

## **Direito fiscal e tutela do ambiente em Portugal\***

**José Casalta Nabais**

### **Resumo:**

O autor procura analisar o contributo do direito dos impostos para a tutela do ambiente. Partindo do direito fiscal construído em torno da figura do imposto e da tutela do ambiente como tutela jurídica proporcionada não apenas pelo direito do ambiente, mas também pelos ramos clássicos do direito, conclui que o direito fiscal do ambiente tende a ser mais direito económico fiscal do que direito fiscal *tout court*. Passando aos instrumentos de tutela ecológica, chega à conclusão de que, embora os tributos mais adequados à aplicação do princípio do poluidor-pagador, sejam os tributos bilaterais ou taxas, por razões ligadas à indivisibilidade de muitos dos custos ambientais, acabam por ser os tributos unilaterais ou impostos os elegíveis. De resto, em Portugal, os impostos, que podem ser tidos como impostos ambientais, têm fraquíssima *performance* ecológica, já que, atento o montante de receitas que proporcionam, estão totalmente dominados pela finalidade reditícia. Mais amigos do ambiente se revelam, porém, os benefícios fiscais, sejam os atribuídos a determinados operadores ou em sede de determinadas operações ambientais, sejam os concedidos em sede do mecenato ambiental, em que tem particular relevo o mecenato a favor do património cultural.

### **Abstract:**

In this article the author seeks to analyse the contribution of tax law to the protection of the environment. Considering the various instruments of ecological protection, the author recognises that, in theory, bilateral tributes are the most adequate. Apparently, they appear to be more adequate to the application of the polluter pays principle. However, due to practical reasons, unilateral tributes end up being applied. On the one hand, many underline the difficulty in finding the people responsible for the pollution, in that, due to the nature of many environmental damages, whose origin is particularly diffuse. On the other hand, there is no practical possibility, in the vast number of cases, of measuring the

---

\* Texto elaborado para integrar uma obra colectiva, com o título *Direito Tributário Ambiental*, em vias de publicação pela Editora Revista dos Tribunais, de São Paulo.

environmental costs in a way that constitute the exact measurement of the corresponding tributes. In Portugal, the taxes that can be considered as environmental taxes have a very weak ecological *performance* in light of the revenues that they generate, namely the Petroleum Products Tax and Automobile Tax which are totally dominated by their financial finality. Therefore, instead of being considered as extra fiscal taxes aimed to serve the environment (*reine Lenkungssteuern*) they end up being pure fiscal taxes which serve the purposes of the State Budget (*reine Umweltfinanzierungabgaben*).

**Sumário:** I. Considerações gerais: 1. O direito fiscal; 2. A tutela do ambiente; 3. O direito fiscal e a tutela do ambiente. II. O direito fiscal do ambiente: 4. O quadro amplo do direito económico fiscal; 5. O direito fiscal do ambiente: 5.1. Os impostos ambientais, 5.2. Os impostos ambientais portugueses; 5.3. Os benefícios fiscais ambientais portugueses.

## **I. Considerações gerais**

Como, por certo, se compreenderá, antes de quaisquer desenvolvimentos sobre o tema, impõem-se algumas considerações gerais, que se prendem com o próprio título dado a este texto, mais especificamente com a utilização nele contida das expressões direito fiscal, por um lado, e tutela do ambiente, por outro lado, a fim de situar as relações entre os mencionados pólos da equação que suporta o título. Uma exigência que se justifica, desde logo, se outros motivos não houvesse, pelo facto de este texto se destinar a uma obra colectiva subordinada ao título “direito tributário ambiental”. Faz, por isso, todo o sentido esclarecer as razões do título, delimitando ao mesmo tempo o âmbito do mesmo. Vejamos então, começando por esclarecer o sentido da expressão direito fiscal, analisando depois a expressão tutela ambiental e relacionando, por fim, essas duas realidades jurídicas.

1. *O direito fiscal.* Pois bem, quanto à expressão direito fiscal, podemos adiantar que a utilizamos por duas ordens de razões. De um lado, é de referir que em Portugal tem sido o âmbito mais restrito do direito fiscal ou do direito dos impostos, e não o âmbito mais amplo do direito tributário ou do direito dos tributos, como ocorre noutros países, aquele que tem sido erigido em objecto relativamente

autónomo de tratamento científico<sup>1</sup>. Uma opção que longe de constituir uma qualquer inclinação teórica e abstracta dos autores, se impõe por razões de ordem constitucional, uma vez que a própria Constituição integra toda uma série de princípios e regras que, valendo para os impostos, não valem ou não valem em igual medida para os demais tributos, mormente para a os tributos bilaterais ou taxas<sup>2</sup>. Ou, para utilizarmos uma expressão com curso no direito constitucional de diversos países, mormente nos países europeus, na Constituição Portuguesa deparamo-nos com uma exigente e relativamente extensa “constituição fiscal”, a disciplinar os impostos. Mas, em contrapartida, com uma escassa e limitada “constituição tributária”, a disciplinar os tributos bilaterais.

De outro lado, mesmo naqueles países em que tradicionalmente se tem optado pelo direito tributário, elegendo por objecto de tratamento científico a disciplina da generalidade dos tributos, e não apenas a disciplina dos impostos, como tem acontecido em Espanha e na Itália<sup>3</sup>, as coisas acabam por não ser muito diferentes das que se verificam entre nós. Pois, mesmo nesses países, na prática o objecto de estudo e ensino em sede do direito tributário é constituído, ao fim e ao cabo, fundamentalmente pela figura dos impostos<sup>4</sup>.

E quanto ao que deva entender-se por direito fiscal, parece-nos simples a tarefa, já que o mesmo se identifica com o direito dos tributos unilaterais ou impostos, bastando para tanto definir o que são impostos. Pois bem, num certo entendimento das coisas, podemos definir imposto com base em três elementos, a saber: um elemento objectivo, um elemento subjectivo e um elemento teleológico (ou finalista).

Objectivamente o imposto é uma prestação(1) pecuniária(2), unilateral(3), definitiva(4) e coactiva(5). Por sua vez, subjectivamente, o imposto é uma prestação, com as características objectivas

---

<sup>1</sup> Como acontece, de resto, também na França, na Alemanha, na Áustria, na Suíça, etc., com o *droit fiscal* e o *Stuerrecht*. Cf. o nosso *Direito Fiscal*, 2ª ed., Almedina, Coimbra, 2003, p. 5 e ss.

<sup>2</sup> Já que em Portugal as chamadas contribuições especiais, pelo menos em sede constitucional, não constituem uma categoria própria, sendo as mesmas impostos ou taxas consoante nelas prevaleça o aspecto unilateral ou o aspecto bilateral. V., sobre o problema, o nosso *Direito Fiscal*, cit., p. 26 e ss. e 294 e ss.

<sup>3</sup> Por razões que também têm suporte constitucional, pois as constituições desses países referem-se, por via de regra, à generalidade das prestações pessoais e patrimoniais – v. o art. 23º da Constituição Italiana e o art. 31º da Constituição Espanhola.

<sup>4</sup> Por isso, a diferença entre uns países e outros não é assim tão grande, pois, nem nos do direito fiscal se verifica uma total ausência de alusão aos tributos bilaterais ou taxas, nem nos do direito tributário o tratamento dos tributos bilaterais ou taxas é tão desenvolvido quanto, à primeira vista, seria de esperar. Daí que tanto nos manuais de direito fiscal dos primeiros, como nos manuais de direito fiscal dos segundos, se verse essencialmente o direito dos impostos.

que acabámos de mencionar, exigida a (ou devida por) detentores (individuais ou colectivos) de capacidade contributiva (6) a favor de entidades que exerçam funções ou tarefas públicas (7). Finalmente, em termos teleológicos, o imposto é exigido pelas entidades que exerçam funções públicas para a realização dessas funções (8), conquanto que não tenham carácter sancionatório (9).

Pois bem, o imposto é, antes de mais, uma prestação, o que significa que integra uma relação de natureza obrigacional e não uma relação de carácter real, rejeitando-se assim certa doutrina que, nomeadamente em Itália, defendeu a eficácia real de certos impostos como os impostos fundiários e os impostos aduaneiros.

Depois o imposto é uma prestação pecuniária, ou seja, uma prestação de *dare pecunia* ou concretizada em dinheiro. Através desta característica ou nota típica do seu conceito, o imposto distingue-se claramente quer das prestações de carácter pessoal ou prestações de *facere* como o serviço militar ou o serviço cívico, quer das prestações de bens ou serviços exigidas aos particulares, em certas circunstâncias excepcionais, através de requisição administrativa, quer ainda da prestação consubstanciada na expropriação por utilidade pública.

O imposto é, em terceiro lugar, uma prestação unilateral, não lhe correspondendo assim qualquer contraprestação específica a favor do contribuinte. O que o distingue claramente dos tributos bilaterais que, assentes numa relação jurídica do tipo *do ut des*, têm justamente carácter bilateral. Uma distinção que é particularmente visível no respeitante à figura mais típica dos tributos bilaterais – as taxas. É que nestas, diversamente do que ocorre nos impostos, em que temos apenas a contraprestação traduzida no conjunto dos diversos serviços públicos que os mesmos suportam, à prestação do particular a favor do Estado e demais entes públicos corresponde uma contraprestação específica, uma actividade desses mesmos entes especialmente dirigida ao respectivo obrigado.

Em quarto lugar, o imposto apresenta-se-nos como uma prestação definitiva, ou seja, uma prestação que não dá lugar a qualquer reembolso, restituição ou indemnização. Em certo sentido, podemos dizer que o imposto é uma prestação unilateral não só no presente (unilateral *stricto sensu*), mas uma prestação unilateral também no futuro (definitiva)<sup>5</sup>. A utilidade da autonomização desta nota típica face à da unilateralidade revela-se, por exemplo, no empréstimo forçado que é uma prestação

---

<sup>5</sup> Por isso, se compreende que os autores frequentemente falem tão-só de unilateralidade, abarcando nela tanto a unilateralidade como a definitividade do imposto.

unilateral, mas não definitiva. Enfim, por outras palavras, o imposto constitui uma prestação unilateral tanto em termos sincrónicos como em termos diacrónicos<sup>6</sup>.

Por último, o imposto é objectivamente uma prestação coactiva, isto é, uma prestação *ex lege*, uma prestação que tem por fonte a lei. A obrigação de imposto surge, pois, exclusivamente por força do encontro do facto tributário ou do pressuposto de facto do imposto com a lei, que assim modela o seu conteúdo, independentemente portanto de qualquer manifestação de vontade do contribuinte nesse sentido, como o prescrevem, de resto em termos muito claros, os n.ºs 1 e 2 do art. 36.º da Lei Geral Tributária Portuguesa, na medida em que dispõem que a relação jurídica tributária se constitui com o facto tributário e os elementos essenciais da mesma não podem ser alterados por vontade das partes<sup>7</sup>.

