



# **O IMPOSTO AMBIENTAL COMO INSTRUMENTO DE DESENVOLVIMENTO SUSTENTÁVEL**

Dissertação apresentada à Faculdade de Direito da Universidade do Porto para cumprimento dos requisitos necessários à obtenção do grau de Mestre em Direito, realizada sob a orientação científica da Professora Doutora Glória Teixeira, Professora Associada da Faculdade de Direito da Universidade do Porto e coorientação científica da Doutora Lígia Carvalho Abreu, Professora Auxiliar da Universidade Lusófona do Porto.

Ana Cecília Castro Cardoso

Julho 2015

*“O Futuro dependerá daquilo que fazemos no presente”*

*Mahatma Gandhi*

## **Agradecimentos**

À minha orientadora a Exma. Senhora Professora Doutora Glória Teixeira, a grande responsável pela escolha do tema e pelo meu fascínio pelo Direito Fiscal, um especial obrigado, pela qualidade da orientação científica, por todo o apoio, dedicação e incansável ajuda. Foi uma honra para mim ter sido sua aluna na licenciatura, sua mestranda e sua orientanda.

À Professora Doutora Lígia Carvalho de Abreu, minha coorientadora, pela disponibilidade que sempre demonstrou ao longo da elaboração desta dissertação, por tudo o apoio concedido e pela incansável ajuda.

À Professora Doutora Cláudia Dias Soares, pela disponibilidade demonstrada, por todo o material fornecido e pela ajuda concedida.

À Faculdade de Direito da Universidade do Porto, que teve um papel de extrema importância na minha formação pessoal, social e académica, um obrigado pela qualidade dos conhecimentos transmitidos ao longo deste meu pequeno percurso académico, sem os quais não seria possível chegar onde me encontro hoje.

Aos meus pais, os meus verdadeiros orientadores, por todo o amor e apoio incondicional.

Ao meu irmão que me tem acompanhado em todas as horas e sem o qual este trabalho não teria sido possível.

Ao Ricardo pelo incentivo permanente e paciência demonstrada.

À minha família que me ajudou a ser a pessoa que hoje sou.

À Fátima por tudo o que me tem ensinado.

Obrigado!

## **Resumo:**

### **“O Imposto Ambiental como Instrumento de Desenvolvimento Sustentável”**

Ana Cecília Castro Cardoso

**Palavras-chave:** Ambiente; Desenvolvimento Sustentável; Proteção Ambiental; Política Ambiental; Fiscalidade Ambiental; Impostos Ambientais;

O tema escolhido para este trabalho de investigação, não foi feito por acaso, não é fruto de uma pura simpatia para com as matérias que se aborda, foi sim, escolhido pela sua atualidade e pertinência, pois, as questões ambientais afetam todos sem exceção e urge encontrar soluções que possibilitem proteger o nosso bem mais precioso, o ambiente, bem esse, que é essencial à sobrevivência de todos os seres vivos, sem exceção, ao mesmo tempo que se assegura o desenvolvimento da Sociedade.

Temos consciência de que o nosso Planeta é único, por isso, tem que se encontrar uma forma de satisfazer as nossas necessidades sem, no entanto, se afetar a capacidade de as gerações futuras satisfazerem, elas próprias, as suas. Foi esta a ideia que serviu de ponto de partida para a elaboração deste trabalho. Trata-se de um estudo que tem como propósito encontrar uma ligação entre o Direito Fiscal, expresso na figura dos Impostos Ambientais, e o Desenvolvimento Sustentável.

No capítulo I apresenta-se, desde logo, uma definição de Desenvolvimento Sustentável, um percurso pela sua história, focando em especial o surgimento e evolução deste conceito. Por fim neste capítulo é elencada a legislação mais relevante nesta matéria.

No capítulo II aborda-se a área dos Impostos Ambientais nas vertentes de definição, origem, objeto, os seus sujeitos e o lugar por eles ocupado na realidade jurídica portuguesa.

Por fim no Capítulo III é feita a ligação entre as duas questões em análise nos capítulos anteriores, tendo como pano de fundo a realidade portuguesa e as inovações introduzidas pelas reformas fiscais. Aqui, é abordada também a importância dos Impostos Ambientais enquanto instrumentos de Desenvolvimento Sustentável e em que medida promovem a alteração dos comportamentos sociais dos sujeitos passivos para comportamentos mais sustentáveis.

## **Abstract**

### **“The Environmental Tax has Instrument of Sustainable Development”**

Ana Cecília Castro Cardoso

**Keywords:** Environment; Sustainable Development; Environmental Protection; Environmental Policy; Environmental Taxation; Environmental Taxes.

The theme chosen, for this research work, was not done by chance; it is not the result of pure passion for the materials it address but it was chosen for its relevance and for being a current issue. Environmental issues affect us all without exception and it is urgent to find solutions to protect our most precious asset, the Environment. Protecting the Environment is critical for the survival of all living beings without exception, all along with the development of Society.

We are aware that our Planet is unique, so we must find a way to fulfil our needs without compromising the ability of future generations to fulfil theirs. This idea was the starting point for the preparation of this work. It is a study that aims to find a link between the tax law in what concerns Environmental Taxes, and Sustainable Development.

In Chapter 1 we have a definition of Sustainable Development, some of its history, focusing in particular on the emergence and evolution of the most relevant legislation.

Chapter II deals with the area of Environmental Taxes in the definition of aspects, origin, object, its subject and the place they take in national legislation.

Chapter III makes the link between the two issues discussed in the previous chapters having the Portuguese reality as background and the innovations introduced by the tax reform. It discusses the importance of environmental taxes as instruments for Sustainable Development and to what extent they promote the social change from passive to more sustainable behaviour.

## Índice

Lista de Abreviaturas:.....	7
Introdução:.....	9
CAPÍTULO I Desenvolvimento Sustentável: Noção; Surgimento e Evolução Histórica	12
1.1 Desenvolvimento Sustentável – uma definição.....	12
1.2 Surgimento do conceito .....	13
1.3 Evolução Histórica .....	14
1.4 Referências legislativas .....	16
CAPÍTULO II Impostos Ambientais.....	28
2.1 Impostos Ambientais: como defini-los.....	28
2.2 Origem.....	34
2.2.1 O Direito Ambiental – Contributo para o surgimento da figura do imposto ambiental	35
2.2.2 Direito Fiscal do Ambiente – medidas fiscais .....	37
2.3 Objeto do Imposto Ambiental .....	38
2.3.1 Tributação das emissões poluentes .....	41
2.3.2 Tributação dos bens associados ao dano ambiental.....	42
2.4 Sujeitos do Imposto Ambiental .....	44
2.4.1 Sujeito Ativo .....	44
2.4.2 Sujeito Passivo.....	46
2.5 Impostos ambientais na realidade Portuguesa .....	48
CAPÍTULO III Impostos Ambientais vs Desenvolvimento Sustentável.....	58
3.1 Impostos Ambientais e seu contributo para o Desenvolvimento Sustentável	58
3.2 O caso Português .....	61
Conclusão: .....	64
Bibliografia:.....	66

**Lista de Abreviaturas:**

**AEA** – Agência Europeia do Ambiente

**ANR** – Autoridade Nacional de Resíduos

**CE** – Conselho Europeu

**CECA** – Comunidade Económica do Carvão e do Aço

**CECVS** – Campanha Europeia das Cidades e Vilas Sustentáveis

**CEE** – Comunidade Económica Europeia

**CIEC** – Código dos Impostos Especiais do Consumo

**CIMI** – Código do Imposto Municipal de Imóveis

**CISV** – Código do Imposto Sobre Veículos

**CIVA** – Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado

**CMDS** – Cimeira Mundial sobre o Desenvolvimento Sustentável

**CNADS** – Conselho Nacional do Ambiente e do Desenvolvimento Sustentável

**CRP** – Constituição da República Portuguesa

**EU** – União Europeia

**EURATOM** – Comunidade Europeia da Energia Atómica

**GNV** – Gás Natural Veicular

**GPL** – Gases de Petróleo Liquefeito

**IMI** – Imposto Municipal de Imóveis

**IPCC** – *International Panel on Climate Change*

**IRC** – Imposto sobre o rendimento de pessoas coletivas

**IRS** – Imposto sobre o Rendimento de pessoas singular

**ISV** – Imposto Sobre Veículos

**IUCN** – *International Union for the Conservation of Nature and Natural Resources*

**IVA** – Imposto sobre o Valor Acrescentado

**OCDE** – Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico

**ONG's** – Organizações Não Governamentais

**PPP** – Princípio do Poluidor Pagador

**TFUE** – Tratado de Funcionamento da União Europeia

**TUE** – Tratado da União Europeia

**UNCED** - *United Nations Conference on Environment and Development*

**UNEP** – *United Nations Environmental Program*



## **Introdução:**

Os temas relativos às questões ambientais, têm sido alvo de especial atenção por parte da Comunidade Internacional nos últimos anos. Hoje, o ambiente é uma questão central na nossa Sociedade. A crescente consciencialização de que o nosso planeta é único e de que os recursos são limitados leva a que cada vez mais se reúnam esforços para o proteger.

A mudança de mentalidades tem sido um fator primordial, o Ambiente deixou de ser encarado como um simples fator de produção, livre e inesgotável, suscetível de utilização e consumo desmedido para se tornar ele próprio um elemento essencial e indispensável ao Desenvolvimento.

Ambiente e Desenvolvimento caminham agora par a par, sendo um condição *sine qua non* do outro.

Com a crescente industrialização dos países advieram, também, problemas cada vez mais graves de poluição

A necessidade de Impostos Ambientais nasceu com a consciencialização do Homem de que a sua “pegada ecológica” era demasiado grande. Tornou-se necessário tomar medidas que invertessem essa situação. Assim, recorreu-se ao Direito Fiscal, criando-se os Impostos Ambientais, podendo assim, afirmar-se que o Direito Fiscal começou a ser utilizado como instrumento efetivo de Proteção Ambiental.

É necessário avançar-se para uma sociedade pautada por padrões de produção e consumo mais sustentáveis e conseqüentemente mais amigos do Ambiente.

Os recursos não são ilimitados e as necessidades são, assim torna-se necessário procurar instrumentos que efetivem a mudança comportamental que se tornou obrigatória.

É desta necessidade que nasce este trabalho, através dele pretende-se analisar uma realidade não nova, mas pouco explorada e divulgada de instrumentos de Proteção Ambiental, os Impostos Ambientais.

Começamos por analisar pormenorizadamente e delimitar o objeto de estudo deste trabalho que pretende investigar a importância dos impostos ambientais enquanto instrumentos do Desenvolvimento Sustentável.

Nesse sentido, este pequeno estudo encontra-se dividido em três capítulos essenciais.

No primeiro capítulo que explora a temática relativa ao Desenvolvimento Sustentável começa-se por apresentar uma definição, seguidamente faz-se uma breve referência ao modo de surgimento do conceito e uma viagem pela sua evolução histórica de forma a ser mais fácil

a compreensão da crescente importância do conceito ao longo dos anos. Por fim, já cientes das limitações da Natureza e agarrados a uma ideia de responsabilidade moral para com as gerações futuras, far-se-á uma análise da legislação a nível mundial, europeu e português elencando-se a mais pertinente nesta matéria, o que reforça a importância atribuída hoje em dia a este conceito.

No segundo capítulo, é analisada a temática relativa aos Impostos Ambientais, apresentando-se uma definição dos mesmos, aqui recuaremos até às origens do conceito e acompanharemos a sua evolução ao longo dos tempos. Será, também, explanada a importância do Direito Ambiental enquanto novo ramo do Direito e qual o seu contributo para o surgimento da figura do Imposto Ambiental. De seguida apresenta-se o objeto do Imposto Ambiental, que como veremos se centra na tributação de uma atividade poluente de modo a que através da introdução de um tributo sobre uma determinada atividade se impulse uma mudança de comportamentos tendo como fim a defesa e proteção do ambiente. Para além do objeto, neste capítulo também se analisa quem são os sujeitos do Imposto Ambiental.

No final deste segundo capítulo coloca-se uma questão para a qual urge encontrar uma resposta, assim, faz-se uma referência à Legislação Nacional, em especial às Reformas Fiscais ocorridas em Portugal, dando-se maior enfoque à Reforma da Fiscalidade Verde de modo a que seja possível concluir-se se existem ou não verdadeiros Impostos Ambientais no nosso país.

Procurou-se também através da referência à Lei Tributária trazer parte da solução para a problemática da preservação ambiental, daí nasce a importância deste tipo de instrumentos.

Por fim no terceiro capítulo faz-se uma ligação entre as duas questões centrais em análise neste trabalho, o Desenvolvimento Sustentável e os Impostos Ambientais. Começa-se desde logo por apontar o Desenvolvimento Sustentável como sendo a peça angular do Direito Ambiental. O Direito Ambiental por sua vez expressa-se no ordenamento jurídico através da Política Ambiental, que tem desde logo como objetivos a proteção do ambiente e a promoção do Desenvolvimento Sustentável. Paralelamente os Impostos Ambientais são um instrumento de concretização dessa política ambiental, ou seja, através da implementação deste tipo de impostos pretende-se incentivar os sujeitos passivos a alterarem os seus comportamentos de modo a que se atinja uma sociedade ecologicamente mais equilibrada e sustentável.

Neste último capítulo analisamos o lugar ocupado pelo desenvolvimento sustentável no quadro legislativo português, partindo-se desde logo de uma análise à Constituição da República Portuguesa para se procurar um fundamento para a utilização de Impostos

Ambientais como instrumentos de política ambiental, analisa-se também a Lei de Bases da Política Ambiental, lei esta que veio estruturar as políticas sobre o ambiente e que enuncia no seu texto Desenvolvimento Sustentável como sendo um princípio de Direito Ambiental, sendo assim considerada como o diploma fundamental para as questões ambientais.

Relativamente ao material de estudo que será usado no desenvolvimento deste trabalho, vão ser consultadas diversas obras relevantes nas questões dos impostos ambientais, nomeadamente as obras da Doutora Cláudia Dias Soares, diversos artigos de investigação publicados em revistas científicas tanto fiscais como ambientais e também artigos compilados em obras comemorativas de acontecimentos, como é o caso das obras dos Congressos de Direito Fiscal. Quanto à legislação fiscal, pretendemos consultar diversos códigos anotados do Doutor A. Brigas Afonso, a Constituição da República Portuguesa Anotada de Gomes Canotilho e Vital Moreira, bem como diversos sites que contém legislação Europeia e Nacional, como por exemplo o site da Agência Portuguesa do Ambiente e o Eur-Lex, também consultar-se-ão obras de referência no estudo do Direito Fiscal Geral como é o caso do Manual da Direito Fiscal da Doutora Glória Teixeira e o Manual de Direito Fiscal do Doutor Saldanha Sanches.

## CAPÍTULO I

### Desenvolvimento Sustentável: Noção, Surgimento e Evolução Histórica

#### **1.1 Desenvolvimento Sustentável – uma definição**

*“É o desenvolvimento que procura satisfazer as necessidades das gerações presentes sem comprometer a capacidade das gerações futuras satisfazerem as suas próprias necessidades”*(Relatório Brundtland, 1987)<sup>1</sup>

Uma sociedade sustentável tem como ponto de partida da sua ação a promoção do equilíbrio na produção de bens e serviços sempre com vista ao desenvolvimento económico, sem prejudicar o ambiente, contribuindo assim para o aumento da qualidade de vida dos cidadãos, garantindo sempre o acesso de todos à alimentação, vestuário, habitação, educação, informação, garantindo de igual modo iguais condições às gerações futuras.

Podemos dizer que quando falamos em Desenvolvimento Sustentável queremos referir-nos a um modo de desenvolvimento capaz de responder às necessidades do presente sem por em causa a capacidade de crescimento das gerações vindouras, que visa melhorar as condições de vida dos indivíduos, preservando o meio envolvente a curto, médio e longo prazo. O Desenvolvimento Sustentável comporta assim, um triplo objetivo: um desenvolvimento economicamente eficaz, socialmente equitativo e ecologicamente sustentável, podemos assim dizer que, é um processo evolutivo que se traduz no crescimento da economia, na melhoria da qualidade do ambiente e da sociedade para benefício das gerações presente e futura.

---

<sup>1</sup> Também conhecido como documento “Our common Future”, é resultado do trabalho elaborado pela Comissão Mundial sobre o Meio Ambiente e Desenvolvimento presidida por Gro Harlem Brundtland a pedido da Assembleia das Nações Unidas. O relatório foi apresentado em 1987, formalizando pela primeira o conceito de desenvolvimento sustentável, trazendo para a ordem do dia problemas como a incompatibilidade entre desenvolvimento sustentável e os padrões de produção e consumo, alertando a sociedade para a extrema necessidade da criação de uma nova relação entre o Ser Humano e o Meio Ambiente, sem nunca, sugerir a estagnação do crescimento económico, mas sim incentivando a sua conciliação com as questões ambientais, sociais e políticas de modo a que assim se possibilite que as pessoas agora e no futuro, atinjam um nível satisfatório de desenvolvimento social e económico e de realização Humana e cultural, através do uso razoável e consciencioso dos recursos naturais. Este documento abordou pela primeira vez problemas ambientais até aqui desconhecidos, como o Aquecimento Global e a destruição da camada do Ozono, e expressou preocupação em relação ao facto de a velocidade das mudanças exceder, em larga escala a nossa capacidade para avaliar e propor soluções.

## 1.2 Surgimento do conceito

Na atualidade os problemas ambientais são questões centrais, a Humanidade atravessa uma crise ambiental sem precedentes, a destruição progressiva da biodiversidade, o crescimento exponencial do volume de resíduos, o acumular de substâncias perigosas para o ambiente, as mudanças climáticas, a contaminação da água, a escassez de água potável e a degradação das florestas, são entre outros indicadores, que denunciam um modelo de desenvolvimento que está a encaminhar o planeta para o abismo. O consumo excessivo dos recursos do planeta continua a aumentar de forma alarmante, comprometendo a vida na terra e o futuro das próximas gerações.

O modelo de desenvolvimento que tem sido seguido tem-se sustentado na utopia de que a tecnologia e a ciência encontrarão soluções para os graves problemas ambientais.

A noção da necessidade de proteger o meio ambiente só começou a fazer parte do elenco das preocupações dos Governos quando o desenvolvimento económico começou a pôr em causa o futuro das gerações e o equilíbrio entre o desenvolvimento económico, social e ambiental.

Ideias de sustentabilidade e defesa do ambiente *lato senso*, permeiam toda a História Humana desde o final da época moderna, e em particular a da Europa desde o início da Revolução industrial, o estudo das preocupações ambientais estão presentes nas mais distintas áreas ou escolas modernas do saber científico, sendo aí comentadas aquelas que se julgam ser as mais relevantes potencialidades e limitações face à ideia de sustentabilidade enquanto ideal moral, abrangente e razoável.

A expressão sustentabilidade foi usada pela primeira vez em 1980, num relatório da “*International Union for the Conservation of Nature and Natural Resources*” (IUCN), denominado “*World Conservation Strategy*”, que apontava o conceito como sendo uma aproximação estratégica à integração da conservação e do desenvolvimento coerente e que tinha como objetivos primordiais, a manutenção do ecossistema, a preservação de diversidade genética e utilização sustentável dos recursos.

