

OS IMPOSTOS AMBIENTAIS

- alguns aspectos da sua temática

Maria Odette Batista de Oliveira

Economista.Jurista.
Faculdade Economia do Porto

A sentida necessidade de implementar e desenvolver uma adequada política ambiental conduz à discussão sobre a escolha dos instrumentos mais adequados para o fazer. Entre eles, encontra-se, pelo menos com papel coadjuvante de outras medidas, o imposto, seja introduzindo medidas com esse objectivo nos impostos já existentes, seja criando um novo tipo de impostos, os habitualmente designados por impostos ambientais ou eco-impostos ainda como expressão do princípio do poluidor-pagador.

Os impostos ambientais integram desde os anos 90 o sistema fiscal dos países nórdicos, e deles existem também duas experiências na vizinha Espanha. Também na União Europeia se tem trabalhado na criação de um imposto europeu sobre o dióxido de carbono e sobre a energia, o imposto verde ou imposto CO₂.

São sobretudo algumas das temáticas da estrutura destes novos impostos que se abordam neste texto.

Protecting the environment turns important to choose the means seemed to be more appropriate to improve and develop an adequate environment policy. Among the different ways to be used, the tax (alone or in combination with other instruments) is now seen as an instrument to cover the environmental costs of energy generation. The choice is between the adaptation of the existing taxes or the creation of new ones, the ecotaxes, according to the principle that “the polluter pays”. These new taxes were introduced since the 90’s in the scandinavian countries. Spain has also in Galiza and Murcia ecotaxes. The EU has been working in the creation of an european green tax. This text focuses some of the problems raised by the creation of the environmental taxes.

Sumário :

1 – Introdução

1.1 – O fenómeno da degradação ambiental. A consciencialização do problema e da necessidade de intervenção.

1.2 - Um novo ramo do Direito - o Direito Ambiental

1.2.1 – O texto das modernas Constituições europeias.

1.2.2 - Os esforços ao nível das organizações internacionais, em especial os da Comunidade Europeia.

1.2.3 - A actuação dos países nórdicos em sede de criação de impostos ambientais.

2 - Os instrumentos de protecção ambiental.

2.1 – A regulamentação directa das condutas.

2.2 – Os certificados transmissíveis de autorização de emissões poluentes

2.3 – Os subsídios e outras ajudas de carácter financeiro ao comportamento ecológico.

2.4 - Sistemas de consignação e depósito de embalagens e outros resíduos.

2.5 – O sistema de ecoetiquetas.

- 2.6 – As medidas de natureza fiscal.
- 2.7 – Conclusão
- 3 – Os impostos ambientais
 - 3.1 – Conceito.
 - 3.2 – Especificidades.
 - 3.3 – Elementos essenciais da estrutura dos impostos ambientais.
 - 3.3.1 – Os sujeitos. Sujeito activo e Sujeito passivo.
 - 3.3.2 – O facto gerador ou pressuposto.
 - 3.3.3 – A base tributável.
 - 3.3.4 – A taxa.
- 4 - Breve referência a duas experiências concretas: A proposta de directiva de um imposto europeu sobre as emissões de CO2 e sobre a energia e o imposto galego sobre contaminações atmosféricas
 - 4.1 - O imposto verde europeu.
 - 4.2 – O Imposto Galego sobre Contaminações Atmosféricas.
- 5 - Conclusões.

1 – Introdução

1.1 – O fenómeno da degradação ambiental. A consciencialização do problema e da necessidade de intervenção.

Constado o facto de que a capacidade de resistência e regeneração da natureza não são ilimitadas, constitui hoje tema amplamente debatido o da degradação ambiental, tema este que tem vindo, ao longo das últimas décadas, a ganhar uma importância cada vez maior.

Trinta anos atrás, os encontros sobre o meio ambiente não passavam de acontecimentos simples e frequentados apenas por alguns especialistas. A evolução sentida, acompanhada de uma maior consciencialização sobre a importância do problema, têm, porém, feito realçar as preocupações com o futuro do Planeta .

Em 1972 a Organização das Nações Unidas realizou, em Estocolmo, de 5 a 16 de Junho, a primeira conferência ambiental. Nela, os países presentes discutiram os principais problemas da degradação ambiental e acertaram um plano de acções visando combater o seu avanço. Foi elaborada uma Declaração sobre o Meio Ambiente, com os princípios de actuação a por em prática para proteger os recursos naturais à escala internacional, um Plano de Acção para o Meio Ambiente com o enunciado dos meios mais adequados para obter os fins pretendidos e ainda a criação de um programa específico, o Programa das Nações Unidas para o Meio Ambiente (PNUMA) encarregado de coordenar as iniciativas e propostas a desenvolver.

Doze anos depois, nova conferência, desta vez em Montreal, possibilitava que 24 nações fimassem, entre si, um pacto, para a redução, até 1999, de 50% das substâncias nocivas da camada, facto que

determinou, desde logo, que em vários países industrializados o uso de tais substâncias viesse mesmo a ser proibido (v.g. clorofluorcarbono).

Porém, é talvez com a Conferência das Nações Unidas sobre o Meio Ambiente e Desenvolvimento, realizada entre 3 e 14 de Junho de 1992, no Rio de Janeiro, que a temática ambiental ganha uma maior visibilidade para a sociedade em geral, embora se possa dizer que dela não resultaram posições tão optimistas como as da Conferência de Estocolmo. Conhecida também, por Cúpula da Terra ou Eco 92, esta conferência reuniu 178 países, dela tendo resultado três documentos assinados pelos chefes de Estado e do Governo presentes – a Declaração do Rio sobre o Meio Ambiente e Desenvolvimento, a Declaração de Princípios sobre as Florestas e O Plano de Acção conhecido por Agenda 21, e que contém um conjunto de medidas capazes de operar uma reforma ecológica que melhore o padrão de vida e proteja o ecossistema mundial no próximo milénio. Além de se terem confirmado as conclusões de Estocolmo, confirmou-se também a adopção do princípio do poluidor-pagador, não apenas na sua vertente económica mas agora com um conteúdo jurídico fazendo-o incluir na Declaração do Rio sobre o Meio Ambiente e Desenvolvimento, e adoptou-se a noção de desenvolvimento sustentado para compatibilizar os interesses até aqui antagónicos da protecção do meio ambiente com o crescimento económico. Foram ainda assinadas duas convenções, a Convenção sobre a Alteração Climática, alertando os países mais desenvolvidos para a necessidade de reduzirem as respectivas emissões nocivas, e a Convenção sobre a Diversidade Biológica, tornando os Estados responsáveis pela sua conservação e pela utilização duradoura dos recursos naturais.

Em 1997, numa nova cimeira internacional (Conferência Internacional sobre as Alterações Climáticas), agora no Japão, de 1 a 10 de Dezembro, em Kyoto, debate-se sobretudo a emissão gases causadores do efeito estufa (responsável pelo aquecimento da atmosfera terrestre), conseguindo-se aprovar um Protocolo que prevê que, pelo menos, 55 países industrializados se comprometam assiná-lo antes da sua entrada em vigor. Protocolo esse que estabelece que os 39 países desenvolvidos diminuam em 5,2%, entre 2008 e 2012, desses gases¹. Lamentável é que, não obstante este acordo tenha sido ratificado por muitas das nações envolvidas, os Estados Unidos, como maiores poluidores mundiais, se recusem a aderir, com o argumento de que a adopção das medidas acordadas pode vir a provocar danos à sua economia.

A última, a Cúpula Mundial do Desenvolvimento Sustentável, realizada em Joanesburgo, em Agosto/Setembro do ano passado, contou com a presença de 193 países, representados ao mais alto nível, 86 organizações internacionais (com 7 200 delegados oficiais) e um total de cerca de 40 mil participantes, que durante dez dias discutiram uma vez mais a erradicação da pobreza, o desenvolvimento social e a protecção do meio ambiente.

No concreto, os temas eram cinco os temas prioritários em discussão – Água e saneamento; Saúde; Biodiversidade; Energia e Agricultura. Todavia, questões tão importantes como a água, energia e a biodiversidade voltaram a não merecer, sobretudo da parte dos Estados Unidos, um compromisso sério, tendo este país adoptado, como sempre, uma postura economicamente defensiva. A proposta da UE, que fez da questão da energia renovável a sua bandeira nesta Cimeira, pretendendo que, pelo menos em

¹ Para isso, e porque se trata de médias, alguns países resultam autorizados a aumentar as suas descargas atmosféricas, enquanto que outros têm de as reduzir e outros mantê-las. É neste contexto que surge a ideia dos certificados de emissões poluentes e da sua organização num mercado de compra e venda desses títulos.

2010, 15% da produção mundial de energia fosse gerada através de energias renováveis (solar, eólica, geotérmica e hidroelétrica), com um aumento gradual de 2% ao ano, encontrou firme oposição por parte dos países produtores de petróleo e por parte dos Estados Unidos. Também a Convenção da Biodiversidade saída da Convenção do Rio de 92, e que não mereceu então o acordo dos Estados Unidos, que, posteriormente rejeitaram também o Protocolo de Kyoto, continuou a merecer por parte dos EUA a mesma posição intransigente. A Declaração Política e o Plano de Acção saídos desta Cimeira continuam pois a não significar o avanço indispensável na protecção e salvaguarda da protecção e preservação ambiental..

O que ressalta de tudo isto é que a necessidade de protecção do meio ambiente passou a estar na ordem do dia, tanto para os responsáveis pela política económica e social como para o público em geral ². Para aqueles, houve que aceitar que o desenvolvimento económico e social não pode mais ser visto numa perspectiva economicista redutora, impondo-se agora um novo modelo de desenvolvimento sustentado ou sustentável, e harmonioso, que integre, cada vez com maior intensidade, o fenómeno ecológico. Não sendo compatível a manutenção dum crescimento económico sem o consequente desaparecimento dos recursos naturais, uma vez que o sector industrial tem de os utilizar massivamente para obter cada vez maiores níveis de produção, há que optar privilegiando o aumento do bem estar das pessoas face ao crescimento indiscriminado em termos de bens e serviços disponíveis no mercado, sendo este o modelo de crescimento sustentado ou sustentável. Para os cidadãos em geral, a maior visibilidade da temática ambiental resultante da criação e intervenção de organizações ambientais, dos efeitos das grandes catástrofes ambientais já ocorridas, e da crescente abordagem nos vários meios de comunicação social, tem vindo a possibilitar uma maior consciencialização para a importância que um meio ambiente equilibrado e saudável apresenta na sua qualidade de vida e na protecção da herança a deixar às gerações futuras (princípio da solidariedade com as gerações futuras?). Quanto mais não fosse, já seria de considerar muito positivo o efeito que as preocupações ecológicas estão a ter na educação das camadas de população mais jovens. Do infantário até à escola, as crianças são hoje desde muito cedo sensibilizadas para a adopção de comportamentos mais amigos do ambiente e isso terá os necessários reflexos no seu futuro comportamento quando adultos.

1.2 – Um novo ramo do Direito - o Direito Ambiental

A temática ambiental começou por ser acolhida nas ciências económicas, quando os recursos naturais deixaram de poder qualificar-se como bens livres passando a apresentar-se como recursos escassos, cuja utilização se reveste de valor económico não despendendo.

² Num inquérito realizado em 1992 a cidadãos do 12 países membros da Comunidade Económica Europeia sobre os problemas ambientais, 85% dos inquiridos consideravam o meio ambiente um problema imediato e urgente, 12% respondia que seria um problema no futuro e apenas 2% entendiam que não havia qualquer problema meioambiental importante.

Pertencendo a titularidade dos bens públicos, já que desses se trata, à colectividade como um todo, haverá que fazer pagar a quem os danifique um determinado custo pelo dano causado. A intervenção dirigida a esse fim caberá ao Estado, enquanto representante dos cidadãos e garante duma boa administração dos bens colectivos, o qual deverá actuar no sentido de tentar suprimir o efeito externo negativo convertendo-o num custo interno da produção contaminante que, imposto aos causadores da contaminação, aumente o custo global de produção de forma a que se torne economicamente inviável continuar a produzir as emissões contaminantes.

Rapidamente as questões ambientais se estenderam ao Direito, tendo vindo a ganhar uma importância crescente um novo ramo do ordenamento jurídico informado por um conjunto de princípios orientadores que têm por objectivo disciplinar as relações do homem com o meio que o envolve, e cujas normas visam quer a conservação da natureza e manutenção do equilíbrio ecológico quer o combate às diversas formas de poluição. É o Direito do Ambiente. Ou seja, a actuação deixou os limites estritos das ciências económicas, campo primeiro da discussão das medidas ecológicas, tendo o meio ambiente ganho a qualificação de bem jurídico.

E como tal, vale a pena realçar a evolução que se tem feito sentir sobretudo a três níveis- ao nível da integração de direitos e deveres ambientais no texto das modernas Constituições, ao nível das actuações das organizações internacionais, com destaque para a OCDE e para a UE, e ao nível da actuação de alguns países mais evoluídos como é o caso dos países nórdicos.

1.2.1 – O texto das modernas Constituições europeias.

Para que as normas de conteúdo ou finalidade ambiental tenham a necessária força jurídica, devem, desde logo, encontrar a sua legitimidade na Lei Fundamental do país, isto é no respectivo texto constitucional, já que é este que contém o enunciado dos princípios e direitos que regem qualquer Estado de Direito.

E o que se constata é que, ao longo das últimas duas décadas (a partir dos anos 70) as revisões constitucionais verificadas têm-se caracterizado pela introdução no seu texto de um conjunto de normas em que o direito a um ambiente saudável aparece configurado como direito fundamental dos cidadãos e a vinculação dos poderes públicos à defesa do meio ambiente como um imperativo no referente ao desenvolvimento da sua actividade.

Na Europa, as Constituições que apresentam revelam um conteúdo mais significativo e especificamente enunciado em matéria ambiental são indubitavelmente as dos países nórdicos e a da Suíça, como manifestação duma bem mais elevada consciência e educação ecológicas. A Dinamarca, que foi pioneira, no estabelecimento dos impostos ambientais que adiante referirei mais detalhadamente, possui uma Acta de Conservação da Natureza (1972) e uma Acta de Protecção Ambiental (1973), tendo sido então encarregado o Ministério dos Assuntos Culturais de fazer cumprir aquelas Actas e cujos objectivos principais são os de prevenir e combater a poluição das águas, ar e solos, estabelecer regulamentação ambiental baseada em considerações de higiene e fornecer as bases administrativas adequadas para a planificação e desenvolvimento do controle da poluição.

Na Alemanha, França e Itália, embora exista um abundante legislação ambiental, não existem específicos preceitos constitucionais em matéria de ambiente.

Na Alemanha, a reforma levada a cabo em 1994 introduziu um novo artigo em que refere expressamente a responsabilidade do Estado para com as gerações futuras no que respeita à protecção dos recursos naturais:

«O Estado protegerá, também, assumindo a responsabilidade perante as gerações futuras, as condições naturais de vida no marco da ordem constitucional, mediante a actuação do Poder Legislativo e, dentro da lei e do direito, dos Poderes Executivo e Judicial.»

Na França, a Constituição não contém específica referência ao meio ambiente, sendo o seu preâmbulo que, remetendo para a Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão de 1789, legitima a existência de legislação ambiental específica e abundante. Existe, todavia, uma Lei específica para a Protecção da Natureza, de 1976, que qualifica como de interesse geral a protecção dos espaços naturais e das paisagens, a prevenção da conservação das espécies animais e vegetais e manutenção da preservação dos equilíbrios ecológicos a eles necessários, e a protecção dos recursos naturais contra as causas de degradação que os ameaçam, estabelecendo a obrigação de que cada um vigie a protecção do património natural e se coordenem todas as actividades públicas e privadas com estas exigências ambientais.

Na Itália a referência constitucional é mais sólida do que nas Constituições francesa e alemã já que não se limita a enunciar de forma estática a defesa do meio ambiente, contendo uma visão dinâmica sobre a relação do homem com o ambiente que o rodeia, apelando a todos os estratos sociais para a sua protecção e estabelecendo como limite imposto à iniciativa económica privada o de que não cause danos à segurança, liberdade e dignidade humana, aqui se inserindo a qualidade de vida, qualidade da paisagem natural, saúde, etc. , para o que confere à lei a possibilidade de estabelecer programas e controles destinados ao aproveitamento racional dos recursos naturais, dado o seu carácter limitado.

A Constituição grega não define como direito fundamental dos cidadãos o direito a um meio ambiente ecologicamente equilibrado e saudável, estabelecendo apenas como regra geral a obrigação do Estado no domínio da *«protecção do meio natural e cultural»*, estando, pois, obrigado a adoptar medidas especiais, preventivas ou repressivas, com vista à sua conservação. Existe também uma Lei de Protecção Ambiental, datada de 1986, que integra vários aspectos de protecção do ambiente.

Em Espanha, a Constituição vigente alude ao ambiente no seu artigo 45º estabelecendo aí um direito-dever dos cidadãos *« Todos têm direito a desfrutar de um meio ambiente adequado para o desenvolvimento da pessoa, assim como o dever de o conservar»*, impondo no n.º 2 aos poderes públicos a obrigação de *«velar pela utilização racional de todos os recursos naturais, com o fim de proteger e melhorar a qualidade de vida e defender e restaurar o meio ambiente, apoiando-se na indispensável solidariedade colectiva»*, e estabelecendo no n.º 3 as consequências do desrespeito destes normativos *«Para quem viole o disposto no número anterior, nos termos que a lei fixe serão estabelecidas sanções penais ou, se caso disso, administrativas, assim como a obrigação de reparar o dano causado»*. Este preceito não está, todavia, incluído no capítulo das garantias das liberdades e direitos fundamentais (Capítulo IV) mas apenas no Capítulo III- Princípios que regem a política social e económica, configurando-se pois como um limite negativo à actuação do sector público.

