

Instrumentos tributários *

Joaquim Freitas da Rocha
Professor na Escola de Direito da Universidade do Minho
Investigador no JusGov: Centro de Investigação em
Justiça e Governação

1. Introdução
 - 1.1. Fundamentos e coordenadas da análise
 - 1.2. Da sustentabilidade ambiental
 - 1.2.1. "Ambiente"
 - 1.2.2. "Sustentabilidade"
 - 1.3. A natureza jurídico-normativa (deôntica) da proteção ambiental
 2. Brevíssima teorização jurídica dos instrumentos tributários ambientais
 - 2.1. Dimensão conceitual
 - 2.2. Dimensão teleológica
 - 2.3. Dimensão classificatória (tipológica)
 - 2.4. Dimensão sistemática: o Direito tributário ambiental
 3. Exemplos de instrumentos tributários ambientais
 - 3.1. Específica teleologia ambiental
 - 3.2. Isenções e exclusões de tributação
 - 3.3. Incorporação de componentes ambientais no cálculo do tributo
 - 3.4. Exclusão de regimes de agravamento
 - 3.5. Sobretributação
 4. A importância da adequada concretização de regimes ao nível adjetivo (procedimento tributário)
 - 4.1. Regras de avaliação
 - 4.2. Regras de liquidação e cobrança
 - 4.3. Regras de controlo
- Tópicos conclusivos

1. Introdução

1.1. Fundamentos e coordenadas da análise

Refletir sobre "instrumentos tributários" no contexto do Direito do ambiente constitui tarefa de facilidade enganadora. Um enfoque menos avisado e imbuído da simples intuição caridosa — muito comum quando se trata de questões ditas "ambientais" — suporá que será suficiente pensar em impostos sobre combustíveis ou emissões poluentes, taxas sobre consumos excessivos de água, sobre resíduos, ou sobre lâmpadas, ou contribuições sobre setores económicos ambientalmente danosos ou a sobre utilização de sacos de plástico, para se concluir que o tema é apelativo e a abordagem simples, bastando a mera exposição de regimes e de vantagens económicas. Acrescenta-se uma menção a "Constituição", uma outra a "direitos fundamentais", juntam-se alguns "princípios", emprestando-se uma natureza de profundidade sedutora ao discurso, e a reflexão estaria feita.

Não é assim, porém.

* Originariamente publicado em Tratado de Direito do Ambiente, vol. I, Parte Geral (coord. De Carla Amado Gomes, Heloísa Oliveira), ICJP / CIDP, Lisboa, 2021, pp. 361 e ss.

Desde logo, porque a relação ambiente/tributo nem sempre se caracteriza pelas notas de genuinidade e da sinceridade recíprocas. Sendo incontestável a ideia de que os tributos em geral, e os impostos em particular, podem ser utilizados como dispositivos teleologicamente direcionados aos desígnios da sustentabilidade ambiental — dando lugar a uma *relação funcional ou de instrumentalidade* entre o Direito tributário e o Direito do ambiente, pretendendo-se colocar o primeiro ao serviço do segundo —, frequentemente se constata que a relação se inverte e, de modo perverso, é a segunda que se instrumentaliza e funcionaliza aos primeiros, utilizando-se o pretexto da *soit-disant* "proteção ambiental" para prosseguir os desígnios de arrecadação de receitas públicas ¹. Por aqui já se vê que a alusão a tributos que possuem *environmental soul and tax body* ², podendo convocar uma intenção de bondade inerente, pode igualmente não deixar de ser algo enganadora.

Além disso, não pode ser perdido de vista que nem a teleologia ambiental existe isoladamente — antes devendo ser articulada e compatibilizada com outras dimensões finalísticas constitucionalmente relevantes, como a proteção de diversos direitos fundamentais, no seguimento do que ficou demonstrado no paradigmático acórdão *Ökosteuer* do *Bundesverfassungsgericht* (BVerG) ³ —, nem as finalidades tributárias são unidirecionais, sendo possível perspetivar uma miríade de objetivos gerais e específicos que devem ser perseguidos com o auxílio dos tributos.

Acresce que a ambiguidade terminológica é onnipresente, verificando-se uma profusão de "instrumentos financeiros", "tributos", "impostos", "taxas", "contribuições", "ajudas", "deduções", "incentivos", etc., todos legislativamente dispersos e não coordenados entre si, embora também todos com nobres propósitos verdes. Essa desordem introduz sempre componentes de ambiguidade e de incerteza, falando-se, consoante o autor, a metodologia de abordagem, ou mesmo a sensibilidade, em "Direito fiscal ambiental", "Direito ambiental fiscal", "tributação ambiental", "fiscalidade

¹ A respeito, v. NABAIS, José Casalta, *Tributos com fins ambientais*, Instituto de ciências jurídico políticas (ICJP), Lisboa, pp. 17, 18, disponível em <https://www.icjp.pt/sites/default/files/media/722-1115.pdf>.

² Assim, HERRERA MOLINA, Pedro M., *Design options and their rationales*, in MILNE, Janet E. e ANDERSEN, Mikael Skou (org.), *Handbook of Research on Environmental Taxation*, Edward Elgar Publishing Limited, Cheltenham, 2012, p. 88.

³ V. BVerfGE 110, 274, disponível eletronicamente em <https://www.servat.unibe.ch/tools/DfrInfo?Command=ShowPrintVersion&Name=bv110274> (também acessível na página web oficial do BVerfG: http://www.bverfg.de/e/rs20040420_1bvr174899.html). Doutrinalmente, FRENZ, Walter, *Das Ökosteuer-Urteil und seine Folgen für den Emissionshandel*, in *Natur und Recht*, 2004, 7, pp. 429 e ss.; RODI, Michael e ASHIABOR Hope, *Legal authority to enact environmental taxes*, in *Handbook of Research on Environmental Taxation*, cit., p. 72.

ambiental", "tributação verde", "fiscalidade verde", "ecotributação", "ecofiscalidade", etc.⁴.

Por fim, também não será despiciendo observar que as questões ligadas à tributação ambiental até poderiam ser questões datadas, condenadas à partida, ou com um fim anunciado, pois, bem vistas as coisas, se os tributos ambientais efetivamente conseguirem o seu objetivo (e.g., erradicando emissões poluentes, eliminando o uso de certos plásticos ou o consumo de certas lâmpadas, reduzindo o desperdício de água), deixa de existir a respetiva base concreta de incidência, não se tornam exigíveis e, por seleção natural, extinguem-se, ao menos do ponto de vista prático. Neste alinhamento de raciocínio, estes tributos podem ser qualificados como tributos débeis, enfermando de uma “incapacidade recaudatória”⁵.

Pois bem, apenas considerando estas preliminares notas se constata que as questões ligadas à "tributação ambiental" não serão tão intuitivas quanto o discurso generalista poderá fazer crer.

Na presente colocação discursiva, procurar-se-á apresentar um quadro explanativo da aludida relação ambiente/tributo que seja suficientemente racional e inteligível, suscetível de preencher os propósitos científicos e pedagógicos subjacentes à obra em que nos integramos.

Não será fácil, mas o desafio fica lançado.

Antes de avançar, porém, importa enfatizar que, naturalmente, será o enquadramento jurídico aquele que estimulará a análise, o que convoca as seguintes coordenadas analítico-discursivas:

- i) Em primeiro lugar, em termos de objeto, trata-se este de um texto de Direito, que tem por referente normas jurídicas (ainda e sempre, princípios e regras), e não um texto sobre fiscalidade, que tenha a pretensão de expor uma taxinomia de instrumentos tributários ou fiscais ao serviço dos já referidos desígnios de sustentabilidade ambiental, taxinomia essa que, em face da voracidade e

⁴ V., a propósito de tal diversidade, e com muito interesse, PITRONE, Federica, Defining “Environmental Taxes”: Input from the Court of Justice of the European Union, in Bulletin for International Taxation, Vol. 69, 1, 2015, pp. 1-2.

⁵ Cfr. SOARES, Cláudia Dias, “O Imposto Ambiental. Direito Fiscal do Ambiente”, Cadernos CEDOUA, Almedina, Coimbra, 2002, 20.

volatilidade normativo-legislativas, sempre se materializaria numa miríade de instrumentos complexos e frequentemente desarticulados entre si. Aliás, esta é uma matéria muito dependente das opções do normador (não apenas estadual, como se verá) e dos seus impulsos momentâneos, sendo extremamente difícil captar, num determinado momento, todos os casos e exemplos que se assumiriam como relevantes;

- ii) Em segundo lugar, o código comunicativo a utilizar será eminentemente jurídico-normativo, principiológico-constitucional, e não económico-financeiro, sócio-político ou (menos ainda) puramente técnico. Interessará colocar em relevo os desígnios de promoção e de proteção de valores e bens jurídicos, bem assim como a instrumentalização de normas jurídicas para tais desígnios, e não o específico recorte da base de tributação de certo imposto, os efeitos económicos de determinada taxa, ou as implicações sociais e institucionais de uma dada contribuição ⁶.

Porém, porque o genuíno conhecimento não prescinde da clareza e da correta identificação do objeto cognoscível, impõe-se começar por precisar o significado da evocada sustentabilidade ambiental — tarefa à qual serão dedicados os apartados sistemáticos subsequentes — para depois se chegar ao núcleo central das considerações: a tributação ambiental. Isto porque é muito comum invocar-se a proteção do ambiente sem cuidar de se saber em que o mesmo consiste, e o discurso comum, por muito sensível, genuíno e espontâneo que possa ser — e muitas vezes não o é — não protege, por si só.

⁶ Para um enfoque diverso do jurídico-normativo v., por exemplo, numa perspetiva económico-científica WILKINSON, David, *Environment and Law*, Routledge, London / New York, 2002, pp. 181 e ss; FULLERTON, Don, LEICESTER, Andrew e SMITH, Stephen, *Environmental taxes, National Bureau of Economic Research Working Paper Series, Working Paper 14197*, 2008, disponível em <http://www.nber.org/papers/w14197>; KOSONEN, Katri e NICODÈME, Gaëtan, *The role of fiscal instruments in environmental policy, Taxation papers: working-paper 19/2009*, Comissão Europeia, 2009 (disponível online em https://ec.europa.eu/taxation_customs/publications/taxation-services-papers/taxation-papers_en); STERNER, Thomas (org.), *Fuel Taxes and the Poor: The Distributional Effects of Gasoline Taxation and Their Implications for Climate Policy*, RFF Press, New York, London, 2012; MILNE, Janet E. e ANDERSEN, Mikael Skou (org.), *Handbook of Research on Environmental Taxation*, Edward Elgar Publishing Limited, Cheltenham, 2012; O'RIORDAN, Tim (org.), *Ecotaxation*, Earthscan, New York, 2013; MULLER, Adrian e STERNER, Thomas (org.), *Environmental Taxation in Practice*, Routledge, New York, 2016.

Já num plano de ciência política e sócio-político, v., por exemplo, MASON, Michael, *Environmental Democracy: A Contextual Approach*, Earthscan, New York, 1999, pp. 21 e ss.; ELLING, Bo, *Rationality and the Environment: Decision-making in Environmental Politics and Assessment*, Earthscan, New York, 2008.

Por conseguinte, do ponto de vista da metódica expositiva, considera-se que, a início, deverão ser os seguintes os núdulos problemáticos a enfrentar:

- i) Primeiro, a noção de ambiente do ponto de vista substantivo e, em decorrência, procurar captar o que se pretenderá significar com o qualificativo "ambiental" (apartado 1.2.). Esta tarefa, como se verá, transportará uma elevada carga de convencionalismo e operatividade, no sentido em que dificilmente se aportará a um conceito que simultaneamente seja científico-razionalmente apreensível e universalmente válido;
- ii) Segundo, saber o que se pretende significar por "sustentabilidade";
- iii) Terceiro, a questão da natureza jurídica (deôntica) da proteção ambiental e a emergência de um princípio normativo correspondente (apartado 1.3.).

1.2. Da sustentabilidade ambiental

1.2.1. "Ambiente"

Não é fácil definir "ambiente".

Para os presentes propósitos, e assumindo claramente os riscos de *oversimplification*, será adotada uma definição convencional e operativa, que permita servir os propósitos de um discurso jurídico-normativo suficientemente unitário, esclarecedor e completo. Significa isto que, em termos práticos, o primordial objetivo das considerações subsequentes será permitir a fluência expositiva, possibilitando atingir a realidade da "tributação ambiental" de modo minimamente satisfatório ⁷.

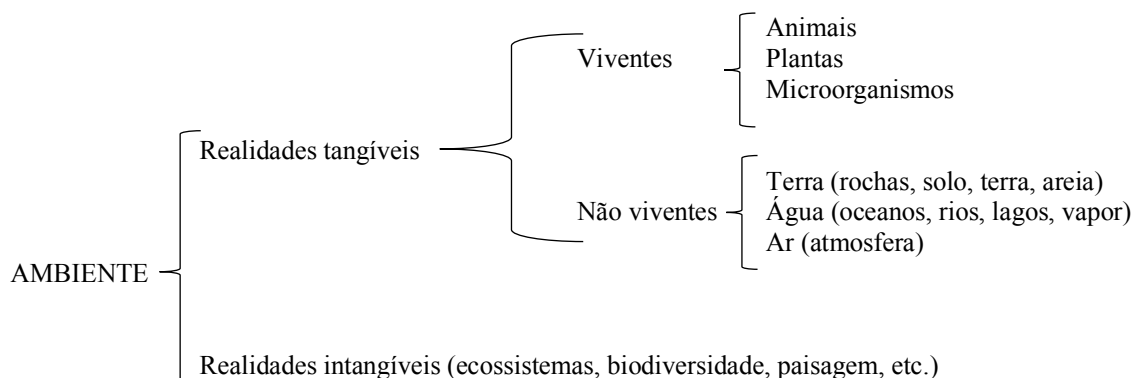
Por conseguinte, entender-se-á por tal o *conjunto de realidades que envolve determinada entidade vivente*.

