



A DELIMITAÇÃO CONCETUAL DE TRIBUTO AMBIENTAL O CONFLITO INTERPRETATIVO ACERCA DA NATUREZA DO TRIBUTO

“Man is the only creature that consumes without producing”¹

Irene Portela²
Ana Isabel Maia³

RESUMO

Nos anos 70, o mundo sentia as primeiras dores ambientais e com elas surgia a inevitável necessidade de fazer despertar as gentes para o que se avizinhava. Os desastres ambientais começaram, paulatinamente, a fazer parte da ordem do dia e os seus efeitos tornaram-se cada vez mais evidentes, a um ponto em que é impossível ignorar.

O mais alarmante é que volvidos mais de 50 anos, as iniciativas para amenização dos efeitos da degradação do planeta são parcas, denota-se uma certa desorientação quanto ao rumo certo a prosseguir e, em pleno século XXI, começam a ser inoportáveis certos efeitos.

As políticas ambientais são uma falácia. A cooperação entre os Estados uma utopia. As conferências, diretivas, regulamentos, acordos e tratados são instrumentos meramente diplomáticos, que se têm relevado extremamente ineficazes, não garantindo a resposta necessária face ao galopante problema ambiental.

Criar uma política comum revela uma plena consciência da dimensão do problema que carece de intervenção rápida, máxima e urgente. É um propósito de todos garantir a sobrevivência da biodiversidade, a renovação de recursos naturais, a diminuição de gases poluentes, a poupança da água e a limpeza da terra, mar e ar. Contudo, a política ambiental comum não é suficiente. A este propósito, não poderá passar despercebida a tentativa, a nosso ver, fracassada de elaboração da Agenda 2030, composta por 17 objetivos e 169 metas, contudo, inexistente qualquer concretização material dos mesmos.

O presente trabalho tem como escopo determinar, de que forma, o tributo ambiental poderia contribuir para a concretização destas políticas. Para tanto, revela-se pertinente descrever as diferentes figuras tributárias, os princípios subjacentes à sua criação e manutenção e, por fim, concluir pela solução mais viável, tendo em consideração o fim que se pretende atingir.

Palavras-Chave: Desenvolvimento Sustentável. Tributo Ambiental. Falhas de Mercado. Poluição. Fuga do Carbono.

Rev. RPD
e-ISSN: 2764-2305
Artigo Convidado
<https://doi.org/10.37497/RPD.v5iRDP.96>

¹ George Orwell, na obra “Animal Farm” (1945).

² É Professora Coordenadora da Escola de Gestão do Instituto Politécnico do Cávado e do Ave, Doutora em Direito Público

³ É advogada, Mestre em Direito Tributário e Doutoranda em Direito Fiscal na Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa e docente convidada do IPCA.



DELIMITACIÓN CONCEPTUAL DEL TRIBUTO AMBIENTAL EL CONFLICTO INTERPRETATIVO SOBRE LA NATURALEZA DEL TRIBUTO

RESUMEN

En los años 70, el mundo sintió los primeros dolores ambientales y con ellos llegó la inevitable necesidad de despertar a las personas a lo que se avecinaba. Los desastres ambientales se han ido incorporando poco a poco a la agenda y sus efectos se han hecho cada vez más evidentes, hasta el punto de que es imposible ignorarlos.

Lo más alarmante es que después de más de 50 años, las iniciativas para mitigar los efectos de la degradación del planeta son escasas, hay cierta desorientación en cuanto a la dirección correcta a seguir y, a mediados del siglo XXI, ciertos efectos comienzan a ser insoportables.

Las políticas medioambientales son una falacia. La cooperación entre Estados es una utopía. Las conferencias, directivas, reglamentos, acuerdos y tratados no son más que instrumentos diplomáticos, que han sido extremadamente ineficaces, sin garantizar la respuesta necesaria al galopante problema ambiental.

La creación de una política común muestra una plena conciencia de la magnitud del problema que requiere una acción rápida, máxima y urgente. Es propósito de todos garantizar la supervivencia de la biodiversidad, la renovación de los recursos naturales, la reducción de gases contaminantes, el ahorro de agua y la limpieza de la tierra, el mar y el aire. Sin embargo, la política medioambiental común no es suficiente. En este sentido, el intento, a nuestro juicio, fallido de elaborar la Agenda 2030, compuesta por 17 objetivos y 169 metas, no puede pasar desapercibido, sin embargo, no hay una materialización de los mismos.

El presente trabajo tiene como objetivo determinar cómo el impuesto ambiental podría contribuir a la implementación de estas políticas. Para ello, es pertinente describir las diferentes figuras impositivas, los principios que subyacen a su creación y mantenimiento y, finalmente, concluir sobre la solución más viable, teniendo en cuenta el fin que se pretende alcanzar.

Palabras-clave: Desarrollo sostenible. Impuesto ambiental. Fallas de mercado. Contaminación. Fuga de carbono.

CONCEPTUAL DELIMITATION OF ENVIRONMENTAL TAX THE INTERPRETATIVE CONFLICT REGARDING THE NATURE OF THE TAX

ABSTRACT

In the 70s, the world felt the first environmental pains, and with them came the inevitable need to awaken people to what was coming. Environmental disasters have gradually become part of the agenda, and their effects have become increasingly evident, to a point where it is impossible to ignore.

The most alarming thing is that after more than 50 years, initiatives to mitigate the effects of the planet's degradation are scarce, there is a certain disorientation as to the right direction to follow, and, in the middle of the twenty-first century, certain effects are beginning to be unbearable.

Environmental policies are a fallacy. Cooperation between states is a utopia. Conferences, directives, regulations, agreements, and treaties are merely diplomatic instruments, that have



been extremely ineffective, not guaranteeing the necessary response to the galloping environmental problem.

Creating a common policy shows a full awareness of the scale of the problem that needs rapid, maximum, and urgent action. It is everyone's purpose to ensure the survival of biodiversity, the renewal of natural resources, the reduction of polluting gases, the saving of water, and the cleaning of land, sea, and air. However, the common environmental policy is not enough. In this regard, the attempt, in our view, failed to draw up the 2030 Agenda, composed of 17 goals and 169 targets, cannot go unnoticed, however, there is no material materialization of them.