Por seu turno, do ponto de vista subjectivo, o imposto é uma prestação, com as características objectivas que acabámos de assinalar, (1) exigida a (ou devida por) detentores (individuais ou colectivos) de capacidade contributiva, (2) a favor de entidades que exerçam funções ou tarefas públicas. Pela primeira nota subjectiva, procura-se convocar para o terreno do próprio conceito de imposto o critério material da igualdade ou da justiça fiscal que constitui o suporte indiscutível dum Estado fiscal de direito – a capacidade contributiva. Uma ideia que não deixa de ter agora clara expressão no art. 4.º, n.º 1, da Lei Geral Tributária, que, a título de indicação dos “pressupostos dos tributos”, dispõe: “os impostos assentam essencialmente na capacidade contributiva revelada, nos termos da lei, através do rendimento ou da sua utilização e do património”<sup>8</sup>.

Com a segunda nota subjectiva, pretende-se, por seu lado, não limitar a titularidade activa dos impostos exclusivamente às pessoas colectivas públicas, admitindo-se assim a hipótese de impostos exigíveis também a favor de pessoas privadas que exerçam funções públicas. O que ocorrerá no caso,

---

<sup>6</sup> Em rigor, isto vale apenas para o empréstimo forçado oneroso, pois, no caso do empréstimo forçado gratuito, temos, ao lado do empréstimo forçado, um verdadeiro imposto de montante igual ao montante dos juros a que haveria lugar caso o empréstimo não fosse gratuito.

<sup>7</sup> Com este sentido a expressão coactiva traduz uma nota específica dos impostos (e de outras prestações coactivas). Uma nota insusceptível, portanto, de se confundir com a coactividade inerente a qualquer obrigação jurídica traduzida em o seu cumprimento poder ser exigido coactivamente. Assim os impostos apresentam-se com prestações duplamente coactivas, pois são coactivas quanto ao seu nascimento e quanto ao seu cumprimento - cf. nosso *Direito Fiscal*, cit., p. 16.

<sup>8</sup> Sendo certo, naturalmente, que a intensidade do princípio da capacidade contributiva não pode ser a mesma em todos os impostos. Pois ela, para além de ser menor nos impostos sobre o património do que nos impostos sobre o rendimento, é particularmente ténue nos impostos sobre o consumo. É que, integrando estes impostos, que visam atingir a capacidade contributiva dos consumidores finais dos bens ou dos utentes dos serviços, o preço desses bens ou serviços, e sendo este preço fixado, numa economia própria de um Estado fiscal, pelo mercado e não pelo Estado, o princípio da capacidade contributiva, integrante da “constituição fiscal”, tem que se harmonizar com o princípio fundamental da livre formação dos preços pelo mercado da “constituição económica”.



por exemplo, das empresas concessionárias de obras públicas, serviços públicos ou bens do domínio público, na medida em que a lei lhes confira a qualidade de titulares activos de relações jurídicas fiscais.

Finalmente, dum ponto de vista teleológico ou finalista, o imposto é exigido pelas entidades que exercem funções públicas para a realização das suas funções de carácter não sancionatório. O que significa que o imposto pode ter por finalidade não apenas a finalidade financeira ou fiscal, que, pela própria natureza fiscal do Estado contemporâneo não pode deixar de ser a finalidade principal da generalidade dos impostos<sup>9</sup>, mas também outras, excluída naturalmente a função sancionatória<sup>10</sup>.

2. *A tutela do ambiente.* Visto o que entendemos por direito fiscal, é agora o momento de fixarmos o que deve entender-se por tutela do ambiente, para depois nos localizarmos justamente no campo em que este texto se insere, isto é, no domínio dos meios ou instrumentos que podem servir essa tutela, e assim respondemos à questão que o direito fiscal do ambiente coloca, qual seja a de saber se e em que medida o direito dos impostos tem préstimos ambientais. E, antes de mais, é importante sublinhar que, como por certo resulta óbvio para todos, a tutela que aqui temos presente é naturalmente a tutela jurídica, isto é a tutela proporcionada pelo direito ao ambiente.

Um jovem sector do direito que, diversamente do que ocorria no passado, quando surgiam novos ramos do direito, que se justapunham, por via e regra sem dificuldades de maior, aos ramos já existentes, o direito do ambiente, para além de suscitar problemas relativamente novos, intersecta à maneira de uma mediana todo o amplo e diversificado campo do direito, mobilizando todos os seus os ramos, embora em termos substancialmente diversos, para a tutela do ambiente<sup>11</sup>. Uma mobilização que,

---

<sup>9</sup> V. sobre a natureza fiscal do Estado contemporâneo, v. os nossos estudos *O Dever Fundamental de Pagar Impostos. Contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo*, Almedina, Coimbra, 1998, p. 191 e ss., e «O princípio do estado fiscal», *Estudos Jurídicos e Económicos em Homenagem ao Professor João Lumbrales*, Edição da Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa, Coimbra Editora, 2000, p. 363 e ss. Sobre o tema do Estado fiscal, v., por todos: na literatura brasileira RICARDO LOBO TORRES, *A Idéia de Liberdade no Estado Patrimonial e no Estado Fiscal*, Removar, Rio de Janeiro, 1991; e na literatura alemã, à qual se deve o seu mais desenvolvido tratamento, entre outros e por último, Chr. GRAMM, «Vom Steuerstaat zum gebührenfinanzierte Dienstleistungsstaat?», *Der Staat*, 1997, p. 267 e ss.; B. HANSJÜRGENS, «Vom Steuerstaat zum Gebührenstaat?», *Zeitschrift für Gesetzgebung*, 14, 1999, p. 186 e ss.; R. HENDLER, «Gebührenstaat statt Steuerstaat?», *Die öffentliche Verwaltung*, 1999, p. 746 e ss., e Von ERIK GAWEL, «Das Steuerstaatgebot des Grundgesetzes», *Der Staat*, 39, 2000, p. 209 e ss.

<sup>10</sup> No sentido de um entendimento amplo do elemento teleológico ou finalista, embora reportado à figura dos tributos, vai o Código Tributário Nacional Brasileiro, ao definir, no seu art. 3º, tributo como “toda a prestação pecuniária compulsória..., que não constitua sanção de acto ilícito...”.

<sup>11</sup> É justamente para sublinhar esta sua natureza, que em geral se chama a atenção para duas características do direito do ambiente, salientando que este se apresenta dominado, de um lado, pela ideia da interdisciplinaridade, a exigir o recurso a saberes extrajurídicos, a saberes próprios de outras ciências sociais e das ciências naturais, da engenharia e da técnica,

naturalmente, também chegou ao direito dos impostos ou, mais amplamente, ao direito dos tributos, o que constitui objecto deste texto. Antes, porém, vamos fazer algumas considerações, muito gerais naturalmente, procurando delinear o quadro da tutela do ambiente, que o mesmo é dizer, tentar delinear o quadro do próprio direito do ambiente e dos meios ou instrumentos que o mesmo tem ao seu dispor para levar a cabo a sua missão.

Pois bem, a este respeito, é de começar por sublinhar que para tratar desta questão é relativamente indiferente a compreensão ou, como agora se prefere dizer, a pré-compreensão, que se tenha no respeitante ao direito do ambiente, bem como o papel que o ambiente assume nas constituições hodiernas. Com efeito, para o que nos preocupa pouco interesse tem se o direito do ambiente tem por base uma construção assente numa (pré)-compreensão antropocêntrica, em que a defesa do ambiente está centrada na defesa da vida humana, seja em si mesma, seja uma tal defesa polarizada na necessidade de preservar os recursos escassos imprescindíveis à manutenção da actividade produtiva suporte dessa vida humana<sup>12</sup>, ou uma (pré)-compreensão ecocêntrica, em que o ambiente se apresenta tutelado em si mesmo, configurando-se a sua preservação, defesa e promoção como um valor próprio<sup>13</sup>.

Como, por outro lado, igualmente tem escasso alcance o papel que o ambiente desempenha nas constituições actuais, isto é, presente-se nelas apenas como uma tarefa ou um conjunto de tarefas fundamentais do Estado e demais entes públicos territoriais, ou configure-se o mesmo também como um (verdadeiro) direito fundamental dos cidadãos, como ocorre em diversas constituições, sobretudo nas mais recentes. Sendo aqui de sublinhar que tanto na Constituição Portuguesa como na Constituição Brasileira, o ambiente, para além de constituir o suporte de um diversificado conjunto de tarefas estaduais<sup>14</sup>, se assume como um indiscutível direito fundamental. Pois a Constituição Portuguesa prescreve no art. 66º, nº 1: “[t]odos têm direito a um ambiente de vida humano, sadio e ecologicamente

---

e, de outro lado, pela ideia da horizontalidade ou da transversalidade, a convocar os diversos ramos do direito, mobilizando-os para a protecção ambiental.

<sup>12</sup> Uma (pré)compreensão que alguns autores autonomizam sob a designação de concepção economicocêntrica, muito embora, como resulta do texto, a seu modo, ela não passe de uma particular (pré)compreensão antropocêntrica.

<sup>13</sup> V., por todos, PAOLO MADDALENA, *Dano Pubblico Ambientale*, Rimini, 1990, p. 83 e ss., e GOMES CANOTILHO (Coord.), *Introdução ao Direito do Ambiente*, Universidade Aberta, 1998, p. 41. Sobre o direito do ambiente, v. também GOMES CANOTILHO, *Direito Público do Ambiente (Direito Constitucional e Administrativo)*, Sumários das Lições ao I Curso de Pós-Graduação em Direito do Ordenamento, do Urbanismo e do Ambiente, Coimbra, 1995/96, e JOSÉ E. FIGUEIREDO DIAS, *Direito Constitucional e Administrativo do Ambiente*, Cadernos CEDOUA, Almedina, Coimbra, 2001.

<sup>14</sup> Como consta das diversas alíneas do nº 2 do art. 66º da Constituição Portuguesa e dos diversos incisos do § 1º do art. 225º da Constituição Brasileira.

equilibrado e o dever de o defender”. Por seu lado, a Constituição Brasileira estabelece no *caput* do seu art. 225º: “[t]odos têm direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado, bem de uso comum do povo e essencial à sadia qualidade de vida, impondo-se ao Poder Público e à colectividade o dever de defendê-lo e preservá-lo para as presentes e futuras gerações”<sup>15</sup> Muito embora, seja de assinalar a este respeito, que, hoje em dia, a própria doutrina que se tem mostrado mais adepta da compreensão do ambiente como um direito subjectivo, chame a atenção para as dificuldades que um tal entendimento enfrenta<sup>16</sup>.

Mas, passando às considerações que anunciámos, devemos, a tal respeito, sublinhar duas notas: uma, para darmos conta do âmbito e diversidade do objecto ambiental; outra, para referir a diversidade de meios ou instrumentos que a tutela de um tal objecto presentemente convoca. Pois bem, no que à primeira das ideias diz respeito, é de assinalar que o ambiente é, por certo, daquelas categorias ou realidades que maior âmbito apresentam. Uma afirmação que está patente na generalidade das legislações ambientais e que podemos ilustrar com a legislação portuguesa, mais especificamente com a Lei de Bases do Ambiente.

Ora, segundo esta lei, o ambiente apresenta-se-nos como uma das realidades mais complexas, como o demonstra a sua definição legal, pois, segundo a alínea *a*) do nº 2 do art. 5º da Lei de Bases do Ambiente, “[o] ambiente é o conjunto dos sistemas físicos, químicos, biológicos e suas relações e dos factores económicos, sociais e culturais com efeito directo ou indirecto, mediato ou imediato, sobre os seres vivos e a qualidade de vida do homem”. Complexidade essa bem patente, de resto, nos diversos componentes ambientais, sejam estes naturais, em que temos o ar, a luz, a água, o solo vivo e o subsolo, a fauna e a flora, sejam humanos, em que são de mencionar a paisagem, o património natural e construído e a poluição<sup>17</sup>.