Num sentido amplíssimo, facilmente se apreende que o "ambiente" é composto por realidades físicas, materiais ou tangíveis, e por realidades não físicas, abstratas ou intangíveis, as primeiras suscetíveis de delimitação física (as rochas, a água, os animais, as plantas, os microorganismos, etc.) e as segundas insuscetíveis dessa delimitação (como os ecossistemas, a biodiversidade, a paisagem, as espécies, a fauna ou a flora coletivamente consideradas). De resto, aproveitando o que acaba de ser dito, convoca-se

⁷ Seguir-se-á de perto a intuitiva lição de DAVID WILKINSON (*Environment and Law*, cit., pp. 40 e ss.) a qual, apesar de não especificamente direcionada aos quadros jurídicos, acaba por se revelar de extrema utilidade para os presentes propósitos.

a ideia de ambiente como uma grandeza de fruição coletiva de apropriação individual impossível ⁸.

Em outra perspetiva, distinguem-se realidades viventes e não viventes, consoante apresentem ou não possibilidades de uso de energia e de se replicarem autonomamente, e da conjugação de ambas as tipologias, permite-se uma estruturação básica nos termos que se seguem:



Trata-se, como se disse, de uma aproximação conceitual porventura simplista e demasiado linear — por exemplo, não se abordam questões como as de saber se o ar interior dos edifícios, os próprios edifícios, o solo lunar, os campos eletromagnéticos e vastas outras realidades fazem parte do ambiente; ou se os robôs que se autorreplicam serão criaturas viventes; ou ainda se o ambiente se deve configurar como uma realidade em sentido objetivo e ontológico ou em sentido subjetivo, sinónimo de construção social — ⁹, mas que, assim entendemos, serve perfeitamente os presentes propósitos de aproximação .

1.2.2. "Sustentabilidade"

Já em anteriores escritos nos debruçamos sobre o conceito aqui em referência e, parecendo-nos que as considerações aí vertidas poderão assumir alguma aproveitabilidade ao nível da coerência lógica, para aqui as trasladamos ¹⁰.

⁸ Assim, GOMES, Carla Amado, *De que falamos quando falamos de dano ambiental? Direito, mentiras e crítica*, in Actas do colóquio A responsabilidade civil por dano ambiental, Instituto de Ciências Jurídico-Políticas, Lisboa, 2010, p. 166.

⁹ Cf., uma vez mais, WILKINSON, David, *Environment and Law*, cit., p. 51.

¹⁰ V. o nosso *Autonomia e sustentabilidade financeira das autarquias locais* in *Dereito: Revista Xurídica da Universidade de Santiago de Compostela*, 25, 2016, pp. 159 e ss.

Então se defendeu que, não obstante a plurissignificativade do termo, existem duas coordenadas básicas que parecem subjazer a qualquer realidade que se repute sustentável: por um lado, deve *permanecer*, isto é ter aptidão para ultrapassar o momento presente e, por outro lado, não deve, com o tempo, perder as suas qualidades essenciais.

Centrando no fundo analítico que aqui interessa e cumpre relevar, a sustentabilidade — que será um conceito marcadamente descritivo e sem natureza quantitativa — convoca as ideias de continuidade e de manutenção da essencialidade das realidades nas quais o ambiente se materializa. O "ambiente" que *em si* perdure e, mais do que isso, subsista com as suas propriedades essenciais ao longo de um período temporal tendencialmente indeterminado (ou seja, não retroceda) poderá considerar-se sustentável. Pelo contrário, se esse "ambiente" não consegue perdurar ou, quando o consegue, apenas o faz à custa da perda de propriedades essenciais, não poderá ser merecedor de tal predicado. Numa ótica causal antropocêntrica: quando a prossecução de determinada atividade humana ou a exploração de certo recurso coloca em causa a existência a longo prazo de uma determinada espécie animal ou vegetal, ou as propriedades essenciais de um determinado aglomerado qualificado como ecossistema, tal atividade ou exploração não serão sustentáveis. Até poderão ser economicamente viáveis, politicamente corretas ou socialmente aceitáveis, mas não sustentáveis.

Ora, no sentido descrito, a sustentabilidade ambiental encontra o seu invólucro jurídico sob a forma de um *princípio*, de valor constitucional ¹¹ — ou, pelo menos, valor legislativo reforçado ¹²—, de natureza aberta e "carecido de concretização conformadora".

Por outro lado, não pode deixar de se lhe consignar uma dimensão institucional, reclamante de um determinado revestimento jurídico específico (uma garantia institucional) que lhe permita subsistir com perenidade, desaguando no reconhecimento de um Estado de Direito ambiental e ecológico ¹³.

1.3. A natureza jurídico-normativa (deôntica) da proteção ambiental

¹¹ Assim, CANOTILHO, J. J. Gomes, *O Princípio da sustentabilidade como Princípio estruturante do Direito Constitucional*, in Tékhne - Revista de Estudos Politécnicos (IPCA - Barcelos), n.º 13, 2010, pp. 7 e ss. V., ainda, DINIZ, Pedro Ivo, *Natureza jurídica do desenvolvimento sustentável no direito internacional*, in Revista de Direito Internacional (*Brazilian Journal of International Law*), vol. 12, n.º 2, 2015, pp. 739 e ss.

¹² V. art.ºs 2.º, n.º 1, e 3.º, alínea a), da Lei n.º 19/2014 (Lei de bases do ambiente - LBA).

¹³ V., uma vez mais, CANOTILHO, J. J. Gomes, *O Princípio da sustentabilidade*, cit., p. 13.

Assumindo como válido o que ficou dito, não se torna difícil concluir que qualquer ordenamento responsável contém genuína e espontaneamente a imposição de um *princípio geral de promoção da sustentabilidade ambiental*, princípio esse normativamente vinculativo e materialmente abrangente, espreado ou distendido pelos diversos planos substantivos em que a juridicidade se concretiza: ordenamento do território, proteção do consumidor, habitação, comunicações, modos de transporte, contratação pública, formas de trabalho, e, naturalmente, tributação. Trata-se, neste sentido, de um *meta-princípio* (um princípio de segundo grau) que condiciona conteudisticamente todos ou quase todos os subsegmentos materiais jurídicos, do Direito administrativo ao Direito civil, do Direito laboral ao Direito tributário.

Ademais, não se contesta que o mesmo se densifica em verdadeiros deveres jurídicos — no sentido *próprio* de enunciados impositivos —, autênticas prescrições deônticas carregadas com a marca da vinculatividade e da obrigatoriedade, bem diferentes das simples proclamações políticas, exortações programáticas, ou manifestações discursivas panfletárias ou até propagandísticas. Neste sentido, apontam, uma vez mais, quer a Constituição (CRP), quer o legislador reforçado, na Lei de bases do ambiente (LBA), quer mesmo (de modo indireto) a Lei geral tributária (LGT) ¹⁴.

Trata-se, enfim, de *normatividade*.

Por aqui já se antevê com clareza a insuficiência do *discurso ambiental soft*, de mero convencimento ou persuasão, reconhecendo-se a imprescindibilidade do Direito e das normas jurídicas na prossecução dos desígnios ambientais, defendendo-se que sem a sua carga impositiva dificilmente estes últimos seriam perseguidos de modo efetivo. O "Direito" aqui mencionado assume, naturalmente, uma conotação amplíssima, abarcando as normas constitucionais, internacionais, europeias, legislativas *stricto sensu* e regulamentares ¹⁵. Além disso, embora se reconheça que cabe ao Estado no quadro das suas tarefas fundamentais “defender a natureza e o ambiente, preservar os recursos naturais e assegurar um correto ordenamento do território” ¹⁶, também sem dificuldade se assume que a juridicidade não se identifica com o — aqui, exíguo — Direito estadual, bem longe disso, antes abarcando de modo necessário vários outros modos de produção normativa, juridificação e institucionalização, que permitam não apenas contribuir para a criação e difusão de um *standard* ambiental a nível planetário (uma espécie de

¹⁴ V., respetivamente, art.ºs 66.º, n.º 1 da CRP, 8.º, n.º 1, da LBA, e 7.º, n.º 3, da LGT.

¹⁵ V., por exemplo, art.º 12.º da LBA.

¹⁶ Cfr. art.º 9.º, alínea e), da CRP.

consciência coletiva transnacional) — ou, ao menos de um mínimo de existência ambiental (*ökologischen Existenzminimums* ¹⁷) — , mas também estruturar uma responsabilidade global de estados, de organizações, de grupos ¹⁸.

Ora, no que especificamente concerne ao âmbito discursivo que ora releva, importa desde já colocar em evidência a ideia de que o Direito ambiental e o Direito tributário encontram inúmeros lugares de confluência, na medida em que se reconheça uma imposição vinculativa de proteção do ambiente por via dos tributos, aqui se percebendo a já aludida caracterização destes como possuindo "alma ambiental e corpo tributário". Na verdade, os tributos podem configurar-se como instrumentos essenciais para a prossecução do princípio aqui em referência, estimulando (numa perspetiva positiva) ou desestimulando (numa perspetiva negativa) certos comportamentos ambientalmente moldáveis. Neste último caso, aliás, a tributação contribuirá para um conhecido efeito que os cultores da ciência económica denominam como *internalização* dos danos ambientais ¹⁹, fazendo recair sobre o agente poluidor os custos económicos *lato sensu* inerentes à sua atuação ambientalmente danosa: se polui, paga (mais).

Importa, todavia, salientar que a referida essencialidade dos tributos na prossecução dos desígnios ambientais não significa, bem longe disso, a sua exclusividade, constituindo aqueles apenas uma *fattispecie* na categoria mais ampla dos legislativamente designados "instrumentos económicos e financeiros". Nesta última categoria, englobam-se, a par dos tributos, e entre outros, os fundos públicos ambientais, os instrumentos de compensação ambiental, as tarifas e os preços, os instrumentos contratuais, e os mecanismos de troca de direitos de uso ou de direitos de emissão de poluentes ²⁰.

Em todo o caso, e voltando à tónica tributária que perpassa a presente análise, assume-se a asserção de acordo com a qual os tributos podem prosseguir distintos objetivos ou finalidades — arrecadatórias, redistributivas e regulatórias —, não se

¹⁷ V. DREIER, Horst (org.), *Grundgesetz Kommentar*, 2.^a ed., II, Mohr Siebeck, Tübingen, 2006, anotação ao art. 20- A, p. 309.

¹⁸ Assim, CANOTILHO, J. J., Gomes, *Estado constitucional ecológico e democracia sustentada*, in Revista CEDOUA (Centro de Estudos de Direito do Ordenamento, do Urbanismo e do Ambiente), 2, 2001, p. 10. V., ainda, Cf. WILKINSON, David, *Environment and Law*, cit., p. 52.

¹⁹ Assim, HERRERA MOLINA, Pedro M., *Design options and their rationales*, in Handbook of Research on Environmental Taxation, cit., p. 87; CATTOIR, Philippe, *Tax-based EU own resources: An assessment*, Comissão Europeia, *Taxation papers*, Working paper 1/2004, p. 35. Ao nível jurisprudencial., v., por exemplo, a paradigmática *sentencia* 289/2000, do Tribunal Constitucional Espanhol (30 de novembro de 2000), in BOA, 4 de janeiro de 2001, n. 4, suplemento, p. 66. V., ainda, VASQUES, Sérgio, *O princípio da equivalência como critério...*, p. 213; RIBEIRO, João Sérgio, *Um novo paradigma de imposto*, in Fiscalidade, n.º 43, julho-setembro de 2010, pp. 14-15.

²⁰ V. art.º 17.º, n.º 2, da LBA. V., também, art.º 3.º, n.º 1, do DL n.º 97/2008 (que estabelece o regime económico e financeiro dos recursos hídricos).

contestando a sua plúrima teleologia, nem a evidência de que a via tributária é frequentemente mais eficiente do que outras alternativas, como a sancionatória ou a meramente persuasiva ("...*taxation is the most effective way to achieve a specific regulatory goal...*")²¹. Sem embargo, e como já se intuiu, igualmente se reconhece que, a pretexto de uma suposta teleologia ambiental, os tributos podem ser frequentemente utilizados para prosseguir outro tipo de desígnios, designadamente os de pura arrecadação, em particular em situações de crise financeira²².

Pois bem, justificada que está a carga jurídico-normativa revestidora do *princípio da promoção da sustentabilidade ambiental* — rejeitando a sua captação como *indirizzo* meramente persuasivo —, terá chegado o momento de avançar nos presentes desenvolvimentos e refinar o foco de análise, adentrando nas temáticas de natureza tributária.

2. Brevíssima teorização jurídica dos instrumentos tributários ambientais

A primeira grande nota que merece particular atenção e que condicionará toda a exposição subsequente, relaciona-se com as ideias de diversidade, complexidade e até mesmo alguma confusão normativo e legislativa. Na verdade, facilmente se constata que a proteção ambiental pela via tributária não obedece a um padrão determinado, sendo possível identificar uma profusão de regimes que vão desde a concessão de benefícios fiscais em sede de IRS, IRC, Imposto de selo (IS), Imposto sobre veículos (ISV), ou Imposto municipal sobre imóveis (IMI), até ao incremento de taxas (adicionamento) do Imposto sobre os produtos petrolíferos e energéticos, passando pela tributação das lâmpadas ou dos sacos de plásticos.

Ora, tal profusão dificulta sobremaneira a tarefa de arrumação e categorização das realidades jurídicas, introduzindo componentes de incerteza e insegurança e que deveriam ser de afastar. Ainda assim, atentos os propósitos eminentemente pedagógicos da presente colocação discursiva — e, além disso, porque se entende que a unidade e a sistematização

²¹ V., por exemplo, AVI-YONAH, Reuven S., *Taxation as Regulation: Carbon Tax, Health Care Tax, Bank Tax and Other Regulatory Taxes*, in Accounting, Economics, and Law, vol. 1, 2011, pp. 2-3. Em termos mais gerais, v. CALIENDO, Paulo, *A Extrafiscalidade como Instrumento de Implementação dos Direitos Fundamentais Sociais no Brasil*, in Revista Jurídica do CESUCA, vol. 2, n.º 4, dezembro 2014, p. 63, disponível em <http://ojs.cesuca.edu.br/index.php/revistajuridica/article/view/682>.

