em processos produtivos (artigo 4.º, n.º 1, alínea b), da Diretiva 2008/98/CE do Parlamento Europeu e do Conselho de 19 de novembro de 2009).

De outra parte, o abrandamento da utilização de produtos poluentes através de medidas tributárias, especialmente se do seu desenho resultar com clareza os métodos a implementar pelos operadores abrangidos para evitar carga fiscal, como é o caso da Ecotaxa (v. *supra*), constitui uma forma moderada de compatibilizar a lógica empresarial e os interesses públicos na integridade do ambiente e na preservação da capacidade de renovação dos recursos naturais. Seria francamente mais violento, por exemplo, introduzir medidas proibitivas, fosse *banindo* a utilização de embalagens descartáveis na RAM, fosse fixando quotas para introdução em circuitos comerciais. Enquanto este tipo de interdições geraria perdas financeiras imediatas (abate de mercadorias em *stock*) e imporia alterações radicais e súbitas nos processos de embalamento, com as inerentes quebras de proveitos durante o período de adaptação, a Ecotaxa impulsiona a modernização do setor em convergência com os objetivos ambientais oferecendo aos operadores do setor boa margem de gestão.

Aos sujeitos passivos do imposto será permitido optar, por exemplo, pela substituição radical da sua oferta, retirando produtos embalados em descartáveis do seu catálogo e assim anulando a carga fiscal; realizar alterações menos drásticas, oferecendo prevalência a embalagens descartáveis de maior capacidade e assim aliviando parte do custo fiscal; ou manter o produto no mercado sem alterações, agravando o preço ao consumidor pela transferência total (ou parcial) do encargo de imposto (*repercussão*), caso se conclua que a retração de procura resultante (variável em função do valor do repasse) não justifica outra solução; as empresas poderão ainda, finalmente, combinar estas opções e planificar a introdução por estádios de uma nova política de produto, de forma gradual e de modo a minimizar o impacto deste contexto tributário na sua atividade operacional. Qualquer que seja a solução que encontre o agente económico, do imposto resultará sempre um ganho no impacto ambiental deste ramo de atividade, realizando o escopo do instituto.

Se não merece dúvidas que a introdução de normas proibitivas, porventura sancionadas por um elenco de ilícitos de mera ordenação, estaria ao dispor do Legislador ordinário no âmbito dos seus poderes de regulação da economia (em especial dos setores de produção e distribuição de mercadorias geradoras de resíduos) e de proteção do ambiente, vemos que o incentivo fiscal representa uma medida de menor grau de ingerência face a outros modelos possíveis, tornando por isso inviável a alegação da recorrente sobre o caráter *excessivo* do quadro normativo sob fiscalização.

Naufraga, portanto, a última questão colocada por A., SA, concluindo-se pela improcedência global do recurso de constitucionalidade interposto.

11. Por decair no presente recurso, a recorrente é responsável pelo pagamento de custas nos termos do artigo 84.º, n.º 2, da LTC. Ponderados os critérios constantes do artigo 9.º, n.º 1, do Decreto-Lei n.º 303/98, de 7 de outubro, a prática do Tribunal em casos semelhantes e a moldura abstrata aplicável prevista no artigo 6.º, n.º 1 do mesmo diploma, afigura-se adequado e proporcional fixar a taxa de justiça em 25 unidades de conta.

*

III. Decisão

Nestes termos e com estes fundamentos, decide-se:

a) Não julgar inconstitucional as normas constantes dos artigos 2.º, alíneas a) e b), 3.º, 4.º, 5.º, 7.º e 8.º, todos do Decreto-Legislativo Regional n.º 8/2012/M, de 27 de abril, que criou e aprovou o regime jurídico da taxa ambiental (Ecotaxa) pela utilização de embalagens não reutilizáveis para a Região Autónoma da Madeira;

b) Negar provimento ao recurso interposto por **A., SA**, nesta parte;

c) No mais, não conhecer do mérito do recurso.

*

Custas pela recorrente, que, ponderados os critérios aplicáveis, se fixa em 25 UC (artigo 84.º, n.º 2, da LTC e artigos 6.º, n.º 1 e 9.º, n.º 1, ambos do Decreto-Lei n.º 303/98 de 7 de outubro).

Lisboa, 4 de julho de 2024 - *António José da Ascensão Ramos*

O relator, *António José da Ascensão Ramos*, que participou na sessão por meios telemáticos, atesta o voto de conformidade ao presente acórdão do Senhor Conselheiro *José Eduardo Figueiredo Dias*, das Senhoras Conselheiras *Dora Lucas Neto* e *Mariana Canotilho* e do Senhor Conselheiro Vice-Presidente *Gonçalo de Almeida Ribeiro.*
António José da Ascensão Ramos

[1] Retificado pelo Acórdão n.º 545/2024