Analisemos agora o termo “sustentabilidade”, este significa aquilo que pode ser mantido ao longo do tempo. Qualquer aspeto da sociedade que seja insustentável não pode ser mantido por muito tempo e deixará de funcionar a curto prazo. Assim, a noção de sustentabilidade baseia-se no imperativo de se garantir a disponibilidade dos recursos da Terra para os nossos descendentes, através de uma gestão que contemple a proteção ambiental, a justiça social e o desenvolvimento sadio da economia na nossa sociedade. Não basta reduzir a

pressão sobre os recursos naturais, há que garantir igualdade de oportunidades a todos os cidadãos e prosperidade dos setores produtivos para que as nações se desenvolvam com equilíbrio, hoje, amanhã e no futuro. Para isso é necessário um esforço concertado, onde os governos adquirem o papel principal.<sup>2</sup>

No entanto, o conceito de Desenvolvimento Sustentável remonta ao último quartel do século XX, originalmente surgiu como uma “lufada de ar fresco”, prometendo mudanças profundas e extremas na sociedade e nos seus comportamentos. Era o tempo da consciencialização, as questões ambientais estavam no centro da toda a ação social e da agenda política global, urgia preservar os escassos recursos ambientais, uma mudança comportamental face ao ambiente mostrava-se essencial e urgente, pois estávamos a comprometer completamente o futuro das gerações vindouras. No entanto, a mudança social que acabou por vingar, mostrou-se muito menos profunda do que a prometida.

O desenvolvimento sustentável é entendido como uma benesse, uma conceção do ser correto, assim sendo, têm sido apresentadas uma multiplicidade de definições, o que faz com que, por vezes também seja alvo de demagogia e de retórica, para justificar uma infinidade de objetivos sociais.

### 1.3 Evolução Histórica

Entre 1979 e 1998 dá-se o “boom” das definições de desenvolvimento sustentável, cada uma delas com *nuances* próprias das escolas de pensamento e das respetivas disciplinas que a elaboram, bem como dos fatores conjunturais época e contexto institucional em que foram elaboradas. Mesmo com todas as suas particularidades, podemos encontrar alguns denominadores comuns, no vasto conjunto de definições surgidas na literatura, são eles, a ideia de uma necessidade de ajustar o crescimento económico aos limites que a natureza lhe impõe, devendo para tal a economia desenvolver-se de modo a não comprometer a capacidade de autorregulação dos sistemas naturais, a ideia de permanência, durabilidade e estabilidade dos fatores materiais e sociais de que depende o desenvolvimento Humano e por fim a ideia

---

<sup>2</sup> Tavares, Maria da Conceição da Costa, “*Desenvolvimento sustentável e Agenda 21 local: Estudo Exploratório*”; Aveiro, Universidade de Aveiro, 2009, Dissertação apresentada à Universidade de Aveiro para obtenção do Grau de Mestre em Gestão, p.6.

da existência de responsabilidade para com as gerações vindouras de maneira a não as privar dos recursos fundamentais necessários para o seu contínuo desenvolvimento<sup>3</sup>.

O século XIX foi assim considerado por muitos como o precursor do debate moderno sobre o desenvolvimento sustentável, foram criadas comissões florestais que obrigaram as pessoas locais a deixar as suas terras, tudo isto em nome da proteção dos recursos naturais.

Portugal embora conhecido como sendo um país conservador e de tradição colonialista, também seguiu, estes movimentos conservacionistas que se iniciaram no século XIX e se vieram a desenvolver ao longo de todo o século XX, mostrando também a sua preocupação com as questões ambientais. Em pleno regime autoritário, assistiu-se à criação da Liga Portuguesa da Natureza<sup>4</sup>, mais tarde, em 1971, estes ímpetus conservacionistas culminaram com a criação do Parque Nacional Peneda-Gerês. O aparecimento de grupos especialmente sensíveis e interessados nas questões ambientais conduziu à elaboração de textos legislativos onde as ideias de defesa do ambiente e sustentabilidade eram centrais, temos desde logo em 1971 a criação da Comissão Nacional do Ambiente<sup>5</sup>, posteriormente, em 1976 foram incluídos nos articulados da Constituição da República Portuguesa (CRP) princípios básicos de sustentabilidade, nomeadamente nos artigos 9º; 66º; 81º e 91º.

Embora a Constituição de 1976 introduzisse já princípios de sustentabilidade, os termos sustentabilidade e Desenvolvimento Sustentável ainda eram desconhecidos, só sendo formalmente introduzidos no quadro normativo português em 1987, com a Lei de Bases do Ambiente<sup>6</sup>, neste diploma legal era desde logo visível a dificuldade do legislador em conciliar ambiente e sustentabilidade, a aceção de sustentabilidade embora implícita, não se encontrava devidamente articulada na Lei de Bases do Ambiente portuguesa.

Durante a década de 90 intensificaram-se, tanto em Portugal como na generalidade dos países da União Europeia as preocupações com as questões ambientais, especialmente com as relativas ao Desenvolvimento Sustentável. Multiplicaram-se as estruturas governamentais

---

<sup>3</sup> Rodrigues, Valdemar, *Desenvolvimento sustentável - Uma introdução crítica*, Lisboa, Príncípa Editora, 2009, pp. 145 a 147.

<sup>4</sup> A Liga para a Proteção da Natureza é a associação de defesa do ambiente mais antiga da Península Ibérica.

<sup>5</sup> Liderada pelo agrónomo e geógrafo José Correia, o objetivo central desta comissão foi o de preparar a participação de Portugal na Conferência das Nações Unidas sobre o Ambiente Humano, que se realizou em Junho de 1972 na cidade de Estocolmo.

<sup>6</sup> A Lei n.º 11/87, de 7 de Abril, foi considerada um diploma bastante inovador para a altura, a sua publicação coincidiu com o ano em que era dado a conhecer ao mundo o Relatório da Comissão Mundial para o Ambiente e Desenvolvimento, onde foi pela primeira vez apresentada uma definição de Desenvolvimento Sustentável, o Relatório Brundtland.

com responsabilidades diretas e específicas nas questões do ambiente. No nosso país esta evolução na importância dada a estas questões ficou a dever-se em grande parte à adesão de Portugal à CEE em 1986.

Em síntese, a ideia central subjacente ao conceito de Desenvolvimento Sustentável é a de que economia, sociedade e ambiente estão cada vez mais interligadas e dependentes entre si, à escala local, regional, nacional e mundial.

Aos ideais de Justiça e Democracia veio juntar-se o do Desenvolvimento Sustentável, centrado na necessidade de proteger o ambiente, de modo a impedir que as gerações futuras vejam as suas opções de desenvolvimento severamente limitadas, logo é essencial atuar em defesa do ambiente, antes que seja tarde demais.

O ideal de sustentabilidade é inseparável dos ideais de Justiça e Democracia, pois, falar de sustentabilidade implica também falar de Democracia e Justiça, sendo assim um desafio para toda a sociedade, para o qual existem múltiplas e interessantes soluções.

O Desenvolvimento Sustentável, entendido como uma pretensão razoável da sociedade, não pode ser procurado à margem da sua história e instituições, ou sem o consentimento dos interessados, sob a pena de poder contribuir para aumentar os riscos de degradação social.<sup>7</sup>

Tornou-se imperativo parar para pensar. As autoridades governamentais têm que unir esforços e começar a definir os objetivos sociais e ambientais que se pretende alcançar. Os governos estão cada vez mais conscientes da necessidade de agirem em conjunto para assegurar um Desenvolvimento Sustentável, onde as decisões políticas e económicas se colocam de facto ao serviço da Humanidade.

#### **1.4 Referências legislativas**

Como já foi mencionado, só no último quartel do séc. XX é que se começou a sentir verdadeiramente a necessidade de proteger o ambiente de modo efetivo e eficaz, sem comprometer o desenvolvimento e o progresso, nesse sentido surgiram as primeiras tentativas de legislar nessas matérias.

- No mundo:

---

<sup>7</sup> Rodrigues, Valdemar, *Desenvolvimento sustentável - Uma introdução crítica*, Lisboa, Princípa Editora, 2009, p. 257.



No ano de 1972 em Estocolmo, Suécia, realizou-se a conferência das Nações Unidas sobre o meio ambiente (UNCED) da qual resultou a criação do Programa Ambiental das Nações Unidas (UNEP), o surgimento de várias agências de proteção ambiental, e o impulsionamento da participação ativa dos governos na proteção do ambiente, através da designação do dia 5 de junho como o Dia Mundial do Ambiente e do estabelecimento de um Programa Internacional de Educação Ambiental<sup>8</sup>.

Mais tarde, em 1987, a comissão Mundial sobre o Ambiente e Desenvolvimento publicou o “Relatório Brundtland – *Our Common Future*”, através do qual se procurou mostrar que ambiente e desenvolvimento são conceitos inseparáveis. Este documento chama atenção para o facto de o comportamento económico das nações industrializadas se estar a tornar insustentável. Através deste relatório a Comissão tem como objetivo apelar para um futuro em que as políticas de crescimento económico sustentem e expandam os recursos básicos ambientais, apenas possível através de escolhas difíceis e de desafios à mudança institucional. A comissão alerta que esta esperança no futuro só se construirá, com base em novas direções de política, para as quais desenha um vasto conjunto de recomendações<sup>9</sup>. Este relatório foi assinado pelos 21 membros da comissão, todos eles de diferentes países, facto esse que é bastante elucidativo da preocupação, que começou a haver a nível mundial com as questões ambientais.

A Conferência de Estocolmo e o “Relatório Brundtland” lançaram as bases para a realização, em 1992, de outra conferência sobre o meio ambiente, Rio 92 ou Eco-92<sup>10</sup>, esta contou com a participação de 108 países, entre os quais Portugal, e mais de 1100 Organizações Não-Governamentais. O objetivo desta reunião era o de decidir quais as medidas a tomar para garantir o futuro das gerações vindouras, pretendia-se a introdução de um modelo de crescimento económico menos consumista e mais adequado ao equilíbrio ecológico, ou seja mais pautado pela ideia do Desenvolvimento Sustentável. Deste encontro resultou o célebre documento com 900 páginas denominado, Agenda 21, cujo lema é “pensar globalmente e agir localmente”, trata-se de um programa de ação que viabiliza um novo

---

<sup>8</sup> O Programa de educação ambiental (IEEP) levou à realização de várias conferências internacionais dedicadas somente às questões de educação ambiental.

<sup>9</sup> Queirós, Margarida, *Questões para uma Agenda Contemporânea do Desenvolvimento Sustentável*, Geografia: Revista da Faculdade de Letras, volume XIX, Porto, Faculdade de Letras da Universidade do Porto, 2003, 1ª série, p. 332

<sup>10</sup> Também conhecida por Cnumad – Conferência das Nações Unidas sobre Ambiente e Desenvolvimento.

padrão de desenvolvimento racional, estabelece a importância de cada país se comprometer a refletir, global e localmente, sobre a forma através da qual os governos, empresas, ONG e todos os setores da sociedade poderiam cooperar na procura de soluções para os problemas socio-ambientais.

Em 2002 realizou-se um Joanesburgo a Cimeira Mundial Sobre o Desenvolvimento Sustentável (CMDS)<sup>11</sup>, Esta contou com 21 340 participantes, entre os quais representantes de 191 Governos, de ONGs, de organizações intergovernamentais, do setor privado e da sociedade civil, universitários e investigadores. Desta reunião resultou a elaboração da Declaração de Joanesburgo sobre o Desenvolvimento Sustentável. Procurou-se discutir as soluções já propostas na Agenda 21 e identificar medidas adicionais necessárias para reforçar os acordos da Cimeira do Rio, ou seja, procurou-se incentivar as autoridades relevantes em todos os setores das sociedades a ter em conta o desenvolvimento sustentável no momento de tomar decisões, para que deste modo se revigore o compromisso global com o Desenvolvimento Sustentável. A Cimeira de Joanesburgo deixou em aberto várias questões, entre estas destaca-se a implementação a nível mundial de estratégias nacionais para o Desenvolvimento Sustentável para a década 2005 – 2015.

Também de extrema importância nesta matéria é o Protocolo de Quioto, que foi o primeiro e único tratado jurídico internacional, que explicitamente estabelece os limites para as emissões de gases com efeito de estufa e cria o “mercado de emissões” para os países desenvolvidos e os “mecanismos de desenvolvimento limpo” para os países em vias de desenvolvimento. Este protocolo pretende assim combater a destruição da camada do Ozono causada pelas emissões de gases poluentes para a atmosfera que atingem, atualmente, proporções insuportáveis para o ambiente, comprometendo assim o futuro do planeta. Este Acordo é fruto de uma série de eventos iniciados com a *Toronto conference on the changing Atmosphere*, que se realizou no Canadá em Outubro de 1988, seguido pelo *IPCC*<sup>12</sup> *First Assessment Report*, que teve lugar na Suécia em Agosto de 1990 e que culminou com a *Convenção Quadro da Nações Unidas Sobre as Mudanças Climáticas*, na Eco-92, realizada no Brasil em Junho de 1992.

O Protocolo de Quioto foi discutido e negociado na cidade homónima situada no Japão em 1997 e aberto para votação em dezembro do mesmo ano e ratificado em março de

---

<sup>11</sup> Também conhecida como Cimeira de Joanesburgo, Rio +10 ou Cúpula Mundial sobre o Desenvolvimento Sustentável;

<sup>12</sup> *IPCC – Intergovernmental Panel on Climate Change*

1999. No entanto para que entrasse em vigor foi necessário que 55 países, que em conjunto produzem 55% das emissões poluentes, o ratificassem, deste modo só entrou em vigor em fevereiro de 2005, depois da ratificação da Rússia, que ocorreu em novembro de 2004.

A ideia de Desenvolvimento Sustentável abordava inicialmente duas vertentes que considerava fundamentais, o desenvolvimento económico e a proteção do ambiente. Posteriormente foi integrada uma nova vertente, fruto da Cimeira Mundial para o Desenvolvimento Social de Copenhaga (1995), mais ligada à vertente social da questão, foi a partir deste momento começamos a falar dos três pilares do Desenvolvimento Sustentável, que se mantém até ao presente, que são: o desenvolvimento económico, a coesão social e a proteção do ambiente.

- Na Europa:

No que respeita à Europa, o Desenvolvimento Sustentável é, também, um objetivo fundamental consignado nos tratados da União Europeia, pois, desde cedo a Comunidade Europeia sentiu que as questões ambientais se faziam sentir a nível global e com repercussões sobre todos os Estados-Membros. A procura de respostas para os problemas e consequentes soluções passou a envolver todos os países da Comunidade. Para ir de encontro a este objetivo, a Comunidade Europeia tem vindo a adotar um conjunto de medidas que, embora condicionadas ao facto de não poderem ser impostas devido à falta de soberania supraestadual, constituem um avanço com grande relevância na promoção do Desenvolvimento Sustentável e na proteção ecológica dentro do Mercado Único Europeu.

Faremos um breve percurso pela legislação relativa a esta matéria.

Logo em 1957, com o Tratado de Roma, foram introduzidas na Comunidade Europeia normas que demonstravam uma preocupação em assegurar um Desenvolvimento Sustentável. No ano de 1967 foi elaborada a primeira diretiva sobre questões ambientais, a diretiva 67/548/CEE, sobre a classificação, embalagem e rotulagem de substâncias perigosas<sup>13</sup>, faz parte da 1ª geração de diretivas sobre questões ambientais, que demonstravam grande precaridade do suporte jurídico.

Só em 1971, na Primeira Comunicação da Comissão sobre a política da Comunidade em matéria ambiental, de 22 de julho, é que se estabeleceu um programa de ação em matéria ambiental e de Desenvolvimento Sustentável, esta comunicação só foi aprovada pelo

---

<sup>13</sup> É a primeira legislação da UE sobre segurança química, foi feita ao abrigo do artigo 95º do Tratado de Roma.

Parlamento Europeu em 18 de abril do ano seguinte, que por sua vez convidou a Comissão a apresentar-lhe propostas concretas no campo ambiental.

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

Mais tarde, mais concretamente em 7 de fevereiro de 1992, o Tratado de Maastricht reafirma os princípios introduzidos pelo Ato Único Europeu e declara expressamente a opção comunitária de luta por um Desenvolvimento Sustentável isto é, procura promover-se a articulação entre o crescimento económico e controlo ecológico. Procura-se o equilíbrio que permita a continuação de um crescimento económico e em simultâneo a proteção do ambiente. A política de proteção ecológica passa agora a ser integrada em todas as atuações 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, no entanto, a regra da unanimidade apenas para as medidas de carácter fiscal.<sup>14</sup>

Neste contexto, nos últimos vinte e cinco anos, têm sido aprovados vários Programas de Ação em matéria de Ambiente, programas estes, que apesar de não serem obrigatórios (como seriam caso se tratassem de diretivas aprovados ou de regulamentos), adquirem uma importância fundamental na “luta” pelo Desenvolvimento Sustentável. O primeiro Programa de Ação das Comunidades Europeias sobre o Meio Ambiente foi aprovado em 22 de novembro de 1973, e fixou os objetivos, princípios e ações a realizar na luta contra a degradação da natureza, num horizonte temporal entre 1973 e 1976.<sup>15</sup> Em 1977, a 17 de maio foi aprovado o segundo Programa de Ação Ambiental para o período compreendido entre 1977 a 1981, este reafirmou as orientações contidas no seu antecessor, reforçando e alargando o conteúdo do princípio do poluidor pagador.

---

<sup>14</sup> Oliveira, Maria Odete Batista de, “Os Impostos ambientais – Alguns aspetos da sua Temática”, in, *Fiscalidade, Revista de Direito e Gestão*, n.º 19/20, Lisboa, ISG – Instituto Superior de Gestão, Julho – Setembro/Outubro – Dezembro de 2004, p. 83.

<sup>15</sup> *Idem, ibidem.*

Posteriormente, em 7 de fevereiro de 1983, foi aprovado por resolução do Conselho, o terceiro Programa de Ação Ambiental que apresenta as medidas para os anos de 1982 a 1985. Este Programa segue as linhas orientadoras dos anteriores embora introduzindo alguns aperfeiçoamentos de modo a adaptar-se às novas dimensões políticas e geográficas da Comunidade. Já em 19 de outubro de 1987 é aprovado o quarto Programa que vigorou até 1992, neste encontramos refletida a aprovação do Ato Único Europeu. Este programa apresenta uma visão mais alargada da temática ambiental, pois estabelece de forma explícita a classificação dos instrumentos de proteção ambiental, dividindo-os em quatro categorias: impostos, encargos específicos, ajudas estatais e certificados de emissões poluentes admitidas.

No ano de 1993 foi aprovado o quinto Programa de Ação Ambiental e Desenvolvimento Sustentável, que vigorou até 2000, muito influenciado pela Conferência do Rio 1992, onde a UE teve um papel de liderança. Este apresenta como maior novidade o acolhimento da qualificação do desenvolvimento que expressa a sua própria designação, acolhendo os conceitos do Relatório Brundtland, adaptando-se à rápida e perigosa evolução verificada na degradação ambiental. No seu âmbito foi criado em 1994 um novo e importante grupo de diálogo, com o objetivo de tornar as políticas e a legislação da União em matéria ambiental mais próximas dos cidadãos. Este fórum consultivo em matéria do Ambiente e Desenvolvimento Sustentável é composto por 32 elementos, entre eles, representantes de empresas, consumidores, sindicatos, organizações profissionais, grupos ambientais e autoridades regionais e locais.<sup>16</sup>

Subsequentemente, em 1994, realizou-se, na cidade dinamarquesa de Aalborg, uma Conferência Europeia onde se discutiu a sustentabilidade de cidades e vilas. Daqui resultou a Campanha Europeia das Cidades e Vilas Sustentáveis (CECVS), que criou a “**Carta de Aalborg**”. A Campanha procurava incentivar a reflexão sobre a sustentabilidade do ambiente urbano, o intercâmbio de experiências, a difusão de melhores práticas ambientais ao nível local e o desenvolvimento de recomendações que visassem influenciar as políticas ambientais na União Europeia. A Carta de Aalborg representa assim, um compromisso político através do qual se pretende atingir os objetivos do Desenvolvimento Sustentável.

