



Universidades Lusíada

Azevedo, Maria Eduarda de Almeida, 1956-

A fiscalidade ambiental

<http://hdl.handle.net/11067/1003>

<https://doi.org/10.34628/2ev6-sc42>

Metadados

Data de Publicação

2010

Resumo

Hoje, as questões ambientais ocupam um lugar central na agenda de Estados e Organizações Internacionais. Um cenário em que a Comissão Europeia tem desempenhado um papel fundamental com os seus Programas de Acção. Pelo seu lado, o direito do ambiente, como "jovem ramo" do Direito, utiliza os impostos como instrumento da política do ambiente. Os impostos transmitem sinais adequados ao mercado no sentido de eliminar ou reduzir distorções e internalizar externalidades, ao mesmo tempo que promovem efi...

Palavras Chave

Imposto ambiental, Responsabilidade por danos ambientais

Tipo

article

Revisão de Pares

Não

Coleções

[ULL-FCHS] LPIS, n. 04 (2010)

Esta página foi gerada automaticamente em 2024-11-14T19:23:47Z com informação proveniente do Repositório

A FISCALIDADE AMBIENTAL

Maria Eduarda Azevedo

Doutora em Direito pela Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa
Investigadora Jurista do Centro de Estudos Fiscais
meazevedo@dgci.min-financas.pt

Resumo: Hoje, as questões ambientais ocupam um lugar central na agenda de Estados e Organizações Internacionais. Um cenário em que a Comissão Europeia tem desempenhado um papel fundamental com os seus Programas de Acção.

Pelo seu lado, o direito do ambiente, como “jovem ramo” do Direito, utiliza os impostos como instrumento da política do ambiente. Os impostos transmitem sinais adequados ao mercado no sentido de eliminar ou reduzir distorções e internalizar externalidades, ao mesmo tempo que promovem eficiência ao nível de regras rígidas, de aplicação difícil e dispendiosa.

Palavras-chave: Programas Comunitários de Acção; Princípio do Poluidor-Pagador (PPP); Impostos Ecológicos; Reforma Fiscal “Verde”; “Duplo dividendo”.

Abstract: Nowadays, environmental issues are at the heart of the agenda of Countries and International Organizations. In this context, the European Commission has played a key role with its Action Programmes.

On the other hand, the environmental law, as a “young branch” of the law system, uses taxes as an instrument of environmental policy. In fact, tax instruments provide proper signals for the market in order to eliminate or reduce distortions and internalize externalities, while promoting efficiency in terms of rigid environmental regulations that are costly and difficult to implement.

Key-words: Common Action Programmes; Polluter-pays principle (PPP); Environmental Taxes; Green Tax Reform; “Double dividend”.

1. Introdução

Hoje em dia, é manifesto que as questões de natureza ambiental estão cada vez mais presentes no quotidiano dos decisores políticos e agentes económicos, bem como dos cidadãos em geral.

Afinal, num período de cerca de duas décadas, evoluiu-se de uma perspectiva em que a problemática ambiental era encarada de forma isolada e meramente justaposta à actividade económica, para um paradigma em que a dimensão ambiental representa uma componente intrínseca do desenvolvimento, enquanto garantia

da sua sustentabilidade. Uma visão traduzida na formulação “desenvolvimento sustentável” que, do ponto de vista nacional, apela a que as estratégias consubstanciem elementos que favoreçam as condições de durabilidade a prazo, não transferindo custos insuportáveis para as gerações futuras^{1 2}.

Convoca-se uma preocupação cultural fruto de uma consciência ecológica crescente³, que tende, no entanto, a ser mais facilmente verbalizada ao nível dos princípios do que incorporada na formulação das políticas de desenvolvimento, em virtude, mormente, dos ritmos distintos a que respondem os vários sectores da economia e evoluem os comportamentos sociais. Acresce que, actualmente, existe também um maior conhecimento dos impactos que as actividades económicas são susceptíveis de gerar, em termos negativos, sobre o meio-ambiente⁴.

Daí que sejam plenamente justificados os esforços orientados para a modificação da atitude dos agentes económicos, a fim de preservar a qualidade do ambiente e prevenir a sua deterioração.

¹ Cf., Colóquio “Ambiente, Economia e Sociedade, Conselho Económico e Social, Lisboa, Série “Estudos e Documentos”, 1999, pp. 13-14.

² Como refere Cláudia Alexandra Dias Soares, O Imposto Ecológico - Contributo para o Estudo dos Instrumentos Económicos de Defesa do Ambiente, *Bol. Faculdade de Direito*, Universidade de Coimbra, Coimbra, Coimbra Editora, 2001, pp. 39 e ss., a transição da modernidade para a pós-modernidade deslocou, assim, o objectivo de maximização do crescimento económico para a maximização da qualidade de vida.

³ Como defende António de Sousa Franco, Ambiente e Desenvolvimento - Enquadramento e Fundamentos do Direito do Ambiente, in: *Direito do Ambiente, Comunicações apresentadas no Curso realizado no INA, 17 a 28 de Maio de 1993*, Oeiras, INA, 1994, pp. 46 e ss., a preocupação cultural com os problemas do ambiente, a sua tomada de consciência e o activismo social em matéria do ambiente nasceram da verificação de níveis muito elevados de poluição nos países onde a industrialização acelerada - em alguns casos selvagem - produziu violentas agressões ao equilíbrio da natureza e o desgaste dos recursos naturais. No mesmo sentido, entre outros, T. D. J. Chappell, *The Philosophy of the Environment*, Edinburg, Edinburg University Press, 1997; Luc Férry, *A Nova Ordem Ecológica - A Árvore, o Animal, o Homem*, (trad.), Porto, Asa, 1993.

⁴ Cf., Amílcar Ambrósio, Ambiente e Indústria, in: *Direito do Ambiente, Comunicações apresentadas no Curso realizado no INA, 17 a 28 de Maio de 1993*, Oeiras, INA, 1994, pp. 1179 e ss.

Neste contexto, o direito do ambiente, que é um “jovem sector” do Direito^{5 6 7}, assente em primeira linha na prevenção⁸ e precaução^{9 10}, além de suscitar problemas relativamente novos, intersecta todo o amplo e diversificado campo do ordenamento jurídico, mobilizando a quase generalidade dos seus segmentos para a sua tutela¹¹.

Trata-se de um cenário em que ganha pertinência o modo como o direito fiscal e o direito do ambiente entrecruzam os respectivos âmbitos de aplicação, podendo o primeiro constituir-se em instrumento ou meio de protecção do segundo por via dos tributos.

Está em causa uma das muitas formas de dar efectividade ao princípio de salvaguarda do ambiente, que reclama das entidades públicas e privadas não só

⁵ Cf., José Casalta Nabais, Por um Estado Fiscal Suportável. Estudos de Direito Fiscal, Coimbra, Almedina, 2005, pp. 330 e ss. Neste sentido, Diogo Freitas do Amaral, Apresentação, in: *Direito do Ambiente, Comunicações apresentadas no Curso realizado no INA, 17 a 28 de Maio de 1993*, Oeiras, INA, 1994, pp. 13 e ss., ao assinalar que o direito do ambiente pressupõe toda uma nova filosofia que enforma a maneira de encarar o Direito, uma vez que é o primeiro ramo do Direito que nasce, não para regular as relações dos homens entre si, mas para tentar disciplinar as relações do Homem com a Natureza. Também Cláudia Maria Cruz Santos, José Eduardo de Oliveira Figueiredo Lopes e Maria Alexandra de Sousa Aragão, *Introdução ao Direito do Ambiente*, Lisboa, Universidade Aberta, 1998, p. 35, para quem o direito do ambiente deve ser considerado como disciplina autónoma, sendo forçoso que se lhe reconheçam também instrumentos jurídicos próprios; Vasco Pereira da Silva, *Verde Cor de Direito*, Coimbra, Almedina, 2005, p. 54, quando defende a autonomia pedagógica, mas não científica, do Direito do Ambiente, deixando “em aberto” para o futuro, a questão de saber se vão ser predominantes os factores de aglutinação ou os factores de dispersão no estudo científico das realidades ius-ambientais.