²² Cf. , neste sentido, BERGARECHE, Juan Carpizo, *La fiscalidad energética autonómica y local: problemática y posibles soluciones*, in *Presupuesto y Gasto Público*, n.º 97, 2019, 130; PITRONE, Federica, Defining “Environmental Taxes”..., cit., p. 1.

constituem propósitos da ciência jurídica — procurar-se-á de seguida empreender um esforço no sentido de conferir alguma coerência de sentido às realidades dispersas, ensaiando uma *teoria jurídica da tributação ambiental*, procurando sucessivamente encontrar respostas para os problemas conceituais e definitórios (apartado 2.1.), intencionais ou finalísticos (apartado 2.2.), classificatórios ou tipológicos (apartado 2.3.), e de arrumação ou sistematização (apartado 2.4.).

Trata-se, insiste-se, de um simples ensaio, sem pretensões de exaustão nem de esgotamento dos temas — muito longe disso — mas que, apesar da incipiência, se espera que possa constituir uma base proveitosa para possíveis desenvolvimentos.

2.1. Dimensão conceitual

Para conseguir um adequado conhecimento dos "instrumentos tributários" ambientalmente relevantes, importa começar por esclarecer o que se deve entender por *tributo*. Trata-se de um passo metodológico importante, na medida em que todos os desenvolvimentos subsequentes aqui se alicerçarão.

Para os presentes propósitos, e adaptando o que já em outras sedes escrevemos ²³, entenderemos por tributo *toda a prestação coativa (quanto à origem e quanto ao conteúdo) com finalidades financeiras*, o que significa aceitar que:

- i) No que diz respeito à sua origem, o tributo será sempre fixado por uma entidade pública e por meio de um ato normativo / norma jurídica (lei, decreto-lei ou regulamento), não sendo como tal qualificadas as quantias criadas por entidades privadas (e.g., empresas privadas prestadoras de serviços,) ou por ato consensual;
- ii) Todo o seu conteúdo (e.g., incidência subjetiva e objetiva, taxas, procedimento de liquidação, prazos e modos de cobrança) deve igualmente ser criado normativamente;
- iii) As respetivas finalidades serão conectadas à produção e ao financiamento de *bens públicos e semipúblicos*, destinados a satisfazer necessidades

²³ V. os nossos *Lições de procedimento e processo tributário*, 7.^a edição, Almedina, Coimbra, 2019, 12 e ss.; *Direito financeiro local (Finanças locais)*, 3.^a edição, Almedina, Coimbra, 2019, 179, 180; e ROCHA, Joaquim Freitas, e SILVA, Hugo Flores, *Teoria geral da relação jurídica tributária*, Almedina. Coimbra, 2017, 17.

coletivas (diplomacia, defesa, segurança, iluminação pública, saúde, educação, ordenação do trânsito, ordenação de determinado sector da atividade económica, e, para o que aqui especificamente urge considerar, o ambiente). Consequentemente, não serão tributárias as receitas públicas coativas que não prossigam tais finalidades, como as indemnizações, as multas, as coimas ou outras.

Assim sendo, serão abarcados por tal noção as seguintes realidades jurídicas ²⁴:

- Os impostos, que serão prestações patrimoniais de finalidade genérica e que não assumem natureza sinalagmática (tradicionalmente qualificadas — embora, em nosso juízo, de modo não absolutamente certo — como "unilaterais");
- As taxas, que serão prestações patrimoniais que assumem natureza sinalagmática, devendo correspondendo-lhes sempre uma contrapartida individualizada e tendencialmente equivalente, dos pontos de vista económico e jurídico;
- Outras contribuições a favor de entidades públicas que, não sendo sinalagmáticas, têm por referência certos contribuintes ou categorias determinadas de contribuintes ²⁵. Aqui se incluem todas as imposições que, não sendo nem impostos nem taxas, revestem natureza coativa e prosseguem finalidades financeiras, entre as quais as (mas não se esgotando nas) denominadas "contribuições especiais" de melhoria e de maior desgaste.

Em termos de natureza jurídica, muita controvérsia existe quanto à delimitação dos contornos destas figuras, seja num plano abstrato e especulativo, seja num plano concreto e praxiológico, considerando determinada receita coativa em particular e, não obstante a relevância deste debate e a inegável riqueza jus-científica que o mesmo transporta, o seu aprofundamento afigurar-se-ia deslocado nesta sede. Por tal motivo,

²⁴ Cfr., a respeito, tendo por referência outros ordenamentos que não o português, PITRONE, Federica, *Defining "Environmental Taxes"*..., cit., p. 3. Ao nível do Direito posto, v. art.º 4.º da Lei Geral Tributária (LGT).

²⁵ Neste sentido, FERNANDES, Filipe de Vasconcelos, *As contribuições financeiras no sistema fiscal português. Uma introdução*, Gestlegal, Coimbra, 2020, pp. 28 e ss. e 71 e ss.

remetemos desenvolvimentos para a mais autorizada doutrina (designadamente SÉRGIO VASQUES ²⁶).

Para o que particularmente aqui interessa, importa sublinhar a ideia de que existem, tanto no domínio ambiental como fora dele, muitos tributos relativamente aos quais se suscitam fundadas dúvidas relativamente ao facto de saber, por exemplo, se serão verdadeiras taxas (como resulta do seu *nomen iuris*) ou, pelo contrário, se não serão antes autênticos impostos encobertos (como resultará da sua disciplina jurídica específica) ou nem uma coisa ou outra, bastando sinalizar alguns exemplos ilustrativos desses impasses classificatórios, a partir da jurisprudência mais recente (a qual, por seu turno, remete para bastantes outras decisões):

- Taxa municipal de proteção civil ²⁷;
- Taxa SIRCA (Sistema de recolha de cadáveres de animais mortos nas explorações) ²⁸;
- Taxa de licenciamento de bombas abastecedoras de carburantes líquidos ²⁹;
- Taxa sobre a comercialização de produtos cosméticos e de higiene corporal ³⁰;
- Taxa devida pela prestação de serviço público de fornecimento de água, recolha e tratamento de águas residuais e de gestão de resíduos sólidos urbanos ³¹.

Não se pense que se tratam, estas, de questões meramente teórico-especulativas e desprovidas de relevância prática; bem longe disso, são questões de qualificação que acarretam pertinentes efeitos na esfera jurídica dos sujeitos envolvidos (contribuintes, obrigados tributários), desde logo podendo estar em causa a sua não exigibilidade por

²⁶ V. os excelentes desenvolvimentos de VASQUES, Sérgio, *O princípio da equivalência como critério de igualdade tributária*, Almedina, Coimbra, 2008, pp. 110 e ss.

²⁷ Cf. acórdãos do Tribunal Constitucional (TC) n.º 4/2020, 775/2019 e 366/2019.

²⁸ Cf. acórdão do TC n.º 363/2019.

²⁹ Cf. acórdão do TC n.º 204/2019. V., ainda, ROCHA, Joaquim Freitas e CARDOSO, André Pereira, *Taxas (locais) e sinalagmaticidade: breves notas a propósito do caso "Área de serviço de Antuã"*, in *Questões atuais de Direito Local* (QADL), n.º 24, AEDREL, Braga, out-dez 2019, pp. 39 e ss.

³⁰ Cf. acórdão do Supremo Tribunal Administrativo (STA) de 21 de novembro de 2019, processo n.º 01152/06.1BELSB 0345/17. Cf., com interesse, ANTUNES, Aquilino Paulo, *A taxa sobre a comercialização de produtos cosméticos e de higiene corporal: questões de igualdade, liberdade de circulação de mercadorias e não discriminação*, in RIDB, ano 1, 2012, pp. 3195 e ss., em especial 3210 e ss., disponível eletronicamente em http://www.cidp.pt/revistas/ridb/2012/06/2012_06_3195_3248.pdf.

³¹ Cf. acórdão do Tribunal Central Administrativo do Sul (TCA-S) de 26 de outubro de 2017, processo n.º 283/12.3BECTB.

incumprimento das exigências decorrentes dos princípios da reserva de lei fiscal, da tipicidade e da igualdade, esta última materializada no índice da capacidade contributiva.

Como se referiu, os desenvolvimentos subsequentes alicerçar-se-ão na noção ampla de tributo — abarcando os impostos, as taxas e as (simplesmente ³²) contribuições — , de modo que a referência ao enunciado "tributação ambiental" procurará englobar todas as figuras apontadas.

Avancemos.

2.2. Dimensão teleológica

Do ponto de vista teleológico, embora classicamente a função arrecadatória seja a mais visível, os modernos ordenamentos cada vez mais reconhecem aos tributos uma ostensiva finalidade regulatória (frequentemente identificada de modo equívoco como "extra-fiscal"), no sentido em que se lhes reconhece que possuem a aptidão para moldar comportamentos, empurrando os agentes económicos para determinadas atuações, ou destas os afastando. Na verdade, não raro utilizam-se os tributos (englobando, no sentido acima recortado, as espécies impositivas *imposto*, *taxa* e *contribuição*) para induzir a consumir ou a não consumir; a utilizar ou a não utilizar; a contratar ou a não contratar; a viajar ou a não viajar, etc., e em domínios ambientais as coisas não se passam de modo substancialmente diferente. Aqui, quer o legislador constituinte, quer o legislador reforçado não são indiferentes aos propósitos regulatórios, o primeiro ao incluir nas incumbências do Estado a *tarefa* de assegurar que a *política fiscal* compatibilize desenvolvimento com proteção do ambiente e qualidade de vida; e o segundo ao referir-se, na Lei de bases do ambiente, à *fiscalidade (!) ambiental*, no quadro da tipificação dos instrumentos económicos e financeiros da política de ambiente ³³.

Em termos mais precisos, os tributos e a sua disciplina jurídica podem ser utilizados como instrumentos de promoção da sustentabilidade ambiental, numa dupla vertente:

³² Cf., uma vez mais, VASQUES, Sérgio, *O princípio da equivalência como critério...*, p. 124.

³³ Cf. art.ºs 66.º, n.º 2, alínea h), da CRP e 17.º, n.º 2, alínea e), da Lei n.º 19/2014. No seguimento do que vimos expondo, uma adequada interpretação destes preceitos importará a uma leitura corretiva no sentido de substituir "fiscal" e "fiscalidade" por "tributária" e "tributação".

- i) Por um lado, incentivando atuações ambientalmente recomendáveis, designadamente concedendo benefícios fiscais sob a forma de dedução, abatimento, redução, etc., à aquisição de bens e serviços que produzam ou utilizem energias limpas;
- ii) Por outro lado, desestimulando comportamentos ambientalmente nefastos, designadamente, onerando mais intensamente os consumos que possam colocar em crise a subsistência de certos ecossistemas ou de determinados recursos naturais, como os que tenham por objeto sacos de plástico, determinados combustíveis, lâmpadas, pneus ou baterias, etc.

Neste sentido, é possível afirmar que ao normador tributário (constituente, internacional, europeu, legal ou regulamentar) é reconhecida uma vocação seletiva das condutas, procurando influenciar as determinações de vontade, e direcionando os diversos atores para os domínios de atuação que mais convirá, atendendo às finalidades de submissão ao Interesse público ³⁴. Fala-se, a este respeito, em finalidades regulatórias (*Lenkungsziele*) e no reconhecimento ao legislador de uma ampla liberdade decisória (*eine große Gestaltungsfreiheit*), podendo este condicionar os contribuintes e agentes económicos a agir ou a não agir, no quadro de um amplo espectro de comportamentos juridicamente relevantes ³⁵.

Abstratamente, e em termos de técnica jurídica, pode afirmar-se que esta seletividade das condutas apresenta uma geometria variável, sendo possível conceber várias hipóteses plausíveis:

- i) Reconhecer a um tributo específico várias finalidades regulatórias, ambientais e não ambientais, por exemplo, juntando numa só disciplina jurídica as finalidades de desincentivo de consumos energéticos ambientalmente nocivos; de impulso ao uso de transportes públicos; de

³⁴ Neste sentido, LANG, Joachim, in TIPKE / LANG, “*Steuerrecht*”, 18.^a edição, Vlg. Otto Schmidt, Köln, 2005, pp. 208 e 209. V., ainda, MILNE, Janet E. e ANDERSEN, Mikael Skou, *Introduction to environmental taxation concepts and research*, in *Handbook of Research on Environmental Taxation*, cit., p. 15, de acordo com quem “*Environmental taxation embodies the concept of using the tax system to adjust prices in a way that will influence behavior in an environmentally positive manner*”.

³⁵ V., a respeito, BVerfGE 110, 274, cit., (293): “Will der Gesetzgeber ein bestimmtes Verhalten der Bürger fördern, das ihm aus wirtschafts-, sozial-, umwelt- oder gesellschaftspolitischen Gründen erwünscht ist, hat er eine große Gestaltungsfreiheit”.

incentivo à prática desportiva; de estímulo à alimentação saudável; ou de garantia da capacidade de resposta dos serviços de saúde pública;

- ii) Alocar a um tributo específico uma — e uma só — finalidade determinada, podendo, aqui sim, usar-se com um pouco mais de propriedade a designação de verdadeiro "tributo ambiental".

Em qualquer dos casos, a essas finalidades regulatórias acrescem sempre — ainda que o *discurso político* pretenda sugerir o inverso — objetivos arrecadatórios ou financeiros *stricto sensu*, no sentido em que o fim de cobrança de receitas públicas para satisfação de necessidades coletivas não deixa de estar presente. Potenciam-se desse modo os fenómenos de *goal confusion* ³⁶.