This paper aims to determine how environmental taxes could contribute to the implementation of these policies. To this end, it is pertinent to describe the different tax figures, the principles underlying their creation and maintenance, and, finally, to conclude on the most viable solution, considering the purpose that is intended to be achieved.

Keywords: Sustainable Development. Environmental Tax. Market Failures. Pollution. Carbon Leakage.

I. DO CONCEITO “DESENVOLVIMENTO SUSTENTÁVEL”

Nos últimos anos, os problemas ambientais assumiram grande relevo, quer no plano comunitário, como também, no plano internacional.

Os efeitos ambientais decorrentes da ação humana são vastos. O aquecimento global, a poluição, as alterações climáticas, a perda de biodiversidade, o aumento de ocorrência de desastres naturais, o aumento das águas dos mares, rios e oceanos, a desflorestação e o desaparecimento da camada do ozono são apenas alguns exemplos dos efeitos dos comportamentos humanos.

Os problemas ambientais não são uma novidade do século XXI, na verdade, já em 1987, as Nações Unidas, através do Relatório “*Our Common Future*”, tendo em vista o tratamento daquelas questões, procederam à definição do conceito de “desenvolvimento sustentável” e, bem assim:

“O desenvolvimento que procura satisfazer as necessidades do presente sem comprometer a capacidade das gerações futuras de satisfazerem as suas próprias necessidades.”⁴

Neste sentido, a receita para obtenção do desenvolvimento sustentável baseia-se na harmonia e equilíbrio entre três elementos, nomeadamente, o ambiente, a economia e a sociedade.⁵

⁴ Definição constante no Relatório “*Our Common Future*”, de 1987.

⁵ Tese – A evolução do desenvolvimento, pág. 1



RITA CRAVE afirma que “(...) *para o Desenvolvimento Sustentável ser alcançado, é fundamental conjugar o crescimento económico, a inclusão social e a proteção ambiental (ONU, 2015). Ao considerar as suas 3 dimensões (Económica, Social e Ambiental) será possível alcançar a harmonia entre a economia, a sociedade e a natureza, respeitando a biodiversidade e os recursos naturais, promover a solidariedade entre gerações e a corresponsabilização e solidariedade entre países (Schutte, 2009).*”⁶

Significa, portanto, que a sustentabilidade do desenvolvimento só será viável caso seja imposta uma limitação na utilização de recursos naturais, tendo em vista a recuperação do planeta, dessa mesma utilização.

Há, por isso, uma ideia de período de recuperação do meio ambiental, que naturalmente, não será o mesmo em todos os países e em relação a todos os recursos naturais.

II. A IMPORTÂNCIA DAS MEDIDAS INCORPORADAS NA AGENDA 2030

No ano de 2015, os membros das Nações Unidas, no contexto da Cimeira das Nações sobre o Desenvolvimento Sustentável, aprovaram a Resolução denominada “*Transformar o nosso mundo: Agenda 2030 para o desenvolvimento Sustentável*”⁷.

O acordo intergovernamental é composto por 17 objetivos, traçados em conformidade com os princípios estabelecidos na Resolução, desdobrados em 169 metas. No plano ambiental, a ação climática (13.º objetivo) é composta pelas seguintes metas⁸:

- a. *Reforçar a resiliência e a capacidade de adaptação a riscos relacionados com o clima e as catástrofes naturais em todos os países.*
- b. *Integrar medidas relacionadas com alterações climáticas nas políticas, estratégias e planeamentos nacionais.*
- c. *Melhorar a educação, aumentar a consciencialização e a capacidade humana e institucional sobre medidas de mitigação, adaptação, redução de impacto e alerta precoce no que respeita às alterações climáticas.*

⁶ Tese – A evolução do desenvolvimento, pág. 2

⁷ A resolução entrou em vigor em 1 de janeiro de 2016.

⁸ Informação recolhida através do site: <https://unric.org/pt/objetivo-13-acao-climatica/> (visitado a 10 de setembro de 2022).



- d. *Implementar o compromisso assumido pelos países desenvolvidos na Convenção-Quadro das Nações Unidas sobre Alterações Climáticas (UNFCCC) de mobilizarem, em conjunto, 100 mil milhões de dólares por ano, a partir de 2020, a partir de variadas fontes, de forma a responder às necessidades dos países em desenvolvimento, no contexto das ações significativas de mitigação e implementação transparente; e operacionalizar o Fundo Verde para o Clima por meio de sua capitalização o mais cedo possível.*
- e. *Promover mecanismos para a criação de capacidades para o planeamento e gestão eficaz no que respeita às alterações climáticas, nos países menos desenvolvidos e pequenos Estados insulares em desenvolvimento, e que tenham um especial enfoque nas mulheres, jovens, comunidades locais e marginalizadas.*
- f. *Reconhecer que a Convenção-Quadro das Nações Unidas sobre as Alterações Climáticas é o principal fórum internacional, intergovernamental para negociar a resposta global às alterações climáticas.*

Pese embora muitos interpretam a elaboração da dita agenda como um avanço significativo por parte dos Estados, não poderá ser ignorado o impasse político sentido nos últimos tempos.

Por força do clima hostil vivido, em especial, entre a Europa e a Rússia, verificou-se uma total dependência dos combustíveis fósseis, da energia produzida em centrais nucleares e, de significativo arrepio, a falta de soluções alternativas, mais amigas do ambiente, capazes de substituir os escassos recursos.

A crise ambiental agravou drasticamente nos últimos meses, tornando mais evidente a necessidade de criar mecanismos de elevada eficácia e eficiência, capazes de travar os seus efeitos nefastos.

Em conformidade com o explicado, o presente estudo procura aferir da viabilidade do tributo ambiental, como forma de concretização das políticas ambientais. Ora, para que se possa equacionar a criação de um tributo é imperioso delimitar a motivação do mesmo.

Dito por outras palavras, é essencial determinar o que é que o tributo visa prosseguir. E como adiante se verá, terá como ponto de partida a correção de falhas de mercado, mais bem aprofundado no capítulo seguinte.



