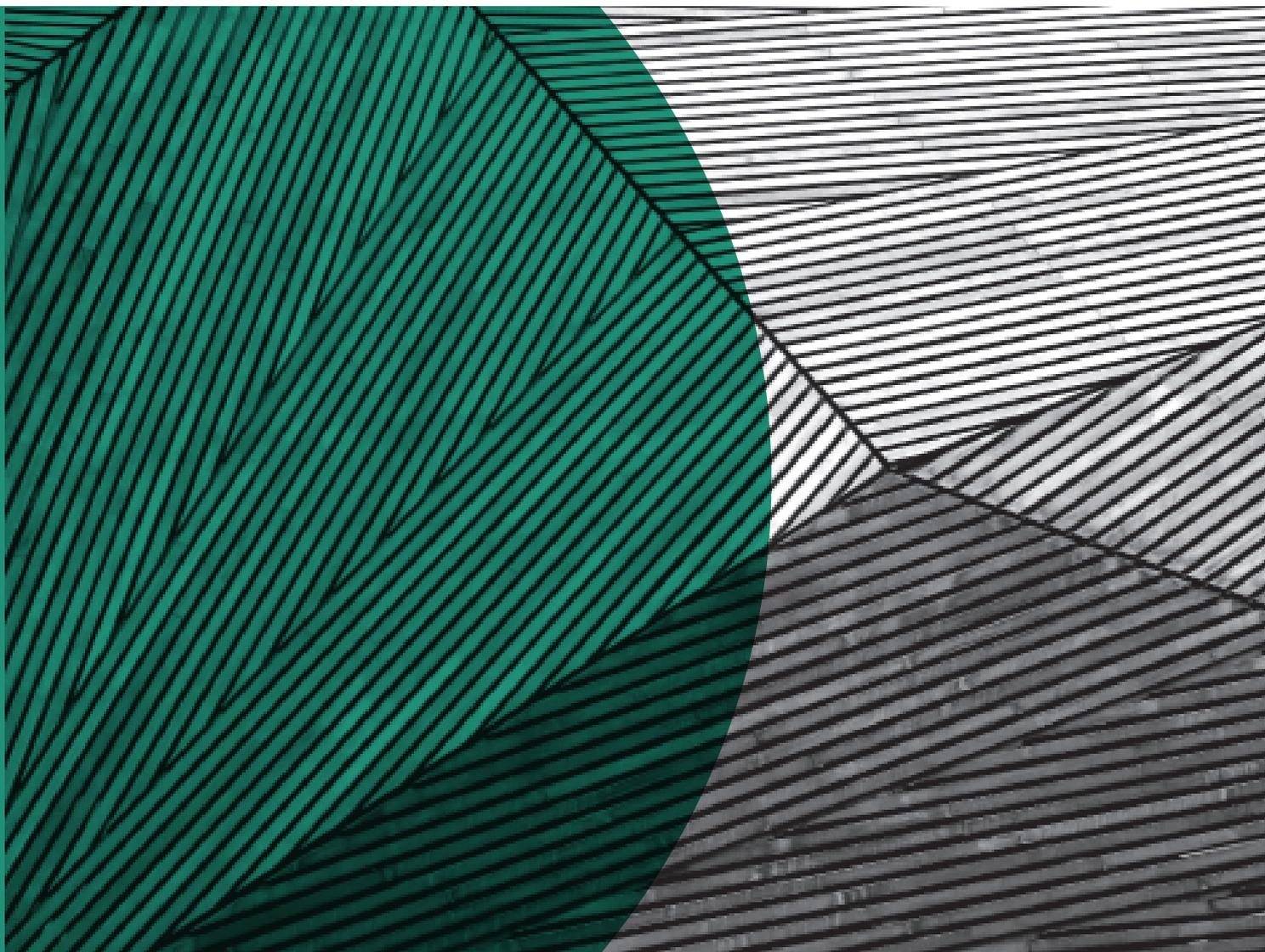


TRIBUTOS COM FINS AMBIENTAIS

JOSÉ CASALTA NABAIS



Tributos com fins ambientais *

Sumário:

I. A preocupação ambiental no direito tributário

1. Alusão à tutela do ambiente
2. As vias para atender a essa preocupação

II. Os limites da tutela ambiental pela via tributária

3. O direito económico tributário
4. Os tributos e os benefícios fiscais ambientais

III. Os tributos ambientais

5. Os verdadeiros e os falsos tributos ambientais
6. A natureza dos tributos ambientais
 - 6.1. Impostos ou taxas?
 - 6.2. Tributação directa ou tributação indirecta?
7. O critério dos tributos ambientais
8. Os tributos ambientais no quadro do estado fiscal

I. A preocupação ambiental no direito tributário

Como facilmente se compreenderá, antes de tratar especificamente dos tributos com fins de protecção do meio ambiente, impõe-se fazer algumas considerações de ordem mais geral seja no respeitante à própria preocupação com a preservação do meio ambiente, seja à enorme panóplia de meios ou instrumentos que essa preservação vem mobilizando. Pois dessa panóplia de meios ou instrumentos fazem parte justamente os tributos ambientais. Daí as alusões que se seguem à tutela do ambiente, por um lado, e ao universo de meios a mobilizar, por outro.

1. Alusão à tutela do ambiente

A primeira consideração a fazer acerca dos tributos com fins ambientais, frequentemente designados por tributos ambientais (sem mais), tem a ver com a introdução no direito tributário da preocupação ambiental, ou seja, da preocupação com a protecção ou tutela do meio ambiente. Uma preocupação que, como é natural, não surpreende.

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

* O presente texto foi elaborado o livro *El tributo y su aplicación. Perspectivas para el siglo XXI*, 50º Aniversario del Instituto Latino-Americano de Derecho Tributário, a publicar durante o ano de 2008.

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.

Todavia, mesmo que de um verdadeiro novo ramo de direito se trate, é de assinalar que o mesmo se construiu diversamente do que ocorria no passado, quando surgiam novos ramos do direito, que se justapunham, por via e regra sem dificuldades de maior. Na verdade, este jovem sector do direito, para além de suscitar problemas relativamente novos, acaba por intersectar, à maneira de uma mediana, todo o amplo e diversificado campo do direito, mobilizando todos os seus os ramos, embora em termos substancialmente diversos, para a tutela do ambiente¹.

Uma mobilização que, naturalmente, também chegou ao direito dos tributos, na qual se inscrevem os tributos com fins ambientais de que vamos tratar. Antes, porém, vamos fazer algumas considerações, muito gerais, como bem se compreende, procurando delinear o quadro da tutela do ambiente, que o mesmo é dizer, tentar recortar o quadro do próprio direito do ambiente e, bem assim, dos principais meios ou instrumentos de que dispõe para levar a cabo essa missão.

Pois bem, a este respeito, é de sublinhar que para tratar desta questão é relativamente indiferente a compreensão ou, como agora se prefere dizer, a pré-compreensão, que se tenha no respeitante ao direito do ambiente, bem como ao papel que a protecção do meio ambiente assume nas constituições contemporâneas. Com efeito, para o que nos preocupa pouco interesse tem se o direito do ambiente tem por base uma construção assente numa (pré-)compreensão antropocêntrica, em que a defesa do ambiente está centrada na defesa da vida humana, seja em si mesma, seja uma tal defesa polarizada na necessidade de preservar os recursos escassos imprescindíveis à manutenção da actividade produtiva suporte dessa vida humana², seja uma (pré-)compreensão ecocêntrica, em que o ambiente se apresenta tutelado em si mesmo,

¹ É justamente para sublinhar esta sua natureza, que, em geral, se chama a atenção para duas características do direito do ambiente, salientando que este se apresenta dominado, de um lado, pela ideia da *interdisciplinaridade*, a exigir o recurso a diversos saberes extrajurídicos, a saberes próprios de outras ciências sociais e das ciências naturais, da engenharia e da técnica, e, de outro lado, pela ideia da *horizontalidade* ou *transversalidade*, a convocar os diversos ramos do direito, mobilizando-os para a protecção ambiental. Daí que, entre os instrumentos de intervenção ambiental, encontremos o direito constitucional, o direito internacional, o direito comunitário, o direito privado, o direito penal, o direito administrativo, o direito tributário, etc.

² Uma (pré)compreensão que alguns autores autonomizam sob a designação de concepção economicocêntrica, muito embora, como resulta do texto, a seu modo, ela não passe de uma particular (pré)compreensão antropocêntrica.

configurando-se a sua preservação, defesa e promoção como um valor próprio, um valor autónomo³.

Como, por outro lado, igualmente tem escasso alcance o papel que o ambiente desempenha nas constituições políticas actuais, isto é, apresenta-se nelas apenas como uma tarefa ou um conjunto de tarefas fundamentais do Estado e demais entes públicos territoriais, ou configure-se o mesmo também como um (verdadeiro) direito fundamental dos cidadãos⁴, como ocorre em diversas constituições, sobretudo nas mais recentes. Uma ideia cuja concretização plena pode ser ilustrada, a título de exemplo, como o que, a tal respeito, prescrevem as Constituições Portuguesa (de 1976), a Constituição Espanhola (de 1978) e a Constituição Brasileira (de 1988), nas quais a defesa do meio ambiente, para além de constituir o suporte de um diversificado conjunto de tarefas estaduais⁵, se assume como um indiscutível direito fundamental.

Pois a Constituição Portuguesa prescreve no art. 66º, nº 1: “[t]odos têm direito a um ambiente de vida humano, sadio e ecologicamente equilibrado e o dever de o defender”. Por seu lado, a Constituição Espanhola dispõe no art. 45º, nº 1, “[t]odos tienen el derecho a disfrutar de un medio ambiente adecuado para el desarrollo de la persona, así como el deber de conservarlo”. Por último a Constituição Brasileira estabelece no *caput* do seu art. 225º: “[t]odos têm direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado, bem de uso comum do povo e essencial à sadia qualidade de vida, impondo-se ao Poder Público e à colectividade o dever de defendê-lo e preservá-lo para as presentes e futuras gerações”⁶

³ V., por todos, PAOLO MADDALENA, *Dano Pubblico Ambientale*, Rimini, 1990, p. 83 e ss.; A. AMATUCCI, «L'inerenza dell'interesse pubblico alla produzione: strumenti finanziari e tutela ambientale», e ALEJANDRO C. ALTAMIRANO, «El derecho tributario ante la constitucionalización del derecho a un medio ambiente sano», em HELENO TORRES (Org.), *Direito Tributário Ambiental*, Malheiros Editores, São Paulo, 2005, respectivamente, p. 55 e ss., e p. 445 e ss.; GOMES CANOTILHO (Coord.), *Introdução ao Direito do Ambiente*, Universidade Aberta, 1998, p. 41. Sobre o direito do ambiente, v. também GOMES CANOTILHO, *Direito Público do Ambiente (Direito Constitucional e Administrativo)*, I Curso de Pós-Graduação em Direito do Ordenamento, do Urbanismo e do Ambiente, Almedina, Coimbra, 1995/96, e JOSÉ E. FIGUEIREDO DIAS, *Direito Constitucional e Administrativo do Ambiente*, 2ª ed., Almedina, Coimbra, 2007.

⁴ Que é em rigor um direito-dever fundamental como se pode ver pelas disposições constitucionais referidas a seguir.

⁵ Como consta das diversas alíneas do nº 2 do art. 66º da Constituição Portuguesa, dos nºs 2 e 3 do art. 45º da Constituição Espanhola, e dos diversos incisos do § 1º do art. 225º da Constituição Brasileira.

⁶ Sendo de acrescentar que a Constituição Brasileira, com o aditamento, em 2001, do § 4º ao seu art. 177º, deixou claro os desígnios constitucionais em sede da protecção ambiental, dispondo que a lei federal que estabelecer contribuição de intervenção no domínio económico relativamente às actividades de importação ou comercialização de petróleo e seus derivados, gás natural e seus derivados e álcool

Muito embora, seja de sublinhar a este respeito, que, hoje em dia, a própria doutrina que se tem mostrado mais adepta da compreensão do ambiente como um direito subjectivo, chame a atenção para as dificuldades que um tal entendimento enfrenta. É que, muito embora o tema do ambiente como direito subjectivo continue a ter importante relevância jurídica e dogmática, a sua compreensão não pode reduzir-se aos problemas ecológicos da primeira geração reportados aos elementos constitutivos do ambiente (poluição das águas, do ar e do solo), antes implica os problemas ecológicos da segunda geração que extravasam em muito aqueles elementos constitutivos (camada do ozono, efeito estufa e mudanças climáticas)⁷.