2.3. Dimensão classificatória (tipológica)

Assumindo que se fala de tributos (impostos, taxas, contribuições) e que, por intermédio dos mesmos, se podem prosseguir finalidades de promoção da sustentabilidade ambiental, importa averiguar de que modo tal pode ser efetuado, em termos de consagração legal ³⁷. A este respeito, e de um modo simples e linear, é possível afirmar que os tributos podem ser usados para prosseguir finalidades regulatórias (incentivos ou desincentivos comportamentais ambientais) de dois modos distintos ³⁸:

- i) Em primeiro lugar, por intermédio da consagração de desagravamentos de tributação, quando o objetivo é estimular comportamentos ambientalmente recomendáveis, incentivando a prática de atos amigos do ambiente. Para os presentes efeitos, um desagravamento tributário consiste numa medida legal ou regulamentar (consoante a natureza jurídica do tributo respetivo) de afastamento ou redução da tributação, frequentemente sob a forma de *benefícios fiscais* ³⁹, aqui se incluindo, entre outros, as reduções de taxa, as

³⁶ V., a respeito, uma vez mais, AVI-YONAH, Reuven S., *Taxation as Regulation...*, cit., p. 8.

³⁷ V. MILNE, Janet E. e ANDERSEN, Mikael Skou, *Introduction to environmental taxation concepts and research*, in *Handbook of Research on Environmental Taxation*, cit., p.22. Na mesma obra, v. igualmente BARDE, Jean- Philippe e GODARD, Olivier, *Economic principles of environmental fiscal reform*, pp. 33 e ss.

³⁸ V., a respeito, o nosso *A aplicação das normas tributárias no domínio do Direito do ambiente (enfoque constitucional)*, in *Cadernos de justiça administrativa*, n.º 70, Julho-Agosto, 2008, pp. 4 e ss..

³⁹ Em todo o caso, importa relevar que, para efeitos legais, nem todos os desagravamentos poderão ser considerados benefícios fiscais, atenta a noção positivada destes últimos. Na realidade, nos termos do

deduções à matéria coletável ou à coleta, os abatimentos, os diferimentos de tributação, etc. Neste particular contexto, ganham relevo, por exemplo, (α) as reduções de taxas de imposto incidentes sobre certos veículos em função das respetivas emissões de partículas poluentes ou (β) as deduções fiscais de encargos ou despesas em bens e serviços que contribuem para o aumento da eficiência energética, para a prevenção ou controlo da poluição, ou que se relacionem com a investigação científica em tecnologias amigas do ambiente. No que particularmente diz respeito às deduções, as mesmas podem ser quantitativamente calibradas ou quantificadas, podendo o incentivo consistir numa mera dedução parcial de custos (por exemplo, 40% ou 50%), na sua dedução integral (100%) ou — em casos em que se pretende um forte incentivo —, na sua majoração (por exemplo, permitindo-se a dedução de 120% ou 150% do valor da despesa). Em qualquer caso, introduzem-se fatores de discriminação em sentido positivo — naturalmente, sem violar o princípio da igualdade — premiando os denominados *comportamentos verdes*.

- ii) Em segundo lugar, agravando-se a tributação, condicionando a liberdade de escolha dos sujeitos, inibindo comportamentos, e procurando o desincentivo das práticas ambientais adversas ⁴⁰. Uma vez mais a título exemplificativo, tal pode ser feito por meio de tributações acrescidas sobre determinadas práticas (por exemplo, o uso de viaturas própria), certos produtos (como combustíveis, detergentes, óleos, sacos de plástico, latas, lâmpadas,

Estatuto dos benefícios fiscais (EBF, art.º 2., n.º 1) considerar-se-ão como tal todas as medidas de carácter excecional instituídas para tutela de interesses públicos extrafiscais relevantes que sejam superiores aos da própria tributação que impedem". Ora, facilmente se constata que poderão existir deduções, reduções, alívios, desonerações ou facilidades tributárias que não se reconduzem a benefícios *stricto sensu*, por lhes faltar um dos elementos constitutivos da noção destes últimos, por exemplo a excecionalidade.

⁴⁰ Importa salientar que, juridicamente, a sobretributação não se deve confundir com a penalização, na medida em que, como é sabido, aos tributos não são reconhecidas finalidades punitivas, diferentemente do que acontece com as multas e com as coimas (e mesmo em alguns casos, em nossa opinião erradamente, com algumas espécies de juros). Aliás, nem a circunstância de certas coimas serem cobradas coercivamente através do processo de execução fiscal ou de o respetivo procedimento de liquidação ser instaurado e tramitado pela Autoridade Tributária e Aduaneira (ATA) as transforma em tributos. A respeito do tema, e a título meramente exemplificativo, tendo por referência a contribuição sobre os sacos de plástico leves, v. art.º 46.º da Lei n.º 82-D/2014, cujo n.º 4 prescreve que a falta de entrega, total ou parcial, da contribuição no prazo legal, quando não consubstancie crime, é punível a título de contraordenação e, consequentemente, passível de coima. Do mesmo modo, a sobretributação não se pode confundir com as quantias pecuniárias exigidas a título de ressarcimento de eventuais prejuízos causados, como sucede, uma vez mais a título de exemplo, no contexto da taxa de recursos hídricos, com a aplicação de juros moratórios por atraso no cumprimento ou pagamento (art.º 16.º, n.º 5 do DL 97/2008).

baterias, aparelhos domésticos de ar condicionado, papel, adubos, pesticidas, pneus, etc.), certas emissões (gases, líquidos, fluídos, ruídos) ou determinados resíduos (e.g., lixo comerciais ou industriais, resíduos radioativos) utilizados nos, ou resultantes dos, circuitos produtivos ⁴¹.

Adiantando-se uma ideia que em breve será retomada, conclui-se sem dificuldade que mais do que aludir-se a "tributos ambientais" — que verdadeiramente seriam aqueles que prosseguiriam exclusivamente fins desta natureza — será preferível falar em "tributos com marca ambiental" — quando, assumindo-se como tributos genéricos, se lhes apontem traços de prossecução dos desígnios de sustentabilidade. Ainda assim, reconhece-se que em alguns casos restritos será possível com propriedade a utilização da primeira designação, principalmente no domínio das taxas.

Procurando adaptar algumas tipologias clássicas aos presentes propósitos expositivos, é possível afirmar-se que, em geral, se está a fazer referência a formas jurídico-tributárias que:

- i) Tanto se podem classificar como *estaduais* como não *estaduais*, consoante o respetivo sujeito ativo ⁴² seja o Estado enquanto ente público maior ou outra pessoa coletiva de Direito público, designadamente de natureza territorial (autarquias locais), institucional (institutos públicos ⁴³) ou regulatórias (agências reguladoras) ⁴⁴;
- ii) São, em geral, *reais* (por oposição aos tributos *pessoais*), na medida em que, no âmbito das regras de determinação de incidência, cálculo e exigência, não consideram a situação pessoal (e.g., existência de agregado familiar, casamento, união de facto, dependentes), económica (capacidade contributiva ou riqueza, situação de insolvência) ou social (situação de desempregado, de pensionista, integração em qualquer *grupo de risco*, etc.) do sujeito passivo ou devedor;

⁴¹ Quanto às dificuldades de delimitação das respetivas bases de incidência, v. *sentencia* 289/2000, do *Tribunal Constitucional* Espanhol, cit., pp. 67-68.

⁴² Entendido como a pessoa ou entidade que, na respetiva relação jurídica, tem competência para exigir o cumprimento dos deveres a que o obrigado tributário ou contribuinte está juridicamente vinculado.

⁴³ Por exemplo, a Agência Portuguesa do Ambiente, I. P. (APA, I. P.), no caso da denominada (embora equivocadamente, como *infra* se verá) *Taxa ambiental única* (TAU).

⁴⁴ V. SOARES, Cláudia Dias, *O Imposto Ambiental...*, cit., pp. 467 e ss.

- iii) Quanto ao âmbito territorial de abrangência, abstratamente, tanto podem apresentar extensão geográfica alargada a todo o território estadual (não existem — ainda — verdadeiros tributos internacionais ou europeus, no sentido jurídico ⁴⁵) como extensão geográfica restrita a determinada parcela desse território (como se passa com as taxas locais, de natureza municipal ou paroquial). Porém, de um ponto de vista prático e dos efeitos alcançados, constata-se que certos tributos apenas serão absolutamente eficazes se forem adotados a uma escala geográfica alargada, sob pena de os resultados positivos obtidos em alguns espaços serem totalmente destruídos pelos resultados negativos obtidos em outros ⁴⁶;
- iv) No que respeita à base de incidência, tanto podem aproveitar os pressupostos materiais de outros tributos — o que sucede maioritariamente com os impostos sobre o rendimento (IRS, IRC, derramas), o património (IMI, IUC, ISV), ou o consumo (IVA, Impostos especiais de consumo - IEC's) — como podem, em alternativa, possuir uma base própria e autónoma, como se passa com as taxas específicas incidentes sobre emissões e efluentes, sobre determinados produtos não biodegradáveis ou sobre recursos naturais finitos. No primeiro caso (aproveitamento da base de incidência alheia), os tributos de marca ambiental apresentam-se por vezes como autênticos enxertos inseridos em impostos principais (frequentemente de modo bastante desorganizado e assistemático);
- v) No que concerne às taxas aplicáveis à matéria tributável, são bastante diversificadas, pois consagram-se situações que possuem taxa fixa (proporcional), quer situações que apresentam taxa progressiva, quando se pretende onerar mais acentuadamente determinadas condutas;
- vi) Falando das regras adjetivas procedimentais, tanto podem ser *auto* como *hetero* liquidáveis, assim como *direta* ou *indiretamente* cobráveis (por exemplo, através de substituição tributária);

⁴⁵ V., ainda assim, BORIA, Pietro, *Taxation in European Union*, 2.^a edição, Springer /Giappichelli ed., 2017, pp. 453 e ss.

⁴⁶ Basta refletir no facto de que um tributo que incida sobre emissões ou descargas poluentes sobre a atmosfera ou sobre os recursos hídricos dificilmente será eficaz se for adotado a um mero nível local. Assim, HERRERA MOLINA, Pedro M., *Design options and their rationales*, in *Handbook of Research on Environmental Taxation*, cit., p. 88.

- vii) Quando se trata de benefícios fiscais, a regra é frequentemente a sua natureza automática, resultando diretamente da lei, não estando a respetiva concessão na dependência de reconhecimento mediante pedido ou requerimento;
- viii) Se apresentam como facilmente repercutíveis, na medida em que é relativamente usual a possibilidade legal ou fática de transferência do encargo tributário para outro(s) sujeito(s), designadamente o(s) consumidor(es) final(is) ⁴⁷.

Conhecido minimamente o objeto, avance-se para o conhecimento do arsenal jurídico que o reveste.

2.4. Dimensão sistemática: o Direito tributário ambiental

O conjunto de normas (princípios e regras) que constitui o invólucro jurídico dos tributos que prosseguem finalidades de promoção da sustentabilidade ambiental poderá ser designado em termos amplos como "Direito ambiental tributário" — se quisermos acentuar a componente jus-ambiental — ou "Direito tributário ambiental" — se quisermos acentuar a componente jus-tributária. Pela nossa parte, e parecendo-nos que a designação encerra (uma vez mais) uma forte dose de convencionalismo e mesmo de arbitrariedade, utilizaremos a segunda das expressões ("Direito tributário ambiental"), considerando a tónica discursiva do presente texto.

Trata-se de um agregado normativo grandemente marcado pelas notas da *inflação* e da *complexidade*.

Por um lado, a disciplina jurídica está pulverizada por inúmeros diplomas, com valia jurídico-normativa bastante diversificada. Com efeito, e como será constatável ao longo do presente texto, é possível encontrar normas tributárias ambientais de natureza constitucional [poucas, na verdade, como o art.º 66.º, n.º 2, alínea h) da CRP] ⁴⁸, legal ou regulamentar, além de menções esparsas em instrumentos de Direito internacional

⁴⁷ V., por exemplo, art.ºs 5.º, n.º 2, do DL 97/2008 e 58.º, n.º 8, do DL 178/2006 (que estabelece o regime geral aplicável à prevenção, produção e gestão de resíduos). Cf., todavia, o n.º 9 deste último preceito quanto aos casos de insuscetibilidade de repercussão. V., ainda, art.º 7.º da portaria 1407/2006 (relativamente à taxa de gestão de resíduos).

⁴⁸ Em termos de Direito comparado v. , RODI, Michael e ASHIABOR Hope, *Legal authority to enact environmental taxes*, in *Handbook of Research on Environmental Taxation*, cit., pp. 63 e ss.

convencional ou de Direito da União Europeia. Vê-se, assim, que se trata de uma disciplina que não está concentrada num único corpo — não existe um *código ambiental*, muito menos um *código tributário ambiental* —, bem longe disso, assistindo-se a uma atomização de regimes que, de resto, não se pode dizer que seja característica exclusiva deste segmento normativo.