Uns anos mais tarde, mais concretamente em 1999, o Conselho Europeu, reunido em Helsínquia, convidou a Comissão Europeia a elaborar uma estratégia de Desenvolvimento

---

<sup>16</sup> *Idem.* p. 84.

Sustentável para ser aprovada sob a Presidência Sueca, o que de facto aconteceu em julho de 2001. O Conselho Europeu de Gotemburgo, acordou uma estratégia comunitária para o Desenvolvimento Sustentável, que veio completar o compromisso político de renovação económica e social assumido pela UE, acrescentando às medidas resultantes da Estratégia de Lisboa<sup>17</sup>, que tinha como objetivo estratégico tornar a UE o espaço económico mais dinâmico e competitivo do mundo. Para se alcançar este objetivo foi proposta a articulação das vertentes económica e social do desenvolvimento, que se apontaram como sendo indissociáveis. O Conselho Europeu de Gotemburgo acrescentou à Agenda de Lisboa uma terceira vertente de carácter ambiental, que vem completar as duas anteriormente propostas e desse modo contribuir para se alcançar metas pretendidas.

Em 2001 foi aprovado o sexto Programa de Ação da Comunidade em matéria de Meio Ambiente subordinado ao tema “Ambiente 2010: o nosso Futuro, a nossa escolha”, este fixou as grandes prioridades e objetivos da política ambiental para o período compreendido entre 2001 e 2010, que no entanto acabou por vigorar até 2012.

Atualmente vigora o sétimo Programa de Ação em matéria do Ambiente, subordinado ao tema “Viver bem, dentro dos limites do nosso Planeta”, este, foi adotado pelo Parlamento Europeu e pelo Conselho da União Europeia em novembro de 2013 e abrange o período até 2020. Através deste programa a UE procura intensificar os seus esforços no sentido da proteção do ambiente e promoção de uma utilização eficiente dos recursos, promoção da proteção da saúde e bem-estar das pessoas, sempre com o respeito dos limites naturais da Terra.

Assim podemos dizer que, este sétimo Programa se trata de uma estratégia comum, que deve orientar as ações futuras das instituições da UE e dos Estados-Membros, no sentido de aplicação e concretização dos objetivos já previstos.

O desenvolvimento económico sustentado, integrado e europeu, como objetivo essencial a atingir com a constituição da Comunidade Europeia, já era ideia de economistas como Bentham e Sait-Simon, filósofos como Kant e Rousseau e militares como Napoleão e Hitler.

---

<sup>17</sup> Também conhecida como Agenda de Lisboa ou Processo de Lisboa, trata-se de um projeto bastante ambicioso, que traça um plano de desenvolvimento estratégico aprovado pelo Conselho Europeu em Lisboa, Março em 2000 durante a presidência Portuguesa da União Europeia, foi relançada em 2005 até 2008, e posteriormente foi decidido dar continuidade à estratégia de Lisboa no período pós 2010 até 2020.

Assim, “Construir a Europa”, passa, por isso, a ser a “palavra de ordem”. A ideia de uma Europa Unida não é, por isso, nova, não é uma novidade do séc. XXI. Enfrentar problemas comuns de forma agregada cria condições mais favoráveis, conseguindo-se alcançar soluções mais eficazes e económicas para todos. Acordam-se condutas que são aplicadas unanimemente e de forma harmonizada.<sup>18</sup>

Ao trazer para o debate os temas que afetam todos, como é o caso dos temas ambientais, automaticamente todos os Estados-Membros tiveram uma palavra a dizer. Assim, tornou-se mais fácil alcançar um acordo entre todos para diminuir a degradação ambiental e garantir às gerações futuras, a existência de ambientes mais saudáveis sem no entanto, se comprometer o progresso económico.

Todas estas ideologias começaram, como já foi referido anteriormente, a ser incluídas nos Tratados Europeus, deste modo, os Tratado de Amesterdão (assinando em outubro de 1997) e o Tratado de Nice (assinado em fevereiro de 2001), continuarem a desenvolver estas matérias.

O Tratado de Nice reenumerou o Tratado da Comunidade Europeia, os artigos 174º, 175º e 176º, resultam dos artigos 130º - R, 130º - S e 130º - T do Tratado de Roma, relativos ao processo de decisão em matéria ambiental.

As alterações não se ficaram por aqui, em dezembro de 2009 entrou em vigor o Tratado de Lisboa, este deixou bem patente uma preocupação crescente na necessidade de responsabilização dada à União Europeia no controlo e adoção de medidas para legislar em matéria ambiental. Este introduziu alterações no Tratado da União Europeia e no Tratado da Comunidade Europeia, que foi revisto e passou a ser designado como Tratado Sobre o Funcionamento da União Europeia (TFUE). As alterações introduzidas neste diploma incidiram maioritariamente sobre as questões relativas à designação de certos artigos e procedeu a uma renumeração de certas normas legais.

Tanto no Tratado da União Europeia (TUE) como no Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia (TFUE), podemos encontrar menções expressas ao conceito de Desenvolvimentos Sustentável, nomeadamente nos artigos 3º n.º 3 e n.º 5, 21º n.º 2 alíneas d’ e f’ todos do TUE e nos artigos 11º, 191º, 192º e 193º, todos do TFUE, o que demonstra que

---

<sup>18</sup> Monteiro, Mário Carlos Brito, “Fiscalidade e Imposto Ambiental – Estudo Sobre as Provisões para a reparação de Danos de Caráter Ambiental nas Empresas Cotadas no Índice PSI 20 d CMVM”, Lisboa, ISCAL, 2012 Dissertação de Mestrado, Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Lisboa, pp. 18 e 19.

as questões ambientais, nomeadamente a prossecução do Desenvolvimento Sustentável assumem um papel cada vez mais importante no contexto da UE.

A par dos Tratados de União Europeia e dos Programas de Ação, surgiram diversas normas que versavam sobre questões ambientais e que tinham como principal objetivo regular estas matérias. Assim passou a ser possível atuar diretamente sobre os problemas que afetavam de forma nociva o meio ambiente.

Apresenta-se de seguida alguma legislação relevante: Diretiva 94/62/CE, do Parlamento Europeu e do Conselho de 20 de dezembro de 1994, relativa a Embalagens e Resíduos sobre Embalagens<sup>19</sup>, Diretiva 2003/93/CE do Conselho de 23 de abril de 2003, sobre o Quadro Comunitário de Tributação dos Produtos Energéticos e da Eletricidade, Diretiva 2008/50/CE do Parlamento Europeu e do Conselho de 21 de maio de 2008 sobre a Qualidade do Ambiente, Diretiva 2008/98/CE do Parlamento Europeu e do Conselho de 19 de novembro de 2008, sobre os Resíduos, Decisão n.º 406/2009/CE do Parlamento e do Conselho de 23 de abril de 2009, versa sobre a Redução de Gases com Efeito de Estufa até 2020, Regulamento CE n.º 1005/2009 do Parlamento Europeu e do Conselho de 16 de setembro de 2009, versa sobre as Substâncias que Empobrecem a Camada do Ozono, Regulamento n.º 10/2011 da Comissão de 14 de janeiro de 2011, relativo aos Materiais e Objetos de Matéria Plástica destinados a entrar em contacto com os alimentos.

Por fim, importa fazer uma referência à Agência Europeia do Meio Ambiente (AEA), criada pelo Regulamento CE n.º 401/2009 do Parlamento Europeu e do Conselho de 23 de abril de 2009. Esta tem como missão fornecer informação consistente e independente sobre o ambiente, através do Relatório sobre o Meio Ambiente na União Europeia do século XXI, assinala a par da prevista, evolução preocupante do estado do meio ambiente na Europa, alguns sinais positivos em áreas como a qualidade do ar e das águas resultado da adoção das medidas suprarreferidas. Simultaneamente analisa e avalia a implementação das políticas ambientais.

A legislação da UE tem sido bastante rica no que toca à proteção do Meio Ambiente e no incentivo do Desenvolvimento Sustentável, no entanto, ainda há muito a fazer nesta área.

---

<sup>19</sup> Juntamente com o Regulamento n.º 10/2011, foram em grande medida responsáveis pelo desencadear de medidas de fiscalidade verde em vários Estados-Membros, nomeadamente em Portugal, onde juntamente com as disposições do Tratado da U.E. e Tratado de Funcionamento da U.E. e outros diplomas comunitários contribuíram para a reforma da Fiscalidade Verde introduzida pela Lei n.º 82 – D/2014. Reforma esta que utiliza como fonte algumas das definições constantes na diretiva e regulamento indicados.



- Em Portugal:

À semelhança do ocorrido nos diversos países europeus, também em Portugal a génese do Desenvolvimento Sustentável deveu-se à tomada de consciência ambiental que começou a existir no séc. XX. Documentos e iniciativas que tinham como objetivo impulsionar a política ambiental, sempre envolvendo as dimensões económica, social e jurídica passaram a estar no centro de todas as atenções a transformação do modelo de desenvolvimento dos países passou a ser a preocupação primordial.

Passamos a elencar a legislação interna mais relevante no respeitante ao tema do Desenvolvimento Sustentável:

Em primeiro lugar temos a nossa lei fundamental, a Constituição da República Portuguesa (CRP), que faz desde logo referência ao tema da sustentabilidade no seu artigo 9º alínea g), apontando a promoção de um Desenvolvimento Sustentável como uma tarefa fundamental do Estado. No artigo 66º n.º2 alínea d) temos uma referência à sustentabilidade, neste caso no âmbito dos direitos fundamentais dos cidadãos. Por fim, importa referir o artigo 81º alínea a), no qual consta o Desenvolvimento Sustentável enquanto incumbência do Estado, no âmbito da chamada constituição económica, ou seja, temos aqui bem presente a interligação necessária entre economia e Desenvolvimento Sustentável, alertando para o facto de que todas as medidas tomadas com vista ao aumento do bem-estar social e económico têm que estar de acordo com os critérios da sustentabilidade.

Em seguida temos a Lei n.º 19/2014 de 14 de abril<sup>20</sup>, que define as Bases da Política de Ambiente (Lei de Bases do Ambiente), neste diploma encontramos desde logo algumas normas de extrema importância na matéria que ora analisamos, nomeadamente o artigo 2º n.º1 que aponta o Desenvolvimento Sustentável como um modo de efetivação dos direitos ambientais. O artigo 3º alínea a), que elenca os princípios materiais do ambiente, como o Desenvolvimento Sustentável, a responsabilidade intergeracional, o princípio da precaução e também o princípio do poluidor pagador. Princípios estes, aos quais se encontra subordinada a atuação pública em matéria ambiental, A alínea a) deste artigo aponta o Desenvolvimento Sustentável como princípio fundamental apresentando uma definição do mesmo. Por fim, importa referir o artigo 4º onde consta que todas as intervenções ao nível da política ambiental devem promover o Desenvolvimento Sustentável. Nesta lei está bem patente a dependência entre proteção ambiental e Desenvolvimento Sustentável.

---

<sup>20</sup> Revoga a Lei n.º 11/87 de 07 de Abril, a chamada Lei de Bases do Ambiente.

Também de extrema importância nesta matéria temos a Lei n.º 82 – D/2014 de 31 de dezembro de 2014, lei esta que procede à Reforma da Fiscalidade Verde, alterando as normas fiscais ambientais nos setores da energia e emissões, transportes, águas, resíduos, ordenamento do território, florestas e biodiversidade. Este normativo introduz também um regime de tributação dos sacos plásticos e um incentivo ao abate de veículos em fim de vida. Todas estas alterações têm como objetivo a proteção ambiental e a prossecução de um Desenvolvimento Sustentável.

Por outro lado temos também o Conselho Nacional do Ambiente e do Desenvolvimento Sustentável (CNADS) criado em 1997, através do Decreto-Lei n.º 221/97 de 20 de agosto, mas este só começou efetivamente o seu exercício em abril de 1998. O CNADS centra a sua atividade na análise dos seguintes temas: Desenvolvimento Sustentável, Ordenamento do Território, Desenvolvimento Regional e Ambiente *stricto sensu*. A análise dos referidos temas será feita segundo quatro linhas de atuação, são elas: resposta seletiva a solicitações expressas, acompanhamento e/ ou seguimento de pareceres e reflexões, iniciativas sobre assuntos emergentes e de manifesta relevância e acompanhamento de processos legislativos e regulamentares.

Paralelamente assistimos a uma implementação da legislação europeia sobre o Ambiente e Desenvolvimento Sustentável em Portugal. Esta começa com a publicação no Jornal oficial da União Europeia, de documentos como as Diretivas, Decisões ou Recomendações, sendo estas posteriormente introduzidas na legislação nacional através da sua publicação no Diário da República, sob a forma de Decreto-Lei ou Portaria.

Atendendo à vasta legislação que vai sendo transcrita para a legislação interna, temos a destacar o Decreto-Lei n.º 232/2007, de 15 de junho, que estabelece o regime a que fica sujeita a avaliação dos efeitos de determinados Planos e Programas sobre o Ambiente, transpondo para a ordem jurídica interna as seguintes diretivas: Diretiva n.º 2001/35/CE do Parlamento e do Conselho, de 27 de junho e a Diretiva n.º 2003/35/CE do Parlamento e do Conselho, de 26 de maio.

Destacamos também, o Decreto-Lei n.º 58/2011, de 4 de maio, que transcreve a Diretiva n.º 2001/12/CE, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 27 de junho, esta teve como objetivo garantir que determinados Planos e Programas, suscetíveis de terem efeitos significativos no ambiente, sejam sujeitos a uma avaliação ambiental. A referida diretiva foi transposta para a nossa ordem jurídica interna através do Decreto-Lei n.º 232/2007, de 15 de junho.

Para além dos Decretos-Lei, importa também referir algumas portarias, que têm por objetivo regular temas específicos: a Portaria n.º 1407/2006 de 18 de dezembro, esta regula o que se encontra estabelecido no artigo 58º do Decreto-Lei n.º 178/2006, de 5 de setembro, que publica o Regime Geral da Gestão de Resíduos, normativo este que transpõe para a ordem jurídica interna a Diretiva n.º 2006/12/CE, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 5 de abril, e a Diretiva n.º 91/689/CE, do Conselho, de 12 de dezembro, onde é tratada a cobrança da taxa de gestão de resíduos, que incide sobre as entidades gestoras de sistemas de gestão de fluxos específicos de resíduos, individuais ou coletivos, de centros integrados de recuperação, valorização e eliminação de resíduos perigosos, de instalações de incineração e co-incineração de resíduos e de aterros sujeitos a licenciamento da Autoridade Nacional dos Resíduos (ANR) ou das autoridades dos resíduos.<sup>21</sup>

Hoje o termo “Desenvolvimento Sustentável” é muito abrangente, com as alterações do contexto económico e político global a par das crescentes preocupações económicas e sociais, surge a necessidade de ter em conta aspetos ambientais em todas as demais políticas, contribuindo para um desenvolvimento continuado de todas as atividades humanas, atendendo ao ecologicamente correto, economicamente viável, socialmente justo e culturalmente aceite.<sup>22</sup>

---

<sup>21</sup>Monteiro, Mário Carlos Brito, cit. 18, pp. 23 e 24.

<sup>22</sup>Tavares, Maria da Conceição da Costa, cit. 2, p.8.

## CAPÍTULO II

### Impostos Ambientais

#### **2.1 Impostos Ambientais: como defini-los**

Segundo Glória Teixeira<sup>23</sup>, “definir imposto não é tarefa fácil, conforme vem demonstrando a doutrina e jurisprudência nacional e internacional.”

O mesmo acontece quando procuramos definir Imposto Ambiental, pois também aqui não existe uma definição que seja unanimemente aceita, é um conceito elaborado exclusivamente pela doutrina e pela jurisprudência, o que faz com que, quanto a determinados aspectos sejam apresentadas diversas opiniões por vezes contraditórias entre si.

Assim sendo, apresentam-se algumas definições possíveis.

Para Túlio Rosembuj, o imposto ecológico é um tributo que se internaliza em cada um dos cidadãos, em proporção da sua capacidade de contaminação, os custos ambientais de prevenção e restauração, assim como a compensação de certos sujeitos passivos pelo prejuízo concreto, de modo a incentivar a minimização da atividade danosa do bem ambiental.<sup>24</sup>

Por sua vez, Gago Rodrigues e Labandeira Villot, definem imposto ambiental como o pagamento obrigatório de uma importância monetária por parte dos agentes que emitem substâncias poluentes, sendo calculado, pela aplicação de uma taxa fixa ou variável a uma base tributável relacionada com o nível de descargas poluentes efetuadas no ambiente.<sup>25</sup>

Já nas palavras de Saldanha Sanches<sup>26</sup>, Impostos ecológicos são impostos de consumo que têm como objeto a utilização de certos bens, aumentando o seu preço e tentando obter por essa via uma redução da sua utilização, dadas as elevadas exterioridades negativas que a acompanham.

---

<sup>23</sup> Teixeira, Glória, *Manual de Direito Fiscal*, 2ª Edição, Coimbra, Almedina, 2012, p. 34

<sup>24</sup> Ramos, Carlos Rocha e Lopes, Cidália M. Mota, “Os Limites da Tributação ambiental um estudo empírico do Crédito Fiscal à Defesa e Proteção ambiental em Portugal”, in, *Fiscalidade, Revista de Direito e Gestão Fiscal*, n.º 25, Lisboa, ISG – Instituto Superior de Gestão, Janeiro – Março de 2006, p.70.

<sup>25</sup> *Idem, ibidem.*

<sup>26</sup> Sanches, J. L. Saldanha, *Manual de Direito Fiscal*, 3ª Edição, Coimbra, Coimbra Editora, 2007, p.

Por ultimo nas palavras de Cláudia Dias Soares<sup>27</sup>, entende-se por Imposto Ambiental todo o tributo que é aplicado a bens que provocam poluição quando são produzidos, consumidos, eliminados ou a atividades que geram um impacto ambiental negativo, visando modificar o preço relativo daqueles ou os custos associados a estas e/ou obter receita para financiar programas de proteção ou recuperação do equilíbrio ecológico.

Como podemos observar definir Imposto Ambiental não é uma tarefa fácil, uma vez que não existe no seio da comunidade internacional uma definição comum. Assim sendo, no sentido de harmonização do conceito, foi criado em 1997, um grupo de trabalho composto por peritos da Comissão Europeia, do EUROSTAT e da OCDE<sup>28</sup>, grupo este que apresentou uma definição que passou a ser utilizada pelo EUROSTAT<sup>29</sup> e pela Comissão Europeia. Esta define Imposto Ambiental como sendo aquele cujo a base tributável é uma unidade física, ou algo que seja similar de um determinado elemento que se provou ser especialmente danoso para o ambiente quando usado ou libertado.

Depois de apresentada de forma breve e sucinta, a figura do Imposto Ambiental, segundo os contornos que lhe foram conferidos pela jurisprudência e pela doutrina, facilmente observamos que nenhuma das definições anteriores tem em consideração a forma como a receita fiscal obtida deve ser aplicada. Crê-se que esta omissão é propositada pois, não faz sentido, qualificar um imposto como ecológico apenas com base no facto de as receitas por si geradas se destinarem à melhoria da qualidade do ambiente. Aceitar essa possibilidade levar-nos-ia a considerar qualquer tributo como sendo ambiental, o que seria inconcebível.

