

# A tributação ao serviço da proteção ambiental e desenvolvimento humano

<https://doi.org/10.21814/uminho.ed.101.5>

João Sérgio Ribeiro\*

## Introdução

A obra que integrará a reflexão que agora se inicia tem como tema, precisamente, o direito como instrumento ao serviço da sustentabilidade e desenvolvimento humano. Nesse enquadramento, tentaremos determinar de que modo também a tributação pode ser utilizada para promover esse objetivo.

A referência à tributação em geral e não especificamente aos impostos, sem prejuízo da constante preponderância destes últimos, deve-se ao facto de os impostos ambientais, ou que têm em vista outras dimensões do desenvolvimento humano, como a proteção da saúde, minimização de riscos sociais, entre outras expressões desse objetivo, terem contornos pouco precisos. Pelo que, ainda que se use amiúde a designação impostos, muitas vezes, essa figura não quadra com a definição mais tradicional desse tributo.

Faremos a nossa análise em três planos. Num primeiro momento falaremos do fenómeno da extrafiscalidade. De seguida, daremos conta dos problemas inerentes à dimensão extrafiscal, designadamente a delimitação do tributo que está em causa, determinação da medida da externalidade negativa, custos sociais e equilíbrio entre a dimensão fiscal e extrafiscal.

Por fim, refletiremos sobre a questão de saber se a abordagem extrafiscal, tendo em conta as dificuldades apontadas, tem tido os efeitos desejados, propondo algumas medidas para reforçar a sua eficiência.

## 1. A extrafiscalidade como resposta aos desafios da sustentabilidade e desenvolvimento humano

Os impostos extrafiscais ou corretivos, como são designados na doutrina anglo-saxónica, tem na sua base aquilo a que a teoria económica e a economia ambiental chamam externalidades negativas. As externalidades são, portanto, os efeitos negativos que emergem porque os atores económicos, frequentemente, não têm em conta as

---

\* Professor Associado da Escola de Direito da Universidade do Minho e coordenador do Glob (Globalização, Democracia e Poder), grupo de investigação do JusGov.

consequências das suas ações no bem-estar dos cidadãos em geral. Este dano pode refletir-se em várias áreas, como a financeira, ambiental, social, apenas para mencionar algumas das suas expressões.

A lógica da extrafiscalidade, e para apresentar a questão de um modo simples, pode ser condensada na seguinte interrogação. Se os impostos têm como efeito desencorajar comportamentos porque não desencorajar os que são prejudiciais, como poluição, riscos financeiros e outros resultados negativos da atividade humana?

Os impostos são, por conseguinte, um mecanismo de grande impacto e utilidade para lidar com as atividades socialmente indesejáveis como as que servem de objeto à nossa análise. Nessa linha, as atividades que afetam o ambiente e põe em causa, de algum modo, o desenvolvimento humano, devem ser não só simplesmente tribuadas, como, até, sê-lo de forma mais gravosa.

Outra alternativa, pela via positiva, seria apoiar atividades que contribuam, ou pelo menos não ponham em causa a sustentabilidade ambiental e o desenvolvimento humano. Todavia, esse tipo de apoios, materializados em benefícios fiscais, ou subsídios, padecem de várias debilidades. Em primeiro lugar, para além dos custos muito elevados, só com dificuldade conseguem alterar os comportamentos negativos<sup>1</sup>. Em segundo lugar, não são reversíveis, isto é, uma vez dados não podem, salvo se houver alguma ilegalidade, ser retirados. Terceiro, muitas vezes, não são muito transparentes no que respeita aos critérios para favorecer áreas específicas de atividade<sup>2</sup>.

A tributação de feição corretiva, por outro lado, mesmo que não consiga conter com sucesso comportamentos negativos, permite, ainda assim, a obtenção de receitas. Além disso, tem a vantagem de ser reversível e transparente<sup>3</sup>.

Tradicionalmente a tributação corretiva ou extrafiscalidade tem tido desenvolvimentos, sobretudo, na área do ambiente, especialmente nos últimos anos, dada a emergência climática. Apesar de se tratar de uma relação centenária cuja análise conceitual foi iniciada há 100 anos<sup>4</sup>, a afirmação da ligação entre tributação e ambiente tem saído cada vez mais reforçada, sendo uma tendência dominante pelo facto de haver vários estudos que afirmam a ideia de que a tributação ambiental é

---

1 Cfr. Yew-Kwang NG, «Optimal Corrective Taxes or Subsidies when Revenue Raising Imposes an Excess Burden», *The American Economic Review*, Vol. 70, N.º 4, September 1980, pp. 744-751.

2 Segundo alguns autores, há uma equivalência entre regulamentações quantitativas ou quotas e impostos corretivos. Ver Agnar Sandmo, *Environmental Taxation and Revenue for Development*, United Nations University, Discussion Paper N.º 2003/86, December 2003, p. 4. Parece-nos, contudo, que as quotas são mais objetáveis, na medida em que parecem legitimar a atividade poluente ou penalizadora, isto é, concedem o direito de poluir ou afetar outros valores, desde que cumpridas. Nos impostos corretivos, pelo menos, as atividades consideradas negativas são penalizadas.

3 Ver Lawrence H. Summers, «The case for corrective taxation», *National Tax Journal*, Vol. 44, n.º 3, September, 1991, pp. 289-292.

4 Cfr. A.C. Pigou, *The Economics of Welfare*, New York, 1920; José Casalta Nabais, *O Dever Fundamental de Pagar Impostos*, Almedina, Coimbra, 1998, pp. 627-670.

um mecanismo eficiente de proteção do meio ambiente, que se mostra superior aos instrumentos regulatórios clássicos.