III. DAS FALHAS DE MERCADO – CONDIÇÕES ESTRUTURAIS DO MERCADO AMBIENTAL

“As falhas de mercado revelam-se nas situações em que do exercício da liberdade inerente ao livre jogo de oferta e procura não resultam soluções eficientes em sede de bem-estar social.”⁹

Nas palavras de CARLOS BATISTA LOBO¹⁰ *“as exterioridades são falhas de mercado que se traduzem na incapacidade de este refletir convenientemente as alterações de custo ou de benefício provocadas a terceiros por via dos mecanismos normais de funcionamento”*.

Ora, da definição conferida pelo autor é possível reconhecer uma bipartição das exterioridades. Se por um lado poderá estar em causa uma exterioridade negativa, representada por um custo suportado por um terceiro, por outro, poderá estar em causa uma exterioridade positiva, que reflete um ganho na esfera individual de terceiro. Sendo certo que, em nenhuma das situações há um reflexo da dita exterioridade na contabilidade do agente que a despoleta.

Tendo em consideração que o mercado não consegue refletir, plenamente, o custo na esfera do agente causador – no caso de a exterioridade ser negativa – ou o benefício, na esfera do agente produtor – no caso de a exterioridade ser positiva – há, então, uma falha de mercado.

Aqui chegados, cumpre perceber de que forma é que a questão ambiental se relaciona com as explicitadas falhas de mercado. Ora, a questão ambiental está intimamente relacionada com a poluição, sendo certo que este fenómeno é enquadrado como uma exterioridade negativa.

Por questões de facilidade de exposição, imagine-se uma aldeia, rodeada por duas vacarias e campos de cultivo de milho e outros cereais. Devido ao odor, insetos e gases libertados, a população da aldeia não pode ter as janelas das casas abertas, sob pena de invasão de insetos e a água dos poços particulares está imprópria para consumo, devido à contaminação das mesmas por dejetos de animais e fertilizantes. Os embaraços enunciados não são refletidos no preço de venda do leite produzido pelas vacarias, no preço da carne vendida para consumo, no preço da venda dos cereais consumidos ou vendidos a retalho.

⁹ LOBO, Carlos Batista – Finanças e Fiscalidade do Ambiente e da Energia, 2019, Almedina, pp. 86.

¹⁰ LOBO, Carlos Batista – Finanças e Fiscalidade do Ambiente e da Energia, 2019, Almedina, pp. 145.



Significa que, não há uma incorporação do custo suportado pelos habitantes da aldeia – que revestem a qualidade de terceiros – no custo de produção dos bens identificados.

Há sim uma diferenciação entre o custo de produção refletido na esfera do agente causador da poluição e o custo social suportado por terceiros. Tal circunstância conflita com a obtenção do ótimo social, no âmbito da matéria do bem-estar social.

Neste cenário poderá questionar-se se será possível implementar uma solução que estabeleça um equilíbrio para ambas as partes. Contudo, adiante-se, desde já, que até ao momento ainda não se determinou em que momento é que os interesses de ambas as partes estão salvaguardadas reciprocamente. Isto porque, qualquer tentativa de inclusão do custo social na esfera do agente causador acarretará consequências significativas, desde logo, haverá um aumento no custo de produção, o que implicará um aumento do preço para o consumidor final.

Além disso, o aumento dos preços poderá condicionar a concorrência do produtor com os restantes agentes. Em caso de falta de liquidez por parte do agente, decorrente do aumento de investimento no âmbito da proteção ambiental, implicará uma reorganização estrutural, que poderá ditar o despedimento de muitos trabalhadores.

IV. A TUTELA AMBIENTAL COMO UM INSTRUMENTO ECONÓMICO-FINANCEIRO

A crescente preocupação com a preservação do meio ambiente tem motivado a criação de instrumentos e outros meios, com vista à sua tutela. A atuação humana acarreta impactos ambientais que, nos últimos anos, conheceu um agravamento significativo, justificando uma intervenção de todos os ramos do direito. É neste contexto que se assiste ao nascimento de um novo ramo: o Direito Ambiental.

A este propósito, cumpre salientar as palavras de JOSÉ CASALTA NABAIS¹¹, que, no tocante ao Direito Ambiental refere que *“(…), mesmo que de um verdadeiro novo ramo de direito se trate, é de assinalar que o mesmo se construiu diversamente do que ocorria no passado, quando surgiam novos ramos do direito, que se justapunham, por via e regra sem dificuldades de maior. Na verdade, este jovem sector do direito, para além de suscitar problemas relativamente novos, acaba por intersectar, à maneira de uma mediana, todo o amplo e*

¹¹ Artigo – Tributos com fins ambientais, pp. 2.



diversificado campo do direito, mobilizando todos os seus os ramos, embora em termos substancialmente diversos, para a tutela do ambiente.”

Um dos ramos de direito abrangido pela mencionada mobilização é o Direito Fiscal, que concede instrumentos tributários importantes em sede de tutela ambiental: os tributos ambientais.

A este propósito CARLOS BASTISTA LOBO conclui que os *“tributos são o principal instrumento económico-financeiro da acção pública reguladora do ambiente”*¹².

Esta teoria decorre do enquadramento conferido a este mecanismo, que estando intrínseco à ciência política, reveste particular pertinência, pela facilidade de implementação.

Alerta, ainda, o autor que os tributos necessitam de ser eficazes, o que dependerá da sua vertente substancial, sendo, por esse motivo, essencial que haja uma política redistributiva de segundo nível¹³.

Como adiante se explicitará com maior detalhe, o conceito “tributo ambiental” abrange as diversas figuras tributárias existentes, designadamente, os impostos, as taxas, as contribuições financeiras e, ainda, as tarifas¹⁴.

Por consequência, a escolha do tipo de tributo a criar, carece de uma prévia delimitação do âmbito de incidência e a respetiva compatibilização com as características inerentes à figura tributária pretendida.

A tributação ambiental surgiu como um instrumento fundamental, no âmbito da resolução da *“questão ambiental”*. Neste plano, e em conformidade com o já explicitado no capítulo anterior, o recurso à tributação tem como foco a neutralização de falhas de mercado, decorrentes dos problemas ambientais.

V. A TRIBUTAÇÃO AMBIENTAL E O PRINCÍPIO DA IGUALDADE FISCAL

O princípio da igualdade fiscal configura uma dinâmica específica do princípio geral de igualdade, constitucionalmente protegido, nos termos do artigo 13.º da CRP. E, pese embora, o primeiro decorra do segundo, a verdade é que, o legislador constitucional pretendeu

¹² LOBO, Carlos Batista – Finanças e Fiscalidade do Ambiente e da Energia, Almedina, pp. 225

¹³ A política redistributiva de segundo nível tem como escopo, como a própria designação insinua, distribuir os sacrifícios existentes de forma justa e equitativa.