O que podemos ilustrar com a complexidade que apresenta o fenómeno da poluição, cuja percepção não será difícil de alcançar se tivermos em conta os diversos factores e as diversas causas da

---

<sup>15</sup> Sendo de acrescentar que a Constituição Brasileira, com o aditamento, em 2002, do § 4º ao seu art. 177º, deixou claro os desígnios constitucionais em sede da protecção ambiental, dispondo que a lei federal que estabelecer contribuição de intervenção no domínio económico relativamente às actividades de importação ou comercialização de petróleo e seus derivados, gás natural e seus derivados e álcool combustível deverá atender a certos requisitos, entre o quais destinar parte dos recursos arrecadados ao financiamento de projectos ambientais relacionados com a indústria do petróleo e do gás.

<sup>16</sup> Sobre o problema, v., por todos, GOMES CANOTILHO, «O direito ao ambiente como direito subjectivo», em *Estudos sobre Direitos Fundamentais*, Coimbra Editora, Coimbra, 2004, p. 176 e ss.

<sup>17</sup> V., respectivamente os arts. 6º e seguintes e o arts. 17º e seguintes da Lei de Bases do Ambiente.



poluição. Pois são factores de poluição do ambiente e de degradação do território todas as acções e actividades que afectem negativamente a saúde, o bem-estar e as diferentes formas de vida, o equilíbrio e a perenidade dos ecossistemas naturais e transformados, assim como a estabilidade física e biológica do território<sup>18</sup>. Por seu lado, constituem causas da poluição todas as substâncias e radiações lançadas na ar, na água, no solo e no subsolo que alterem a sua qualidade ou interfiram na sua normal conservação ou evolução<sup>19</sup>. Daí que as manifestações da poluição se consubstanciem, como consta aliás dos arts. 22º a 25º da Lei de Bases do Ambiente, sobretudo no ruído, compostos químicos, resíduos e efluentes e substâncias radioactivas.

3. *O direito fiscal e a tutela do ambiente.* Visto o sentido e o alcance das expressões que suportam os dois termos da equação que constitui o título deste texto, ou seja, do direito fiscal, de um lado, e da tutela do ambiente, de outro, é agora o momento de dizermos se em que termos se relacionam estas realidades. Pois bem, a este propósito, podemos adiantar que o direito fiscal se relaciona com a tutela do ambiente na medida em que possa ser constituído em instrumento ou meio dessa tutela. Ora, hoje em dia ninguém tem dúvidas de que o direito dos impostos pode constituir-se em instrumento ou meio de tutela ambiental.

Todavia, para compreendermos qual o verdadeiro lugar que o direito fiscal ocupa no domínio da tutela do ambiente, impõe-se começarmos por dar notícia dos instrumentos ou meios de que a protecção ambiental presentemente se serve. Pois bem, segundo uma parte importante da doutrina, os meios de que a tutela do ambiente se pode servir tendem a ser distribuídos por três grandes sectores, a saber: meios directos de conformação de comportamentos, meios de direcção de comportamentos através do planeamento e meios indirectos de conformação de comportamentos<sup>20</sup>.

Entre os primeiros temos quer actos de controlo ou fiscalização preventivo, como são as autorizações em sentido amplo, em que se incluem as autorizações propriamente ditas e as licenças ou

<sup>18</sup> V. o art. 21º, nº 1, da Lei de Bases do Ambiente.

<sup>19</sup> V. o art. 21º, nº 2, da Lei de Bases do Ambiente.

<sup>20</sup> Cf., por todos, BENDER / SPARWASSER / ENGEL, *Umweltrecht. Grundzüge des öffentlichen Umweltschutzrechts*, 3ª ed., C. F. Müller, 1995, esp. p. 35 e ss., e LUIS ORTEGA ÁLVAREZ (Dir.), *Lecciones de Derecho del Medio Ambiente*, 3ª ed., Lex Nova, Valladolid, 2002, esp. p. 121 e ss.

autorizações-licenças, bem como algumas concessões<sup>21</sup>, quer declarações da presença e afirmação de um particular interesse público a desencadear a aplicação de um específico regime jurídico como o decorrente dos actos de classificações de áreas protegidas ou de bens integrantes do património cultural, quer ainda actos proibitivos a implicar, por via de regra, a aplicação de sanções de natureza contra-ordenacional, em Portugal designadas por coimas, e as correspondentes sanções acessórias concretizadas na interdição do exercício de profissões ou actividades ou na cessação (revogação ou anulação) de autorizações e licenças. Entre tais meios, todos eles situados fundamentalmente no direito administrativo, merecem particular destaque os instrumentos específicos de tutela ambiental como são a Avaliação de Impacte Ambiental<sup>22</sup> e a licença ambiental<sup>23</sup>. A que acresce a recente sujeição da autorização de funcionamento ou da concessão da licença de exploração de novas instalações a certos requisitos das instalações, mais especificamente que tenham sido tomadas medidas adequadas à redução da poluição atmosférica na origem, seja garantido o cumprimento dos valores limite de emissão e se cumpram as normas relativas ao sistema de descarga e de tratamento de poluentes atmosféricos<sup>24</sup>.

Por seu turno, entre os segundos instrumentos podemos referir a planificação territorial, ou seja, aqueles meios de ordenamento do território que, não se apresentando com o objectivo principal ou predominante de ordenar estritamente a cidade, a urbe, visam sobretudo ordenar o território no seu conjunto ou nas suas específicas implicações para o equilíbrio ambiental. Pelo que se trata de instrumentos de ordenamento do território, os quais, embora integrando um dos três conhecidos segmentos em que se desdobra o diversificado direito do urbanismo<sup>25</sup>, se apresentam como meios primordialmente dirigidos para a tutela do ambiente<sup>26</sup>.

---

<sup>21</sup> V. v. sobre estas categorias de actos administrativos, ROGÉRIO EHRHARDT SOARES, *Direito Administrativo*, Lições ao Curso Complementar de Ciências Jurídico-Políticas da Faculdade de Direito de Coimbra, 1977/78, polic., p. 107 e ss. e 113 e ss.

<sup>22</sup> V., para a actual disciplina jurídica da Avaliação de Impacte Ambiental, o Decreto-Lei nº 69/2000, de 3 de Maio, editado para dar cumprimento à Directiva nº 85/337/CEE, do Conselho, de 17 de Junho de 1985, posteriormente modificada pela Directiva nº 97/11/CEE, do Conselho, de 3 de Março de 1997.

<sup>23</sup> V., para a licença ambiental, o Decreto-Lei nº 194/2000, de 21 de Agosto, editado para dar cumprimento à Directiva nº 96/61/CEE, do Conselho, de 24 de Setembro.

<sup>24</sup> Art. 14º do recente Decreto-Lei nº 78/2004, de 3 de Abril, diploma que veio estabelecer, como um dos principais instrumentos da política do ar, a definição de valores limite de concentração de poluentes na atmosfera, ao nível do solo, que se considerem adequados à protecção da saúde humana e do ambiente.

<sup>25</sup> Sobre o direito do urbanismo, v. por todos, F. ALVES CORREIA, *Manual de Direito do Urbanismo*, vol. I, Almedina, Coimbra, 2001, esp. p. 51 e ss.

<sup>26</sup> Para o papel do planeamento territorial como instrumento de tutela do ambiente, v., por todos, FRANCO BASSI /

Finalmente, temos os meios indirectos de tutela do ambiente em que sobressaem os instrumentos mobilizados de outros ramos de direito diferentes do direito administrativo, direito em que, em rigor, se localizam os instrumentos de protecção ambiental até agora referenciados. Entre esses meios indirectos de tutela, podemos mencionar o instituto da responsabilidade civil por danos ambientais, os subsídios e as subvenções do direito financeiro, os impostos ambientais e os benefícios fiscais ambientais do direito fiscal, etc. Pelo que cá temos o direito fiscal a ser utilizado em sede do domínio da protecção do meio ambiente. Ou, por outras palavras, o direito fiscal ambiental.

## II. O direito fiscal do ambiente

Mas, tratando-se de utilizar o instrumento fiscal com a finalidade de obter resultados em sede da protecção do meio ambiente, ou seja, *performances* ambientais, então estamos caídos no domínio da extrafiscalidade, ou seja, no que vimos designado por “direito económico fiscal”. O que nos impõe fazer aqui algumas considerações gerais a tal respeito, para depois nos situarmos, mais especificamente, na utilização ambiental das normas fiscais. Vejamos então.

4. *O direito económico fiscal.* E a primeira ideia a reter nesta sede é a de que, ao contrário do que a doutrina em geral faz, nós distinguimos entre o direito fiscal *tout court* ou direito fiscal clássico e o direito económico fiscal<sup>27</sup>. Pois bem, podemos definir o direito económico fiscal como o conjunto de normas jurídicas que regula a utilização dos instrumentos fiscais, isto é, dos impostos e dos benefícios fiscais, com o principal objectivo de obter resultados extrafiscais, mormente em sede de política económica e social. Ou por outras palavras, o direito económico fiscal integra a disciplina jurídica da extrafiscalidade, um conjunto de normas que apenas formalmente integram o direito fiscal, já que têm por finalidade principal ou dominante a consecução de determinados resultados económicos ou sociais e não a obtenção de receitas para fazer face às despesas públicas.

E, ao dizermos isto, estamos já a aludir aos dois grandes domínios ou sectores do direito económico fiscal, a saber: o domínio ou sector dos impostos extrafiscais ou de agravamentos extrafiscais de

---

LEOPOLDO MAZZAROLLI, *Pianificazione Territoriali e Tutela dell’Ambiente*, Giappichelli, Torino, 2000.

<sup>27</sup> V. o nosso *Direito Fiscal*, cit., p. 491 e ss. Assinale-se que pela autonomização do direito económico fiscal, têm optado K. Tipke e J. Lang no seu conhecido e notável manual de direito fiscal – K. TIPKE/J. LANG, *Steuerrecht*, 15.<sup>a</sup> ed., Köln, 1996, p. 701 e ss.

impostos e o domínio ou sector dos benefícios fiscais. Antes, porém, de darmos uma ideia sobre este último sector da extrafiscalidade, não podemos nem queremos deixar passar esta oportunidade sem fazer menção a alguns outros aspectos que se prendem directamente com esta problemática. Estamos a referir-nos seja à falsa extrafiscalidade, em que temos tanto a extrafiscalidade imanente como a que poderemos designar por extrafiscalidade concorrente, seja ao carácter excepcional da utilização extrafiscal dos instrumentos fiscais, seja à armadura jurídico-constitucional própria da extrafiscalidade, seja, enfim, à bem maior adequação dos benefícios fiscais face aos impostos extrafiscais para prosseguir, por via fiscal, objectivos de natureza económica e social.

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

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

Trata-se do que nos propomos designar por fiscalidade ou extrafiscalidade concorrente, em que justamente se assiste a um certo equilíbrio entre os objectivos fiscais e extrafiscais, cujo exemplo mais paradigmático nos é dado pelo direito fiscal ecológico, isto é, pelo direito relativo aos eco-impostos ou ecotributos, em que a obtenção de receitas se conjuga, tendencialmente por igual medida, com a modelação dos comportamentos ecológicos dos indivíduos e das empresas, seja penalizando os comportamentos anti-ecológicos, seja favorecendo os comportamentos filo-ambientais.