Em Portugal, de acordo com a alínea d) do art.º 9º da Constituição da República Portuguesa (CRP), constitui tarefa fundamental do Estado *promover o bem-estar e a qualidade de vida do povo e a igualdade real entre os portugueses, bem como a efectivação dos direitos económicos, sociais, culturais e ambientais, mediante a transformação e modernização das estruturas económicas e sociais* referindo ainda a alínea e) do mesmo artigo que lhe compete *proteger e valorizar o património cultural do povo português, preservar os recursos naturais e assegurar um correcto ordenamento do território*. É, todavia, em sede de direitos e deveres sociais, que a matéria apresenta um maior desenvolvimento, estabelecendo o artigo 66º (Ambiente e qualidade de vida) da mesma CRP o seguinte:

- 1- *Todos têm direito a um ambiente de vida humano, sadio e ecologicamente equilibrado e o dever de o defender.*
- 2- *Para assegurar o direito ao ambiente, no quadro de um desenvolvimento sustentável, incumbe ao Estado, por meio de organismos próprios e com o envolvimento e a participação dos cidadãos:*
 - a) *Prevenir e controlar a poluição e os seus efeitos e as formas prejudiciais de erosão;*
 - b) *Ordenar e promover o ordenamento do território, tendo em vista uma correcta localização das actividades, um equilibrado desenvolvimento sócio-económico e a valorização da paisagem;*
 - c) *Criar e desenvolver reservas e parques naturais e de recreio, bem como classificar e proteger paisagens e sítios, de modo a garantir a conservação da natureza e a preservação de valores culturais de interesse histórico ou artístico;*
 - d) *Promover o aproveitamento racional dos recursos naturais, salvaguardando a sua capacidade de renovação e a estabilidade ecológica, com respeito pelo princípio da solidariedade entre gerações;*
 - e) *Promover, em colaboração com as autarquias locais, a qualidade ambiental das povoações e da vida urbana, designadamente no plano arquitectónico e da protecção das zonas históricas;*
 - f) *Promover a integração de objectivos ambientais nas várias políticas de âmbito sectorial;*
 - g) *Promover a educação ambiental e o respeito pelos valores do ambiente;*
 - h) *Assegurar que a política fiscal compatibilize desenvolvimento com protecção do ambiente e qualidade de vida.* ³,

evidenciando, pois, no texto constitucional, a consagração de fortes comandos à necessidade de protecção ambiental, os quais aparecem concretizados quer como direitos dos cidadãos quer como tarefas do Estado ⁴, devendo ser exercitadas quer através duma actuação com efeitos preventivos e/ou

³ Desapareceu na última revisão constitucional o n.º 3 deste artigo que atribuía ao cidadão ameaçado ou prejudicado no direito a um meio ambiente ecologicamente equilibrado, o direito de solicitar a cessação das causas de violação e o de reclamar uma adequada indemnização.

⁴ Esta é como se disse uma preocupação generalizada embora subsistam aqueles que, reconhecendo embora a existência de problemas ambientais, entendem que os mesmos são transitórios, irrelevantes e custos necessários que é obrigatório suportar para o progresso, resultando a relevância hoje posta na questão muito exacerbada e devida basicamente a questões de moda e resultante da vontade dos países mais desenvolvidos de manter a pobreza das nações mais pobres e pouco desenvolvidas.

correctivos quer no estabelecimento de uma política ambiental estruturada., incluindo expressa referência á utilização da política fiscal. De salientar que desapareceu, na última revisão constitucional, o n.º 3 deste artigo 66º que atribuía ao cidadão ameaçado ou prejudicado no direito a um meio ambiente ecologicamente equilibrado, o direito de solicitar a cessação das causas de violação e o de reclamar uma adequada indemnização.

Existe também uma Lei de Bases do Ambiente, de 1987, regulando diversos aspectos do meio ambiente, tanto no aspecto natural como humano, e cujo art.º 48º reconhece o princípio do poluidor-pagador.

1.2.2 - Os esforços ao nível das organizações internacionais, em especial os da Comunidade Europeia.

Como se deixou dito, do conjunto de iniciativas levadas a cabo não resultaram até ao momento grandes concretizações práticas pelas dificuldades que existem em superar a compatibilização dos interesses económicos dos países mais desenvolvidos com os dos menos evoluídos nesta matéria.

Todavia, e no que à Europa respeita, a Comunidade Europeia tem vindo a adoptar um conjunto de medidas que, embora condicionadas ao facto de não poderem ser impostas por falta de uma soberania supraestadual, revelam avanços relevantes na protecção ecológica dentro do Mercado Único Europeu. Por isso, e porque constituem o espaço onde nos situamos serão objecto de uma abordagem mais detalhada.

Pode dizer-se que foi também no início dos anos 70 que se verificou a tomada de consciência para a degradação ambiental no seio da Comunidade Europeia. De facto, e até aí, não havia praticamente nenhuma referência ecológica nem no Tratado de Roma nem no Tratado da Comunidade Europeia do Carvão e do Aço e no da Comunidade Europeia da Energia Atómica (excepção neste para alguns artigos relativos às quantidades de radioactividade na atmosfera, água e solo). Foi em 1971, na Primeira Comunicação da Comissão sobre a Política da Comunidade em Matéria Ambiental, de 22 de Julho, que se estabelecia um programa de acção nesta matéria, comunicação esta que foi aprovada pelo Parlamento Europeu em 18 de Abril do ano seguinte, convidando a comissão a apresentar ao Conselho propostas concretas no campo do meio ambiente.

É, porém, com a aprovação do Acto Único Europeu que a tomada de posição é mais evidente ao aditar-se ao Tratado Constitutivo da Comunidade Europeia três novos artigos, os 130 R, 130 S e 130 T sobre a política ambiental. O primeiro define a política da Comunidade no domínio do meio ambiente, com adopção expressa do princípio do poluidor-pagador. O segundo fixa a regra da maioria qualificada no processo de decisão, enquanto que o terceiro reafirma a possibilidade concedida aos Estados Membros de adoptarem unilateralmente medidas neste âmbito, com a única condição de que não sejam contrárias aos princípios contidos no Tratado.

O Tratado de Maastricht, de 7 de Fevereiro de 1992, reafirma estes princípios e declara expressamente a opção comunitária por um desenvolvimento sustentado isto é, articulando o crescimento económico com o indispensável controlo ecológico, modificando de conformidade os artigos 130 R e 130 S do Tratado de Roma. A política de protecção ecológica passa agora a dever ser integrada em todas as actuações comunitárias. Paralelamente abandona-se a necessidade de unanimidade nas decisões a tomar neste âmbito, estabelecendo-se com carácter geral a regra da maioria qualificada, mantendo-se a regra da unanimidade apenas para as medidas de carácter fiscal.

Os artigos 130 R e 130 S votam a ser alterados em resultado do Tratado de Amsterdão, de 2 de Outubro de 1997, no sentido de contemplar a diversidade de situações existentes nas várias regiões da Comunidade Europeia, autorizando *os Estados Membros a adoptar, por razões meioambientais não económicas, medidas provisórias sujeitas a um procedimento comunitário de controle.*

Neste contexto, e nos últimos vinte e cinco anos, têm sido aprovados vários Programas de Acção que, apesar de não obrigatórios (como seriam se se tratasse de directivas aprovadas ou de regulamentos), adquirem uma importância fundamental para definir a direcção dos objectivos de protecção ambiental. O Primeiro Programa de Acção das Comunidades europeias sobre o Meio Ambiente, foi aprovado em 22 de Novembro de 1973, e fixou os objectivos, princípios⁵ e acções a realizar na luta contra a degradação da natureza, num horizonte temporal entre 1973 e 1976.

O Segundo Programa de Acção Ambiental, de 17 de Maio de 1977, reafirma-se para o período 1977 a 1981, as orientações contidas no Programa anterior, reforçando-se e alargando-se o conteúdo do princípio do poluidor-pagador.

O Terceiro Programa, aprovado por Resolução do Conselho de 7 de Fevereiro de 1983, cobre as medidas para os cinco anos seguintes (1982-1986) e segue na linha dos princípios anteriores, aperfeiçoando-os, e adaptando-os às novas dimensões políticas e geográficas da comunidade.

O Quarto Programa reflecte a aprovação do Acto Único Europeu, tendo sido aprovado em 19 de Outubro de 1987, para vigorar desde então até 1992. Possui uma visão mais alargada da temática ambiental, estabelecendo de forma explícita uma classificação dos instrumentos de actuação ambiental, dividindo-os em quatro categorias – impostos, encargos específicos, ajudas estatais e certificados de emissões poluentes admitidas.

O Quinto Programa de Acção em matéria de Meio Ambiente e Desenvolvimento Sustentável, em vigor até 2000, e aprovado em 1993, apresenta como maior novidade o acolhimento da qualificação do desenvolvimento que expressa a sua própria designação, acolhendo os conceitos do Relatório Brundtland⁶, adaptando-se à rápida e perigosa evolução verificada na degradação ambiental.

No âmbito deste Quinto Programa de Acção, foi criado, em 1994 um novo e importante grupo de diálogo com o objectivo de tornar as políticas e a legislação da União em matéria de ambiente mais próximas dos cidadãos. Trata-se do Fórum Consultivo Europeu em matéria de Ambiente e Desenvolvimento Sustentável, composto por 32 representantes de empresas, consumidores, sindicatos e organizações profissionais, grupos ambientais e autoridades regionais e locais. Além disso foram instituídos mais dois grupos de diálogo destinados a promover a colaboração entre os Estados e entre os diversos níveis da administração pública: a rede IMPEL, que reúne as autoridades dos Estados Membros responsáveis pela aplicação e o cumprimento da legislação da União em matéria de ambiente e o Grupo de Análise

⁵ Princípios de prevenção, de avaliação do impacto ambiental, de prossecução de uma exploração não demasiada dos recursos naturais, de melhoria dos graus de conhecimento científico e tecnológico, do poluidor-pagador, de não contaminação transfronteiriça, de respeito pelos interesses dos países em vias de desenvolvimento, de participação nas organizações internacionais competentes em matéria ambiental, de publicidade perante a opinião pública, de adaptação geográfica na acção concreta e de coordenação entre os programas dos Estados Membros e os da Comunidade.

⁶ Relatório elaborado pela Comissão Mundial sobre Meio Ambiente e Desenvolvimento, presidida pela Primeira Ministra da Noruega, Gro Harlem Brundtland, o qual faz uma inventariação e apreciação dos problemas existentes em sede do meio ambiente.

da Política Ambiental, composto por altos funcionários da Comissão e dos Estados Membros responsáveis pelo ambiente.

O Sexto Programa de Acção da Comunidade em matéria de Meio Ambiente para vigorar entre 2001 e 2010, subordinado ao tema “Ambiente 2010 : o nosso futuro, a nossa escolha”, fixa as grandes prioridades e objectivos da política ambiental comunitária para aquele período:

- melhorar a estratégia de cumprimento dos objectivos ambientais já definidos;
- atacar o problema das alterações climáticas, estabilizando as concentrações atmosféricas de gases com efeito estufa num nível que não provoque variações não naturais do clima da Terra;
- proteger a natureza e a biodiversidade, saúde
- garantir uma utilização sustentável dos recursos naturais e gestão dos resíduos.

Integradas em todos os citados programas surgiram várias directivas visando fixar limites às emissões para a atmosfera de determinadas substâncias contaminantes, com relevo para as resultantes de instalações e processos produtivos industriais. Sendo a indústria da energia a responsável pelas grandes emissões de dióxido de enxofre e óxidos de nitrogénio, as instituições comunitárias optaram por actuar nessa vertente, controlando e limitando a contaminação atmosférica daí resultante, tendo ultimamente estendido o controle aos seus efeitos na água e nos solos. Simultaneamente algumas decisões relativamente recentes (1993, 1998, 2000) estão a tentar levar a cabo uma política de substituição das energias procedentes de combustíveis fósseis (carvão, gás natural e petróleo) por outras fontes de energia renováveis (energia solar, energia eólica, energia hidráulica e biomassa). A Agência Europeia do meio Ambiente, através do Relatório sobre o Meio Ambiente na União Europeia do século XXI, assinala a par com a previsão de uma evolução preocupante do estado do meio ambiente na Europa devido aos dados macroeconómicos de curto prazo disponíveis, reconhece, porém, alguns sinais positivos em áreas como a qualidade das águas e do ar, fruto da adopção das medidas adoptadas com as iniciativas atrás referidas.

A intervenção através de instrumentos fiscais fez-se através da elaboração de duas propostas de directivas, cuja análise, posto que breve, será feita mais adiante neste trabalho.

À semelhança do que se verificou na Comunidade Europeia, também outras organizações internacionais, embora nascidas com outros objectivos, revelaram, a partir da década de setenta, preocupações de natureza ambiental. Cabe destacar, além das Nações Unidas, cujas iniciativas foram já referidas, o Conselho da Europa, com a definição dos princípios de luta contra a contaminação, elaborando para o efeito quatro Acordos – a Carta da Água, a Declaração de Princípios contra a Poluição do Ar, a Carta dos Solos e a Carta das Paisagens; e a organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico, através dum Comité para o Meio Ambiente, criado em 22 de Julho de 1970, e que integra quatro grupos sectoriais dedicados à gestão do ar, da água, ao estudo da presença não intencional de compostos químicos no meio ambiente e ao ambiente urbano. De entre os documentos apresentados por esta Organização assumem especial relevo o *Environmental taxes and Green Tax Reform* (Paris, 1997); *The Polluter-Pays Principle - OECD Analyses and Recommendations*, OCDE/GD (92)81. É no *Environmental taxes and Green Tax Reform* que, pela primeira vez se refere o princípio do poluidor-pagador, com o significado de que «quem contamina paga», o qual deve ser encarado numa tríplice perspectiva:

- função preventiva, que constitui o seu núcleo essencial, esperando-se, pois, que a sua adopção conduza a uma alteração nos comportamentos que causam danos ambientais;
- função de ressarcimento, que não obstante aparecer apenas carácter subsidiário ou acessório, não deve deixar de ser tida em consideração;
- função não permissiva, isto é, dele não se deve concluir que o pagamento do encargo possa ser entendido como autorização de poluir.

1.2.3 - A actuação dos países nórdicos em sede de criação de impostos ambientais.

Por serem as experiências pioneiras em matéria de preocupações ambientais e da utilização da via fiscal como instrumento da política ambiental, analisa-se de seguida a actuação nesse âmbito dos países nórdicos, Finlândia, Suécia, Dinamarca e Noruega

A Finlândia introduziu, em 1990, um imposto sobre o conteúdo de carbono dos carburantes e combustíveis (com excepção da gasolina e do *diesel*, uma vez que os recursos energéticos do transporte já estavam muito tributados).

A Suécia introduziu a fiscalidade ecológica com objectivos ambientais, aproveitando esta introdução para levar a cabo uma reforma mais ampla de todo o sistema fiscal, o que deu uma dimensão muito maior à medida. Em 1 de Janeiro de 1991 introduziu um imposto sobre o dióxido de carbono contido nos derivados de petróleo, no carvão, no gás líquido e na gasolina. Em Junho de 1992, e para não prejudicar a competitividade da indústria, o Parlamento decidiu reduzir a taxa nos recursos cujos destinatários fossem as indústrias de manufactura ou fabrico, elevando entretanto a taxa geral. Ainda em 1992 foi introduzido um imposto sobre a electricidade produzida, cuja taxa oscila conforme a respectiva origem, e que contempla isenções para as empresas de manufactura. Paralelamente, manteve-se o imposto sobre o conteúdo energético dos produtos, que já existia antes do imposto sobre o dióxido de carbono.

Adoptou-se ainda, integrado na reforma, um imposto sobre o conteúdo de enxofre dos recursos energéticos que contenham pelo menos 0,1% deste componente.

Na Dinamarca, introduziu-se em Maio de 1992, um imposto sobre o dióxido de carbono, unicamente para as economias domésticas e pequenas empresas, com o fim de reduzir o consumo dos produtos mais prejudiciais. Em Janeiro de 1993 o imposto foi estendido à totalidade do sector industrial. Incide sobre todos os combustíveis e carburantes fósseis, à excepção da gasolina e do gás natural e sobre a produção de electricidade. Em 1995 implementou-se a tributação do conteúdo de dióxido de enxofre em medida semelhante à tomada na Suécia, ampliando-se pois a protecção ambiental oferecida neste país.

Na Noruega, país não pertencente à EU, aprovou-se, em Janeiro de 1991, um tributo sobre a energia. A taxa não se calcula em relação com o conteúdo de carbono dos produtos mas sim em função da

quantidade energética. Existe também um imposto sobre o dióxido de enxofre , no qual se tem directamente em conta este composto.

2. Os instrumentos de protecção ambiental

Em matéria de intervenção ambiental é possível equacionar a utilização de vários instrumentos. Eles traduzem ou o reconhecimento de que deve ser o Estado a liderar a política ambiental através da aprovação de normas de cumprimento obrigatório (método directo) ou a recondução do papel do Estado a uma mera intervenção através de estímulos de carácter positivo ou negativo que tenham por objectivo modificar os comportamentos contaminantes (método indirecto). São instrumentos simultaneamente económicos e jurídicos, já que embora muitos radiquem no âmbito das ciências económicas, necessitam indubitavelmente de apoio legal, jurídico, para serem impostos aos agentes contaminadores. Os mais comumente apontados são os de seguida apresentados.

2.1 – A regulamentação directa das condutas

Trata-se de medidas administrativamente impostas onde se estabelecem dois tipos de fixações :

- a) a dos valores padrão de qualidade ambiental admitidos , resultando em consequência delimitados os limites permitidos às actividades contaminantes ou os máximos de emissões permitidas a cada uma das fontes contaminantes ou poluentes;
- b) a das características tecnológicas dos processos e equipamentos tecnológicos, dos produtos e da respectiva apresentação, de uso obrigatório, para combater (evitando , minorando ou eliminando) a degradação ambiental.

Os controles directos são o recurso ambiental tradicional e consistem, basicamente, como se disse, em fixar previamente o valor das emissões contaminantes permitidas e, em caso de incumprimento pelos agentes económicos, impor sanções aos incumpridores (multas ou perda da licença para o exercício da actividade).

A opção a) requer que se maneje uma grande quantidade de dados e se estabeleçam comprovações periódicas sobre o efectivo cumprimento dos objectivos traçados, incluindo ainda adequadas medidas de revisão, fiscalização e controle.

A opção b) requer igualmente adequadas prescrições normativas sobre processos produtivos – materiais a utilizar, indicações técnicas exigidas a determinados componentes fabricados ou incorporados no tráfego económico.

Em ambos os casos, as normas têm de ser precisas e oportunas, sob pena de tornarem a sua interpretação e aplicação prática complexas , e de a tomada de decisões não resultar atempada nem devidamente fundamentada. É essencial também que sejam complementadas por medidas repressivas que para serem eficientes devem ser elevadas.