Por outro lado, além da quantidade, constata-se uma enorme heterogeneidade normativa, sob vários prismas:

- Do ponto de vista geográfico, é possível identificar diplomas com âmbitos muitíssimo distintos, desde princípios, tratados ou convenções internacionais à escala planetária, multilateral ou bilateral, até diplomas legais abrangentes de todo o território nacional ou diplomas regulamentares de âmbito local, circunscrito a determinada Autarquia (município ou freguesia);
- Do ponto de vista temporal, o Direito tributário ambiental é um agregado normativo fortemente marcado pelos traços da instabilidade e da mutabilidade, constatando-se sem dificuldade que as suas normas não são dotadas de continuidade, podendo apontar-se como exemplo os benefícios fiscais, com os respetivos requisitos de concessão a serem alterados de uns anos para os outros, quando não a serem pura e simplesmente revogados ao fim de alguns exercícios;
- De um ponto de vista material, sendo certo que se tratará sempre de normação com conteúdo tributário, a mesma pode ancorar-se em sub-segmentos substantivos muito diversos, dando origem a múltiplas relações de transversalidade com o Direito dos combustíveis (e.g., impostos sobre produtos petrolíferos), o Direito da energia (taxas reguladoras do mercado da eletricidade), o Direito do consumo (taxas incidentes sobre determinadas embalagens de produtos comercializáveis), o Direito administrativo (taxas devidas pelo licenciamento de certas instalações industriais ou comerciais com determinado nível de ruído ou pela construção de determinado imóvel com específico impacto visual), etc.;
- De um ponto de vista subjetivo, essas normas projetam os seus efeitos vinculativos em direção a uma multiplicidade de pessoas ou entidades, com natureza jurídica muito diversa. E nem se está aqui a fazer referência aos sujeitos passivos, contribuintes ou obrigados tributários, pois sendo os

tributos — todos eles — muitas vezes caracterizados por darem corpo a *relações em massa*, tal circunstância não causaria estranheza, resultando natural que existissem no domínio da tributação ambiental milhares de sujeitos devedores ou beneficiários (e.g., nos casos de isenções), como acontece no IRS, no IRC, no IMI, ou no IVA, por exemplo ⁴⁹; a tónica está a ser colocada no polo oposto da relação jurídica, no domínio dos sujeitos ativos, credores tributários ou entidades a favor de quem reverte a receita, constatando-se que são muitas e diversas as entidades em referência: podem ser o próprio Estado central, Autarquias locais, Institutos públicos, Entidades administrativas reguladoras, e várias outras. Importa colocar em evidência que esta heterogeneidade subjetiva pode resultar não diretamente do facto de as pessoas ou entidades assumirem legalmente o estatuto de sujeito ativo da relação jurídica em causa, mas da circunstância de, mesmo sendo estranhas a esta última, aparecerem posteriormente como destinatárias do produto arrecadado, por exemplo, através de fenómenos de consignação da receita;

- Por fim, do ponto de vista adjetivo, as normas em causa transportam frequentemente uma profusão de regras procedimentais de declaração, avaliação, liquidação ou cobrança que nem sempre são fáceis de identificar e articular. Em termos práticos, o Direito tributário ambiental substantivo encontra-se quase sempre associado à previsão de uma extensa teia de burocracia e de deveres acessórios intrincados e não uniformes, não se conseguindo vislumbrar uma linha condutora que permita afirmar uma eventual coerência entre eles, pois em alguns casos valem as regras da avaliação direta, auto-liquidação e cobrança direta, ao passo que em outros já se impõem as regras da avaliação indireta (e.g., com recurso a indícios ou presunções), hetero-liquidação e cobrança indireta (por exemplo, através de substituições tributárias e retenções na fonte).

⁴⁹ Basta pensar que, além dos contribuintes "normais" de impostos, os tributos ambientais são muitas vezes subjetivamente direcionados para determinadas categorias específicas de obrigados tributários, atendendo designadamente às atividades exercidas e aos impactos ambientais que estas podem transportar (por exemplo, organizações não governamentais de ambiente, entidades de gestão florestal, fundos ou sociedades de investimento imobiliário, entidades de gestão de resíduos). Cf. infra o que dizemos a propósito das isenções (apartado 3.2.).

Claro que as referidas notas da inflação normativa e acrescida complexidade potenciam incerteza aplicativa e colocam em crise dimensões essenciais do princípio do Estado de Direito, desde logo ao nível da segurança jurídica e da proteção da confiança⁵⁰. Não que estas características sejam exclusivas do Direito tributário ambiental, mas não deixa de ser perturbador que um ramo de Direito "novo" padeça dos mesmos males que os mais "velhos".

Acresce que com tal quadro se incrementam as possibilidades de conflituosidade, embora também esta nota não seja distintiva do Direito tributário ambiental.

3. Exemplos de instrumentos tributários ambientais

Depois de abordadas as questões tributário-ambientais de um ponto de vista generalista e *macro*, incidindo a reflexão nas dimensões conceitual, teleológica e sistemática, será o momento para avançar no sentido de uma análise mais concreta e positivística, tendo por referência o ordenamento jurídico-tributário português.

Procurar-se-á, neste passo, conhecer as marcas distintivas de alguns instrumentos tributários específicos de prossecução de sustentabilidade ambiental, reconhecendo que, atenta a pluralidade de sujeitos e de instrumentos, uma análise que utilizasse o método tipificador fechado e que se quisesse exaustiva e esgotante seria condenada ao insucesso^{51 / 52}. Basta pensar que, não obstante a existência de alguns traços comuns entre elas, centenas de taxas poderiam ser invocadas ao nível local, e que outras largas dezenas o poderiam ser ao nível dos institutos públicos.

As marcas ambientais que se procuram aqui trazer à análise são as seguintes:

- Reconhecimento expresso de uma específica teleologia ambiental (apartado 3.1.);
- Consagração de isenções e exclusões de tributação relativamente a certas pessoas, atos ou bens (apartado 3.2.);

⁵⁰ V., a propósito, o nosso *Direito pós-moderno, patologias normativas e protecção da confiança*, in Revista da Faculdade de Direito da Universidade do Porto, Ano VII, 2010 (especial), pp. 383 e ss.

⁵¹ A propósito dessas dificuldades, cfr., HEINEKEN, Kees A., *Environmental Taxation in Europe: A Bird's Eye View*, in *European Taxation*, nov. 2002, p. 462 e VASQUES, Sérgio, *O princípio da equivalência como critério...*, p. 212.

⁵² Quanto a uma "possível" tipologia dos impostos neste domínio, v. SOARES, Cláudia Dias, *O Imposto Ambiental...*, cit., pp. 392 e ss.; NABAIS, José Casalta, *Tributos com fins ambientais*, cit., pp. 18 e ss.; BORJA, Pietro, *Taxation in Euroepan Union*, cit., p. 457.

- Incorporação de componentes ambientais no cálculo do tributo (apartado 3.3.);
- Exclusão de certos regimes de agravamento (apartado 3.4.); e
- Sobretributação (agravamentos) relativamente a certas pessoas, atos ou bens (apartado 3.5.).

3.1. Específica teleologia ambiental

A primeira marca que cumpre assinalar situa-se logo ao nível da identidade teleológica de determinado tributo, reconhecendo-se-lhe inequivocamente finalidades ambientais. Nestes casos, é o próprio criador normativo quem, de modo expresso, aponta a promoção da sustentabilidade ambiental ou algumas das suas densificações como motivo principal da criação e modelação do tributo, reconhecendo que, independentemente das soluções jurídicas e dos desenhos de regime que o enformam, o tributo em causa prossegue claramente — e de modo salientado, enfático, evidenciado, não como um particular traço de regime — fins relacionados com a proteção do ambiente, chamando a si com propriedade a qualificação de "tributo ambiental".

É o que se passa com o imposto único de circulação (IUC) ou com os impostos especiais de consumo (IEC's), que procuram "onerar os contribuintes" na medida do custo ambiental que provocam ⁵³, e ainda com a taxa de recursos hídricos, a qual visa, entre outros fins, compensar o custo ambiental inerente às atividades suscetíveis de causar impacto significativo nos recursos hídricos ⁵⁴.

Neste sentido, nem o IRS, nem o IRC, nem o IVA, nem sequer o IMI, se poderão considerar tributos ambientais, apesar de poderem prosseguir finalidade dessa natureza, por meio de soluções neles incorporadas (como as isenções, as majorações de custos, ou as modelações de taxa *infra* referidas) ⁵⁵.

Do mesmo modo, a expressamente denominada "taxa ambiental única" (TAU), apesar da designação, não deve ser considerada teleologicamente inserida no grupo que aqui se considera, mas deve antes ser perspectivada como um tributo devido por

⁵³ Assim, art.º 1.º do Código do imposto único de circulação (CIUC) e do Código dos impostos especiais de consumo (CIEC).

⁵⁴ Cf. art.º 3.º, n.º 2, do já citado DL 97/2008. V., ainda, SILVA, Suzana Tavares, *As taxas e a coerência do sistema tributário*, 2.ª edição, CEJUR/Coimbra editora, Coimbra, 2013, pp. 94 e ss.

⁵⁵ Cf. PITRONE, Federica, *Defining "Environmental Taxes"...*, cit., p. 5 ("*A further relevant point is that VAT is excluded from the definition of environmental taxes*").

licenciamentos ambientais. Trata-se, em verdade, de uma simples taxa pela prestação individualizada de serviços ⁵⁶. O seu objetivo não consiste propriamente na prossecução de fins de sustentabilidade ambiental, mas na promoção da desburocratização e da celeridade procedimentais, sendo aliás neste sentido que o preâmbulo do diploma que a concretiza se refere à consecução de "processos mais ágeis, eficazes e com melhores resultados tornando o processo menos oneroso para o requerente" ⁵⁷. De resto, resulta patente que a sua base de incidência se materializa em atos administrativos (como apreciações de pedidos, avaliações, emissões de licenças ou autorizações, renovações, emissões de pareceres, averbamentos, etc., todos previstos no respetivo anexo I) e não em qualquer espécie de comportamento fomentador ou violador *por si* da sustentabilidade ambiental.

O mesmo se diga de algumas das taxas previstas no âmbito do denominado "Regime económico e financeiro da gestão de resíduos", aprovado pelo DL n.º 178/2006, que estabelece o regime geral aplicável à prevenção, produção e gestão de resíduos, e que enfaticamente aponta em vários preceitos a finalidade de "custear os encargos administrativos que lhe são inerentes". Será o caso das designadas taxas gerais de licenciamento e autorização de operações e de operadores de gestão de resíduos ⁵⁸; de licenciamento de sistemas de gestão de fluxos específicos de resíduos ⁵⁹; ou de licenciamento dos centros integrados de recuperação, valorização e eliminação de resíduos perigosos (CIRVER) ⁶⁰. Porém, estas considerações já não se poderão considerar extensivas à *taxa de gestão de resíduos* propriamente dita — que integra o mesmo diploma e que tornará a ser invocada abaixo —, na medida em que esta, além das finalidades "administrativas" apontadas visa também "incentivar a redução da produção de resíduos, estimular o cumprimento dos objetivos nacionais em matéria de gestão de resíduos e melhorar o desempenho do sector" ⁶¹.

A finalizar, importa sublinhar que esta específica intenção empurra os verdadeiros impostos ambientais — e apenas sobre estes aqui se reflete — para um plano de divergência relativamente ao grande padrão de igualdade que fundamenta os impostos em geral: a capacidade contributiva ⁶². Em termos práticos, constata-se que os

⁵⁶ Cf. art.º 4.º, n.º 2, da LGT.

⁵⁷ Cf. portaria n.º 332-B/2015.

⁵⁸ Cf. art.º 52.º do DL 178/2006.

⁵⁹ Cf. art.º 54.º do DL 178/2006.

⁶⁰ Cf. art.º 55.º do DL 178/2006.

⁶¹ Cf. art.º 58.º, n.º 1, do DL 178/2006.

⁶² V., VASQUES, Sérgio, *O princípio da equivalência como critério...*, p. 214.

contribuintes neste particular tipo fiscal não serão necessariamente aqueles sujeitos (pessoas ou empresas) que apresentam maiores índices de riqueza, mas antes aqueles que, por exemplo, mais poluem ou mais investem em energias limpas ⁶³.

3.2. Isenções e exclusões de tributação

Em segundo lugar, a marca ambiental pode ser vislumbrada através da técnica da isenção. Será esta uma das vias mais utilizadas para prosseguir propósito ambientais, afastando da tributação certas pessoas ou entidades (isenções subjetivas) ou certas realidades tributáveis (isenções objetivas, quer podem abranger atos, contratos ou bens), por meio da paralisação dos efeitos das normas de incidência. De um ponto de vista tipológico, as isenções podem ser abrangidas pela categoria mais ampla dos benefícios fiscais — embora não exista completa identificação, sob vários pontos de vista —, existindo no presente contexto inúmeros exemplos, dos quais os seguintes assumem propósitos meramente expositivos e enunciativos ⁶⁴:

- Isenção de IRC relativamente aos rendimentos obtidos no âmbito da gestão de recursos florestais por entidades de gestão florestal (EGF), que se constituam e operem de acordo com a legislação nacional, desde que as mesmas estejam submetidas a planos de gestão florestal, aprovados e executados de acordo com a regulamentação em vigor ⁶⁵ / ⁶⁶;

⁶³ Aliás, o próprio legislador não o ignora, pois expressamente menciona que os impostos assentam *essencialmente* (e não exclusivamente) na capacidade contributiva. Cf. art.º 4.º, n.º 1, da LGT. V. por último, HERRERA MOLINA, Pedro M., *Design options and their rationales*, in *Handbook of Research on Environmental Taxation*, cit., pp. 87, 88.

⁶⁴ Salientam-se, uma vez mais, duas notas marcantes do presente trabalho e da colocação discursiva que lhe subjaz: primeiro, estamos em presença de uma matéria muito dependente das opções do normador e dos seus impulsos e escolhas momentâneas, sendo extremamente difícil captar, num determinado momento e num quadro de estabilidade, todos os casos e exemplos que se assumiriam como relevantes; segundo, pretende-se aqui um trabalho de Direito tributário ambiental e não de fiscalidade, pelo que o acento tónico é sempre colocado mais na identificação de figuras e regimes jurídicos e menos na sua pormenorização e destaque de efeitos económicos.

⁶⁵ V. art.º 59.º - G, n.º 1, do EBF.

⁶⁶ Aliás, na órbita das referidas EGF's podem ainda vislumbrar-se outras vantagens fiscais, como a tributação atenuada para as mais-valias decorrentes da alienação das respetivas participações sociais (art.º 59.º, n.º 6 do EBF); a desconsideração em 50% dos rendimentos prediais auferidos por sujeitos passivos de IRS, quando decorrentes de arrendamentos às mesmas (n.º 11); e isenção de imposto de selo quanto a certas aquisições onerosas de prédios rústicos (n.º 7) ou quanto a operações de crédito e respetivos juros (n.º 9). Todas estas vantagens podem igualmente ser aplicáveis às unidades de gestão florestal (UGF), que se constituam e operem de acordo com a legislação nacional, desde que submetidas a planos de gestão florestal, aprovados e executados de acordo com a regulamentação em vigor (n.º 15).