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

De outro lado, enquanto medidas que, até por força da disposição da Constituição, que assinala ao sistema fiscal a finalidade principal de satisfação das necessidades financeiras do Estado, não podem deixar de se configurar como excepção face (à regra) da tributação. Uma característica que está bem patente, de resto, tanto no próprio conceito legal de benefícios fiscais constante do n.º 1 do art. 2.º do Estatuto dos Benefícios Fiscais, ao considerar os benefícios fiscais medidas de carácter excepcional, como na consequência da sua extinção, já que, segundo o n.º 1 do art. 12.º do referido Estatuto, a extinção dos benefícios fiscais tem por consequência a reposição automática da tributação regra. O que, naturalmente, não transforma a utilização extrafiscal dos impostos ou das normas jurídicas fiscais num fenómeno anómalo ou anormal como se entendeu durante o Estado liberal. É que, do facto de a extrafiscalidade ser um fenómeno normal, não resulta, nem pode resultar, o afastamento do seu carácter excepcional<sup>28</sup>.

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

---

<sup>28</sup> V. sobre este aspecto o nosso livro *O Dever Fundamental de Pagar Impostos*, cit., p. 641 e ss.



concorrentes) ou afectem outros valores constitucionais, e da proibição do arbítrio, e não o princípio da igualdade fiscal a aferir com base na capacidade contributiva<sup>29</sup>.

Finalmente, há que assinalar que o segmento mais operacional da extrafiscalidade é, sem sombra para dúvidas, o dos benefícios fiscais. O que não só resulta da simples verificação da realidade contemporânea, como se apresenta em maior consonância com o próprio entendimento actual do direito, o qual, no dizer de *Norberto Bobbio*, tem hoje uma importante função promocional. Daí que se imponham algumas considerações mais a propósito dos benefícios fiscais, mais especificamente no respeitante ao seu conceito e às suas espécies<sup>30</sup>.

Quanto ao seu conceito, devemos referir, tendo em conta, de resto, os arts. 2.º e 3.º do Estatuto dos Benefícios Fiscais, que os benefícios fiscais se enquadram numa noção mais ampla – a noção de desagravamentos fiscais – que integra: de um lado, as não sujeições tributárias (ou desagravamentos fiscais *stricto sensu*), cuja modalidade mais significativa é constituída pelas chamadas exclusões tributárias (que estão para as não sujeições tributárias como as isenções estão para os benefícios fiscais<sup>31</sup>); de outro, os benefícios fiscais.

Pois bem, enquanto as não sujeições tributárias são “medidas fiscais estruturais de carácter normativo que estabelecem delimitações negativas expressas da incidência” (art. 3.º, n.º 2, do Estatuto), inscrevendo-se portanto na política fiscal ou política de obtenção de receitas fiscais, os benefícios fiscais são “medidas de carácter excepcional instituídas para tutela de interesses públicos extrafiscais relevantes que sejam superiores aos da própria tributação que impedem” (art. 2.º, n.º 1, do Estatuto), integrando-se assim na política extrafiscal ou política de prossecução de objectivos económicos e sociais por via fiscal.

Daqui resulta que, enquanto os desagravamentos fiscais em sentido estrito constituem medidas dotadas de estabilidade, medidas por natureza duradouras, os benefícios fiscais apresentam-se como medidas conjunturais, como medidas temporárias. Um aspecto que, atenta a tendência para a

---

<sup>29</sup> Para maiores desenvolvimentos, v. o nosso livro, *O Dever Fundamental de Pagar Impostos*, p. 654 e ss.

<sup>30</sup> Quanto aos benefícios fiscais em geral, v., por todos, N. SÁ GOMES, *Teoria Geral dos Benefícios Fiscais*, Cadernos de CTF, Lisboa, 1991, e «Os benefícios fiscais na Lei Geral Tributária e na legislação complementar», em D. LEITE DE CAMPOS e OUTROS, *Problemas Fundamentais do Direito Tributário*, Vislis, Lisboa, 1999, p. 89 e ss.

<sup>31</sup> Cujas distinções reside no facto de, enquanto nas exclusões tributárias há uma situação que a lei exclui da tributação, nas isenções há uma situação que a lei, num primeiro momento, integra na incidência e, num segundo momento, excepciona dessa mesma incidência.

perpetuidade da generalidade dos benefícios fiscais, o legislador parece não levar muito em conta, não obstante a sua afirmação expressa na lei, no art. 14º, nº 1, da Lei Geral Tributária, ao prescrever que: “sem prejuízo dos direitos adquiridos, as normas que prevêm os benefícios fiscais vigoram durante um período de cinco anos, se não tiverem previsto outro, salvo quando, por natureza, os benefícios fiscais tiverem carácter estrutural”.

No respeitante ao conceito de benefícios fiscais, são de acrescentar ainda duas notas. Uma para dizer que devia evitar-se falar em carácter excepcional dos benefícios fiscais, uma vez que essa expressão corre o risco de implicar a natureza excepcional das normas jurídicas que os prevêm. O que, para nós, não é de aceitar, já que, embora os benefícios fiscais sejam despesas fiscais (que são, pela sua própria natureza, despesas passivas) que integram um disciplina jurídica derogatória da disciplina ordinária do respectivo imposto, reveladora dum regime mais favorável para o contribuinte do que o implicado no seu tratamento ordinário e expressão duma função promocional, eles constituem um instrumento normal de política económica e social do Estado social contemporâneo e não um instrumento absolutamente excepcional à maneira do entendimento próprio do Estado liberal.

Outra nota prende-se com a distinção que há a fazer em sede dos benefícios fiscais, separando os benefícios fiscais estáticos ou benefícios fiscais *stricto sensu*, dos benefícios fiscais dinâmicos, incentivos ou estímulos fiscais. Os primeiros dirigem-se, em termos estáticos, a situações que, ou porque já se verificaram (encontrando-se portanto esgotadas), ou porque, ainda que não se tenham verificado ou verificado totalmente, não visam, ao menos directamente, incentivar ou estimular, mas tão-só beneficiar por superiores razões de política geral de defesa, externa, económica, social, cultural, religiosa, etc.

Por seu turno, os segundos visam incentivar ou estimular determinadas actividades, estabelecendo, para o efeito, uma relação entre as vantagens atribuídas e as actividades estimuladas em termos de causa-efeito. Enquanto naqueles a causa do benefício é a situação ou actividade em si mesma, nestes a causa é a adopção (futura) do comportamento beneficiado ou o exercício (futuro) da actividade fomentada. Compreende-se assim que os incentivos fiscais, que não raro assumem carácter selectivo ou mesmo altamente selectivo, tenham carácter temporário, bem como a liberdade do legislador, mormente para

conceder uma margem de livre decisão à administração tributária, tenha necessariamente de ser maior do que aquela de que dispõe em sede dos benefícios fiscais estáticos<sup>32</sup>.

Quanto às espécies de benefícios fiscais, é de esclarecer que há as mais variadas classificações<sup>33</sup>. Todavia, vamos ficar-nos aqui por uma delas: a que tem em conta os modos operativos da eficácia dos benefícios fiscais, ou seja, a necessidade ou não de um acto de reconhecimento ou concessão.

Pois bem, com base num tal critério e de acordo com os arts. 4º, nº 2, e 11º do Estatuto dos Benefícios Fiscais, os benefícios fiscais podem ser: 1) automáticos, quando o direito ao benefício resulta directa e imediatamente da lei, operando portanto *ope legis*, pela simples verificação do respectivo pressuposto de facto, não carecendo de qualquer acto posterior da administração tributária; ou 2) dependentes de reconhecimento, se pressupõem um ou mais actos posteriores de reconhecimento da administração tributária, actos estes que podem ser actos administrativos, caso em que temos benefícios fiscais dependentes de reconhecimento unilateral, ou mesmo contratos, caso em que temos benefícios fiscais dependentes de reconhecimento bilateral ou contratual ou benefícios fiscais contratuais.

Nestes últimos, são de destacar os incentivos ou estímulos fiscais, em que o Estado, em troca da concessão de determinados benefícios fiscais, obtém das empresas compromissos relativamente a níveis de produção a atingir, a investimentos a realizar, a postos de trabalho a criar, à diminuição dos níveis de emissões poluentes, etc. Ora, como bem se compreende, é relativamente a estes benefícios fiscais que a administração tributária não pode deixar de gozar de uma razoável margem de livre decisão, de uma margem de livre decisão que seja adequada ao doseamento a que deve proceder em função, designadamente, das contrapartidas assumidas pelas empresas ou do montante de receita fiscal que é previsível perder. Margem de livre decisão que pode inclusivamente ser exercida através da celebração de contratos entre a administração tributária e as empresas que se proponham fazer grandes investimentos, isto é, de contratos fiscais, como os que estão previstos no direito português<sup>34</sup>.

---

<sup>32</sup> V., sobre os aspectos focados, o nosso livro *O Dever Fundamental de Pagar Impostos*, cit., p. 645 e ss. e 648 e s.

<sup>33</sup> Entre as quais se conta a já exposta, que tem por base os modos de funcionamento social dos benefícios fiscais e distingue os benefícios fiscais estáticos dos incentivos ou estímulos fiscais. V. sobre essas diversas classificações, N. SÁ GOMES, *Teoria Geral dos Benefícios Fiscais*, cit., p.126 e ss.

<sup>34</sup> A atribuição de benefícios fiscais em regime contratual está previsto no art. 39º do Estatuto dos Benefícios Fiscais, encontrando-se regulado no Decreto-Lei n.º 409/99, de 15 de Outubro. Segundo um tal regime, trata-se de benefícios fiscais integrados em contratos fiscais, os quais, por sua vez, são incluídos em contratos de investimento respeitantes a projectos de investimento de montante igual ou superior a € 4.987.978,97, a realizar até 31 de Dezembro do ano de 2010. Projectos de investimento que tenham por objecto uma das seguintes actividades económicas: a) indústria extractiva e

5. *O direito fiscal do ambiente.* Mas, deixando de lado o fenómeno da extrafiscalidade em geral ou, noutra versão, todo o extenso campo do chamado direito económico fiscal, centremo-nos agora no direito fiscal do ambiente, afinal de contas o domínio objecto e a razão de ser destas considerações. O que implica fazer clara menção às duas mencionadas vias fiscais através das quais se procura tutelar o ambiente em Portugal. Ou seja, de um lado, a tributação ambiental e, de outro lado, a beneficiação fiscal ambiental. Vejamos então.

5.1. *Os impostos ambientais.* E o primeiro segmento do direito fiscal do ambiente é, como dissemos, o dos impostos ambientais. Interessa a este respeito saber se em que medida podemos ter e temos em Portugal impostos ou, mais em geral, tributos com uma tal natureza.