A tributação com fins ambientais não se cinge, naturalmente, aos chamados impostos ou contribuições ambientais onde, para além da componente fiscal, isto é, satisfação das necessidades financeiras do Estado, está muito presente a componente de penalização das atividades poluentes. Encontramos igualmente isenções fiscais e outros benefícios. Sobressai, contudo, a componente dos tributos que penalizam os comportamentos poluentes. Dentro destes há impostos, como os de estrangulamento, onde a dimensão fiscal prepondera, dando-se como cumprido o objetivo do imposto quando não houver receitas. Estes seriam os tributos genuinamente ambientais, sendo os demais falsos tributos ambientais, pois, não obstante poder haver alguma consignação a objetivos ambientais<sup>5</sup>, preponderara a componente fiscal.

Apesar de a extrafiscalidade ter como campo de eleição o domínio da proteção do ambiente, incidindo sobre os sujeitos passivos que põem em causa os ecossistemas no âmbito de atividades tão diversas como as transportadoras<sup>6</sup>, petrolíferas, mineiras em geral, com tendência para abranger um número crescente de atividades, tem vindo a estender-se a outros domínios. Lembramos os domínios da saúde pública e os recorrentes impostos especiais sobre o consumo que incidem sobre as bebidas alcoólicas, tabaco e, mais recentemente, sobre bebidas adicionadas de açúcar<sup>7</sup>. No plano das novas tendências destacamos o imposto: (i) sobre entidades financeiras que trazem riscos acrescidos para a economia e o sistema financeiro<sup>8</sup> que, no final das contas, se refletiriam na vida dos cidadãos, criando desemprego ou a necessidade ao ajuste fiscal e (ii) empresas que têm o potencial de reduzir o emprego (uso de robôs e inteligência artificial).

---

5 Cfr. José Casalta Nabais, *Tributos com Fins Ambientais*, Revista de finanças públicas e direito fiscal, Vol. 1, No. 4 (2008), 107-144.

6 Cfr. Diretiva (UE) 2018/410 do Parlamento Europeu e do Conselho, de 14 de março de 2018 que altera a Diretiva 2003/87/CE para reforçar a relação custo-eficácia das reduções de emissões e o investimento nas tecnologias hipocarbónicas, e a Decisão (UE) 2015/1814.

7 Os impostos comportamentais, como os impostos ambientais e de saúde, continuam a ter uma importância crescente para as políticas fiscais da UE. Impostos ambientais bem desenhados contribuem para apoiar a transição ecológica, transmitindo os sinais de preço corretos e aplicando o princípio do poluidor-pagador. Também geram receitas que podem compensar algumas das necessárias reduções de impostos sobre o trabalho. Da mesma forma, os impostos de saúde, por exemplo sobre o tabaco ou o álcool, podem melhorar a saúde pública e salvar vidas, ao mesmo tempo que reduzem a pressão sobre os sistemas de saúde pública. compensar algumas das necessárias reduções de impostos sobre o trabalho. Da mesma forma, os impostos de saúde, por exemplo sobre o tabaco ou o álcool, podem melhorar a saúde pública e salvar vidas, ao mesmo tempo que reduzem a pressão sobre os sistemas de saúde pública». in *Communication from the Commission to the European Parliament and the Council – Business Taxation for the 21st Century*, COM(2021) 251 final, p. 4.

8 Cfr. Josephine Kaiding, «The Financial Transaction Tax: The Way Forward for the European Union?», in *EC Tax Review*, 2014-1.

## 2. Problemas inerentes a dimensão extrafiscal

A dimensão da extrafiscalidade levanta, apesar dos méritos, algumas dificuldades. Em primeiro lugar, não obstante, a referência ser em primeira linha ao imposto, as características da tributação corretiva desviam-se muitas vezes do que é mais típico no âmbito desse tributo. Depois, em ligação a alguns dos aspetos que dificultam a conciliação entre extrafiscalidade e o conceito de imposto, temos a dificuldade em determinar a medida da externalidade negativa e a tradução que deve ter em termos de tributação. Os custos sociais da extrafiscalidade e a pernicioso interação entre fiscalidade e extrafiscalidade são igualmente dificuldades difíceis de gerir. Referir-nos-emos sucessivamente a cada um destes aspetos, de forma separada, ao longo deste ponto.

### 2.1. Delimitação do tributo em causa

Um dos problemas que se levanta é a delimitação do tributo em causa com todas as consequências que isso tem a nível do cumprimento dos princípios jurídico-constitucionais tributários, com destaque para o da legalidade. Quando se trata de determinar o valor do tributo, por regra, estando em causa impostos, recorre-se ao princípio da capacidade contributiva que, no caso dos impostos extrafiscais de que cuidamos, vai ter como critério base a medida do dano causado (princípio do poluidor / «ofensor» pagador), seja este relativo à poluição, risco financeiro, social, de saúde ou outro. O que, obviamente, não quadra com o entendimento clássico de capacidade contributiva que tem na sua base o rendimento em sentido lato obtido pelo sujeito passivo. No domínio das taxas, por sua vez, atende-se ao princípio do benefício que, no caso dos tributos que consideramos, também não seria o critério a aplicar, dado que exige uma quantificação mais ou menos precisa dos custos / benefícios inerentes às práticas nocivas para o ambiente e cidadãos. Ora, esses danos são muitas vezes meramente eventuais e, por regra, difusos.