¹⁴ Artigo 165.º, n.º 1, al. e) da Constituição da República Portuguesa e artigo 3.º, n.º 2 da Lei Geral Tributária.



conferir autonomia ao mencionado princípio fiscal, transposto nos artigos 103.º e 104.º da CRP.

O autor JOSÉ CASALTA NABAIS entende que este princípio [igualdade fiscal] *“teve sempre a insita sobretudo a ideia de generalidade ou universalidade, nos termos da qual todos os cidadãos se encontram adstritos ao cumprimento do dever de pagar impostos, e da uniformidade, a exigir que semelhante dever seja aferido por um mesmo critério – o critério da capacidade contributiva.”*¹⁵

Neste plano, CARLOS BATISTA LOBO esclarece que o *“princípio da igualdade fiscal pode ser entendido como revestindo a veste do princípio da capacidade contributiva (ability to pay), utilizando como medida dos impostos a capacidade que cada contribuinte revela e que o intitula a ser um contribuinte do Estado ou como princípio do benefício ou da equivalência, em que cada um contribui na medida dos custos que provoca ou dos benefícios que recebe. Apesar de ambos revestirem um fundamento inequívoco de legitimidade tributária, os seus pontos de partida e chegada são distintos”*.¹⁶

Dito por outras palavras, o princípio da capacidade contributiva é a concretização pura do princípio da igualdade fiscal, na medida em que só há lugar à tributação na medida da capacidade económica do contribuinte (sujeito passivo).

É, por isso, exigível uma adequação da carga tributária, em função do agente. O que só é possível quando a incidência do tributo assente em *“realidades com valor económico”*¹⁷, tais como, o rendimento, o património e o consumo.

Há, por isso, uma vertente subjetiva de apuramento das condições económicas do contribuinte, sendo através do resultado do mesmo que surge a correspondente carga tributária, que será tão evidente quanto maior for a condição económica do agente.

Se analisadas todas as realidades com valor económico acima enunciadas, facilmente se constata que os impostos que fielmente seguem o princípio da capacidade contributiva, são os que incidem sobre o rendimento, como por exemplo, o IRS e o IRC.

¹⁵ NABAIS, José Casalta Nabais – *Direito Fiscal*, 9ª Edição, 2016, Almedina, pp. 151.

¹⁶ LOBO, Carlos Batista – *Finanças e Fiscalidade do Ambiente e da Energia*, Vol. I, 2019, Almedina, pp. 228

¹⁷ Expressão utilizada pelo autor Carlos Lobo - LOBO, Carlos Batista – *Finanças e Fiscalidade do Ambiente e da Energia*, Vol. I, 2019, Almedina, pp. 229.





Por todo o exposto, é estabelecida uma relação entre o mencionado princípio e a concretização do sentido de justiça, pois a aplicação do mesmo pressupõe uma tributação justa e equitativa, em função das condições [económicas] do contribuinte.

Ora, sendo certo que o presente estudo tem em vista a viabilidade da criação de um tributo ambiental, e considerando, em especial, a figura do imposto, poderá haver uma incompatibilização do mesmo com o explanado princípio. Isto porque, conforme oportunamente desenvolvido, o tributo ambiental [independentemente da sua veste] tem como escopo neutralizar as falhas de mercado.

Ou seja, o valor primordial defendido por este tipo de tributação, é a eficácia. Ao passo que, um imposto propriamente dito, subjugado ao princípio da capacidade contributiva, terá de se alicerçar no valor da justiça.

A incompatibilização entre a figura tributária enunciada e o princípio da capacidade contributiva não afasta, por completo, a potencial contribuição dos impostos como instrumento de económico-financeiro, no âmbito da questão ambiental – pelo menos, indiretamente.

Assim, a criação de um imposto ambiental poderá estar comprometida devido ao afastamento deste princípio, contudo, nada impede que parte da receita fiscal, obtida através da cobrança do imposto, seja utilizada em medidas protetoras do ambiente. O que, em termos indiretos, resultará numa contribuição do sistema fiscal, no âmbito da resolução da questão ambiental.

É evidente que as figuras tributárias existentes não se esgotam com os impostos, há ainda a possibilidade de criar taxas e contribuições. Porém, quanto a estas, não está em causa a aplicação do princípio da capacidade contributiva, mas antes, o princípio da equivalência ou do benefício¹⁸, sendo que este *“princípio constitui, tradicionalmente, um dos princípios básicos de justiça fiscal no que se refere à repartição ou capacidade fiscal, a par do princípio da capacidade contributiva. Em conformidade com o princípio do benefício cada um deve ser tributado consoante os benefícios que colhe dos bens públicos.”*¹⁹

Verifica-se, assim, uma imputação na esfera do contribuinte dos custos associados à utilização de bens e serviços públicos. Significa, portanto, que numa ótica de neutralização de

¹⁸ Este princípio é, também, uma concretização do princípio da igualdade.

¹⁹ https://www.igf.gov.pt/inftecnica/75_anos_IGF/sousaesilva/sousaesilva_cap023.htm



falhas de mercado, as taxas e as contribuições são as figuras tributárias mais apropriadas na resolução da questão ambiental, uma vez que terão por finalidade reaver os custos associados à poluição resultante do comportamento humano.

Por todo o exposto, deverá entender-se que a viabilidade da criação de um tributo ambiental dependerá do cumprimento do princípio constitucionalmente consagrado – o princípio da igualdade fiscal – que, em função do enquadramento supra descrito, operará pela via do princípio a equivalência ou do benefício.

VI. O TRIBUTO AMBIENTAL E AS DIFERENTES INTERPRETAÇÕES CONCEPTUAIS

O sistema fiscal português prevê um conjunto de figuras tributárias, contruídas com a finalidade de obtenção de receita fiscal, para fazer face à despesa pública, designadamente, os impostos, as taxas, as contribuições e as tarifas.

Vejamos cada uma delas.