2. As vias para atender a essa preocupação

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.

Como é sabido, várias têm sido as vias propostas e experimentadas para fazer face às externalidades negativas ou desutilidades que as condutas e actividades económicas projectam sobre terceiros. Segundo uma parte importante da doutrina, os meios de que a tutela do ambiente se pode servir tendem a ser distribuídos por três grandes sectores, a saber: meios directos de conformação de comportamentos, meios de direcção de comportamentos através do planeamento e meios indirectos de conformação de comportamentos⁸.

O primeiro grupo de meios corresponde em geral às vias clássicas de actuação estadual em sede da protecção ambiental, dentro dos quais se conta a via mais drástica

combustível deverá atender a certos requisitos, entre o quais destinar parte dos recursos arrecadados ao financiamento de projectos ambientais relacionados com a indústria do petróleo e do gás.

⁷ Sobre o problema, v., por todos, GOMES CANOTILHO, «O direito ao ambiente como direito subjectivo», em *Estudos sobre Direitos Fundamentais*, Coimbra Editora, Coimbra, 2004, p. 176 e ss.; e TÚLIO ROSEMBUJ, *Los Tributos y la Protección del Medio Ambiente*, Marcial Pons, Madrid, 1995, p. 24 e ss.

⁸ Cf., por todos, BENDER / SPARWASSER / ENGEL, *Umweltrecht. Grundzüge des öffentlichen Umweltschutzrechts*, 3ª ed., C. F. Müller, 1995, esp. p. 35 e ss.; e LUIS ORTEGA ÁLVAREZ (Dir.), *Lecciones de Derecho del Medio Ambiente*, 3ª ed., Lex Nova, Valladolid, 2002, esp. p. 121 e ss.

de actuação, a via sancionatória penal, a qual, em virtude da natureza subsidiária do direito penal, só terá legitimidade para actuar quando as referidas externalidades, designadamente as emissões poluentes, atinjam patamares que sejam, de todo, intoleráveis ou inaceitáveis. Por isso a via mais comum de actuação dentro desse grupo de meios de tutela ambiental será naturalmente a via administrativa traduzida numa diversidade de actuações.

Dentro dessas actuações temos quer actos de controlo ou fiscalização preventivo, como são as autorizações em sentido amplo, em que se incluem as autorizações propriamente ditas e as licenças, bem como algumas concessões, quer declarações da presença e afirmação de um particular interesse público a desencadear a aplicação de um específico regime jurídico como o decorrente dos actos de classificações de áreas protegidas ou de bens integrantes do património cultural⁹, quer ainda actos proibitivos a implicar, por via de regra, a aplicação de sanções de natureza administrativa e as correspondentes sanções acessórias concretizadas na interdição do exercício de profissões ou actividades ou na cessação (revogação ou anulação) de autorizações e licenças.

No quadro destes instrumentos de direito administrativo para condutas ou actividades ecologicamente danosas que, num dado quadro de equilíbrio entre a defesa do meio ambiente e outros valores ou bens jurídicos, entre os quais sobressai a garantia de um desenvolvimento sustentável, não possam ser objecto de proibição em termos absolutos, sendo assim condutas ou actividades toleradas, merecem particular destaque os chamados instrumentos específicos de tutela ambiental, os quais, em relação aos Estados membros da União Europeia, constituem mesmo exigências do próprio direito comunitário, como são a Avaliação de Impacte Ambiental¹⁰ e a licença ambiental¹¹.

Por seu turno, entre os segundos instrumentos podemos referir a planificação territorial, ou seja, aqueles meios de ordenamento do território que, não se apresentando com o objectivo principal ou predominante de ordenar estritamente a cidade, a urbe, visam sobretudo ordenar o território no seu conjunto ou nas suas específicas implicações para o equilíbrio ambiental. Pelo que se trata de instrumentos de

⁹ V. sobre o património cultural, J. CASALTA NABAIS, *Introdução ao Direito do Património Cultural*, Almedina, Coimbra, 2004.

¹⁰ Imposta pela Directiva nº 85/337/CEE, do Conselho, de 17 de Junho de 1985, posteriormente modificada pela Directiva nº 97/11/CEE, do Conselho, de 3 de Março de 1997.

¹¹ Exigida pela Directiva nº 96/61/CEE, do Conselho, de 24 de Setembro.

ordenamento do território, os quais, embora integrando um dos três conhecidos segmentos em que se desdobra o diversificado direito do urbanismo¹², se apresentam como meios primordialmente dirigidos à tutela do ambiente¹³.

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)¹⁴.

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 ecológicos, 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

¹² Sobre o direito do urbanismo, v. por todos, F. ALVES CORREIA, *Manual de Direito do Urbanismo*, vol. I, 3ª ed., Almedina, Coimbra, 2006, esp. p. 58 e ss.

¹³ Para o papel do planeamento territorial como instrumento de tutela do ambiente, v., por todos, FRANCO BASSI / LEOPOLDO MAZZAROLLI, *Pianificazione Territoriali e Tutela dell'Ambiente*, Giappichelli, Torino, 2000.

¹⁴ V. quanto a esse mercado e suas implicações, por todos, TIAGO ANTUNES, *O Comércio de Emissões Poluentes à luz da Constituição da República Portuguesa*, aafdl, Lisboa, 2006. Para uma visão global da diversidade de instrumentos de tutela ambiental, v. P. HERRERA MOLINA / D. CARVAJO VASCO, «Marco conceptual, constitucional y comunitário de la fiscalidad ecológica», em HELENO TORRES (Org.), *Direito Tributário Ambiental*, ob. cit., p. 157 e ss.

¹⁵ V., por todos, HELENO TORRES (Org.), *Direito Tributário Ambiental*, citado.

¹⁶ Como é fácil de ver, no que às licenças ambientais como meio de combate a poluição diz respeito, assistimos hoje em dia à crescente substituição dos clássicos meios ou instrumentos administrativos (licenças ou autorizações) pelos meios ou instrumentos de mercado (comércio de emissões poluentes). V.

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. Todavia, devemos assinalar que quaisquer desses instrumentos de tutela ambiental presentemente mobilizados têm os seus limites. O que, naturalmente, também ocorre com os instrumentos disponibilizados pelo direito dos tributos.

II. Os limites da tutela ambiental pela via tributária

A respeito dos os limites da tutela ambiental por via tributária devemos dizer que os mesmos decorrem, de um lado e em geral, da própria função do direito tributário e, de outro lado e em especial, da existência de específicos limites ou constrangimentos à utilização ambiental quer dos tributos, quer dos benefícios fiscais. Pois bem, quanto aos limites que os instrumentos tributários têm em sede da tutela do ambiente, é de começar por aludir às dificuldades que, por via de princípio, se colocam à utilização do direito tributário, e sobretudo do direito dos impostos, como instrumento ao serviço de outros senhores que não o da obtenção de receitas para a cobertura das despesas públicas. Ou, por outras palavras, os limites conaturais se que se levantam à utilização do direito tributário, isto é, dos tributos e dos benefício fiscais, para a prossecução de objectivos de natureza extrafiscal como é a tutela do ambiente¹⁷.

Mas, tratando-se de utilizar o instrumento tributário com a finalidade de obter resultados em sede da protecção do meio ambiente, ou seja, *performances* ambientais, então estamos caídos no domínio da *extrafiscalidade*. Daí que se imponham algumas considerações, que não podem deixar de ser muito gerais, sobre as importantes

sobre o problema, e por todos, TIAGO ANTUNES, *O Comércio de Emissões Poluentes à luz da Constituição da República Portuguesa*, ob. cit.

¹⁷ Cf. a este respeito, C. J. BORRERO MORO, *La Tributación Ambiental en España*, Tecnos, Madrid, 1999, p. 92 e ss.

implicações que a utilização extrafiscal do direito tributário desencadeia, uma vez que, a nosso ver, a utilização para a prossecução de objectivos extrafiscais do direito dos tributos, sobretudo do direito dos impostos, cria neste um particular sector do direito, que vimos designando por “direito económico tributário”¹⁸, o qual não é, em rigor, verdadeiro direito tributário, já que o seu parâmetro constitucional de validade não pode reconduzir-se exclusivamente à chamada “constituição tributaria”. Senão vejamos através do pequeno desenvolvimento que se segue.

3. O direito económico tributário

E a primeira ideia a reter nesta sede é a de que, ao contrário do que a doutrina em geral faz, distinguimos entre o direito tributário *tout court* ou direito tributário clássico e o direito económico tributário¹⁹. Pois bem, podemos definir o direito económico tributário como o conjunto de normas jurídicas que regula a utilização dos instrumentos tributários, isto é, dos tributos e dos benefícios fiscais, com o principal objectivo de obter resultados extrafiscais, mormente em sede de política económica e social. Ou por outras palavras, o direito económico tributário integra a disciplina jurídica da extrafiscalidade, um conjunto de normas que apenas formalmente integram o direito fiscal, já que têm por finalidade principal ou dominante a consecução de determinados resultados económicos ou sociais e não a obtenção de receitas para fazer face às despesas públicas²⁰.

E, ao dizermos isto, estamos a aludir aos já referidos dois grandes domínios ou sectores do direito económico tributário: o domínio ou sector dos tributos extrafiscais ou de agravamentos extrafiscais de tributos e o domínio ou sector dos benefícios fiscais. Antes, porém, de darmos uma ideia sobre este último sector da extrafiscalidade, não

¹⁸ Em abono da verdade, devemos esclarecer que nós o designamos por “direito económico fiscal”, uma vez que em Portugal, por razões que se prendem inclusivamente com a própria Constituição, tanto em termos científicos como em termos didácticos, cuidamos do direito fiscal, isto é, dos tributos unilaterais ou impostos – v. J. CASALTA NABAIS, *Direito Fiscal*, 4ª ed., Almedina, Coimbra, 2006, p. 5 e ss.

¹⁹ V. o nosso *Direito Fiscal*, ob. cit., p. 491 e ss. Pela autonomização do direito económico fiscal (*steuergesetzlichen Wirtschaftsrecht*) se pronunciou K. TIPKE no seu *Steuerrecht. Ein systematischen Grundriss*, a partir da 3ª, de 1975, posição entretanto abandonada a partir da 12ª edição, de 1989, edição que começou a co-autoria com J. LANG, passando o correspondente capítulo a tratar dos benefícios fiscais. Cf. K. TIPKE / J. LANG, *Steuerrecht*, 18.ª ed., Köln, 2005, p. 799 e ss.

²⁰ V. também C. J. BORRERO MORO, *La Tributación Ambiental en España*, ob. cit., p. 43 e ss.

podemos nem queremos deixar passar esta oportunidade sem fazer menção a alguns outros aspectos que se prendem directamente com esta problemática²¹.

Estamos a referir-nos seja à falsa extrafiscalidade, em que temos tanto a extrafiscalidade imanente como a que poderemos designar por extrafiscalidade concorrente, seja ao carácter excepcional da utilização extrafiscal dos instrumentos tributários, seja à armadura jurídico-constitucional própria da extrafiscalidade, seja, enfim, à bem maior adequação dos benefícios fiscais face aos tributos extrafiscais para prosseguir, por via fiscal, objectivos de natureza económica e social.

Assim e em primeiro lugar, é de referir que toda a fiscalidade tem inerente uma certa dose de extrafiscalidade. Isto mesmo quando a extrafiscalidade esteve de todo ausente dos propósitos do legislador fiscal ao moldar a disciplina dos tributos. Com efeito e ao contrário do que se chegou a pensar no século XIX, os impostos, quaisquer que eles sejam, não são neutros do ponto de vista económico e social. Pois, mesmo que o legislador se tenha preocupado exclusivamente com a obtenção de receitas tributárias, com a obtenção de meios para fazer face às despesas públicas, ainda assim os tributos com destaque para os impostos não são assépticos face à realidade económica e social que tributam e, por conseguinte, moldam.

Há, assim, uma “extrafiscalidade em sentido impróprio”, uma extrafiscalidade imanente, que acompanha as normas de direito tributário, sejam estas normas de tributação ou normas de não tributação, que se revela quer na presença de efeitos económicos e sociais na generalidade de tais normas, quer no relevo que o legislador tributário frequentemente atribui às finalidades extrafiscais secundárias ou acessórias. Ora, é neste domínio das normas tributárias, em que o legislador tributário tem presente, embora em medida desigual, simultaneamente objectivos fiscais e objectivos extrafiscais, que temos um sector, que presentemente começa a ter visível destaque²².