Para além desta questão temos o problema de haver consignação de parte das receitas a um determinado fim, o que os aproximaria das taxas e afastaria dos impostos onde, por regra, e tradicionalmente, é afastada a consignação. Por outro lado, também não seriam taxas em sentido pleno dado que a componente reiditícia continua a estar muito presente, e, sobretudo, por não haver um nexos preciso e efetivo entre o que se paga e o que se gera em termos de dano; o que comprometeria o juízo de equivalência que normalmente se exige no âmbito desse tipo de tributos. Já para não falar de que, do pagamento da taxa, resulta, normalmente, uma utilidade que, nos casos de que tratamos, só perversamente poderia ser reconhecida. Isto é, a utilidade de poder poluir ou causar danos. A lógica é mais a da penalização do que a de reconhecimento de qualquer tipo de utilidade. Isto sem prejuízo de, na prática, poder haver esse tipo de equiparação. Sobre isto falaremos de seguida.

Pela falta de equivalência perfeita com o conceito de imposto e taxa, seríamos remetidos para o domínio das contribuições, com todas as consequências que daí decorrem, designadamente o carácter fluido e heterogéneo das mesmas; o que tem,

necessariamente, implicações a nível da sua legitimidade e respeito por princípios estruturantes como o da legalidade<sup>9</sup>.

## 2.2. Determinação da medida da externalidade negativa

Em ligação com o que já apontámos anteriormente, no que respeita ao difícil estabelecimento de umnexo entre o dano e tributo que lhe corresponde, retomamos, mais uma vez, a questão. De facto, a externalidade negativa levanta problemas não só a nível da sua constatação, mas igualmente a nível da sua quantificação e ligação ao comportamento de um determinado sujeito. Isto porque, em muitas situações, a externalidade negativa é apenas uma eventualidade. A título de exemplo, referimos a emissão de fumos poluentes. Objetivamente existe uma poluição constatável, desde logo porque se verifica a emissão. Todavia, no que respeita à verificação de danos reais e sua quantificação, tudo se torna mais complicado. A concretização dos danos vai depender de uma série de fatores, designadamente das condições naturais do local: se existem ventos, se é um vale ou local montanhoso, se há outras indústrias poluentes, se é uma zona arborizada ou não, e outras condições que, sem querer entrar num domínio técnico, alheio àquele em que nos movemos, têm, diz-nos o senso comum, um efeito no impacto de uma atividade poluente. Ora, o que acabámos de referir vai complicar muito o cálculo da medida do dano.

Se sairmos da esfera ambiental e entrarmos na tributação que se faz em outros domínios, como, por exemplo, o da saúde e conseqüente tributação de substâncias ou alimentos nocivos, os problemas agudizam-se ainda mais. Isto porque, embora os custos do tratamento de uma doença possam ser facilmente estimados, nem todos os indivíduos serão afetados da mesma maneira.

Não é, portanto, fácil para os decisores políticos, tendo em conta a escassez de informação acerca do valor real das externalidades, determinar a medida dos impostos ou tributos<sup>10</sup> corretivos. O valor daqueles tem necessariamente de ser simbólico, acreditamos. Pois, mesmo que, em termos teóricos, o cálculo se possa referir à perda marginal da deterioração da saúde, meio ambiente ou o que afete a sociedade como um todo, traduzindo-se o valor marginal na soma das perdas sofridas por todos os agentes afetados pelas externalidades, em termos práticos, a perda ou dano é quase impossível de se estimar. A solução acaba por assentar na aplicação de métodos presuntivos ou valores simbólicos, precisamente porque as informações sobre as perdas sofridas por milhões de pessoas são impossíveis, não apenas de avaliar, mas também de processar.

As circunstâncias descritas justificam que se recorra muitas vezes ao volume das emissões, fator objetivo, e não à medida do dano que, além de poder ser meramente

---

9 A propósito da Umgekehrte Neben Zweck Theorie (teoria da finalidade secundária invertida) – no sentido de ser mantida a qualificação de uma imposição como ‘imposto’, ainda que o propósito de arrecadação de receita seja secundário – ver Andreia Barbosa, *Direito Aduaneiro Multinível*, Lisboa, Petrony, 2022, pp. 300 e ss.

10 Evitando assim os problemas, já identificados, a propósito da definição do tributo em concreto.

eventual, não constatável, só, muito dificilmente, pode ser determinada; dificultando a aplicação dos tributos que incidem sobre esse tipo de danos, como, por exemplo, os chamados impostos verdes<sup>11</sup>.

Para agravar a dificuldade contribui o facto de, além de tudo que vimos referindo, a maioria dos tipos de externalidades negativas, como ambientais, financeiras e relativas à saúde, serem transnacionais. Se tomarmos como exemplo as emissões e gases de efeito estufa que levam ao aquecimento global, todos os países são simultaneamente poluidores e vítimas dessa poluição.

### 2.3. Custos sociais

A tributação corretiva tem vários custos sociais que se fazem sentir na dimensão económica, mas também no domínio relativo aos direitos, liberdades e garantias.

De um modo geral, os impostos chamados corretivos ou eminentemente extrafiscais permitem aos seus sujeitos passivos repercuti-los, o que acaba por onerar essencialmente os consumidores e, de entre estes, os mais vulneráveis. Independentemente da repercussão, há desde logo que destacar que a tributação corretiva nas áreas ambientais e da saúde, especialmente no que se refere a alimentos menos saudáveis, é fortemente regressiva. Os custos de energia, por exemplo, pesam mais sobre os cidadãos de baixo rendimento. Sendo ainda de salientar que muitos dos bens mais prejudiciais para o ambiente são consumidos por pessoas em pior situação económica. Ocorre-nos o uso de viaturas mais antigas e, por isso, mais poluentes, habitações menos eficientes em termos energéticos, uso de lenha para aquecimento, entre outros exemplos.