Em primeiro lugar, cumpre definir o conceito de imposto, sendo que, para tanto, deverão ser considerados todos os elementos que o compõem, a saber: o elemento objetivo, subjetivo e teleológico.

No tocante ao elemento objetivo, e nas palavras de JOSÉ CASALTA NABAIS o imposto é *“uma prestação (1) pecuniária (2), unilateral (3), definitiva (4) e coativa (5)”*²⁰.

Ora, estando em causa uma prestação pecuniária existe, intrinsecamente, uma relação obrigacional, em que a sua realização é operada em dinheiro e não em espécie.

Além disso, é unilateral, isto é, inexistente um sinalagma jurídico associado à prestação. O que significa que, o pagamento do imposto não acarreta uma contraprestação direta.

A este propósito importa recuperar o plasmado no artigo 5.º, n.º 1 da LGT, sob a epígrafe “Fins da Tributação”:

“A tributação visa a satisfação das necessidades financeiras do Estado e de outras entidades públicas e promove a justiça social, a igualdade de oportunidades e as necessárias correcções das desigualdades na distribuição da riqueza e do rendimento.” (nosso realce)

²⁰ NABAIS, José Casalta – Direito Fiscal, 9.ª Edição, 2019, Almedina, pp. 34.



Significa, portanto, que a angariação de receita fiscal, por via do imposto, tem em vista a satisfação da despesa fiscal gerada para satisfazer as necessidades do Estado. Não há, por isso, uma contraprestação direta e concreta, em função do pagamento do imposto.

Para além do exposto, o imposto é uma prestação definitiva, ou seja, após pagamento devido não há lugar a reembolso, restituição ou qualquer indemnização. A este respeito, importa ressaltar que o seu carácter definitivo apenas se efetiva quando o pagamento é devido.

Infelizmente, não raras vezes a Administração Fiscal procede à liquidação do imposto e respetiva cobrança indevidamente e sem qualquer fundamento, pelo que, nestas situações, após prova de que, por exemplo, inexistente qualquer facto tributário que legitime o ato tributário²¹, o Estado tem de proceder ao reembolso do imposto indevidamente pago pelo contribuinte²².

Por fim, o imposto é uma prestação coativa, ou seja, decorre da letra da lei, não sendo necessária qualquer manifestação de vontade para que a mesma surja. Tão somente é essencial verificar a existência de um facto tributário, legalmente previsto, para que a obrigação de nascimento seja concebida.

Já no que respeita ao elemento subjetivo, importa considerar que estamos perante uma prestação devida por sujeitos passivos, que evidenciam capacidade contributiva, a favor de entidades públicas.

E, por último, o elemento teleológico confere às entidades públicas o direito de exigir o tributo, no exercício das funções que lhes estão adstritas. A propósito da finalidade do imposto, e dado o objeto do presente estudo, importa ter em consideração a distinção entre impostos fiscais e impostos extrafiscais. Se, por um lado os primeiros se caracterizam por se destinarem à obtenção de receita, os segundos têm em vista a inibição da prática de um determinado comportamento. Porém, independentemente da sua finalidade [fiscal ou extrafiscal], esta nunca poderá ser de natureza sancionatória.

Caracterizada a primeira figura tributária, passaremos à definição e análise das taxas.

²¹ Existem inúmeras situações que legitimam a anulação de um ato tributário, quer pela via administrativa, judicial ou arbitral.

²² Nestas situações poderá haver lugar à obrigação de pagamento de juros indemnizatórios.



À semelhança dos impostos, as taxas também são prestações pecuniárias, coativas e exigidas por entidades públicas no exercício das suas funções, contudo, o que distingue esta figura da anterior é a existência de sinalagma jurídico.

Ou seja, o pagamento da prestação pecuniária, na veste da taxa, acarreta uma contraprestação direta a favor do sujeito passivo. O sinalagma jurídico aqui invocado é designado por “bilateralidade”, característica responsável pela distinção impostos *versus* taxa.

Na verdade, para proceder à cabal distinção entre as figuras em confronto [impostos vs. taxa] importa considerar dois testes: o da bilateralidade e o da proporcionalidade, sendo certo que o segundo decorre, naturalmente, do primeiro.

Teixeira Ribeiro, a propósito da bilateralidade, entende que *“a sinalagmaticidade que caracteriza as quantias pagas a título de taxa somente existirá quando se verifique uma contrapartida resultante da relação concreta com um bem semipúblico, que, por seu turno, se pode definir como um bem público que satisfaz, além de necessidades coletivas, necessidades individuais”*²³.

Dito por outras palavras, a taxa configura uma prestação pecuniária devida como contraprestação da prestação de um serviço ou utilização de um bem, sendo certo que a obrigação do seu pagamento decorre de uma relação tributária concreta, estabelecida entre um determinado sujeito passivo e uma entidade pública.

Ora, ultrapassada a questão da bilateralidade, importa considerar que a taxa tem de ser proporcional, isto é, o valor suportado pelo sujeito passivo tem de ser proporcional ao serviço prestado ou ao bem utilizado.

De atender que, não basta a aferição do critério da bilateralidade para se concluir pela existência de uma taxa é, também, essencial que a taxa seja proporcional, pois, caso se verifique que um determinado tributo respeita o teste da bilateralidade, porém, não ultrapassa o teste da proporcionalidade, então, não poderá ser qualificado como taxa.²⁴

A título de notas finais, no que respeita a este tributo, importa realçar que as taxas concretizam, em absoluto, a *ratio* do princípio da equivalência ou do benefício, revelando-se, por esse motivo, o instrumento económico-financeiro de excelência para suprir as falhas de mercado e, por conseguinte, dar resposta às questões ambientais em voga.

²³ RIBEIRO, José Teixeira – Noção Jurídica de Taxa. In *Revista de Legislação e Jurisprudência*, Ano 117.º, 1985, p. 291.

²⁴ Veja-se, a este propósito, as seguintes decisões: Acs. 471/2007, 490/2000, 501/2000, 577/2000 e 334/2002.



De seguida, passaremos a analisar uma outra figura tributária: as contribuições.

As contribuições são muito semelhantes às taxas, uma vez que são, também, prestações pecuniárias e coativas, exigidas por entidades públicas, no exercício das suas funções que acarretam, igualmente, uma contraprestação em benefício do sujeito passivo. Dito isto, poderá questionar-se de que forma se distingue uma taxa de uma contribuição.