Trata-se do que nos propomos designar por fiscalidade ou extrafiscalidade concorrente, em que justamente se assiste a um certo equilíbrio entre os objectivos fiscais e extrafiscais, cujo exemplo mais paradigmático nos é dado pelo direito tributário

²¹ No mesmo sentido vai a generalidade da doutrina – v. C. PALAO TABOADA, «El principio “quien contamina paga” y el principio de capacidad económica»; P. SELICATO, «Capacità Contributiva e tassazione ambientale», ambos em HELENO TORRES (Org.), *Direito Tributário Ambiental*, ob. cit., p. 79 e ss., e p. 257 e ss.

²² O que, no dizer de TÚLIO ROSEMBUJ, *Los Tributos y la Protección del Medio Ambiente*, ob. cit., p. 261 e s., em sede da protecção do meio ambiente por via tributária, postula uma ambientalização do direito tributário e não uma qualquer colonização deste pelo direito do ambiente.

ambiental, isto é, pelo direito relativo aos ecotributos, em que a obtenção de receitas se conjuga, tendencialmente por igual medida, com a modelação dos comportamentos ecológicos dos indivíduos e das empresas, seja penalizando os comportamentos anti-ecológicos, seja favorecendo os comportamentos filo-ambientais.

Em segundo lugar, a extrafiscalidade há-de ter um carácter excepcional, devendo ser vista como uma excepção à regra da natureza fiscal dos tributos e das normas jurídicas que os disciplinam. O que, como é fácil de ver, vale tanto para o domínio dos tributos extrafiscais como para o domínio dos benefícios fiscais. Um carácter excepcional que se revela, aliás, num duplo plano. De um lado, enquanto essas medidas extrafiscais integram medidas intervencionistas num estado fiscal, em que, pela sua própria natureza, a intervenção económica e social do Estado constituirá sempre uma excepção face ao âmbito de não intervenção ou à autonomia económica e social dos indivíduos e da sociedade²³.

De outro lado, enquanto medidas que, até por força de imperativos constitucionais, que não podem deixar de assinalam ao sistema tributário a finalidade principal de satisfação das necessidades financeiras do Estado²⁴, não podem deixar de se configurar como excepção face (à regra) da tributação. Uma característica que está bem patente, de resto, na própria ideia de benefícios fiscais, a qual não deixa de integrar a o regime legal dos benefícios fiscais mormente o seu conceito quando este é objecto de definição legal²⁵. O que, naturalmente, não transforma a utilização extrafiscal dos

²³ Sobre a natureza fiscal do estado contemporâneo, v. J. CASALTA NABAIS, *O Dever Fundamental de Pagar Impostos. Contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo*, Almedina, Coimbra, 1998, p. 191 e ss., e «O princípio do estado fiscal», *Estudos Jurídicos e Económicos em Homenagem ao Professor João Lumbrals*, Edição da Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa, Coimbra Editora, 2000, p. 363 e ss. Sobre o tema do Estado fiscal, v., por todos: na literatura brasileira RICARDO LOBO TORRES, *A Idéia de Liberdade no Estado Patrimonial e no Estado Fiscal*, Renovar, Rio de Janeiro, 1991; e na literatura alemã, à qual se deve o seu mais desenvolvido tratamento, entre outros e por último, Chr. GRAMM, «Vom Steuerstaat zum gebührenfinanzierte Dienstleistungsstaat?», *Der Staat*, 1997, p. 267 e ss.; B. HANSJÜRGENS, «Vom Steuerstaat zum Gebührenstaat?», *Zeitschrift für Gesetzgebung*, 14, 1999, p. 186 e ss.; R. HENDLER, «Gebührenstaat statt Steuerstaat?», *Die öffentliche Verwaltung*, 1999, p. 746 e ss., e Von ERIK GAWEL, «Das Steuerstaatgebot des Grundgesetzes», *Der Staat*, 39, 2000, p. 209 e ss.

²⁴ Uma ideia que as constituições não precisam sequer afirmar expressamente, já que a mesma decorre do facto de as mesmas consagrarem estados fiscais, ou seja, estados cujo suporte financeiro é constituído por tributos unilaterais ou impostos. Muito embora a actual Constituição Portuguesa (de 1976), por razões que se prendem com a sua história, assinale expressamente, no n.º 1 do seu art. 103, que “o sistema fiscal visa a satisfação das necessidades financeiras do Estado e outras entidades públicas e uma repartição justa dos rendimentos e da riqueza”. Cf. J. CASALTA NABAIS, *O Dever Fundamental de Pagar Impostos*, ob. cit., p. 226 e ss.

²⁵ O que pode ser ilustrado com o conceito legal de benefícios fiscais que conhece a ordem jurídica portuguesa, pois, nos termos do n.º 1 do art. 2 do o Estatuto dos Benefícios Fiscais, “consideram-se

tributos ou das normas jurídicas tributárias num fenómeno anómalo ou anormal como se entendeu durante a vigência do estado liberal. É que, do facto de a extrafiscalidade ser um fenómeno normal, não resulta, nem pode resultar, o afastamento do seu carácter excepcional²⁶.

Em terceiro lugar, é de acentuar que a extrafiscalidade, justamente porque se integra no direito económico e não no direito tributário e, por conseguinte, se apresenta dominado por ideias tais como as de flexibilidade e selecção, não é, nem pode ser, objecto dos exigentes limites constitucionais próprios do direito tributário. Compreende-se, assim, que a sua disciplina não se pautar tanto pela constituição tributária, mas mais pela constituição económica. O que conduz, de um lado, a que a mesma escape, em larga medida, à reserva parlamentar decorrente do princípio da legalidade própria dos impostos, sendo com frequência deixada mesmo à ampla margem de liberdade da administração típica do direito económico e, de outro, a que as medidas de intervenção económico-social, em que a extrafiscalidade se concretiza, tenham por limites materiais os princípios da proibição do excesso, na medida em que restrinjam posições jusfundamentais dos particulares (sejam estes contribuintes, beneficiários ou terceiros, mormente concorrentes) ou afectem outros valores constitucionais, e da proibição do arbítrio, e não o princípio da igualdade fiscal a aferir com base na capacidade contributiva próprio do direito tributário²⁷.

Finalmente, há que assinalar que o segmento mais operacional da extrafiscalidade é, sem sombra de dúvida, o dos benefícios fiscais. O que não só resulta da simples verificação da realidade contemporânea, como se apresenta em maior consonância com o próprio entendimento actual do direito, o qual, no dizer de *Norberto Bobbio*, tem hoje uma importante função promocional²⁸.

4. Os tributos e os benefícios fiscais ambientais

benefícios fiscais medidas de carácter excepcional instituídas para tutela de interesses públicos extrafiscais relevantes que sejam superiores aos da própria tributação que impedem”. O que tem como consequência a sua extinção repor automaticamente a tributação regra como prescreve o nº 1 do art. 12 do referido Estatuto.

²⁶ V. sobre esse aspecto J. CASALTA NABAIS, *O Dever Fundamental de Pagar Impostos*, ob. cit., p. 641 e ss.

²⁷ Para maiores desenvolvimentos, v. J. CASALTA NABAIS, *O Dever Fundamental de Pagar Impostos*, ob. cit., p. 654 e ss.

²⁸ Muito embora seja de acrescentar que também a prossecução de objectivos ambientais através dos tributos acabe por concretizar essa função promocional do direito.

Mas os limites da tutela ambiental por via tributária não se ficam pelo aspecto acabado de focar, traduzido no facto de o direito tributário ambiental convocar o fenómeno da extrafiscalidade ou, por outras palavras, o extenso campo do direito económico tributário. Na verdade, tais limites revelam-se também em sede dos específicos instrumentos tributários de tutela do ambiente. O que ocorre na instrumentalização ambiental tanto no respeitante à utilização de tributos como no concernente à concessão de benefícios fiscais²⁹..

Limites esses que, acrescente-se, como decorre do que dissemos relativamente à extrafiscalidade, não se traduzem em obstáculos jurídicos de princípio à utilização dos instrumentos tributários com objectivos de tutela ambiental. Bem pelo contrário, atento o valor constitucional e comunitário reconhecido à tutela do ambiente, esta há-de poder ser prosseguida por todos os instrumentos de actuação estadual, nos quais cabem naturalmente os instrumentos tributários. Uma ideia que não deixa de ter concretização, inclusive em ao nível constitucional³⁰.

Por isso mesmo os limites são de outra ordem, decorrendo os mesmos sobretudo das condições materiais em que pode operar a tributação que tenha por base uma preocupação de natureza ambiental ou da maneira como é olhada hoje em dia a utilização dos benefícios fiscais ou a realização de despesa fiscal em proveito do ambiente. Daí que o espaço de manobra tanto para tributos ambientais como para os benefícios fiscais ambientalmente comprometidos seja relativamente pequeno.

Assim e quanto aos tributos ambientais, os seus limites resultarão sobretudo do universo que venham a integrar e dos tipos que venham a assumir, bem assim da sua base material ou critério de medida, questões de que vamos tratar mais adiante. Por isso aqui limitamo-nos a referir que tais limites resultam do facto de uma parte muito significativa de tributos por vezes considerados ambientais se revelam falsos tributos ambientais e da circunstância de a figura mais propícia e adequada a operar no sector da

²⁹ Quanto aos benefícios fiscais em geral, v., por todos, N. SÁ GOMES, *Teoria Geral dos Benefícios Fiscais*, Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal, Lisboa, 1991, e «Os benefícios fiscais na Lei Geral Tributária e na legislação complementar», em LEITE DE CAMPOS e OUTROS, *Problemas Fundamentais do Direito Tributário*, Vislis, Lisboa, 1999, p. 89 e ss.

³⁰ Como é o caso da Constituição Portuguesa, cujo art. 66º, 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) assegurar que a política fiscal compatibilize desenvolvimento económico com protecção do ambiente e qualidade de vida”.

protecção do ambiente ser o tributo unilateral ou imposto e não o tributo bilateral ou taxa.

O que revela as dificuldades de operacionalidade em sede do direito tributário do mais célebre dos princípios do direito ambiental, isto é, o *princípio do poluidor-pagador*³¹. Com efeito, está longe de ser minimamente viável endereçar o pagamento de parte significativa de tributos a quem polui e na medida em que polui. Designadamente está de todo arredada a hipótese de promover *reformas fiscais* ambientais que tenham a pretensão de substituir a generalidade dos actuais impostos por impostos ecológicos, conduzindo assim a sistemas fiscais pautados pelo princípio de quem polui paga em vez do conhecido princípio da capacidade contributiva³².

Mais, a nosso ver, nessa linha de pensamento, nem sequer uma pretensão bem mais modesta pode ser realisticamente atingida, como seja a da tributação ambiental se constituir no terceiro pilar da tributação ao lado da tributação do rendimento e da tributação do consumo³³, de modo a substituir o tradicional pilar constituído pela tributação do património que a sua manifesta perda de importância converteu num sector verdadeiramente marginal e sem real significado. É que, como veremos, ao contrário do que por vezes se pretende fazer crer, o princípio da capacidade contributiva, pelo qual se pautam os tributos mais importantes, os impostos, apenas muito remotamente se relaciona com o princípio de quem polui paga³⁴.

Por seu turno, no que aos benefícios fiscais respeita, também os limites da sua actuação são visíveis. Pois, para além do limite decorrente do facto de constituir o segmento mais importante da extrafiscalidade, sujeitando-se, por conseguinte, às cautelas com que esta é vista, não nos podemos esquecer de que eles constituem despesa

³¹ Que, como é sabido, consta do nº 2 do art. 174 do Tratado que instituiu da Comunidade Europeia, Tratado que dedica ao ambiente os extensos arts. 174 a 176.

³² Refira-se que, no quadro da discussão da reforma da tributação do consumo travada em França no início dos anos cinquenta do século passado, Eugène Schueller, fundador da l'Oréal, fez uma proposta baseada num imposto geral sobre o consumo de energia, imposto que não tinha na altura por base qualquer preocupação de natureza ambiental, tendo, todavia, sido adoptada a proposta do conhecido Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA) de Maurice Lauré. Cf. M. LAURÉ, *Science Fiscale*, Puf, 1993, p. 248 e ss.; e TÚLIO ROSEMBUJ, *Los Tributos y la Protección del Medio Ambiente*, ob. cit., p. 109 e s. V. também assim P. SELICATO, «Capacità Contributiva e tassazione ambientale», em HELENO TORRES (Org.), *Direito Tributário Ambiental*, ob. cit., p. 280 e ss.,

³³ V., nesse sentido, P. SELICATO, «Capacità Contributiva e tassazione ambientale», em HELENO TORRES (Org.), *Direito Tributário Ambiental*, ob. cit., p. 280 e ss.; e GLORIA ALARCÓN GARCÍA, *Manual del Sistema Fiscal Español*, Thompson, Madrid, 2005, p. 408 e ss.