Pode dizer-se que, no longo prazo, um ambiente mais saudável, menos riscos financeiros, maior segurança alimentar e outras vantagens que decorrem do combate às externalidades negativas, acabarão por beneficiar os mais desfavorecidos. Havendo, de facto, evidências de que a deterioração ambiental, as alterações climáticas e outros efeitos negativos afetam sobretudo as pessoas em estado de maior vulnerabilidade. Há, porém, o curto e o médio prazo, períodos que exigem uma especial atenção a essas franjas da população.

No domínio dos direitos liberdades e garantias também surgem problemas. Trata-se, todavia, de um domínio demasiado abrangente, o que impossibilita, num trabalho como o que apresentamos, grandes desenvolvimentos. A nossa abordagem será, por consequência, meramente exploratória e, por isso, muito breve e circunscrita a alguns aspetos pontuais. Destacamos o carácter de certo modo perverso da tributação corretiva, uma vez que mediante o pagamento dos impostos parecem ficar legitimados os comportamentos nefastos a que pretende obstar. Os impostos ambientais e outras formas de tributação corretiva funcionam, frequentemente, como uma licença para poluir ou incorrer em atividades perniciosas, contribuindo, de certo modo, para

---

11 Cfr. Don Fullerton and Ann Wolverton, *The Two-Part Instrument in a Second-Best World*, NCEE Working Paper Series, Working Paper # 03-04, August, 2003.

o seu branqueamento; com a agravante, já referida, de serem amiúde repercutidos nos consumidores. Ora, só assim não seria se fossem verdadeiros impostos de estrangulamento, questão que retomaremos no ponto seguinte.

Se os impostos sobre a poluição e outros efeitos negativos facilmente constatáveis são unanimemente aceites, os impostos sobre alimentos supostamente insalubres não são tão fáceis de aceitar. Em primeiro lugar, interferem frequentemente com a liberdade pessoal, sendo, no mínimo paternalistas. Em segundo lugar, faltam evidências científicas claras de quanto e se isso tem impacto na saúde das pessoas. Curiosamente, na Dinamarca, o imposto sobre alimentos ricos em gordura saturada, depressa foi revogado, devido à sua complexidade e evasão que motivou<sup>12</sup>.

#### 2.4. Equilíbrio entre a dimensão fiscal e extrafiscal e o destino das receitas

Um dos problemas mais complexos de resolver no domínio da tributação de que cuidamos é o equilíbrio entre a dimensão fiscal e extrafiscal. Impostos verdadeiramente extrafiscais deveriam ser impostos de estrangulamento, ou seja, impostos que veriam a sua missão cumprida a partir do momento em que não fossem geradas mais receitas. Isso significaria que os comportamentos a combater teriam cessado. Na prática, são muito poucos os impostos de estrangulamento porque a vertente da receita, num contexto de necessidades financeiras cada vez mais prementes, não é descurada. Somos, portanto, na maior parte das vezes, confrontados com impostos que têm uma dimensão de combate às externalidades negativas, mas que, perversamente, dependem, em grande medida, da sua verificação para fazer face a necessidades financeiras crescentes. É um equilíbrio delicado que pode, de certo modo, descredibilizar e tornar a tributação corretiva mais difícil de aceitar pelos cidadãos que veem o combate às externalidades negativas e inerentes impostos, sejam eles ambientais, sobre atividades financeiras ou produtos nocivos para saúde, meras justificações para aumentar a carga fiscal.

O efeito meramente extrafiscal não é, portanto, suficiente para os Estados, dada a carência de receitas. Por outro lado, reforçamos, as avultadas receitas que produzem geram mal-estar juntos dos cidadãos que olham para esse tipo de tributação mais como um agravamento que sobre eles recai.

### 3. Sugestões no sentido de melhorar a eficiência da abordagem extrafiscal

Identificados os problemas da tributação corretiva ou extrafiscalidade, importa agora propor algumas soluções para melhorar a sua eficiência e promover a sua aceitação pelos cidadãos. Tentaremos referir-nos a alguns dos problemas identificados anteriormente, seguindo os subpontos que elencamos anteriormente.

---

12 Cfr. M. Berridge and L. Marriott, *Sugar, rum and tobacco: taxes and public health in New Zealand*, Wellington: BWB texts, 2017.

### 3.1. Resposta à delimitação do tributo em causa

Relativamente à delimitação do tributo em causa evitaremos aqui, dada a natureza genérica da obra onde se enquadrará este nosso texto, entrar em questões de dogmática tributária. Limitamo-nos a reconhecer, tal como foi avançado, que muitas das formas de tributação adotadas não quadraram totalmente com o conceito de imposto, mas que, dada o carácter eventual dos danos que se pretendem evitar, também estarão fora do domínio das taxas. A eventual consignação das receitas e uma ideia de maior desgaste aconselharia que se designasse esse tipo de tributação como contribuições especiais por maior desgaste, assegurando, por um lado, um regime mais garantístico aos sujeitos passivos, por ser o mesmo regime dos impostos. Este tipo de proteção, no nosso entender, não seria conseguido se a qualificação remetesse para as contribuições financeiras a favor de entidades públicas. Depois seria também mais fácil lidar com questões como a eventual consignação de receitas que abordaremos de seguida e com as dificuldades inerentes à identificação de uma qualquer utilidade para o sujeito passivo, ainda que grupal, como se exige no domínio das contribuições financeiras a favor de entidades públicas<sup>13</sup>.