Assim, o Imposto Ambiental só será encarado como um instrumento verdadeiramente eficaz caso se revele capaz de, por si só, promover a alteração de condutas consideradas poluentes levadas a cabo pelos sujeitos passivos, independentemente da finalidade que venha a ser dada às receitas obtidas através da sua implementação.

---

<sup>27</sup> Soares, Cláudia Dias, *A Inevitabilidade de se Avançar para a Tributação Ambiental também em Portugal*, Revista da Ordem dos Advogados, Lisboa, Ordem dos Advogados Portugueses, A. 64, n.ºs 1 e 2, 2004, p.471.

<sup>28</sup> Ramos, Carlos Rocha e Lopes Cidália M. Mota, cit. 24, p.71.

<sup>29</sup> Esta definição tem como fundamentação a base de tributação e não a finalidade do imposto. Deste modo está-se a comprometer a classificação desta figura como instrumento de defesa do ambiente, devido à possibilidade de ineficácia que uma definição com base em tal critério, deposita no seu seio, por ser perturbada a ideia de prevenção que deve presidir à abordagem ambiental, ou, *in extremis*, está-se a esvaziar essa classificação, na medida em que, então, todos os impostos seriam ambientais, já que viver é poluir.

Passaremos agora, a uma análise mais pormenorizada de alguns aspetos desta nova realidade, que se mostram por vezes como entraves à integração deste no âmbito do Direito Fiscal, são eles: a finalidade do imposto, a capacidade contributiva e a unilateralidade.

Verificaremos ainda se os Impostos Ambientais são verdadeiros impostos.

Nas definições apresentadas o imposto ambiental é encarado enquanto instrumento de política ambiental, sendo aquele tributo que se aplica a bens causadores de poluição aquando da sua produção, consumo, eliminação ou a atividades geradoras de danos ambientais. Assim, a sua aplicação tem como objetivo modificar o preço dos bens em questão ou o custo associado às atividades causadoras de poluição de modo a promover alterações de comportamento e ao mesmo tempo a obtenção de receitas para a implementação de programas de proteção e/ou recuperação do equilíbrio ecológico.

A finalidade que orienta estes tributos é assim, determinante para a sua classificação, sendo esta e não o seu facto gerador, que permite classifica-los como impostos ambientais, é o que os distingue de outros tributos, que embora tenham preocupações ambientais essas são apenas um efeito colateral, pois não foi essa preocupação ambiental que conduziu em primeira mão à criação do imposto.

Podemos então identificar duas espécies de tributos ambientais:

Os que prosseguem uma finalidade extrafiscal, incentivante, que visam diretamente promover uma alteração de comportamentos, e são conhecidos como Impostos Ambientais em sentido próprio.

Por outro lado, temos aqueles que visam uma finalidade recaudatória, redistributiva, que são os que têm como objetivo primeiro, a obtenção de receitas para posteriormente serem aplicadas em projetos de defesa ecológica. Estes são denominados Impostos Ambientais em sentido impróprio.

Falamos em Impostos Ambientais em “sentido impróprio”, quando o seu objetivo é a captação de meios a utilizar na política ecológica, facto que os torna tão “ambientais” quanto qualquer outro tributo que permita recolher meios financeiros para a prossecução do fim em causa. Só se distinguindo o seu contributo para o equilíbrio ecológico dos impostos fiscais em geral, quando, sem deixarem de apresentar como primeira finalidade a captação de receitas e

não o estímulo à adoção de condutas mais sustentáveis, tenham por objeto situações ou atividades que causem dano ao ambiente<sup>30</sup>.

Estes tributos colocam em segundo plano aquela que deve ser a primeira via de tratamento do problema ecológico, a da prevenção.

Assim, os Impostos Ambientais em sentido próprio inserem-se numa linha de prevenção (do dano ambiental) e os em sentido impróprio visam a recuperação (do equilíbrio ecológico). Ambos constituem, instrumentos fundamentais da política ambiental. Os Impostos Ambientais em sentido próprio ao atuarem sobre os comportamentos de modo a promoverem a sua alteração para moldes mais compatíveis com o ambiente, são determinantes para prevenir futuros danos, por vezes irreparáveis no meio ecológico. No entanto, a política ambiental não pode também abdicar do uso de tributos ambientais em sentido impróprio, uma vez que estes, ao incidirem sobre bens ou comportamentos aos quais está associado um custo externo e uma procura inelástica, não só tornam possível ao Estado financiar-se de um modo menos impactante para a economia, permitindo um alívio na carga fiscal que existe sobre o rendimento, que se está a tornar incomportável para as famílias, como também sinalizam aos agentes económicos o sentido da evolução tecnológica desejado pela sociedade. Além de que a constituição de fundos ecológicos, suscetíveis de financiar a recuperação do equilíbrio ambiental e a indemnização das vítimas de poluição depende da existência deste tipo de impostos<sup>31</sup>.

Os Impostos Ambientais podem, assim, refletir a dupla natureza que está implícita no Direito do Ambiente enquanto direito social, por um lado, na sua faceta redistributiva, são aptos a disponibilizar ao Estado os meios necessários à realização daquele direito, por outro, na sua faceta incentivadora, fornecem aos agentes económicos o estímulo que atua no sentido de prevenir a perturbação do meio ambiente<sup>32</sup>.

Os Impostos Ambientais, têm como objetivo incitarem à adoção de condutas mais sustentáveis e recolher fundos que compensem os gastos públicos, ou seja, funcionam, tal como todos os impostos, como modo de financiamento do Estado.

Em termos puramente económicos, o objetivo de um imposto ambiental é atribuir um preço ao que anteriormente não o tinha, “o ambiente”. O tributo ecológico funciona, assim,

---

<sup>30</sup> Soares, Cláudia Dias, *O imposto Ambiental - Direito Fiscal do Ambiente*, Coimbra, Almedina, 2002, p. 14.

<sup>31</sup> Soares, Cláudia Dias, cit. 30, p. 15.

<sup>32</sup> *Idem*, p. 13.

como um preço, que visa atingir níveis socialmente desejáveis, económica e ambientalmente sustentáveis de oferta e de procura, atendendo quer à utilidade que o bem ou atividade poluente proporciona aos consumidores quer ao real custo de oportunidade dos mesmos<sup>33</sup>.

No entanto, não devemos focar-nos exclusivamente na perspetiva economicista, uma vez que este instrumento assume, como já referi anteriormente, uma importância extrema na realização da justiça, visto que através do seu uso não só se impede a imposição unilateral de custos levados a cabo por alguns membros da sociedade (os poluidores) a todos os demais, como também se garante a igualdade e assegura-se a equilibrada concorrência entre as empresas, contribuindo-se assim, para o funcionamento eficaz dos mercados. Os tributos ecológicos, à semelhança do que acontece com os impostos fiscais, realizam a prevenção da desigualdade qualitativa, mais do que a eliminam. É a finalidade que preside à criação do imposto, e não o seu facto gerador, que permite qualifica-lo como ambiental, pois, se assim não fosse chegar-se-ia ao limite em que todos os impostos seriam ambientais, já que viver é poluir.

Podemos assim dizer que se trata de um instituto jurídico-financeiro que se deve regular pelos princípios da generalidade (artigo 103, n.º 2, *ab initio*, da CRP) e da equidade (artigo 103º, n.º 1, 2.ª parte), dotado de uma função instrumental desdobrada em dois aspetos essenciais:

- o de promover a recolha de fundos públicos, obtenção de receita pública, função recaudatória e redistributiva;
- o de estimular uma mudança comportamental no sentido do socialmente desejado, função extrafiscal, que embora não se encontre expressa de forma tão direta na CRP, como acontece com a função recaudatória (artigo 103º, n.º 1 CRP), podemos facilmente retirá-la do espírito das normas constitucionais<sup>34</sup>.

Assim, podemos afirmar que, o imposto constitui a forma normal de financiamento do Estado contemporâneo. Pode ter como objetivo a obtenção de receitas públicas ou a prossecução de outros fins de cariz social previstos na lei.<sup>35</sup>

O sistema tributário no seu conjunto representa, como já se viu, um dos instrumentos que o Estado tem ao seu dispor para prosseguir as tarefas que lhe são incumbidas pela Constituição. Instrumento esse que se mostra estrutural e funcionalmente adequado à

---

<sup>33</sup> *Idem*, p. 10.

<sup>34</sup> Ver, por exemplo, o artigo 104º, n.º 4 e artigo 66º, n.º 2 da CRP.

<sup>35</sup> Sanches, J. L. Saldanha, *Manual de Direito Fiscal*, 3ª Edição, Coimbra, Coimbra Editora, 2007, p. 9.



realização dos direitos sociais, entre os quais se inclui o direito a um ambiente saudável<sup>36</sup>. Os Impostos Ambientais, são assim, encarados como mecanismos eficazes e eficientes de proteção ambiental, pois apresentam-se como um meio através do qual o Estado se pode servir para exercer as funções de que está incumbido de modo a assegurar o direito, constitucionalmente previsto, de todos, a um ambiente de vida humano sadio e ecologicamente equilibrado<sup>37</sup>.

A defesa do ambiente visa promover a justiça social e assegurar a igualdade de oportunidades, quer na sua máxima generalizante ou igualitária (todos devem ter acesso às utilidades ambientais), quer na sua máxima diferenciante (quem não polui, não deve ser objeto do mesmo tratamento de quem polui, neste sentido temos o Princípio do Poluidor Pagador (PPP<sup>38</sup>))<sup>39</sup>.

De modo a situar esta matéria na nossa área de estudo - o Direito Fiscal -, encontramos desde logo no artigo 81º alínea b) da nossa lei fundamental um preceito que aponta a política fiscal como sendo um instrumento fundamental para o Estado prosseguir os seus fins, nomeadamente a defesa do ambiente. Os Impostos Ambientais, enquanto mecanismos eficazes e eficientes de proteção ambiental são encarados como sendo um meio do qual o Estado se serve para exercer as funções relativas à política ambiental estrutural (função preventiva, função restauradora e função promocional), garantindo assim “um ambiente de vida humano, sadio e ecologicamente equilibrado”<sup>40</sup>. Promovendo-se deste modo, a igualdade real entre os cidadãos, como prescrevem as alíneas d) e e) do artigo 9º da CRP, tendo sempre em conta o “aproveitamento racional dos recursos”<sup>41</sup> e a “plena utilização das forças produtivas”<sup>42</sup>.

---

<sup>36</sup> Soares, Cláudia Dias, *O Imposto Ecológico - Contributo para o Estudo dos Instrumentos económicos de Defesa do Ambiente*, Coimbra, Coimbra Editora, 2001, pp. 287 e 288.

<sup>37</sup> Ver, artigo 66º da CRP.

<sup>38</sup> O princípio do poluidor-pagador nasceu no quadro da OCDE, na Recomendação C(72) 128, de 26 de Maio, onde se estabelece que «o poluidor deve suportar as despesas da tomada de medidas de controlo da poluição decididas pelas autoridades públicas para assegurar que o meio-ambiente se mantenha num estado aceitável». Adquiriu posteriormente consagração comunitária, através do Ato Único Europeu, onde encontra a sua sede no atual artigo 174.º, n.º 2, do Tratado da União Europeia. Este princípio tem, entre nós, natureza constitucional, uma vez que representa um corolário necessário da norma do art. 66.º, n.º 2, alínea h) da Constituição, que impõe ao Estado a tarefa de «assegurar que a política fiscal compatibilize desenvolvimento com ambiente e qualidade de vida».

<sup>39</sup> Soares, Cláudia Dias, cit. 36 p. 288.

<sup>40</sup> Ver artigo 66º, n.º1 da CRP.

<sup>41</sup> Ver artigo 66, n.º 2 da CRP

<sup>42</sup> Ver artigo 81º, alínea c)

Como já foi referido, o princípio da igualdade entre os cidadãos é o elemento essencial da distribuição dos encargos fiscais entre os vários grupos de destinatários da norma fiscal, o modo de distribuição terá que respeitar esse mesmo princípio, não na vertente específica da distribuição dos encargos de acordo com a capacidade contributiva, mas no sentido mais amplo de combate contra a oneração excessiva de alguns contribuintes.

Os Impostos Ambientais têm também como objetivo a obtenção e receitas, receitas essas que podem ser utilizadas em alternativa a outras, como por exemplo em alternativa às obtidas através da tributação do rendimento, para que assim se alivie a carga fiscal existentes sobre os contribuintes e desse modo se contribua para uma melhoria das condições de vida da população em geral e desta forma também contribuir para combater a grave crise económica que atravessamos atualmente.

## 2.2 Origem

Foi Pigou quem, em 1920, sugeriu, pela primeira vez que fosse criado um imposto por unidade medida de poluição para corrigir as externalidades. É, assim, na construção deste autor que reside a semente da figura dos gravames ecológicos em sentido próprio, entendidos como tributos que o legislador dirige conscientemente à promoção da mudança comportamental, recorrendo a um estímulo financeiro negativo que pretende levar os indivíduos a abandonar modelos insustentáveis de comportamento.<sup>43</sup>

Só a partir do início dos anos 80 com o aumento das preocupações ambientais associado à consciencialização da sociedade para com os problemas ambientais e da sua implicação no futuro da Humanidade. Países e organizações internacionais passaram a dar maior atenção às políticas ambientais baseadas em instrumentos económicos, em especial, os fiscais. Os Impostos Ambientais são agora encarados como uma “tábua de salvação” da Humanidade.

No entanto, apesar dos vários passos positivos que têm sido dados no sentido da aplicação deste tipo de instrumentos, a efetivação destes impostos foi e continua a ser muito lenta, a falta de consenso na aplicação de medidas fiscais ambientais ao nível internacional é um bom exemplo do problema em questão. Assim, podemos afirmar, que ainda há muito para

---

<sup>43</sup> Soares, Cláudia Dias, cit. 36, pp. 65 e 66.

fazer nestas matérias, pois as preocupações ambientais são uma matéria muito recente, visto que durante muito tempo a proteção da qualidade ambiental não era sequer encarada como uma preocupação da sociedade.

### **2.2.1 O Direito Ambiental – Contributo para o surgimento da figura do imposto ambiental**

A temática ambiental começou por ser acolhida nas ciências económicas, quando se tomou consciência de que os recursos naturais eram bens escassos, deixando assim, de se poderem qualificar como bens livres passando a apresentar-se como recursos limitados, cuja utilização se reveste de valor económico.

O Homem não podia continuar a destruir com a sua atuação o Ambiente, começaram-se a sentir as consequências terríveis fruto da atuação humana, efeito de estufa, chuvas ácidas e os buracos na camada do ozono, são hoje em dia problemas reais que afetam toda a Humanidade, para os quais urge procurar soluções.

Uma vez que a titularidade dos bens públicos pertence à comunidade e tratando-se os recursos naturais de bens públicos, haverá que imputar a quem os danifique um determinado custo pelo dano causado. Esta intervenção caberá ao Estado, enquanto representante dos cidadãos e zelador de uma boa administração dos bens coletivos, o qual deverá atuar no sentido de tentar suprimir o efeito externo negativo, convertendo-o num custo de produção contaminante. Que por sua vez imputado aos causadores da atividade contaminante, aumente de tal forma o custo global de produção de modo a que se torne insustentável do ponto de vista económico continuar a levar a cabo a atividade contaminante.

Rapidamente estas questões ambientais se estenderam ao Direito, tornou-se evidente que o Direito não podia deixar de dar o seu contributo para a causa ambiental. Deste modo o empenho levado a cabo pelo Direito nestas questões, levou a que se comesse a falar de um novo ramo, composto por um conjunto de princípios orientadores que têm por objetivo disciplinar as relações de homem com o seu meio envolvente, e cujas normas visam quer a conservação da natureza e manutenção do equilíbrio ecológico, quer o combate às diversas formas de poluição. A atuação abandonou os limites estritos das ciências económicas, campo inicial da discussão das medidas ecológicas, passando assim, o meio ambiente a ser qualificado como um bem jurídico.<sup>44</sup>

---

<sup>44</sup> Oliveira, Maria Odete Batista de, cit. 14, pp. 78 e 79

O Direito do Ambiente ou Direito Ambiental é um jovem ramo do Direito, que contrariamente ao que acontecia no passado, quando surgiam novos ramos do Direito, que se impunham e justapunham sem grandes dificuldades. Com o Direito do Ambiente as coisas passam-se de maneira bastante diferente, além de suscitar problemas relativamente novos que se relacionam ou convergem de algum modos com os restantes campos do Direito, o que faz com que haja uma mobilização de todos os ramos do Direito para a tutela do ambiente.

Naturalmente, esta mobilização também chegou ao Direito Fiscal, facto que não causa qualquer estranheza pois, Direito Fiscal e Tutela do Ambiente são duas realidades que claramente se completam. Embora à primeira vista pareçam completamente desligadas uma da outra, estão e devem estar interrelacionadas, já que o Direito Fiscal pode ser usado como um instrumento ou um meio extremamente eficaz de Tutela Ambiental.

Todavia, para compreendermos qual o verdadeiro lugar que o Direito dos Tributos ocupa no domínio da tutela ambiental demonstra-se necessário que primeiramente se faça uma enumeração dos instrumentos ou meios de que a proteção ambiental se serve.

De acordo com a doutrina maioritária os meios de que a Tutela do Ambiente se pode servir normalmente encontram-se distribuídos por três grandes setores:

- Meios diretos de conformação de comportamentos: entre estes temos, quer os atos de controlo ou fiscalização preventiva, como são as autorizações em sentido amplo, em que se incluem as autorizações propriamente ditas e as licenças ou autorizações licenças, bem como algumas concessões, quer as declarações de presença e afirmação de um particular interesse público a desencadear a aplicação de um específico regime jurídico como o decorrente dos atos de classificação de áreas protegidas ou de bens integrantes de património cultural, quer ainda os atos proibitivos que geralmente implicam a aplicação de sanções de natureza contra – ordenacional (coimas) e as correspondentes sanções acessórias concretizadas na interdição do exercício da profissões ou atividades ou na cessação (revogação ou anulação) das autorizações ou licenças. Estes meios situam-se fundamentalmente na esfera do Direito Administrativo e importa salientar dois instrumentos específicos de tutela ambiental que merecem especial destaque devido à sua extrema importância, a saber, Avaliação de Impacte Ambiental e a Licença Ambiental.<sup>45</sup>

---

<sup>45</sup> Nabais, José Casalta, “Direito fiscal e tutela do ambiente em Portugal”; in, Revista do Centro de Estudos de Direito do Ordenamento, do Urbanismo e do Ambiente, n.º 2, Coimbra, CEDOUA, 2003, p. 27

- Meios de direção de comportamentos através do planeamento: entre estes podemos referir a planificação territorial, ou seja, meios de ordenamentos do território que, não se apresentando com o objetivo principal ou predominante de ordenar estritamente a cidade, visam sobretudo ordenar o território no seu conjunto ou nas suas específicas implicações para o equilíbrio ambiental, pelo que se apresentam como meios primordialmente dirigidos para a Tutela do Ambiente.<sup>46</sup>

- Meios indiretos de conformação de comportamentos: por fim temos os meios indiretos de Tutela do Ambiente, entre estes 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, entre outros. É aqui que podemos comprovar a utilização do Direito Fiscal em sede do domínio da proteção do ambiente, a isto chamamos Direito Fiscal do Ambiente.<sup>47</sup>

## 2.2.2 Direito Fiscal do Ambiente – medidas fiscais

A tributação ambiental, tende a revelar-se um instrumento viável e de grande relevo na proteção e preservação do meio ambiente. Deste modo as medidas fiscais ecológicas têm vindo, nas últimas décadas, a assumir um papel de crescente importância na defesa do ambiente, esta tendência tem sido reforçada pela posição tomada por várias organizações internacionais, como é o caso do *World Watch Institute* que considerou as medidas fiscais como uma das soluções mais poderosas na reestruturação das economias e na promoção de uma atitude mais ecológica. Por sua vez, também a União Europeia, no seu quinto Programa de Ação Ambiental, realçou já a utilidade deste tipo de instrumentos, ao referir que as medidas fiscais constituem uma forma eficaz de aproximar os preços dos produtos do seu custo real de produção e consumo, estimulando-se por essa via, a adoção de um comportamento económico mais favorável ao ambiente.<sup>48</sup>

Podemos assim, recorrer a mecanismo de tributação ambiental como instrumentos de proteção do ambiente. Estes mecanismos de tributação ambiental podem revestir-se de carácter fiscal em sentido estrito (Impostos, taxas) e carácter extrafiscal (Tributos extrafiscais, benefícios fiscais).