⁶ Posição contrária a de António de Sousa Franco, *Ambiente e Desenvolvimento - Enquadramento e Fundamentos do Direito do Ambiente*, *ob. cit.*, pp. 73-76, para quem “o Direito do Ambiente – que reconhecidamente não é um ramo do Direito mas um conjunto variado de normas e instituições jurídicas com um objectivo material comum, mas sem a identidade ou homogeneidade jurídico-formal que constitui uma fracção autónoma da ordem jurídica...”.

⁷ O que e nos figura é estarmos perante um conjunto de matérias geradoras de alguma turbulência ao nível dos quadros jurídicos tradicionais. Neste cenário, a construção de uma dogmática jurídica própria conhece dificuldades várias que, uma vez identificadas, têm tornado possível a construção de soluções novas aplicadas ao ambiente, com novos conceitos normativos e novos procedimentos, bebendo da influência de diferentes ramos do Direito.

⁸ A especial importância da prevenção no plano da protecção do ambiente corresponde ao aforismo popular “mais vale a pena prevenir do que remediar”. O bom senso determina que, em vez de contabilizar os danos e tentar repará-los, se tente sobretudo antecipar e evitar a sua ocorrência. Assim, mais vale prevenir, porque depois do dano ambiental é impossível a reconstituição natural da situação anterior; porque, mesmo sendo possível a reconstituição *in natura*, ela é especialmente onerosa; porque é muito mais dispendioso remediar do que prevenir.

⁹ O princípio da precaução, acrescentado com o Tratado de Maastricht, é susceptível de configurar uma espécie de princípio *in dubio pro ambiente*”: Assim, na dúvida sobre a perigosidade de uma certa actividade para o ambiente, há que decidir-se a favor do ambiente e contra o potencial poluidor. A este propósito, Maria Alexandra de Sousa Aragão, *Direito Comunitário do Ambiente*, Cadernos CEDOUA, Coimbra, Almedina, 2002, pp. 19 e ss.

¹⁰ Cf., António Carlos Santos, Maria Eduarda Gonçalves e Maria Manuel Leitão Marques, *Direito Económico*, Coimbra, Almedina, 1998, p. 254; Cláudia Maria Cruz Santos, José Eduardo de Oliveira Figueiredo Dias e Maria Alexandra de Sousa Aragão, *Introdução ao Direito do Ambiente*, *ob. cit.*, pp. 44 e ss.

¹¹ Aqui radica uma das características nucleares do direito do ambiente, que pode traduzir-se pela ideia de disciplinabilidade.

a manutenção de um mínimo de existência ambiental, mas sobretudo um leque alargado e heterogéneo de desempenhos jurídicos e materiais – seja sob a forma de acção (estimulando ou incentivando), seja de omissão (desincentivando ou proibindo) –, competindo ao Estado, no âmbito de uma das suas tarefas fundamentais¹², incentivar a defesa da natureza e do ambiente, preservar os recursos naturais e assegurar um ordenamento do território correcto.

O mesmo Estado que, no quadro da política do ambiente, não há-de deixar de prevenir e controlar a poluição e os seus efeitos, fomentar um aproveitamento racional dos recursos naturais, bem como acautelar a capacidade de renovação e a estabilidade ecológica no respeito do princípio da solidariedade intergeracional, garantindo ainda que a política fiscal compatibilize o desenvolvimento económico com a protecção do ambiente e a qualidade de vida.

Aliás, no âmbito da relação matricial entre o direito do ambiente e o direito fiscal justifica-se mesmo o conceito de “reforma fiscal verde”, exprimindo deste modo a instrumentalização dos normativos fiscais para o cumprimento de objectivos de preservação dos recursos naturais. Tanto mais que o legislador, na sua dimensão tributária, é investido de uma capacidade selectiva das condutas, ora incentivando os comportamentos “amigos do ambiente”, ora contrariando ou limitando as atitudes agressivas^{13 14}.

Em termos gerais, a utilização das normas tributárias para fins de tutela do direito ambiental aproxima-se também de algumas das questões centrais das finanças públicas, nomeadamente o papel da ética na gestão financeira pública. Por outro lado, semelhante exercício conduz ainda a que se acompanhe a profunda evolução das concepções sobre os impostos e, bem assim, o seu papel nas sociedades modernas¹⁵.

Na realidade, a tutela do ambiente pela via fiscal supõe a aceitação de que a decisão financeira envolve uma componente ética forte, simultaneamente

¹² A relação jurídica do Estado com o ambiente não configura uma relação de poder, antes de dever. Como assinala Gomes Canotilho, *Nova Ordem Mundial e Ingerência Humanitária (Claros-Escuros de um Novo Paradigma Internacional)*, *Bol. Faculdade Direito de Coimbra*, vol. 71, 1995, p. 4., a relação constitucionalmente prevista, transforma a defesa do equilíbrio ecológico em uma função pública a par das restantes. Neste sentido Vasco Pereira da Silva, *Verde Cor de Direito, ob. cit.*, pp. 84 e ss.

¹³ Cf., Joaquim Freitas da Rocha, *A aplicação das normas tributárias no domínio do Direito do ambiente (enfoque constitucional)*, *Cadernos de Justiça Administrativa*, n.º 70, Julho/Agosto, 2008, p. 4.

¹⁴ O legislador não há-de limitar-se ao campo do direito substantivo, minimizando o vector adjectivo, para não enformar uma disciplina jurídica deficitária, inadequada e ineficiente, caindo numa situação de défice de concretização. De facto, adiantaria pouco – para não dizer mesmo nada –, na perspectiva da prossecução dos objectivos de índole ambiental, um sistema fiscal com uma motivação ecológica inquestionável que não se faça acompanhar, porém, de um regime adjectivo ajustado, capaz de promover a sua efectivação e garantir a sua eficácia. Neste sentido, Joaquim Freitas da Rocha, *Omissão legislativa e procedimento tributário*, in: *Scientia Iuridica*, tomo LIII, n.º 298, 2004.

¹⁵ Cf., Eduardo Paz Ferreira, *Ensinar Finanças Públicas numa Faculdade de Direito*, Coimbra, Almedina, 2005, pp. 267 e ss.

nos campos da justiça intrageracional e intergeracional¹⁶. De facto, parte-se do princípio de que a decisão financeira há-de orientar-se na linha de garantir às gerações presentes condições não só para aproveitarem o meio-ambiente, mas também para o transmitirem às gerações vindouras em termos que lhes permitam o gozo dos bens colectivos num grau pelo menos equiparável ao proporcionado no momento presente.

Configura-se, afinal, um problema que não se colocava, ou colocava apenas de forma marginal, quando o ambiente podia ser aproveitado por todos, praticamente sem limites. Todavia, o desenvolvimento económico não tem deixado de evidenciar que certas formas de utilização, reputadas de anormais, são passíveis de produzir um especial desgaste, comprometendo manifestamente a continuidade de uma fruição colectiva.

Por seu turno, quanto à segunda questão, encontra-se associada aos instrumentos privilegiados da fiscalidade ambiental, que lida com a possibilidade de utilizar os impostos para fins de protecção do ambiente, sendo esta finalidade tão intensa que, por vezes, leva mesmo a que o propósito de captação de receita ceda perante objectivos de orientação política, susceptíveis de conduzir à obstaculização de empresas porquanto geradoras de danos ambientais, tornando impeditiva a geração de novos rendimentos tributáveis¹⁷.

2. A Política Comunitária do Ambiente

2.1. Introdução

Na generalidade dos países membros da União Europeia (UE), tanto a pré-compreensão dos problemas ambientais, como a construção de um enquadramento jurídico do sector patenteiam uma forte e inegável influência internacional e comunitária¹⁸. E, no que concerne a esta última dimensão, é manifesto o papel assumido pela União ao fomentar e, sobretudo, determinar o corpo de medidas acolhidas pelo direito do ambiente de cada Estado membro¹⁹.