### 3.2. Soluções para as dificuldades em determinar a medida da externalidade negativa

No que concerne aos outros problemas identificados, designadamente a medida da externalidade negativa, há, de facto, problemas muito dificilmente superáveis, o que justifica que, num esforço de atenuação das mesmas, como se salientou, se recorra quer a presunções quer ao papel central que é dado a indicadores objetivos, como, por exemplo, o volume de emissões. Não temos, naturalmente, uma solução mágica para o problema. Estamos, todavia, convictos de que a melhor forma de lidar com essa dificuldade é encarar a tributação corretiva não como uma forma de cobrir custos, até pela incerteza e carácter meramente eventual de alguns deles, mas de evitar a verificação de danos que, em último termo, se vão refletir na saúde e vida das pessoas. Para que os impostos corretivos cumpram verdadeiramente o seu potencial, impõe-se que eles não sejam determinados somente por considerações económicas, isto é, tendo em conta o valor das externalidades. Devendo essa determinação ser determinada por ponderações também sociais e éticas. A eficiência económica deve, portanto, ser apenas um argumento e não o único ou predominante. Até porque o que no curto prazo uma perda pode, no logo prazo, trazer ganhos. Ora, essa e outras consequências positivas também têm um valor monetário que muitas vezes é mal avaliado.

As dificuldades, como se disse anteriormente, são potenciadas pelo facto de muitas das externalidades terem um impacto transnacional. Ora, essa circunstância aconselha a que se lide com elas também no plano internacional. Concebemos como uma

---

13 Cfr. João Sérgio Ribeiro, «Um novo paradigma de imposto» in *Fiscalidade*, n.º 43, julho-setembro 2010, pp. 5-23; João Sérgio Ribeiro, «Algumas reflexões sobre as taxas locais (espécies e casos problemáticos)», in *Questões Atuais de Direito Local*, n.º 31, Julho/Setembro, 2021, pp. 25-44.



das soluções possíveis, por exemplo, o incremento da tributação do carbono<sup>14</sup> através, designadamente, da criação de um imposto verdadeiramente europeu que sobre ele incidisse. Isto é, um imposto administrado pela própria União Europeia, ainda que pudesse contar com o apoio das autoridades tributárias dos Estado-Membros, como, aliás, já acontece com a Pauta Aduaneira Comum. Outra resposta possível poderia ser a utilização dos direitos aduaneiros – mesmo que daí resultassem dificuldades<sup>15</sup> – para penalizar a importação de produtos que implicassem, na sua produção, práticas que se traduzissem em externalidades negativas, como poluição, trabalho infantil, esgotamento de recursos ou qualquer outra prática de reprovação mais ou menos unânime.

### 3.3. Resposta aos custos sociais

Dentro dos custos sociais, tal como resulta da análise feita anteriormente, existe alguma diversidade, o que condiciona, naturalmente o tipo de resposta.

Relativamente aos custos sociais com tradução económica, assumimos que a tributação de um modo geral e, portanto, também a que visa as externalidades como a degradação do ambiente, afeta de uma forma mais grave os mais vulneráveis. Há desde logo uma perda imediata de bem-estar, sem prejuízo de no médio e longo prazo as alterações promovidas pela tributação poderem favorecer, em especial, estes sujeitos passivos que acabam por ser sempre os mais afetados pelas decorrências das externalidades negativas, como acontece, por exemplo, com as alterações climáticas. No imediato, todavia, dado o carácter fortemente regressivo<sup>16</sup> da tributação corretiva, como assinalado quando nos referimos aos custos sociais, vai sobretudo penalizá-los a eles. Isso ocorre não só porque são os que normalmente consomem produtos menos evoluídos em termos de danos que implicam, (por serem frequentemente menos dispendiosos<sup>17</sup>), como pelo facto de os sujeitos passivos mais poderosos conseguirem normalmente repercutir neles os seus custos fiscais.

---

14 De salientar que cerca de 60% das emissões de carbono continuam sem implicar um custo fiscal. Com a agravante de persistirem subsídios à produção de combustíveis fósseis. Cfr. IMF/OECD (2021), *Tax Policy and Climate Change: IMF/OECD Report for the G20 Finance Ministers and Central Bank Governors*, April 2021, Italy, OECD, Paris. Na comunicação da Comissão Europeia sobre a tributação das empresas no século XXI, «a Comissão proporá mecanismos de precificação novos e reformados em apoio dos objetivos climáticos da UE, nomeadamente um mecanismo de ajustamento carbónico fronteiriço (CBAM) e uma proposta de revisão do Sistema de Comércio de Licenças de Emissão da UE (CELE). A nível nacional os Estados-Membros devem intensificar os seus esforços para atribuir um preço às externalidades, tendo em devida conta eventuais impactos sociais negativos, e eliminar gradualmente subsídios prejudiciais, nomeadamente no âmbito de reformas fiscais mais amplas» in *Communication from the Commission to the European Parliament and the Council – Business Taxation for the 21st Century*, COM(2021) 251 final, p. 2. Ver ainda, Tatiana Falcão, «Taxing Carbon Emissions from International Shipping», *Intertax*, Volume 47, n.º 10, 2019, pp. 832-844.

15 Ver Andreia Barbosa, *Direito aduaneiro multinível*, Lisboa, Petrony, 2022, pp. 298 e ss. e 349 e ss. Ver, também, Tatiana Falcão, «Is Carbon Tax Compatible with the WTO Treaties?», *Intertax*, Volume 43, n.º 10, pp. 571-799, 2015.

16 Ver Schöb, *The Double Dividend Hypothesis of Environmental taxes: A Survey*, CESIFO Working Paper, *op. cit.*, p. 5.

17 Como, por exemplo, em termos de escolha das fontes de energia. Em países pobres recorre-se sobretudo à madeira para promover aquecimento das habitações.