³⁴ V. o que dizemos *infra*, no número III.7, ao tratarmos do critério dos tributos ambientais.

ou gasto fiscal que é preciso conter dentro de certos limites. É que, desde logo, a existência de um sistema generalizado de benefícios fiscais torna o sistema fiscal complexo e de difícil aplicação, mesmo quando o não torna igualmente injusto ou iníquo, o que tem conduzido um pouco por toda a parte à preocupação presente nos governos e suportada por amplo consenso doutrinal no sentido de eliminar muitos dos benefícios fiscais, reduzindo assim a despesa fiscal, e de simplificar a aplicação dos que, apesar de tudo, se justifique a sua manutenção³⁵. Sendo certo que entre aqueles cuja manutenção ou mesmo desenvolvimento de uma maneira geral se aceita ou defende se contam justamente os benefícios com objectivos de protecção do meio ambiente³⁶. O que tem tido expressão mais recente na tributação dos biocombustíveis sujeitos a uma tributação mais baixa do que aquela a que estão sujeitos os combustíveis fósseis ou sendo mesmo objecto de isenção do imposto sobre o consumo desses produtos³⁷.

Mas os limites a utilização dos benefícios fiscais, mesmo com objectivos de protecção do meio ambiente, arrancam do seu próprio conceito e da distinção que é usual fazer entre eles que, não raro, desencadeia regimes jurídicos diferenciados. Pois bem, quanto ao seu conceito, devemos referir que os benefícios fiscais se enquadram numa noção mais ampla – a noção de desagravamentos fiscais – que integra: de um lado, as não sujeições tributárias (ou desagravamentos fiscais *stricto sensu*), cuja modalidade mais significativa é constituída pelas chamadas exclusões tributárias (que estão para as não sujeições tributárias como as isenções estão para os benefícios fiscais³⁸); de outro, os benefícios fiscais.

O que tem grande importância, pois, enquanto as não sujeições tributárias são medidas fiscais de natureza estrutural que estabelecem delimitações negativas expressas da incidência, inscrevendo-se portanto na política fiscal ou política de obtenção de

³⁵ Num tal quadro, podemos referir, a título de exemplo, o que se passa em Portugal, em que foi recentemente elaborado um relatório que avaliou o conjunto dos benefícios fiscais atribuídos, tendo proposto diversas alterações no sentido de diminuir o peso dos benefícios e simplificar a concessão ou reconhecimento dos que se mantêm – v. MINISTÉRIO DAS FINANÇAS, CENTRO DE ESTUDOS FISCAIS, *Reavaliação dos Benefícios Fiscais*, Relatório do Grupo de Trabalho, Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal, 2005.

³⁶ V. sobre estes, P. HERRERA MOLINA / D. CARVAJO VASCO, «Marco conceptual, constitucional y comunitario de la fiscalidad ecológica», em HELENO TORRES (Org.), *Direito Tributário Ambiental*, ob. cit., p. 211 e ss.

³⁷ Assim acontece, por exemplo, em Portugal, em que os biocombustíveis estão isentos do Imposto sobre Produtos Petrolíferos.

³⁸ Distinção que reside no facto de, enquanto nas exclusões tributárias há uma situação que a lei afasta da tributação, nas isenções há uma situação que a lei, num primeiro momento, integra na incidência dum imposto e, num segundo momento, excepciona dessa mesma incidência.

receitas fiscais, os benefícios fiscais são medidas de carácter excepcional instituídas para tutela de interesses públicos extrafiscais relevantes que se revelem superiores aos da própria tributação que impedem, integrando-se assim na política extrafiscal ou política de prossecução de objectivos económicos e sociais por via fiscal.

Daqui resulta que, enquanto os desagravamentos fiscais em sentido estrito constituem medidas dotadas de estabilidade, medidas por natureza duradouras, os benefícios fiscais apresentam-se como medidas conjunturais, como medidas temporárias. Um aspecto que, atenta a tendência para a perpetuidade da generalidade dos benefícios fiscais, o legislador parece não levar muito em conta, não obstante a afirmação legislativa expressa em sentido contrário.

Depois, há que ter em conta uma importante distinção que há a fazer em sede dos benefícios fiscais, separando os benefícios fiscais estáticos ou benefícios fiscais *stricto sensu*, dos benefícios fiscais dinâmicos, incentivos ou estímulos fiscais. Os primeiros dirigem-se, em termos estáticos, a situações que, ou porque já se verificaram (encontrando-se portanto esgotadas), ou porque, ainda que não se tenham verificado ou verificado totalmente, não visam, ao menos directamente, incentivar ou estimular, mas tão-só beneficiar por superiores razões de política geral de defesa, externa, económica, social, cultural, religiosa, etc. Já os segundos visam incentivar ou estimular determinadas actividades, estabelecendo, para o efeito, uma relação entre as vantagens atribuídas e as actividades estimuladas em termos de causa-efeito. Enquanto naqueles a causa do benefício é a situação ou actividade em si mesma, nestes a causa é a adopção (futura) do comportamento beneficiado ou o exercício (futuro) da actividade fomentada.

Compreende-se assim que os incentivos fiscais, que não raro assumem carácter selectivo ou mesmo altamente selectivo, tenham carácter temporário, bem como a liberdade do legislador, mormente para conceder uma margem de livre decisão à administração tributária, tenha necessariamente de ser maior do que aquela de que dispõe em sede dos benefícios fiscais estáticos³⁹. Daí que estes últimos constituam benefícios fiscais dependentes de um acto de reconhecimento, seja este um acto de reconhecimento unilateral, um acto administrativo, como é tradicional, seja mesmo um

³⁹ V., sobre os aspectos focados, J. CASALTA NABAIS, *O Dever Fundamental de Pagar Impostos*, ob. cit., p. 645 e ss. e 648 e s.

contrato, caso em que temos benefícios fiscais dependentes de reconhecimento bilateral ou contratual, isto é, benefícios fiscais contratuais⁴⁰.

Enfim, um outro limite importante no que respeita aos Estados membros da União Europeia tem a ver com o facto de os benefícios fiscais, quando atribuídos às empresas, serem considerados auxílios de Estado, encontrando-se, em princípio, interditos em tributo à política da concorrência, orientada para a criação e o funcionamento do mercado interno comunitário, nos termos dos arts. 87 a 89 do Tratado da Comunidade Europeia. Muito embora no quadro da coordenação ou harmonização da política da concorrência com a política ambiental, dominada pela defesa do equilíbrio ecológico e do desenvolvimento sustentável, os benefícios fiscais, sobretudo quando associados a impostos ambientais, tenham vindo a ganhar, de algum modo, a simpatia do direito comunitário⁴¹.

Por quanto vimos de dizer, compreende-se que os benefícios fiscais, porque constituem despesas ou gastos fiscais que se caracterizam por terem um carácter passivo, assumindo assim um especial melindre em sede do seu controlo orçamental, venham, em consequência disso, bem como da necessidade imperiosa de introduzir maior equidade na tributação e de simplificar os actuais sistemas fiscais, a ser objecto de crescente preocupação no sentido de reduzir a sua percentagem face ao PIB e às receitas fiscais⁴². Todavia, não obstante essa preocupação dos Estados, devemos dizer que têm sido os benefícios fiscais a via tributária de tutela do ambiente a que se tem revelado mais activa, concretizando-se sobretudo em isenções fiscais.

A título de exemplo, em Portugal estão previstas a isenção do imposto sobre produtos petrolíferos dos biocombustíveis, a isenção no imposto sobre as sociedades das entidades gestoras de sistemas de embalagens e resíduos de embalagens, a isenção desse mesmo imposto dos fundos de investimento imobiliário em recursos florestais e a redução da taxa ou alíquota a 10% dos rendimentos das correspondentes unidades de

⁴⁰ O que não surpreende nos tempos que correm em que a administração por contrato (*government by contract*), se tornou corrente no direito público em geral – cf. J. CASALTA NABAIS, *Contratos Fiscais. Reflexões acerca da sua admissibilidade*, Coimbra Editora, Coimbra, 1994.

⁴¹ V. sobre os auxílios de Estado na forma de benefícios fiscais, a excelente obra de A. CARLOS SANTOS, *Auxílios de Estado e Fiscalidade*, Almedina, Coimbra, 2003, esp. p. 309 e ss., e CLÁUDIA SOARES, *Direito Fiscal do Ambiente. O Enquadramento Comunitário dos Auxílios de Estado a Favor do Ambiente*, Almedina, Coimbra, 2003.

⁴² Relativamente às despesas ou gastos fiscais no domínio ambiental, v. P. HERRERA MOLINA / D. CARVAJO VASCO, «Marco conceptual, constitucional y comunitário de la fiscalidad ecológica», em HELENO TORRES (Org.), *Direito Tributário Ambiental*, ob. cit., p. 211 e ss.

participação, a aceitação de provisões para a recuperação paisagística de terrenos, a dedução à colecta de encargos com equipamentos novos de energias renováveis, etc.⁴³

III. Os tributos ambientais

Vejamos agora mais especificamente os tributos ambientais, interrogando-nos sobre os tipos de tributos que podem operar em sede da protecção do meio ambiente. O que implica, de um lado, separar os verdadeiros dos falsos tributos ambientais e, de outro lado, apurar, dentro dos verdadeiros tributos ambientais, qual a figura tributária que tenderá a operar, isto é, se a figura o tributo unilateral ou imposto ou se, pelo contrário, a do tributo bilateral ou taxa.

5. Os verdadeiros e os falsos tributos ambientais

E, no respeitante ao primeiro dos aspectos aludidos, isto é, no que concerne às finalidades dos tributos ambientais, ou melhor dos impostos ambientais, pois são estes os visados, podemos dizer que é hoje em dia relativamente consensual a ideia de dividir estes em duas espécies, pelo que ou são impostos ambientais em sentido estrito, técnico ou próprio, que prosseguem uma finalidade extrafiscal incentivante (*reine Lenkungssteuern*), como são, por via de regra, os impostos que agravam as unidades emitidas de poluição⁴⁴, os assim designados *impostos sobre emissões*⁴⁵, ou são impostos ambientais em sentido amplo, atécnico ou impróprio, que visam primordialmente, todavia, uma finalidade reditícia (*reine Umwelfinanzierungabgaben*), como são, em geral, os impostos sobre a produção ou o consumo de certos bens nocivos ao meio ambiente, em geral designados por *impostos sobre produtos*⁴⁶.

⁴³ Sendo que o sistema fiscal português também conhece impostos cuja incidência tem em conta as emissões, como são os impostos automóveis (o Imposto sobre Veículos e o Imposto Único de Circulação) que têm por base em parte significativa as emissões de CO₂, ou o aquecimento como a (assim designada) taxa sobre lâmpadas de baixa eficiência energética.

⁴⁴ O que induz as empresas a diminuir as emissões até aquele nível em que o custo marginal dessa redução iguala a taxa ou alíquota do imposto a pagar.

⁴⁵ Sobre esse tipo de impostos, adoptados pela generalidade das comunidades autónomas espanholas, v. P. HERRERA MOLINA / P. CHICO DE LA CÁMARA, «La fiscalidad de las emisiones atmosféricas en España», em HELENO TORRES (Org.), *Direito Tributário Ambiental*, ob. cit., p. 820 e ss. E quanto aos impostos sobre resíduos, v. igualmente para Espanha, F. SERRANO ANTÓN, «El impuesto sobre depósito de residuos: fundamento, régimen jurídico y alternativas», em HELENO TORRES (Org.), *Direito Tributário Ambiental*, ob. cit., p. 804 e ss.