Têm sido muito criticados. Os críticos apontam sobretudo o facto de que a evolução sentida nos tipos e níveis de poluição exige uma actualização quase constante, a qual exige a consignação de grandes recursos , além de que não respondem da melhor forma a políticas ambientais que hoje se pretendem mais preventivas do que curativas, a prevenção é mais importante do que a sanção. Sendo assim a regulação directa apresenta hoje maiores dificuldades de que no passado, ganhando pois maior protagonismo o recurso a outros instrumentos

Deve, todavia, dizer-se em seu favor que trazem à gestão ambiental algumas características que desaconselham a sua total erradicação – gozam normalmente de uma maior visibilidade e aceitação social, permitem a eliminação de grande parte das dificuldades nas tarefas de medição e controle da contaminação, e apresentam maior idoneidade para o controle de contaminantes muito perigosos que, inclusivamente, podem por esta via ser proibidos .

2.2 – Os certificados transmissíveis de autorização de emissões poluentes

Trata-se de um instrumento que faz apelo às leis do mercado (lei da oferta e lei da procura) aplicando-as à contaminação. Os certificados transmissíveis de autorização de emissões poluentes de mercado são informados num direito de propriedade configurado como direito de uso dos recursos em questão , possibilitando a negociação voluntária entre os agentes causadores da degradação e os poderes públicos

Com eles um qualquer Governo fixa os objectivos de qualidade ambiental e a quantidade de substâncias nocivas emitidas e compatíveis com aqueles objectivos. Estabelecida a quantidade total de poluição permitida, a mesma reparte-se por um determinado número de títulos – os certificados – cuja propriedade concederá , a quem seja titular deles, a faculdade de fazer emissões poluentes sobre o meio ambiente. Os títulos são emitidos e colocados em circulação , possibilitando a quem os possuir o direito a emitir substâncias nocivas na quantidade expressa nos mesmos.

Os agentes compram esses títulos e o Governo vende-os, podendo diminuir ou aumentar o seu número de acordo com os respectivos objectivos ambientais em cada momento.

Os agentes privados ganham então a possibilidade de organizar um autêntico mercado de compra e venda de quotas de contaminação, por meio da compra e venda ou troca dos respectivos títulos.

Como se trata de títulos transmissíveis, aparecerão no mercado, em cada momento, agentes interessados na sua aquisição (as novas indústrias poluentes ou as que estando já em actividade pretendam aumentar a sua produção e conseqüentemente o nível de emissões poluentes) e agentes interessados na sua venda (empresas que possuem um excesso de certificados porque cessaram a actividade, porque diminuíram o seu nível de produção, ou porque introduziram aperfeiçoamentos tecnológicos que lhe permitiram reduzir as emissões).

Constituindo indubitavelmente um incentivo para a utilização de tecnologias limpas, e dotados de flexibilidade para uma actualização quase contínua dos objectivos ambientais, apresentam todavia como inconvenientes os seguintes:

- distribuição inicial – se gratuita, é penalizadora das empresas que à data tenham já investido em equipamentos e processos ecologicamente melhores; se onerosa, é geradora de dificuldades financeiras para agentes com menor liquidez e rentabilidade;
- concorrência entre os economicamente mais fortes, que podem comprar muitos títulos e portanto poluir muito, e os economicamente mais débeis que não tenham possibilidades financeiras para adquirir os títulos, tendo também dificuldade financeira para investimentos tecnológicos mais limpos;
- dificuldade de conformar os certificados com os vários tipos de emissões poluentes, da diferente intensidade da contaminação, da sua adequação aos diversos locais em que as emissões podem ser produzidas, i.e., difícil adequação da autorização ao dano que se tolera ou não tolera causar;
- distorções no mercado destes títulos em caso de situações de monopólio ou oligopólio;
- fiscalização das emissões produzidas por cada agente com as quantidades que lhe resultam permitidas com base nos certificados que em cada momento possui.

2.3 – Os subsídios e outras ajudas de carácter financeiro ao comportamento ecológico.

Os subsídios ou incentivos de natureza financeira para a redução das contaminações, podem ser estabelecidos tanto para serem canalizados para os causadores como para as vítimas das emissões poluentes. As mais frequentes são, obviamente, as primeiras.

As ajudas financeiras aos poluidores (subsídios ou ajudas directas e créditos com juro bonificado, entre outras) poderão gerar efeitos adversos. O Estado concede-as para financiar a aquisição de equipamentos ou para financiar o desenvolvimento de novos processos produtivos destinados, uns e outros, a que se produza uma contaminação situada abaixo de um nível predefinido, podendo o montante total da subvenção variar em razão da redução do volume das emissões.

Só que isto corresponde a fazer suportar os custos com as ajudas e o seu controle à generalidade dos cidadãos contribuintes, uma vez que são estes que contribuem para o financiamento dos custos por elas gerados. Por outro lado, estudos económicos diversos demonstram serem incertos os efeitos destas medidas sobre os níveis de poluição e sobre os respectivos danos, bases indispensáveis do seu cálculo, além de que, como as ajudas não cobrem a totalidade do valor dos investimentos necessários, o método pode ser discriminatório a favor das empresas que tenham capacidade financeira para operar a reconversão dos seus equipamentos ou processos de fabrico, contra as que não tenham essa capacidade financeira.

Pode concluir-se então, que as ajudas financeiras, embora possam ser utilizadas com sucesso em situações pontuais (reconversão dos equipamentos, reconversão das instalações, p.e.), não são um instrumento adequado no comum das situações, mostrando-se ainda incompatíveis com o princípio do poluidor-pagador.

2.4 - Sistemas de consignação e depósito de embalagens e outros resíduos.

O sistema de consignação e depósito de embalagens e outros resíduos consiste em fazer pagar aos consumidores uma quantia, para além do preço, na compra de determinados produtos, a título de embalagem, a qual contém ou foi fabricada com substâncias contaminantes.

Quando o consumidor devolve a embalagem ao vendedor ou a deposita em locais autorizados para o efeito ou destinados à respectiva reciclagem ou reutilização, restitui-se-lhe a sobrecarga por ele paga. Paralelamente, e de acordo com este modelo, na Alemanha, responsabilizam-se as empresas pelo controle das suas embalagens enquanto que em França são estabelecidos acordos entre as empresas e as autoridades locais que asseguram a recolha e o tratamento selectivo das embalagens, que, em troca, recebem uma compensação pelos custos ocasionados pelo processo de selecção e tratamento.

As vantagens do sistema são inúmeras na protecção do meio ambiente, particularmente para o controlo de produtos contaminantes susceptíveis de serem armazenados – embalagens de vidro, latas de alumínio, pilhas com alto teor de chumbo e mercúrio, pneus, baterias, plásticos, etc. Para além disso promovem o incentivo à reciclagem e reutilização, além de que contribuem significativamente para a sensibilização e educação ambiental dos cidadãos.

Todavia, não gozam, sobretudo quando utilizados de acordo com o modelo alemão, da simpatia das empresas pelos custos de armazenamento e custos administrativos que geram. Este inconvenientes resultam porém muito diminuídos ou mesmo eliminados, quando, seguindo a opção francesa, a tarefa de recolha e tratamento couber às autoridades públicas.

De realçar que existe, aprovada em 1994, uma directiva comunitária sobre embalagens que pretendia a harmonização do tratamento desses produtos e um efeito ambiental positivo com o objectivo, para ano de 2001 (já passado) de conseguir um coeficiente de reciclagem dos resíduos provenientes de recipientes de acondicionamento e embalagens entre 50 a 65%.

2.5 – O sistema de ecoetiquetas.

As ecoetiquetas são utilizadas reconhecendo a utilidade da informação e da educação no comportamento dos indivíduos, que assim melhor compreenderão a importância da acção correcta do ponto de vista ambiental, ficando pois mais sensibilizados para adoptar medidas e comportamentos destinados à defesa do meio ambiente. Através delas mostra-se ao público em geral que um determinado produto ou empresa respeitam as indicações legislativas ambientais.

Através das ecoetiquetas, utilizadas como informação ecológica, possibilita-se também aos sectores produtivos que satisfaçam as condições exigidas e os utilizem um bom argumento comercial, orientando assim as decisões de consumo a tomar pelos cidadãos. Sempre que o Estado, ao garantir a comprovação da conduta ecológica através da vinheta, a qual funciona, em definitivo, como um factor de fomento selectivo, se faça remunerar por essa actividade de garante através duma determinada contraprestação

por parte dos empresários, resultará que estamos também perante um instrumento económico-financeiro com fins de protecção ambiental, embora de alcance modesto.

2.6 – As medidas de natureza fiscal

Na temática dos instrumentos de intervenção ambiental tem vindo a ser reforçada a ideia de que, de entre todos, os instrumentos fiscais poderão revelar-se a melhor opção, quer no combate à deterioração ambiental quer numa política de prevenção de maiores danos, preservando aquilo que habitualmente se designa por *continuum naturale*.

As taxas, embora pareçam, numa primeira análise, apresentar-se como o instrumento tributário que potencialmente mais prossegue as directivas impostas pelo princípio do poluidor-pagador, são objecto duma crítica relacionada com o seu fundamento teleológico, por se poder entender que através o pagamento da taxa o pagador adquiria o direito a poluir.

O recurso a impostos comporta quer a criação de impostos qualificados expressamente de ambientais, criados com esta finalidade específica, quer a reforma dos impostos já existentes, por forma a que neles sejam introduzidas preocupações ambientais. Para este efeito podem utilizar-se um conjunto variado de medidas, desde a concessão de deduções ao rendimento ou à colecta do imposto, incentivos fiscais ao investimento, regime especial de amortização de bens do activo imobilizado, diferenciação de taxas, etc.

Importa é saber as vantagens e inconvenientes de uma e de outra das opções, se o legislador deve optar pelo recurso à criação de um novo tipo de impostos, os impostos ambientais, ou antes reestruturar os impostos já existentes, fazendo neles integrar as preocupações ambientais.

A segunda solução, e da qual existem algumas concretizações em Portugal, parece, à primeira vista, mais simples e eventualmente administrativamente menos custosa, porquanto se trata apenas de alterar determinados aspectos da disciplina de impostos já existentes, aproveitando-se toda a experiência já alcançada na sua gestão, e aproveitando as estruturas já montadas e em vigor, para o seu lançamento, liquidação, fiscalização e cobrança. Haverá sempre, todavia, um aumento da complexidade do sistema, resultante da integração das preocupações ambientais, a significar aumento de custos (nomeadamente ao nível dos encargos de funcionamento da Administração Fiscal), dependendo a sua medida do grau de complexidade da estrutura fiscal prévia e subsequente à sua adaptação.

Nesta mesma hipótese haveria ainda que escolher quais os impostos já existentes que se revelam mais aptos a recolher a integração das preocupações ambientais. Impostos sobre o rendimento ou impostos sobre o consumo?

Na utilização dum imposto sobre o rendimento, a actuação processar-se-ia através de medidas consubstanciadas em estímulos aos agentes para investirem em equipamentos de energias alternativas, através da permissão para a dedutibilidade das despesas com tais investimentos, da redução dos prazos de amortização do equipamento, etc.. Para este efeito mostra-se necessário escolher adequadamente os

tipos de equipamento que devem e não devem ser aceites, havendo, obviamente que privilegiar os melhores. Paralelamente deverão equacionar-se os custos administrativos da respectiva fiscalização e controlo, não esquecer que as medidas se poderão revelar como discriminatórias negativamente das empresas com menor capacidade financeira para investir.

E quanto aos impostos sobre o consumo, será adequado que neles se introduzam preocupações ambientais?

No IVA, imposto geral sobre o consumo, o facto de ele ter como contribuinte efectivo o consumidor final parece reduzir a sua aptidão para ser utilizado neste âmbito. Há que não esquecer que a sua mecânica e funcionamento determinam que toda a carga suportada a montante seja transferida para a frente, não havendo, pois, qualquer custo para actividades ou situações poluentes. A actuação só será relevante em relação a bens e serviços, caso em que se faz o consumidor suportar a totalidade do custo. Fora deste contexto viola-se o princípio do poluidor-pagador – o tributo destinado a onerar a contaminação gerada a montante acabaria por ser pago na totalidade a jusante pelo destinatário do bem produzido, destinatário esse que não foi definido como agente contaminador.

Por outro lado, e em termos de competitividade internacional, o IVA teria bom comportamento, já que os ajustamentos fronteiriços ou a disciplina do comércio intracomunitário permitem desonerar a carga tributária dos bens destinados ao exterior.

Os outros impostos sobre o consumo são os impostos especiais sobre o consumo (IECs). O recurso a estes poderia assegurar um impacto mais directo sobre as escolhas dos agentes económicos situados a montante na cadeia produtiva, devido à alteração que o tributo desencadeia nos preços relativos na indústria. Um imposto deste tipo poderia ser cobrado quer ao sujeito passivo responsável pela degradação ambiental quer a outro que ofereça maiores garantias de pagamento, autorizando-se em seguida a sua repercussão sobre o verdadeiro lesante, podendo ainda o imposto ser conformado ou como um imposto sobre o consumo industrial ou como um imposto sobre o consumo final. Por outro lado nestes impostos o custo administrativo da respectiva gestão afigura-se menor.

Passando agora aos impostos ambientais, a ideia da sua criação foi, ao que parece pela primeira vez, expressa por Pigou no seu livro *Economics of Welfare*. O imposto incidiria sobre cada unidade de emissão contaminante, pretendendo-se com o imposto nivelar o custo marginal externo para cada nível de produção, ou seja, o seu objectivo seria o de igualar o custo marginal privado ao custo marginal social, com a conseqüente internalização dos custos meioambientais (externalidades negativas). Este imposto exige, contudo, o conhecimento da elasticidade da procura, o conhecimento de eventuais bens substitutos e cujas produções gerem níveis distintos de contaminação e sobretudo o conhecimento da influência real da produção nas emissões e em consequência no estado do meio ambiente, num contexto temporal, espacial e institucional determinado.

Um imposto deste tipo, em que se faz incidir directamente sobre as emissões e/ou contaminação produzidas uma taxa de imposto por unidade de substância contaminante emitida no processo de produção, distribuição ou consumo, gerará um custo para a empresa, cujo montante é dado pela soma do custo associado ao emprego de tecnologia (e/ou de outros factores de produção) destinados a reduzir as emissões, quando seja o caso, mais os pagamentos de imposto que estejam associados às emissões efectivamente produzidas.

Pode dizer-se que um imposto deste tipo, tributando directamente a contaminação produzida, teria consequências similares a impostos sobre a actividade económica contaminante – aumento dos custos de produção, e conseqüente aumento do preço do produto. Apresenta a grande vantagem de incentivar os produtores à utilização de tecnologias menos contaminantes, mas apresenta sérios problemas de operacionalidade – medição e controle das emissões, determinação do dano efectivamente causado por elas e em consequência o nível adequado da tributação para que seja atingido um nível eficiente de qualidade ambiental.

Respeitando em sede fiscal o princípio do poluidor-pagador, tal deverá significar a existência de uma tributação sobre os sujeitos que produzem danos ambientais, tributação essa que incentive a busca de materiais e tecnologias mais limpas, ficando proibidas, em regra, actuações que apenas se materializem em ajudas estatais, as quais, como já se disse fariam distribuir esse custo sobre todos os cidadãos e não apenas sobre os poluidores.

Por outro lado, não deve esquecer-se que a criação de impostos ambientais só constituirá uma boa opção se tiver como resultado primeiro a alteração dos comportamentos danosos do equilíbrio ambiental (objectivo mediato), não deixando, entretanto, de ser também um meio de obter receitas que possibilitem ao Estado neste âmbito reparar danos gerados ou investir na prevenção, implementação ou desenvolvimento de soluções destinadas a melhorar a qualidade ambiental (objectivo imediato).

Têm sido feitas algumas experiências, das quais assumem modelos mais conseguidos as concretizadas nos países escandinavos, como acima se referiu, mas pode dizer-se que não são ainda frequentes os impostos deste tipo - impostos ecológicos, impostos ambientais ou eco-impostos.

E o problema que podemos colocar é o seguinte: se por um lado se constata que hoje tão sentidas as preocupações ambientais e a necessidade de dar resposta ao problema de preservação e restauro do meio ambiente e, por outro, se aceita que estes impostos se apresentam como um instrumento adequado para a prossecução desse objectivo, quais são as razões que justificam a não utilização destes no combate àquelas?

Se já há muito tempo se consolidou a ideia de que os impostos constituem o meio indispensável para o Estado realizar os seus fins, fins esses em que agora se incluem os de protecção e preservação ambiental, devendo ser vistos pelos cidadãos como contribuições para a satisfação das necessidades sentidas pela sociedade como um todo, necessidades estas onde também se inclui a relativa a um ambiente ecologicamente equilibrado e saudável, ao mesmo tempo que se encontra assegurado o princípio da auto-representação para efeitos de legitimação dessa tributação, que impede o recurso aos instrumentos fiscais do tipo descrito?

Em primeiro lugar, certamente devido ao facto de que tributar continua a ser politicamente custoso, tanto mais quanto é certo que as fontes de capacidade económica dos cidadãos se encontram já quase perto da saturação em termos de tributação.

Sendo assim, e sendo certo que em todos os países se encontra em vigor um determinado sistema fiscal, a melhor solução afigura-se ser a da sua reformulação, conjugando, se caso disso, a inserção nos impostos já existentes elementos de índole de protecção ou não deterioração ambiental, com a criação

de novos impostos acompanhados de diminuição dos já existentes e não aptos para o efeito, garantindo, em termos finais, um não aumento da carga fiscal global?

As razões mais fortes para a não implementação dos impostos ambientais parecem estar, sobretudo, na resistência e pressão dos grupos económicos (com a conseqüente influência nas decisões políticas) e nos problemas de estruturação do imposto que concretamente deva ser desenhado de forma a respeitar os princípios constitucionais exigidos em matéria fiscal e, simultaneamente, dar resposta às finalidades que se pretendem com o imposto, com destaque para o princípio aceite como informador e que é o princípio de que «quem contamina paga» ou o princípio do poluidor-pagador.

2.7 – Conclusão

Como quer que seja, e tendo em conta toda a panóplia de instrumentos passíveis de serem utilizados na função de preservação do meio ambiente, e dos quais analisamos talvez os mais tratados na doutrina, parece poder concluir-se que nenhum deles se apresenta, por si só, como absolutamente recomendado, nem absolutamente contraindicado.

Penso que, excepção feita aos certificados de emissões poluentes, cuja mecânica e funcionamento me parecem gerar mais inconvenientes do que vantagens, não há nesta matéria óptimos, já que todos eles apresentam vantagens e inconvenientes. Talvez o ideal, o bom já que o óptimo não é possível, seja uma solução ecléctica, um sistema misto que contenha instrumentos variados, desde a regulamentação directa aos restantes económico-financeiros, passando pelas ecoetiquetas com a sua função de educação e aumento de sensibilização para o problema ambiental, instrumentos esses combinados com a utilização da fiscalidade ambiental.