Ora bem, a tal propósito é de adiantar que nem a Constituição nem a lei obstam à existência de impostos ou, mais em geral, de tributos ambientais. Mais, tanto a Constituição como a lei se mostram abertas à utilização dos instrumentos fiscais com o objectivo de tutela do ambiente. Assim, no sentido de que, em sede constitucional, não há qualquer entrave ao estabelecimento de tais impostos ou tributos, podemos apontar tanto a disciplina constitucional dos impostos como a disciplina constitucional relativa ao ambiente. Pois, de um lado e em geral vai a abertura constitucional à utilização extrafiscal das normas fiscais e, portanto, à utilização dos impostos com finalidades extrafiscais. O que resulta, como já dissemos, do entendimento constitucional dos impostos e do sistema fiscal decorrente dos arts. 103º e 104º da Constituição<sup>35</sup>.

De outro lado, vai a tutela constitucional do ambiente, para a prossecução da qual a Constituição convoca a política fiscal. Pois o art. 66º da Constituição, subordinado à epígrafe “ambiente e qualidade de vida”, prescreve, no seu nº 2, que “[p]ara assegurar o direito ao ambiente, no quadro de um desenvolvimento sustentável, incumbe ao Estado, por meio de organismos próprios e com o envolvimento e participação dos cidadãos: ...h) [a]ssegurar que a política fiscal compatibilize desenvolvimento económico com protecção do ambiente e qualidade de vida”.

---

indústria transformadora, b) actividades turísticas, c) actividades informáticas e conexas, d) actividades agrícolas, piscícolas, agro-pecuárias e florestais, e) actividades de investigação e desenvolvimento e de alta intensidade tecnológica, e f) tecnologias da informação.

<sup>35</sup> Disposições estas que, é bom lembrar, estão muito longe da constante do § 4º do art. 177º da Constituição Brasileira, a que já nos referimos *supra*, na nota 15.

Mas também a lei vai pelo mesmo caminho. Para o que podemos mencionar a já referida Lei de Bases do Ambiente, em que por duas vezes convoca o instrumento fiscal para a tutela ambiental. Fá-lo, por um lado, no art. 24º, subordinado à epígrafe “resíduos e efluentes”, em cujo nº 1 dispõe que “[o]s resíduos sólidos poderão ser reutilizados como fontes de matérias-primas e energia, procurando-se eliminar os tóxicos pela adopção das seguintes medidas: ...c) [d]a aplicação de instrumentos fiscais e financeiros que incentivem a reciclagem e reutilização de resíduos e efluentes”. De outro lado, temos o art. 27º, subordinado à epígrafe “instrumentos”, em cujo nº 1 se dispõe que “[s]ão instrumentos da política de ambiente e do ordenamento do território: ...r) [a] fixação de taxas a aplicar pela utilização de recursos naturais e componentes ambientais, bem como pela rejeição de efluentes”.

Vista a abertura constitucional e legal aos impostos ambientais, vejamos agora se e em que medida há em Portugal impostos desse tipo. O que, todavia, pressupõe algumas considerações de ordem geral. Mais concretamente, é preciso saber: de um lado, que tipo de impostos ou tributos tendem a operar nesse domínio, isto é, se verdadeiros impostos ou tributos ambientais ou se, pelo contrário, falsos impostos ou tributos ambientais; de outro lado, se a figura mais propícia e adequada a operar neste sector é o tributo unilateral ou imposto ou se, pelo contrário, é o tributo bilateral ou a taxa. Uma palavra muito rápida sobre cada um destes aspectos.

E, no respeitante ao primeiro dos aspectos aludidos, isto é, no que concerne às finalidades dos tributos ambientais, podemos dizer que é hoje em dia relativamente consensual a ideia de dividir dicotomicamente esses tributos em duas espécies, pelo que ou são tributos ambientais em sentido estrito, técnico ou próprio, que prosseguem uma finalidade extrafiscal incentivante (*reine Lenkungssteuern*), ou são tributos ambientais em sentido amplo, atécnico ou impróprio, que visam uma finalidade reditícia (*reine Umwelfinanzierungabgaben*)<sup>36</sup>.

Sendo certo que apenas os primeiros, porque materializam de maneira directa ou imediata a política ecológica, são de considerar verdadeiros tributos ambientais, não passando os segundos, cujo objectivo é, como o dos tributos fiscais em geral, o de captar ou arrecadar receitas, ainda que estas estejam consignadas à realização da política ecológica, de falsos tributos ambientais<sup>37</sup>. Com efeito, o

---

<sup>36</sup> Cf. o nosso livro *O Dever Fundamental de Pagar Impostos*, cit., p. 266 e s. e, desenvolvidamente, CLÁUDIA SOARES, *O Imposto Ecológico – Contributo para o Estudo dos Instrumentos Económicos de Defesa do Ambiente*, nº 58 da série *Studia Juridica*, Coimbra, 2001, esp. p. 285 e ss., e *Imposto Ecológico versus Subsídio Ambiental?*, tese de doutoramento apresentada na Universidade de Santiago de Compostela, 2002., p. 45 e ss. (51 e ss.).

<sup>37</sup> CLÁUDIA SOARES, *Imposto Ecológico versus Subsídio Ambiental?*, cit., p. 53.



que caracteriza a natureza ambiental dos tributos é o objectivo ou finalidade extrafiscal ecológica assumida pelo legislador ao criá-los e discipliná-los e não o destino ecológico das receitas proporcionadas pelos mesmos, pois este destino situa-se a jusante das correspondentes relações tributárias, inserindo-se na política de realização de despesas e não na política de obtenção de receitas fiscais.

Por seu lado, no referente à natureza dos tributos ambientais, ou seja, saber se os mesmos se configuram como tributos unilaterais ou impostos ou como tributos bilaterais ou taxas, devemos dizer que, embora em abstracto nada impeça que tais tributos se apresentem quer como impostos quer como taxas, do que não há dúvidas é de que, em concreto, sobretudo por exigências de ordem prática ou imperativos de praticabilidade jurídica, os tributos ecológicos estão, por via de regra, condenados a materializar-se em impostos<sup>38</sup>. Vários argumentos apontam nesse sentido.

Em primeiro lugar, os tributos ambientais em sentido próprio, justamente porque constituem tributos extrafiscais, em que está ausente uma predominante função colectora ou arrecadadora, não visando, por isso, em primeira linha obter receitas, proporcionam uma receita que, em princípio, diminui na razão inversa da eficácia desses instrumentos de política ambiental<sup>39</sup>. Daí que, em relação a tais tributos, não seja invocável a curva de *Arthur Laffer*, que veio demonstrar que o aumento das taxas dos tributos, ou melhor dos impostos, conduz, verificadas que sejam certas circunstâncias ou a partir de determinado nível, não ao aumento das receitas totais, como constitui decorrência normal daquele aumento, mas sim à sua diminuição. Ou seja, vistas as coisas de um outro prisma, à diminuição da taxa de um imposto pode, verificadas que sejam certas condições, corresponder um aumento da receita proporcionada por esse imposto<sup>40</sup>.

---

<sup>38</sup> Uma ideia que estamos em crer tem um alcance geral, estando por conseguinte presente em toda a extrafiscalidade, já que prosseguir objectivos extrafiscais através dos instrumentos tributários, concretizem-se estes em tributação (tributos ou impostos extrafiscais) ou em redistribuição (benefícios tributários ou fiscais), não se coaduna com a ideia de proporcionalidade subjacente à figura tributária das taxas, em que o Estado e demais entes públicos exigiriam ou dariam na medida ou proporção que os contribuintes fossem destinatários de uma contraprestação específica daqueles ou os beneficiários realizassem àqueles uma prestação equivalente ao benefício recebido. Sobre os problemas jurídicos da extrafiscalidade, v. os nossos livros *Contratos Fiscais. Reflexões acerca da sua admissibilidade*, nº 5 da série *Studia Juridica*, Coimbra, 1994, p. 148 e ss., *O Dever Fundamental de Pagar Impostos*, cit., p. 627 e ss., e *Direito Fiscal*, cit., p. 401 e ss.

<sup>39</sup> Pois que, em rigor, a receita proporcionada por tais tributos é a exacta medida da ineficácia da medida extrafiscal integrada nesses mesmos tributos. Cf. o nosso livro *O Dever Fundamental de Pagar Impostos*, cit., p. 578 e s.

<sup>40</sup> V. sobre esta e por último, J. ALBANO SANTOS, *Teoria Fiscal*, Instituto Superior de Ciências Sociais e Políticas, UTL, 2003, p. 467 e ss.

É que a diminuição das receitas totais, fazendo operar em relação ao correspondente pressuposto de facto ou facto gerador o efeito substituição ou o efeito rendimento ou ambos os efeitos conjugados<sup>41</sup>, constitui o objectivo ou finalidade dos tributos extrafiscais e, naturalmente, dos tributos ambientais<sup>42</sup>. Pelo que, sendo as coisas assim, torna-se difícil conceber que os tributos extrafiscais possam assumir a configuração de verdadeiros tributos bilaterais ou taxas, em que, por via de regra, não só se pretende, em primeira linha, a receita que proporcionam, como também e sobretudo se reclama uma receita proporcional à correspondente contraprestação específica realizada pelo Estado ou outras entidades públicas com base no princípio da equivalência (*Äquivalenzprinzip*) entre prestação e contraprestação<sup>43</sup>. Traduza-se esta equivalência num específico benefício para o contribuinte a aferir pelo princípio da compensação pelo benefício (*Vorteilsausgleich*), ou na provocação de um específico custo deste à correspondente comunidade, a aferir pelo princípio da cobertura dos custos (*Kostendeckungsprinzip*)<sup>44</sup>.

Depois, no que especificamente aos tributos ambientais diz respeito, devemos começar por dizer que, *prima facie*, os tributos bilaterais ou taxas se apresentam mais propícios à internalização<sup>45</sup> dos custos externos, como prescreve o princípio do poluidor-pagador, do que os tributos unilaterais ou

---

<sup>41</sup> V. esses efeitos, no que à remoção do imposto diz respeito, J. J. TEIXEIRA RIBEIRO, *Lições de Finanças Públicas*, 5ª ed., Coimbra Editora, Coimbra, 1995, p. 380 e s.

<sup>42</sup> Cf. CLÁUDIA SOARES, *Direito Fiscal do Ambiente. O Imposto Ambiental*, cadernos do CEDOUA, Almedina, Coimbra, 2002, p. 15 e s., e *Imposto Ecológico versus Subsídio Ambiental?*, cit., p. 55 e s.

<sup>43</sup> A respeito do tipo de contraprestação das taxas, devemos assinalar que em Portugal, com base na doutrina e presentemente na própria Lei Geral Tributária (art. 4º, nº 2), se distingue entre as taxas devidas pela prestação concreta de um serviço público, as taxas devidas pela utilização do domínio público e as taxas devidas pela remoção de um obstáculo jurídico ao comportamento dos particulares. Muito embora o pressuposto de facto deste terceiro tipo de taxas (geralmente designadas por *licenças*, embora estas sejam, em rigor, os actos administrativos de remoção e não as taxas) se reconduza ao da prestação de um serviço público, já que a remoção de um obstáculo jurídico ao comportamento dos particulares não deixa de, a seu modo, se configurar como um serviço público. Daí que, por exemplo, em Espanha, tanto a doutrina como a lei (art. 2º, nº 2, al. a), da *Ley General Tributaria*, se não faça qualquer referência à “remoção de um obstáculo jurídico ao comportamento dos particulares” como autónomo pressuposto de facto das taxas.