¹⁶ Cf. John Alder e Davis Wilkinson, *Environmental Law and Ethics*, Basingstoke, MacMillan, 1999, pp. 37 e ss. Sobre as implicações financeiras da problemática da justiça intergeracional, cf. Eduardo Paz Ferreira, *Da Dívida Pública e das Garantias dos Credores do Estado*, Coimbra, Almedina, 1995, pp. 69 e ss.

¹⁷ Cf., Eduardo Paz Ferreira, *Ensinar Finanças Públicas numa Faculdade de Direito*, ob. cit., p. 271.

¹⁸ Neste sentido, cf., Mário de Melo Rocha, *Direito Internacional e Direito Europeu e Direito do Ambiente*, in: *Estudos de Direito do Ambiente*, Coleção Actas, Porto, Publicações Universidade Católica, 2003, pp. 49 e ss.

¹⁹ É ampla e diversificada a influência do direito comunitário, expressa em directivas, regulamentos, resoluções e recomendações: v. g., Actos de Política Geral, como, imputação dos custos e intervenção dos poderes públicos, métodos de avaliação dos custos da luta contra a poluição industrial, reciclagem de papéis, princípio do poluidor pagador e métodos de avaliação dos custos da luta contra a poluição industrial, o efeito de estufa, política de resíduos, relação entre concorrência industrial e protecção do ambiente, redução das emissões de CO₂, taxas relativas ao rótulo ecológico, prevenção e controlo integrado da poluição; Protecção e Gestão das Águas;

Um cenário em que o direito comunitário do ambiente goza, em larga medida, de efeito directo, aplicando-se em vez ou mesmo contra o direito nacional. Por outro lado, é-lhe reconhecido igualmente um nítido efeito impulsionador, atendendo a que o nível elevado de protecção por que se pauta a actuação da UE estimula a ordem jurídica dos países membros, conduzindo a uma evolução legislativa mais célere.

Aliás, não é demais assumir, em especial no que tange aos parceiros do Sul, que a grande maioria das disposições nacionais de salvaguarda do ambiente tem sido consequência da adopção de medidas protectoras por parte da União²⁰.

2.2. Um Esforço Iniciático

No plano comunitário, o Tratado de Roma, na sua versão original, não consagrou qualquer referência directa ao ambiente ou à protecção ambiental, questões alheadas do leque das matérias objecto de acções comuns²¹. De facto, antes do final da década de sessenta tratava-se de áreas que não se contavam entre as prioridades dos Governos, nem dos povos, essencialmente voltados para a promoção do crescimento económico²² ²³.

Mas a partir do início dos anos setenta, quando os países industrializados começaram a ver-se confrontados com problemas cada vez maiores de poluição

Controlo da Poluição Atmosférica; Prevenção da Poluição Acústica; Protecção da Natureza; Substâncias Químicas e Biotecnologia; Segurança Nuclear e Resíduos Radioactivos; Gestão de Resíduos e Tecnologias Limpas. No tocante às áreas abrangidas, Patrick Thieffry, *Droit Européen de l'Environnement*, Paris, Dalloz, 1998, pp.323-341.

²⁰ Cf., Maria Alexandra de Sousa Aragão, *Direito Comunitário do Ambiente*, ob. cit., p. 11.

²¹ Na sua fase inicial, puramente pretoriana, o direito europeu reagia sobretudo em relação a fenómenos ou incidentes, quando não se dedicava simplesmente às regras nacionais tomadas para a protecção do ambiente, a fim de harmonizá-las, assegurando a sua compatibilização com as quatro liberdades de circulação. Neste sentido, Patrick Thieffry, *Droit Européen de l'Environnement*, ob. cit., pp. 317-318.

²² A este propósito Peter Nijkamp, *Theory and Application of Environmental Economics SRSUE*, North Holland Publishing, Comp., 1997, pp. 16 e ss., fala em "growthmania" como paradigma da economia do pós-guerra e propõe formas de medição do bem-estar alternativas ao PNB.

²³ Segundo Maria Eduarda Azevedo, As Eco-Taxas e a Nova Fiscalidade, in: *Estudos, XXX Aniversário (1953-1993) do Centro de Estudos Fiscais*, DGCI - MF, 1993, p.191, até ao início da década de setenta, nenhum país europeu havia experimentado a necessidade de uma política do ambiente. Todavia, na sequência do Movimento de Maio de 1968, da Conferência da ONU, em 24 de Março de 1972, e do Relatório do Clube de Roma sobre os Limites do Crescimento Económico, de 1972, tanto as instituições políticas, como as opiniões públicas foram decididamente alertadas para os problemas ecológicos, que punham em causa a hierarquia de valores até então defendida. Nos anos sessenta, a degradação do meio-ambiente atingira proporções alarmantes, fruto não só da urbanização acelerada e desenfreada, da rápida expansão económica e da utilização indisciplinada das novas tecnologias, mas também da tendência para descuidar a vertente qualitativa do progresso e do desenvolvimento. Com a nova tomada de consciência, os países lançaram-se na definição apressada de medidas estritamente indispensáveis para combater os tipos de poluição mais denunciados pelos movimentos ecologistas, deixando subsistir, no entanto, um importante vazio legislativo e regulamentar. Então, veio a ser a abordagem comunitária do ambiente que, uma vez institucionalizada, passou a repercutir-se no plano nacional dos Estados membros e dos seus instrumentos de política.

e as suas implicações sobre o comércio internacional e, ao mesmo tempo, se assistiu ao desenho das primeiras iniciativas internacionais para alertar as opiniões públicas sobre os problemas ecológicos decorrentes do desenvolvimento económico, o tema do ambiente saltou para o centro do debate político, obrigando os Estados a tomar medidas curativas²⁴.

Deste modo, apesar de já no final da década de sessenta se haver feito sentir a necessidade de medidas globais e conjugadas para proteger o ambiente, foi após a Conferência de Estocolmo²⁵ que a Comissão Europeia decidiu seguir uma estratégia ambiental, aprovando uma primeira Declaração pública em que expressava preocupações sobre a protecção do ambiente. Uma declaração apresentada na Conferência-Cimeira de Paris, em 1972, onde foi enfatizada a importância de uma política comum, virada para o fomento de uma expansão económica equilibrada e a atenuação das disparidades existentes em matéria de condições de vida da população comunitária.

Então, na Comunicação, enunciaram-se as motivações e elencaram-se os objectivos da futura política comum, fez-se a avaliação dos instrumentos jurídicos e dos meios financeiros disponíveis e propôs-se um primeiro pacote de acções para sustentar a degradação avançada do ambiente.

No final, em execução da deliberação da Cimeira de Paris, foi elaborado um "Programa de Acção"²⁶, aprovado pelo Conselho de Ministros em Novembro de 1973, que constituiu o primeiro de uma série de outros seis, reconhecendo que, se a promoção do desenvolvimento harmonioso das actividades económicas e a sua expansão contínua e equilibrada constituíam tarefas da Comunidade, não era possível concebê-las sem acções complementares de combate à poluição, melhoria da qualidade de vida e promoção do meio-ambiente.

A política comum do ambiente surgia orientada, por conseguinte, para a instrumentalização da expansão económica em proveito do indivíduo e para a prevenção dos desequilíbrios ecológicos.

Deste modo, o Primeiro Programa Comunitário, juntamente com a declaração anexa, acabou por constituir o quadro estratégico e normativo em que se inscreveram importantes medidas não só de combate à poluição, mas também de gestão racional do espaço e dos recursos naturais.

Nesta acepção, o programa identificou três categorias fundamentais de acções comuns – acções para prevenir e reduzir a poluição; acções para melhoria do meio-ambiente e das condições de vida; e, acções internacionais concertadas com a OCDE, o Conselho da Europa, a OMS, a UNESCO e a NATO –, a que acrescia a sistematização dos princípios informativos da actuação comunitária –

²⁴ Cf. Alexandre Kiss, *Environnement, Répertoire Dalloz, Droit Communautaire*, n° 3, 1989 ; Raphaël Romi, *L'Europe et la protection de l'environnement*, Paris LITEC, 1990.