- Isenção de IRC relativamente aos rendimentos de qualquer natureza obtidos por fundos de investimento imobiliário ou sociedades de investimento imobiliário que se constituam e operem de acordo com a lei, desde que pelo menos 75 % dos seus ativos estejam afetos à exploração de recursos florestais e desde que a mesma esteja submetida a planos de gestão florestal, aprovados e executados de acordo com a regulamentação em vigor ⁶⁷;
- Isenção de IRC das entidades gestoras de sistemas integrados de gestão de fluxos específicos de resíduos, devidamente licenciadas nos termos legais, durante todo o período correspondente ao licenciamento, relativamente aos resultados que, durante esse período, sejam reinvestidos ou utilizados para a realização dos fins que lhes sejam legalmente atribuídos ⁶⁸;
- Isenção de IMT e de IS das aquisições onerosas de prédios ou parte de prédios rústicos que correspondam a áreas florestais abrangidas por zona de intervenção florestal (ZIF), nos termos da lei, ou de prédios contíguos aos mesmos ⁶⁹;
- Isenção de IMT e de IS das aquisições onerosas de prédios ou parte de prédios rústicos destinados à exploração florestal que sejam confinantes com prédios rústicos submetidos a plano de gestão florestal elaborado, aprovado e executado nos termos da lei, quando o adquirente seja proprietário do prédio rústico confinante ⁷⁰;
- Isenção de imposto de selo relativamente às aquisições onerosas do direito de propriedade ou de figuras parcelares desse direito respeitantes a prédios rústicos destinados à exploração florestal por fundos de investimento imobiliário ou sociedades de investimento imobiliário que se constituam e operem de acordo com a lei, desde que pelo menos 75 % dos seus ativos estejam afetos à exploração de recursos florestais e desde que a mesma

⁶⁷ V. art.º 24.º, n.º 1, do EBF. Importa salientar que os titulares de rendimentos de unidades de participação ou participações sociais, distribuídos pelas entidades acabadas de referir, têm direito (quando optem pelo englobamento) a deduzir 50 % dos rendimentos relativos a dividendos (n.º 6 do referido artigo).

⁶⁸ V. art.º 53.º do EBF. Importa notar, porém, que a presente isenção não abrange os rendimentos de capitais.

⁶⁹ V. art.º 59.º- D, n.º 2, do EBF. No que se refere aos prédios contíguos, a isenção depende da condição de estes últimos serem abrangidos por uma zona de intervenção florestal num período de três anos contados a partir da data de aquisição.

⁷⁰ V. art.º 59.º- D, n.º 3, do EBF.

esteja submetida a planos de gestão florestal, aprovados e executados de acordo com a regulamentação em vigor ⁷¹;

- Isenção de IMI relativamente aos prédios rústicos que correspondam a áreas florestais aderentes a zonas de intervenção florestal (ZIF), nos termos da lei, e aos prédios rústicos destinados à exploração florestal submetidos a plano de gestão florestal elaborado, aprovado e executado nos termos da lei ⁷²;
- Exclusão de ISV dos veículos não motorizados e dos veículos exclusivamente elétricos ou movidos a energias renováveis não combustíveis ⁷³;
- Isenção de ISV dos veículos adquiridos para o exercício de funções operacionais das equipas de sapadores florestais e da força de sapadores bombeiros florestais pelo Instituto da Conservação da Natureza e das Florestas, I. P. ⁷⁴;
- Isenção de Imposto único de circulação (IUC) dos veículos não motorizados, exclusivamente elétricos ou movidos a energias renováveis não combustíveis ⁷⁵;
- Isenção de Imposto sobre os produtos petrolíferos e energéticos relativamente aos biocombustíveis e à eletricidade utilizada para produzir eletricidade ou utilizada para o transporte de passageiros e de mercadorias por via férrea em comboio, metropolitano ou elétrico, e por trólei ⁷⁶.

Além disso, as organizações não governamentais de ambiente beneficiam das isenções fiscais atribuídas pela lei às pessoas coletivas de utilidade pública ⁷⁷.

⁷¹ V. art.º 24.º, n.º 8, do EBF.

⁷² V. art.º 59.º-D, n.º 7, do EBF.

⁷³ V. art.º 2.º, n.º 2, alínea a), do CISV.

⁷⁴ V. art.º 51.º, n.º 1, alínea e) do CISV. V. art.º 53.º, n.º 2, do mesmo diploma quanto aos veículos afetos ao serviço de táxi que se encontrem equipados com motores preparados para o consumo exclusivo de gás natural ou de energia elétrica, ou com motores híbridos, preparados para o consumo de energia elétrica ou solar.

⁷⁵ V. art.º 5.º, n.º 1, alínea e) do Código do Imposto único de circulação (CIUC). Recorde-se (já acima o assinalamos) que o IUC procura onerar os contribuintes na medida do custo ambiental e viário que estes provocam (art.º 1.º do respetivo código).

⁷⁶ V., respetivamente, art.ºs 90.º e 89.º, n.º 2, alíneas a) e c) do Código dos impostos especiais de consumo (CIEC).

⁷⁷ V. art.º 12.º da Lei n.º 35/98 (diploma que define o estatuto das organizações não governamentais de ambiente).

3.3. Incorporação de componentes ambientais no cálculo do tributo

Além do reconhecimento de uma teleologia própria e da consagração de isenções e exclusões de tributação, os poderes normadores podem imprimir em determinado tributo a marca ambiental por meio da configuração do respetivo modo de cálculo, consagrando no desenho legal do seu procedimento de liquidação vários traços específicos.

Importa aqui relevar as seguintes técnicas: (i) a integração de elementos prejudiciais ou nocivos na base da tributação, (ii) a majoração de determinados custos que se intenta promover ou incentivar, (iii) a diferenciação de taxas e (iv) as deduções especiais.

- i) Desde logo, pode ser a própria base tributável — isto é, a realidade abstrata objeto de tributação — a incorporar componentes ambientais, como se passa com o ISV e com o já referido IUC, nos quais a mesma é constituída, entre outros elementos, pelo nível de emissão de partículas (salientando-se o aludido desvio em relação ao parâmetro da igualdade densificado na capacidade contributiva) ⁷⁸. Do mesmo modo, a taxa de recursos hídricos considera, consoante os casos, o volume de água captado, desviado ou utilizado, expresso em metro cúbico; a quantidade de poluentes contida em descarga, expressa em quilograma; ou o volume de inertes extraídos, expresso em metro cúbico ⁷⁹. Já a taxa de gestão de resíduos incide sobre a quantidade e o destino final de cada tonelada de resíduos geridos pelas entidades responsáveis ⁸⁰;
- ii) Por outro lado, a intervenção com propósitos ambientais pode acontecer por meio do procedimento de cálculo em concreto (liquidação *stricto sensu*), designadamente através da majoração de certos encargos e custos, os quais concorrem para a determinação da matéria tributável — à qual se aplicará a taxa de tributo — em proporção superior ao seu valor nominal, incentivando-se fortemente a sua realização. Por exemplo, se a despesa for

⁷⁸ V. art.ºs 4.º, n.º 1, alíneas a) e b), do Código do Imposto sobre veículos (CISV) e 7.º, n.º 1 do CIUC.

⁷⁹ V. art.ºs 6.º e ss. do DL 97/2008.

⁸⁰ Cf. art.º 58.º, n.º 3, do DL 178/2006.

efetuada num valor de 1000, a dedução poderá ser realizada num quantitativo de 1200 ou 1500. De um modo simplificado (não se aludindo às técnicas e aos inúmeros requisitos específicos, que apenas introduziriam componentes de *lateralização discursiva*), e a título meramente exemplificativo, incluem-se aqui os encargos a seguir referidos, suportados por determinados sujeitos passivos de IRS ou IRC ⁸¹:

- As despesas, com eletricidade e gás natural veicular (GNV) para abastecimento de veículos afetos ao transporte público de passageiros, ao transporte rodoviário de mercadorias ou ao transporte em táxi ⁸²;
- As despesas com sistemas de *car-sharing* e *bike-sharing* ⁸³;
- As despesas com a aquisição de frotas de velocípedes em benefício do pessoal do sujeito passivo de imposto que se mantenham no património do mesmo durante, pelo menos, 18 meses, bem como os custos suportados com a reparação e manutenção desses velocípedes ⁸⁴;
- As despesas com operações de defesa da floresta contra incêndios, com a elaboração de planos de gestão florestal, com certificação florestal e mitigação ou adaptação florestal às alterações climáticas e, bem assim, as contribuições financeiras dos proprietários e produtores florestais aderentes a uma zona de intervenção florestal destinadas ao fundo comum constituído pela respetiva entidade gestora nos termos da lei ⁸⁵;

⁸¹ Ainda no capítulo dos custos, releva a consideração como fiscalmente dedutíveis das provisões constituídas com o objetivo de fazer face aos encargos com a reparação dos danos de caráter ambiental dos locais afetos à exploração, sempre que tal seja obrigatório nos termos da legislação aplicável e após a cessação desta [cf. art.º 39.º, n.º 1, alínea d), do CIRC].

⁸² V. art.º 59.º - A do EBF.

⁸³ V. art.º 59.º - B do EBF. Entendem-se aqui incluídos os gastos realizados mediante contrato celebrado com empresas que tenham por objeto a gestão de sistemas de *car-sharing* e *bike-sharing*, com vista a suprir as necessidades de mobilidade e logística ou para promover a opção por soluções de mobilidade sustentável entre o pessoal nas deslocações casa-trabalho (desde que o sujeito passivo de imposto não esteja em relação de grupo, domínio, ou simples participação com a empresa com quem celebra o contrato).

⁸⁴ V. art.º 59.º - C do EBF.

⁸⁵ V. n.ºs 12 e ss. do art.º 59.º - D do EBF. Esta majoração apenas se aplica, naturalmente, aos sujeitos passivos de IRC ou de IRS que exerçam diretamente uma atividade económica de natureza silvícola ou florestal.

- As despesas de certificação biológica de explorações com produção em modo biológico ⁸⁶;
- Os gastos relativos a depreciações (isto é, valores imputados ao uso prolongado, ao desgaste natural ou à simples antiguidade) de elementos do ativo fixo tangível correspondentes a embarcações eletrossolares ou exclusivamente elétricas ⁸⁷.

iii) Além da finalidade e da base tributável, essa consideração pode surgir ao nível da taxa (quota), podendo esta ser "modelada" a propósitos de proteção do ambiente. É o que se passa, designadamente, com o Imposto sobre os produtos petrolíferos e energéticos (que constitui um dos impostos especiais sobre o consumo - IEC's), em que o valor pode ser fixado "tendo em consideração (...) os diferentes impactos ambientais de cada um dos produtos energéticos, favorecendo gradualmente os menos poluentes" ⁸⁸. Além desse, também o ISV e o IUC podem ser mencionados, estabelecendo-se nestes impostos uma taxa progressiva tendo em consideração as emissões nocivas, aumentando a primeira à medida que aumentam estas últimas ⁸⁹. Do mesmo modo, em IMI, haverá uma redução de 50 % da respetiva taxa quando os bens imóveis estejam exclusivamente afetos à produção de energia a partir de fontes renováveis ⁹⁰. De resto, no quadro do mesmo imposto, essa mesma taxa pode ser majorada ou reduzida em função de fatores direta ou indiretamente qualificados como ambientais, designadamente a eficiência energética ⁹¹, a localização em zonas de reabilitação urbana ou combate à desertificação ou a integração de áreas florestais que se encontrem em situação de abandono ⁹². Finalmente, e uma vez mais, pode ser salientada a taxa de gestão de resíduos, cuja percentagem de incidência varia em função do destino final de cada tonelada de resíduos geridos pelas empresas responsáveis (em particular, consoante os

⁸⁶ V. art.º 59.º - E do EBF.

⁸⁷ V. art.º 59.º - J do EBF.

⁸⁸ V. art.º 92.º do CIEC

⁸⁹ V., por exemplo, art.ºs 7.º do CISV e 10.º do CIUC.

⁹⁰ V. art.º 44.º - A do EBF

⁹¹ V. art.º 44.º - B do EBF.

⁹² V.. art.º 112.º, n.ºs 6 e 9 do CIMI.

mesmos sejam depositados em aterro, submetidos à operação incineração em terra, ou submetidos à operação de valorização energética)⁹³ / ⁹⁴.

- iv) Por fim, neste contexto, importa salientar a possibilidade de introdução de benefícios ao nível da redução do encargo tributário (valor da dívida a pagar), através de descontos vários, materializados juridicamente em deduções ou abatimentos de montantes fixos, como sucede com a dedução ao ISV a pagar de um determinado valor pela introdução no consumo de um veículo híbrido plug-in novo sem matrícula ⁹⁵.

3.4. Exclusão de regimes de agravamento

Outra forma de prosseguir, por via tributária e fiscal, finalidades ambientais materializa-se na exclusão de certos regimes agravadores, aplicáveis a outro tipo de realidades. Trata-se, em termos simples, da aplicação de uma lógica *exceção à exceção*.

A adequada compreensão desta técnica passa pela consideração de um regime-regra — nos termos do qual determinado custo ou despesa constituiria encargo dedutível para efeitos tributários ou fiscais — e de um regime excecional, o qual, tendo por referência uma específica intenção evasiva ou fraudulenta por parte dos contribuintes ou obrigados tributários, leva o legislador a não admitir tal dedução, excluindo-os das componentes de cálculo da dívida tributária. É o que se passa, designadamente, com certas despesas suspeitas que, atendendo à sua *duvidosa proveniência* ou *discutível substância económica*, ou não podem ser deduzidas para efeitos de cálculo do IRS, do IRC ou do IVA, ou se encontram submetidas a um regime especial de tributação autónoma, sujeitando-se a taxas agravadas. Pense-se, por exemplo, nos encargos relacionados com viaturas ligeiras de passageiros ou mistas, que impelem frequentemente o legislador à consagração de autênticas *normas anti-abuso*.