Uma solução poderia ser usar a receita gerada pelo tributo corretivo para cortar outros impostos, reduzindo o ónus dos contribuintes. Ou seja, os tributos corretivos, como é o caso dos ambientais, por exemplo, melhorariam a qualidade do meio ambiente e da vida em geral e reduziriam simultaneamente as distorções dos outros impostos existentes<sup>18</sup>. Essa vantagem aliada à proteção do meio ambiente e desenvolvimento em geral justificam o facto de muitos autores associarem esse tipo de tributação à ideia de um duplo dividendo<sup>19</sup>.

A debilidade da utilização das receitas da tributação corretiva para baixar outros impostos reside no facto de parte dos sujeitos passivos com menos rendimentos estarem normalmente isentos da tributação do rendimento, o que, na prática, implicaria que não veriam o seu esforço fiscal ser compensado. Para estes sujeitos passivos e até, diria, para a totalidade dos sujeitos passivos, seria preferível que beneficiassem de uma prestação do Estado, financiada diretamente com as receitas da tributação corretiva, de modo a serem compensados pelos danos que as ações que motivam esse tipo de tributação causam. Aliás, muitos desses danos resultam da utilização por parte de alguns dos recursos que são de todos, sem que jamais tenha sido feita a devida compensação. O facto de as receitas desses tributos engrossarem o orçamento geral do Estado, causa vários problemas e, ainda que haja a referida compensação a nível da carga fiscal de outros impostos, não resolve todas as questões. Apesar da aparente semelhança, não se trataria de um rendimento básico incondicional<sup>20</sup>, mas de um pagamento que teria fundamento, claro e identificado, nos danos reais ou potenciais que recaem sobre os cidadãos. O facto de a receita ser distribuída por todos, teria, por um lado, um efeito amortecedor, minorando o impacto da tributação corretiva<sup>21</sup> nas pessoas mais vulneráveis; por outro, permitiria a essas pessoas e aos demais que não estivesse em situação de fragilidade reformular os seus hábitos de consumo, optando por produtos mais amigos do ambiente, quanto mais não seja para não perderem, pela via da tributação corretiva o que receberam como compensação pelos danos reais e potenciais (que estão na base da tributação corretiva)<sup>22</sup>.

---

18 Impostos elevados sobre o trabalho combinados com subsídios de desemprego generosos podem aumentar o desemprego, na medida em que distorce a oferta de emprego e coloca pressão adicional no mercado de trabalho. Ver *The OECD Jobs Study: Taxation, Employment and Unemployment*, OECD, Paris, 1995.

19 Cfr. Ronnie Schöb, *The Double Dividend Hypothesis of Environmental taxes: A Survey*, CESIFO Working Paper, *op. cit.*, p. 3. Há, todavia, alguma controvérsia. Este posicionamento foi posto em causa por vários autores que afirmam que o duplo dividendo se verifica apenas se o excesso da carga fiscal do sistema for reduzido no seu todo. Ver L.H., Goulder, «Environmental Taxation and the 'Double Dividend': A Reader's Guide», *International Tax and Public Finance* 2, 1995, pp. 157-184. Alguns autores ainda vão mais longe dizendo que os impostos ambientais em vez de atenuar as distorções exacerbam-nas, mesmo que as recitas sejam usadas para baixar os impostos que causam essas distorções. Ver A. L. Bovenberg e R. A. de Mooij: «Environmental Levies and Distortionary Taxation», *American Economic Review* 84, 1994, pp. 1085-1089.

20 Sobre o assunto, ver Philippe Van Parijs, «Basic Income: A Simple and Powerful Idea for the Twenty-First Century», *Politics and Society* 32 (1), pp. 7-39, 2004.

21 O facto de a maior parte da receita ser distribuída aos cidadãos permite lidar com a crítica de que os impostos ambientais são regressivos.

22 Os próprios beneficiários da prestação podem não ser sujeitos passivos do tributo corretivo. Normalmente serão as sociedades poluidoras ou causadoras de danos as visadas pela tributação corretiva. Pode acontecer, todavia, que, tratando-se de pessoas singulares, estas sejam simultaneamente bene-

Haveria, portanto, potencial, para encorajar tanto os produtores como os consumidores a ajustarem o seu comportamento. Existiria também a vantagem de não ser o Estado a ter o monopólio das receitas dos impostos o que teria, para além de um efeito moderador no uso dessas receitas pelo Estado, também libertar os cidadãos de parte do paternalismo dos Estado, podendo, eles próprios, decidir o uso a fazer de uma parcela das receitas públicas. Permitiria ainda, numa medida tímida é certo, atenuar o risco de um uso menos conseguido dos dinheiros públicos. A pandemia veio mostrar que a abordagem assente em pagamentos diretos aos cidadãos e empresas, injetando dinheiro, é exequível e que pode ter um efeito interessante na economia. Ora, muitas das prestações e compensações que foram asseguradas durante esse período partilham, no essencial, da natureza das prestações que propomos.