Tributos ambientais com carácter fiscal em sentido estrito:

---

<sup>46</sup> *Idem, ibidem.*

<sup>47</sup> Nabais, José Casalta, cit. 45, p. 28

<sup>48</sup> Ramos, Carlos Rocha e Lopes, Cidália M. Mota, cit. 24, pp. 69 e 70.

- Impostos: tributos aplicados a bens ou a atividade, que de algum modo provocam um certo tipo de poluição, ou influenciam de modo negativo o meio ambiente. Visa-se através deles a alteração relativa dos preços dos bens/custos associados a estas atividades, no sentido da obtenção de receitas para promoção e financiamento de programas para proteção e recuperação ambiental.

- Taxas: pagamentos coativos com carácter bilateral em contrapartida de benefícios concretos e individualizados resultantes do aproveitamento de serviços públicos específicos ou de utilização de bens do domínio público, em contrapartida do levantamento de obstáculos jurídicos ao exercício de certas atividades pelos particulares com uma finalidade ambiental.<sup>49</sup>

Tributos ambientais com carácter extrafiscal.

Frequentemente recorre-se a estes instrumentos com o objetivo de alterar a mentalidade dos cidadãos para que estes por sua vez alterem o modo como se comportam perante o meio ambiente, para que desta forma se atinja uma “sociedade mais amiga do ambiente”. São eles:

- Tributos extrafiscais: têm como finalidade levar em última ração ao abandono do comportamento poluente lavado a cabo pelo sujeito.

- Benefícios fiscais: são medidas de carácter excecional, que de certa forma atribuem uma certa vantagem ou simplesmente um desagravamento fiscal perante o regime normal, assumindo-se como uma forma de isenção, redução de taxas, deduções à matéria coletável, amortizações e/ou outras medidas fiscais. Assim podemos afirmar que estes são uma ferramenta bastante poderosa e efetiva no combate à poluição, se forem utilizados de maneira consciente e ponderada.

### 2.3 Objeto do Imposto Ambiental

Admitindo que os impostos constituem, tradicionalmente, a principal forma de financiamento dos Estados contemporâneos, visto que estes têm uma finalidade essencialmente financeira. Acontece que, nas ultimas décadas a figura do imposto surge, diversas vezes, associada a outros fins que não os financeiros. Quer-se assim, dizer que, os

---

<sup>49</sup> Carvalho, João Paulo Pires Correia de, “*Constituição, Tributação e Defesa do Ambiente*”, Tese de Pós - Graduação em Direito Fiscal, Faculdade de Direito da Universidade do Porto, Publicações Online, 2011, p. 17.

impostos, hoje, têm cada vez mais como objetivo atingir fins sociais, económicos, conjunturais e mais recentemente, fins de defesa e proteção ambiental.<sup>50</sup>

Deste modo a tributação das atividades e produtos poluentes, constitui não só uma forma e obtenção de receitas indispensáveis para a prossecução de políticas ambientais, como também um modo de impulso para a mudança de comportamentos por parte dos sujeitos passivos. Podemos assim dizer que o Imposto Ambiental ao assumir-se como uma norma de direção económico-social distancia-se do carácter meramente financeiro presente nos impostos tradicionais. Todavia, não responde única e exclusivamente à função extrafiscal, dado que o seu processo de criação está sempre dependente de uma receita por muito reduzida que ela seja.

Na verdade, esta figura de que agora falamos apenas produzirá os efeitos pretendidos, ou seja, apenas promoverá a desejada alteração comportamental do agente poluidor, se a carga fiscal de que se reveste for suficientemente forte. Assim podemos afirmar, que a eficácia deste tipo de impostos está diretamente dependente da diminuição da produção e consumo de certos bens considerados poluentes, e por isso sujeitos a tributação. Esta desejada diminuição, por sua vez dará lugar a uma conseqüente redução das receitas, deste modo, podemos afirmar que as receitas ecológicas são inversamente proporcionais à capacidade que os respetivos impostos têm em fazer alterar o comportamento dos agentes poluidores.<sup>51</sup>

Para que o tributo ambiental esteja de acordo com os objetivos que se pretende que o mesmo prossiga e de modo a que não viole o princípio da equidade, este terá que ter por objeto uma atividade ou uma situação que, além de manifestar capacidade contributiva, apresente também, e em primeira mão, uma estreita ligação com o dano ambiental, só assim se verifica o requisito essencial da necessidade.

É indispensável a conexão entre o facto gerador da obrigação fiscal e a base tributável, ora, o facto gerador é a perturbação do equilíbrio ecológico, o dano ambiental em si mesmo, assim, deve tomar-se como base do imposto não uma medida de riqueza, mas sim, uma medida de contaminação, ou seja, deve escolher-se um parâmetro não monetário, mas sim um parâmetro ambiental, do prejuízo causado em si mesmo. Este prejuízo pode ser medido através de um parâmetro real (aquele que consiste numa dimensão diretamente mensurável

---

<sup>50</sup> Ramos, Carlos Rocha e Lopes, Cidália M. Mota, cit. 24, p. 72.

<sup>51</sup> Ramos, Carlos Rocha Ramos e Lopes, Cidália M. Mota Lopes, “Os Limites da Tributação ambiental um estudo empírico do Crédito Fiscal à Defesa e Proteção ambiental em Portugal”, in, *Fiscalidade, Revista de Direito e Gestão Fiscal*, n.º 25, Lisboa, ISG – Instituto Superior de Gestão, Janeiro – Março de 2006, p. 72.

que é o preferível em termos de simplicidade, e que garante uma mais eficiente gestão do tributo) ou através de um parâmetro teórico (aquele que se traduz numa dimensão que exige o recurso a processos técnicos para ser determinado a partir de um bem real).

Devem tributar-se situações ou atividades que representem índices efetivos e não meramente potenciais de contaminação, só assim se alcançará o objetivo de estimular a adoção de comportamentos mais sustentáveis, pois quanto melhor a base tributável for capaz de refletir a participação do sujeito passivo no facto gerador, mais justo e eficaz será o imposto.

Podemos dizer, que a eficácia do Imposto Ambiental está diretamente dependente do seu direcionamento rigoroso ao problema que pretende tratar. Se o aumento do imposto não incentiva os contribuintes a tentar reduzir a sua carga fiscal, através do abandono dos processos ou atividades poluentes, mas a diminuir a sua obrigação de imposto sem alterar o seu comportamento para com o ecossistema, o imposto estará a introduzir distorções desnecessárias e custosas nas decisões de produção e de consumo dos agentes económicos em vez de cumprir com o seu objetivo de proteção ambiental e desincentivo de prática de comportamentos poluentes.<sup>52</sup>

A base tributável serve para medir o esforço ecológico que deve realizar o agente económico para refrear a degradação ambiental, assim sendo, a sua escolha deve ter em atenção, por um lado, as características do problema ecológico em causa e a possibilidade de se desencorajar o comportamento poluente através da aplicação de medidas fiscais alternativas e de relacionar o montante do imposto com a quantidade de dano. Por outro lado, o modo como a base de incidência e o nível de poluição são influenciados pelas técnicas produtivas e como o dano é influenciado pela localização, concentração e quantidade total de emissões.<sup>53</sup>

Um tributo ecológico em sentido próprio deve, como já foi referido, eleger uma base tributável que se altere com a sua taxa, ou seja, sejam inversamente proporcionais. Neste tipo de impostos o pagamento do mesmo pode ser evitado pelo sujeito passivo através da alteração dos seus comportamentos.

Além do aspeto acima referido, é ainda aconselhável que a base de incidência de um tributo ecológico obedeça a determinadas características, como por exemplo, a

---

<sup>52</sup> Soares, Cláudia Dias, *O imposto Ambiental - Direito Fiscal do Ambiente*, Coimbra, Almedina, 2002, p. 23.

<sup>53</sup> *Idem, ibidem.*



representatividade, a simplicidade e a aceitabilidade. Por um lado, devem eleger-se como base de incidência os elementos poluentes mais significativos (em extensão da quantidade emitida), mais frequentes ou mais responsáveis pela degradação ambiental (em intensidade de dano por cada unidade emitida). Os elementos poluentes cuja presença em determinada espécie de emissões não seja homogênea, torna-se uma dificuldade no momento de criação e posteriormente no momento de aplicação do Imposto Ambiental, pois para a sua correta aplicação é necessário conhecer o quantificar o dano ambiental. Deve pois, procurar-se uma base tributável que mostre ser de fácil mensuração, de modo a que assim se atinja um equilíbrio entre o custo e a perfeição, que se apresente como aceitável, isto é, que seja considerada como uma escolha justa e viável, quer para os poluidores quer para as vítimas da poluição, impulsionando assim os primeiros a alterar o seu comportamento e protegendo os segundos.

Devido à multiplicidade de causas, de sujeitos responsáveis pela degradação ecológica e à diversidade de elementos ambientais afetados, é impossível criar um único instrumento capaz de lidar e apresentar uma resolução para todos os problemas em simultâneo. Há então, que optar entre a tributação do produto final/intermédio e emissões poluentes ou pela tributação dos fatores de produção usados na atividade à qual estão associados os efeitos anti ecológicos. Na escolha do elemento de conexão entre a base tributável e o dano ecológico, verifica-se uma relação de troca entre a eficiência determinada pelos custos administrativos de implementação do imposto, e a eficácia, condicionada pelo maior ou menor grau de ligação entre a medida adotar e o problema a resolver. No entanto o equilíbrio entre estes dois elementos é difícil de alcançar e varia de caso para caso.<sup>54</sup>

### **2.3.1 Tributação das emissões poluentes**

A tributação direta das emissões poluentes apresenta-se como a mais eficaz na prevenção do dano ecológico, só devendo ser preterida, em favor da imposição de bens cujo uso no processo produtivo ou o consumo final desencadeie uma agressão ao ambiente, quando se observe uma relação estável entre os referidos comportamentos e a ocorrência de danos,

---

<sup>54</sup> Soares, Cláudia Dias, cit. 30, pp. 23 a 25.

quando a contabilização das emissões poluentes seja complexa, custosa ou impossível e quando a purificação destas seja inviável.<sup>55</sup>

Este tipo de imposto pode assumir várias modalidades:

- imposição a cada unidade produzida dos custos externos;
- tributar as externalidades geradas acima de um determinado nível, o qual em princípio, deverá ser fixado no ponto em que ocorre uma afetação ótima dos recursos. Quando se verifica esta situação ótima de equilíbrio, o imposto cobrado é igual a zero.

- entrega de um valor previamente definido ao poluidor por cada unidade de emissões eliminada a partir de um determinado valor (imposto negativo).

Um imposto sobre as emissões fornece um incentivo à adoção de técnicas de eliminação e de estratégias de prevenção das mesmas, estimulando o uso de processos produtivos mais sustentáveis. Por outro lado, provoca de modo direto um aumento dos preços dos bens poluentes no mercado, favorecendo a posição competitiva dos seus substitutos mais “amigos do ambiente”.

Por fim importa também referir que aplicação de um imposto sobre as emissões só será viável quando se consiga identificar com clareza as fontes poluentes e medir as emissões geradas, factos que desde logo afastam o uso deste imposto nos casos de poluição difusa. No entanto, ainda que as referidas condições de aplicação deste imposto se verifiquem, a sua utilização continuará a ser desaconselhada quando, o número de substâncias poluentes for muito elevado, por causa dos enormes custos administrativos que uma situação desse género acarretaria.

### **2.3.2 Tributação dos bens associados ao dano ambiental**

Por outro lado em certos casos, uma tributação que incida sobre o próprio bem pode constituir uma forma de promover indiretamente a alteração dos comportamentos para moldes mais sustentáveis, apresentando-se como a mais indicada, quando a obtenção, o consumo ou a eliminação final de certo produto ou das suas embalagens geram danos para o ambiente, em oposição a um imposto sobre as emissões, que, apenas se afigura viável quando as fontes poluentes são em número reduzido e facilmente identificáveis. Assim, podemos afirmar que esta modalidade de tributação que ora se apresenta, pode ser especialmente útil no caso de

---

<sup>55</sup> *Idem*, p. 25

poluição difusa ou no caso de emissões geradas por fontes móveis, em que a tarefa de medição e de controlo da agressão ambiental é difícil ou mesmo praticamente impossível.

A implementação desta espécie de impostos só não se revela uma opção adequada, quando a origem da poluição está no uso de determinado fator produtivo, caso em que o que se tributa é o produto final e não o fator produtivo em causa ou as próprias emissões contaminantes. Este tipo de tributação também não tem conseguido atingir o objetivo visado, sendo que para que isso se verificasse era necessária a existência de bens substitutos, daqueles que seriam tributados, que fossem menos danosos para o ambiente, ou no caso de se tratar não de bens mas sim de resíduos, que existisse um sistema coletivo de recolha organizado e acima de tudo que existisse uma comunidade informada.<sup>56</sup>

Um imposto com a configuração que se apresenta só será eficiente caso seja fixado num montante diferente para cada poluidor, tendo em atenção o dano provocado por cada nova unidade produzida, ou seja uma tributação aplicada a cada caso em concreto, seria pois, uma tributação uniforme sobre o produto final cuja obtenção gere emissões contaminantes, que por sua vez, só seria eficiente quando os diversos poluidores não apresentem custos privados e custos externos díspares entre si. A ser de outro modo, um tal imposto atribui a cada empresa um custo externo que não coincide com aquele que efetivamente será por essa imposto à sociedade.<sup>57</sup>

No entanto, esta aplicação diferenciada do imposto, envolveria custos elevadíssimos pelo que, este imposto assume, normalmente, a feição de um imposto uniforme, e não como seria aconselhável, a de um tributo calculado para cada poluidor. Este cálculo deveria ser feito de acordo com o volume de produção e nível do dano, pelo que, cada um pagará um imposto que expressa não o custo em que a sua atividade faz a sociedade incorrer, mas a quantidade média de emissões geradas para produzir uma unidade de produto final, tomando-se como referência o conjunto da indústria.

Como foi referido o imposto ambiental tem como principal objetivo a defesa e prevenção do meio ambiente, promover a redução do consumo de bens que têm um impacto negativo sobre o ambiente ou o seu redirecionamento para outros produtos ecologicamente mais sustentáveis. Embora a receita tributária exista e seja necessária, esta não é, de modo algum, o principal objetivo que esta subjacente a este imposto. Contudo, com base nos

---

<sup>56</sup> *Idem*, p. 27.

<sup>57</sup> *Idem*, p. 29.

exemplos que a experiência nos oferece, a preocupação que tem presidido ao uso dos impostos ambientais tem sido a recaudatória<sup>58</sup>, e não a extrafiscal (incentivante),<sup>59</sup> o que levanta aqui um problema que discutiremos mais à frente. Outro problema que se levanta é o facto de que, estes tributos têm sido fixados em valores que tornam mais eficiente para o poluidor a via do pagamento do que a mudança comportamental.<sup>60</sup>

Acontece que, um imposto só será coerente se o seu facto gerador estiver em concordância com a finalidade que pretende prosseguir, o que não acontece, como já vimos nos casos referidos. Nas situações supra descritas, não é oferecida qualquer oportunidade aos contribuintes poluidores de procederem à alteração dos seus comportamentos para moldes mais sustentáveis, devido à ausência de alternativas de que estes dispõem para reduzir a sua obrigação fiscal de um modo que traga vantagens ao equilíbrio ecológico.

Para concluir, podemos dizer que a introdução de impostos ambientais pretende atender a três objetivos. O primeiro associado à criação de um ónus fiscal capaz de exercer pressão sobre a estrutura das receitas e das despesas dos agregados domésticos e das empresas. O segundo relacionado com a internalização no mercado de todas as externalidades ambientais incorridas durante e após o ciclo de vida dos produtos, o que permite o desenvolvimento de uma economia sustentável. O terceiro relacionado com a necessidade de obtenção de receitas, essencial à persecução das políticas de defesa do ambiente.<sup>61</sup>

Ainda há muito para fazer nesta área para que possamos falar num verdadeiro Imposto Ambiental.

## **2.4 Sujeitos do Imposto Ambiental**

### **2.4.1 Sujeito Ativo**

Tal como acontece em qualquer imposto, o sujeito ativo do Imposto Ambiental deve ser titular de uma dupla competência: competência para legislar em matéria ambiental (Estado Legislador) e a competência para tributar e arrecadar as respetivas receitas (Estado Administrador). As mencionadas competências são, indissociáveis uma da outra, admitisse

---

<sup>58</sup> Aqui o objetivo é a captação de receita, ou seja de meios, a utilizar na realização da política ecológica. Relegam para segundo plano aquela que deve ser a primeira via de tratamento do problema ecológico, que é a prevenção.

<sup>59</sup> Aqui o objetivo é promover a alteração de comportamentos.

<sup>60</sup> Soares, Cláudia Dias, cit. 30, p. 30.

<sup>61</sup> Ramos, Carlos Rocha e Lopes, Cidália M. Mota, cit. 24, p. 73.

em geral, que nos Impostos Ambientais, a decisão sobre a distribuição da afetação de bens coletivos deva ser tomada a nível central, significa isto, a existência de um sistema de proteção jurídica de dimensão nacional, mesmo que os seus efeitos se destinem a atuar sobre as agressões que se praticam a nível local.