⁴⁶ Cf. J. CASALTA NABAIS, *O Dever Fundamental de Pagar Impostos*, ob. cit., p. 266 e s. e CLÁUDIA SOARES, *O Imposto Ecológico – Contributo para o Estudo dos Instrumentos Económicos de Defesa do*

Sendo certo que apenas os primeiros, porque materializam de maneira directa ou imediata a política ecológica, que visam primordialmente, são de considerar verdadeiros tributos ambientais, não passando os segundos, cujo objectivo é, como o dos tributos fiscais em geral, o de captar ou arrecadar receitas, ainda que estas estejam consignadas à realização da política ecológica, de falsos tributos ambientais. Com efeito, o que caracteriza a natureza ambiental dos tributos é o objectivo ou finalidade extrafiscal ecológica primordial, traduzida na preservação e melhoria do meio ambiente, assumida pelo legislador ao criá-los e discipliná-los e não o destino ecológico das receitas proporcionadas por eles, pois esse destino situa-se a jusante das correspondentes relações tributárias, inserindo-se, em rigor, na política de realização de despesas e não na política de obtenção de receitas fiscais⁴⁷.

O que se prende com o outro limite, o relativo à base material ou critério de medida do tributo, uma vez que, enquanto os verdadeiros tributos ambientais terão por base ou critério de medida o princípio do poluidor-pagador, os falsos tributos ambientais terão, como todos os tributos fiscais, por base ou critério de medida o princípio da capacidade contributiva. Uma vez que, como vamos ver em seguida, aquele princípio só muito remotamente tem a ver com o princípio da capacidade contributiva.

6. A natureza dos tributos ambientais

Por seu lado, no referente à natureza dos tributos ambientais, pretende-se saber se os mesmos se configuram como tributos unilaterais ou impostos ou como tributos bilaterais ou taxas e, caso se assumam como impostos, que será a regra como vamos ver, se tais impostos integram a tributação directa ou a tributação indirecta. Vejamos então.

Ambiente, Coimbra Editora, Coimbra, 2001, esp. p. 285 e ss., e *Imposto Ecológico versus Subsídio Ambiental?*, tese de doutoramento apresentada na Universidade de Santiago de Compostela, 2002, p. 45 e ss. (51 e ss.). V. também VICTOR UCKMAR, «La nuova dimensione del “tributo ambientale” e la sua compatibilità con l’ordinamento italiano», em HELENO TORRES (Org.), *Direito Tributário Ambiental*, ob. cit., p. 355 e ss.; e GLORIA ALARCÓN GARCÍA, *Manual del Sistema Fiscal Español*, ob. cit., p. 410 e ss.

⁴⁷ CLÁUDIA SOARES, *Imposto Ecológico versus Subsídio Ambiental?*, ob. cit., p. 53. Refira-se que, por vezes, a distinção em causa assume justamente o sentido oposto ao do texto: assim P. SELICATO, «Capacità Contributiva e tassazione ambientale», em HELENO TORRES (Org.), *Direito Tributário Ambiental*, ob. cit., p. 258 e s., distingue entre “tributos ambientais em sentido estrito”, que assumem os comportamentos poluentes como verdadeiros pressupostos de facto dos impostos, e os “tributos com função ambiental”, em que a tutela do ambiente se apresenta como uma finalidade extrafiscal secundária que acresce assim à função fiscal principal.

6.1. *Impostos ou taxas?*

E quanto à primeiras das questões, devemos dizer que, embora em abstracto nada impeça que tais tributos se apresentem quer como impostos quer como taxas, do que não há dúvidas é de que, em concreto, sobretudo por exigências de ordem prática ou imperativos de praticabilidade jurídica, os tributos ecológicos estão, por via de regra, condenados a materializar-se em impostos⁴⁸. Vários argumentos apontam nesse sentido.

Em primeiro lugar, 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 ambiental⁴⁹. Daí que, em relação a tais tributos, não seja invocável a curva de *Arthur Laffer*, que veio demonstrar que o aumento das taxas ou alíquotas dos tributos, ou melhor dos impostos, conduz, verificadas que sejam certas circunstâncias ou a partir de determinado nível, não ao aumento das receitas totais, como constitui decorrência normal daquele aumento, mas sim à sua diminuição. Ou seja, vistas as coisas de um outro prisma, à diminuição da taxa ou alíquota de um imposto pode, verificadas que sejam certas condições, corresponder um aumento da receita proporcionada por esse imposto⁵⁰.

É que a diminuição das receitas totais, fazendo operar em relação ao correspondente pressuposto de facto ou facto gerador o efeito substituição ou o efeito rendimento ou ambos os efeitos conjugados⁵¹, constitui o objectivo ou finalidade dos

⁴⁸ Uma ideia que estamos em crer tem um alcance geral, estando por conseguinte presente em toda a extrafiscalidade, já que prosseguir objectivos extrafiscais através dos instrumentos tributários, concretizem-se estes em tributação (tributos ou impostos extrafiscais) ou em distribuição (benefícios tributários ou fiscais), não se coaduna com a ideia de proporcionalidade subjacente à figura tributária das taxas, em que o estado e demais entes públicos exigiriam ou dariam na medida ou proporção que os contribuintes fossem destinatários de uma contraprestação específica daqueles ou os beneficiários realizassem àqueles uma prestação equivalente ao benefício recebido. Sobre os problemas jurídicos da extrafiscalidade, v. J. CASALTA NABAIS, *Contratos Fiscais*, ob. cit., p. 148 e ss., e *O Dever Fundamental de Pagar Impostos*, ob. cit., p. 627 e ss..

⁴⁹ Pois que, em rigor, a receita proporcionada por tais tributos é a exacta medida da ineficácia da medida extrafiscal integrada nesses mesmos tributos - cf. J. CASALTA NABAIS, *O Dever Fundamental de Pagar Impostos*, ob. cit., p. 578 e s.

⁵⁰ V. sobre essa curva e por último, J. ALBANO SANTOS, *Teoria Fiscal*, Instituto Superior de Ciências Sociais e Políticas, UTL, Lisboa, 2003, p. 467 e ss.

⁵¹ V. esses efeitos, no que à remoção do imposto diz respeito, J. J. TEIXEIRA RIBEIRO, *Lições de Finanças Públicas*, 5ª ed., Coimbra Editora, Coimbra, 1995, p. 380 e s.

tributos extrafiscais e, naturalmente, dos tributos ambientais⁵². Pelo que, sendo as coisas assim, torna-se difícil conceber que os tributos extrafiscais possam assumir a configuração de verdadeiros tributos bilaterais ou taxas, em que, por via de regra, não só se pretende, em primeira linha, a receita que proporcionam, como também e sobretudo se reclama uma receita proporcional à correspondente contraprestação específica realizada pelo Estado ou outras entidades públicas com base no princípio da equivalência (*Äquivalenzprinzip*) entre prestação e contraprestação. Traduza-se esta equivalência num específico benefício para o contribuinte a aferir pelo princípio da compensação pelo benefício (*Vorteilsausgleich*), ou na provocação de um específico custo deste à correspondente comunidade, a aferir pelo princípio da cobertura dos custos (*Kostendeckungsprinzip*)⁵³.

Depois, no que especificamente aos tributos ambientais diz respeito, devemos começar por dizer que, *prima facie*, os tributos bilaterais ou taxas se apresentam mais propícios à internalização dos custos externos, como prescreve o princípio do poluidor-pagador, do que os tributos unilaterais ou impostos⁵⁴. Pois a tal internalização é inerente uma ideia de causa que só a figura das taxas está em condições de exprimir através da sua aptidão para imputar, de modo directo e rigoroso, um gravame à responsabilidade pela produção de custos externos susceptíveis de ser individualizados⁵⁵.

Todavia, embora teoricamente sejam os tributos bilaterais ou taxas os tributos mais adequados à aplicação do princípio do poluidor-pagador, na prática há importantes obstáculos que impedem, e impedem de uma maneira eficaz, que assim seja. É que a divisibilidade do benefício proporcionado pelo Estado e demais entes públicos, que

⁵² Cf. CLÁUDIA SOARES, *Direito Fiscal do Ambiente. O Imposto Ambiental*, Almedina, Coimbra, 2002, p. 15 e s., e *Imposto Ecológico versus Subsídio Ambiental?*, ob. cit., p. 55 e s.

⁵³ Na terminologia alemã mais recente, que colhemos em K. TIPKE / J. LANG, *Steuerrecht*, ob. cit., p. 48 e s., já que tradicionalmente a doutrina alemã, à qual se deve de resto esta construção dogmática, por via de regra, contrapõe o *Äquivalenzprinzip*, reportado à equivalência entre a taxa e o benefício proporcionado ao contribuinte, ao *Kostendeckungsprinzip*, reportado à equivalência entre a taxa e os custos provocados à comunidade – v., neste sentido, H.-W. ARNDT, *Grundzüge des Allgemeinen Steuerrechts*, V. Vahlem, München, 1988, p. 11. Quanto a estes princípios, que suportam a medida ou metro da proporcionalidade dos tributos bilaterais ou taxas, v. J. CASALTA NABAIS, *O Dever Fundamental de Pagar Impostos*, ob. cit., p. 264 e s., 345 e s., e 477.

⁵⁴ Isto naturalmente se e na medida em que a protecção ou tutela do ambiente corra por esse princípio, pois, não podemos ignorar, que nem sempre esse princípio está em condições de moldar a solução própria de uma política consequente do ambiente. V. sobre esse princípio, entre outros, MARIA ALEXANDRA SOUSA ARAGÃO, *O Princípio do Poluidor Pagador. Pedra Angular da Política Comunitária do Ambiente*, Coimbra Editora, Coimbra, 1997; CLÁUDIA SOARES, *O Imposto Ecológico – Contributo para o Estudo dos Instrumentos Económicos de Defesa do Ambiente*, ob. cit., p. 367 e ss., e *Imposto Ecológico versus Subsídio Ambiental?*, ob. cit., p. 36 e ss.

⁵⁵ V. CLÁUDIA SOARES, *Imposto Ecológico versus Subsídio Ambiental?*, ob. cit., p. 57.

permitiria apurar a grandeza do pagamento a realizar pelo poluidor que dele beneficia, tendo em conta justamente a proporção em que esse benefício por ele é auferido, nem sempre se verifica quando estamos no domínio da protecção ou tutela do ambiente.

Por um lado, aponta-se a dificuldade comumente verificada em encontrar ou identificar o responsável pela poluição, o poluidor, uma vez que, pela própria natureza de muitos dos danos ambientais, a sua fonte apresenta-se particularmente difusa, sendo a mesma fruto da interacção causal de um elevado número de agentes. O que impossibilita, na prática, a divisibilidade desses custos ambientais pelos seus causadores, através de tributos bilaterais ou taxas, não restando, por conseguinte, outra alternativa para tais custos senão a de os distribuir pelos membros da comunidade, através de tributos unilaterais ou impostos a suportar por todos os contribuintes. E isto, naturalmente, quando os danos já foram causados, o que evidentemente não ocorre quando se trata de prevenir os mencionados danos, caso em que estamos perante típicos custos de prevenção.

De outro lado, no que constitui uma dificuldade ainda maior, não há, na grande maioria dos casos de custos ambientais, qualquer possibilidade prática de medir, com um mínimo de rigor ou, mais exactamente, com o rigor exigido pela proporcionalidade taxa/contraprestação específica, os custos ambientais de molde a constituírem a exacta medida dos correspondentes tributos. Ou seja, a quantificação dos custos ambientais torna-se impraticável. Pelo que, dada a impossibilidade de medir ou mensurar a contraprestação específica que corresponda aos tributos bilaterais ou taxas ambientais, não admira que os tributos ambientais sejam medidos com base em manifestações e índices reveladores da capacidade contributiva dos que provocam, ou se presume, em maior ou menor medida, que provocam os danos ambientais. Daí que, um pouco por toda a parte, os tributos ambientais assumam preferentemente a configuração de tributos unilaterais ou impostos e não a de tributos bilaterais ou taxas⁵⁶.

⁵⁶ Ideia que facilmente se confirma se tivermos em conta que a generalidade dos tributos ambientais se apresentam como impostos. V. a tal respeito, por exemplo, o que se passa em Espanha, uma realidade bem espelhada nos estudos de P. HERRERA MOLINA / D. CARVAJO VASCO, «Marco conceptual, constitucional y comunitario de la fiscalidad ecológica», L. M. ALONSO GONZALEZ, «Los impuestos ambientales en España: doctrina del Tribunal Constitucional», SERRANO ANTÓN, «El impuesto sobre depósito de residuos: fundamento, régimen jurídico y alternativas», e P. HERRERA MOLINA / P. CHICO DE LA CÁMARA, «La fiscalidad de las emisiones atmosféricas en España», em HELENO TORRES (Org.), *Direito Tributário Ambiental*, ob. cit.