Pois bem, se por um lado o pagamento da taxa pressupõe uma contraprestação direta efetivamente usufruída pelo sujeito passivo, no caso das contribuições a fruição da contraprestação é apenas presumível.

Isto deve-se ao facto de, no âmbito das contribuições, não haver uma relação tributária concreta estabelecida entre o sujeito passivo e a entidade pública, como acontece com as taxas. Há, apenas, uma identificação de um grupo que poderá beneficiar de um determinado bem ou serviço, legitimando a cobrança de uma contribuição.

As contribuições poderão ser de dois tipos: especiais ou financeiras.

Em conformidade com o disposto no artigo 4.º, n.º 3 da LGT, as contribuições especiais *“assentam na obtenção pelo sujeito passivo de benefícios ou aumentos de valor dos seus bens em resultado de obras públicas ou da criação ou ampliação de serviços públicos ou no especial desgaste de bens públicos ocasionados pelo exercício de uma actividade são consideradas impostos.”*

CASALTA NABAIS esclarece que *“(…) tais contribuições ou tributos especiais não passam de impostos especiais impostos que, como já referimos, apresentam a particularidade de terem por base manifestações de capacidade contributiva de determinados grupos de pessoas resultantes do exercício de uma atividade administrativa pública e não, ou não exclusivamente, do exercício de uma atividade do respetivo contribuinte como acontece nos impostos.”*²⁵

Todavia, a manifestação da capacidade contributiva varia em função do tipo de contribuição em causa, pois, nas “contribuições de melhoria” há que considerar a vantagem obtida pelo sujeito passivo através da atuação das entidades públicas, ou passo que, nas “contribuições por maior despesa” o que está em causa é uma intervenção por parte das entidades públicas, tendo em vista a manutenção da capacidade contributiva do sujeito passivo.

²⁵ NABAIS, José Casalta – *Direito Fiscal*, 9ª Edição, 2019, Almedina, pp. 48.



Já quanto às contribuições financeiras, o mesmo autor considera que se trata de taxas que têm em vista ressarcir o Estado pelo seu esforço de regulação e supervisão.

A última figura tributária alvo de análise é a tarifa, que no entender de JOSÉ CASALTA NABAIS é um tipo especial de taxas²⁶.

Para melhor compreensão desta figura, importa recuperar o entendimento de CARLOS BATISTA LOBO que estabelece o seguinte: *“a tarifa consiste numa i) prestação pecuniária ii) determinada ou regulada por uma entidade pública iv) em contrapartida de uma prestação de mercado prestada em favor do sujeito”*.²⁷

Neste sentido, as tarifas visam garantir a definição de um preço para aceder a determinadas infraestruturas. A doutrina tem discutido qual o método mais apropriado para definição do preço, sendo que há uma clara preferência pela consideração de custos variáveis médios, no âmbito da determinação do preço, do que os custos marginais²⁸, uma vez que é o método que mais se aproxima da equivalência económica necessária.

Há, ainda, que considerar que a figura tributária aqui em análise, é absolutamente compatível com o princípio da igualdade, na vertente garantida pelo princípio da equivalência ou do benefício, isto porque, a receita arrecadada com recurso às tarifas, tem em vista reaver o custo decorrente da utilização de infraestruturas.

Após breve enquadramento das figuras tributárias existentes e dos princípios subjacentes às mesmas resta-nos estudar qual delas se adequa melhor ao propósito do tributo ambiental.

A OCDE debateu, por diversas vezes, o conceito de “tributo ambiental”, devido à dicotomia existente entre as políticas ambientais e as fiscais. Se, por um lado, a política ambiental procura solucionar as questões que atribulam o planeta, já no plano tributário há um propósito claro na arrecadação de receita, para fazer face à despesa pública.

A este propósito, é aceitável questionar de que forma poderão duas realidades tão díspares coincidir num só propósito e subsistir num só conceito. E, adiantando-se, desde já, a resposta não é unânime nos diversos ordenamentos jurídicos.

²⁶ NABAIS, José Casalta – *Direito Fiscal*, 9ª Edição, 2019, Almedina, pp. 50.

²⁷ LOBO, Carlos Batista – *Finanças e Fiscalidade do Ambiente e da Energia*, Vol. I, 2019, Almedina, pp. 250.

²⁸ LOBO, Carlos Batista – *Finanças e Fiscalidade do Ambiente e da Energia*, Vol. I, 2019, Almedina, pp. 250



Contudo, não deixa de ser interessante e enriquecedora a abordagem trazida pela doutrina italiana, na pessoa de MARCO ALLENA²⁹ que defende a composição deste conceito através de dois elementos. O primeiro reporta-se à atribuição de relevância jurídica ao meio ambiente, legitimando a sua pertinência no âmbito do processo e procedimento tributário. Já o segundo, tem que ver com a possibilidade de expressão matemática da dimensão dos danos ambientais decorrentes da atuação humana.

Em terras lusitanas, JOSÉ CASALTA NABAIS³⁰ classifica estes tributos em função da sua finalidade, fiscal ou extrafiscal.

No capítulo dedicado à explanação dos elementos que compõem o imposto, o elemento teleológico mereceu particular atenção, uma vez que os impostos motivados por razões extrafiscais poderão ser encarados como “falsos” impostos, uma vez que não se destinam à arrecadação de receita fiscal, mas antes visam impedir, limitar ou reduzir a prática de determinados comportamentos.

Embora, a arrecadação de receita seja uma consequência incontornável, mesmo no âmbito deste tipo de impostos, a verdade é que não é esse efeito que motiva a sua criação, é apenas, um dano colateral.

Ora, o aludido autor aproveita a distinção finalística dos impostos, para definir os tributos ambientais. Para JOSÉ CASALTA NABAIS os verdadeiros impostos serão aqueles que prosseguem uma finalidade extrafiscal – há uma materialização das políticas ambientais – ao passo que, os impostos com finalidade fiscal, ainda que a receita arrecadada seja adjudicada a políticas ecológicas, a verdade é que são falsos impostos. O que significa que, para o autor, o que define os verdadeiros tributos, no plano ambiental, é a sua finalidade.