Assim, de acordo com o previsto e proposto no artigo 103º n.º 2 da CRP que consagra o princípio da legalidade fiscal, um dos elementos essenciais do Estado de Direito Constitucional, que se traduz desde logo, na regra da reserva de lei para a criação e definição dos elementos essenciais dos impostos o que significa que estes têm que obrigatoriamente constar de diploma legislativo. O referido artigo 103º da CRP deve ser articulado com o artigo 165º n.º 1 alínea i)<sup>62</sup> que dispõe que, a competência para a criação de impostos, Sistema Fiscal e Regime Geral das Taxas e demais contribuições financeiras a favor de entidades públicas<sup>63</sup> pertence à Assembleia da República<sup>64</sup>, ou seja ao Poder Central. Logo o sujeito ativo é o Estado, enquanto entidade orientadora e legislativa, uma vez que como já vimos neste trabalho, as questões ambientais, devido à sua extrema importância, gozam também de proteção constitucional, conforme o disposto nos artigos 9º, 66º e 81º da nossa lei fundamental. Falamos, por isso, na existência de um sistema de proteção jurídica de dimensão nacional, contra as agressões que se praticam a nível local, como uma forma de garantir proteção jurídica. Deixar que os impostos ambientais fossem criados a nível local, conforme as necessidades que se fossem sentindo, poderia resultar em situações de concorrência fiscal, pois poderiam surgir casos em que entidades locais se tornariam elas mesmo, cúmplices dos poluidores, pois existiriam momentos em que a necessidade de buscar fontes de receitas e as políticas de emprego e de desenvolvimento industrial, levariam as autoridades locais a acolher unidades produtivas ou atividades económicas que, sendo proveitosas para o seu orçamento, têm a si associadas uma considerável perturbação do ambiente. Poder-se-ia, até mesmo,

---

<sup>62</sup> Esta alínea tem que ser articulada com o artigo 227º n.º 1 alínea i) da CRP, quanto ao poder tributário das regiões Autónomas.

<sup>63</sup> Conforme resulta do previsto e proposto no n.º 2 do artigo 103º da CRP. Para mais desenvolvimentos ver a anotação ao artigo 103º da CRP in: J.J. Gomes Canotilho, Vital Moreira, “*CRP – Constituição da República Portuguesa Anotada*”, volume I, 4ª edição revista, Coimbra Editora, 2007, ISBN: 978-972-32-1462-8, pp. 1087 a 1097.

<sup>64</sup> A criação dos instrumentos fiscais referidos é feita por lei da Assembleia da República, só podendo tratar-se de decreto-lei quando houver uma autorização legislativa concedida ao Governo (art. 165º n.º 1 alínea i) e n.º 2). A reserva de lei em matéria Fiscal, não é somente uma questão de forma legislativa, mas sim principalmente de competência política, devendo ser reservada para as assembleias representativas, para que assim se cumpra o princípio “*no taxation without representation*”. Canotilho, J.J. Gomes, Moreira, Vital Moreira, “*CRP – Constituição da República Portuguesa Anotada*”, volume I, 4ª edição revista, Coimbra Editora, 2007, p. 1091.

chegar ao caso de instaurarem um regime tributário mais favorável para que essas entidades instalassem nos seus municípios as suas unidades produtivas. Para além da concorrência fiscal isto causaria também graves situações de injustiça e desigualdade tributária.

Contudo, também, os Municípios são considerados sujeitos ativos na Tributação Ambiental pois têm uma importância fundamental no que toca à eficácia e acompanhamento das políticas ambientais, muitas vezes mesmo, procedem ao acompanhamento e reforço da intervenção do Estado nas competências que lhe são próprias nessa área, são como que os “braços” do poder central.

### **2.4.2 Sujeito Passivo**

O sujeito passivo é toda a pessoa jurídica singular ou coletiva que, por força da lei, se encontra vinculada ao cumprimento de uma prestação tributária, obrigação esta que se traduz num ónus fiscal para o sujeito passivo e numa receita para o sujeito ativo (o detentor do poder tributário).

Nos Impostos Ambientais o ónus deve corresponder a uma quantia proporcional ao dano ecológico provocado. Aqui o sujeito passivo é também aquele que suporta o imposto, o agente poluente, de acordo com o Princípio do Poluidor Pagador, o agente sobre o qual recai o imposto numa ótica preventiva, restauradora ou promocional. Em suma, será aquele que perturbou o equilíbrio ecológico que deve assumir a qualidade de sujeito passivo na relação tributária que terá origem no ato perturbador.

Torna-se desta forma, extremamente necessário especificar de forma rigorosa o facto gerador do imposto para que dessa forma seja o agente económico responsável pela perturbação ecológica a suportar o tributo e não outro. Por outras palavras, a situação ideal será aquela em que as qualidades de sujeito passivo e de contribuinte de facto se encontram reunidas na mesma pessoa jurídica, e que essa seja, o poluidor.

Numa perspetiva ideal o sujeito passivo deveria estar plenamente identificado como o produtor de atividades contaminantes, o titular de bens patrimoniais a partir dos quais se geram efeitos contaminantes, ou o consumidor de produtos contaminantes.<sup>65</sup>

Acontece, por vezes, que a conexão entre agente económico e facto perturbador do equilíbrio ecológico se revela muito difícil e complexa, pelo que a solução supra-apresentada se revela ineficaz. Torna-se, assim, necessário procurar outra solução, devido essencialmente,

---

<sup>65</sup> Oliveira, Maria Odete Batista de, cit.14, p. 105.

a cinco motivos: complexidade existente em identificar o agente que causa danos ao ambiente, devido em parte à existência de efeitos difusos longínquos, lapso temporal e espacial existente entre os resultados e as suas fontes geradoras, fenómeno de repercussão fiscal, custos administrativos associados à implementação e gestão de um sistema eficaz, e a motivos de natureza económica ou social.

Todavia, mostra-se imperativo distinguir entre poluidor direto ou material e poluidor indireto ou moral. O primeiro será aquele que com a sua atividade física provoca, de forma imediata, danos ambientais. Por outro lado, o segundo será aquele que beneficia com o exercício da atividade poluente, ou que cria as condições necessárias ou suficientes para o seu desenvolvimento<sup>66</sup>. Desta distinção surge uma questão para a qual urge encontrar uma resposta: Quem deve, pois, suportar o imposto ambiental?

Fazendo uma abordagem económica<sup>67</sup> do Princípio do Poluidor Pagador podemos apresentar três possibilidades diferentes.

A primeira interpretação diz-nos que o contribuinte de facto será aquele que consome o produto ao qual estão associados efeitos poluentes, quer diretamente, enquanto contribuinte de direito, quer indiretamente, através de repercussão descendente do tributo que outros intervenientes na cadeia económica realizem enquanto sujeitos passivos.<sup>68</sup>

Uma segunda interpretação, possível, do PPP diz-nos que o contribuinte de direito deve ser quem produz as emissões poluentes, assim, se estas forem geradas no processo de produção deve ser o fabricante quem deve pagar o imposto, ainda que depois o possa repercutir sobre o consumidor.<sup>69</sup>

Por fim, outra possibilidade traduz-se em considerar como poluidor aquele agente económico que desempenha um papel determinante na produção do dano ambiental, ainda que não seja aquele que o provoca de forma direta. Esta via permite classificar como poluidor o sujeito que produz o bem e não aquele que o consome, ainda que as emissões resultem da atividade deste último.<sup>70</sup>

---

<sup>66</sup> *Idem, ibidem*, p. 105.

<sup>67</sup> Uma abordagem económica, trata o PPP como um instrumento de imputação de custos externos, no sentido de transformar estes em mais um dos encargos do fabrico do bem cuja obtenção gera custos ambientais, determinando que seja o comprador do mesmo a suportar esses custos. – Cláudia Alexandra Dias Soares, *O imposto Ambiental - Direito Fiscal do Ambiente*, Coimbra, Almedina, 2002, p. 37.

<sup>68</sup> Soares, Cláudia Dias, cit. 30, p. 37.

<sup>69</sup> *Idem, ibidem*.

<sup>70</sup> *Idem, ibidem*.

No entanto, estas posições não são pacíficas e levantam bastantes questões, mesmo entre os economistas. Contudo, apesar do que foi dito, não podemos esquecer que o Princípio do Poluidor Pagador, embora tenha a sua origem e fundamento nas ciências económicas é, na verdade, um princípio jurídico, como tal não é uma regra jurídica da responsabilidade, mas sim um princípio. Não existe pois uma regra que indique de forma unânime quem deve suportar o imposto ambiental.

A Comunidade Europeia face a toda esta incerteza considerou fundamental tomar uma posição e expressou que considera como poluidor “aquele que degrada direta ou indiretamente o ambiente ou cria as condições para essa degradação”<sup>71</sup> No entanto, mesmo através desta diretriz não se consegue identificar sempre com clareza quem deve ser o responsável pelos custos derivados da agressão ambiental.

Assim, a resposta à pergunta acima colocada, a fim de se determinar quem deva ser o contribuinte de facto do imposto ambiental depende, essencialmente, da consideração de três aspetos: a equidade do resultado, a eficácia e a eficiência associadas ao imposto. A determinação do responsável deve, ainda, ser feita tendo em conta os fins que se prosseguem com o PPP. Deve pagar aquele que está em melhores condições de precaver e prevenir a degradação ambiental, isto é, aquele que tem o poder de controlo sobre as condições que levam à ocorrência da poluição, podendo, portanto preveni-la ou tomar precauções para evitar que ocorram<sup>72</sup>, será este o sujeito passivo do Imposto Ambiental.

## 2.5 Impostos Ambientais na realidade Portuguesa

No início dos anos noventa nos países nórdicos, em meados dos anos noventa no Centro da Europa e mais tarde nos finais dos anos noventa em Portugal, juntamente às mudanças sociais, económicas e políticas começou a surgir uma necessidade de reconfiguração dos Sistemas fiscais até aí existentes. Os Estados concluíram que tinham que diminuir a sua intervenção na Sociedade, nomeadamente, no domínio da proteção ambiental. O Estado intervencionista que outrora vigorou tornou-se demasiado caro e insustentável, era urgente e necessário diminuir as despesas do Estado para que assim se promova um aumento das suas receitas, sem que, no entanto, isso se traduza num aumento da carga fiscal para os

---

<sup>71</sup> Ponto 3 do Anexo da Recomendação do Conselho n.º 75/436 Euratom, CECA, CEE de 03/03/1975

<sup>72</sup> Soares, Cláudia Dias, cit. 30, p. 39.



cidadãos. Passou a assistir-se a um empenho dos governos em chamar os agentes económicos a assumirem as suas responsabilidades sociais. Chegou-se a um momento em que a mudança se torna imperativa, pois, os valores que outrora orientaram as finanças públicas durante mais de quarenta anos estão em crise, os Estados sentem hoje uma necessidade de reestruturar os seus meios de financiamento.

Como afirma Cláudia Dias Soares, um sistema assente, predominantemente, sobre a tributação do rendimento e o IVA só consegue tributar a economia emersa e não a submersa e as economias paralelas que geram quase o dobro da receita do que a que é tributada. Acontece também que a tributação do rendimento e o IVA já atingiram os valores máximos suportados pelos contribuintes e os Estados necessitam cada vez mais de se financiar. Assim sendo, sem abandonar uma política social redistributiva há que buscar novas formas de atuação pública mais compatíveis com o carácter cada vez mais articulado e complexo da Sociedade. No entanto, não chega proceder a alterações pontuais, é necessária uma reforma estrutural e profunda do sistema tributário, que será determinante para a evolução do sistema social. Os Estados têm tentado tornar o sistema fiscal mais simples, transparente, aceitável e eficaz, procuram-se novas fontes de receita, reconexionando a sua obtenção com o seu uso e promovendo o emprego e a defesa do Ambiente. Isto implica “filtrar o direito fiscal para encontrar a zona em que as normas fiscais se encontram com as ambientais”<sup>73</sup>.

No domínio do Ambiente encontra-se uma nova forma de interação entre o Estado e a economia, patente em diversos aspetos da Sociedade. Começa-se a pensar na substituição da, anteriormente usada, abordagem coerciva por formas de regulação que se caracterizam por chamar os agentes económicos a assumir um papel ativo na definição e prossecução dos objetivos públicos. Através destes esforços visa-se aumentar a transparência, a participação pública e a delegação de competências.

Ao analisarmos mais detalhadamente o Sistema Fiscal Português, podemos afirmar que: “Portugal não tem “impostos ambientais”, tem sim, muitos impostos relacionados com o

---

<sup>73</sup> Soares, Cláudia Dias, *A Inevitabilidade de se Avançar para a Tributação Ambiental também em Portugal*, Revista da Ordem dos Advogados, Lisboa, Ordem dos Advogados Portugueses, A. 64, n.ºs 1 e 2, 2004, p.464.

Ambiente, que incidem principalmente sobre os combustíveis e os transportes” (Soares: 2011)<sup>74</sup>.

O Imposto Ambiental tem sido entendido como sendo imposições fiscais capazes de alterar comportamentos. Ou seja, trata-se de um instrumento extrafiscal cujo objetivo primordial não é a obtenção de receitas mas sim a promoção de alterações comportamentais. Desta forma este tipo de impostos exige um cuidado especial na sua formulação e configuração, desde logo, há dois aspetos fundamentais a ter em conta, saber quem deve ser tributado e a taxa a que se vai fazer a tributação. Se a intenção é alterar comportamentos a taxa aplicar, tem que ser superior à que se aplicaria se o objetivo fosse unicamente o de obtenção de receitas, pois só assim se conseguirá atingir os sujeitos que têm o poder para alterar comportamentos.

Um estudo da Agência Europeia do Ambiente, tornado público em 2013, revelou que Portugal poderia aliviar em cerca de 3000 milhões de euros os impostos que atualmente recaem sobre o trabalho e o capital, mediante a introdução de tributos ambientais e redução de subsídios ambientalmente perversos que são concedidos. Este estudo trouxe para o debate nacional a questão relativa ao tema da reforma fiscal ambiental, que passou a merecer especial atenção dos decisores políticos. Associado a este relatório surgiu a nova lei da Bases do Ambiente a Lei n.º 19/2014 de 14 de abril, lei esta que, veio introduzir a tributação ambiental entre os instrumentos de Política Ambiental, sublinhando a sua faceta de estímulo à alteração de comportamentos.

Até ao início do ano de 2015 o que existia em Portugal eram medidas fiscais com falsas pretensões ambientais. Tínhamos impostos com tonalidades, verdes muito ténues, isto é tributos que tendo em atenção o ambiente também atendem a outros fatores, nomeadamente à produção de receita, que era até hoje a preocupação primordial destas ditas medidas ecológicas. Falávamos em impostos que visavam fins ambientais e não em verdadeiros Impostos Ambientais. Até aqui, tínhamos medidas fiscais com boas intenções, mas com uma eficácia ambiental muito aquém do seu verdadeiro potencial. Era o caso do Imposto Único de Circulação. Este é um imposto que tributa a circulação automóvel uma vez que os veículos são poluentes quando circulam. Ora, este é cobrado ao proprietário, tenha ele o veículo na garagem ou não. Portanto é uma medida fiscal que potencialmente funciona bem mas que tem

---

<sup>74</sup> Cláudia Dias Soares, “*Impostos Ambientais em Portugal...?*”, disponível em: <http://impostosambientaisportugal.blogspot.pt/2011/10/em-portugal-nao-ha-impostos-ambientais.html>, consultado em Setembro de 2014.

uma falha ou seja, o imposto é cobrado ao proprietário do veículo não diferenciando quem polui ou quem não polui, não estando assim assegurado o PPP. Desta forma podemos afirmar que até agora o Imposto Único de Circulação era o que mais se assemelhava a um verdadeiro Imposto Ambiental. Apresentando uma diferenciação em função das emissões de dióxido de carbono a atingir os 60% do total do imposto, o que poderá influenciar as escolhas dos consumidores. Trata-se assim de um imposto que promove a alteração de comportamentos, ou pelo menos influência de certo modo comportamentos, possuindo, no entanto, algumas lacunas.

Crê-se que esta realidade esteja perto de mudar com as reformas tributárias que ocorreram no ano de 2014, especialmente a Reforma da Fiscalidade Verde, operada pela Lei n.º 82-D/2014, que foi responsável pela introdução de várias normas de proteção do meio ambiente, espera-se que venha a ser um grande passo na introdução, no Sistema Fiscal Português, de verdadeiros Impostos Ambientais. Achamos que algumas das normas introduzidas pela referida lei têm como objetivo promover a alteração de comportamentos, incitando o poluidor a tomar por si próprio, pelo menor custo, as medidas necessárias para reduzir a poluição, escolhendo vias alternativas de atuação. Pensamos assim, que podemos começar a falar da existência de verdadeiros Impostos Ecológicos no nosso Sistema Tributário.

Analisemos agora as inovações introduzidas pela Reforma da Fiscalidade Verde.

No código do IRS alterou o artigo 73º, são referidas taxas reduzidas de 5% e 10%; 7,5% e 15%, respetivamente, a serem aplicadas no caso de viaturas híbridas *plug-in*, viatura movidas a gases de petróleo liquefeito (GPL) ou gás natural veicular (GNV), ou seja, viaturas menos poluentes. Estas alterações foram trazidas pela Reforma Fiscal Verde, que introduziu um vasto conjunto de incentivos relevantes à mobilidade elétrica, como é o caso dos n.ºs em análise (n.º 2, n.º 10 e n.º 11 do art. 73º). Pretende-se através da redução das taxas de tributação autónoma, suprarreferidas, incentivar a adoção de comportamentos mais amigos do ambiente, as preocupações ambientais passaram, finalmente, a ocupar um lugar de relevo nas disposições legais relativamente às taxas de tributação reduzidas aplicadas às viaturas mais amigas do ambiente.

No código do IRC introduziu alterações nos artigos 39º e 88º, passando a ser aceites para efeitos fiscais, em todos os setores de atividades, as provisões constituídas para fazer face aos encargos com a reparação de danos de carácter ambiental dos locais afetos à exploração (39º n.º 1 al. d' e 40º). São reduzidas as taxas de tributação autónoma no caso de

aquisição de viaturas mais amigas do ambiente (viaturas híbridas, *plug-in*, GNV (gás natural veicular) e GPL (gazes de petróleo liquefeito)) e também são alterados os montantes a partir dos quais não são aceites como gastos fiscais as depreciações praticadas relativamente às viaturas mencionadas adquiridas a partir de 1 de janeiro de 2015 (88º n.º 17 e n.º 18). Passam também a ser previstas taxas de depreciação para equipamentos de energia eólica e de energia solar, que são também aceites como gastos fiscais.

Já no código do IVA alterou o artigo 21º e aditou a verba 2.31 à lista I anexa ao CIVA. No Imposto sobre o Valor Acrescentado esta reforma veio alargar a possibilidade de dedução do IVA em despesas relativas à aquisição, fabrico, importação, locação, utilização, transformação e reparação de viaturas de turismo elétricas ou híbridas *plug-in*, e uma dedução de 50% do IVA suportado em despesas referentes a viaturas de turismo movidas a GPL ou a GNV. Os serviços de reparação de velocípedes passam, também, a usufruir de aplicação de taxa reduzida de IVA. A isenção de IVA aplicada ao serviço público de remoção de lixo é retirada, passando este serviço a usufruir apenas da aplicação de uma taxa reduzida.

Quanto ao Código do Imposto Municipal Sobre Imóveis (CIMI) introduziu alterações nos artigos 43º, 76º e 112º. A reforma não esqueceu a tributação do imobiliário introduzindo, também, algumas normas no CIMI que pretendem incentivar a adoção de comportamentos mais amigos do ambiente por parte dos proprietários. A utilização de técnicas ambientalmente sustentáveis ativas ou passivas deixa de ser considerada como elemento minorativo subtraível ao coeficiente de qualidade e conforto. Os prédios afetos exclusivamente à atividade de abastecimento público de água às populações, de saneamento de águas residuais urbanas e de sistemas municipais de gestão de resíduos urbanos passam a beneficiar de isenção de IMI. O prazo de isenção de IMI também é alargado de dois para três anos no caso de prédios objeto de reabilitação urbanística. É alterado o conceito de reabilitação urbanística, passando este a incluir um requisito adicional relativo à classificação energética do prédio. Os prédios urbanos exclusivamente afetos à produção de energia a partir de fontes renováveis passam, também, a beneficiar de uma redução de 50% da taxa de IMI<sup>75</sup>. Para além destas medidas, os municípios, mediante deliberação da Assembleia Municipal podem fixar reduções da taxa de IMI até 15% para prédios urbanos com eficiência energética e até 50% para prédios rústicos

---

<sup>75</sup> Esta isenção deverá ser reconhecida pelo chefe do serviço de finanças onde se situa o prédio, mediante requerimento a apresentar no prazo de 60 dias contados da verificação de facto determinante de isenção. No caso de o pedido ser apresentado para além do prazo referido, a isenção aplica-se a partir do ano seguinte ao da sua apresentação. O benefício mencionado vigora pelo período de 5 anos.

integrados em áreas classificadas que proporcionem serviços de ecossistema não apropriados pelo mercado e que sejam reconhecidos como tal pelo Instituto da Conservação da Natureza e das Florestas, I.P.