Desta forma penso que resultaria aumentado o poder negocial para a aceitação das medidas, e a sua eficácia, dotando a actuação pública e privada no campo da gestão ambiental de uma maior flexibilidade, que permita em cada momento e para cada situação escolher e utilizar de entre eles os que se revelem como mais aptos para obter os resultados previamente definidos.

3. Os impostos ambientais

3.1 – Conceito

Não existe uma definição unanimemente aceite de impostos ambientais⁷. Embora a qualificação mais utilizada seja aquela que se baseia na finalidade que preside à sua criação, há também quem prefira a utilização, para esse efeito, de outros critérios como sejam a base tributável ou o facto gerador do imposto⁸.

⁷ Como reconhece a OCDE em *Environmental Taxes and Green Tax Reform, Paris 1997*.

⁸ No *Eurostrat* a definição é baseada na base tributável e não na finalidade do tributo, considerando como eco-imposto, aquele cuja base tributável é uma unidade física de um determinado elemento relativamente ao qual se provou que tinha um carácter especialmente gerador de danos para o ambiente quando usado ou libertado.

Sendo certo, porém, que classificações centradas quer na base tributável quer no facto gerador podem levantar dúvidas⁹, aceitar-se-á como mais adequada a que faz realçar no tributo a finalidade que lhe preside. Ou seja, considerar-se-á como imposto ambiental, todo o tributo que seja aplicado a bens que provocam dano ambiental, dano esse que pode ocorrer logo no momento da sua produção, ou então no do seu consumo ou destruição ou a actividades que gerem impactos ambientais negativos, com o objectivo primeiro de modificar o preço relativo daqueles ou os custos associados a estas, mas sem abdicar também de obter receita para financiar programas de protecção ou recuperação do equilíbrio ambiental.

Estas duas finalidades, ambas elas imprescindíveis como instrumento de política ambiental, têm conduzido à distinção utilizada na doutrina entre impostos ambientais em sentido próprio e impostos ambientais em sentido impróprio. Os primeiros, visam directamente promover a alteração do comportamento dos sujeitos que provocam o dano ambiental, incentivando-os a tomar, por si próprios, as medidas necessárias para reduzir esses danos, escolhendo as vias alternativas de actuação¹⁰. Os segundos, apresentam, como objectivo primeiro, a obtenção de receitas (como aliás acontece com qualquer imposto), só que neste caso a obtenção das receitas destinar-se-á a ser aplicada em projectos de defesa ecológica¹¹.

Numa perspectiva economicista, o objectivo dum imposto ambiental é atribuir um preço àquilo que anteriormente o não tinha. Sendo produzidas externalidades negativas¹², porque geradoras de poluição, em valor superior ao desejável, tal significa a final, numa economia de mercado e numa perspectiva macroeconómica, que o preço das emissões poluentes é demasiado baixo. O imposto ambiental pretende aumentar o preço do recurso ambiental ou então actuar sobre os agentes poluentes por uma das seguintes vias: tributação do *input* contaminante; tributação do *output* contaminante; tributação das emissões poluentes.

⁹ Podem existir imposto que, embora incidindo sobre realidades geradores de danos ambientais, tenha outros objectivos diferentes dos ambientais. Por outro lado, uma qualificação unicamente baseada no facto gerador pode levar a não considerar como imposto ambiental um tributo que incida sobre actos que não se apresentam de forma directa como actos de degradação ambiental, mas que o são de forma indirecta ou mediata, como seria o caso, entre outros da tributação da aquisição de combustíveis ou de sacos de plástico.

¹⁰ Existem autores que negam que seja possível definir positivamente os impostos com referência aos fins que visam, entendendo pois que não é possível dar uma noção teleológica e material de imposto que apenas deve ser definido em termos formais. Em Portugal apresentam-se, porém, como constitucionalmente reconhecidas as funções extrafiscais dos impostos (artº 103º e 104º da CRP; artº 4º da Lei Geral Tributária).

O artº 103º n.º 1 da CRP, estabelece que «o sistema fiscal visa a satisfação das necessidades financeiras do Estado e outras entidades públicas e uma repartição justa dos rendimentos e da riqueza» e o art.º 4º n.º 3 da LGT determina que «a tributação não discrimina qualquer profissão ou actividade nem prejudica a prática de actos legítimos de carácter pessoal, sem prejuízo dos agravamentos ou benefícios excepcionais determinados por finalidades económicas, sociais, ambientais, ou outras.».

¹¹ Como é o caso, por exemplo, do tributo já pensado em sede da Comissão Europeia, para incidir sobre o custo total dos pacotes turísticos, como forma de obter receitas a aplicar na preservação e recuperação do equilíbrio ecológico em zonas turística (sendo, aliás, a região mediterrânica sido considerada como uma das três zonas prioritárias de acção).

¹² Iniciou-se com Pigou a tese da internalização (através de custos acrescidos) das externalidades negativas produzidas (os danos ambientais).

Numa perspectiva de realização de justiça, pode dizer-se que o tributo faz distribuir o encargo de forma a que os poluidores não imponham a todos os demais membros da sociedade, os custos ambientais que eles próprios geram. De outro modo poder-se-ia dizer que um bem cujas externalidades negativas fossem pagas por todos e não apenas por quem as gerou, estaria em situação idêntica à de um bem subsidiado, ficando o produtor em condições de o poder oferecer no mercado a um preço mais baixo que o de outros bens que não tivessem idêntico tratamento. Para além disso este menor preço traduzir-se-ia numa maior procura, significando a maior procura uma maior produção, a qual geraria consequentemente uma poluição mais aumentada. Fazendo recair sobre os agentes poluidores o tributo garante-se, uma maior igualdade, contribui-se para um melhor funcionamento dos mercados e melhora-se a concorrência entre as empresas, entre aquelas que suportaram custos acrescidos para implementarem sistemas adequados de depuração das suas emissões poluentes e as outras que, nada tendo feito, pagarão o imposto como instrumento, em certa medida compensador.

3.2 – Especificidades

De tudo o que foi dito, há-de concluir-se que verdadeiros impostos ambientais são aqueles cuja finalidade primeira ou principal é a da preservação do equilíbrio ambiental, ficando relegada para segundo plano, embora obviamente nunca afastada, a respectiva arrecadação de receita. Em termos de política ambiental, e incidindo, como se disse, sobre bens ou comportamentos aos quais está associado um custo externo e por vezes uma procura inelástica, estes impostos:

- possibilitam ao Estado financiar-se de modo menos distorsivo para a economia, permitindo a constituição de fundos ecológicos destinados a financiar a recuperação do equilíbrio ambiental e a eventual indemnização das vítimas da poluição;
- actuam sobre o comportamento dos poluidores, promovendo a sua alteração para moldes compatíveis com o ambiente, constituindo também alertas aos agentes económicos para a evolução tecnológica e para o aproveitamento que a sociedade pretende que esta tenha na temática em análise.

São, ao mesmo tempo, instrumentos da actividade administrativa do Estado (que pretende evitar ou pelo menos obstaculizar determinadas condutas ou situações, sem o recurso a medidas de coacção) e verdadeiros impostos, sujeitos ao regime comum, mas servindo, simultaneamente, para a obtenção de receitas, ou seja, fazendo chegar aos cofres públicos recursos originários do sector privado, recursos esses que serão utilizados ao serviço de fins de política económica e social em que se encontra incluída a política ambiental.

A extrafiscalidade aparece pois utilizada como instrumento na funcionalização da actividade financeira ou seja como ferramenta intervencionista do Estado.

Há contudo que defender que, atentas as finalidades que hoje se pedem aos impostos, para além da obtenção de receita, pode dizer-se, em última análise, que não há tributos puramente fiscais nem tributos puramente extrafiscais. Os primeiros destinam-se sobretudo à arrecadação de receitas mas sempre implicam outras consequências; os segundos destinam-se primordialmente a produzir consequências

não fiscais mas sempre materializarão a obtenção dum montante de receita por menor que ele seja. O que pode haver são apenas variações entre esses dois limites, sendo em qualquer caso muito difícil de estabelecer a fronteira entre uns e outros. Neste contexto o correcto seria qualificar estes impostos não como impostos extrafiscais mas sim como impostos ou tributos com funções não fiscais ou extrafiscais.

A temática dos impostos extrafiscais não é nova. Desde há muito que se vem constatando que, paralelamente com a sua função pioneira que é a da arrecadação de receita, os impostos têm vindo a ser chamados a dar resposta a outros objectivos, Com eles se tem pretendido operar a redistribuição dos rendimentos e da riqueza, o incentivo do emprego, o fomento da internacionalização das economias, a realização da integração comunitária, e agora também, embora de forma ainda incipiente mas com elevadas potencialidades, a protecção do meio ambiente. O que é certo é que, com o Estado intervencionista já não faz muito sentido, como regra, a noção de imposto neutral, devendo antes considerar-se que o imposto deva ser chamado a cooperar nos fins das políticas económica e social, apenas com um limite – o de que não se caia num excesso de discricionaridade que conduza ao dirigismo tributário.

Não pode de facto ser neutral um imposto, como o imposto ambiental, cuja finalidade é exactamente incentivar os agentes económicos contaminadores a modificarem as suas condutas, a menos que, como referem alguns autores, a neutralidade deva ser vista, neste contexto, como a correcção de uma falha do mercado, possibilitando estes impostos a busca da eficiência social, e permitindo, em complemento, a obtenção de recursos para que o sector público cumpra com a sua função de protecção ambiental.

Mas outras discussões se suscitam a propósito desta figura tributária. E as mais relevantes abarcam três aspectos – a fronteira do imposto com a de sanção imposta ao agente contaminador, o respeito do imposto pelo princípio constitucional da capacidade económica ou capacidade contributiva e os contornos que nele assume princípio, também constitucionalmente exigido, da igualdade.

Pelo menos em sede de discussão teórica, pode efectivamente suscitar-se a dúvida de saber se estamos perante um imposto ou uma sanção uma vez que de acordo com o princípio do poluidor-pagador se pretende, efectivamente, fazer recair o encargo sobre quem polui. A conclusão, porém, não pode deixar de ser a de que os impostos ambientais não têm carácter sancionatório, uma vez que são pensados para situações lícitas (muitas vezes até essenciais ou pelo menos necessárias à sociedade), visando, mais do que a eliminação de um determinado comportamento, a sua modificação, no sentido de minorar as consequências indesejáveis que ele provoca. Ou seja, sempre se deverá entender que o princípio do poluidor-pagador tem um carácter essencialmente preventivo e não sancionatório. Enquanto que numa sanção o Estado exerce a sua função de autoridade-polícia, nos impostos ambientais o Estado apresenta-se numa função de defensor dos direitos fundamentais dos cidadãos nos termos constitucionais já referidos.

Deve ainda referir-se que, enquanto que na sanção a reacção punitiva envolve a eliminação total do benefício auferido com a infracção, nos tributos ambientais apenas será captada uma parte do benefício obtido, sob pena de estarmos perante um imposto confiscatório, inconstitucionalmente proibido.

Outro problema, como se disse, é o do comportamento do imposto face ao imperativo constitucional da capacidade económica em matéria fiscal (fundamentação do dever de contribuir).

O tributo ambiental tem, como é óbvio, natureza claramente tributaria, e como tal isso supõe que nele existe uma materialização do dever de contribuir. Todavia, este dever não está orientado para a satisfação das necessidades públicas em geral, mas sim para necessidades públicas específicas que são a defesa do ambiente. Ora, sendo assim, o tributo ambiental deve ser conformado com base na ideia de justiça que inspira esse dever de contribuir.

Todavia, sendo certo que a justiça tributaria não se identifica exclusivamente com o princípio da capacidade económica, o problema é o de saber se este princípio deve neste âmbito ser encarado de forma autónoma com a importância que tradicionalmente lhe tem sido dada ou antes o mesmo deve relativizar-se e respeitar a necessidade de ser coordenado com o resto dos princípios constitucionais que conformam a ideia de justiça subjacente¹³ ao dever de contribuir, e sobretudo com o princípio da igualdade.

Não pode esquecer-se que os impostos ambientais obedecem à intenção de tornar realidade tanto o dever de contribuir como o mandato ambiental de repartir os encargos públicos entre os cidadãos. Os objectivos são dois:

- obter recursos monetários para restaurar o meio ambiente;
- modificar os comportamentos económicos da sociedade contrários ao meio,

devendo o tributo articular-se com o princípio de que «quem contamina paga». Subordinar o tributo apenas ao princípio da capacidade económica significaria renunciar ao poder desincentivador dos tributos ambientais, tão necessário nos dias que correm.

Alguma doutrina e jurisprudência tem-se manifestado no sentido de que, sobretudo em sede de impostos extrafiscais, o princípio da capacidade económica não constitui o critério de justiça exclusivo e excluyente para prefigurar o pressuposto do imposto. Atender apenas à capacidade económica faria desvirtuar a caracterização do imposto como tributo ambiental. Subjugá-lo àquele princípio significaria que o imposto se relacionaria apenas com a obtenção de rendimento, com a propriedade de um património, ou com a realização de consumo, sem qualquer outra relação com a degradação do meio, e fazendo com que ele perdesse toda a sua função incentivadora da qualidade do meio ambiente.

¹³ Em definitivo o tributo ambiental inspira-se basicamente numa ideia de justiça comutativa – é justo que aqueles que com os seus comportamentos, de carácter económico ou realizados a partir de elementos patrimoniais, afastam a sociedade dos seus objectivos constitucionais, sejam chamados a coadjuvar economicamente no sentido de que eles sejam alcançados, financiando a sua prossecução ou desincentivando, a sua realização. Em nenhum caso o pagamento do tributo ambiental dá lugar a uma redistribuição solidária, i.e., o sacrificio dos interesses dos mais favorecidos frente aos mais desamparados. Há que não esquecer que o princípio da capacidade económica se projecta nestes tributos apenas como mínimo lógico exigível e que o princípio da progressividade não está presente na sua configuração.(porquê?)

A subordinação do tributo ambiental ao princípio «quem contamina paga» supõe a renúncia a um critério de justiça redistributiva e o acolhimento de um princípio de justiça comutativa na hora de contribuir para os gastos públicos.

Neste contexto haveria de dar ao princípio da capacidade contributiva um alcance mais vasto - entender que, se com o tributo ambiental se actua sobre o desenvolvimento económico, actuando como meio de pressão sobre ele, aí deve ser encontrada a fundamentação económica a considerar como substrato da tributação, tornando assim o tributo constitucional porque respeitador ainda do princípio da capacidade económica.

Optando o legislador por desenhar o imposto tendo em atenção considerações extrafiscais, isso não deve significar que o facto tributário, do qual se faz depender o nascimento da obrigação tributária, não se articule com manifestações objectivas de força económica que revelem aptidão subjectiva para contribuir para a satisfação das despesas públicas. Só que essa capacidade económica, não pode ser entendida como esgotando o conteúdo do princípio. É que nem toda a força económica é susceptível de ser tributada, devendo ser excluída a parte da riqueza que se destine às necessidades vitais do sujeito passivo e membros do agregado familiar (mínimo vital), ao mesmo tempo que se exige que o tributo não possa esgotar a riqueza tributável sobre a qual incide (princípio de não confiscatoriedade). Em matéria de capacidade económica deve concluir-se que o princípio constitui, nos impostos ambientais, um mínimo lógico exigível do dever de contribuir (a manifestar-se no desenho do pressuposto de facto, na estrutura do tributo e na quantificação da obrigação), com negação de que o tributo recaia sobre situações em que o sujeito passivo esteja privado de força económica para responder ao respectivo pagamento.

Acresce que a capacidade económica de que aqui tratamos tem de ser vista numa dupla perspectiva - a força económica objectiva, e a aptidão subjectiva do obrigado tributário. Não basta que o tributo recaia sobre manifestações objectivas de força económica, é necessário que ele incida sobre cada um dos contribuintes de acordo com a sua capacidade económica¹⁴. O princípio da capacidade económica como qualidade subjectiva do obrigado tributário significa que a materialização do dever de contribuir exige:

- a conexão entre tributação e força económica nos tributos individualmente considerados;
- a necessidade de que também o conjunto do sistema tributário imponha a contribuição para o financiamento dos gastos públicos de acordo com a capacidade económica do obrigado tributário¹⁵.

¹⁴ Este princípio deve ser visto como informador de cada um dos tributos mas também do sistema fiscal como um todo. Há que não esquecer que o tributo pode recair sobre manifestações objectivas de riqueza mas o número de tributos que incida sobre esta mesma manifestação de riqueza de que é titular o contribuinte pode ser tal que acabe por esgotar por completo a riqueza tributável existente. O princípio tem de ser salvaguardado porque desempenha uma função garantística do cidadão em não ser obrigado a contribuir para o financiamento dos gastos públicos para além das suas possibilidades económicas.

¹⁵ Devendo o princípio da capacidade económica deve ser visto para o todo do sistema fiscal, para a carga fiscal global do obrigado tributário, o problema é que parece já não existirem manifestações de riqueza original que não se sejam matérias colectáveis dum qualquer imposto, sendo certo que a pressão fiscal não pode ser aumentada indefinidamente, e que qualquer sistema fiscal só admite como nível de contribuição aquele que corresponda à capacidade económica de cada sujeito passivo.

O estabelecimento de novos tributos – os ambientais – pode tornar vulnerável o princípio da capacidade contributiva ao supor um aumento da pressão fiscal que incide sobre a mesma matéria tributável. Os tributos ambientais devem respeitar o princípio da capacidade económica como qualidade objectiva do pressuposto de facto, mas a questão que se suscita é, se também devem respeitar esse princípio entendido como qualidade subjectiva do obrigado tributário. É que optando-se pela a criação de tributos ambientais, quer estaduais quer locais, há sempre que ter em atenção o respeito pelo princípio da capacidade económica na sua vertente de qualidade subjectiva, sob pena de tornar o sistema fiscal injusto, afastado da contribuição justa de todos para o financiamento das despesas públicas.

Não deve esquecer-se também que os tributos ambientais não são redistributivos – a contribuição para os encargos públicos por parte dos contaminadores realiza-se em consequência da degradação ambiental produzida por estes, a qual motiva, em determinados casos, a intervenção administrativa para restaurar os custos provocados, mesmo que não se produza nenhum tipo de conexão no pressuposto de facto do tributo entre a intervenção administrativa e o nascimento do tributo.