Outro problema complexo, dentro dos custos sociais, é o facto de a tributação corretiva poder, de forma perversa, branquear os tais comportamentos negativos legitimando-os, desde que se pague o tributo que sobre eles recai. A solução de atribuir a receita desses impostos aos cidadãos em geral, por serem os lesados, pode ter um efeito moralizador. O Estado não ganharia diretamente com essa tributação. Isto é, não geraria receitas à custa de comportamentos eticamente censuráveis, mas limitar-se-ia a compensar os cidadãos pelo uso impróprio de recursos que são de todos, ou que têm impacto em todos. O estigma decorrente de certos sujeitos passivos estarem sujeitos a tributação corretiva pode ter o efeito positivo de os incentivar a adaptar o seu comportamento de modo a não serem sujeitos, ou em menor escala, a esses tributos. Os próprios cidadão através das suas escolhas, cada vez mais motivadas por preocupações de ordem social e ambiental, acabarão por preferir produtos que sejam socialmente mais aceitáveis, isto é, de onde não decorram danos para o ambiente ou sociedade.

Por fim, ainda dentro dos custos sociais a que fizemos referência, dissemos que alguns dos tributos corretivos, pela abrangência que têm, interferem muito claramente com a liberdade pessoal, representando uma expressão do já aludido paternalismo do Estado que, no nosso entender, deve, a existir, ser exercido com toda a parcimónia possível. Referimo-nos, como exemplo, à tributação de certos produtos considerados pouco saudáveis.

Compreendemos que, para além de tentador, é razoável que, para lidar com os custos adicionais do sistema público de saúde decorrentes do consumo de substâncias supostamente nocivas, como álcool, tabaco, açúcar, se tributem esses produtos. Porém, essa atuação pode revelar-se complexa. Desde logo, as pessoas são diferentes e o impacto na saúde de cada um é variável e nem sempre existente ou atribuível a um comportamento concreto. Aliás, ainda que se assumisse como verdade

---

ficiários da prestação que seria geral para as pessoas singulares, e pagadores diretos, se incorressem em comportamentos nefastos, ou indiretamente através da repercussão feita por empresas poluidoras. Nesse caso teriam o estímulo para deixarem de ser sujeitos ativos desses tributos corretivos abstendo-se dos comportamentos negativos ou de consumir produtos vendidos por empresas que incorressem na tributação corretiva. Evitariam, deste modo, que a prestação fosse meramente aparente porque financiada diretamente por eles.

inquestionável que, se não são todas, pelo menos uma grande parte das doenças podem ser desencadeadas pelas opções que fazemos; como se justificaria, nesse contexto, que se tributasse por exemplo, o açúcar e não uma vida sedentária? Ora, para evitar que os consumidores substituam produtos tributados por outros igualmente pouco saudáveis, mas não sujeitos a tributação, os tributos teriam de ter uma abrangência tal em termos de produtos que, além de ser uma tarefa hercúlea em termos de fundamentação e determinação da relação causa-efeito, poderiam, em último termo, abranger todos os produtos existentes. Pois, como resulta do senso comum, é a dose que faz o veneno!

A solução passa por tributar, unicamente, externalidades que sejam percebidas de forma mais ou menos unânime como negativas, deixando de fora aquelas que não gozam de reprovação tão generalizada, ou cujo caráter negativo não possa ser unanimemente assumido como tal. Apesar da sua relevância, o caráter científico, não pode ser considerado como o único elemento aferidor, sobretudo quando não é dado espaço às várias correntes científicas e o debate não é plural. Isto porque a questão da liberdade individual deve ter uma proteção o mais ampla possível, devendo apenas ser tolhida quando do seu exercício resultem danos diretos, ou altamente prováveis, para os demais cidadãos. Não basta, portanto, que surja um qualquer dano colateral que venha eventualmente a ter um efeito negativo, ainda que modesto, na comunidade em geral, como poderia acontecer no caso da tributação de comportamentos aparentemente pouco saudáveis. Tal abordagem abriria a porta a uma ditadura sanitária onde os cidadãos seriam classificados em função das calorias que ingerem, exercício que fazem, horas de sono e outros elementos de índole privada, que jamais podem ser destacados do núcleo essencial das liberdades de cada um.

A tributação das externalidades negativas deve, portanto, ter uma forte base de apoio, intergeracional, devendo assentar numa tendencial unanimidade. Não pode, nunca, ser uma opção do momento, circunstancial, sob pena de comprimir intoleravelmente a liberdade de cada um.

#### 3.4. Promoção do equilíbrio entre o fiscal e o extrafiscal, através do destino a dar às receitas

O tipo de tributação a que nos referimos, apesar de se caracterizar essencialmente pela dimensão extrafiscal, tem, também, uma vertente fiscal não negligenciável, e que no contexto atual rivaliza com a primeira. Esta relação difícil passa naturalmente por dois aspetos. Em primeiro lugar pela resposta à questão de saber qual o espaço que deve existir para a vertente fiscal. Neste domínio é necessário determinar, num primeiro momento, se a vertente fiscal deve ser algo desejável no domínio da tributação corretiva, devendo ser procurada e conservada ou, se pelo contrário, deve ser vista como um efeito colateral a suportar de forma temporária até que sejam atingidos os objetivos subjacentes à tributação corretiva. Ligada a este problema surge necessariamente a questão de determinar qual o destino que deve ser dado à receita que resulta da tributação em análise.

Há naturalmente vários posicionamentos possíveis relativamente à articulação da vertente fiscal e a extrafiscal. De modo a delimitar a questão vamos referir-nos aos mais extremados, para, na sequência disso, e tendo em vista a procura de um ponto de equilíbrio, sugerirmos uma resposta com plausibilidade.

Num extremo, temos a abordagem que concebe os tributos extrafiscais como tributos de estrangulamento que têm em vista extinguir os comportamentos considerados negativos e que, por conseguinte, atingem o seu objetivo quando não produzem receita absolutamente alguma. Esta posição revela-se como radical, uma vez que obriga a um ajustamento demasiado rápido com impactos muito fortes na atividade económica e na vida dos sujeitos passivos diretamente afetados, potenciando algumas das dificuldades que avançámos, especialmente para os mais vulneráveis. Prescinde-se, além disso, de receitas importantes para fazer face aos danos entre tanto produzidos e, consequentemente, aos custos acrescidos no domínio ambiental, dos cuidados de saúde, entre outros.