No que respeita ao Código do Imposto Sobre Veículos (CISV) alterou os artigos 7º, 8º, 10º, 52º, 53º e 56º, aqui as taxas aumentam em média 3%. No entanto, quando estão em causa veículos mais amigos do ambiente a taxa de ISV é alterada em função do tipo de veículo em causa. Pagam em alguns casos apenas 60%, 50%, 40% ou 25% do montante do imposto, podendo ainda ocorrer casos em que há uma isenção de 70% do montante de imposto ou até mesmo uma isenção total. Foi criado um regime de incentivo fiscal à destruição de automóveis ligeiros em fim de vida, aplicável em 2015. No âmbito do Código dos Impostos Especiais de Consumo (CIEC) a Reforma da Fiscalidade Verde aditou o artigo 92º-A. Os produtos petrolíferos e energéticos, não isentos de imposto, sofrem um acréscimo de tributação, passando a estar sujeitos a um agravamento resultante da aplicação de uma Taxa de Carbono.

O Estatuto dos Benefícios Fiscais sofreu alterações nos artigos 44º e 45º e foram aditados os artigos 44º-A, 44º-B, 59º-A, 59º-B, 59º-C, 59º-D, sendo introduzidas medidas de apoio à utilização de transporte rodoviário de passageiros e de mercadorias mais amigo do ambiente Pretende-se instaurar um incentivo para renovação das frotas, passando a ser contabilizados, para efeitos de determinação do lucro tributável em sede de IRC e da categoria B do IRS (com contabilidade organizada), os gastos suportados com a aquisição de veículos movidos a eletricidade, GNV e GPL (59º-A). Introduziu também um incentivo à utilização de sistemas de *car-sharing* e *bike-sharing*, mediante a majoração em 10% dos gastos suportados por sujeitos passivos em IRC e em 40% nos casos de sujeitos passivos de IRS com contabilidade organizada (59º-B). As despesas com a aquisição de frotas de velocípedes são dedutíveis, devendo estes ser mantidos pelo menos 18 meses e atribuídos à generalidade dos trabalhadores (59º-C).

Para finalizar importa também aqui referir os incentivos fiscais à atividade silvícola, a Reforma da Fiscalidade Verde inclui importantes incentivos à floresta, como forma de combater a desflorestação e promover a proteção e cuidado da floresta<sup>76</sup>.

O artigo 58º do Decreto-lei n.º 178/2006 de 5 de setembro de 2006, também sofreu alterações introduzidas pela Reforma Fiscal Ambiental, a Taxa de Gestão de Resíduos

---

<sup>76</sup> A este propósito analisar o artigo 59º- D do EBF.

prevista no artigo 58º foi alvo de aumentos. Esta medida tem como objetivo incentivar a redução da produção de resíduos, estimular o cumprimento dos objetivos nacionais em matéria de gestão de resíduos e melhorar o desempenho do setor.

Para além das novidades referidas foi também criada pela Lei 82-D/2014, a Contribuição sobre os sacos de plástico leves<sup>77</sup>, regulada posteriormente na Portaria 286-B/2014 de 31 de dezembro de 2014. Esta contribuição incide sobre os sacos de plástico leves, adquiridos pelos estabelecimentos de comércio a retalho para distribuição ao consumidor final. São sujeitos passivos do imposto os produtores ou importadores de sacos de plástico leves e os adquirentes de sacos de plástico leves a fornecedores com sede ou estabelecimento estável noutro Estado-Membro (artigo 32º da Portaria 286-B/2014). Este tributo constitui um encargo do consumidor final, devendo os estabelecimentos de retalho repercutir o encargo económico na pessoa do consumidor final. Estão isentos do pagamento da contribuição que ora se analisa, os sacos de plástico leves que reúnam as condições expressas no artigo 37º da Portaria 286-B/2014.

Importa também fazer uma referência à Lei n.º 2/2014 de 16 de janeiro de 2014, que procedeu à reforma do Código do IRC, o seu artigo 40º é uma verdadeira norma fiscal ambiental.

As alterações referidas reforçaram a componente ambiental até agora presente na legislação nacional, as preocupações com o meio ambiente e seu desgaste passaram agora a ocupar um lugar de destaque nos normativos internos, em especial na Legislação Fiscal. Desde logo, está patente a intenção incentivadora em algumas das normas introduzidas por esta tão aclamada Reforma da Fiscalidade Verde. Incentivar a mudança de comportamentos por parte dos sujeitos passivos parece ser agora uma verdadeira preocupação.

Assim, analisaremos as alterações introduzidas mais pormenorizadamente de modo a concluir-se se estas, vieram ou não, introduzir no Sistema Fiscal Português verdadeiros Impostos Ambientais, ou se continuamos apenas a ter impostos com preocupações ambientais.

Importa, desde logo, lembrar o que é necessário para que um imposto seja um Imposto Ambiental. Desde logo, no respeitante às finalidades dos Impostos Ambientais podemos dividi-los em duas espécies, Impostos Ambientais em sentido estrito, técnico ou

---

<sup>77</sup> A contribuição sobre os sacos plásticos leves é 0,08€ por cada unidade, valor ao qual acresce o IVA à taxa legal em vigor, o que perfaz o montante de 0,10€ por cada saco plástico a ser pago pelo contribuinte (artigo 38º da lei n.º 82-D/2014).

próprio, que prosseguem uma finalidade extrafiscal incentivante, ou Impostos Ambientais em sentido amplo, atécnicos ou impróprios, que visam apenas uma finalidade de arrecadação de receita. Apenas os primeiros que materializam de maneira direta ou imediata a política ecológica, são considerados verdadeiros Impostos Ambientais. Sendo, deste modo, os segundos chamados de falsos Impostos Ambientais uma vez que o seu objetivo é, tal como nos tributos fiscais em geral, o de captar ou arrecadar receitas ainda que estas se destinem à realização da política ecológica. Com efeito, o que caracteriza a natureza ambiental dos tributos é o objetivo ou finalidade extrafiscal ecológica assumida pelo legislador ao criá-los e discipliná-los e não o destino ecológico das receitas proporcionadas com os mesmos.

No entanto o Imposto Ambiental, como já foi referenciado, se afaste do carácter meramente financeiro presente nos impostos tradicionais, ele não responde única e exclusivamente à função extrafiscal, o seu processo de criação está sempre dependente de uma receita por muito pequena que seja.

Não restam dúvidas quanto à inevitabilidade e urgência do surgimento de Impostos Ambientais nem da sua importância. Ficamos, também, com a noção da dificuldade na sua implementação e da necessidade de consciencialização da Sociedade da sua indispensabilidade e necessidade.

Algumas das normas referidas anteriormente, nomeadamente, os artigos 39º, 88º, ambos do CIRC, o artigo 73º do CIRS, o artigo 21º do CIVA, os artigos 7º, 8º e 10º do CISV, o artigo 92-A do CIEC, o artigo 38º da Lei 82-D/2014 que introduz a contribuição sobre os sacos de plástico leves, o artigo 58º do Decreto-Lei n.º 178/2006 alterado pela lei 82-D/2014 (que vem agravar as taxas de gestão de resíduos), têm no seu cerne preocupações ambientais. Procuram ser um verdadeiro instrumento de proteção ambiental, pois visam promover a alteração de comportamentos, ao mesmo tempo, que procuram a concretização da Política Fiscal. Podemos, assim, afirmar que já temos verdadeiros Impostos Ambientais em Portugal.

Mais concretamente:

No âmbito da tributação do rendimento, especificamente, nos artigos 73º do CIRS e 88º do CIRC ao se prever a aplicação de taxas de tributação mais reduzidas no caso de veículos mais amigos do ambiente pretende-se incentivar a aquisição desse tipo de veículos diminuindo-se assim, a aquisição de veículos movidos a gasolina ou gasóleo que são muito mais poluentes. Estamos aqui claramente perante uma medida incentivante, materializadora de forma direta e imediata da política ecológica, na medida em que pretende reduzir o consumo de veículos movidos a gasolina e gasóleo que quando circulam emitem maiores

quantidades de CO<sub>2</sub> (dióxido de carbono). Incentivando-se assim a utilização de veículos menos poluentes e consequentemente a redução de emissões de dióxido de carbono para atmosfera. O mesmo objetivo está no cerne da norma contida no artigo 21º do CIVA.

Quanto ao ISV, este é exigível no momento da introdução no consumo ou da ocorrência do facto gerador do imposto, logo este é devido na compra de automóveis ligeiros, mistos e de mercadorias e incide também sobre motociclos, triciclos, quadriciclos e autocaravanas. A sujeição a imposto no momento da compra justifica-se desde logo pelos custos ambientais associados à compra.

Em matéria de taxas de ISV prevê-se a aplicação de três taxas: taxa normal, taxa intermédia e taxa reduzida. As taxas deste imposto sofreram um aumento generalizado em função das emissões de CO<sub>2</sub>.

Importa aqui fazer uma breve referência ao artigo 8º do CISV que diz respeito à aplicação de taxas intermédias que indicam a percentagem de imposto devido, constantes na tabela A do artigo 7º do CISV. Assim, é devido 60% do imposto no caso dos automóveis ligeiros de passageiros equipados com motores híbridos, preparados para o consumo no seu sistema de propulsão, quer de energia elétrica ou solar quer de gasolina ou gasóleo, 40% do imposto no caso de automóveis ligeiros de passageiros que utilizem exclusivamente como combustível gases de petróleo liquefeito (GPL) ou gás natural e 25% do imposto no caso de automóveis ligeiros de passageiros equipados com motores híbridos *plug-in* cuja bateria possa ser carregada através de ligação à rede elétrica e que tenham uma autonomia mínima, no modo elétrico de 25 quilómetros. Esta redução no montante de imposto devido tem como objetivo promover a diminuição do consumo de combustíveis fósseis e consequentemente a redução dos níveis de emissões poluentes.

Também importa aqui referir o artigo 92º-A do CIEC, aditado pela lei 82-D/2014, que veio introduzir um agravamento ao Imposto sobre os Produtos Petrolíferos e Energéticos, mediante a aplicação de uma taxa, calculada de acordo com o valor que resulta dos leilões de licenças de emissões de gases de efeito de estufa. Esta taxa é denominada Taxa do Carbono. Esta medida pretende promover, claramente, uma alteração comportamental levando através da introdução desta taxa, a uma adoção de comportamentos mais amigos do ambiente, incentivando a utilização de viaturas movidas a energias alternativas.

Não restam dúvidas quanto à inevitabilidade e urgência do surgimento de Impostos Ambientais nem da sua importância, ficamos, também, com a noção da dificuldade na sua



implementação e da necessidade de consciencialização da Sociedade da sua indispensabilidade e necessidade.

Resta só acrescentar que as normas mencionadas introduziram na legislação portuguesa, verdadeiros Impostos Ambientais, como é o exemplo da Contribuição sobre os sacos plásticos leves, uma vez que esta medida visa diminuir o consumo desses materiais. Por outro lado através do agravamento das taxas do ISV e da introdução da chamada taxa do carbono (artigo 92º-A CIEC), veio-se corrigir o que se criticou anteriormente penalizando de forma mais gravosa a poluição causada pelo uso de veículos. Ao introduzir as isenções ou redução das taxas para os veículos mais amigos do ambiente o legislador tem claramente uma finalidade extrafiscal incentivadora com intenção de promover uma alteração dos comportamentos dos sujeitos passivos, com a esperança que estes adotem comportamentos mais sustentáveis. Os princípios fundamentais que se encontram subjacentes às normas indicadas pretendem fomentar a eco inovação, a eficiência na utilização de recursos, a redução da dependência energética do exterior e introdução padrões de produção e consumo mais sustentáveis, promovendo também a arrecadação de receitas.

### CAPÍTULO III

#### Impostos Ambientais vs Desenvolvimento Sustentável

##### **3.1 Impostos Ambientais e seu contributo para o Desenvolvimento Sustentável**

A ideia de Desenvolvimento Sustentável constitui simultaneamente o fim e a peça angular da lógica do Direito Ambiental. O Direito Ambiental constitui um conjunto normativo que visa a promoção e implementação do Desenvolvimento Sustentável, sendo este uma das metas dos Estados modernos, assegurada na maioria das Constituições das Nações do Mundo ocidental atual, cuja prossecução deve ser assegurada pelo poder político, especialmente pela política ambiental e também promovida pelos particulares.<sup>78</sup>

Desde logo, nos deparamos aqui com um problema que é o facto de não haver na doutrina uma definição, amplamente aceite, de Desenvolvimento Sustentável. A determinação do seu exato conteúdo e dos seus contornos jurídicos é nublada e pouco esclarecedora, isto deve-se à ausência de um consenso sobre o que este conceito significa e como deve ser introduzido na Sociedade. Contudo, é maioritariamente utilizada a definição contida no Relatório Brundtland.

Não obstante as dificuldades elencadas, a noção de Desenvolvimento Sustentável aparece em diversos diplomas normativos tanto ao nível da Legislação Nacional como da Legislação Internacional, surge como um dos objetivos primordiais da Política Ambiental, lado a lado, com o da proteção do ambiente.

Desde a, famosa, versão do Relatório Brundtland de 1987, a expressão Desenvolvimento Sustentável aparece expressa nos preâmbulos ou como objetivo de diversos textos internacionais, como por exemplo, no texto da Declaração do Rio, na Agenda 21 e na Declaração de Joanesburgo, tornando-se assim, aceite mundialmente como “*global policy*”. Como a maioria dos documentos referidos não se apresentam dotados de força vinculativa, coloca-se a dúvida quanto ao *status* jurídico (força normativa) da expressão. Nesse sentido discute-se se o mesmo é vinculativo do ponto de vista do Direito Internacional, isto é, se é capaz de determinar o comportamento dos Estados, seja sob a forma de uma norma consuetudinária, seja sob a forma de um princípio geral do Direito.

---

<sup>78</sup> Cipriano, Tasso Pires, “*O conceito económico-jurídico de desenvolvimento sustentável*”, in, *Temas de Direito do Ambiente*, Cadernos o Direito, n.º 6, Almedina, 2011, p. 337.

No entanto, a expressão Desenvolvimento Sustentável encontra-se, desde logo, incluída nos textos dos tratados, nomeadamente no TUE no seu artigo 3º e 21º e no TFUE no seu artigo 11º. Também na legislação interna portuguesa encontramos na CRP e na Lei de Bases da Política Ambiental menções expressas ao conceito de Desenvolvimento Sustentável, enquanto tarefa do Estado, no artigo 9º alínea g' e 81º alínea a', enquanto direito fundamental dos cidadãos, 66º n.º 2 e enquanto objetivo primordial da política ambiental, artigo 2º da lei n.º 19/2014 Lei de Bases da Política Ambiental. Nesta lei o conceito em análise é também apresentado como sendo um princípio material da Política Ambiental, artigo 3º alínea a'. O conceito de Desenvolvimentos Sustentável é tratado na nossa legislação interna como um princípio basilar do Direito Ambiental.

Outra questão que importa aqui analisar é a relativa às Políticas Ambientais e ao lugar que as mesmas ocupam nas Sociedades modernas. As Políticas Ambientais são, no presente, tratadas como realidades autónomas dotadas de identidade própria que podem ser analisadas isoladamente num determinado panorama institucional, isto está desde logo patente no facto de por toda a Europa existirem instituições exclusivamente vocacionadas para a análise e resolução de questões ambientais.

O Ambiente e as respetivas Políticas, pode assim dizer-se, que gozam de uma relativa autonomia em relação às demais políticas e / ou domínios substantivos da vida social, referidas neste contexto como, políticas setoriais. A isto acresce que todo o seu discurso se articula em torno da ideia de que é a qualidade do ambiente que é afetada pelo desempenho ambiental das atividades inerentes a essas políticas setoriais, persistindo as políticas ambientais na sua tarefa de terem de enfrentar obstáculos importantes ao seu desenvolvimento, impostos por ideias e interesses prevaletentes ao nível das políticas setoriais<sup>79</sup>.

Atualmente os objetivos principais das Políticas Ambientais passam pelo incremento na Sociedade dos meios necessários para melhorar ou evitar a degradação do ambiente e pela busca do poder para influenciar as restantes políticas setoriais no sentido de estas também adotarem os meios necessários para combaterem o desgaste ambiental e ao mesmo tempo promoverem a sua proteção.

---

<sup>79</sup> Rodrigues, Valdemar, *Desenvolvimento sustentável - Uma introdução crítica*, Lisboa, Princípa Editora, 2009, p. 133.

Na Política Ambiental, como vimos, o que está em causa é a proteção do ambiente ou seja no centro temos a conceção estrita de ambiente. Este facto leva a que as preocupações económicas e sociais sejam relegadas para segundo plano, a Proteção do Ambiente sobrepor-se-á às preocupações sociais ou económicas das demais políticas setoriais. A questão central consiste, então, em encontrar um equilíbrio justo e razoável entre as premissas das demais políticas setoriais e as premissas da Proteção do Ambiente e Desenvolvimento Sustentável.

No entanto, é necessário algum cuidado pois, as Políticas Ambientais são também elas políticas setoriais, podendo por vezes tornarem-se um obstáculo ao Desenvolvimento Sustentável, na medida em que se possam tornar de tal forma obcecadas com a proteção ambiental que sacrifiquem o desenvolvimento social e económico, comprometendo, assim, o futuro das gerações vindouras.

Como foi analisado Direito Ambiental e Desenvolvimento Sustentável são duas realidades indissociáveis que se complementam. O Direito Ambiental enquanto ramo do Direito que comporta as regras jurídicas relativas à proteção e preservação da Natureza, procura travar o consumo desenfreado e os “predadores ambientais”, tenta atingir um equilíbrio entre desenvolvimento social, crescimento económico e utilização consciente dos recursos naturais. Estas 3 ideias constituem os pilares do Desenvolvimento Sustentável, podemos afirmar que, para além da Proteção Ambiental o Direito do Ambiente busca o Desenvolvimento Sustentável.

Resumindo, procura-se atingir um patamar em que, as necessidades das gerações do presente são satisfeitas sem, no entanto, se abicar do progresso e do desenvolvimento económico e social e protegendo-se o Ambiente, tudo isto, sem se por em causa a capacidade das gerações futuras satisfazerem as suas próprias necessidades.

Do exposto resulta uma simples ideia: O Direito do Ambiente (concretizado na Política Ambiental) tem como principais objetivos a proteção do meio ambiente e a concretização do Desenvolvimento Sustentável. Para concretizar esses objetivos recorre-se à utilização de determinados instrumentos, é aqui que entra o Direito Fiscal, mais concretamente a figura dos Impostos Ambientais, sobre a qual nos debruçamos neste estudo. Os Impostos Ambientais relacionam-se com o Ambiente na medida em que são utilizados como instrumentos ou meios de Tutela do Ambiente.