<sup>44</sup> Na terminologia alemã mais recente, que colhemos em K. TIPKE e J. LANG, *Steuerrecht*, cit., p. 48, já que tradicionalmente a doutrina alemã, à qual se deve de resto esta construção dogmática, por via de regra, contrapõe o *Äquivalenzprinzip*, reportado à equivalência entre a taxa e o benefício proporcionado ao contribuinte, ao *Kostendeckungsprinzip*, reportado à equivalência entre a taxa e os custos provocados à comunidade – v., neste sentido, H.-W. ARNDT, *Grundzüge des Allgemeinen Steuerrechts*, V. Vahlem, München, 1988, p. 11. Quanto a estes princípios, que suportam a medida ou metro da proporcionalidade dos tributos bilaterais ou taxas, v. o nosso livro *O Dever Fundamental de Pagar Impostos*, cit., p. 264 e s, 345 e s, e 477, e «Tributação e urbanismo no direito europeu», comunicação apresentada no II Congresso Internacional de Direito Tributário, 27 a 29 de Agosto de 2003, Recife, a publicar também nos *Estudos em Homenagem ao Prof. Doutor Joaquim Moreira da Silva Cunha*, ponto 3.2.1.

<sup>45</sup> Ou, em melhor português, “interiorização”, à semelhança da expressão “exterioridades”, em vez da expressão “externalidades”, como muito bem assinala A. L. SOUSA FRANCO, *Finanças Públicas e Direito Financeiro*, vol. I, 4ª ed., Almedina, Coimbra, 1992, p. 28 e ss.

impostos<sup>46</sup>. Pois a tal internalização é inerente uma ideia de causa que só a figura das taxas está em condições de exprimir através da sua aptidão para imputar, de modo directo e rigoroso, um gravame à responsabilidade pela produção de custos externos susceptíveis de ser individualizados<sup>47</sup>.

Todavia, embora teoricamente sejam os tributos bilaterais ou taxas os tributos mais adequados à aplicação do princípio do poluidor-pagador, na prática há importantes obstáculos que impedem, e impedem de uma maneira eficaz, que assim seja. É que a divisibilidade do benefício proporcionado pelo Estado e demais entes públicos, que permitiria apurar a grandeza do pagamento a realizar pelo poluidor que dele beneficia, tendo em conta justamente a proporção em que esse benefício por ele é auferido, nem sempre se verifica quando estamos no domínio da protecção ou tutela do ambiente. Senão vejamos.

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

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

---

<sup>46</sup> Isto naturalmente se e na medida em que a protecção ou tutela do ambiente corra por esse princípio, pois, não podemos ignorar, que nem sempre esse princípio está em condições de moldar a solução própria de uma política consequente do ambiente. V. sobre esse princípio, entre outros, MARIA ALEXANDRA SOUSA ARAGÃO, *O Princípio do Poluidor Pagador. Pedra Angular da Política Comunitária do Ambiente*, nº 23 da série *Studia Juridica*, Coimbra, 1997; CLÁUDIA SOARES, *O Imposto Ecológico – Contributo para o Estudo dos Instrumentos Económicos de Defesa do Ambiente*, cit., p. 367 e ss., e *Imposto Ecológico versus Subsídio Ambiental?*, cit., p. 36 e ss.

<sup>47</sup> V. CLÁUDIA SOARES, *Imposto Ecológico versus Subsídio Ambiental?*, cit., p. 57.

da capacidade contributiva dos que provocam, ou se presume, em maior ou menor medida, que provocam os danos ambientais. Daí que, um pouco por toda a parte, os tributos ambientais assumam preferentemente a configuração de tributos unilaterais ou impostos e não a de tributos bilaterais ou taxas.

Não admira, por isso, que também entre nós os tributos, que, a seu modo, podemos enquadrar na tutela do ambiente, assim considerados pelas organizações internacionais como a OCDE ou a União Europeia, se apresentem, de um lado, como impostos e não como taxas e, de outro, como impostos dominados pela finalidade financeira de obtenção de receitas e não como verdadeiros impostos ambientais. O que podemos demonstrar através de uma breve referência aos diversos impostos que em Portugal podem ser vistos como impostos ambientais em sentido amplo.

5.2. *Os impostos ambientais portugueses.* Entre tais impostos, podemos referir o Imposto sobre os Produtos Petrolíferos e os impostos sobre veículos automóveis, em que temos, de um lado, o Imposto Automóvel e o Imposto Municipal sobre Veículos e, de outro lado, os impostos rodoviários, que são o Imposto de Circulação e o Imposto de Camionagem. Todos impostos em que, como vamos ver, a preocupação com a obtenção de receitas é mais do que evidente e praticamente exclusiva. Por conseguinte, a tutela do ambiente é neles muito ténue. Por essa razão, está em andamento uma reforma da tributação automóvel, com a qual se pretende dar visibilidade à finalidade de protecção do ambiente em tais impostos. Daí que se justifique aqui uma palavra sobre cada um desses impostos

Assim, o Imposto sobre Produtos Petrolíferos é um imposto que incide sobre os óleos minerais, como as gasolinas, gasóleos, petróleos e fuelóleos, e quaisquer outros produtos destinados a serem utilizados, colocados à venda ou a serem consumidos em uso como carburante. Segundo o n.º 1 do art. 73.º do Código dos Impostos Especiais sobre o Consumo<sup>48</sup>, o Imposto sobre Produtos Petrolíferos é determinado com base em taxas específicas a fixar nos termos determinados anualmente pela Lei do Orçamento do Estado, dentro dos limites mínimo e máximo constantes do n.º 2 do referido art. 73.º. São seus sujeitos passivos as pessoas singulares ou colectivas em nome das quais os produtos petrolíferos são declarados para introdução no consumo<sup>49</sup>.

---

<sup>48</sup> Código que contém a disciplina dos impostos especiais sobre o consumo objecto de harmonização comunitária, que são o Imposto sobre Produtos Petrolíferos, o Imposto sobre o Tabaco e o Imposto sobre o Álcool e as Bebidas Alcoólicas.

<sup>49</sup> V., em especial, os arts. 70.º e segs. do Código dos Impostos Especiais sobre o Consumo. V., sobre tais impostos, o nosso *Direito Fiscal*, cit., p. 605 e ss. e os autores aí citados.

Por seu lado, o Imposto Automóvel, que tem a sua disciplina no Decreto Lei n.º 40/93, de 18 de Fevereiro, é um imposto monofásico que incide sobre a introdução no consumo dos veículos automóveis ligeiros de passageiros ou mistos e é liquidado, por via de regra, pela Direcção Geral das Alfândegas e dos Impostos Especiais sobre o Consumo com base numa taxa específica que tem em conta exclusivamente a cilindrada dos veículos. Porém, os veículos automóveis usados com mais de dois anos são objecto duma redução de 10%.

Todavia, tratando-se de veículos automóveis usados originários ou em livre prática nos Estados membros da União Europeia, nos termos do n.º 7 do art. 1.º daquele diploma, são objecto duma redução do Imposto Automóvel, que varia em função dos anos de uso. Essa redução é de: 18% para os veículos com um a dois anos, de 24% para os veículos com mais de dois anos até três anos, de 32% para veículos com mais de três anos até quatro anos, de 41% para veículos com mais de quatro anos até cinco anos, de 49% para veículos com mais de cinco anos até seis anos, de 55% para veículos com mais de seis anos até sete anos, de 61% para veículos com mais de sete anos até oito anos e de 67% para os veículos com mais de oito anos.

Isto caso o contribuinte não opte pela aplicação do Método Alternativo de Cálculo do Imposto Automóvel aos Veículos Automóveis Usados Provenientes da União Europeia cujo Regulamento de Aplicação consta da Portaria n.º 1291/2001, de 16 de Novembro. Pois, nessa hipótese, o valor dos veículos base do imposto será o determinado por uma comissão composta por: um representante da Direcção-Geral das Alfândegas e dos Impostos Especiais sobre o Consumo, que presidirá e coordenará os trabalhos, um representante da Direcção-Geral de Viação e pelo proprietário do veículo<sup>50</sup>.

O Imposto Municipal sobre Veículos, que foi criado pelo Decreto-Lei n.º 599/72, de 30 de Dezembro, é um imposto cuja receita é dos municípios. Daí que tenha passado a designar-se por “imposto municipal” a partir da Lei n.º 65/90, de 28 de Dezembro. Como os impostos rodoviários, a que vamos fazer referência a seguir, trata-se de um imposto periódico, de base anual portanto, incidente

---

<sup>50</sup> V. o art. 7º do Regulamento de Aplicação do Método Alternativo de Cálculo do Imposto Automóvel aos Veículos Automóveis Usados Provenientes da União Europeia. Um método que, devemos acrescentar, foi adoptado para compatibilizar o regime do Imposto Automóvel com o direito comunitário, mais precisamente com o agora art. 90º do Tratado da Comunidade Europeia, na sequência da jurisprudência do Tribunal de Justiça da Comunidade Europeia. Comunidade Europeia que considerou que esse preceito impunha um sistema de tributação que não tinha em conta a depreciação efectiva do valor dos veículos usados - v. sobretudo o Acórdão de 22 de Fevereiro de 2001, Proc. C- 393/98, caso *A. Gomes Valente versus Fazenda Pública*. Cf. também SÉRGIO VASQUES, «A reforma da tributação automóvel: problemas e perspectivas», *Fiscalidade*, 10, Abril de 2000, p. 59 e ss.



sobre a fase da circulação dos veículos. Pois incide sobre o uso e fruição de automóveis ligeiros, de passageiros e mistos, motociclos, aeronaves e barcos de recreio particulares, presumindo-se o seu uso e fruição pela circulação ou pelo estacionamento nas vias públicas no respeitante aos veículos automóveis e motociclos, e pela validade dos seus certificados de navegabilidade no concernente às aeronaves e barcos.

Quanto aos Impostos Rodoviários, temos, como referimos, o Imposto de Circulação e o Imposto de Camionagem, cuja disciplina consta do Decreto-Lei n.º 116/94, de 3 de Maio. O Imposto de Circulação incide sobre o uso e fruição dos veículos afectos ao transporte de mercadorias por conta própria ou à actividade de aluguer de veículos sem condutor, quando os mesmos se destinem ao transporte particular. Por seu lado, o Imposto de Camionagem incide sobre o uso e fruição dos veículos afectos ao transporte público rodoviário de mercadorias ou à actividade de aluguer de veículos sem condutor quando os mesmos se destinem exclusivamente ao transporte público. Relativamente à sua liquidação e cobrança, é de referir que tais impostos são liquidados e pagos mediante a aquisição de dísticos correspondentes à respectiva taxa e o preenchimento em triplicado dos respectivos impressos.

A respeito da tributação automóvel, devemos acrescentar uma nota complementar para referir que, desde há algum tempo, vem sendo preparada no Ministério das Finanças uma reforma da tributação do sector automóvel. No quadro desses trabalhos foi proposta a substituição dos quatro impostos incidentes sobre os automóveis, isto é, do Imposto Automóvel, Imposto Municipal sobre Veículos, Imposto de Circulação e Imposto de Camionagem, por dois impostos: o Imposto Especial sobre Veículos e o Imposto Único de Circulação. Dois impostos em relação aos quais foram, de resto, elaborados os correspondentes anteprojectos de código – o anteprojecto do Código do Imposto Especial sobre Veículos e anteprojecto do Código do Imposto Único de Circulação<sup>51</sup>. Podemos dizer que duas preocupações se detectam nesses anteprojectos: de um lado, a deslocação da carga fiscal da fase da aquisição para a fase da circulação dos veículos; de outro lado, tendo presente o princípio do direito do ambiente do poluidor-pagador, procura-se definir a base do imposto atendendo não apenas à cilindrada dos veículos, como acontece no actual Imposto Automóvel, mas também tendo em conta as emissões de dióxido de carbono (CO<sub>2</sub>) dos automóveis tributados<sup>52</sup>.