No plano comunitário, o conceito objeto de estudo foi definido, através do Regulamento (UE) n.º 691/2011 do Parlamento Europeu e do Conselho³¹, encontrando-se, no artigo 2.º, estabelecido o seguinte:

“«Tributo ambiental», tributo cuja base fiscal é uma unidade física (ou uma procuração de uma unidade física) de algo que tenha um impacto negativo comprovado e específico sobre o ambiente e que seja identificado no SEC 95 como um tributo;”

²⁹ ALLENA, Marco. Tributi ambientali: profili nazionali ed europei. In: Consiglio di Presidenza della Giustizia Tributaria. Fiscalità nazionale ed europea – Questioni sostanziali e processual. Siena, 2014. p. 1.

³⁰ NABAIS, José Casalta. Tributos com fins ambientais. In: Revista de finanças públicas e direito fiscal. Ano 1. Nº 4 – Inverno. Coimbra: Almedina. 2009. pp. 127-128.

³¹ O regulamento foi publicado em 6 de julho de 2011.





Ainda a propósito da delimitação conceptual da figura dos tributos ambientais, importa atender à definição sugerida pela EUROSTAT, que em traços objetivos afirma “o imposto ambiental define-se pela base tributável, isto é, tem por base uma unidade física que causa comprovadamente um impacto negativo no ambiente”³².

Analisando a definição adotada pela União Europeia constata-se, desde logo, o seu acompanhamento e alinhamento com a doutrina italiana. Desde logo, porque só haverá um tributo ambiental, se o bem jurídico a proteger – meio ambiente – assumir relevância jurídica. Ultrapassada essa questão, verifica-se que há uma clara intenção de quantificar [matematicamente] os danos causados pela ação humana. Ou seja, o tributo ambiental tem em vista, incontornavelmente, a correção das falhas de mercado, neutralizando os custos acarretados com a utilização de recursos naturais.

O entendimento aqui vertido implicará um aumento no preço dos bens e serviços que dependem dessa utilização, o que repelirá um uso e consumo excessivo dos mesmos. Há, assim, uma clara concretização da função destes impostos – eliminar, limitar ou reduzir o comportamento humano.

Não obstante os esforços encetados tendo em vista a determinação concetual do imposto, a verdade é que os mesmos se revelam insuficientes. No processo de criação de um tributo ambiental, apenas há uma definição acerca da sua função, associada à correção de falhas de mercado, porém, em nosso entender, esta é apenas a ponta do iceberg.

De nada valerá determinar em termos concetuais um determinado conceito se depois não se verifica uma concretização, de facto, do mesmo. Pois, finda a etapa aqui descrita revela-se perentório perceber se as figuras tributárias existentes são comuns no plano internacional e se os princípios que as sustentam são também semelhantes. Caso contrário, haverá o risco de se criar um tributo sem qualquer acolhimento normativo em alguns países, o que colocaria em causa a eficácia da medida fiscal no plano ambiental.

VII. CONSIDERAÇÕES FINAIS

A problemática inerente à delimitação do conceito “tributo ambiental” é complexa e, ainda, não conhece uma solução equitativa, eficaz e definitiva. Na verdade, entendemos que como ponto de partida para resolução da mesma deverá equacionar-se o prévio

³² LOBO, Carlos Batista – Finanças e Fiscalidade do Ambiente e da Energia, Vol. I, 2019, Almedina, pp. 251.
Rev. Pan-Americana de Direito | Curitiba (PR) | v.5 | p.01-21 | e96 | 2025.



desdobramento de diversas questões intrínsecas e complementares entre si, mas autónomas quanto ao seu possível tratamento.

Assim, em primeiro lugar, é fulcral determinar o bem jurídico a conferir relevância jurídica. Sem que este elemento se encontre preenchido, é inviável qualquer tentativa de previsão normativa. E, a este propósito, pese embora se considere que a tributação ambiental nasce num contexto de política ambiental, a verdade é que não há uma verdadeira concretização quanto ao bem jurídico a proteger. É natural e espectável que a resposta a esta questão seja exigida a outro ramo do direito: o Direito do Ambiente.

Porém, dada a dimensão da questão a tratar, é fundamental que a relevância jurídica conferida a determinado bem seja corroborada pelos restantes países a nível mundial. Caso contrário, surgirão lacunas da lei e incongruências interpretativas, que potenciarão o abandono destas medidas.

Neste sentido, determinado o bem jurídico a proteger, importa perceber que tipo de tributo se adequa melhor ao propósito a alcançar. Conforme anteriormente explicitado, de entre as figuras tributárias legalmente consagradas, temos por certo que o imposto é o instrumento com menor nível de compatibilização com os fins das políticas ambientais, senão vejamos.

O imposto configura uma prestação pecuniária apurada em função da capacidade contributiva do sujeito passivo. Além disso, não havendo um sinalagma jurídico associado à dita prestação, a receita fiscal arrecadada contribuirá, em abstrato, para a despesa fiscal do Estado e não para políticas ambientais.

Ou seja, a afetação de receita arrecadada nunca poderá destinar-se, em concreto, a medidas de apoio ou incentivo, no plano da política fiscal. Caso contrário haveria uma contraprestação direta em resposta à prestação pecuniária, o que não é compatível com a génese do tributo em análise. Neste sentido, parece pacífico que o imposto não será o tipo de tributo mais adequado em face do objetivo a atingir. Cenário que modifica drasticamente quando enquadrado numa outra figura tributária, as taxas.

As taxas concretizam, em absoluto, a *ratio* do princípio da equivalência ou do benefício, revelando-se, por esse motivo, o instrumento económico-financeiro de excelência para suprir as falhas de mercado e, por conseguinte, dar resposta às questões ambientais em voga.



Além disso, o pagamento deste tipo de tributo pressupõe a obtenção de uma contraprestação direta. O que viabilizará a adjudicação da receita fiscal arrecadada a políticas ambientais, sem que haja um comprometimento da figura em análise.

É evidente que, dada a proximidade existente entre a taxa e as contribuições poderá ser suscitada a questão de saber qual a melhor figura a utilizar. Na verdade, o que distingue uma da outra é que na primeira há, efetivamente, a fruição de um bem ou serviço, enquanto, a contribuição se destina às situações de eventual fruição. Porém, entendemos que não revela particular pertinência apurar qual, de entre as duas, será mais apropriada, até porque, é utópico pensar que será criado um tributo único no âmbito ambiental. Na verdade, o mais razoável é aproveitar o melhor das duas figuras tributárias e ajustar as mesmas ao tipo de realidade que se pretende sujeitar a tributação.