²⁵ Sob os auspícios das Nações Unidas, a Conferência de Estocolmo marcou o arranque jurídico-normativo das questões ambientais no plano internacional. De então em diante ficou sempre patente a evolução semelhante que, em matéria de Direito do Ambiente, têm tido o Direito Internacional e o Direito Comunitário.

²⁶ Cf. Primeiro Programa de Acção (1972-197), JOCE n° C 112, de 20 de Dezembro de 1973.

prevenção de danos ecológicos; promoção do nível de conhecimentos científicos e tecnológicos; regra do poluidor-pagador; e complementaridade meio-ambiente/desenvolvimento económico e social²⁷.

Posteriormente, na perspectiva da realização do mercado único e em resposta às exigências colocadas por este novo patamar do processo de integração económica europeia, experimentou-se a necessidade de rever a estratégia do ambiente. Donde a atribuição de competências à Comunidade na área ambiental, em reconhecimento não apenas do carácter transnacional dos fenómenos de degradação do ambiente, mas também da natureza preferencialmente supranacional das medidas de protecção a aplicar.

Um cenário a que o Acto Único Europeu (AUE) procurou conferir uma tónica de consolidação à intervenção comum, privilegiando três vectores fundamentais: a atribuição expressa de competências às instituições comunitárias; a reformulação dos princípios informativos; e a definição dos critérios a acolher pela Comissão na adopção de medidas concretas²⁸. Assim, foi com o AUE, em 1987, que a política do ambiente, dotada de uma base jurídica própria, passou a figurar, de forma sistematizada, entre o leque das políticas comuns²⁹.

No que concerne à atribuição explícita de competências, foram cometidas à Comunidade as tarefas de assegurar a preservação, protecção e melhoria da qualidade do ambiente; tomar em consideração a saúde humana; e, ainda, promover o uso racional dos recursos naturais, mediante uma gestão prudente³⁰.

Neste particular, manifestou-se uma identificação clara com as teses propugnadas pelo Parlamento Europeu – a instituição europeia mais pró-ambiental –, havendo-se afastado em consequência e de modo inequívoco as propostas de pendor mais nacional. Por seu turno, a Comunidade, ao reconhecer-se competente em matéria de saúde humana, abriu as portas à criação de uma política europeia no sector. Por fim, ao abranger igualmente a gestão dos recursos naturais, a política europeia do ambiente assumiu uma posição mitigada face ao princípio da não ingerência comunitária em sede de recursos energéticos.

Corolário desta atribuição de poderes foi a partilha de competências CEE/Estados membros à luz do princípio da subsidiariedade, justificando-se qualquer iniciativa comum sempre que os objectivos identificados sejam melhor

²⁷ Cf. Nicolas Moussis, *As Políticas da Comunidade Económica Europeia*, Coimbra, Almedina, 1982, pp. 279 e ss.

²⁸ Cf. *Quarto Programa de Acção, (1987-1992)*, JOCE n.º C 289, de 29 de Outubro de 1987.

²⁹ Cf. Júlio de Pina Martins, *A Aplicabilidade das Normas Comunitárias no Direito Interno*, in: *Direito do Ambiente, Comunicações apresentadas no Curso realizado no INA*, 17 a 28 de Maio de 1993, Oeiras, INA, 1994, p. 196; Guy Corcelle, *La Dimension "Environnement" du Marché Unique*, *Revue du Marche Commun*, n.º 333, 1990; Carlos de Miguel Perales, *Derecho Español del Medio Ambiente*, Madrid, CIVITAS, 2000, pp. 67 e ss.

³⁰ Cf. Carlos Pimenta, *Enquadramento Geral. A Problemática do Ambiente*, in: *Direito do Ambiente, Comunicações apresentadas no Curso realizado no INA*, *ob. cit.*, pp. 28 e ss.

prosseguidos a nível comunitário do que no plano nacional, regional ou local³¹.

Quanto ao segundo vector, o AUE retomou os principais princípios acolhidos nos vários programas de acção³², enfatizando o contributo da avaliação prévia de impacto ambiental e o princípio corrector, alicerçado numa acção voluntarista de luta contra a poluição e gerador de programas de investigação.

Entre esses princípios, que mereceram consagração institucional, contou-se o do poluidor-pagador (PPP) que, recebido como princípio base da acção comunitária em matéria de ambiente no primeiro Programa de Acção, então tornou-se numa regra fundamental da política comum do sector, em relação com os princípios da “acção preventiva”, da “correção na fonte dos danos causados no ambiente” e, mais tarde, após o Tratado da UE, da “precaução”³³.

Finalmente, e no que toca ao terceiro vector, os critérios subjacentes às medidas a adoptar ficaram consubstanciados nos princípios do realismo técnico-científico, da regionalização, da avaliação custos-benefícios e da modulação económico-regional.

Na realidade, à Comissão cumpria ponderar ora os dados científicos e técnicos disponíveis, de modo a adequar os resultados pretendidos às soluções tecnológicas existentes, ora as condições ambientais das várias regiões, inspiradoras de acções específicas e de uma produção legislativa ajustada às suas particularidades, ora, ainda, as vantagens e os inconvenientes eventualmente emergentes de acções ou omissões comunitárias em matéria de meio-ambiente, ora, por fim, a conveniência em articular o desenvolvimento económico dos Estados membros com as preocupações e aspirações ambientais dominantes.

Incumbida de dinamizar a realização do AUE, a Comissão assumiu o compromisso de garantir níveis elevados de salvaguarda do ecossistema.

2.3. A Nova Estratégia da Política Comum do Ambiente

No início da década de noventa, o Tratado de Maastricht, no âmbito da verdadeira reforma imprimida à construção da Europa, começou por elevar

³¹ Cf., Patrick Thieffry, *Politique de l'environnement et subsidiarité: l'exemple des comportements environnementaux de l'entreprise*, *Revue du Marché Unique Européen*, n° 3, 1994; Claude Blumann, *Compétence communautaire et compétence nationale*, in: *La Communauté européenne et l'environnement, Travaux du Colloque de Angers*, CEDECE, Paris, 1997, pp. 89 e ss.

³² Cf., Michel Prieur, *Droit de l'Environnement*, Paris, Dalloz, 1996, pp. 49 e ss.; Engref, *La Politique Européenne de l'environnement*, Paris, Romillat, 1990, pp. 76 e ss.

³³ Depois de haver surgido qual slogan político após a efervescência estudantil de Maio de 68, pode dizer-se que o nascimento internacional do PPP como princípio de política do ambiente teve oficialmente lugar em Maio de 1972, em na Recomendação C(72) 128, de 26 de Maio de 1972 da OECD, *Guiding Principles Concerning International Economic Aspects of Environment Policies*. Ao tempo, a CEE desenvolvia uma política activa de integração económica e dava os primeiros passos no sentido da uniformização dos níveis de protecção do ambiente, pelo que a equidade económica demonstrada pelo PPP o adequava plenamente à realização desses objectivos. A propósito do princípio do poluidor-pagador, Maria Alexandra de Sousa Aragão, *O Princípio do Poluidor. Pedra Angular da Política Comunitária do Ambiente*, ob. cit..

a matéria do ambiente ao patamar de política comum³⁴, determinando que o desenvolvimento harmonioso das actividades económicas, cuja promoção constitui um dos objectivos centrais da acção comunitária, há-de ser equilibrado e acompanhado de um crescimento durável, não inflacionista e respeitador do ambiente³⁵.

Ao mesmo tempo, a Comissão, no relatório sobre o estado do ambiente, publicado com o Quinto Programa Comunitário de Acção adoptado algumas semanas após a assinatura do Tratado³⁶, manifestou uma profunda inquietação tanto a propósito do impacto económico da instauração do mercado único, como da degradação, lenta, mas continuada, do ambiente.

Nessa altura, o estreitamento cada vez maior dos laços com os países da Europa Central e Oriental, com elevados índices de poluição, e, em especial, a perspectiva de uma futura adesão foram as razões principais que justificaram que o controlo da situação haja configurado, na óptica do Executivo comunitário, o principal desafio a superar nos anos noventa. Aliás, para esse efeito propôs uma alteração dos hábitos de consumo e dos comportamentos, centrada na partilha de responsabilidades e na promoção de sinergias entre Governos, representantes dos principais sectores económicos e cidadãos.