---

<sup>51</sup> V. os projectos em. MINISTÉRO DAS FINANÇAS / SECRETARIA DE ESTADO DOS ASSUNTOS FISCAIS, *Reformas da Tributação Automóvel e do Património. Anteprojectos*, Almedina, Coimbra, 2002, p. 17 e ss. Cf. também MINISTÉRO DAS FINANÇAS, *Finanças Públicas. Relatório de Actividades de Julho de 2001 a Março de 2002*, Lisboa, 2002, p. 129 e ss.

<sup>52</sup> V. o preâmbulo do anteprojecto de decreto-lei destinado a aprovar o Código do Imposto Especial sobre Veículos e o

Descritos, nos seus traços muito gerais, os impostos que, em Portugal, podemos considerar, em termos naturalmente muito amplos, como impostos que, de algum modo, têm a ver com o ambiente, procuremos agora fazer um juízo, obviamente muito sumário, sobre o desempenho ambiental ou ecológico de tais impostos. Ou seja, trata-se de responder a esta questão: em que medida tais impostos podem ser tidos por impostos amigos do ambiente.

Uma pergunta cuja resposta, para além de não poder esquecer a ideia de que todos os impostos extrafiscais constituem, por natureza, “impostos suicidas” ou, na expressão inglesa, *destrutive taxes*<sup>53</sup>, se desdobra em dois aspectos: de um lado, na medida em que se assumem como verdadeiros instrumentos de realização dos objectivos ambientais; de outro lado, enquanto dão suporte ou favorecem uma modernização ecológica da economia do país.

Pois bem, quanto ao primeiro dos aspectos, resulta claro do que dissemos sobre cada um desses impostos que a preocupação dominante, se não mesmo exclusiva, que presidiu à sua instituição, foi uma preocupação reditícia. Na verdade, para além de os objectivos ou finalidades ambientais estarem praticamente ausentes, é visível que toda a sua disciplina jurídica foi recortada para maximizar as receitas que visam proporcionar.

Por seu turno, quanto à capacidade de tais impostos para a modernização ecológica do país ou, por outras palavras, para assegurar uma adequada *performance* ambiental da economia nacional, podemos dizer que os mesmos nos revelam um país com um baixo nível de capacidade de modernização ecológica. O que, valendo em relação a todos os impostos referenciados, é particularmente visível nos dois impostos mais importantes - o Imposto sobre Produtos Petrolíferos e o Imposto Automóvel. Impostos. Impostos estes que, atento o seu relevante peso no conjunto das receitas fiscais<sup>54</sup>, de um lado, e a sua operacionalidade ambiental proporcionada pela sua incidência sobre bens e produtos ecologicamente sensíveis, de outro lado, podiam desempenhar um papel ecológico bem mais significativo.

---

Código do Imposto Único de Circulação, MINISTÉRO DAS FINANÇAS / SECRETARIA DE ESTADO DOS ASSUNTOS FISCAIS, *Reformas da Tributação Automóvel e do Património. Anteprojectos*, cit., p. 39 e ss.

<sup>53</sup> Cf. o nosso *Direito Fiscal*, cit., p. 404 e s.

<sup>54</sup> Para o que basta ter em conta que, no Orçamento para 2004, em que receitas dos impostos indirectos somam € 17.542.964.133 e o total das receitas correntes se elevam a € 30.310.368.400, a receita do Imposto sobre Produtos Petrolíferos é de € 3.200.000.000 e a receita do Imposto Automóvel é de € 1.010.000.000.

Na verdade, tais impostos contribuem muito pouco, para não dizermos quase nada, para a capacidade de modernização ecológica da economia nacional. Uma situação que não surpreende, pois a economia portuguesa, atento o seu relativo atraso com expressão por exemplo no carácter obsoleto dos seus equipamentos, apresenta fraca *performance* ambiental. Daí que o contributo ambiental dos referidos impostos seja, sem sombra de dúvida, muito inferior ao correspondente às suas reais potencialidades. O que se fica a dever não só ao facto de tais impostos estarem dominados pela preocupação quase exclusiva de obtenção de receitas, mas também, sobretudo no que ao Imposto Automóvel diz respeito, ao peso e capacidade de reacção dos interesses envolvidos<sup>55</sup>.

5.3. *Os benefícios fiscais ambientais portugueses.* É, porém, em sede dos benefícios fiscais que encontramos uma consideração ambiental por parte do direito fiscal mais consequente. O que, devemos assinalar, não surpreende, já que também na União Europeia, em que os benefícios fiscais atribuídos às empresas são considerados auxílios de Estado, nos termos e para os efeitos dos arts. 87º a 89º do Tratado da Comunidade Europeia<sup>56</sup> e, por conseguinte interditos em princípio, se admitem quando esses benefícios constituam suporte da tutela ambiental comunitária. Pois, no quadro da coordenação da política da concorrência, orientada para a criação e funcionamento do mercado interno comunitário, com a política ambiental, dominada pela defesa do equilíbrio ecológico e do desenvolvimento sustentável, os benefícios fiscais, sobretudo quando associados a impostos ambientais, têm vindo a ganhar, de algum modo, a simpatia do direito comunitário<sup>57</sup>.

Mas deixando de lado o direito comunitário, podemos afirmar que os benefícios fiscais constituem uma realidade em que nos deparamos, em Portugal, basicamente, com dois tipos de beneficiação: benefícios fiscais atribuídos a determinados operadores ou em sede de determinadas operações ambientais e benefícios fiscais em sede do mecenato ambiental.

Como exemplos do primeiro tipo, podemos referir: a isenção de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas, excepto quanto aos rendimentos de capitais, das entidades gestoras de sistemas de embalagens e resíduos de embalagens parcialmente detidas por municípios, durante o período de

---

<sup>55</sup> Cf., sobre estes aspectos, CLÁUDIA SOARES, «The use of taxes to deal with air pollution in Portugal. Ecological modernisation and the use of NEPI's», *Revista CEDOUA*, 1/2003, p. 45 e ss.

<sup>56</sup> Na renumeração de que foi objecto pelo Tratado de Amsterdão, que entrou em vigor em 1 de Maio de 1999.

<sup>57</sup> V. sobre os auxílios de Estado na forma de benefícios fiscais, a excelente obra de CARLOS SANTOS, *Auxílios de Estado e Fiscalidade*, Almedina, Coimbra, 2003, esp. o cap. III, p. 309 e ss., e CLÁUDIA SOARES, *Direito Fiscal do Ambiente. O Enquadramento Comunitário dos Auxílios de Estado a Favor do Ambiente*, cadernos do CEDOUA, Almedina, Coimbra, 2003.

licenciamento, relativamente aos resultados obtidos nesse período e reinvestidos na realização dos seus fins (art. 50º do Estatuto dos Benefícios Fiscais); a dedução à colecta do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares, desde que não sejam susceptíveis de serem considerados custos na categoria de rendimento empresariais ou profissionais, de 30% das importâncias despendidas com a aquisição de equipamentos novos para a utilização de energias renováveis ou de equipamentos para a produção de energia eléctrica ou térmica (art. 85º, nº 3, do Código Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares); a dedução em Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas das provisões constituídas pelas empresas do sector das indústrias extractivas para fazer face aos encargos com a recuperação paisagística e ambiental (arts. 34.º, nº 1, al. f), e 38º do Código Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas); a aplicação da taxa reduzida de 5% em Imposto sobre o Valor Acrescentado a certos produtos com relevância ambiental; etc.<sup>58</sup>

Embora dizendo respeito a um domínio especial do direito do ambiente, ao direito do património cultural<sup>59</sup>, podemos mencionar também os benefícios fiscais dirigidos à protecção e valorização do património cultural, entre os quais se contam os benefícios fiscais aos concedidos aos proprietários ou titulares dos bens culturais, em que temos: de um lado, a isenção do Imposto Municipal sobre Imóveis, pois, segundo o art. 40º, nº 1, al. n), do Estatuto dos Benefícios Fiscais, estão isentos deste imposto os prédios classificados como monumentos nacionais ou imóveis de interesse público e bem assim os classificados de imóveis de valor municipal ou como património cultural, nos termos da legislação aplicável. De outro lado, segundo o disposto no art. 6º, al. g), do Código do Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis, estão isentas deste imposto as aquisições de prédios classificados como de interesse nacional, de interesse público ou de interesse municipal, ao abrigo da Lei do Património Cultural. Enfim, nos termos do art. 1º, nº 5, als. c) e e), do Código do Imposto de Selo não estão sujeitas a este imposto, na parte em que passou a incidir sobre as aquisições gratuitas, as aquisições

---

<sup>58</sup> Benefício deste tipo era o crédito fiscal para a protecção ambiental, que vigorou nos exercícios de 1999, 2000 e 2001, e se concretizava na dedução à colecta do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas, até 25% da mesma e com o limite de 10.000 contos, de uma importância correspondente a 8% do investimento considerado relevante nas áreas poluentes da água e efluentes, poluição atmosférica e resíduos sólidos – v. o Decreto-Lei n.º 477/99, de 9 de Novembro, e Portaria n.º 315/2002, de 3 de Março. Sobre o empenhamento ambiental do sistema fiscal português, v., por todos, CARLOS SANTOS «Ambiente e fiscalidade», em CARLOS SANTOS, *Da Questão Fiscal à Reforma da Reforma Fiscal*, Rei dos Livros, Lisboa, 1999, p. 405 e ss.

<sup>59</sup> Cujo regime jurídico consta da Lei nº 107/2001, de 8 de Setembro, que pode ser consultada em JOSÉ CASALTA NABAIS e SUZANA TAVARES DA SILVA, *Direito do Património Cultural – Legislação*, Almedina, Coimbra, 2003, p. 189 de ss. Sobre o direito do património cultural, v. o nosso livro *Introdução ao Direito do Património Cultural*, Almedina, Coimbra, 2004, esp. p. 29 e ss. e 52 e ss.

que correspondam a “donativos efectuados nos termos da Lei do Mecenato”, bem como as aquisições feitas por “sujeitos passivos do imposto sobre o rendimento das pessoas singulares, ainda que dele isentas”<sup>60</sup>.

Ainda na sede da protecção e valorização do património cultural, se bem que se trate de benefícios tributários, pois dizem respeito a taxas e não a impostos, segundo o art. 98º da Lei do Património Cultural, beneficiam de isenção de emolumentos os actos notariais e registrais relativos a bens culturais classificados ou à contracção de empréstimos para a sua aquisição, excluídos os emolumentos pessoais e as importâncias correspondentes à participação emolumentar devida aos notários, conservadores e oficiais do registo e do notariado pela sua intervenção nos actos.