Penso que de tudo isto pode concluir-se que, não obstante a sua finalidade predominantemente extrafiscal, os tributos ambientais respeitam a configuração constitucional do dever de contribuir. A protecção do meio ambiente (actividade que beneficia o interesse geral) gera um gasto público para o qual devem contribuir mais intensamente aqueles que mais participam na deterioração. Produz-se por via tributária essa cooperação para fins de interesse colectivo que constitui, aliás, a essência do princípio da solidariedade, fundamento comum do dever de contribuir e da protecção ambiental. O dever de contribuir, visto como manifestação do princípio da solidariedade, significa nestes tributos ambientais que se consegue, por via tributária, uma cooperação entre os vários agentes económicos ou entre os vários cidadãos, destinada ao interesse colectivo, solidariedade essa que implica um sacrifício dos interesses dos mais favorecidos frente aos mais desamparados, que é a essência do princípio da solidariedade.

Para além disso, a deterioração do meio ambiente como consequência de actividades produtivas supõe um índice potencial de capacidade económica (quanto mais não seja o aforro que implica prescindir de tecnologias limpas), pelo que os citados tributos não entram em colisão com aquele princípio.

Haveria necessidade, para garantir o princípio na sua qualidade subjectiva, que fossem coordenados todos os tributos que conformam o sistema fiscal em ordem a apurar o dever de contribuir concreto que incide sobre cada contribuinte no marco da sua capacidade económica. Sempre que subjectivamente não houvesse capacidade económica (inexistência de rendimento ou património suficientes) para fundamentar o dever de contribuir não haveria tributação - isenções com a articulação do mínimo vital, deduções por outros impostos pagos (os tradicionais), deduções por dupla tributação, etc.

Á temática do princípio da capacidade económica ou capacidade contributiva voltarei mais tarde a quando da análise do facto gerador do imposto.

E que dizer da adequação do imposto ambiental ao princípio da igualdade?

Este princípio tem, como se sabe, uma dupla configuração – por um lado exige ausência de discriminação perante a lei (conteúdo negativo) e por outro exige a realização de uma real justiça na tributação (conteúdo positivo).

A correcta interpretação do princípio não é a de tratamento uniforme de todos os cidadãos perante a lei, mas a de que esse tratamento deve, se caso disso, conhecer também a desigualdade material que entre eles se verifique. O princípio da igualdade não só permite como também exige diferenças de tratamento sempre que as mesmas estejam justificadas com base em critérios objectivos e razoáveis, já que se assim não fosse o princípio provocaria discriminações que a igualdade não permite.

A questão é assim a de encontrar os referidos critérios objectivos e razoáveis que fundamentam a diferença de tratamento.

Não há dúvida de que o princípio de que «quem contamina paga» modela o tributo como uma tributação selectiva, uma vez que ele recai exclusivamente sobre os factos económicos que apresentem um efeito negativo sobre o meio ambiente. Pode assim resultar tributável uma determinada actividade e não o ser outra similar, mesmo que sejam os mesmos os respectivos rendimentos. Viola-se o princípio da igualdade tributária? Obviamente que não, porque existe fundamentação objectiva e razoável para o tratamento desigual. E essa fundamentação objectiva e razoável está nos outros mandatos constitucionais. Aqui o tratamento desigual resulta da necessidade de cumprir um outro imperativo constitucional que é o da protecção do meio ambiente.

O que o princípio da igualdade afasta em definitivo é a proibição da discricionariedade e da arbitrariedade.

Uma outra temática susceptível de apreciação é a da capacidade para gerar receita deste particular tipo de impostos.

Trata-se, atenta a definição que antes se aceitou, de impostos extrafiscais. Impostos extrafiscais proibitivos¹⁶, estatuidos para contrariar determinados comportamentos dos contribuintes, destinando-se a actuar, indirectamente como motivação desincentivadora do exercício do acto, facto, situação ou actividade tributados, sendo tanto mais eficazes quanto menor for a receita que produzam,.

Tendo, todavia, associada, como impostos que são, a obtenção de receitas, poder-se-á dizer que os impostos ambientais são aptos a recolher um volume constante de receitas ao longo do tempo? Ou antes, e, porque se trata de impostos sem finalidade de arrecadação de receitas, devemos concluir que estes impostos apresentam manifesta incapacidade para a obtenção de um nível estável de receitas?

Sendo certo que estamos perante impostos qualificados como tanto mais eficazes quanto menor for a receita que produzam, sempre se poderá dizer que deles não podem ser esperados grandes objectivos

¹⁶ Nuno de Sá Gomes, *Manual de Direito Fiscal*, Volume I, 1996, Editora Rei dos Livros, Lisboa.

em termos de arrecadação de receita. Agora o saber se a evolução será no sentido de a receita por eles arrecadada ser constante, crescente ou decrescente, isso depende de muitos e variáveis factores a saber:

- carácter mais ou menos útil ou necessário dos bens ou actividades oneradas pelo imposto;
- maior ou menor possibilidade da substituição dos poluentes por antipoluentes;
- avanço tecnológico na vertente de técnicas ou tecnologias mais limpas e mais eficientes;
- grau de consciência dos cidadãos sobre o conteúdo do direito a um bom ambiente como direito fundamental.

A temática é sobretudo importante em termos de planificação, e depende dos objectivos pretendidos com a sua criação - se se pretende com esta nova tributação criar apenas um novo imposto ou antes reestruturar o sistema fiscal, abolindo, substituindo ou adaptando os restantes impostos de forma a que a sua implementação não aumente a carga fiscal global.

3.3 – Elementos essenciais da estrutura dos impostos ambientais

3.3.1– Os sujeitos. Sujeito activo e sujeito passivo

3.3.1.1– O sujeito activo

O sujeito activo dum qualquer imposto é o titular de uma dupla competência – a de legislar em matéria ambiental em geral (Estado legislador), e a de tributar e arrecadar as respectivas receitas (Estado administrador). Porque uma não é, de todo, indissociável da outra, admite-se, em geral, nos impostos ambientais, que a decisão sobre a distribuição e afectação de bens colectivos deva ser tomada a nível central, a significar a existência de um sistema de protecção jurídica de dimensão nacional mesmo que os seus efeitos se destinem a actuar contra agressões que se praticam a nível local.

Todavia existem fortes razões para a atribuição de papel de relevo às finanças locais na criação ou gestão de impostos ambientais, entendendo-se que por esta via se reforçaria a autonomia constitucionalmente reconhecida aos entes locais, podendo assim sair reforçados os objectivos da tributação ambiental. A intervenção ao nível local poderá significar um aumento da eficácia da intervenção ambiental possibilitando maior atenuação dos factores responsáveis pela degradação ecológica.

O problema será, então, o de saber em que âmbito territorial resulta mais conveniente a actuação do sector público, quando o objectivo for o da criação de um imposto ambiental, se o nível central ou antes o nível local, i.e., saber se os impostos ambientais deverão ter como sujeito activo o Estado central (impostos nacionais ou estaduais) ou, se existem razões que aconselhem a que estes impostos se criem e apresentem como impostos locais, i.e., tenham como sujeitos activos entes públicos menores.

Não havendo uma resposta inequívoca a favor de uma ou outra das opções, as preferências têm ido para a segunda das soluções.

A actuação a nível nacional, feita necessariamente com recurso a índices médios, pode revelar-se inadequada porque geradora de desigualdade material, no sentido de virem a ser tratadas da mesma

forma situações que materialmente se revelam diferentes. Seria o caso, p.e., de uma taxa sobre emissões poluentes de âmbito nacional, não distinguindo entre os municípios onde se geram reduzidas emissões e aqueles outros em que o nível das emissões é tão elevado que constitui uma situação grave. O problema só se resolveria através do recurso não a um mas a uma diversidade de tributos, criados a nível nacional mas para serem cobrados nos diferentes municípios. Tal geraria, contudo, complexidade administrativa demasiada, onerando desmesuradamente os custos de administração do imposto.

Tendo em conta, então, que a degradação ambiental se localizará, em geral, de forma muito mais sentida nuns municípios do que noutros, não devendo esquecer-se o respeito pelo princípio da igualdade substancial (o qual, aliás, está em consonância com os princípios de responsabilização e participação dos entes públicos menores constitucionalmente reconhecido), anui-se com maior frequência à tese de que os impostos ambientais devam ser impostos locais. E isto tanto mais quanto é certo que, face à falta de recursos financeiros que em regra é muito sentido a este nível, é normal a tentação das autarquias para angariar fontes de receita próprias, autorizando ou estimulando até a implantação de unidades produtivas ou actividades económicas no seu território as quais, sendo muito proveitosas para os seus orçamentos, e para a prossecução de políticas de emprego ou de desenvolvimento industrial, têm associada uma considerável degradação ambiental.

Podendo lançar mão de impostos ambientais, as autarquias, territoriais ou locais, teriam assim um papel mais activo no problema da degradação ambiental, sendo estimuladas a encontrar os meios de a prevenir ou reduzir, e obter simultaneamente receitas que permitam satisfazer melhor as exigências da equidade, eficiência e simplificação das formas tributárias. É a este nível de actuação que o princípio do benefício melhor pode ser utilizado na tributação, embora, obviamente, sempre com respeito pelo princípio da capacidade económica ou capacidade contributiva. Paralelamente, o facto de serem as pessoas que vão beneficiar da melhor qualidade ambiental aqueles que suportam os respectivos custos, apresenta vantagens apreciáveis - por um lado, os cidadãos apresentarão menor resistência fiscal ao tributo e por outro, ganharão uma maior consciência da necessidade de modificação dos seus comportamentos, nomeadamente do não desperdício de recursos.

Reconhecido então que os entes locais representam os melhores agentes para a intervenção e financiamento no domínio dos serviços ambientais, há no entanto que reconhecer a existência de algumas dificuldades, as quais terão de ser devidamente acauteladas.

É que a existência de carga tributária ambiental nuns municípios e não nos outros pode levar a uma concorrência fiscal negativa entre eles, desincentivadora da adopção de posições relevantes na defesa da qualidade ambiental, a menos que lhes seja assegurada, pela receita do imposto ou por outros meios, a necessária compensação dos custos que a intervenção provoque, e garantido o necessário apoio ao nível das competências técnicas e tecnológicas necessárias, e por vezes só disponíveis ao nível central.

Por outro lado deve ser exercida adequada fiscalização e controle face à tentação, muito frequente, de criação de impostos que, de ambientais apenas têm o nome, constituindo na sua essência apenas uma fonte de recursos para os entes públicos menores, que assim asseguram aos seus orçamentos uma maior fonte de receitas com menor resistência por parte dos obrigados fiscais

3.3.1.2 – O sujeito passivo

O problema que aqui se põe é o da eleição de quem deve ser o sujeito passivo do imposto ambiental, não esquecendo as tradicionais figuras associadas a este conceito – o contribuinte, a repercussão do imposto e a substituição fiscal.

O princípio como vimos é o de que «quem contamina paga». Este princípio apresenta, contudo, sérios inconvenientes na sua aplicação, sobretudo no que respeita à sua compatibilidade com o princípio da capacidade contributiva ¹⁷. Aceitando que o facto gerador do imposto deva ser o próprio acto contaminante ¹⁸, então o sujeito passivo deve ser aquele que haja perturbado o equilíbrio ecológico através da prática do acto contaminante.

Numa perspectiva ideal o sujeito passivo deveria estar plenamente identificado com o produtor de actividades contaminantes, o titular de bens patrimoniais a partir dos quais se geram efeitos contaminantes, ou o consumidor de produtos contaminantes.

Todavia, haverá, desde logo, que distinguir entre poluidor directo ou material e poluidor indirecto ou moral¹⁹. O primeiro será aquele que com a sua actividade física provoca, de forma imediata, os danos ambientais, enquanto que o segundo é o que beneficia com o exercício da actividade poluente ou que cria as condições necessárias ou suficientes para o seu desenvolvimento. Qual deles deve ser o sujeito passivo? Ou melhor dito, qual deles deve suportar o imposto ambiental, sendo certo que através do mecanismo da repercussão fiscal é possível, em muitos casos, transladar o imposto de um para outro?

A OCDE, em 1995, reconhecendo que a eficácia sobre a possibilidade de alteração de comportamentos parece ser maior a montante (fase extractiva) do que a jusante (consumo), propôs que os instrumentos sejam desenhados de forma a que o objectivo da minimização dos resíduos seja assegurado no ponto mais recuado do ciclo de vida do produto, o que conduz a que seja o produtor a suportar os custos, já que é a este nível que se verifica, geralmente, maior desgaste ambiental, e porque é muitas vezes o produtor quem está em melhores condições de atingir os objectivos ao menor custo marginal.

Atribuindo ao princípio geralmente aceite na matéria, o do poluidor-pagador ²⁰, um significado económico e não estritamente jurídico, tratando-o como instrumento de imputação de custos externos para os transformar num custo de fabrico do bem cuja obtenção gera os danos ambientais, então isso pode justificar que seja o comprador do bem (o consumidor final) quem deva suportar esse custo, ou seja o imposto. E isto, tendo em conta que o bem só é produzido porque existe procura, sendo essa procura que suporta a oferta, ou seja a produção do bem. Desta forma, , garantia-se, por via directa, o estímulo à redução do consumo e conseqüente produção do bem poluente ou então à sua substituição

¹⁷ O mero facto de contaminar não significa um índice de capacidade económica que possa ser tributado, sendo necessário que essa capacidade se revele através do consumo de bens ou serviços, da titularidade de um determinado património ou por meio da obtenção de rendimentos.

¹⁸ Embora nem sempre esta conclusão seja tão pacífica, podendo acontecer que o facto gerador se afigure ser não o acto contaminante em si mesmo considerado, mas antes uma actividade ou situação que esteja directamente relacionada com ele, como é o caso por exemplo dum imposto que incidisse sobre o consumo de sacos de plástico.

¹⁹ A OCDE não se pronunciou sobre isto mas a Comunidade Europeia define do seguinte modo «alguém que directa ou indirectamente danifica o meio ambiente ou que cria as condições para conduzir a esse dano».

²⁰ Princípio este enunciado pela OCDE, em 1972, e que tem papel fundamental na economia ambiental.

por outro, de impacto ambiental menos danoso, estimulando também, de forma indirecta, os produtores dos bens mais poluente a desenvolver e aplicar soluções menos danosas, quer por recurso a novas técnicas e processos, quer por eventual substituição dos factores de produção utilizados.

Há que não esquecer, contudo, que o princípio do poluidor-pagador (PPP) é na sua essência um princípio jurídico, embora com origem e fundamento nas ciências económicas. E sobre a interpretação jurídica a este nível, a Comunidade Europeia já tomou posição (não o tendo feito ainda, segundo penso, o OCDE), considerando que o poluidor deve ser aquele que degrada, directa ou indirectamente, o ambiente ou que cria condições que conduzam a essa degradação. Trata-se, todavia, de uma definição que nem sempre permite identificar o responsável, sendo certo ainda que situações existem em que são vários os poluidores. Como resolver então a questão?

Talvez mediante o recurso a dois critérios de índole pragmática:

- a eficiência económica e administrativa;
- a capacidade do sujeito passivo escolhido para internalizar os respectivos encargos,

o que equivale a averiguar, em cada caso:

- quem se apresenta com mais garantias na cobrança do imposto;
- quem se apresenta, de entre os vários poluidores possíveis, com melhor capacidade para evitar, reduzir ou mesmo eliminar as emissões poluentes.

A situação ideal parece à primeira vista ser aquela em que as qualidades de sujeito passivo e de contribuinte são assumidas pela mesma pessoa, o poluidor. Todavia, por um lado nem sempre assim acontece , e por outro, pode a economia do imposto aconselhar ou impor o recurso a outras soluções, fruto nomeadamente das seguintes dificuldades:

- em identificar quem é o agente que causa os danos ambientais, pelos efeitos difusos e longínquos desses danos, quer no tempo quer no espaço;
- em estabelecer uma relação causa-efeito entre as fontes geradoras dos danos e os respectivos resultados;
- em aferir do grau de repercussão fiscal do imposto;
- em escolher o nível adequado dos custos administrativos para a implementação e gestão do imposto;
- em atender a outras razões de carácter económico ou social.

Questão diferente é saber quem deve ser o sujeito passivo de direito, aquele que deve ser chamado ao seu pagamento, não obstante poder depois o encargo ser repercutido até ao consumidor final do bem. E aqui ou se considera que ele deve ser aquele que produz as emissões poluentes (o fabricante se elas forem geradas no processo de produção) ou se considera que o deve ser o agente económico que desempenhar um papel preponderante na ocorrência do dano ambiental, ainda que não seja quem o provoca de forma directa (o produtor de combustíveis e não o automobilista-utilizador).

A solução há-de ser aquela que se revele melhor do ponto de vista administrativo, a qual obviamente nem sempre será coincidente com a melhor solução a nível ambiental ²¹, devendo, pois, concluir-se que a opção pela eleição do agente a qualificar como sujeito passivo deve ser o resultado de ponderadas razões de eficiência.

Em qualquer caso podem ser utilizadas quer a figura da substituição fiscal quer a da repercussão fiscal sempre que tal se mostre aconselhável para tornar o imposto praticável, obviamente sem que tal não afecte o princípio da capacidade contributiva. É aconselhável que a entidade encarregada da respectiva liquidação e cobrança seja aquela que maiores garantias ofereça de certeza, veracidade, eficiência e celeridade, independentemente da possibilidade de que a carga tributária seja transferida para o sujeito a quem o tributo se dirige e que é aquele que apresenta capacidade contributiva para o suportar, o que aconselha, pois, o recurso à técnica tributária da substituição fiscal.

Quanto à repercussão fiscal há que distinguir:

- tributos sobre actividades poluentes em que a repercussão fiscal pode verificar-se numa perspectiva económica. Juridicamente ela não faz sentido, já que vigora o princípio do poluidor-pagador. A verificar-se a repercussão, e se o consumidor for o contribuinte de facto não sendo ele o contaminante (que é o sujeito passivo de direito), está-se a contrariar o princípio;
- tributos que se estabeleçam sobre produtos contaminantes, em que o objecto do imposto é exactamente tributar o consumo do produto. Aqui o princípio de que «quem contamina paga» conduz a que deva ser o consumidor a pagar o tributo, por ser este que realiza a operação degradante do meio, manifestando, além disso, de forma indirecta, a força económica subjacente à tributação. Contudo, e face à dificuldade de tributar directamente o consumidor final, pode revelar-se adequado fazer incidir o tributo em fases mais recuadas, operando depois a exigida transladação do encargo até ao consumidor. Só essa realiza o facto tributário e assegura a justiça do tributo ambiental sobre o consumo, isto é, fundamenta o dever de contribuir;
- tributos sobre situações que impliquem produções contaminantes dando lugar a produtos também eles contaminantes. O tributo deve neste caso recair tanto sobre o produtor como sobre o consumidor, já que ambos são responsáveis pela degradação ambiental, só assim se respeitando o princípio do poluidor-pagador. A solução, embora de difícil aplicação, seria a da repercussão parcial, e nunca da totalidade do tributo, de forma a repartir a carga tributária entre os dois agentes.