Então, foi neste quadro de mudança que a Comissão manifestou a necessidade de dispor de uma gama mais vasta de instrumentos, até porque parecia claro que nem a abordagem desenvolvida, nem as medidas adoptadas até aí evidenciavam uma capacidade suficiente para dar resposta às consequências ambientais emergentes quer do aumento da concorrência internacional, quer do crescimento dos níveis de actividade e desenvolvimento geradores de maiores pressões sobre os recursos naturais, o ambiente e a qualidade de vida.

Tratou-se de uma posição que teve eco junto das instituições comunitárias, que viriam a solicitar reiteradamente à Comissão e aos Estados que fosse explorado o potencial dos novos instrumentos da política ambiental, nomeadamente os de natureza fiscal³⁷. Uma solicitação que motivou a Comunicação³⁸ que em que se

³⁴ Cf. Didier Le Morvan, *Environnement et politique communautaire*, in: *La Communauté européenne et l'environnement, Travaux du Colloque de Angers*, CEDECE, Paris, 1997.

³⁵ Bem como de um elevado grau de convergência das "performances" económicas, um nível elevado de emprego e de protecção social, o aumento do nível e da qualidade de vida, coesão económica e social e a solidariedade entre os Estados membros (art.º 2º do Tratado da UE). David Freestone, *The 1992 Maastricht Treaty – Implications for European Environmental Law*, *European Environmental Review*, vol. 1, nº 1, 1992.

³⁶ Cf. Quinto Programa de Acção, JOCE nº C 138, de 17 de Maio de 1993.

³⁷ Em Dezembro de 1995, o CE de Madrid concluiu: "Para tirar partido das possibilidades de criação de emprego geradas pela protecção do ambiente, estas políticas (ambientais) devem - mais do que que actualmente - basear-se em instrumentos próprios do mercado, incluindo os de natureza fiscal". E o CE de Florença, de Julho de 1996, solicitou ao Conselho que lhe apresentasse um relatório sobre a evolução dos sistemas fiscais no interior da União, tendo em conta a necessidade de criar um enquadramento fiscal que estimule a iniciativa empresarial e a criação de emprego e de promover uma mais eficiente política ambiental.

³⁸ Cf. Comunicação da Comissão, *Taxas e Impostos Ambientais no Mercado Interno*, JOCE nº C 224, de 23 de Julho de 1997.

abordou a possibilidade de os Estados poderem passar a dispor de um leque variado de instrumentos de carácter económico e técnico, que incluíam as taxas e os impostos ambientais, susceptíveis de funcionar como um meio adequado de implementação do princípio do poluidor-pagador.

Mas o Tratado, na óptica da produção legislativa respeitante ao ambiente³⁹, veio permitir ainda, de forma genérica, a aprovação por maioria qualificada. Tratou-se de um passo que, embora tímido, era digno de registo, ao marcar, de forma clara e inequívoca, a abertura há tanto ansiada de utilização deste procedimento mais célere e democrático de tomada de decisão⁴⁰.

Ao mesmo tempo, na perspectiva do quadro institucional do direito europeu do ambiente, aceitou-se também a ausência de uma clivagem, aparentemente inevitável e inultrapassável, entre a actividade económica e a protecção do ambiente. Nesta linha, para ocorrer às respectivas exigências, que deviam ser objecto de identificação, as soluções reputadas adequadas iriam passar a merecer incorporação no âmbito das políticas sectoriais⁴¹, que passariam a patentear uma nítida preocupação ambiental, sem embargo da política do ambiente gozar de uma posição privilegiada e de referência.

Configurou-se portanto uma situação em que, não obstante a omnipresença das considerações de pendor ecológico, que animam naturalmente a política do ambiente, distinguindo-a das políticas sectoriais, tal circunstância não havia de inibir, nem prejudicar, antes pelo contrário, que a protecção do ambiente constituísse uma meta igualmente presente no quadro conceptual e ao nível das medidas de execução das demais políticas comunitárias, convidando à incorporação de uma valência ambiental em cada uma delas.

Deste modo, assumiram-se quer a inter-relação actividades humanas/mundo biofísico, quer a necessidade de promover o equilíbrio entre actividade humana/desenvolvimento/protecção do ambiente, quer, ainda, a intenção de implementar uma política e uma estratégia de desenvolvimento económico e social contínuo, não lesivas do ambiente, nem dos recursos naturais.

Associada a esta nova visão esteve igualmente a consciência de que as questões ambientais não hão-de ser encaradas numa lógica de espaços geográficos delimitados, até porque os problemas de natureza ambiental são globais, ameaçando seriamente o equilíbrio ecológico do planeta.

Por isso, não admira que o Programa da Comunidade Europeia de Política e Acção em matéria de Ambiente e Desenvolvimento Sustentável haja consagrado uma perspectiva diferente de acção, alicerçada em quatro vectores fundamentais: os agentes e as actividades que esgotam os recursos naturais e causam danos ao ambiente; a garantia de condições óptimas para o crescimento

³⁹ Cf. António Sachtetini, Les bases juridiques de la politique communautaire de l'environnement, in: *La Communauté européenne et l'environnement, Travaux du Colloque de Angers*, CEDECE, Paris, 1997.

⁴⁰ Cf. Nigel Haigh, Direito Comunitário do Ambiente, in: *Direito do Ambiente, Comunicações apresentadas no Curso realizado no INA, ob. cit.*, pp. 175 e ss.

⁴¹ Cf. Artº 130º R, § 2 do Tratado da UE.

e o bem-estar económico e social das gerações actuais e futuras; a alteração dos padrões comportamentais da sociedade, à luz de um espírito de responsabilidade partilhada e envolvendo os sectores público e privado; e, a conjugação de uma gama variada de instrumentos para resolução dos problemas identificados.

Esboçou-se o desenho de uma abordagem inovadora, que interage com as alterações introduzidas em matéria de tutela ambiental nos finais da década de oitenta, quando os meios repressivos tradicionais, de pendor administrativo, passaram a coexistir lado a lado seja com novos instrumentos, não confrontacionais e de resolução de conflitos, seja com um novo sistema de responsabilidade objectiva⁴².

Acresce que, na firme convicção de que não só a Comunidade há-de desempenhar um papel inigualável neste domínio, mas também que o escalão decisório comunitário é o mais eficiente para a análise e resposta dos problemas, o Programa seleccionou alguns sectores-alvo, atendendo aos impactos ambientais actuais ou potenciais, bem como ao seu papel crucial no esforço de alcançar um desenvolvimento sustentável.

No sector da indústria, o lema foi do tipo “trabalhemos em conjunto”, com a consciência de que o sector comporta um carácter manifestamente ambivalente, visto que, se por um lado contribui de forma significativa para o problema ambiental, por outro, há-de ser igualmente parte integrante da solução. Desenhou-se, portanto, uma perspectiva que, firmada num diálogo aturado e intenso com a indústria, convocou a auto-regulação e o respeito da sustentabilidade do sector face à própria competitividade internacional.

No outro sector-chave, a energia, cujos progressos em matéria de resposta endógena aos problemas ambientais coexistem com o aumento diário do leque e gravidade das questões ainda por resolver, o desafio não há-de deixar de implicar um esforço de compatibilização entre o crescimento económico e o fornecimento eficiente e seguro de energia, no quadro de um ambiente não poluído.

O Programa de Acção mostrou também um cunho inovador no domínio instrumental, reflectindo a consciência de que a alteração das tendências e práticas, bem como o envolvimento de toda a sociedade na partilha de responsabilidades requerem uma combinação de meios mais vasta e consequente. Nestes termos, a par das medidas tradicionais de carácter legislativo, previram-se igualmente instrumentos horizontais de apoio, mecanismos de suporte financeiro e, em particular, instrumentos baseados no mercado, com o vivo propósito de sensibilizar produtores e consumidores para a necessidade de uma utilização responsável dos recursos naturais, bem como de promoção do equilíbrio ecológico.