De outro lado, quanto aos benefícios fiscais atribuídos aos mecenas do ambiente e do património cultural, ou seja, relativamente aos benefícios fiscais relativos aos donativos realizados por patrocinadores ou *sponsors* a entidades que prossigam tais desígnios ambientais e de tutela do património cultural<sup>61</sup>, é de referir que constam os mesmos do Estatuto do Mecenato, aprovado pelo Decreto-Lei nº 74/99, de 16 de Março<sup>62</sup>. Estatuto em que temos diversas situações, as quais têm a ver seja com a técnica tributária utilizada, que leva a considerá-los como custos ou perdas no Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas ou como deduções à colecta em Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares, seja com o tipo de entidades destinatárias desses donativos.

Assim, os donativos dos sujeitos de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas são considerados custos ou perdas do exercício e elevados a 120% do seu valor total<sup>63</sup>, sem qualquer

---

<sup>60</sup> Refira-se que, com a extinção do Imposto sobre as Sucessões e Dações e a sua substituição, a partir de 2004, pelo Imposto de Selo sobre as transmissões gratuitas, deixou de se verificar a isenção da aquisição gratuita dos bens culturais classificados (contemplada no art. 13º, nº 15, do Código do Imposto Municipal da Sisa e do Imposto sobre Sucessões e Doações) para passar a verificar-se a exclusão tributária assinalada no texto. Quanto ao alcance desta exclusão, delimitada pelos referidos donativos, v. a seguir no texto.

<sup>61</sup> Convém assinalar que a utilização dos termos patrocinadores ou *sponsors* revela uma mudança de sentido da tradicional ideia de mecenato na Europa. Na verdade, essa atribuição indirecta de benefícios fiscais a entidades culturais, mediante a beneficiação dos seus patrocinadores ou *sponsors*, revela-nos uma crescente aproximação da Europa aos EUA relativamente ao financiamento da cultura, o qual faz assim cada vez mais apelo a um financiamento privado. O que se concretiza no consequente afastamento do paradigma europeu, que remonta sobretudo ao Renascimento (a bem dizer, recuperado da Antiguidade Clássica), de uma cultura colocada fundamentalmente sob a alçada do Estado. V. a nossa *Introdução ao Direito do Património Cultural*, cit., p. 66 e ss.

<sup>62</sup> E objecto de diversas alterações posteriores, a última das quais a constante do art. 43º da Lei do Orçamento do Estado para 2004 - Lei nº 107-B/2003, de 31 de Dezembro.

<sup>63</sup> Ou 130% quando atribuídos ao abrigo de contratos plurianuais celebrados para fins específicos que fixem os objectivos a prosseguir pelas entidades beneficiárias e os montantes a atribuir pelos sujeitos passivos (arts. 1º, nº 3, e 3º, nº 3, do



limitação quando destinados ao Estado e outras entidades públicas e até ao limite de 6/1000 do volume de vendas ou da prestação de serviços quando se trate de outras entidades que desenvolvam actividades ambientais ou culturais (arts. 1º e 3º do Estatuto).

Já os donativos realizados por sujeitos passivos do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares a entidades ambientais ou culturais, em virtude de neste imposto a generalidade dos benefícios fiscais seguirem a técnica da dedução à colecta e não a técnica da dedução ao rendimento tributável, são objecto de uma dedução à colecta no valor correspondente a 25% das importâncias atribuídas até ao limite de 15% da colecta. Dedução essa que não está sujeita ao referido limite de 15% da colecta quando os donativos sejam destinados ao Estado e outras entidades públicas (arts. 1º e 5º do Estatuto, e 1º, nº 3, do Decreto-Lei nº 74/99)<sup>64</sup>.

#### BIBLIOGRAFIA CITADA

- ALBANO SANTOS, J., *Teoria Fiscal*, Instituto Superior de Ciências Sociais e Políticas, UTL, 2003.
- ALVES CORREIA, F., *Manual de Direito do Urbanismo*, vol. I, Almedina Coimbra, 2001.
- ARNDT, H.-W., *Grundzüge des Allgemeinen Steuerrechts*, V. Vahlem, München, 1988.
- FRANCO BASSI / LEOPOLDO MAZZAROLLI, *Pianificazione Territoriale e Tutela dell'Ambiente*, Giappichelli, Torino, 2000.
- BENDER / SPARWASSER / ENGEL, *Umweltrecht. Grundzüge des öffentlichen Umweltschutzrechts*, 3ª ed., C. F. Müller, 1995.
- CARLOS SANTOS, «Ambiente e fiscalidade», em CARLOS SANTOS, *Da Questão Fiscal à Reforma da Reforma Fiscal*, Rei dos Livros, Lisboa, 1999.
- CARLOS SANTOS, *Auxílios de Estado e Fiscalidade*, Almedina, Coimbra, 2003.
- CASALTA NABAIS, José, *Contratos Fiscais. (Reflexões acerca da sua Admissibilidade)*, nº 5 da série *Studia Iuridica*, Coimbra Editora, Coimbra, 1994.
- CASALTA NABAIS, José, *O Dever Fundamental de Pagar Impostos. Contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo*, Almedina, Coimbra, 1998.
- CASALTA NABAIS, José, e «O princípio do estado fiscal», em *Estudos Jurídicos e Económicos em Homenagem ao Professor João Lumbrales*, Edição da Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa, Coimbra Editora, 2000.
- CASALTA NABAIS, José, *Direito Fiscal*, 2ª ed., Almedina, Coimbra, 2003.
- CASALTA NABAIS, José, «O regime fiscal das fundações», *Ciência e Técnica Fiscal*, nº 406, Abril – Junho de 2002.
- CASALTA NABAIS, José, «Tributação do urbanismo no direito europeu», comunicação ao II Congresso Internacional de Direito Tributário, 27 a 29 de Agosto de 2003, Recife, a publicar nos *Estudos em Homenagem ao Prof. Doutor Joaquim da Silva Cunha*.
- CASALTA NABAIS, José, *Introdução ao Direito do Património Cultural*, Almedina, Coimbra, 2004.

---

Estatuto do Mecenato).

<sup>64</sup> Um tipo de incentivação que também encontramos lá fora – v., a título de exemplo, para Itália, PAOLO FABRIS, *Il Regime Fiscale dei Beni Culturali*, Cosa & Come, Milano, 2001. Para outros sectores de beneficiação fiscal, v. os nossos estudos: «O regime fiscal das fundações», *Ciência e Técnica Fiscal*, nº 406, Abril – Junho de 2002, e «O regime fiscal do desporto profissional», *Direito & Desporto. Revista Jurídica do Desporto*, 3, Maio-Agosto de 2004.

- CASALTA NABAIS, José, «O regime fiscal do desporto profissional», *Direito & Desporto. Revista Jurídica do Desporto*, 3, Maio-Agosto de 2004.
- CASALTA NABAIS, José / TAVARES DA SILVA, Suzana, *Direito do Património Cultural. Legislação*, Almedina, Coimbra, 2003.
- CLÁUDIA SOARES, *O Imposto Ecológico – Contributo para o Estudo dos Instrumentos Económicos de Defesa do Ambiente*, nº 58 da série *Studia Juridica*, Coimbra, 2001.
- CLÁUDIA SOARES *Imposto Ecológico versus Subsídio Ambiental?*, tese de doutoramento apresentada na Universidade de Santiago de Compostela, 2002.
- CLÁUDIA SOARES, *Direito Fiscal do Ambiente. O Imposto Ambiental*, cadernos do CEDOUA, Almedina, Coimbra, 2002.
- CLÁUDIA SOARES, *Direito Fiscal do Ambiente. O Enquadramento Comunitário dos Auxílios de Estado a Favor do Ambiente*, cadernos do CEDOUA, Almedina, Coimbra, 2003.
- CLÁUDIA SOARES, «The use of taxes to deal with air pollution in Portugal. Ecological modernisation and the use of NEPI's», *Revista CEDOUA*, 1/2003.
- EHRHARDT SOARES, Rogério, *Direito Administrativo*, Lições ao Curso Complementar de Ciências Jurídico-Políticas da Faculdade de Direito de Coimbra, 1977/78, polic.
- FABRIS, Paolo, *Il Regime Fiscale dei Beni Culturali*, Cosa & Come, Milano, 2001.
- FIGUEIREDO DIAS, José E., *Direito Constitucional e Administrativo do Ambiente*, Cadernos CEDOUA, Almedina, Coimbra, 2001.
- GAWEL, von Erick, «Das Steuerstaatgebot des Grundgesetzes», *Der Staat*, 39, 2000.
- GOMES CANOTILHO, *Direito Público do Ambiente (Direito Constitucional e Administrativo)*, Sumários das Lições ao I Curso de Pós-Graduação em Direito do Ordenamento, do Urbanismo e do Ambiente, Coimbra, 1995/96.
- GOMES CANOTILHO (Coord.), *Introdução ao Direito do Ambiente*, Universidade Aberta, 1998.
- GOMES CANOTILHO, «O direito ao ambiente como direito subjectivo», em *Estudos sobre Direitos Fundamentais*, Coimbra Editora, Coimbra, 2004.
- GRAMM, Chr., «Vom Steuerstaat zum gebührenfinanzierte Dienstleistungsstaat?», *Der Staat*, 1997.
- HANSJÜRGENS, B., «Vom Steuerstaat zum Gebührenstaat?», *Zeitschrift für Gesetzgebung*, 14, 1999.
- HENDLER, R., «Gebührenstaat statt Steuerstaat?», *Die öffentliche Verwaltung*, 1999.
- LOBO TORRES, Ricardo. *A Idéia de Liberdade no Estado Patrimonial e no Estado Fiscal*, Removar, Rio de Janeiro, 1991.
- MADDALENA, Paolo, *Dano Pubblico Ambientale*, Rimini, 1990.
- MINISTÉRO DAS FINANÇAS / SECRETARIA DE ESTADO DOS ASSUNTOS FISCAIS, *Reformas da Tributação Automóvel e do Património. Anteprojectos*, Almedina, Coimbra, 2002.
- MINISTÉRO DAS FINANÇAS, *Finanças Públicas. Relatório de Actividades de Julho de 2001 a Março de 2002*, Lisboa, 2002.
- SÁ GOMES, N., *Teoria Geral dos Benefícios Fiscais*, Cadernos de CTF, Lisboa, 1991.
- SÁ GOMES, N., «Os benefícios fiscais na Lei Geral Tributária e na legislação complementar», em D. LEITE DE CAMPOS e OUTROS, *Problemas Fundamentais do Direito Tributário*, Lisboa, Vislis, 1999.
- SÉRGIO VASQUES, «A reforma da tributação automóvel: problemas e perspectivas», *Fiscalidade*, 10, Abril de 2000.
- SOUSA ARAGÃO, Maria Alexandra, *O Principio do Poluidor Pagador. Pedra Angular da Política Comunitária do Ambiente*, nº 23 da série *Studia Juridica*, Coimbra, 1997.
- SOUSA FRANCO, A. L., *Finanças Públicas e Direito Financeiro*, vol. I, 4ª ed., Almedina, Coimbra, 1992.
- TEIXEIRA RIBEIRO, J. J., *Lições de Finanças Públicas*, 5ª ed., Coimbra Editora, Coimbra, 1995.
- TIPKE, K. / J. LANG, J., *Steuerrecht*, 15.ª ed., Köln, 1996.