É, contudo, evidente que a questão da imputação da tributação, quer ao agente impulsionador da poluição, como ao agente beneficiário da ausência de imputação do custo originado pela prática que se pretende reprimir não conhece qualquer solução. Conforme se explicou, não há forma de repartir equitativamente o dito custo, pelos dois agentes, em simultâneo. Pelo que, haverá, com toda a certeza uma situação de injustiça tributária, à qual não nos é possível apresentar soluções.

Além disso, e conforme debatido, não há uma fórmula matemática que permita calcular, por exemplo, o custo de uma determinada prática poluidora, nem tão pouco determinar com absoluto grau de certeza qual o custo associado aos efeitos dessa prática. São aspetos respeitantes a matérias de economia pura, que não conhecem solução e, claro, obstam a uma concretização mais precisa acerca do tipo de tributo mais adequado a criar.

VIII. REFERÊNCIAS

LOBO, Carlos Batista – Finanças e Fiscalidade do Ambiente e da Energia, Vol. I, 2019, Almedina;
MOURA E SILVA, Miguel e Pedro Infante da Mota – Coletânea de direito Internacional Económico, 2020, AADFL EDITORA.



REVISTAS E ARTIGOS

“Tributos com fins ambientais” – José Casalta Nabais, Artigo Científico do Instituto de Ciências Jurídico-Políticas.

“Os Impostos Ambientais – alguns aspetos da sua temática” – Maria Odette Batista de Oliveira, Artigo Científico o Business & Economics School.

“A política fiscal ambiental” – Rute Saraiva, Revista Eletrónica de Direito Público, Vol. 7, n.º 2, setembro de 2020.

“The WTO and Direct Taxation: Direct Tax Measures and Free Trade” – Christian L. Neufeldt, Online Journal, Vol. 59, Spring 2018.

“Is the wto a world tax organization? A primer on wto rules for tax policymakers” – Michael Daly, International Monetary Fund

“Ecodesenvolvimento: Uma abordagem sob o contributo de Ignacy Sachs” – Daiana Feliz de Oliveira e Luciana de Vasconcelos Gomes Monteiro, Revista de Direito, Economia e Desenvolvimento Sustentável.

JURISPRUDÊNCIA INTERNACIONAL:

Caso *“Canada – Certain Measures Affecting the Automotive Industry”*, WT/DS139/AB/R e WT/DS142/A/R;

Caso *“Indonesia – Certain Measures Affecting the Automotive Industry”*, WT/DS54/R e WT/DS55/R, WT/DS59/R e WT/DS64/R;

Caso *“European Communities – Regime for the Importation, Sale and Distribution of Bananas”*, WT/DS27/AB/R;

Caso *“Japan – Taxes on alcoholic Beverages”*, WT/DS8/AB/R;

WEBSITE:

[https://www.igf.gov.pt/inftecnica/75 anos IGF/sousaesilva/sousaesilva_cap023.htm](https://www.igf.gov.pt/inftecnica/75_anos_IGF/sousaesilva/sousaesilva_cap023.htm)

[HTTPS://WWW.EUROPARL.EUROPA.EU/FACTSHEETS/PT/SHEET/161/A-UNIAO-EUROPEIA-E-A-ORGANIZACAO-MUNDIAL-DO-COMERCIO](https://www.europarl.europa.eu/factsheets/pt/sheet/161/a-uniao-europeia-e-a-organizacao-mundial-do-comercio)

[HTTPS://WWW.WTO.ORG/ENGLISH/TRATOP_E/GATT_E/CLASH_GATT_NEGOTIATORS_E.HTM](https://www.wto.org/english/tratop_e/gatt_e/clash_gatt_negotiators_e.htm)

[HTTPS://WWW.EUROPARL.EUROPA.EU/ABOUT-PARLIAMENT/PT/IN-THE-PAST/THE-PARLIAMENT-AND-THE-TREATIES/TREATY-OF-ROME](https://www.europarl.europa.eu/about-parliament/pt/in-the-past/the-parliament-and-the-treaties/treaty-of-rome)





[HTTPS://EUROPEAN-UNION.EUROPA.EU/PRINCIPLES-COUNTRIES-HISTORY/HISTORY-EU/1960-69_PT](https://EUROPEAN-UNION.EUROPA.EU/PRINCIPLES-COUNTRIES-HISTORY/HISTORY-EU/1960-69_PT)

[HTTPS://EUROPEAN-UNION.EUROPA.EU/PRINCIPLES-COUNTRIES-HISTORY/PRINCIPLES-AND-VALUES/AIMS-AND-VALUES_PT](https://EUROPEAN-UNION.EUROPA.EU/PRINCIPLES-COUNTRIES-HISTORY/PRINCIPLES-AND-VALUES/AIMS-AND-VALUES_PT)

[HTTPS://EUR-LEX.EUROPA.EU/LEGAL-CONTENT/PL/TXT/HTML/?URI=LEGISSUM:L28120](https://EUR-LEX.EUROPA.EU/LEGAL-CONTENT/PL/TXT/HTML/?URI=LEGISSUM:L28120)

[HTTPS://WWW.WTO.ORG/ENGLISH/RES_E/PUBLICATIONS_E/A17_E/A17_E.HTM](https://WWW.WTO.ORG/ENGLISH/RES_E/PUBLICATIONS_E/A17_E/A17_E.HTM)

[HTTPS://WWW.WTO.ORG/ENGLISH/RES_E/PUBLICATIONS_E/A17_E/GATT1994_ART1_GATT47.PDF](https://WWW.WTO.ORG/ENGLISH/RES_E/PUBLICATIONS_E/A17_E/GATT1994_ART1_GATT47.PDF)

[HTTPS://WWW.WTO.ORG/ENGLISH/RES_E/PUBLICATIONS_E/A17_E/GATT1994_ART1_JUR.PDF](https://WWW.WTO.ORG/ENGLISH/RES_E/PUBLICATIONS_E/A17_E/GATT1994_ART1_JUR.PDF)