Assim, tributos ambientais são aqueles que têm como principal objetivo desincentivar a utilização de bens que constituem na sua produção, consumo ou eliminação um dano irreparável para o Meio Ambiente.

Os Impostos Ambientais são, assim, mecanismos eficazes e eficientes de Proteção Ambiental com os quais se pretende promover diretamente uma alteração de comportamentos, através do estímulo à adoção de condutas mais sustentáveis. A obtenção de receita não é, nestes casos, a finalidade principal, embora exista, por mais pequena que seja, pois um imposto que vise a obtenção de recursos tem como finalidade manter estável a receita cobrada, ao passo que um que se destine a estimular adoção de atitudes mais sustentáveis terá a sua eficácia dependente da redução dessa até ao mínimo possível. Podemos assim afirmar que a eficácia do Imposto Ambiental varia na proporção inversa à da obtenção da receita, sendo o ideal chegar-se a uma situação em que a receita gerada pelo imposto seja nula<sup>80</sup>.

Não obstante, através da implementação de Impostos Ambientais estarão assegurados os dois princípios basilares do Direito Ambiental, o Princípio do Poluidor Pagador e o Princípio da Prevenção. O primeiro é garantido na medida em que o tributo internaliza o dano ambiental no valor do produto. E o segundo, é assegurado na medida em que a produção ou o consumo dos bens prejudiciais para o Meio Ambiente tende a diminuir na medida em que, devido à incidência do imposto, esses bens se tornam mais caros.

Para concluir podemos afirmar que os Impostos Ambientais enquanto Meio de Tutela do Ambiente assumem um papel de extrema relevância na luta pelo Desenvolvimento Sustentável, pois ao promoverem a alteração de comportamentos levam os sujeitos passivos a adotar comportamentos mais sustentáveis, promovendo a proteção do meio ambiente e assegurando desse modo o futuro das gerações vindouras.

### 3.2 O caso Português

Em Portugal, a utilização de impostos como instrumentos de Política Ambiental potenciadores de Desenvolvimento Sustentável, encontra o seu fundamento no quadro valorativo definido pela Constituição segundo o qual “Portugal é uma República (...) empenhada na construção de uma Sociedade Livre, Justa e Solidária (artigo 1º *in fine*, da CRP), incumbindo ao Estado a obrigação de promover o aproveitamento racional dos recursos naturais, salvaguardando a sua capacidade de renovação e a estabilidade ecológica,

---

<sup>80</sup> Soares, Cláudia Dias, “ *O Imposto Ambiental: noção*”, disponível em: <http://impostosambientaisportugal.blogspot.pt/2011/10/em-portugal-nao-ha-impostos-ambientais.html>, consultado em Setembro de 2014.

com respeito pelo princípio da solidariedade entre gerações, assegurar que a política fiscal compatibilize desenvolvimento com proteção do ambiente e qualidade de vida (artigo 66º n.º 2 alíneas d' e h' da CRP) e promover o desenvolvimento harmonioso de todo o território nacional” (artigo 9º alínea g' da CRP).<sup>81</sup>

Proteção do Ambiente e prossecução do Desenvolvimento Sustentável fazem, como vimos, parte das tarefas do Estado e o sistema tributário, no seu conjunto, representa um dos instrumentos de que o Estado dispõe para prosseguir as tarefas de que a Constituição o incumbe. Esse instrumento mostra-se estrutural e funcionalmente adequado à realização dos direitos sociais, entre os quais se inclui o direito a um ambiente saudável e ecologicamente equilibrado com o aproveitamento racional dos recursos. O Estado está também incumbido de assegurar que a Política Fiscal compatibilize desenvolvimento com Proteção do Ambiente e Qualidade de Vida.

Assim, podemos afirmar que as finanças públicas podem ser utilizadas como um meio de intervenção do Estado na economia, quer por via da receita, quer por via da despesa. Estas têm um papel importante a desempenhar na promoção do Desenvolvimento Sustentável, papel esse que, como já vimos, lhes é desde logo reconhecido pela CRP. A nossa lei fundamental determina que para assegurar o direito ao ambiente, no quadro de um Desenvolvimento Sustentável<sup>82</sup>, incumbe ao Estado, por meio de organismos próprios e com envolvimento e a participação dos cidadãos, promover a integração de objetivos ambientais nas várias políticas de âmbito setorial e ainda assegurar que a política fiscal compatibilize desenvolvimento com proteção do ambiente e qualidade de vida. A nível nacional, a Constituição obriga que seja garantida a qualidade ambiental sem se prejudicar um equilibrado desenvolvimento socioeconómico. Por outro lado, entre os princípios constitucionais aparece, como já foi referenciado neste estudo, o dever de defender a Natureza e o Ambiente, preservar os recursos

---

<sup>81</sup> Soares, Cláudia Dias, “*O enquadramento constitucional dos tributos ambientais: sua natureza e regime*”, in, *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, ano 7, número I – Primavera, Almedina, Junho de 2014, pp. 75 e 76.

<sup>82</sup> Desenvolvimento sustentável surge-nos desde logo como umas das finalidades da política ambiental (artigo 1º primeira parte da lei 19/2014) e como um princípio material do ambiente ao qual se encontra subordinada toda a atuação pública em matéria ambiental, definindo-o como, algo que obriga à satisfação das necessidades do presente sem comprometer as das gerações futuras, para o que concorrem: a preservação de recursos naturais e herança cultural, a capacidade de produção dos ecossistemas a longo prazo, o ordenamento racional e equilibrado do território com vista ao combate às assimetrias regionais, a promoção da coesão territorial, a produção e o consumo sustentáveis de energia, a salvaguarda da biodiversidade, do equilíbrio biológico, do clima e da estabilidade geológica, harmonizando a vida humana e o ambiente (artigo 2º alínea a' da lei 19/2014).

naturais e assegurar o correto ordenamento territorial<sup>83</sup>. A defesa do Ambiente e o assegurar do Desenvolvimento Sustentável está, pois, centrada na própria defesa da vida Humana, seja em si mesma, seja na defesa polarizada da necessidade de preservação dos recursos escassos e imprescindíveis à manutenção da atividade produtiva que serve de suporte dessa vida Humana.

Oferecem-se pois, dois critérios orientadores da intervenção pública no domínio do ambiente. Por um lado, o Desenvolvimento Sustentável exige que se busque o equilíbrio entre o ótimo económico e o ótimo ambiental. Por outro lado, impõem-se que o equilíbrio ecológico funcione como limiar inultrapassável, sob pena de corrupção dos sistemas de suporte, quer económico, quer social, isto é, sob pena de insustentabilidade<sup>84</sup>.

Em resumo, o crescimento económico não pode ser obtido à custa da diminuição do bem-estar, que é medido pela potencialidade de consumo por habitante. Este valor está ligado também à capacidade de produção no futuro e consequentemente à dimensão do capital total, isto é, a soma dos recursos criados pelo Homem com os recursos ambientais, não podendo assim admitir-se uma diminuição do bem-estar<sup>85</sup>. É a compatibilização entre proteção do ambiente e desenvolvimento que constitui um desafio para os Impostos Ambientais enquanto instrumentos para a promoção desse Desenvolvimento Sustentável e também enquanto instrumentos de Proteção Ambiental.

Podemos afirmar que em Portugal os Impostos Ambientais são utilizados enquanto instrumentos potenciadores do Desenvolvimento Sustentável, na medida em que procuram promover a alteração de comportamentos dos sujeitos passivos para parâmetros mais sustentáveis. Esta interligação está desde logo patente, como já foi referido, na CRP e na Lei de Bases da Política Ambiental. Os Impostos Ambientais são, assim, uma das formas de aproveitamento do Sistema Fiscal para Proteção do Ambiente destinada à promoção do Desenvolvimento Sustentável, orientando assim o Sistema Fiscal para a “missão ecológica” que também lhe compete.

---

<sup>83</sup> Soares, Cláudia Dias, *A Inevitabilidade de se Avançar para a Tributação Ambiental também em Portugal*, Revista da Ordem dos Advogados, Lisboa, Ordem dos Advogados Portugueses, A. 64, n.ºs 1 e 2, 2004, pp. 467 e 468.

<sup>84</sup> *Idem*, p. 469.

<sup>85</sup> *Idem*, p. 469 e 470.

### **Conclusão:**

A explicação do exato contexto da ideia de Desenvolvimentos Sustentável mostra-se uma tarefa bastante árdua, bem como a delimitação dos seus contornos jurídicos. Até ao momento não é possível encontrar uma definição amplamente aceite pela doutrina, embora exista como referimos uma definição de Desenvolvimento Sustentável que tende a ser mais amplamente utilizada pela comunidade científica, a encontrada no Relatório Brundtland. Assim sendo, crê-se que a tarefa de definição e contextualização da ideia de Desenvolvimento Sustentável foi alcançada com sucesso e foram ultrapassadas as dificuldades com que nos deparamos inicialmente.

Igual dificuldade surge quando tentamos apresentar uma definição de Imposto Ambiental. Também aqui não existe uma definição unanimemente aceite, facto esse que constituiu um desafio, pois tivemos que fazer uma busca intensiva e extensiva pela doutrina. Só assim foi possível a apresentação de algumas definições para que não restassem dúvidas quanto ao real alcance destes, nem quanto ao que representam e deste modo se supriram, mais uma vez, as dificuldades encontradas.

Por fim, cientes da importância que têm os Impostos Ambientais nas Sociedades modernas, estamos em condições de afirmar que estes constituem uma forma de financiamento dos Estados, podendo-se assim aliviar a carga fiscal sobre os rendimentos dos contribuintes.

Em Portugal a carga fiscal sobre os rendimentos dos contribuintes é extremamente elevada, o que faz com que os Impostos Ambientais possam assim ser uma fonte de financiamento do Estado alternativa e ainda pouco explorada.

Fizemos uma análise da realidade jurídica portuguesa de modo a saber se existem ou não Impostos Ambientais em Portugal, aqui não podíamos deixar de referir a Reforma da Fiscalidade Verde que constitui um marco na temática da Tributação Ambiental no nosso país.

Concluimos que já podemos dizer que temos Impostos Ambientais em Portugal, mas ainda há muito caminho a percorrer na matéria da Fiscalidade Ambiental. As medidas fiscais, em particular os Impostos Ambientais, revelam-se um instrumento viável e de grande relevância na proteção do Ambiente e conseqüentemente na promoção de um Desenvolvimento Sustentável. Acontece que este importante instrumento se encontra



subvalorizado e pouco divulgado, existem ainda bastantes dúvidas quanto à sua natureza, alcance, verdadeira utilidade e, especialmente, em como aplicá-lo na prática.

Movemo-nos por caminhos nublosos, no entanto, com este trabalho pretendeu-se dissipar um pouco da nebulosidade que envolve estas questões. Consideramos que essa tarefa foi cumprida, as dificuldades iniciais foram ultrapassadas e as dúvidas esclarecidas.

**Bibliografia:**

ABREU, Lúgia Carvalho, *Auxílios de Estado para um desenvolvimento sustentável*, III Congresso de Direito Fiscal, TEIXEIRA, Glória (Dir.), Porto, Vida Económica, 2013. ISBN 978-972-788-846-7, pp. 312 a 322.

ABREU, Lúgia Carvalho, *Fiscalidade e Proteção do Ambiente*, I Congresso de Direito Fiscal, TEIXEIRA, Glória (Dir.), Porto, Vida Económica, 2011. ISBN 978-972-788-421-6, pp. 234 a 245.

ABREU, Lúgia Carvalho, *Medidas Fiscais e desenvolvimento sustentável agrícola*, II Congresso de Direito Fiscal, TEIXEIRA, Glória (Dir.), Porto, Vida Económica, 2012. ISBN 978-972-788-524-4, pp. 244 a 256.

AFONSO, A. Brigas, *Código dos Impostos Especiais de Consumo- Anotado*, 2ª edição, Coimbra, Coimbra Editora, 2008. ISBN: 978-972-32-1602-8.

AFONSO, A. Brigas, FERNANDES, Manuel T., *Imposto sobre veículos e Imposto único de circulação- Códigos Anotados*, Coimbra, Coimbra Editora, 2009, ISBN: 978-972-32-1717-9.

ARAGÃO, Maria Alexandra de Sousa, *Direito Comunitário do Ambiente*, Cadernos do CEDOUA, Coimbra, Almedina, 2002, ISBN: 978-972-4016-58-0.

CANOTILHO, J. J. Gomes, *Estado Constitucional Ecológico e Democracia Sustentada*, Revista do Centro de Estudos de Direito do Ordenamento do Urbanismo e do Ambiente, n.8, Coimbra, CEDOUA, 2002, ISSN: 0874-1093, pp. 9 a 16.

CANOTILHO, J. J. Gomes, MOREIRA, Vital, *Constituição da República Portuguesa – Anotada*, Volume 1, 4ª edição, Coimbra, Coimbra Editora, 2007, ISBN 978-972-32-1464-4.

CARVALHO, João Paulo Pires Correia, *Constituição, Tributação e Defesa do Meio Ambiente*, Porto, Faculdade de Direito da Universidade do Porto, 2011, 37 folhas, Tese de Pós-Graduação em Direito Fiscal.

CIPRIANO, Tasso Pires, *O conceito económico-jurídico de desenvolvimento sustentável*, Temas de Direito do Ambiente, Cadernos o Direito, n.º 6, Almedina, 2011, ISBN: 978-972-40-4541-2, p. 337 a 360.

GOMES, Maria Leonor, MARCELINO, Maria Margarida, ESPADA, Maria da Graça, *Proposta para um Sistema de Indicadores de desenvolvimento sustentável*, Amadora, Direção Geral do Ambiente, 2000, ISBN 972-8419-48-1.

MIRANDA, Jorge, MEDEIROS, Rui, *Constituição Portuguesa Anotada* - Tomo 1, 2<sup>a</sup> edição, Coimbra, Coimbra Editora, 2010. ISBN 978-972-321-822-0.

MONTEIRO, Mário Carlos Brito, *Fiscalidade e Imposto Ambiental - Estudo sobre as provisões para a reparação de danos de carácter ambiental nas empresas cotadas no Índice PSI 20 da CMVM*, Lisboa, Instituto Politécnico de Lisboa, 2012, 127 folhas, Dissertação de mestrado submetida ao Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Lisboa.

NABAIS, José Casalta, *Direito Fiscal e Tutela do Ambiente em Portugal*, Revista do Centro de Estudos de Direito do Ordenamento do Urbanismo e do Ambiente, n.12, Coimbra, CEDOUA, 2004, ISSN: 0874-1093, pp. 23 a 42.

NABAIS, José Casalta, *Tributos com Fins ambientais*, Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal, Coimbra, Almedina, Ano 1, n° 4- Inverno, 2009, ISBN: 978-972-403-785-1, pp. 108 a 144.

OLIVEIRA, António Moura de, *IVA-Imposto sobre o Valor Acrescentado, um imposto neutro*, Porto, Faculdade de Direito da Universidade do Porto, 2010, 188 folhas, Tese de Mestrado apresentada à Faculdade de Direito da Universidade do Porto.

OLIVEIRA, Maria Odete Batista de, *Os Impostos Ambientais - Alguns Aspetos da sua Temática*, Fiscalidade - Revista de Direito e Gestão Fiscal, Edição do Instituto Superior de Gestão, n. 19/20, Lisboa, ISG, 2004, ISSN: 0874-7326, pp. 75 a 128.

PIMENTA, Carlos Rocha Ramos, LOPES, Cidália M. Mota, *Os Limites da Tributação Ambiental Um Estudo Empírico do Crédito Fiscal à Defesa e Proteção Ambiental em Portugal*, Fiscalidade - Revista de Direito e Gestão Fiscal, Edição do Instituto Superior de Gestão, n. 25, Lisboa, ISG, 2006, ISSN: 0874-7326, pp. 65 a 123.

QUEIRÓS, Margarida, *Questões para uma Agenda Contemporânea do Desenvolvimento Sustentável*, Geografia: Revista da Faculdade de Letras, volume XIX, Porto, Faculdade de Letras da Universidade do Porto, 2003, 1<sup>a</sup> serie, ISSN: 0871-1666 pp. 331 a 343.

RODRIGUES, Valdemar J., *Desenvolvimento sustentável - Uma introdução crítica*, 1<sup>a</sup> edição, Parede, Princípia Editora, 2009, ISBN 978-989-8131-42-3.

SANCHES, J. L. Saldanha, *Manual de Direito Fiscal*, 3<sup>a</sup> Edição, Coimbra, Coimbra Editora, 2007, ISBN: 978-972-321-511-3.

SCHMIDT, Luísa, *Ambiente e políticas ambientais: escalas e desajustes*, CABRAL, Manuel Villaverde, et al, Lisboa, ICS, 2008, ISBN 978-972-671-224-4. pp. 285 a 314.

SOARES, Cláudia Dias, *A Inevitabilidade de se avançar para a Tributação Ambiental também em Portugal*, Revista da Ordem dos Advogados, Lisboa, Ordem dos Advogados Portugueses, A. 64, n. 1-2, 2004, pp. 458 a 496, ISSN: 0870-8118.

SOARES, Cláudia Dias, *Direito Fiscal do Ambiente – O Enquadramento comunitário dos Auxílios de Estado a favor do Ambiente*, Coimbra, Almedina, 2003. ISBN 972-40-1872-5.

SOARES, Cláudia Dias, *Impostos ambientais*, BLOGUE, Disponível em: URL:<http://impostosambientaisportugal.blogspot.pt/search?updated-min=2013-01-01T00:00:00-08:00&updated-max=2014-01-01T00:00:00-08:00&max-results=6>, Consultado em dezembro de 2014.

SOARES, Cláudia Dias, *O enquadramento constitucional dos tributos ambientais: sua natureza e regime*, Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal, Coimbra, Almedina, ano 7, número I – Primavera, 2014, ISBN: 978-007-01-9127-3, pp. 60 a 82.

SOARES, Cláudia Dias, *O Imposto Ambiental - Direito Fiscal do Ambiente*, Coimbra, Almedina, 2002. ISBN 972-40-1660-9.

SOARES, Cláudia Dias, *O Imposto Ecológico - Contributo para o Estudo dos Instrumentos económicos de Defesa do Ambiente*, Coimbra, Coimbra Editora, 2001, ISBN 972-32-1028-2.

SOUSA, Paula Cravina de, *Impostos Verdes são novo caminho para a Tributação*, Weekend Económico – CISION, 2009, p.18.

TAVARES, Maria da Conceição, *Desenvolvimento Sustentável e Agenda 21: Estudo Exploratório*, Aveiro, Universidade de Aveiro, 2009, Dissertação de Mestrado apresentada ao Departamento de Economia, Gestão e Engenharia Industrial da Universidade de Aveiro.

TEIXEIRA, Glória, *et al, Direito Rural- Doutrina e Legislação Fundamental*, Porto, Vida Económica, 2013, ISBN 978-972-788-648-7.

TEIXEIRA, Glória, *Manual de Direito Fiscal*, 2ª Edição revista e ampliada, Coimbra, Almedina, 2012, ISBN 978-972-40-4155-1.

VALA, Ana Cláudia, *O Princípio do Poluidor Pagador e Responsabilidade Ambiental - Blogue Pensando Verde*, BLOGUE, Disponível em: URL:<http://pensandoverde-direitodoambiente.blogspot.pt/2011/05/o-principio-do-poluidor-pagador-e.html>, Consultado em junho de 2014.