Na verdade, a componente económica assume uma importância decisiva na elaboração e consecução das políticas ambientais, visto os constrangimentos orçamentais exigirem uma utilização hábil dos recursos humanos, financeiros e técnicos de modo garantir a afectação à redução dos riscos mais graves para a

⁴² Cf., Christian Mouly, *Responsabilité objective ou responsabilité pour faute?*, *Les Petites Affiches*, 1 de Juillet 1992, 1992, n° 79.

saúde humana e a estabilidade ecológica. Nesta linha, de assinalar que o Tratado de Maastricht promoveu ainda, de forma inovadora, a criação do Fundo de Coesão, orientado para o financiamento de projectos nos domínios do ambiente e das redes transeuropeias de transportes na Irlanda, Grécia, Espanha, Portugal⁴³.

Entretanto, o Tratado de Amesterdão realizou a consolidação do quadro jurídico comunitário de protecção do ambiente⁴⁴. Assim, ao acrescentar que o desenvolvimento das actividades económicas que a Comunidade tem por missão assegurar há-de ser, além de harmonioso e equilibrado, também durável⁴⁵, e dotar os objectivos a prosseguir de uma lógica comum, fez o seu caminho até ao pico, ao acto institucional supremo da União Europeia⁴⁶.

Da maneira mais concreta, os objectivos económicos uniram-se na procura de um nível elevado de protecção e de melhoria da qualidade do ambiente⁴⁷, que se tornou numa das facetas nucleares da missão comunitária. Nesta perspectiva, a política do ambiente teve mais uma vez um tratamento privilegiado⁴⁸.

De assinalar, por fim, que o procedimento deliberativo de cooperação institucional foi substituído pelo procedimento de co-decisão, que virou a regra de deliberação em matéria de ambiente. E para a adopção de medidas sobre estas matérias, à consulta prévia do Comité Económico e Social passou a acrescer a audição do Comité das Regiões, num claro reforço do papel das Regiões no quadro europeu.

No presente, feito este percurso, torna-se curial a conclusão de que a década de noventa do século passado ficou marcada à escala comunitária e, bem assim, no plano internacional, não só por princípios de desenvolvimento sustentável e pela integração das preocupações ambientais nas políticas sectoriais, mas também pela mudança de perspectiva, passando o ambiente a ser encarado como um bem escasso e finito, com áreas prioritárias de intervenção.

Alterações visíveis no actual e Sexto Programa de Acção⁴⁹, que configura a

43 Cf. Artº 130º D do Tratado da Comunidade Europeia, tal como modificado pelo Tratado da UE; Ludwig Krämer, *Tendances Actuelles dans le Droit Européen de l'Environnement*, in: *L'Actualité du Droit de l'Environnement*, Bruxelles, Bruylant, 1995, pp. 140 e ss.

44 O Tratado de Amesterdão, que modifica o Tratado da UE, os Tratados que instituem as Comunidades Europeias e certos actos conexos, foi assinado a 2 de Outubro de 1997 e aberto à ratificação dos quinze Estados membros.

45 A exigência de durabilidade só tinha sido posta em relação com o crescimento pelo tratado que instituiu a Comunidade Europeia. Por isso, no sentido de “esverdear” mais o Tratado, foi dado um pequeno, mas significativo, passo com a alusão expressa a desenvolvimento sustentável no preâmbulo, um conceito que já constava do articulado. Cf., Sebastien Setter, Maastricht, Amsterdam and Nice: the Environmental Lobby and Greening the Treaties, in: *European Environmental Review*, vol. 5, 2001.

46 Cf. Patrick Thieffry, *Droit Européen de l'Environnement*, ob. cit., pp. 15 e ss.; Cláudia Maria Cruz Santos, José Eduardo de Oliveira Figueiredo Dias e Maria Alexandra de Sousa Aragão, *Introdução ao Direito do Ambiente*, ob. cit., pp. 90 e ss.

47 Cf. Artº 2º do Tratado que institui a Comunidade Europeia, tal como modificado pelo Tratado de Amesterdão.

48 Cf. Caroline London, *Droit Communautaire de l'Environnement*, *Revue Trimestrielle de Droit Européen*, 1997, pp. 630 e ss.

49 Cf. Sexto Programa de Acção, JOCE nº L 242, de 10 de Setembro de 2002.

opção por uma abordagem estratégica centrada em quatro domínios de primeira grandeza: as alterações climáticas; a natureza e a biodiversidade; o ambiente e a saúde; e a utilização sustentável dos recursos naturais e a gestão dos resíduos.

3. O Ambiente e a Fiscalidade

3.1. Introdução

No conjunto, as medidas de carácter ambiental orientam-se no sentido de prevenir danos, limitar a agressão do ambiente e, bem assim, recuperar o equilíbrio ecológico.

Um contexto em que a política do ambiente procura influenciar os comportamentos dos agentes económicos em ordem a promover escolhas sustentáveis, reprimindo, dissuadindo, estimulando ou compensando as formas de actuação. Trata-se de atitudes que, fruto de preferências, condicionantes ou outros critérios de escolha, são passíveis de ser moldadas por via da introdução tanto de mecanismos de persuasão ou consulta, como da manipulação das condições de troca.

Nestes termos, o Estado, no que concerne aos instrumentos de tutela ambiental, ora remete para os indivíduos a tarefa de salvaguarda do equilíbrio ecológico, motivando-os para a adopção voluntária de actuações não lesivas do ambiente⁵⁰, ora intervém ele mesmo, seja de forma directa, assumindo a gestão do ambiente, seja indirecta, criando normas jurídicas e condicionando a actuação dos agentes de modo a corrigir a afectação não equitativa dos recursos escassos e o enriquecimento sem justa causa do parceiro mais forte à custa do mais fraco^{51 52}.

⁵⁰ Perspectivam-se os instrumentos de sujeição voluntária, como os acordos ambientais ou os códigos de conduta, que os agentes económicos adoptam, por livre iniciativa, no exercício da sua autonomia privada. Os acordos ambientais entre a administração e a indústria constituem uma forma de incentivar a indústria a assumir, voluntariamente, as suas responsabilidades na protecção ambiental e a envolver-se de forma activa nessa tarefa desde a fase inicial da construção de políticas neste domínio, apresentando propostas e desenhando estratégias assentes em um consenso, conseguindo-se, deste modo, reduzir a burocracia e aumentar a flexibilidade na selecção dos meios de actuação. Neste sentido, Cláudia Alexandra Dias Soares, *O Imposto Ecológico – Contributo para o Estudo dos Instrumentos Económicos de Defesa do Ambiente*, ob. cit., pp. 120 e ss., em especial, nota de rodapé nº 430.

⁵¹ Cf., Alexandra Sousa Aragão, *O Princípio do Poluidor Pagador. Pedra Angular da Política Comunitária do Ambiente*, *Studia Iuridica*, Coimbra, Coimbra Editora, 1997, pp. 41-42.

⁵² Sobre os instrumentos de política ambiental, cf., OCDE, *Politique de l'Environnement, Comment Appliquer les Instruments Économiques*, Paris, 1991.

3.2. Os Instrumentos de Protecção do Ambiente ao Dispor do Estado

3.2.1. Introdução

Entre as grandes categorias de instrumentos de prevenção e tratamento do problema ambiental à disposição do Estado inscreve-se uma larga e diversificada panóplia de meios⁵³: meios directos de conformação de comportamentos⁵⁴ meios de direcção de comportamentos através do planeamento⁵⁵; e meios indirectos de conformação de comportamentos⁵⁶.

Enquanto que nas duas primeiras categorias sobressaem instrumentos mobilizados ao direito administrativo, segmento em que se localizam, no rigor da análise, os meios de protecção ambiental, do último grupo ressaltam, nomeadamente, os subsídios e as subvenções⁵⁷, da área do direito financeiro,

⁵³ Cf., Luís Ortega Alvarez (dir.), *Lecciones de Derecho del Medio Ambiente*, Valladolid, Lex Nova, 2002, pp. 121 e ss.; Fernando dos Reis Condesso, *Direito do Ambiente*, Coimbra, Almedina, 2001, pp. 532 e ss.

