

### **FICHA DOUTRINÁRIA**

- Diploma: Código dos Impostos Especiais de Consumo, aprovado pelo Decreto-Lei nº 73/2010, de 21 de junho e portaria nº 117-A/2008, de 08 de fevereiro
- Artigo: Alínea i), do nº 1 e nº 7 do artigo 89º do CIEC e nºs 49º e 50º da portaria nº 117-A/2008, de 08 de fevereiro
- Assunto: Isenção do Imposto sobre os Produtos Petrolíferos e Energéticos (ISP) para os produtos utilizados no transporte de passageiros e de mercadorias por caminhos de ferro.
- Processo: 205.20.10-68/2015, com despacho concordante do Senhor Diretor Geral de 2015/03/17
- Conteúdo: O artigo 89º do Código dos Impostos Especiais de Consumo (CIEC), estabelece no nº 1, alínea i), que "Estão isentos do imposto sobre os produtos petrolíferos e energéticos que, comprovadamente sejam utilizados no transporte de passageiros e de mercadorias por caminhos de ferro...".

Nos termos do nº 7, do mesmo dispositivo legal, tal isenção depende de reconhecimento prévio da autoridade competente.

Em consonância com a norma de isenção, a portaria nº 117-A/2008, de 08/02, que regulamentou as formalidades e os procedimentos aplicáveis ao reconhecimento e controlo de benefícios do ISP estabelece que a isenção em causa abrange as utilizações designadas por transporte por caminho de ferro e que o seu reconhecimento e controlo compete ao diretor da alfândega em cuja área de jurisdição se localize a sede social da empresa que tem por objeto o transporte por caminho de ferro (nºs 49º e 50º).

Tal isenção tem por base disposto no artigo 15º da Diretiva 2003/96/CE, do Conselho, de 27 de outubro, segundo o qual os EM podem aplicar uma isenção (isenção facultativa) para os produtos energéticos e eletricidade utilizados para o transporte de mercadorias e passageiros por via férrea (comboio, metropolitano ou carro eléctrico) e trólei (nº 1, alínea e).

O âmbito da isenção do ISP em causa, conforme resulta claro dos normativos acima referidos, reconduz-se, portanto, à atividade de transporte (de pessoas ou bens), isto é, a atividade consubstanciada em operações de transferência/deslocação de pessoas ou bens, de forma organizada, entre dois locais geograficamente separados, utilizando, no caso a via férrea.

Por outro lado, a interpretação das normas fiscais está sujeita ao disposto no artigo 11º da LGT, segundo o qual:

*"1 - Na determinação do sentido das normas fiscais e na qualificação dos factos a que as mesmas se aplicam são observadas as regras e princípios gerais de interpretação e aplicação das leis.*

*2 - Sempre que, nas normas fiscais se empreguem termos próprios de outros ramos do direito, devem os mesmos ser interpretados no mesmo sentido que aí têm, salvo se outro decorrer diretamente da lei.*

*3 - Persistindo a dúvida sobre o sentido das normas de incidência a aplicar, deve atender-se à substância económica dos factos tributários."*

Como refere o Prof. Doutor António Meneses Cordeiro, em Introdução ao Direito dos Transportes (Revista da Ordem dos Advogados, nº 68, ano 2008) "No transporte em sentido técnico jurídico, procede-se à deslocação voluntária e promovida por terceiros, em termos organizados, de pessoas ou de bens de um local para o outro". Tal definição tem, pois, subjacente a prestação de um serviço a título oneroso.

Adita ainda aquele professor que "Em termos civilísticos, o contrato de transporte é uma prestação de serviço."

Da legislação aplicável ao setor dos transportes, resulta igualmente claro, que o transporte ferroviário (tal como o rodoviário, aéreo e marítimo), se consubstancia numa prestação de serviços a título oneroso (veja-se, a Lei nº 10/90, de 17/03 – Lei de Bases do Sistema de Transportes Terrestres - e o DL nº 270/2003, de 28/10, alterado pelo DL nº 151/2014, de 13/10, diploma que definiu as condições de prestação de serviços de transporte ferroviário por caminho de ferro e de gestão da infraestrutura ferroviária).