⁹³ Cf. art.º 58.º, n.º 3, do DL n.º 178/2006.

⁹⁴ Lamentavelmente, não se vislumbra ao nível do IVA qualquer convincente sinalização nesta matéria, designadamente através da discriminação positiva ou negativa de bens e serviços constantes das listas anexas ao Código. Existem apenas algumas tímidas exceções — como a integração na lista I (taxa reduzida) dos serviços de reparação de velocípedes — que não permitem a afirmação séria da existência de qualquer "IVA ambiental". Aliás, a verba 2.4 da lista II previa a aplicação da taxa intermédia para equipamentos destinados à captação e aproveitamento de energia solar, eólica e geotérmica e de outras formas alternativas de energia; à produção de energia a partir da incineração ou transformação de detritos, lixo e outros resíduos; à prospeção e pesquisa de petróleo e ou desenvolvimento da descoberta de petróleo e gás natural; e à medição e controlo para evitar ou reduzir as diversas formas de poluição, mas desde 2011 (com a Lei 64-B/2011) que se encontra revogada.

⁹⁵ V. art.º 25.º da Lei n.º 82-D/2014.

Porém, quando se esteja em presença de veículos movidos exclusivamente a energia elétrica — e aqui está a componente ambiental que importa salientar —, a disposição *anti-abuso* já não se aplica, sujeitando-se as despesas respetivas ao regime-regra de dedutibilidade e à não sujeição a taxas especiais ⁹⁶. De modo similar, em sede de IVA, exceciona-se a exclusão do direito à dedução (permitindo-se, portanto, a mesma) das despesas relativas a viaturas elétricas ou híbridas plug-in ou movidas a GPL ou a GNV ⁹⁷.

Como está bom de ver, em nenhum destes casos se está perante um verdadeiro desagravamento — daí não terem sido inseridos no apartado das isenções ou deduções —, pois não se aplica um regime mais favorável do que aquele que será considerado o regime normal.

3.5. Sobretributação

Por fim, quando o intuito do normador consiste em desincentivar um determinado comportamento ambientalmente nocivo, o recurso à criação *ex novum* de imposições tributárias assume-se como uma opção relativamente frequente ⁹⁸. Em certos casos, tais imposições assumem-se como verdadeiros tributos autónomos, isto é, espécies impositivas principais que não dependem da disciplina jurídica de outros tributos pré-existentes, enquanto que em outros se configuram como tributos acessórios ou dependentes, cujo recorte jurídico-normativo se estriba da disciplina jurídica de outros tributos pré-existentes, pressupondo a sua exigibilidade ou objeto. Nesta última situação, podem revestir a forma de adicionais ou adicionamentos, consoante assentem na coleta ou na matéria coletável do tributo dito principal.

Um exemplo do acabado de referir pode ser encontrado no Código dos impostos especiais de consumo (CIEC), o qual prevê um fator de adicionamento sobre as emissões de CO², aplicável ao imposto sobre os produtos petrolíferos e energéticos ⁹⁹.

Outro exemplo — mas neste caso gravado de modo autónomo, não dependente, e que simboliza uma das mais emblemáticas formas de tributação ambiental — é a

⁹⁶ Cf. art.ºs 73.º, n.º 2, do CIRS e 88.º, n.º 3, do CIRC.

⁹⁷ Cf. art.º 21.º, n.º 2, alíneas f), g) e h) do CIVA.

⁹⁸ Apesar de existirem patentes pontos de semelhança, esta opção pela criação de espécies tributárias agravadoras não se confunde com a própria agravação de taxas (quotas) de impostos já existentes (acima referida no apartado 3.3.).

⁹⁹ V. art.º 92.º - A do CIEC.

denominada *contribuição sobre sacos de plástico leves*, a qual foi criada em 2014 por meio da Lei n.º 82-D/2014 e que, em geral, incide sobre os sacos de plástico leves, produzidos, importados ou adquiridos no território de Portugal continental ¹⁰⁰. De um modo simplificado, são sujeitos passivos da mesma os produtores ou importadores ou adquirentes de sacos de plástico leves, existindo uma obrigação de repercussão para o adquirente final, de modo a que seja este último o onerado com o encargo tributário (valor de € 0,08) ¹⁰¹. Porém, apesar de ser apresentada como uma contribuição ambiental, nem todo o valor obtido com a sua arrecadação é destinado a fins dessa natureza. Na realidade, apenas uma parte da receita respetiva (23%) é afetada especificamente a entidades ou finalidades ambientais, sendo que a mais significativa percentagem (75 %) constitui receita do Estado, sem qualquer espécie de afetação ou consignação específica ¹⁰². Em todo o caso, sempre se poderá considerar que a finalidade ambiental será melhor conseguida por meio da imposição em si, a qual funcionará como um desincentivo à prática de atos de nocivos de consumo.

Finalmente, também é merecedora de menção a *taxa sobre as lâmpadas de baixa eficiência energética*, que visa compensar os custos que a utilização das mesmas imputa ao ambiente, custos esses decorrentes do consumo ineficiente de energia. Esta espécie impositiva é cobrada aos produtores, importadores e demais agentes económicos que, com fins profissionais, introduzam essas lâmpadas no território nacional, e o seu produto — aqui, sim — é integralmente consignado a propósitos associados ao ambiente (designadamente, a aquisição de créditos de emissão de gases com efeito de estufa ou medidas de divulgação e sensibilização sobre iluminação)¹⁰³.

4. A importância da adequada concretização de regimes ao nível adjetivo (procedimento tributário)

A partir do exposto, ressalta com clareza a ideia de que os tributos podem ser orientados e direcionados à prossecução de finalidades relacionadas com a promoção da sustentabilidade ambiental, seja incrementando o encargo tributário, seja ainda por via da desoneração.

¹⁰⁰ V. art.ºs 30.º e ss. da Lei n.º 82-D/2014.

¹⁰¹ V. art.ºs 32.º, 38.º e 39.º da Lei n.º 82-D/2014.

¹⁰² V. art.º 44.º da Lei n.º 82-D/2014.

¹⁰³ Cfr. art.ºs 1.º, n.º 1, 2.º, e 5.º do DL n.º 108/2007. V., ainda, quanto à definição de "baixa eficiência energética", a Portaria n.º 54/2008.

Porém, a boa vontade (quando ela exista) ao nível da criação de regimes tributários substantivos não será suficiente para a prossecução das referidas finalidades se tais regimes forem inconsequentes, o que acontecerá se não forem acompanhados de adequadas regras adjetivas que os tornem exequíveis, operativos e úteis. Por exemplo: a mera consagração de benefícios fiscais em matéria ambiental de nada valerá se, posteriormente, não se disciplinar o modo de efetivação dos mesmos, designadamente respondendo às questões de saber quem os poderá requerer (legitimidade), quem os poderá ou deverá conceder (competência, em razão da matéria, território, hierarquia e até valor), e dentro de que prazos (tempestividade). Igualmente se devem ponderar as questões atinentes ao controlo das atuações (inspeções) e aos modos de reação a eventuais ações ou omissões lesivas (como as reclamações, os recursos, os pedidos de revisão, as impugnações, etc.).

Fala-se aqui, claro está, de regras de procedimento tributário.

A este propósito, não se pode dizer que exista propriamente um regime procedimental distinto daquele que é aplicável aos tributos em geral, pois as regras de avaliação, liquidação, cobrança, e controlo são genericamente idênticas. O que poderá acontecer é que existirão alguns específicos traços de regime, os quais emergem da natureza diferenciada dos sujeitos administrativos envolvidos ou da matéria tributável sujeita a imposição. Em todo o caso, uma nota bastante significativa e que não pode deixar de ser salientada merece desde já uma antecipação em termos de reflexão: a burocratização, o peso excessivo de tarefas documentais e a complexidade formal podem assumir um nível que andarà perto do limiar da inconstitucionalidade (o que, de resto, não constituirá novidade caracterizadora deste específico domínio).

Com o objetivo de conseguir uma maior fluência expositiva, escoremo-nos na ordenação ou sequência lógica (e cronológica) avaliação → liquidação → cobrança → controlo.

4.1. Regras de avaliação

Diferentemente do que se passa com outras categorias tributárias, que recaem sobre rendimentos, bens imóveis, atos contratuais, etc. — onde será relativamente fácil medir a realidade sobre a qual a imposição incide —, no quadro dos tributos aqui em consideração a medição do objeto pode revelar-se particularmente complexa. Se é verdade que em alguns casos pode efetuar-se o recurso a quantificações por via de

medições ou pesagens mais ou menos técnicas (por exemplo, os litros de água utilizada, as toneladas de resíduos produzidos, a quantidade de lâmpadas, de sacos de plástico, de pneus, de inseticidas ou de fertilizantes adquirida, etc.), em outros casos tal recurso afigura-se problemático. Como quantificar as emissões poluentes emitidas a partir de uma certa instalação fabril, o nível de ruído de uma determinada laboração, ou o impacto visual de uma construção?

A clássica distinção entre avaliação direta (materializada na determinação ou medição dos valores reais, os quais tanto podem ser apresentados pelo próprio obrigado tributário, como determinados oficiosamente pelos órgãos administrativos competentes) e métodos de avaliação indireta (determinação de valores presumidos ou indiciários, sempre por via administrativa) pode para aqui ser importada com proveito ¹⁰⁴. Atentemos em algumas demonstrações legais, a título meramente exemplificativo:

- O imposto sobre veículos (ISV) e o imposto único de circulação (IUC) têm em conta o nível de emissão de partículas e de dióxido de carbono ao abrigo dos testes a que o veículo foi sujeito para efeitos da sua homologação técnica, ou constantes do respetivo certificado de conformidade. Contudo, quando os veículos não integrem estes elementos no certificado de conformidade, as emissões a considerar são as que resultem de medição efetiva a realizar por centro técnico legalmente autorizado ¹⁰⁵;
- A base tributável da taxa de recursos hídricos pode ser determinada com base em autocontrolo e medição regular, mas quando o sujeito passivo não tenha instalado os equipamentos adequados, ou quando não proceda à comunicação atempada das medições, pode recorrer-se à determinação indireta, por meio de estimativa, que se pode fundar em indicadores por "setor de atividade" ou "métodos de produção semelhantes" ¹⁰⁶;
- A taxa de gestão de resíduos é calculada com base na informação registada pelos sujeitos passivos numa plataforma de registo de dados oficial, mas se tal registo for tecnicamente inviável ou se existir violação desse dever de prestação de informação, o cálculo pode ser efetuado de modo indireto,

¹⁰⁴ V., a respeito, art.º 82.º e ss. da LGT. Doutrinalmente, v. o nosso *Lições de procedimento e processo tributário*, 7.ª edição, Almedina, Coimbra, 2019, pp. 210 e ss.; SOARES, Cláudia Dias, *O Imposto Ambiental. Direito Fiscal do Ambiente*, Cadernos CEDOUA, Almedina, Coimbra, 2002, 47 e ss.; PITRONE, Federica, *European Union - Defining "Environmental Taxes"...*, cit., p. 4.

¹⁰⁵ Cfr. art.ºs 4.º, n.ºs 1 e 2, do CISV e 7.º, n.º 1, alínea b), do CIUC

¹⁰⁶ Cf. art.ºs 12.º e 13.º do DL n.º 97/2008.

recorrendo-se à "estimativa fundamentada" das quantidades de resíduos em causa, com recurso aos elementos de facto e de direito que as entidades administrativas competentes tenham ao seu dispor ¹⁰⁷;

- A taxa que incide sobre as lâmpadas de baixa eficiência energética, tem como referência as quantidades efetivamente vendidas no semestre anterior, mas, em caso de falta ou atraso nessa informação, é possível o recurso a uma estimativa das quantidades, realizada pela Direção geral de energia e geologia - DGEG) com base nas vendas em períodos anteriores ¹⁰⁸.

Retomando uma ideia que já acima se adiantou, importa notar que as tarefas avaliativas ligadas à determinação da base de tributação podem revelar-se complexas naquelas situações em que as respetivas medições ou contagens carecem de conhecimentos técnicos e de equipamentos especializados para o efeito, o que por sua vez convoca o problema dos custos de cumprimento das obrigações tributárias, fazendo recair sobre os obrigados tributários, não apenas o encargo de pagamento do imposto, taxa ou contribuição em si, mas as despesas inerentes à contratação de pessoal ou à aquisição de instrumentos para o efeito. Acresce, evidentemente, o muito tempo despendido na inserção e no carregamento de dados e comprovativos em declarações, portais, plataformas burocráticas e tecnicamente pouco acessíveis ¹⁰⁹. Esta aluvião de deveres acessórios parece-nos constitucionalmente questionável, atendendo ao princípio da proporcionalidade e às liberdades de iniciativa económica privada e de livre exercício de profissão. Não pode ser perdido de vista que se está aqui em presença de normas restritivas, pelo que não se vê como não lhe devam ser impostos os requisitos da adequação, absoluta necessidade e proporcionalidade quantitativa como a quaisquer

¹⁰⁷ Cf. art.os 58.º, n.º 16, do DL n.º 178/2006 e 9.º da portaria n.º 1407/2006.

¹⁰⁸ Cfr. art.º 4.º, n.º 1, do DL n.º 108/2007.