Enfim, por quanto vimos de dizer, compreende-se que seja justamente o direito tributário ambiental um dos mais recentes domínios em que a pretendida divisão dicotómica dos tributos⁵⁷, que reconduziria estes a tributos unilaterais ou impostos ou a tributo bilaterais ou taxas, enfrenta as mais visíveis dificuldades⁵⁸. Ou seja, por outras palavras, em que os tributos ou contribuições especiais, que se não reconduzem aos impostos ou às taxas, parecem ter agora o seu autónomo campo de acção⁵⁹.

6.2. *Tributação directa ou tributação indirecta?*

Constituindo assim os tributos ambientais, por via de regra, impostos, é de perguntar, atendendo à célebre distinção entre impostos directos e impostos indirectos, como os impostos ambientais se enquadram nesta classificação⁶⁰.

Pois bem, a tal propósito, diremos que os verdadeiros impostos ambientais integram a *tributação directa*, apresentando-se como impostos directos. Isto é, como impostos que, tendo por objecto efectivos bens de natureza ambiental, isto é, a preservação e a melhoria do meio ambiente, constituem uma figura tributária independente, assumindo-se como impostos colocadas portanto ao lado dos impostos sobre o rendimento e dos impostos sobre o património⁶¹. Por conseguinte, não admira que tenham uma estrutura estritamente recortada em função do nível de prejuízos ou danos que determinados comportamentos humanos podem causar ao meio ambiente. Daí que olhando para os diversos elementos integrantes do facto tributário ou facto

⁵⁷ Que, por exemplo, foi unanimemente aceite em Portugal durante muito tempo tanto pela doutrina como jurisprudência tributária e constitucional – v. J. CASALTA NABAIS, *O Dever Fundamental de Pagar Impostos*, ob. cit., p. 251 e ss. Todavia, após a Revisão Constitucional de 1997, em que a Constituição passou a referir, para além dos impostos e das taxas, “as demais contribuições a favor de entidades públicas”, a doutrina começou a interrogar-se sobre esse *tertium genus* de tributos que, tudo leva a crer, terá o seu domínio de actuação em sede dos tributos ambientais e dos tributos destinados a financiar as autoridades e agências de regulação e supervisão.

⁵⁸ Porventura ao lado do direito de regulação e supervisão, em que o financiamento das autoridades ou agências independentes, que levam a cabo essa função, também não quadra inteiramente com essa visão dicotómica dos tributos.

⁵⁹ V. P. HERRERA MOLINA / D. CARVAJO VASCO, «Marco conceptual, constitucional y comunitário de la fiscalidad ecológica», em HELENO TORRES (Org.), *Direito Tributário Ambiental*, ob. cit., p. 167 e ss., e GLORIA ALARCÓN GARCÍA, *Manual del Sistema Fiscal Español*, ob. cit., p. 408 e ss.

⁶⁰ Embora a distinção entre impostos directos e impostos indirectos seja polissémica e objecto de ampla discussão, consideramos aqui impostos directos os impostos sobre o rendimento e sobre o património e impostos indirectos os impostos sobre o consumo.

⁶¹ Uma vez que os impostos sobre o consumo são, em rigor, impostos sobre o rendimento ou sobre o património utilizado na aquisição de bens ou serviços, já que a designação de impostos sobre consumo não se reporta ao objecto do imposto. Sobre a distinção, v. J. CASALTA NABAIS, *Direito Fiscal*, ob. cit., p. 42 e ss.

gerador desses impostos verificamos claramente essa ligação estreita ao objectivo extrafiscal ambiental que os domina.

Assim e quanto ao *facto tributário*, pressuposto de facto ou facto gerador do imposto, é de referir que ele pode apresentar diversa configuração como: concretos actos de exploração de recursos naturais que há que proteger, o processo tecnológico poluidor utilizado no fabrico de bens, o fabrico de produtos que incorporam produtos integrantes de reservas protegidas, a venda de matérias-primas ou produtos intermédios objecto de protecção ambiental, o fabrico de produtos que incorporam matérias-primas ou produtos intermédios perecíveis ou susceptíveis de uma única utilização, a produção e troca de bens cuja produção provoque danos ambientais, produtos cuja destruição após o seu uso provoque poluição.

O que significa que o legislador, no momento de configurar o facto tributário dos impostos ambientais, não procede como acontece por via de regra, atendo-se exclusivamente ao princípio da capacidade contributiva, limitando-se assim a eleger factos que sejam manifestações ou expressões dessa capacidade, antes actua em função do princípio do poluidor-pagador, que é o critério de justiça informador desses impostos que visam primordialmente a tutela do meio ambiente⁶². Um princípio que, como bem se compreende, modela todos os elementos que compõem o facto tributário, verificando, assim, no respeitante aos sujeitos passivos ou contribuintes, à matéria tributável e à taxa ou alíquota dos impostos ambientais.

Deste modo e pelo que respeita aos *sujeitos passivos* ou *contribuintes*⁶³, estes serão as pessoas que desenvolvam actividades poluidoras. Pelo que a determinação do elemento subjectivo desses impostos parte da configuração do aspecto material do facto tributário no qual se manifestam os princípios que informam tais tributos, como o princípio do poluidor-pagador. Daí que nos tributos que oneram actividades industriais sejam seus sujeitos passivos os titulares da actividade realizada, enquanto nos tributos em que o aspecto material do facto tributário seja o consumo de um produto contaminante sejam seus sujeitos passivos os seus consumidores. Por seu turno, naqueles tributos em que o aspecto material do facto tributário se configura como uma

⁶² Cf. C. J. BORRERO MORO, *La Tributación Ambiental en España*, ob. cit., p. 105 e ss.; e GLORIA ALARCÓN GARCÍA, *Manual del Sistema Fiscal Español*, ob. cit., p. 414 e s. Sobre o critério base dos impostor ambientais, v. o que dizemos no número que se segue.

⁶³ Figuras subjectivas passivas que, como é sabido, muitas vezes, não coincidem, como ocorre sempre que se verifique uma situação de substituição tributária.

prestação de um serviço público ou a realização de uma actividade administrativa relacionada com o meio ambiente, serão seus sujeitos passivos as pessoas que em cada situação resultem afectadas ou beneficiem com a realização das mencionadas actividades da Administração⁶⁴.

Igualmente quanto à *matéria tributável* dos tributos ambientais é o aspecto material do facto tributário que se revela decisivo, designadamente para apurar o método mais adequado à determinação dessa matéria. Isto é, para saber se a matéria tributável dos tributos ambientais se pode determinar pelo método de avaliação directa, que assegura uma medição real da mesma, ou tem de bastar-se com um método de avaliação indirecta ou de avaliação objectiva, que tem por base indicadores indirectos, como índices e presunções, que proporcionam apenas uma medição aproximada da matéria tributável. Pois bem, a este respeito, não será difícil concluir que o método mais adequado para o tipo de impostos de que estamos a tratar é o consubstanciado na avaliação indirecta ou objectiva. Com efeito, dadas as naturais dificuldades em medir em termos rigorosos a quantificação do elemento material do facto tributário, ou seja, as quantidades de efluentes, resíduos ou emissões poluentes, não vemos como possa, como um mínimo de praticabilidade, operar com o método da avaliação directa nos tributos ambientais⁶⁵.

Enfim também quanto à *taxa* ou *alíquota* a aplicar na tributação ambiental directa o aspecto material do facto tributário se revela indiscutível, muito embora o legislador disponha de uma razoável dose de liberdade neste domínio, podendo optar por três tipos de taxa ou alíquota em função do problema ambiental que pretende enfrentar ou do modo como deseja fazê-lo. Na verdade, o legislador pode, no que a essa tributação respeita, optar entre uma taxa ou alíquota fixa, uma taxa ou alíquota variável em função da localização dos poluidores e uma taxa ou alíquota variável em função da do nível de emissões.

Assim, no concernente à taxa ou alíquota fixa, esta será adequada para tributos orientados para a resolução de problemas ambientais que, por não dependerem da localização dos poluidores, se apresentam uniformes. Trata-se de tributos que assim

⁶⁴ V. GLORIA ALARCÓN GARCÍA, *Manual del Sistema Fiscal Español*, ob. cit., p. 415.; e, mais desenvolvidamente, C. J. BORRERO MORO, *La Tributación Ambiental en España*, ob. cit., p. 126 e ss.

⁶⁵ Cf. GLORIA ALARCÓN GARCÍA, *Manual del Sistema Fiscal Español*, ob. cit., p. 415 e s.

asseguram uma apropriada distribuição entre os agentes poluidores da responsabilidade de despoluir, ao mesmo tempo que facilitam a sua aplicação e administração ou gestão.

Já os tributos de taxa ou alíquota variável em função da localização dos poluidores serão apropriados para problemas ambientais não uniformes, em que os danos causados pela poluição variam consoante a localização dos agentes poluidores. Situação em que bem se compreende que a taxa ou alíquota seja maior para os poluidores que provoquem maiores efeitos negativos ao meio ambiente e menor para os que se revelem mais respeitadores deste.

Por último, os tributos ambientais com uma taxa ou alíquota variável em função da do nível de emissões, tem a ver sobretudo com a preocupação em potenciar a aceitação social da tributação ambiental directa, seja onerando mais, tanto em termos absolutos como em termos relativos, os agentes que mais contribuem para a deterioração do meio ambiente, seja tendo em conta a necessidade de assegurar uma protecção qualificada de sectores económicos que se configurem como sectores chave. Nesta conformidade, temos dois tipos de taxa ou alíquota variável em função da do nível de emissões. Uma taxa ou alíquota crescente em função do nível de emissões poluentes, que onera mais os agentes que mais poluem, constituindo assim um importante factor de incentivo à redução continuada da deterioração do meio ambiente.

E uma taxa ou alíquota decrescente em função do nível de emissões poluentes que ocorrerá quando na ponderação (*trade off*) entre os objectivos de tutela do meio ambiente e outros objectivos económicos aqueles acabem por ser considerados objectivos secundários em relação a estes. Caso em que, embora no concernente aos próprios tributos, porque visam primordialmente a protecção do meio ambiente, continuem a apresentar-se como verdadeiros tributos ambientais, no respeitante à sua taxa ou alíquota se aproximem dos falsos tributos ambientais⁶⁶.

Já na *tributação ambiental indirecta* se inserem o que designamos por falsos tributos ambientais. Efectivamente, agora os tributos, ou melhor os impostos, não visam primordialmente atingir objectivos ambientais, mas sim, como todos os impostos, obter receitas. Todavia, têm uma função ambiental, uma vez que integram componentes cuja

⁶⁶ Cf. GLORIA ALARCÓN GARCÍA, *Manual del Sistema Fiscal Español*, ob. cit., p. 416.

finalidade é modelar os comportamentos dos agentes económicos e, por conseguinte, dos contribuintes no sentido de preservar ou melhorar o meio ambiente.

Não se trata agora de criar tributos independentes cuja finalidade primordial seja a protecção do meio ambiente, mas antes aproveitar os impostos existentes para introduzir neles medidas tendentes a melhorar o meio ambiente, cumulando com o objectivo principal de obter receitas alguns objectivos de natureza ambiental. Ou seja, na tributação ambiental indirecta o legislador aproveita-se da existência de certos tributos, que podemos considerar clássicos, cuja finalidade nada tem a ver com a protecção do ambiente, para introduzir neles elementos, por via de regra respeitantes à sua quantificação, que possam, de algum modo, interferir nos comportamentos dos agentes económicos seus destinatários no sentido de proteger ou melhorar o meio ambiente. O que, não revelando mais do que um empenhamento do legislador na selecção e recorte normativo de factos tributários decorrente do mandato constitucional de protecção do meio ambiente, se concretiza, em geral, através da introdução nesses impostos de isenções, de taxas ou alíquotas reduzidas, de deduções à matéria tributável ou à colecta, etc.