Nos termos do disposto no artigo 5º daquele decreto-lei, constitui condição essencial e obrigatória para aceder à atividade de transporte ferroviário a titularidade de uma licença. Nos termos do artigo 3º, entende-se por Empresa de transporte ferroviário *"uma empresa detentora de licença cuja actividade principal consiste na prestação de serviços de transporte de mercadorias e ou de passageiros por caminho-de-ferro, assegurando obrigatoriamente a tração, aí se compreendendo empresas que prestem apenas serviços de tração"* (alínea i) e por Licença *"a autorização concedida a uma empresa, mediante a qual esta fica habilitada para o exercício da atividade de prestação de serviços de transporte ferroviário"* (alínea m).

O transporte de pessoas e/ou bens consubstancia, pois, uma atividade conceptual e substancialmente autónoma, a que corresponde uma disciplina legal própria, a qual não pode ser desconsiderada na análise da questão em apreço.

Neste pressuposto, em obediência, quer ao princípio da unidade do sistema jurídico, quer às regras estabelecidas no artigo 11º da LGT, o conceito de "transporte por caminhos de ferro" previsto no artigo 89º, nº 1, alínea i), do CIEC e legislação complementar, não pode, pois, ter outra interpretação, que não seja o da atividade de transporte em sentido técnico-jurídico, isto é, uma prestação de serviços de transporte (de pessoas e/ou mercadorias), no caso, por caminhos-de-ferro, nas condições definidas na legislação aplicável.

Com efeito, nem todas as operações de circulação em via férrea podem ser consideradas como "transporte" e como tal abrangidas no âmbito da isenção em causa. Se tivesse sido essa a intenção do legislador (o qual, presume-se, consagrou as soluções mais acertadas e soube exprimir o seu pensamento em termos adequados (nº 3º do artigo 9º do Código Civil), na alínea i) do nº1 do artigo 89º constaria uma isenção para os "produtos consumidos na via férrea ou em veículos de tração ferroviária", o que não foi o caso.



De salientar ainda a este propósito, que quer a legislação comunitária quer a legislação nacional aplicável ao setor ferroviário distinguem, as atividades de gestão da infra-estrutura ferroviária e de operação de transporte ferroviário (veja-se, no caso da legislação nacional, o DL nº 270/2003, 28/10).

No âmbito de um pedido de decisão a título prejudicial apresentado no Tribunal de Justiça (Processo C-303/10)<sup>1</sup> pelo tribunal supremo de Espanha sobre a interpretação da norma idêntica (artigo 8.º, n.º 2, alínea c), constante da Directiva 92/81/CEE (que foi revogada pela Directiva 2003/96/CE) relativa à mesma isenção, estando em causa a utilização de carburante na maquinaria destinada à manutenção da via férrea da transportadora ferroviária espanhola RENFE, foi defendido pela Comissão em sede de Observações que a atividade de manutenção da infra-estrutura ferroviária, configura uma atividade diferente e acessória do transporte de pessoas e bens, não devendo enquanto tal estar abrangida pela isenção aplicável ao transporte ferroviário.

Tal entendimento vem, pois, reforçar que a isenção prevista na alínea i) do nº 1 do artigo 89º do CIEC, tendo por referência a isenção prevista na alínea e) do nº 1 do artigo 15º da Diretiva 2003/96/CE, não se aplica a qualquer operação de circulação na via férrea mas tão só a operações de transporte por caminho de ferro em sentido técnico-jurídico – prestação de serviços.

Resulta pois do quadro legal supra referido que a isenção prevista na alínea i), do nº 1, do artigo 89º, do CIEC para o “o transporte de passageiros e/ou de mercadorias por caminho de ferro”:

- tem por objeto a prestação do serviço de transporte ferroviário, a título oneroso, enquanto atividade económica autónoma, nos moldes e nas condições estabelecidas para o seu exercício na legislação aplicável;
- não abrange meras operações de circulação de produtos através da utilização de veículos de tração ferroviária/ramal privado em instalações de entidades cuja atividade principal não se consubstancie na prestação de serviços de transporte.

---

<sup>1</sup> Que veio a ser arquivado por o tribunal espanhol ter desistido do pedido prejudicial, disponível em [http://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/?uri=uriserv:OJ.C\\_.2010.246.01.0022.01.POR](http://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/?uri=uriserv:OJ.C_.2010.246.01.0022.01.POR)