⁵⁴ Como refere José Casalta Nabais, *Por um Estado Fiscal Suportável. Estudos de Direito Fiscal*, ob. cit., p. 334, os meios directos de conformação de comportamentos, situados na área do direito administrativo, configuram, fundamentalmente, quer actos de controlo ou fiscalização preventiva por parte das autoridades públicas, traduzidos em autorizações, licenças e algumas concessões, quer declarações da presença e afirmação de um interesse público a desencadear a aplicação de um regime jurídico específico.

⁵⁵ Têm aqui lugar os meios de ordenamento do território que, sem terem como objectivo predominante ordenar estritamente a *urbe*, visam sobretudo o ordenamento na totalidade das suas valências, atendendo às respectivas implicações para o equilíbrio ambiental. Sobre os planos de ordenamento do território, Vasco Pereira da Silva, *Verde Cor de Direito*, ob. cit., pp. 178 e ss., como formas de actuação da Administração que, em vez de um processo de decisão baseado no esquema “se/então”, ou esquema “previsão/consequência”, obedecem antes ao esquema “fim/meio”, constituindo actuações finalísticas, que permitem à Administração uma ampla liberdade de escolha dos meios necessários para alcançar esses fins. Trata-se de instrumentos de desenvolvimento regional, de natureza estratégica, que contêm grandes opções com relevância para a organização do território.

⁵⁶ Cf., Luís Ortega Alvarez (dir.), *Lecciones de Derecho del Medio Ambiente*, *ibidem*.

⁵⁷ Perspectiva-se um instrumento usado na prossecução da política ambiental em vários países da OCDE, OECD, *Taxation and the Environment. Complementary Policies*, 1993, ainda que de uma forma mitigada. As modalidades mais frequentes consistem na atribuição de verbas a fundo perdido, no estabelecimento de condições de empréstimo mais favoráveis do que as gerais para o financiamento de projectos ambientalmente desejáveis e, bem assim, na fixação de taxas menos elevadas para a amortização deste tipo de investimento. Trata-se de auxílios que, segundo Cláudia Alexandra Dias Soares, *O Imposto Ecológico – Contributo para o Estudo dos Instrumentos Económicos de Defesa do Ambiente*, ob. cit., pp. 191 e ss., podem ser utilizados para fornecer um estímulo à alteração de comportamentos de carácter mais sustentável ou com o propósito de reduzir o impacto económico negativo provocado pela introdução de medidas de protecção do equilíbrio ecológico. Os primeiros podem ter como objectivo fornecer um estímulo aos sujeitos económicos para que desempenhem um papel activo na conservação do equilíbrio ecológico, ou às empresas para que contribuam para a eliminação da poluição, quer mediante a redução das emissões poluentes, quer através da investigação e o desenvolvimento de tecnologias “limpas”. Os segundos, com o propósito de incentivar os agentes económicos a reduzir as emissões, são concedidos por cada unidade de emissões que seja abatida. Trata-se de um mecanismo que apresenta vários riscos, de que assinalaremos o proteccionismo encapotado que assim pode ser concedido a alguns agentes económicos. Um perigo que levou a OCDE, *Taxation and the Environment. Complementary Policies*,

bem como os impostos e os benefícios fiscais ambientais, do campo do direito tributário.

3.2.2. O Direito Fiscal e a Tutela do Ambiente

Focalizando a atenção no direito fiscal do ambiente, hoje constata-se que a utilização dos tributos na preservação ecológica tem um carácter realmente universal e irreversível, sendo um lugar comum falar do apelo ao emprego deste tipo de meios que, ao revelarem-se de especial interesse para o aumento da eficácia da política do ambiente, justificam que componham o seu acervo de instrumentos⁵⁸.

O aproveitamento do sistema fiscal para a tutela do ambiente é susceptível de assumir múltiplas formas, que podem agrupar-se, no essencial, em quatro vias: a adopção de tributos ambientais⁵⁹; a introdução de elementos ecológicos na estrutura dos tributos existentes⁶⁰; a criação de benefícios fiscais destinados à promoção do desenvolvimento sustentável⁶¹; e, no limite, a reestruturação de todo o sistema fiscal orientada por uma missão ecológica⁶².

Importa ainda sublinhar, em termos introdutórios, que a fiscalidade ambiental projecta-se, de pleno, no domínio extra-financeiro e que, pela manipulação dos instrumentos tributários, afasta-se do objectivo tradicional de

1993, p. 25, a introduzir a regra da “subsidição zero”. Sobre a utilização de incentivos e a sua projecção sobre o desenvolvimento tecnológico (eficiência dinâmica), eficiência na administração e implementação, e eficácia ambiental, Rui Ferreira dos Santos e Paula Antunes, *Os Instrumentos Económicos da Política do Ambiente*, in: *Colóquio “Ambiente, Economia e Sociedade”, Conselho Económico e Social*, Lisboa, Série “Estudos e Documentos”, 1999, pp. 155 e ss.

⁵⁸ Como ensina Eduardo Paz Ferreira, *Ensinar Finanças Públicas numa Faculdade de Direito*, *ob. cit.*, p. 268, com a tributação ecológica pretende-se penalizar os agentes que, no exercício da sua actividade e por causa dela, provocam um desgaste especial ou danos ambientais e/ou impedi-los de continuar com essa acção, valorada socialmente de forma negativa.

⁵⁹ Cabem aqui quer os impostos, quer as taxas, apresentando-se estas mais propícias à internalização dos custos externos, como prescreve, nomeadamente, o princípio do poluidor-pagador, do que os tributos unilaterais, cf., Maria Alexandra Sousa Aragão, *O Princípio do Poluidor-Pagador. Pedra Angular da Política Comunitária do Ambiente*, *ob. cit.*, uma vez que à internalização é inerente uma ideia de causa que apenas a figura das taxas está em condições de exprimir mediante a aptidão para imputar, de forma directa e rigorosa, um gravame à responsabilidade pela produção de custos externos susceptíveis de individualização. Neste sentido, ainda, a título ilustrativo, a taxa de renovação das infra-estruturas urbanísticas, Aníbal Almeida, *Sobre a natureza jurídica das Taxas pela Realização de Infra-estruturas Urbanísticas*, in: *Estudos de Direito Tributário*, Coimbra, Almedina, 1996, pp. 37 e ss. Por igual, Marta Rebelo, *As taxas Orientadoras de Comportamentos: a Ampliação do Artº 19º da Lei das Finanças Locais e o Caso do “Central London Congestion Charging Scheme”*, *Revista Jurídica do Urbanismo e do Ambiente*, nºs 21/22, Jun. /Dez. 2004, pp. 143 e ss, e a adstricção de finalidades extra-financeiras às taxas e a (re)configuração do princípio da equivalência.

⁶⁰ Os agravamentos ecológicos de impostos de que fala Casalta Nabais, *O Dever Fundamental de Pagar Impostos*, Coimbra, Almedina, 1998, p. 652.

⁶¹ Cf., José Casalta Nabais, *Por um Estado Suportável. Estudos de Direito Fiscal*, *ob. cit.*, pp. 338 e ss.

⁶² É a Reforma Fiscal Verde, que tem merecido um claro acolhimento mundial desde que os Estados Unidos e o Reino Unido puseram em prática processos reformistas com um importante tónus ambiental. Cf., A. Gago, *Las reformas fiscales del siglo XXI, Cuadernos de Economía*, nº 135, pp. 39 e ss.

recolha de receitas⁶³, configurando até uma das manifestações mais impressionantes da evolução experimentada pelos tributos na passagem de simples meio de obtenção de receitas públicas para uma forma de realizar a redistribuição de riqueza⁶⁴.

No que concerne ao imposto ecológico⁶⁵, figura passível de várias acepções, mas em relação à qual não existe uma definição unanimemente sufragada⁶⁶, pode dizer-se que, como instrumento de política ambiental, corresponde a todo o gravame aplicado quer a bens que provocam poluição quando são produzidos, consumidos ou eliminados, quer a actividades que geram um impacto ambiental negativo, com o propósito de modificar o preço relativo dos primeiros ou os custos associados às segundas, obtendo receita para financiar programas de protecção ou a recuperação do equilíbrio ecológico.