Uma “ambientalização” dos impostos clássicos que não põe em causa a sua natureza de impostos fiscais, convertendo-os, por essa via, em impostos de natureza extrafiscal ao serviço da protecção do meio ambiente⁶⁷. O que acontece é que, ao modelar tais impostos o legislador tem em conta os objectivos ambientais. No que, a seu modo, mais não faz do que do que harmonizar os objectivos da política fiscal, de obtenção de receitas, com os objectivos das outras políticas que ao Estado cabe prosseguir, entre as quais presentemente se conta pela sua importância e verdadeiro carácter estrutural a política de defesa do meio ambiente. Daí que o critério ou parâmetro da tributação ambiental indirecta, não seja um princípio do direito do ambiente, o princípio do poluidor-pagador, que de resto se reconduz à ideia de

⁶⁷ O que tem subjacente um entendimento das relações entre o direito e o ambiente (ou a ecologia) que rejeita qualquer perda de centralidade do direito. No que constitui um importante limite à chamada “modernização ecológica do direito”. V. sobre esta, a dissertação de doutoramento de MARIA ALEXANDRA de SOUSA ARAGÃO, *O Princípio do Nível Elevado de Protecção e a Renovação Ecológica do Direito do Ambiente e dos Resíduos*, Almedina, Coimbra, 2006.

equivalência, mas um princípio do direito tributário, o princípio da capacidade contributiva⁶⁸.

Um princípio cuja aplicação não é, de todo, posta em causa pelo facto de o legislador introduzir nos impostos existentes isenções, taxas ou alíquotas reduzidas, deduções à matéria tributável ou à colecta, de modo a intervir nos comportamentos dos agentes económicos a fim de proteger ou melhorar o meio ambiente. Pois essas medidas ainda podem ser explicadas pelo princípio da capacidade contributiva numa compreensão unitária o fenómeno financeiro em que assenta essa capacidade. Com efeito, tais medidas de favor fiscal com objectivos ambientais, se e na medida em que, de algum modo, sejam para compensar os encargos em que esses mesmos contribuintes incorrem ao adoptarem comportamentos amigos do meio ambiente, encargos que, de outro modo, teriam de ser suportados pelo conjunto dos contribuintes, acabam por consubstanciar uma outra forma de contribuir para os encargos públicos, especificamente para aos encargos com a prossecução da política do ambiente⁶⁹.

7. O critério dos tributos ambientais

Vejamos agora qual a base que legitima ou justifica os tributos ambientais, bem como o critério ou medida que os suporta. Pois bem, a este respeito, tem-se discutido, e muito, se o advento dos tributos ambientais não implicou uma alteração profunda, uma verdadeira revolução, no critério tradicional de suporte e medida dos impostos, ao ponto de se abandonar o princípio da capacidade contributiva e, em sua substituição, ser adoptado o princípio base do direito do ambiente, o princípio do poluidor-pagador.

Todavia, como resulta de quanto fomos dizendo antes, este princípio está longe, muito longe mesmo, de poder disputar o lugar que vem sendo desempenhado pelo princípio da capacidade contributiva, seja relativamente à generalidade dos impostos que integram os actuais sistemas fiscais, seja mesmo, mais modestamente, em relação aos impostos de cariz ambiental. Como já referimos, afigura-se-nos que não é

⁶⁸ Cf. P. HERRERA MOLINA / D. CARVAJO VASCO, «Marco conceptual, constitucional y comunitario de la fiscalidad ecológica», em HELENO TORRES (Org.), *Direito Tributário Ambiental*, ob. cit., p. 180 e ss.

⁶⁹ Entendimento unitário do fenómeno financeiro que vem sendo convocado para compreender os regimes fiscais de favor quer das fundações e demais instituições sem fins lucrativos, quer das micro, pequenas e médias empresas, cuja contribuição para os orçamentos públicos está longe de se cingir aos impostos em que figuram como contribuintes. – v. J. CASALTA NABAIS, «O regime fiscal das fundações», e «Alguns aspectos da tributação das empresas», em *Por um Estado Fiscal Suportável – Estudos de Direito Fiscal*, Almedina, Coimbra, 2005, respectivamente, p. 250 e ss. e 391 e ss.

minimamente viável desencadear reformas fiscais ambientais totais, isto é, reformas que pretendam substituir o conjunto de impostos ancorado na capacidade contributiva por outro conjunto de impostos suportados no princípio do poluidor-pagador. Pois, para além de tudo o mais, temos por seguro que, se uma tal hipótese fosse viável, isso conduziria a um sistema fiscal com um número bem mais limitado de impostos do que aquele que conhecem os actuais sistemas fiscais. O que teria como consequência inevitável uma redução muito significativa do nível de fiscalidade ou da carga fiscal, que os estados contemporâneos não têm as menores condições para oferecer.

Mas, mesmo que essa reforma tivesse um alcance limitado, reportando-se a um sector bem mais modesto, qual seja o dos impostos ambientais, ainda assim não vemos como poderia ter lugar uma qualquer integração dos princípios em causa, reconduzindo o princípio do poluidor-pagador ao princípio da capacidade contributiva como alguns autores pretendem, seja porque a capacidade de poluir fosse considerada um índice da capacidade contributiva, seja porque se considerasse radicar o substrato económico da capacidade contributiva na actividade poluidora.

Assim e quanto à primeira visão das coisas, é de referir que ela tem subjacente a ideia de que o único pressuposto e critério de medida, designadamente em sede constitucional, dos impostos é o princípio da capacidade contributiva. Por isso, ao recusar outros pressupostos ou critérios de medida dos impostos, mormente os de natureza extrafiscal, como acontece justamente nos tributos ambientais, acabam inevitavelmente por reconduzir o princípio do poluidor-pagador, base e medida desses impostos, ao princípio da capacidade contributiva, considerando que a capacidade de afectar negativamente o meio ambiente é revelador de riqueza real ou potencial⁷⁰ ou, noutros termos, constitui uma autónoma manifestação de riqueza tributável⁷¹. Um entendimento das coisas que não nos parece aceitável, a menos que alinhemos com um conceito de capacidade contributiva tão abrangente e formal que acabe por não ter qualquer préstimo operacional.

Desde logo, é importante dizer que aos impostos sempre se reconheceu a possibilidade de prosseguir outros objectivos para além do objectivo fiscal, sobretudo a

⁷⁰ Nas palavras da Sentença 37/1987 do Tribunal Constitucional Espanhol - cf. PALAO TABOADA, «El principio “quien contamina paga” y el principio de capacidad económica», em HELENO TORRES (Org.), *Direito Tributário Ambiental*, ob. cit., p. 85 e ss.

⁷¹ Na expressão de P. SELICATO, «Capacità Contributiva e tassazione ambientale», em HELENO TORRES (Org.), *Direito Tributário Ambiental*, ob. cit., p. 280 e ss.

partir do momento que se abandonou a ideia das finanças públicas neutras ou praticamente neutras. E, todavia, jamais se pretendeu suportar essa extrafiscalidade no princípio da capacidade contributiva⁷². Daí que a extrafiscalidade ambiental não seja, em rigor, um problema novo, muito embora se trate de um domínio em que a extrafiscalidade assumiu maior visibilidade e ganhou um razoável grau de estabilidade. O que, por certo, não impõe nem justifica subverter por completo o entendimento desse princípio estrutural básico da tributação.

Depois, não vemos como se possa continuar a falar em capacidade contributiva, entendida esta como pressuposto e critério de medida dos impostos, reportando-a à riqueza ou rendimento potencial, uma vez que a capacidade contributiva, tirando eventuais situações excepcionais decorrentes de inultrapassáveis exigências do princípio da praticabilidade das soluções legais⁷³, não podem deixar de se referir a manifestações reais ou efectivas da riqueza ou do rendimento. Por isso mesmo, em vez de tentar diluir a capacidade contributiva, expandindo-a de modo a constituí-la em pressuposto e critério de medida dos tributos ambientais, através da integração nela da capacidade de afectar negativamente o meio ambiente, há que, com toda a clareza e sem equívocos, assegurar que tais impostos não precisam do princípio da capacidade contributiva para nada, o qual é a base da generalidade dos impostos se e na medida em que estes sejam impostos fiscais⁷⁴.

Efectivamente, a legitimidade constitucional dos impostos ambientais, quer quanto aos fins prosseguidos, quer no respeitante ao seu pressuposto e ao critério da sua medida, assenta na tarefa constitucional imposta ao Estado, sobretudo ao legislador, no domínio da tutela do meio ambiente e, bem assim, no princípio do poluidor-pagador. E, porque se trata de utilizar o instrumento fiscal para prosseguir objectivos extrafiscais, o mais normal é que aquele princípio base dos impostos fiscais colida ou conflite com este outro princípio base dos impostos extrafiscais. Uma colisão ou conflito para cuja

⁷² V. sobre os problemas da política fiscal como uma das variáveis instrumentais mais importantes da política económica, M. H. FREITAS PEREIRA, *Fiscalidade*, 2ª ed., Almedina, Coimbra, 2007, p. 355 e ss. Sobre alguns aspectos da política fiscal, v. também J. CASALTA NABAIS, «Política fiscal, desenvolvimento sustentável e luta contra a pobreza», *Ciência e Técnica Fiscal*, 419, Janeiro – Junho de 2007, p. 89 e ss.

⁷³ Quanto ao princípio da praticabilidade das soluções, v. J. CASALTA NABAIS, *O Dever Fundamental de Pagar Impostos*, ob. cit., p. 335 e ss., 373 e ss. e 619 e ss.; e REGINA HELENA COSTA, *Praticabilidade e Justiça Tributária. Exequibilidade de Lei Tributária e Direitos do Contribuinte*, Malheiros, São Paulo, 2007.

⁷⁴ V. também PERFECTO YEBRA MARTUL-ORTEGA, *Constitución Financiera Española. Veinticinco Años*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2004, p. 159 e ss.

solução é convocado naturalmente o princípio da proporcionalidade em sentido lato. Daí que os impostos ambientais em causa, para passarem com êxito o teste da sua legitimidade constitucional, terão de se revelar necessários, adequados e proporcionais em sentido estrito face ao objectivo ambiental que se visam prosseguir⁷⁵.

Por seu turno, no respeitante aos falsos impostos fiscais, em relação aos quais alguns autores defendem a tese segundo a qual a capacidade contributiva radica no substrato económica da actividade poluidora⁷⁶, o princípio da capacidade contributiva não sofre, a nosso ver, qualquer atenuação pela circunstância de, na selecção do correspondente facto tributário, o legislador se ter guiado também por uma preocupação de natureza ambiental. O que decorre do facto de estarmos agora perante impostos fiscais, perante impostos que visam primordialmente a obtenção de receitas públicas.

Por isso, qualquer preocupação de natureza extrafiscal, ambiental ou qualquer outra, assumida num quadro de finanças públicas intervencionistas, não afecta em nada o princípio da capacidade contributiva enquanto suporte do pressuposto e do critério de medida desses impostos. É que, se alguma atenuação sofre esse princípio na sua operacionalidade, ela não se prende com a função ambiental desses impostos, mas antes com o facto de esse princípio não ser aplicável com igual intensidade a todos os impostos, sendo visível essa menor intensidade em relação à tributação indirecta⁷⁷.

Justamente por quanto vimos de dizer, não relevam aqui, a nosso ver, argumentos que, de algum modo, podem contribuir para atenuar essa operacionalidade, tais como a crise que atinge a tributação pessoal e progressiva do rendimento, a evolução da estrutura da riqueza, a afirmação de novos valores económicos e as alterações nas relações sociais⁷⁸, realidades a que, é de sublinhar, o actual fenómeno da globalização económica não é alheio⁷⁹. É que atenuar a operacionalidade do princípio

⁷⁵ Cf. PALAO TABOADA, «El principio “quien contamina paga” y el principio de capacidad económica», em HELENO TORRES (Org.), *Direito Tributário Ambiental*, ob. cit., p. 85 e ss. e 93 e s.

⁷⁶ Assim C. J. BORRERO MORO, *La Tributación Ambiental en España*, ob.cit., p. 129 e ss.; e P. SELICATO, «Capacità Contributiva e tassazione ambientale», em HELENO TORRES (Org.), *Direito Tributário Ambiental*, ob. cit., p. 291 e ss.

⁷⁷ O que é reconhecido pela doutrina, v., por todos, J. CASALTA NABAIS, *O Dever Fundamental de Pagar Impostos*, ob. cit., p. 480 e ss.

⁷⁸ V. nesse sentido P. SELICATO, «Capacità Contributiva e tassazione ambientale», em HELENO TORRES (Org.), *Direito Tributário Ambiental*, ob. cit., p. 291 e ss. e 297 e ss.

⁷⁹ Fenómeno que justamente vem pondo à prova o princípio da capacidade contributiva como vem sendo reconhecido pela doutrina – v., por todos, JOÃO RICARDO CATARINO, «Globalização e capacidade fiscal contributiva», *Cultura – Revista de História e Teoria das Ideias*, vol. 16/17, 2003, p. 473 e ss.; e GÖTZ BLANKENBURG, *Globalisierung und Besteuerung. Krise des Leistungsfähigkeitsprinzip?*, Hamburg, 2004.

não significa deformar ou distorcer a capacidade contributiva, reduzindo-a a uma fórmula vazia de conteúdo, como será o que ocorre se e na medida em que esse princípio passe a ter por base a capacidade de afectar o meio ambiente.