Outra via concebível seria, subir ligeiramente os tributos corretivos, de modo a reforçar o seu impacto a nível da modelação de comportamentos, mas não ao ponto de os transformar em impostos de estrangulamento. Seria um sinal importante, dado que se a tribulação corretiva for demasiado fácil de acomodar por parte de quem a ela está sujeito, para além da descredibilização, reforça a ideia de que o combate à externalidade negativa é só um pretexto para assegurar um nível estável e contínuo de receitas. As receitas produzidas poderiam ser utilizadas, prioritariamente – superando a crítica feita no parágrafo anterior – para minorar os danos causados pelas externalidades, fazendo face às despesas acrescidas, por exemplo, no serviço nacional de saúde. As receitas poderiam ainda ser usadas para campanhas de sensibilização e dar subsídios à reconversão<sup>23</sup> de atividades que produzem as externalidades negativas. Esta abordagem é normalmente identificada nos textos internacionais com aquilo a que se chama *earmarking*, isto é, a consignação das receitas a fins consentâneos com o combate aos efeitos nefastos das várias externalidades negativas e igualmente à sua prevenção. Esta abordagem opõe-se àquela que nos parece menos correta que utiliza as receitas da tributação corretiva para fazer face às várias despesas, diluindo-as no orçamento, sem qualquer consignação. Por um lado, ao servir-se da extrafiscalidade para, de certo modo, colmatar problemas financeiros, não representa um estímulo a uma boa gestão dos recursos financeiros públicos; por outro, passa um sinal errado aos contribuintes, dado que a tributação ambiental, ou qualquer outra expressão da tributação corretiva, é vista apenas como uma forma de aumentar receitas e, por conseguinte, a tributação em geral, o que tem, seguramente, custos políticos para quem implementa esse tipo de medidas<sup>24</sup>; para além dos óbvios custos sociais.

Por fim, uma resposta que poderia ser interessante na nossa perspetiva, seria, sem prejuízo de haver alguma consignação para fazer face às despesas adicionais para

---

23 Ver Diego Zannoni, «Fiscal Aid to Promote Clean Transport», *EC Tax Review*, 2018-5, pp. 250-259; Han Kogels, «The Energy Transition and Fiscal Policy», 2019-1, pp. 2-5.

24 Relembre-se o protesto dos coletes amarelos em França.

responder aos danos decorrentes das externalidades negativas, transferir diretamente para os cidadãos parte das receitas da tributação corretiva, nos termos que descrevemos anteriormente. Por um lado, constituiria uma forma de atenuar o especial impacto que esta forma de tributação causa nos mais vulneráveis. Depois, seria um modo de estimular bons comportamentos, na medida em que os beneficiários dessa receita tentariam não a perder através de um consumo ou comportamentos menos ambientalmente ou socialmente ajustados (objeto da tributação corretiva) e, por fim, atenuar o paternalismo do Estado no que diz respeito à gestão e aplicação das receitas públicas, muitas vezes de forma ineficiente, permitindo aos cidadãos participar nessa gestão no uso pleno da sua autonomia. Implementar alguns tributos corretivos, com este recorte, no plano da União Europeia, teria seguramente muitas vantagens. Evitaria que houvesse uma distorção da concorrência a nível do mercado interno, dado que ao ser feita no plano europeu anularia as disparidades que pudessem existir a nível da tributação corretiva. Depois aproximaria os cidadãos da União Europeia, uma vez que quando estão em causa matérias tributárias os cidadãos têm outro envolvimento. Além disso, dada a proximidade destes tributos com a figura do imposto, e de modo a respeitar a centénaria máxima de que não há tributação sem participação, impor-se-ia o incremento da democraticidade dos procedimentos de decisão em matéria fiscal, reforçando, possivelmente, o envolvimento do parlamento europeu. Por fim, o facto de União Europeia pagar diretamente aos cidadãos uma prestação, por muito modesta que fosse, no âmbito da sugerida devolução de receitas, predisporia os cidadãos para terem outra abordagem e receptividade face à União Europeia, propiciando a coesão que aí se procura.

## Conclusão

A título de síntese diríamos que o recurso à tributação corretiva, não obstante a longa história, tem ganho nos últimos anos um novo fôlego. Sobretudo devido à crescente emergência climática, impacto da tecnologia, riscos financeiros, geopolíticos e de saúde pública. O recurso a essa poderosa forma de tributação impõe, apesar de tudo, moderação e a procura de um difícil equilíbrio entre os propósitos fiscais e extrafiscais. Para atingir esse esse objetivo julgamos que deve ser privilegiada a consignação de parte das receitas obtidas à reparação e prevenção dos danos, em detrimento da sua utilização de forma diluída no orçamento para fins que não os extrafiscais, sob pena de se gerarem tensões políticas e sociais contraproducentes. Algo que se verificará certamente sempre que se tenta resolver, através dessa forma de tributação, problemas de índole financeira carentes de resolução premente.

Por fim, parece-nos que o contexto da EU poderá ser ideal para ensaiar uma tributação de âmbito transnacional. Nesse enquadramento deveria ser privilegiada a transferência, com as vantagens que tivemos oportunidade de salientar, de parte das receitas obtidas pela utilização indevida de recursos que são de todos, por parte de um grupo restrito de indivíduos ou empresas, e que nunca gerou a devida compensação.