²¹ Pode revelar-se mais conveniente tributar o fabricante de veículos ou o produtor de pesticidas do que o automobilista ou o agricultor, não obstante a poluição ser originada por estes aquando da utilização dos respectivos bens. Mas também, embora apenas em casos limite, possa ser defensável que sejam as vítimas e não os poluidores a pagar o imposto, justificando-se tal opção em todos os casos em que os lesados com a poluição consigam evitar esse dano a custo inferior ao que o poluidor tem de suportar para o fazer, sendo certo ainda que com o pagamento do imposto o lesado tornar-se-á mais consciente da sua contribuição para o dano e da sua responsabilidade na escolha do nível de poluição que irá suportar.

Finalmente, e em relação, à temática da poluição cumulativa, abrangendo a verificação de várias causas de poluição fruto da realização simultânea e contemporânea de actividades semelhantes por agentes económicos da mesma categoria, deve ter-se em conta que, embora o dano associado a cada acto poluente possa ser irrelevante, a associação poderá significar um dano considerável a exigir medidas adequadas. No caso em que a poluição cumulativa resulte da sucessão temporal de causas de degradação ambiental, porque os agentes da mesma ocupam fases diversas mas complementares do circuito económico, há que atender ao ponto da cadeia em que o controlo do dano ecológico se revele mais viável.

3.3.2 – O facto gerador ou pressuposto

Trata-se de determinar que acto, facto, actividade ou situação deve ser escolhido como pressuposto de facto dum imposto ambiental.

Nos impostos tradicionais o pressuposto era configurado, quase exclusivamente, em manifestações de capacidade económica. Só que, como vimos, nestes modernos impostos, os ambientais, existem particularidades que não podem ser ignoradas – por um lado, eles não são configurados em função do princípio da capacidade económica, aparecendo um novo princípio – o do poluidor-pagador ou o de que «quem contamina paga»-, como critério de justiça que deve informar a sua estrutura jurídica. Este princípio é, afinal, a *ratio legis* do tributo ambiental, que pretende, como sabemos, tanto desincentivar comportamentos económicos degradantes do meio, como redistribuir os custos ambientais entre aqueles que os provocam. Em consequência, o pressuposto de facto deve recair sobre aqueles actos, factos, situações ou actividades que se relacionam com a degradação do meio.

Certo é que, seja como for, os tributos extrafiscais não podem desconhecer ou contradizer o princípio da capacidade económica. Face às suas especificidades devem é valorar-se, juntamente com as manifestações de capacidade económica, outras considerações de natureza extrafiscal, as quais, no caso que nos ocupa, são as resultantes do princípio do poluidor-pagador. Então, o pressuposto deve reflectir a aptidão do sujeito passivo para contribuir para o financiamento das despesas públicas, o que determina que ele recaia sobre manifestações da capacidade económica, e exclui que se possam tipificar como facto tributário situações que não revelem a idoneidade do sujeito passivo para enfrentar economicamente o pagamento do imposto. O respeito pelo princípio da capacidade económica exige a conexão dos factos com realidades económicas que demonstrem aptidão subjectiva para afrontar o pagamento do tributo.

Há então que encontrar esses actos ou factos que degradam o meio no seio de actividades económicas ou de bens com conteúdo económico, caso contrário o pressuposto não expressa a idoneidade do sujeito passivo para cumprir o seu dever de contribuir.

A realização de uma actividade degradante no marco de uma actividade económica permite desenhar juridicamente o facto tributário, já que essa configuração jurídica denota força económica no sujeito

passivo, quer através dos elementos patrimoniais que conformam a actividade económica quer através da obtenção do rendimento fruto dessa actividade.

Quando passamos à actividade dos particulares a situação complica-se. Aqui para resolver o problema tem de se fazer a ligação do facto à titularidade dos bens através dos quais o dano ambiental é causado (v.g. utilização de veículos com motor) ou a uma operação prévia de consumo (v.g. embalagens não retornáveis e poluentes).

Um outro aspecto a considerar é o relativo à dimensão espacial do facto gerador – o facto, acto, actividade ou situação devem sempre realizar-se num determinado espaço físico. Estamos perante impostos qualificados como reais, e que, por isso, devem utilizar, como critério de determinação do elemento objectivo, o princípio da territorialidade. O ponto de conexão com o ordenamento tributário há-de ser o território em que se realize o acto, facto, actividade ou situação. A tributação não é propriamente pela actividade em si mesma considerada mas sim pelo efeito degradante que produz e que constitui o fundamento da existência do tributo.

Deve atender-se ao espaço físico onde está situada a actividade ou antes ao espaço físico em que se produz o efeito contaminante, já que este se pode fazer sentir não no mesmo território mas antes em territórios vizinhos?

A resposta não pode deixar de ser a de que deveriam ser os dois, embora as dificuldades técnicas sejam muito maiores na segunda hipótese, motivo por que normalmente apenas se contempla o primeiro. Os problemas de contaminação fronteiriça são relevantes e exigem esforços supranacionais. A Comunidade Europeia será um bom instrumento nesta actuação, para aumentar, harmonizar e tornar real a produtividade da intervenção tributária ambiental no espaço comunitário ou seja, no exercício em comum do poder tributário pelos vários Estados Membros.

E quanto à exigibilidade, ou seja, o aspecto temporal do facto gerador? Em que momento se deve entender realizado plenamente o facto tributário?

A questão é complexa. Devem ter-se em conta as diferentes configurações do elemento objectivo do tributo ambiental. Sendo imensa a lista dos actos, factos, situações ou actividades que na vida diária resultam contaminantes do meio ambiente (fumos emitidos por veículos a motor, emissões contaminantes da indústria, descargas poluentes sobre as águas, resíduos sólidos domésticos, resíduos industriais, etc, etc.), resulta evidente que nem todas elas são susceptíveis de serem tributadas, ou seja, não é possível lançar um imposto ambiental em todos os casos, sendo certo ainda que, quando se tratar de actividades muito muito contaminantes, melhor que o tributo será pura e simplesmente a sua proibição, com aplicação de adequadas sanções penais se a proibição não for respeitada. Como sabemos, o tributo não é o instrumento exclusivo para a preservação do meio mas tão só um dos instrumentos susceptíveis de utilização com esse objectivo.

Em qualquer caso, há que distinguir as seguintes situações:

- nos tributos articulados com base em actividades ou serviços que a Administração fornece neste contexto, o critério é mais fácil porque o dado de referência é certo e conhecido;

- se se tratar de tributos que recaiam sobre o consumo de produtos, a determinação da exigibilidade deve fazer-se nos mesmos moldes que estão previstos para os impostos especiais de consumo;
- se estivermos perante actividades degradantes do meio, a determinação da exigibilidade complica-se bem mais. Deve atender-se não só à actividade económica exercida mas também ao nível de contaminação produzida (princípio do poluidor-pagador). Tanto aquela como esta perduram no tempo, pelo que o tributo deve ter natureza periódica, anual, com estabelecimento do facto gerador no fim do mesmo sempre que a respectiva quantificação seja efectivamente conhecida ou susceptível de o ser.

3.3.3 – Base tributável

A definição da base de tributação é de importância fundamental, juntamente com a taxa, já que ambas determinam o montante do encargo, dele resultando uma melhor ou pior aptidão para que o tributo ambiental realize os fins para que foi criado – o valor da prestação tributária vai determinar o valor dos recursos patrimoniais a afectar ao ente público para actuar nos fins ambientais e vai também influir, mais ou menos, conforme o caso, no incentivo ou desincentivo para alterar comportamentos.

A definição da base tributável não é uma tarefa fácil, sobretudo tendo em conta que o objectivo do imposto não é a obtenção de receita mas antes o de limitar a contaminação e proteger a natureza, havendo então que tomar em consideração variáveis ambientais que arrastam consigo todos os problemas derivados da sua mensuração, imprevisibilidade e rápida mutação no tempo.

A base tributável, como grandeza que mede o facto gerador, e há-se servir para concretizar o valor da colecta mediante a aplicação da taxa do imposto, assume pois uma importância fundamental porque, para além da sua incidência puramente fiscal converte-se, igualmente, no meio de avaliar o esforço ecológico que devem prestar os contaminadores para travar a degradação ambiental. Para alcançar este fim é necessário que o imposto consiga o efeito de diminuir os danos causados ao meio ambiental porque, se assim não for, corre-se o risco de, por um lado, não exercer o impacto desejado, e por outro introduzir distorções inúteis e custosas nas decisões de produção e consumo.

Os elementos a ter em conta nesta temática são: Que princípios devem informar a quantificação do tributo? Quais as técnicas de quantificação?

A base tributável deve ter uma adequada correlação com o facto gerador e assegurar a utilização de adequados índices de capacidade económica. E, a este respeito parece serem de equacionar as seguintes alternativas:

- pode fazer-se incidir o imposto sobre índices directos de riqueza que sejam o resultado (rendimento) ou o meio (património) de realização da actividade poluente;

- pode fazer-se incidir o imposto sobre índices mediatos de riqueza que se traduzam na utilização desta, quer por via da transferência, quer por via do consumo de bens cuja produção, uso ou eliminação sejam susceptíveis de causar danos ambientais.

Devem sempre ter-se em conta os seguintes aspectos:

- requisito da necessidade:
 - o imposto deve ter por objecto uma actividade ou situação reveladoras de capacidade económica;
 - o objecto deve apresentar relação com o dano ambiental;
 - o imposto deve significar a internalização das externalidades negativas;
- requisito da conexão
 - a base tributável deve estar conexcionada com o facto gerador que é a perturbação do equilíbrio ecológico, significando isto que talvez a base não deva ser uma medida de riqueza mas antes uma medida de contaminação, parecendo adequada a escolha de um parâmetro não monetário mas sim uma medição de elementos físicos;
- requisito da efectividade
 - deve fazer-se incidir o imposto sobre situações ou actividades que representem índices efectivos de contaminação ambiental e não índices meramente potenciais;
- requisito de justiça
 - a base tributável deve ser capaz de reflectir a real participação do sujeito no facto, pois só assim o tributo se revelará justo;
- requisito da eficácia
 - a base deve reflectir um direccionamento rigoroso ao problema que se pretende tratar (pois só assim se alcançará o resultado pretendido que é o incentivo para o abandono dos processos ou actividades poluentes);
 - a base deve servir para medir o esforço ecológico que o agente económico tem de realizar para diminuir a deterioração ambiental;
 - a base deve possibilitar que a taxa possa variar de acordo com as suas próprias variações;
 - a base não deve ser inelástica, isto é, não será apropriado actuar em situações em que não se encontrem disponíveis alternativas à prática do acto poluente (pelo menos num imposto ambiental em sentido próprio);
 - a base deve ser representativa, elegendo para a tributação os elementos mais poluentes, mais representativos, mais significativos e mais frequentes ou mais responsáveis pela degradação ambiental (em intensidade do dano por cada unidade de poluição emitido), deve ser simples (fácil de mensurar buscando um razoável equilíbrio entre o custo e a perfeição) e deve ser aceitável (considerada justa e viável para os poluidores e para as vítimas da poluição).

Tantos requisitos parecem tornar impossível o desenho e a concretização dum instrumento fiscal que os respeite a todos em simultâneo (multiplicidade de causas de poluição – facto gerador -, multiplicidade de sujeitos responsáveis pela degradação ambiental – sujeitos passivos -, diversidade de elementos ambientais afectados). Os factores poluentes, as cargas poluentes acumuladas, as *overdoses* ambientais, têm efeitos de interacção, tanto estática como dinamicamente considerados, o que faz, desde logo, com que os respectivos danos não sejam proporcionais à concentração de substâncias nocivas no ambiente, sendo ainda certo que há danos que são praticamente incomensuráveis (danos na saúde, danos paisagísticos que além de incomensuráveis, envolvem também juízos de valor na respectiva medição). Tudo isto complica muitíssimo o processo o procedimento de medição, chegando mesmo a torná-lo impossível em algumas situações.

No sentido de tornar a tarefa mais exequível, pode optar-se entre duas hipóteses:

- tributar os *outputs*, o produto final ou intermédio e as emissões poluentes;
- tributar os *inputs*, os factores de produção da actividade à qual estão associados os efeitos antiecológicos,

sendo a boa solução aquela que combine critérios de eficácia com critérios ou razões de praticabilidade.

A primeira opção parece ter sobre a segunda um maior custo administrativo mas também uma maior ligação ao montante do dano gerado, fornecendo pois um índice mais direccionado à redução da poluição.

Certo é que a base deve fornecer a magnitude do facto, devendo relacionar-se directa e logicamente com ele por forma a que a diferente intensidade com que este se manifeste gere diferente medida desta. Só que, em muitos casos, existem dificuldades técnicas para medir a realização do facto por parte do obrigado tributário ou então essa mensuração comporta um custo demasiado. Perante isto são equacionáveis duas hipóteses:

- ou se renuncia a tributar essa realidade contaminante;
- ou se tributa, embora sabendo que a sua quantificação se não vai ajustar fielmente ao princípio do poluidor-pagador, face às referidas dificuldades.

A última hipótese é, por razões óbvias, a mais aconselhável até porque continua a assegurar uma certa congruência entre facto e base, embora de forma indirecta.

No outro de tributos ambientais que incidam sobre produtos contaminantes, produzidos ou importados, a base deve medir-se em virtude do facto tributável e não do objecto do imposto, já que é o princípio do poluidor-pagador que informa o tributo. A justiça que informa a existência do tributo, e que resulta daquele princípio, exige que a quantificação se realize de acordo com ele. A base medirá os componentes contaminantes de cada produto fabricado ou importado, definindo-se o pressuposto de facto não em função do fabrico ou importação de produtos, mas sim de produtos contaminantes. Por isso, a base tributável deve medir a carga contaminante da dita fabricação ou importação. Outra solução técnica poderia ser a de configurar a base em função dos bens fabricados, mas esta solução ajusta-se mal com o princípio do poluidor-pagador e também vulneraria o princípio da igualdade tributária - nem todos os que contaminem com a mesma intensidade pagariam a mesma coisa, pois o valor do bem seria

a base tributável sendo certo que o valor do bem nem sempre reflecte o seu valor degradante. Esta configuração faria perder uma boa parte do efeito incentivador do tributo, porque a sua colecta não se relacionaria com a actividade degradante.

Uma outra fórmula técnica suporia configurar a base tributável em função do número de bens fabricados. Também esta solução não configurará a base com os componentes contaminantes dos referidos bens, embora se possa então dizer que esta formulação se acomoda mais com o princípio do poluidor-pagador, uma vez que o número de bens revela, indirectamente, o efeito contaminante dos mesmos.

Quais os métodos de determinação da base?

A sua eleição tem uma enorme transcendência já que um mau método de determinação pode desvirtuar uma construção jurídica plenamente ajustada ao dever de contribuir.

O princípio «quem contamina paga» impõe um método de avaliação directa da actividade contaminante produzida, devendo a base reflectir fielmente a intensidade com que o contribuinte realizou o facto tributável, o que impõe que a base seja determinada a partir de dados reais. Esta é a única maneira de garantir que a quantia do tributo se ajuste ao seu fundamento.

Existem casos e não poucos em que o legislador ao configurar a norma tributária que estabelece o tributo abdica da pretensão de medir o facto tributável conforme a dados certos e recorre a avaliações objectivas (vg determina-se o volume de águas residuais a partir do consumo de água, o qual proporciona um dado aproximado, mas não certo, daquele volume, já que podem concorrer múltiplos factores que afastam essa relação). A avaliação objectiva da base, porém, não se mostra contrária às exigências do princípio do poluidor-pagador. Exigível é que os critérios objectivos de quantificação salvaguardem a relação com a actuação degradante.

Em último caso pode acontecer que a administração se encontre perante uma impossibilidade técnica de realizar a determinação da base do tributo, e isto por diferentes motivos:

- por serem ocultados à Administração Fiscal os dados técnicos necessários para a determinação da base;
- por ocorrerem mecanismos vários de resistência à actuação inspectora.

Nestes casos deve proceder-se à avaliação indirecta da base tributável, uma vez que a alternativa seria a de deixar de tributar estes sujeitos. A actuação deve, contudo, ser cautelosa, já que uma avaliação alheada dos dados certos, além de não ter em conta o princípio do poluidor-pagador, faz perder o significado à existência do tributo. Nesta técnica pode lançar-se mão de :

- dados antecedentes disponíveis e que sejam relevantes para o efeito;
- dados do sector em que se desenvolve a actividade;
- índices próprios da actividade afectada, pela aplicação do método de avaliação indirecta.

3.3.4 – A taxa.

A eficácia dum imposto ecológico depende do montante absoluto de custos externos que o poluidor é obrigado a suportar e da proporcionalidade entre a capacidade contaminante e esse valor. De facto o sujeito passivo ao decidir se vai eliminar a poluição ou se vai pagar o tributo, elege o valor deste como valor de referência, comparando-o com a despesa que necessitará de suportar para adoptar um comportamento mais sustentável, já que o seu objectivo é sempre o da redução dos custos.

Parece então dever concluir-se pela admissão da progressividade do imposto em função do nível do dano causado pelo sujeito passivo ao equilíbrio natural, já que isso possibilitará distinguir entre maiores e menores poluidores.

Deve ainda ter-se em conta:

- as características da actividade poluente do sujeito passivo. Poderão ser atenuantes ou agravantes da tributação o facto de se tratar ou não de actividades sazonais, e em caso afirmativo o facto de a concentração das actividades poluentes ocorrer ou não em zonas e períodos entendidos como ambientalmente mais críticos;
- que a boa taxa deveria ser aquela que fizesse coincidir o imposto cobrado por cada unidade de emissões poluentes com o dano marginal que a mesma causasse à sociedade, isto é, que procedesse à total internalização das externalidades. Se o tributo for muito reduzido pode dizer-se que a sociedade está a vender barato o direito de poluir; se for muito elevado constituirá uma espécie de sanção à produção, estimulando ainda a evasão fiscal e prejudicando a competitividade internacional da indústria em causa;
- a elasticidade do preço da procura como factor determinante na obtenção do ponto óptimo de tributação. Quanto maior for a elasticidade maior deve ser o valor da taxa paga, para assim haver estímulo à alteração do comportamento;
- o nível de poluição observado, o perigo potencial associado às emissões poluentes em causa e o seu padrão evolutivo, os custos de eliminação das emissões, a existência de alternativas ao comportamento danoso, o preço em vigor no mercado para os bens e serviços poluentes e para os seus substitutos.