¹⁰⁹ Mesmo correndo o risco de alguma desatualização natural do preceito, decorrente nomeadamente da introdução de componentes informáticas nos procedimentos, não deixa de ser sintomático do referido no texto o burocratizante conjunto de deveres que se consagram no contexto da referida taxa sobre as lâmpadas de baixa eficiência energética. Aqui (art.º 6.º do DL n.º 108/2007), é exigido que os agentes económicos enviem através de "formulário" informação (suportada nas faturas emitidas) relativa às lâmpadas vendidas ou objeto de autoconsumo no semestre anterior, discriminando todos os clientes que tenham adquirido mais de 12 500 lâmpadas. Além disso, os retalhistas e grossistas que comercializem lâmpadas devem autonomizar nas respetivas faturas o valor da taxa, dispor das faturas dos seus fornecedores nos respetivos estabelecimentos comerciais e, em caso de comercialização de mais de 25 000 lâmpadas por ano na totalidade dos seus estabelecimentos comerciais, devem enviar à Direção geral até ao final do primeiro trimestre de cada ano o número de lâmpadas vendidas no ano anterior, discriminando os respetivos fornecedores!

outras restrições de direitos, liberdades e garantias ¹¹⁰. Claro que sempre se poderá dizer que existirão interesses públicos superiores que poderão justificar alguma compressão de direitos — designadamente o interesse público maior de arrecadação das receitas públicas necessárias à manutenção do edifício em que o Estado de Direito se materializa ou, numa ótica que aqui mais interessará, o interesse público inerente à promoção da sustentabilidade ambiental —, mas tal raciocínio impele precisamente à tarefa de ponderação, a qual, estamos em crer, não terá sido feita. Até ao momento, o que o normador tem feito — parece-nos, insiste-se — é descarregar na esfera dos privados deveres e tarefas sem calibragem das consequências.

4.2. Regras de liquidação e cobrança

Também ao nível da liquidação (que consiste na operação da quantificação em concreto da dívida tributária) há diversidade e complexidade de regras, existindo tributos que são liquidados de modo "clássico", pela própria Autoridade tributária e aduaneira (ATA), como é o caso do ISV ¹¹¹ ou — com alguma confusão legislativa à mistura — do IUC ¹¹², ao lado de tributos que são liquidados por outras entidades administrativas que não a ATA, como a taxa de recursos hídricos (liquidada pela APA, IP) ¹¹³ ou a taxa de gestão de resíduos (liquidada pela Autoridade Nacional dos Resíduos) ¹¹⁴, ou ainda a taxa

¹¹⁰ V. art.º 18.º, n.ºs 2 e 3 da CRP.

¹¹¹ Cf. art.º 25.º, n.º 1, do CISV.

¹¹² Cf. art.º 16.º do CIUC. São pertinentíssimas as palavras de HUGO FLORES DA SILVA, as quais, por integrarem um texto ainda não publicado, mas em fase de publicação [*O imposto único automóvel: um objeto tributário não identificável (OTNI)?*], tomamos a liberdade de, com permissão, aqui reproduzir (truncadamente):

"Não se encontra isento de dificuldades o exercício de delimitação da competência no âmbito do procedimento de liquidação do IUC, uma vez que os enunciados normativos a partir dos quais a mesma é recortada constituem regras que, sobrepondo-se em termos aplicativos, apontam para soluções que conflituam reciprocamente em termos lógicos: por um lado, o n.º 1 do artigo 16.º do Código determina que "a competência para a liquidação do imposto é da Autoridade Tributária e Aduaneira"; por outro, o n.º 2 do mesmo artigo estabelece que "a liquidação do imposto é feita pelo próprio sujeito passivo através da Internet" (o que volta a ser afirmado no n.º 1 do artigo 17.º, quando se prevê que "o imposto é liquidado pelo sujeito passivo").

Não se vislumbra — à partida — como possam coexistir válida e eficazmente normas que atribuem — de modo exclusivo — a competência para a prática de um mesmo ato a sujeitos distintos, de onde decorre a problemática questão de saber se estamos aqui perante um caso de autoliquidação ou de hétéro-liquidação".

¹¹³ Cf. art.º 14.º do DL n.º 97/2008.

¹¹⁴ Cf. art.º 1.º da Portaria n.º 1407/2006.

sobre as lâmpadas de baixa eficiência energética (a cargo da Direção geral de energia e geologia) ¹¹⁵.

Neste segundo grupo de casos, a imputação de tarefas liquidatórias e arrecadatórias a pessoas ou entidades não integradas na administração tributária convencional poderá suscitar dificuldades técnicas de variada ordem — designadamente ao nível da concreta fundamentação dos atos tributários, ou da extração de títulos executivos —, uma vez que se está em presença de atores que poderão não ter o adequado *know-how* tributário ¹¹⁶. De resto, tais dificuldades poderão até conduzir à posterior inviabilidade de cobrança da receita, nos casos em que os obrigados tributários, com base em erros formais muitas vezes perfeitamente evitáveis, impugnem com sucesso o ato de exigência.

Já no que diz respeito à cobrança, importa distinguir aquela que é efetuada a título voluntário — normalmente por meio do pagamento espontâneo dentro dos prazos legalmente ou regulamentarmente, e cujas regras específicas variam de tributo para tributo ¹¹⁷ — e aquela que é efetuada de forma coerciva, através do denominado processo de execução fiscal ¹¹⁸. Neste segundo caso, as regras não diferem das que se aplicam aos tributos em geral: findo o prazo de pagamento voluntário, a entidade credora da receita em causa exara um título executivo ¹¹⁹, instaurando o competente processo ou enviando tal título para a ATA para que esta o instaure ¹²⁰; seguidamente, o devedor é citado, sendo-lhe concedidos vários meios de reação (e.g., oposição, requerimento para dação ou para pagamento em prestações) ¹²¹, ao que se seguirá a penhora ¹²² e, a fim, a eventual venda ¹²³, revertendo o produto desta para a referida entidade credora.

4.3. Regras de controlo

¹¹⁵ Cfr. art.º 4.º, n.º 2, do DL n.º 108/2007.

¹¹⁶ Neste sentido, HERRERA MOLINA, Pedro M., Design options and their rationales, in Handbook of Research on Environmental Taxation, cit., p. 95 (*"Environmentally related taxes face some special problems from the point of view of tax procedure. In a formal sense they are taxes, and therefore their assessment and collection should be carried out by the tax authorities according to general tax procedure legislation. Substantively, however, they are environmental instruments, and their assessment and control may not be possible without a certain know-how possessed only by the environmental authorities"*).

¹¹⁷ Cf., por exemplo, art.ºs 27.º, n.º 2, do CISV; 16.º, n.ºs 1 a 5, do n.º DL 97/2008; 4.º, n.º 3, do DL n.º 108/2007.

¹¹⁸ Cf., a título exemplificativo, art.º 16.º, n.º 6, do DL n.º 97/2008 e 42.º da Lei n.º 82-D/2014.

¹¹⁹ Cf. art.º 162.º do CPPT.

¹²⁰ Cf. art.º 188.º do CPPT.

¹²¹ Cf. art.º 189.º do CPPT.

¹²² Cf. art.ºs 214.º e ss do CPPT.

¹²³ Cf. art.ºs 248.º e ss do CPPT.

Embora nos ordenamentos atuais — democraticamente sustentados e enquadrados pelas exigências do Estado de Direito — os deveres tributários assentem na voluntariedade das atuações dos obrigados tributários e na cooperação entre estes e as entidades administrativas competentes, é sabido que existe um considerável risco de desvio e incumprimento, tornando-se imprescindível a consagração normativa de deveres de fiscalização e controlo, particularmente (mas não apenas) sob a forma de inspeções tributárias.

O controlo tributário consiste no conjunto de atuações administrativas tendentes a assegurar a correção dos comportamentos tributários dos contribuintes, e se em geral tais atuações estão a cargo da ATA, por meio das suas instâncias próprias de inspeção ¹²⁴, em matéria ambiental as regras podem, uma vez mais, divergir, consagrando-se competências fiscalizadoras a várias entidades que não são organicamente tributárias. Assim acontece, por exemplo, em sede de IUC, onde assumem competências de fiscalização o Instituto da Mobilidade e dos Transportes Terrestres, a Guarda Nacional Republicana, a Polícia de Segurança Pública, os municípios, as conservatórias do registo automóvel, as capitánias dos portos e a polícia Marítima, bem assim como os serviços privativos de estradas e aeroportos ¹²⁵. Do mesmo modo, também entidades como a Agência Portuguesa do Ambiente/Autoridade Nacional de Resíduos ou a Autoridade de Segurança Alimentar e Económica (ASAE) podem ser incumbidas de tais encargos ¹²⁶.

Relacionado esta temática com o que acima se observou a propósito da exigência desmesurada (desproporcional) de deveres formais, não deixa de ser curioso constatar uma perturbadora ideia: aquilo que a administração eventualmente poupa num momento anterior com a transferência dos encargos de avaliação e de medição para os obrigados tributários, poderá ter posteriormente de gastar em encargos de controlo, pois as ações de inspeção não apenas obrigam ao recrutamento ou contratação de técnicos especializados, mas igualmente à aquisição de meios e equipamentos apropriados ¹²⁷.

Uma vez mais, parece emergir a ideia de falta de ponderação (enquanto tarefa jurídica) por parte do criador tributário.

¹²⁴ Cf., por exemplo, art.ºs 16.º e ss. do Regime complementar do procedimento de inspeção tributária e aduaneira (RCPITA).

¹²⁵ Cfr. art.º 20.º do CIUC.

¹²⁶ Cf., por exemplo, art.ºs 7.º, n.º 1, do n.º DL 108/2007 (taxa sobre as lâmpadas de baixa eficiência energética) ou 11.º da Portaria n.º 1407/2006 (taxa de gestão de resíduos).

¹²⁷ Neste sentido, SOARES, Cláudia Dias, *O Imposto Ecológico - Contributo para o Estudo dos Instrumentos Económicos de Defesa do Ambiente*, Coimbra editora, Coimbra, 2001, 389 e ss.

Tópicos conclusivos

Pois bem. O que dizer, em termos de encerramento, relativamente aos "instrumentos tributários"?

Emerge notoriamente a ideia de que a complexidade e a dispersão — além de alguma dissimulação legislativa (quando se usam nobres propósitos não financeiros simplesmente para arrecadar receita) — não permitem ambiciosas conclusões, senão a de que existirá muito trabalho a efetuar por parte dos criadores normativos.

Ainda assim, e como os presentes propósitos são eminentemente de exposição, é possível alinhar alguns tópicos que, espera-se, possam constituir uma base pedagógica minimamente útil.

São, tais tópicos, os seguintes:

- 1) Existe um *princípio geral e* normativamente vinculativo *de promoção da sustentabilidade ambiental*;
- 2) Esse princípio densifica-se em verdadeiros deveres jurídicos;
- 3) O *discurso ambiental* de mera persuasão é insuficiente, reconhecendo-se a imprescindibilidade do Direito e das normas jurídicas na prossecução dos desígnios ambientais;
- 4) Os tributos podem ser utilizados como dispositivos teleologicamente direcionados aos desígnios da sustentabilidade ambiental, dando lugar a uma *relação funcional ou de instrumentalidade* entre o Direito tributário e o Direito do ambiente, colocando-se o primeiro ao serviço do segundo;
- 5) Frequentemente essa relação inverte-se, utilizando-se o pretexto da sustentabilidade ambiental para prosseguir puros desígnios de arrecadação de receitas públicas, principalmente em situações de crise financeira;
- 6) Os tributos constituem apenas uma espécie na categoria mais ampla dos "instrumentos económicos e financeiros";
- 7) O Direito tributário ambiental é caracterizado pela *inflação* e pela *complexidade*;
- 8) A proteção ambiental pela via tributária não obedece a um padrão determinado, sendo possível identificar uma profusão de regimes;

- 9) Existem, tanto no domínio ambiental como fora dele, muitos tributos relativamente aos quais se suscitam fundadas dúvidas de natureza jurídica (imposto, taxa, contribuição);
- 10) Os tributos e a sua disciplina jurídica podem ser utilizados como instrumentos de promoção da sustentabilidade ambiental, numa dupla vertente: por um lado, incentivando atuações ambientalmente recomendáveis e, por outro lado, desestimulando comportamentos ambientalmente nefastos;
- 11) É praticamente inviável utilizar o método tipificador para reconhecer os instrumentos tributários, sendo preferível, em relação a cada tributo, identificar marcas distintivas de prossecução de sustentabilidade ambiental;
- 12) Tais marcas poderão ser (i) o reconhecimento expresso de uma específica teleologia ambiental, (ii) a consagração de isenções e exclusões, (iii) a incorporação de componentes ambientais no cálculo do tributo, (iv) a exclusão de certos regimes de agravamento ou (v) a sobretributação;
- 13) Do ponto de vista procedimental (adjetivo) a burocratização, o peso excessivo de tarefas documentais e a complexidade formal podem assumir um nível que se situa perto do limiar da inconstitucionalidade;
- 14) O normador descarrega na esfera dos privados deveres e tarefas sem calibragem das respetivas consequências;
- 15) Aquilo que a administração eventualmente poupará num momento anterior com a transferência dos encargos de avaliação e de medição para os obrigados tributários, poderá ter posteriormente de gastar em encargos de controlo e de fiscalização.

Sugestões de leitura:

AVI-YONAH, Reuven S., *Taxation as Regulation: Carbon Tax, Health Care Tax, Bank Tax and Other Regulatory Taxes*, in Accounting, Economics, and Law, vol. 1, 2011;

HERRERA MOLINA, Pedro M., *Design options and their rationales*, in MILNE, Janet E. e ANDERSEN, Mikael Skou (org.), *Handbook of Research on Environmental Taxation*, Edward Elgar Publishing Limited, Cheltenham, 2012;

NABAIS, José Casalta, *Tributos com fins ambientais*, Instituto de ciências jurídico políticas (ICJP), Lisboa, pp. 17, 18, disponível em <https://www.icjp.pt/sites/default/files/media/722-1115.pdf>.

SOARES, Cláudia Dias, “O Imposto Ambiental. Direito Fiscal do Ambiente”, Cadernos CEDOUA, Almedina, Coimbra, 2002.

Braga, julho de 2020