8. Os tributos ambientais no quadro do estado fiscal

Depois de quanto fomos dizendo, podemos afirmar, à guisa de reflexões finais, que os tributos ambientais se enquadram ainda no estado fiscal. Ou seja, tais tributos, quer sejam de natureza extrafiscal, quer de natureza fiscal, apresentam-se como tributos unilaterais ou impostos e não como tributos bilaterais ou taxas. O que rejeita claramente a ideia de que a prossecução das tarefas ambientais pela via tributária se afastaria da solução financeira consubstanciada no estado fiscal, deslocando o suporte financeiro de tais tarefas para a solução proporcionada pelo “estado taxador”⁸⁰.

O que, para além do mais, tem a vantagem de tais tributos serem objecto de contabilização e de comparação internacionais, a título do nível de fiscalidade ou da carga fiscal, em sede das organizações económicas internacionais, com destaque para a OCDE. O que é extremamente importante para os contribuintes. Pois não podemos esquecer que o crescente apelo à figura dos tributos bilaterais ou das taxas, para suportar financeiramente alguns dos actuais domínios da actuação estadual, em que sobressai não só a protecção do meio ambiente como a actividade de regulação e supervisão económicas, mais do que deslocar soluções financeiras e a correspondente carga do estado fiscal para o “estado taxador”⁸¹, como se pretende fazer crer, está a contribuir para uma verdadeira “duplicação do estado fiscal”⁸².

Por isso mesmo, se o estado fiscal, em alguma medida, for forçado a enveredar por esse caminho de duplicação, então que o faça de maneira clara e transparente de modo a que os seus destinatários, isto é, os contribuintes, o possam questionar e combater, mormente exigindo sem concessões o respeito da velha máxima suporte do autoconsentimento dos impostos: *no taxation without representation*.

⁸⁰ Na expressão recentemente utilizada por SÉRGIO VASQUES, *O Princípio da Equivalência como Critério de Igualdade Tributária*, Tese de Doutoramento, Faculdade de Direito de Lisboa, 2007.

⁸¹ Que não levanta problemas de maior se a deslocação da carga tributária do estado fiscal para o “estado taxador” corresponder a um resultado final, por assim dizer, de soma zero.

⁸² Cf. J. CASALTA NABAIS, «Reforma tributária num estado fiscal suportável», em *Por um Estado Fiscal Suportável – Estudos de Direito Fiscal*, Vol. II, Almedina, Coimbra, 2008.

BIBLIOGRAFIA CITADA

- ALARCÓN GARCÍA, Gloria, *Manual del Sistema Fiscal Español*, Thompson, Madrid, 2005.
- ALBANO SANTOS, J., *Teoria Fiscal*, Instituto Superior de Ciências Sociais e Políticas, UTL, 2003.
- ALEJANDRO C. ALTAMIRANO, «El derecho tributario ante la constitucionalización del derecho a un medio ambiente sano», em HELENO TORRES (Org.), *Direito Tributário Ambiental*, Malheiros Editores, São Paulo, 2005.
- ALONSO GONZALEZ, L. M., «Los impuestos ambientales en España: doctrina del Tribunal Constitucional», em HELENO TORRES (Org.), *Direito Tributário Ambiental*, Malheiros Editores, São Paulo, 2005.
- ALVES CORREIA, F., *Manual de Direito do Urbanismo*, vol. I, 3ª ed., Almedina, Coimbra, 2006.
- AMATUCCI, A., «L'inerenza dell'interesse pubblico alla produzione: strumenti finanziari e tutela ambientale», em HELENO TORRES (Org.), *Direito Tributário Ambiental*, Malheiros Editores, São Paulo, 2005.
- ARNDT, H.-W., *Grundzüge des Allgemeinen Steuerrechts*, V. Vahlem, München, 1988.
- BASSI, Franco / MAZZAROLLI, Leopoldo, *Pianificazione Territoriali e Tutela dell'Ambiente*, Giappichelli, Torino, 2000.
- BENDER / SPARWASSER / ENGEL, *Umweltrecht. Grundzüge des öffentlichen Umweltschutzrechts*, 3ª ed., C. F. Müller, 1995.
- BLANKENBURG, Götz, *Globalisierung und Besteuerung. Krise des Leistungsfähigkeitsprinzip?*, Hamburg, 2004.
- BORRERO MORO, C. J., *La Tributación Ambiental en España*, Tecnos, Madrid, 1999.
- CARLOS SANTOS, *Auxílios de Estado e Fiscalidade*, Almedina, Coimbra, 2003.
- CASALTA NABAIS, J., *Contratos Fiscais. (Reflexões acerca da sua Admissibilidade)*, Coimbra Editora, Coimbra, 1994.
- CASALTA NABAIS, J., *O Dever Fundamental de Pagar Impostos. Contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo*, Almedina, Coimbra, 1998.
- CASALTA NABAIS, J., «O princípio do estado fiscal», em *Estudos Jurídicos e Económicos em Homenagem ao Professor João Lumbrals*, Edição da Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa, Coimbra Editora, 2000.
- CASALTA NABAIS, J., *Direito Fiscal*, 4ª ed., Almedina, Coimbra, 2006.
- CASALTA NABAIS, J., «O regime fiscal das fundações», em *Por um Estado Fiscal Suportável – Estudos de Direito Fiscal*, Almedina, Coimbra, 2005.
- CASALTA NABAIS, J., «Alguns aspectos da tributação das empresas», em *Por um Estado Fiscal Suportável – Estudos de Direito Fiscal*, Almedina, Coimbra, 2005.
- CASALTA NABAIS, J., *Introdução ao Direito do Património Cultural*, Almedina, Coimbra, 2004.
- CASALTA NABAIS, J., «Reforma tributária num estado fiscal suportável», em *Por um Estado Fiscal Suportável – Estudos de Direito Fiscal*, II Vol., Almedina, Coimbra, 2008.
- CASALTA NABAIS, J., «Política fiscal, desenvolvimento sustentável e luta contra a pobreza», *Ciência e Técnica Fiscal*, 419, Janeiro – Junho de 2007.
- CLÁUDIA SOARES, *O Imposto Ecológico – Contributo para o Estudo dos Instrumentos Económicos de Defesa do Ambiente*, Coimbra Editora, Coimbra, 2001.
- CLÁUDIA SOARES *Imposto Ecológico versus Subsídio Ambiental?*, tese de doutoramento apresentada na Universidade de Santiago de Compostela, 2002.
- CLÁUDIA SOARES, *Direito Fiscal do Ambiente. O Imposto Ambiental*, Almedina, Coimbra, 2002.
- CLÁUDIA SOARES, *Direito Fiscal do Ambiente. O Enquadramento Comunitário dos Auxílios de Estado a Favor do Ambiente*, Almedina, Coimbra, 2003.
- FIGUEIREDO DIAS, José E., *Direito Constitucional e Administrativo do Ambiente*, 2ª ed., Almedina, Coimbra, 2007.
- FREITAS PEREIRA, M. H., *Fiscalidade*, 2ª ed., Almedina, Coimbra, 2007.
- GAWEL, von Erick, «Das Steuerstaatsgebot des Grundgesetzes», *Der Staat*, 39, 2000.
- GOMES CANOTILHO, *Direito Público do Ambiente (Direito Constitucional e Administrativo)*, Sumários das Lições ao I Curso de Pós-Graduação em Direito do Ordenamento, do Urbanismo e do Ambiente, Coimbra, 1995/96.
- GOMES CANOTILHO (Coord.), *Introdução ao Direito do Ambiente*, Universidade Aberta, 1998.

- GOMES CANOTILHO, «O direito ao ambiente como direito subjectivo», em *Estudos sobre Direitos Fundamentais*, Coimbra Editora, Coimbra, 2004.
- GRAMM, Chr., «Vom Steuerstaat zum gebührenfinanzierte Dienstleistungsstaat?», *Der Staat*, 1997.
- HANSJÜRGENS, B., «Vom Steuerstaat zum Gebührenstaat?», *Zeitschrift für Gesetzgebung*, 14, 1999.
- HELENA COSTA, Regina, *Praticabilidade e Justiça Tributária. Exeqüibilidade de Lei Tributária e Direitos do Contribuinte*, Malheiros, São Paulo, 2007.
- HELENO TORRES (Org.), *Direito Tributário Ambiental*, Malheiros Editores, São Paulo, 2005.
- HENDLER, R., «Gebührenstaat statt Steuerstaat?», *Die öffentliche Verwaltung*, 1999.
- HERRERA MOLINA, P., / CARVAJO VASCO, D., «Marco conceptual, constitucional y comunitário de la fiscalidad ecológica», em HELENO TORRES (Org.), *Direito Tributário Ambiental*, Malheiros Editores, São Paulo, 2005.
- HERRERA MOLINA, P., /CHICO DE LA CÁMARA, P., «La fiscalidad de las emisiones atmosféricas en España», em HELENO TORRES (Org.), *Direito Tributário Ambiental*, Malheiros Editores, São Paulo, 2005.
- LAURÉ, M., *Science Fiscale*, Puf, 1993.
- LOBO TORRES, Ricardo, *A Idéia de Liberdade no Estado Patrimonial e no Estado Fiscal*, Renovar, Rio de Janeiro, 1991.
- MADDALENA, Paolo, *Dano Pubblico Ambientale*, Rimini, 1990.
- MARTUL-ORTEGA, Perfecto Yebra, *Constitución Financiera Española. Veinticinco Años*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2004.
- ORTEGA ÁLVAREZ, Luis (Dir.), *Lecciones de Derecho del Medio Ambiente*, 3ª ed., Lex Nova, Valladolid, 2002.
- PALAO TABOADA, C., «El principio “quien contamina paga” y el principio de capacidad económica»; em HELENO TORRES (Org.), *Direito Tributário Ambiental*, Malheiros Editores, São Paulo, 2005.
- RICARDO CATARINO, João, «Globalização e capacidade fiscal contributiva», *Cultura – Revista de História e Teoria das Ideias*, vol. 16/17, 2003.
- SÁ GOMES, N., *Teoria Geral dos Benefícios Fiscais*, Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal, Lisboa, 1991.
- SÁ GOMES, N., «Os benefícios fiscais na Lei Geral Tributária e na legislação complementar», em LEITE DE CAMPOS e OUTROS, *Problemas Fundamentais do Direito Tributário*, Lisboa, Vislis, 1999.
- SELICATO, P., «Capacità Contributiva e tassazione ambientale», ambos em HELENO TORRES (Org.), *Direito Tributário Ambiental*, Malheiros Editores, São Paulo, 2005.
- SÉRGIO VASQUES, *O Princípio da Equivalência como Critério de Igualdade Tributária*, Tese de Doutoramento, Faculdade de Direito de Lisboa, 2007.
- SERRANO ANTÓN, F., «El impuesto sobre depósito de residuos: fundamento, régimen jurídico y alternativas», em HELENO TORRES (Org.), *Direito Tributário Ambiental*, Malheiros Editores, São Paulo, 2005.
- SOUSA ARAGÃO, Maria Alexandra de, *O Princípio do Poluidor Pagador. Pedra Angular da Política Comunitária do Ambiente*, Coimbra Editora, Coimbra, 1997.
- SOUSA ARAGÃO, Maria Alexandra de, *O Princípio do Nível Elevado de Protecção e a Renovação Ecológica do Direito do Ambiente e dos Resíduos*, Almedina, Coimbra, 2006.
- TEIXEIRA RIBEIRO, J. J., *Lições de Finanças Públicas*, 5ª ed., Coimbra Editora, Coimbra, 1995.
- TIAGO ANTUNES, *O Comércio de Emissões Poluentes à Luz da Constituição da República Portuguesa*, aafdl, Lisboa, 2006.
- TIPKE, K. / LANG, J., *Steuerrecht*, 18.ª ed., Köln, 2005.
- TÚLIO ROSEMBUJ, *Los Tributos y la Protección del Medio Ambiente*, Marcial Pons, Madrid, 1995.
- UCKMAR, Victor, La nuova dimensione del “tributo ambientale” e la sua compatibilità con l’ordinamento italiano», em HELENO TORRES (Org.), *Direito Tributário Ambiental*, Malheiros Editores, São Paulo, 2005.