A escolha da taxa resulta pois de múltiplos factores não sendo possível, em abstracto, a definição dum valor recomendado.

Pode ainda discutir-se, neste contexto, se será mais conveniente um imposto de quota fixa ou de quota variável.

Os primeiros são mais simples, embora deva haver cautela no estabelecimento desse valor fixo, podendo sempre dizer-se que, com um imposto de quota fixa, a justiça tributária feita é diminuta, uma vez que o encargo é fixo não se adaptando à intensidade da degradação ou contaminação. Subjacente ao princípio do poluidor-pagador está uma justiça que deve ser entendida como obrigatória de que a quantificação do tributo seja feita em respeito pela intensidade com que o princípio ocorre na realidade. Por outro lado, também resultará desvirtuada a função de incentivo que deve ter o tributo. Aqui o incentivo ou desincentivo é demasiado genérico – o tributo de quota fixa supõe um incentivo ou desincentivo da mesma magnitude para todos os sujeitos que realizem o pressuposto, independentemente da intensidade com que degradem o meio ambiente. Quanto à função redistributiva dos custos de contaminação entre os contaminadores, a mesma apresenta-se, neste caso, muito prejudicada, já que o tributo de quota fixa dá lugar a uma redistribuição não fundada no princípio de justiça que informa a sua criação, fazendo assimilar muito o tributo a uma mera função de arrecadação de receita.

Os tributos de quota variável, em que o valor da colecta depende da grandeza da base tributável e do montante da respectiva taxa, parecem bem mais ajustados.

Num tributo ecológico, a taxa é o elemento encarregado de transformar a degradação ambiental verificada – base tributável – numa quantia de dinheiro – colecta -. A base tributável vem, como vimos, geralmente expressa em unidades físicas. A colecta quantifica-se monetariamente. Por isso, a taxa deve vir constituída, geralmente, por uma quantia em dinheiro.

A determinação do valor da taxa de tributação é, porém, uma operação complexa já que se desconhece, geralmente, o custo da degradação ambiental produzida em cada caso. Esta circunstância obriga a funcionar por aproximação.

Os critérios que podem ser utilizados pelo legislador são vários. Ele deve contudo sempre actuar tendo em atenção o princípio do poluidor-pagador, de modo que a colecta se adequa a este princípio, devendo ter em conta as funções redistributiva dos custos ambientais produzidos e de incentivo aos comportamentos concordantes com ele.

Todavia, o legislador deve igualmente ter em conta aspectos que, embora alheios à valoração da degradação ambiental, estejam directamente relacionados com possíveis dados económicos que a existência do tributo vai provocar, como sejam os relativos ao comportamento dos agentes económicos, ao impacto sobre o desenvolvimento industrial, à situação económica geral, etc. E a justificação para tal é dupla:

- por um lado, o princípio do poluidor-pagador não fornece ao legislador uma referência certa para estabelecer com exactidão o montante do imposto;
- por outro, a preservação do meio não é o único imperativo constitucional.

O legislador deve ter em conta ainda e sempre o princípio da capacidade económica como limite máximo a respeitar pelo tributo. Em nenhum caso o valor da taxa deve dar lugar a uma colecta que vulnere esse princípio (vg tributação de produtos inerentes à vida humana que, se tributados, o devem ser de modo reduzido).

Existe um caso em que se conhece o valor da degradação ambiental – serviço prestado pela Administração que afecta, se refere ou beneficia o sujeito passivo. Aqui parte-se de um dado certo, ou pelo menos fixo : o custo da degradação ambiental, juridicamente relevante, o qual é igual ao custo do

serviço prestado pela Administração para restaurar o meio. Com este dado fixo e a base tributável configurada em função da actividade contaminante, ou do património do sujeito passivo, a taxa nasce de ambos os dados.

Estabelecido o valor da taxa apura-se o valor da quota ou colecta bruta do imposto.

Pode porém justificar-se a existência de deduções à colecta, caso em que à colecta bruta sucederá a colecta líquida.

A medida da diferença entre a colecta líquida e a colecta bruta pode justificar-se como um instrumento imprescindível para ajustar a carga tributária, que configura o dever de contribuir, aos princípios da justiça tributária que fundamentam a sua legitimidade constitucional. O princípio ambiental pode impor, por exemplo, uma isenção total ou uma desoneração parcial, para quem invista na melhoria dos meios técnicos que provocam a degradação ambiental. Também pode materializar a subjectivação do tributo, sempre com a finalidade de que a carga tributária tenha em conta a verdadeira força económica do sujeito passivo.

Outras fundamentações são ainda admitidas, desde logo razões constitucionais. Podem estabelecer-se isenções em virtude da criação de emprego no contexto de uma actividade económica degradante se se entender ser esse um objectivo com fundamentação relevante (embora o seu estabelecimento seja um apelo ao princípio do poluidor-pagador).

Duas advertências finais no contexto destas medidas de redução da colecta do imposto:

- por um lado, em nenhum caso o mandato constitucional prosseguido com o estabelecimento da dedução à colecta bruta pode desvirtuar, na totalidade, o conteúdo do princípio do poluidor-pagador, já que é esse que fundamenta o tributo;
- por outro, há que ser cauteloso com a profusão destas medidas de desoneração já que, de contrário, pode gerar-se uma completa descaracterização e incapacidade de gestão eficiente do tributo.

4. Breve referência a duas experiências concretas: A proposta de directiva de um imposto europeu sobre as emissões de CO₂ e sobre a energia e o imposto galego sobre contaminações atmosféricas

4.1 - O imposto verde europeu

Constituindo a produção e a utilização de energia um domínio apropriado para actuar no sentido da limitação das emissões de dióxido de carbono, entendeu a Comunidade Europeia ser conveniente reduzir o emprego de materiais que, ao efectuarem a sua combustão, libertam CO₂, devendo também limitar-se a produção de energia ou substituir as suas fontes por outras menos contaminantes.

A decisão, neste contexto, foi a de actuar sobre o conteúdo de carbono existente nas fontes energéticas, através da elevação do custo dos combustíveis fósseis e onerar a produção de electricidade, que necessita de uma grande quantidade destes para se produzir. Distingue-se, pois, a tributação antes e depois do prejuízo ecológico, representada aqui pela componente CO₂ e pela energia.

Como era previsível, geraram-se amplas discussões acerca disto e registaram-se posições divergentes – a medida foi bem aceite pelas organizações ecologistas e mal aceite pela indústria (elevação de custos de produção e diminuição de competitividade frente a indústrias dos países fora da Comunidade). Houve também divergências entre os Estados Membros do Norte e do Sul da UE, possuidores, uns e outros, de quantidades diferentes de emissões de dióxido de carbono.

A concretização desta solução foi a Proposta de Directiva do Conselho relativa à instituição de um imposto sobre as emissões de dióxido de carbono e sobre a energia²². Trata-se de um documento apresentado pela Comissão Europeia em 30 de Junho de 1992, sobre a criação de um imposto de âmbito europeu, com a disciplina harmonizada fixada na proposta, desenhado de forma a respeitar o princípio da neutralidade fiscal e da subsidiariedade, e cuja disciplina é, em grandes linhas, a seguinte:

- o imposto será aplicado na Comunidade Europeia apenas quando os países concorrentes da OCDE adoptarem medidas semelhantes (o que não aconteceu por causa, basicamente, dos Estados Unidos e do Japão), exigência justificada pela vontade de não prejudicar o nível de competitividade das empresas europeias;
- aplica-se a todo o território da Comunidade embora com algumas excepções;
 - estão sujeitos a tributação todos os produtos utilizados como combustíveis ou carburantes para motores, à excepção dos de origem vegetal, e a energia eléctrica e calor gerados por instalações hidroeléctricas de capacidade superior a 10 megawatts ou a partir de certos materiais. Estes produtos são identificados através da sua nomenclatura, coincidente com a da Pauta Aduaneira Comum, de forma a introduzir maior clareza e uniformidade comunitária;
 - os sujeitos passivos serão as pessoas que realizem operações tributáveis, neles se podendo incluir os entes públicos;
 - o facto gerador do imposto verifica-se aquando da extracção, fabrico ou importação de produtos para território nacional e a exigibilidade ocorre no momento da respectiva introdução no consumo ou quando se comprovem perdas não justificadas;
 - quanto à matéria colectável, excepção feita aos hidrocarburantes e à energia eléctrica, distingue-se:

²² Não contempla, todavia, o que merece críticas generalizadas, a energia nuclear.

- o imposto sobre as emissões de CO₂, em que a matéria colectável será o volume de dióxido de carbono emitido na combustão na presença de excesso de oxigénio, sendo, pois, a tributação efectuada em relação directa com a quantidade;
- o imposto sobre a energia, em que a matéria colectável será o valor energético do produto, apurado em função dos megawatts produzidos por hora ;
- as taxas serão as vigentes à data em cada Estado Membro;
- em matéria de isenções foram estabelecidas duas isenções de carácter objectivo, face à pouca perigosidade ambiental que lhes está associada – produção de electricidade em centrais hidroeléctricas de capacidade inferior ou igual a 10 megawatts e o carvão vegetal, os produtos obtidos por destilação ou transformação da madeira ou de qualquer produto de origem agrícola ou vegetal e os azeites vegetais. Também estão previstas isenções subjectivas – conexas com relações diplomáticas ou derivadas de convenções e acordos com países terceiros , ou a favor de empresas em dificuldades financeiras, na condição de que tenham desenvolvido esforços substanciais na economia de energia ou na redução de emissões de CO₂. As modalidades de isenção serão revistas de três em três anos;
- prevêem-se restituições de imposto para quem proceda a investimentos com a finalidade de poupança de energia ou de redução de emissões de CO₂, e crédito fiscal se tais investimentos forem superiores aos montantes de imposto devido num período anual;
- a liquidação e cobrança serão feitas de acordo com os procedimentos de cada Estado Membro, devendo adoptar-se, dentro de cada um dos Estados, os mesmos procedimentos existentes para os restantes impostos em vigor.

Trata-se pois de um imposto especial que incide sobre o fabrico, extracção ou importação de certos combustíveis, carburantes e sobre a energia eléctrica, indirecto, já que se destina a ser repercutido para o consumo de certos bens, real, por ter em conta situações ou actuações concretas sem as vincular a nenhum sujeito em concreto, objectivo e não progressivo.

Esta proposta de directiva, como se disse, deu origem a fortes discussões sobre a sua idoneidade para prosseguir o fim ambiental pretendido. Com base nisso, o Conselho pediu à Comissão um relatório detalhado sobre as consequências económicas da implantação do tributo – Relatório sobre Energia – Consequências do Tributo proposto sobre o carbono e a energia, de 23 de Outubro de 1992. Este documento originou mais uma vez variadas discussões e serviu de base a uma comparação com a proposta de introdução dum imposto de tipo similar nos Estados Unidos.

Entretanto, no encontro de Ministros do Meio Ambiente, em Bruxelas, 15 e 16 de Dezembro de 1994, e no Conselho Europeu de Essen, de 9 e 10 de Dezembro do mesmo ano, abandonou-se a ideia da criação de um imposto de âmbito europeu face à dificuldade do consenso, devendo as iniciativas ser transferidas para cada Estado Membro.

Debates no Parlamento Europeu no ano de 1995 voltam, todavia, a dar relevância à importância premente do problema, aparecendo uma nova Proposta de Directiva do Conselho, apresentada pela Comissão Europeia em 10 de Maio de 1995, retomando a ideia de um imposto de âmbito europeu, harmonizado, com uma série de parâmetros comuns, embora flexíveis, para que cada Estado membro possa implantar o imposto no seu ordenamento jurídico. Esta proposta apresenta um período transitório – 1/1/1996 a 31/12/1999, para adopção de medidas preparatórias da implantação do imposto, e define taxas-objectivo, que servissem de referência à efectiva entrada em vigor do imposto em 1 de Janeiro de 2000 p.p.

As principais diferenças entre esta e a proposta de 1992 são as seguintes:

- supressão da condição de reciprocidade para introduzir o tributo em relação com a sua adopção em outros países da OCDE, permitindo pois uma liberdade de actuação da CE à margem de outras organizações internacionais;
- remissão, em geral, para o regime dos impostos especiais de consumo, em sede de regime normal, detenção, circulação e controle dos produtos – Directiva 92/12/CEE;
- Manutenção da definição de facto gerador do imposto;
- Abandono da qualificação de sujeitos passivos constante da proposta de 1992, deixando aos Estados Membros a liberdade para fixarem do modo que entendam mais adequado o objectivo pretendido com o imposto;
- Alteração substancial em matéria de taxas, cuja aplicação resulta algo complexa – aumenta o seu número, aparecendo umas estabelecidas com carácter geral e outras especiais (para a electricidade gerada e hidrocarburentes). As taxas continuam a ser de carácter fixo, não proporcional, sendo definidas como se disse como taxas-objectivo;
- Concessão da faculdade aos Estados Membros de aprovarem modelos de tributação simplificados para as hulhas, lenhitos, turbas e gaz natural.

Uma vez mais, e à semelhança do que havia acontecido com a Proposta de 1992, também a Proposta de 1995 deu origem a reacções favoráveis e a reacções adversas à sua adopção. O debate continua aberto não se tendo, até agora, alcançado um acordo satisfatório no seio do Conselho Europeu e o mais provável é que tal consenso não chegue a ser obtido.

5.2-O imposto galego²³ sobre contaminações atmosféricas

²³ Também existe um imposto deste tipo em Murcia, mas a legislação parece ser mais incompleta – escassa e pendente de regulamentação posterior.

Trata-se de um imposto cujo objectivo é a salvaguarda da qualidade do ar, com ele se pretendendo que as empresas adoptem, num curto espaço de tempo, as medidas anticontaminantes necessárias para fazer diminuir substancialmente as emissões poluentes.

Foi introduzido pela Lei 12/1995, de 29 de Dezembro, completando-se a sua regulamentação através do Regulamento aprovado por Decreto 4/1996, de 12 de Janeiro.

O facto tributável é constituído pela emissão para a atmosfera de compostos oxigenados de enxofre e nitrogénio, procedentes de focos situados no território da Comunidade Autónoma da Galiza, sem fazer qualquer referência ao titular dos mesmos, nem a situações de não sujeição ou de isenção.

O imposto apresenta-se, pois, como um imposto real, já que ao longo do seu articulado não se encontram previsões acerca dos sujeitos passivos que sirvam para modelar a carga tributária por eles suportada e a vinculação ao facto tributário realiza-se unicamente na presença de um foco emissor e não segundo o carácter do seu proprietário ou titular do direito de exploração.

Existe um Registo especial dos focos emissores que superem as 100 toneladas anuais de descarga na atmosfera, que apenas constitui um mecanismo para facilitar o controle das fontes contaminantes, não estando associado ao nascimento do dever de contribuir.

O facto gerador produz-se, de modo instantâneo, no momento em que se descarreguem para a atmosfera as substâncias tributadas, ainda que a sua gestão obrigue a uma cobrança realizada mensalmente através de declarações-liquidações do sujeito passivo.

O sujeito activo é a Administração autonómica, prevendo-se a afectação do montante arrecadado, de modo genérico, ao financiamento das actuações da comunidade em matéria de protecção meio-ambiental e conservação dos recursos naturais da Galiza.

O sujeito passivo, que tem a qualidade de contribuinte, é a pessoa ou entidade titular das instalações ou actividades que emitam substâncias prejudiciais. Estabelece-se a obrigação de declarar cada um dos focos de emissão que correspondam ao mesmo indivíduo ou empresa, o que permite apresentar uma declaração distinta para cada um e assim eludir a progressividade do imposto.

A determinação da base tributável pode realizar-se por qualquer das três modalidades previstas na Lei Geral Tributária:

- a avaliação directa, através dos sistemas de medição das quantidades emitidas por cada foco emissor, expressando-se em toneladas, i.e., se esse foco dispuser dos mecanismos adequados para esta mensuração, a avaliação será feita a partir da declaração efectuada pelo sujeito passivo e verificada pela Administração;
- se as instalações não dispuserem daqueles mecanismos de quantificação das emissões, utiliza-se a avaliação objectiva, calculando-se a mesma por índices ou módulos, aprovados por decreto pela Junta da Galiza, valorando-se, em cada caso, os graus de contaminação segundo os indicadores que se determinam para cada actividade ou processo de produção de que se trate;

- determinação oficiosa pela administração, através da informação de que disponha, nos casos em que o sujeito passivo não tenha cumprido os seus deveres fiscais, introduzindo-se desta forma uma avaliação indirecta de difícil prossecução, já que haverá que recorrer à comparação com os volumes de descarga de outros sujeitos passivos para determinar indirectamente a base tributável.

A taxa pretende-se que seja de tipo progressivo, sendo aplicada por escalões (dividindo para esse efeito a base tributável) e oscila entre :

- 0 pesetas por tonelada no escalão de base situado entre 0 e 1000 toneladas anuais;
- 5000 pesetas/tonelada entre 1001 a 50000 toneladas anuais;
- 5500 pesetas/tonelada para mais de 50000 toneladas anuais.

Constata-se, pois, a existência de um mínimo isento, ou taxa 0, resultante do 1º escalão, para as primeiras 1000 toneladas anuais, com o objectivo de adaptar o imposto às pequenas indústrias e como uma forma de dotar o tributo de uma finalidade não fiscal, para promover que se ponham funcionamento instalações que possibilitem a não emissão para além dessa quantidade (deixando, todavia, à margem o tema de saber se a mesma é a adequada em termos de custos sociais para a colectividade). A estrutura de taxas antes do 4º escalão aproxima bastante o imposto da taxa proporcional, já que apenas oscila entre 5000 e 5 500 pesetas de um a outro escalão, o qual parece resultar pois pouco progressivo.

Quanto à gestão, estabelece-se uma autoliquidação mensal, por parte de cada foco emissor, em que se medem as emissões desde o princípio do ano até esse mês, descontando-se na colecta correspondente as colectas pagas anteriormente, ao longo do período tributário. Prescreve-se também a obrigação de efectuar uma declaração resumo nos três primeiros meses de cada ano, sendo certo que não estão obrigados a apresentar estas declarações os titulares de focos que não ultrapassem as 800 toneladas anuais emitidas no ano anterior.

Tem havido quem se pronuncie sobre a inconstitucionalidade do tributo a significar que não devia ser qualificado como tal pois que não tem na realidade em conta o princípio da capacidade contributiva. Também há quem opine que o objecto do tributo é a realização de actividades industriais, suscitando-se a dúvida da sua possível incompatibilidade com o imposto sobre as sociedades ou com o imposto sobre actividades económicas, a poder gerar dupla tributação.

Todavia o dever de contribuir materializa-se aqui na resposta que o imposto dá aos princípios de justiça que o devem informar – a base tributável e a sua quantificação em unidades de contaminação apresentam directa conexão com o facto gerador, isto é com a realidade que se pretende tributar e que fundamenta a qualificação de extrafiscal do imposto.

6 – Síntese e conclusões

Longe vai o tempo em que o ambiente e os recursos naturais eram vistos como um simples factor de produção, livre e inesgotável, isto é sem preço, sem qualquer valor económico. O ambiente e os recursos naturais eram, quando frequentei o primeiro ano da Faculdade de Economia, qualificados de bens livres, a significar que podiam ser utilizados como factores de produção sem que uma tal utilização implicasse qualquer custo.

Sendo certa a degradação ambiental hoje constatada e observada, e a maior consciência existente sobre a necessidade de a fazer regredir, tanto por parte das entidades públicas como por parte dos cidadãos, põe-se o problema de saber em que medida a via fiscal, o imposto, pode ser utilizado com sucesso enquanto instrumento para a implementação e desenvolvimento duma adequada política ambiental. E isto porque a actuação por outras vias, embora coadjuvante, não resulta, por si só, suficiente para alcançar os objectivos pretendidos.

A via económica de usar os mecanismos de mercado para tornar iguais os custos marginais de redução de emissões para todos os operadores, impondo custos acrescidos aos contaminadores, pode revelar-se complexa e injusta, já que o resultado e o custo dependem da maior ou menor tecnologia existente em cada momento, da capacidade financeira disponível, das economias de escala eventualmente verificadas, com a possível abertura para a possibilidade de autorização da transferência de quotas de emissão fazendo com os mais eficientes paguem aos outros um preço para poluir.

A via dos subsídios financeiros, destinada a funcionar como um incentivo aos agentes para procederem à redução das emissões, sobrecarregaria o erário público e poderia conduzir a um aumento de emissões como meio para conseguir usufruir de um maior montante de subsídio, além de que pela via dos subsídios estar-se-ia a transferir para o público em geral o sacrifício que deveria ser imposto apenas aos poluidores (há que não esquecer que o montante para a atribuição dos subsídios vem do erário público)²⁴.

O sistema da consignação de depósitos de recepção de embalagens e resíduos poluentes e o sistema de ecoetiquetas, embora se revelem instrumentos úteis, tanto pela reciclagem ou tratamento de produtos como pela via da educação e sensibilização das pessoas em geral para a necessidade de coadjuvar a actuação pública na diminuição dos efeitos degradantes sobre o ambiente, e para a necessidade de optar por comportamentos (v.g. escolha de produtos) amigos do ambiente, têm um alcance limitado, não sendo de modo algum suficientes para lidar com o problema.

Chega-se então à opção pela utilização da via fiscal²⁵ como boa solução para encarar o problema²⁶.

²⁴ A proibição de subsídios encontra-se desde logo consignada no art.º 92º do Tratado da União Europeia (que também contem o princípio do poluidor-pagador no art.º 130R n.º 2); e está também explicitada na Recomendação 75/436/EURATOM (proibição da intervenção dos poderes públicos na política de protecção do meio-ambiente através de subsídios e ajudas estatais para a eliminação das contaminações)

²⁵ Já assim entendia Pigou em «The Economics of Welfare»

²⁶ Os ecoimpostos ou impostos verdes podem, porém, e até devem na opinião de alguns especialistas, ser combinados,

O recurso às taxas pode dar fundamento a que se entenda que através do seu pagamento o agente adquiriria o direito a poluir.

A atenção vira-se então para o imposto, até porque este se mostra mais imune às pressões dos vários *lobbies* do que qualquer sistema de mera regulamentação.

Um tal instrumento só se revelará, porém, como uma boa opção se tiver como resultado primeiro a alteração dos comportamentos danosos do equilíbrio ambiental, não deixando, entretanto, de ser um meio de obter receitas que possibilitem ao Estado, neste âmbito, reparar danos gerados ou investir na prevenção, implementação ou desenvolvimentos de soluções destinadas a melhorar a qualidade ambiental.

O saber se para tal deve o legislador recorrer à criação de um novo tipo de impostos, os impostos ambientais ou eco-impostos, ou antes reestruturar os impostos já existentes, fazendo neles integrar as preocupações ambientais, não deve conduzir a uma conclusão de actuação única por uma ou outra das soluções.

O melhor será combinar as duas actuações. A introdução de preocupações ambientais nos impostos já existentes deve, porém, ser precedida de estudo prévio destinado a escolher o tipo de imposto mais compatível com as medidas por que concretamente se opte, e de actuação subsequente, em que, através de adequada fiscalização e controle se ajuíze sobre a forma como os agentes utilizam tais medidas. Certo é, porém, que por se tratar de impostos cuja finalidade é outra, não será possível dar neles expressão ao princípio que deve reger na matéria e que é o princípio do poluidor-pagador. O respeito por este princípio conduz indubitavelmente a que a actuação por excelência da via fiscal se materialize na criação de novos impostos, desenhados *ab initio* como impostos ambientais.

Posto assim o problema, o que interessa discutir é quais devem ser as suas características definidoras.

Antes de mais há que conceituá-los como extrafiscais, ou seja, como impostos cujo objectivo primeiro não é a obtenção de receitas mas sim a alteração de comportamentos danosos do ambiente, de tal forma que a receita com eles arrecadada deve ser utilizada para financiar a acção ambiental dos organismos estatais, sem que isso signifique, todavia, a conclusão que a actuação estatal dependerá na totalidade do nível das receitas arrecadadas, no sentido da sua limitação ou então da fixação do *quantum* de tributação apenas em função de preocupação da garantia de receitas e não por uma adequada política de custo-benefício, ao mesmo tempo que através deles se tente efectuar uma adequada internalização dos custos das externalidades ambientais negativas provocadas pelos agentes contaminadores.

O princípio «quem contamina paga» nascido no âmbito das ciências económicas (como mecanismo para reflectir no preço dos produtos as deseconomias externas que produzem as actividades contaminantes), mas posteriormente juridificado e recebido por normas positivas (Acto Único Europeu e Tratado de Maastricht, entre outros) deve ser encarado numa dupla perspectiva :

- preventiva (estabelecimento de tributos e medidas administrativas que reduzam a contaminação, fazendo recair o custo ecológico sobre os sujeitos contaminantes) e
- ressarcidora.

articuladamente, com outros mecanismos de acção meioambiental.

Relevante é ainda a estrutura do imposto, isto é a definição dos seus elementos essenciais.

O pressuposto de facto deve recair sobre os actos, factos, situações ou actividades degradantes do meio ambiente, que se produzam em conexão com manifestações de riqueza (assegurando assim o respeito pelo princípio da capacidade económica na concepção mais moderna dada a este) . O princípio de capacidade económica, não configurando directamente o pressuposto de facto dos tributos ambientais, deve ser visto, todavia, e pelo menos, como limite negativo, impedindo que o tributo ambiental recaia sobre situações não reveladoras de capacidade económica.

Quanto à base de incidência ela dependerá dos objectivos da tributação. A escolha sobre a tributação do *output* ou antes do *input* terá em conta:

- na opção pela tributação do *output*, as hipóteses serão ou a medição directa das emissões (com grandes custos em termos de fiscalização combativa da tendência para a fraude e evasão fiscal) com eventual utilização de métodos indiciários ou a medição de forma indirecta, através de declarações dos emitentes sobre as emissões efectuadas;
- na opção pela tributação do *input*, as hipóteses serão ainda ou a medição directa da matéria prima poluente utilizada ou a sua medição indirecta através da declaração por parte do utilizador da matéria prima poluente.

Trata-se em qualquer caso de actuações com custos administrativos muito elevados, custos esses que serão tanto maiores quanto maior for a dificuldade de utilização dos mecanismos de administração e controlo já existentes, a complexidade das características técnicas da emissão, a maior ou menor concentração das emissões, a estabilidade ou instabilidade e a determinação das substâncias envolvidas e da tecnologia da medição, havendo ainda que ter em atenção as fontes de emissão diluídas o que complicam ainda mais esta tarefa.

O princípio do poluidor-pagador exige ainda que a base deva medir a intensidade com que se realiza esse pressuposto, já que nem todos os comportamentos actuam do mesmo modo, podendo o pressuposto pode realizar-se com intensidades diversas.

Quanto à taxa e para a realização dos mesmos objectivos ela deve articular-se de forma a qualificar o imposto como progressivo variando em função do grau de contaminação produzido.

Uma referência final neste âmbito aos sujeitos do imposto.

Quanto ao sujeito activo a opção deve ser aquela que melhor se articule com os fins pretendidos pelo tributo por que concretamente se opte, e ainda por outras considerações de carácter conjuntural ou mesmo estrutural. Casos haverá em que a melhor opção será a criação dum imposto estadual, entendendo que o Estado central é quem reúne as condições para melhor gerir e actuar na temática ambiental subjacente à implementação do imposto. Noutros casos, porém, pode a apreciação cuidada das variáveis em análise aconselhar a opção por impostos locais, embora, obviamente, devidamente articulados com a globalidade do sistema fiscal em vigor no território nacional.

Em sede de sujeitos passivos, o princípio «quem contamina paga» exige que a qualidade de contribuinte nos tributos ambientais recaia sobre a pessoa física ou jurídica, pública ou privada, ou ainda ente de facto, que realiza a actividade económica que afecte negativamente o meio ou que produz idêntico resultado a partir de elementos patrimoniais de que é titular, ou ainda que realize o consumo de bens cuja produção, utilização ou abandono provoquem esse mesmo resultado, evidenciando em todos os casos a suficiente manifestação de riqueza para justificar o tributo.

Tudo isto não apenas por razões de eficácia desincentivadora mas sobretudo por razões de justiça tributária. O sujeito poluente é o realizador da situação prejudicial para a sociedade e como tal deve pagar o tributo, além de que é ele o sujeito com mais possibilidades de alterar a sua actuação de modo positivo para o meio.

Tendo presente esta exigência, a escolha do sujeito passivo de direito e do sujeito passivo de facto ou contribuinte deverá ter em conta considerações de eficiência e eficácia na gestão e cobrança, pelo que poderá justificar-se a utilização das figuras da substituição tributária ou da repercussão fiscal, quando tal se justifique.

É indubitável, como conclusão de todo o exposto, que as dificuldades são muitas e não fáceis de superar. Para além das apontadas e relativas à técnica jurídico-tributária, acrescem as pressões dos grupos económicos, a falta de coragem política dos governos subordinados ao poder desses grupos, a saturação de impostos que já incidem sobre as manifestações (directas ou indirectas) dos agentes contribuintes, a conjuntura actual de recessão económica, a falta de sensibilidade ainda evidenciada por alguns para os problemas ecológicos (nomeadamente os estratos mais baixos de rendimento), etc., etc.. Todavia, isso não deve constituir argumento para não actuar.

E a prová-lo estão as várias experiências de criação de impostos ambientais, umas já concretizadas e, segundo penso, com resultados positivos, outras ainda a aguardar concretização, por não reunirem o consenso para ultrapassar as objecções que permitiriam a sua aprovação e entrada em vigor. Na primeira situação, são marcantes as actuações dos países nórdicos, que desde os anos 70 p.p. adoptaram um conjunto de impostos ambientais, tendo a Suécia com base na sua introdução procedido a uma verdadeira reforma fiscal, i.e., não se limitando apenas a introduzir novos impostos (configurados nas suas finalidades e elementos estruturantes como impostos ambientais), mas adaptando todo o sistema fiscal já existente à sua articulação com os novos impostos entrados em vigor.

E o mesmo se diga da experiência espanhola, com a introdução do Imposto sobre Contaminações Atmosféricas introduzido na Galiza, pela Lei nº 12/1995, de 29 de Dezembro.

Na segunda situação, a proposta de directiva dum imposto europeu sobre o dióxido de carbono e sobre a energia, de carácter transnacional e comunitário, que não obstante não ter merecido o consenso dos Estados Membros para a sua aprovação, continua de pé, e a motivar a discussão do tema e a sensibilização para a necessidade de actuação por esta via. O imposto verde, também designado por imposto CO₂, pretende ser um tributo criado pelo poder harmonizador da CE, cujo estabelecimento, gestão e receita competem aos Estados Membros. É um imposto de natureza complexa, que abarca uma tributação sobre as emissões potenciais de dióxido de carbono e outro sobre o conteúdo energético dos produtos sujeitos a tributação. É um imposto ecológico, incentivador, indirecto, real, objectivo e

proporcional, que recai sobre consumos específicos (combustíveis, carburantes, e energia eléctrica). Propõe-se que a sua aplicação efectiva deva ser acompanhada de medidas de abaixamento em outros tributos, de modo a que não seja aumentada a carga fiscal (neutralidade fiscal).

O respeito pelo princípio da neutralidade fiscal acima referido, reconhecendo que o imposto iria agravar a carga fiscal, que já é grande no interior da CE, imporá aos Estados Membros que tomem as medidas necessárias para evitar esse agravamento, reduzindo os impostos directos e quotizações sociais (tanto para as pessoas colectivas como para as singulares) e/ou os impostos indirectos (eventual diminuição das taxas de IVA para evitar tensão inflacionista), e eventualmente equacionem a concessão de incentivos fiscais a investimentos empresariais com carácter anti-poluição e a particulares que adquiram produtos de baixo consumo energético. Quanto à subsidiariedade, pretende-se com que o imposto não crie distorções no sistema, o que significa que um grande número de aspectos relativos à gestão técnica do imposto seja deixado ao critério dos Estados Membros (v.g. definição das variedades de combustíveis a tributar dentro de cada uma das categorias).

Em jeito de conclusão parece poder dizer-se que em matéria de modelo de desenvolvimento a opção não pode ser outra que a daquilo a que hoje se chama crescimento sustentável ou sustentado, em que o crescimento económico seja articulado com o desenvolvimento social e ambiental.

Quanto ao sistema fiscal propriamente dito ficam imensas dúvidas sobre o desenho que deve apresentar um sistema fiscal moderno e adaptado à realidade com que nos confrontamos. Deverão manter-se os impostos tradicionais, ou deverão equacionar-se formas alternativas de financiamento das actividades públicas (baseadas no princípio do utilizador-pagador), reservando para os impostos um papel de instrumentos de acção vocacionada para a realização de fins específicos, cuja realização possa ser aferida pelos cidadãos contribuintes. Sobretudo nos países mais desenvolvidos, os cidadãos aceitam o dever de pagar impostos como contribuição necessária para a satisfação de necessidades por eles sentidas, mas exigem também que lhes sejam prestadas contas sobre a utilização de tais contribuições nos fins que as fundamentam. O simples facto de os impostos servirem para financiar despesas públicas em geral, de serem chamados à redistribuição do rendimento, não parece ser suficiente, sobretudo quando é certa a ocorrência de despesa pública desnecessária, inútil, ou mesmo sumptuária e a constatação de que os impostos não têm servido para diminuir, pelo menos de modo visível, as desigualdades resultantes da distribuição primária do rendimento aos respectivos factores de produção. Penso que se alargará, num futuro próximo, o recurso a impostos extrafiscais com evidente destaque para os ambientais por ser esta uma realidade preocupante cujos efeitos negativos aumentarão de intensidade face à delapidação que continuamente se produz dos recursos naturais.

Sendo assim, deveria alterar-se o quadro constitucional em matéria tributária, definindo novos princípios mais articulados com as finalidades pretendidas, e dando mais força à actuação do legislador na criação dos vários tipos de imposto e no desenho dos seus elementos estruturantes. Dessa forma se avançaria também consideravelmente na superação dos problemas de conformação da estrutura destes impostos.

BIBLIOGRAFIA

BORRERO MORO, C.J.: "La tributación ambiental en España", Tecnos, Madrid, 1999; "El principio de igualdad y la tributación ambiental: el Impuesto balear sobre instalaciones que incidan en el medio ambiente", en Jurisprudencia Tributaria, nº 7, 1997; y "La proyección del principio de capacidad económica en el marco de los tributos ambientales", en Civitas, Revista Española de Derecho Financiero, nº 102, 1999.

CARBAJO VASCO, D.: "Instrumentos económicos para la protección del medio ambiente: tipología, fiscalidad y parafiscalidad", en Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública, nº 238, 1995.

CASTILLO LÓPEZ, J.M.: "La reforma fiscal ecológica", Comares, Granada, 1999.

GAGO, A./LABANDEIRA, X.: "La reforma fiscal verde. Teoría y práctica de los impuestos ambientales", Mundi-Prensa, Madrid, 1999.

GONZÁLEZ MÉNDEZ, AMELIA: "La configuración y determinación de la base imponible de los impuestos sobre las emisiones atmosféricas contaminantes y la medida del daño ambiental", en Impuestos, Revista de Doctrina, Legislación y Jurisprudencia nº 21, Año XXI, Noviembre 2000.

HERRERA MOLINA, P.: "Derecho Tributario Ambiental (Environmental Tax Law)", Ministerio del Medio Ambiente-Marcial Pons, Madrid, 2000.

HERRERA MOLINA/SERRANO ANTÓN: "Aspectos constitucionales y comunitarios de la tributación ambiental", en Civitas. Revista Española de Derecho Financiero, nº 83, 1994.

JIMÉNEZ HERNÁNDEZ, J.: "El tributo ecológico y su carácter extrafiscal. Un estudio de algunas figuras autonómicas", en Rev. Impuestos, tomo I/1996.

MAGADÁN DÍAZ, M./ RIVAS GARCÍA, J.: "Fiscalidad ambiental autonómica", Bosch, Barcelona, 1998.

ROSEMBUJ, T.: "El tributo ambiental", PPU, Barcelona, 1994.

ROZAS VALDÉS, J.A.: "La implantación de un impuesto ecológico en la Unión Europea", en Noticias de la Unión Europea, nº 122, 1995; y "El impuesto gallego sobre la Contaminación Atmosférica", en Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública, nº 246, 1997.

VAQUERA GARCÍA, A.: "Fiscalidad y medio ambiente", Lex Nova, Valladolid, 1999.

YÁBAR, A. (ed.): "Fiscalidad ambiental", ed. Cedecs, Barcelona, 1998.