Deste modo, torna-se evidente que é a finalidade presente na sua criação que justifica a qualificação de ambiental, não o facto gerador⁶⁷ ⁶⁸. Daí que se mostre viável atribuir a classificação de tributo ecológico ao imposto cujo facto gerador não expressa de forma directa um acto de degradação ambiental, da mesma forma que pode negar-se tal designação ao imposto que, malgrado a incidência sobre realidades geradoras de dano ecológico, tem em vista objectivos a-ambientais⁶⁹.

Neste quadro, é pertinente a identificação de duas modalidades de impostos ambientais: os impostos ambientais “em sentido próprio” e os impostos ambientais “em sentido impróprio”.

⁶³ Cf., Eduardo Paz Ferreira, *Ensinar Finanças Públicas numa Faculdade de Direito*, ob. cit., p. 269; José Casalta Nabais, *Por um Estado Fiscal Suportável. Estudos de Direito Fiscal*, ob. cit., pp. 335-336.

⁶⁴ Cf., Charles Bricman, *La Fiscalité de l'Environnement, Ceci n'est pas un Impôt*, in: *L'Actualité du Droit de l'Environnement, Actes du Colloque des 17 et 18 Novembre 1994*, Bruxelles, Bruylant, 1995, pp. 399 e ss.

⁶⁵ Foi Pigou, *The Economic of Welfare*, London, Macmillan & Co., 1929, pp. 194 e ss, quem sugeriu, pela primeira vez, a criação de um imposto por unidade medida de poluição, a fim de corrigir externalidades. Deste modo é na construção deste Autor que reside o embrião da figura dos gravames ecológicos em sentido próprio, entendidos como tributos que o legislador convoca de forma directa para a promoção da mudança comportamental, recorrendo a estímulos financeiros negativos que levam os agentes a abandonarem modelos de comportamento insustentáveis do ponto de vista ambiental.

⁶⁶ Cf., OECD, *Environmental Taxes and Green Tax Reform*, Paris, 1997, p. 29.

⁶⁷ Cf., Carbajo Vasco, *Instrumentos Económicos para la Protección del Medio Ambiente: Tipología, Fiscalidad y Parafiscalidad*, *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública*, vol. 45, nº 238, 1995, pp. 963 e ss.

⁶⁸ A definição utilizada pela EUROSTAT, *ATW-Research*, vol. 2, Luxembourg, 1996, pp. 5-6, é fundada na base de tributação, não na finalidade do gravame. Assim, entende-se por eco-imposto aquele cuja “base tributável é uma unidade física de um determinado elemento que se provou ser especialmente danoso para o ambiente quando usado ou libertado”. Idêntica a definição utilizada pela Comissão Europeia, COM. (97) 9 final, de 26 de Março, p. 4. A este propósito, como adverte Cláudia Dias Soares, *A Inevitabilidade da Tributação Ambiental* in: *Estudos de Direito do Ambiente, Actas*, Porto Publicações Universidade Católica, 2003, p. 31, está-se a comprometer a classificação da figura como instrumento de defesa do ambiente, devido à semente de potencial ineficácia que uma definição fundada em tal critério deposita no seu seio, por ser perturbada a ideia de prevenção que há-de presidir à abordagem ambiental.

⁶⁹ Cf., Cláudia Dias Soares, *A Inevitabilidade da Tributação Ambiental* in: *Estudos de Direito do Ambiente*, ob. cit., p. 28.

Os primeiros, que visam promover directamente uma alteração de comportamentos⁷⁰, mediante a capacidade de emprestarem um incentivo à mudança de atitude num sentido ambientalmente desejável, sem paralisar o avanço tecnológico, nem suprimir um certo grau de liberdade individual, prosseguem, por conseguinte, uma finalidade a todos os títulos extra-fiscal.

Por sua vez, os segundos, que apresentam como objectivo primário a captação de meios para a cobertura de certos custos específicos da política do ambiente ou, mais recentemente, para a prossecução de objectivos dessa mesma política ou, até, para a criação de uma alternativa global ao modelo tradicional de tributação^{71 72}, são afinal tão “ambientais” como qualquer outro tributo que desempenhe a função tradicional de obtenção de receitas.

No final, os impostos ambientais “em sentido próprio”, que têm como elemento individualizador o estímulo para a adopção de condutas mais sustentáveis, com o propósito de “motivar o poluidor a tomar, por si próprio e ao menor custo, as medidas necessárias para reduzir a poluição”⁷³, posicionam-se na linha da prevenção do dano ambiental.

Por seu turno, os impostos ambientais “em sentido impróprio” não deixam de partilhar com a generalidade dos impostos a finalidade recaudatória, pelo que, ao terem por objecto situações ou actividades susceptíveis de causar dano ao ambiente, relegam para segundo plano a prevenção, enquanto principal via de tratamento da questão ambiental, em detrimento da recuperação do equilíbrio ecológico.

Ambas as espécies configuram instrumentos fundamentais da política ambiental que, se por um lado carece de medidas para agir sobre os comportamentos e assim prevenir danos futuros, por outro, não há-de poder prescindir do uso de gravames que lhe possibilitem financiar-se de um modo menos distorçor para a economia do que através dos mecanismos tradicionais.

No panorama dos instrumentos fiscais com finalidade ambiental, além dos impostos, importa igualmente atender às taxas, cuja necessidade e legitimidade de cobrança pela prestação de serviços ambientais ou pela provisão de bens ecológicos é aceite de forma praticamente unânime pela Doutrina^{74 75}. A sua

⁷⁰ Cf. Comissão Europeia, *La fiscalité dans l'Union Européenne. Rapport sur l'Évolution des Systèmes Fiscaux présenté par la Commission*, COM(96) final.

⁷¹ Cf. Cláudia Dias Soares, *O Imposto Ambiental. Direito Fiscal do Ambiente*, Coimbra, Almedina, Cadernos CEDOUA, 2002, pp. 12 e ss., para quem “o sentido impróprio” advém do facto de serem “tão ambientais” como qualquer outro tributo que torne possível recolher meios para a prossecução do fim em causa. Eduardo Paz Ferreira, *Ensinar Finanças Públicas numa Faculdade de Direito*, *ob. cit.*, p. 270.

⁷² Cf. Fica assim reflectida a dupla natureza que está implícita no direito do ambiente enquanto direito social, Gomes Canotilho e Vital Moreira, *Constituição da República Portuguesa Anotada*, 1993, p. 348.

⁷³ Cf. Recomendação n.º 757436 (EURATOM/CECA/CEE), JOCE n.º L 194, de 25 de Julho.

⁷⁴ Por todos, José Casalta Nabais, *Por um Estado Fiscal Suportável. Estudos de Direito Fiscal*, *ob. cit.*, p. 346.

⁷⁵ Posição contrária, Tulio Rosembuj, *El Tributo Ambiental*, Barcelona, 1964, pp. 22 e ss., para quem a utilização da taxa não corresponde a um instrumento adequado à defesa do ambiente, uma vez que o Estado não é proprietário, antes simples gestor, do bem ambiente.

utilização, que corresponde á solução por excelência para o problema das externalidades⁷⁶, reveste uma atractividade especial pela forma imediata e fácil como torna possível abordar a matéria da protecção do ambiente.

De facto, trata-se de um instrumento utilizado, por norma, a nível local, associado a sistemas de serviço público, com o propósito de angariação de receitas, não sendo o seu cálculo, portanto, estritamente relacionado com o dano ambiental. Na verdade, as taxas são perspectivadas, em largas medida, como uma fonte de financiamento de projectos aptos a promoverem a sustentabilidade ambiental, circunstância que legitima o reconhecimento da prioridade histórica deste instrumento financeiro, entre os vários usados no domínio do ambiente.

Neste campo, convém relevar ainda as precauções a tomar quando as taxas são entendidas como um preço por poluir⁷⁷, envolvendo uma espécie de compensação do público pela compressão imposta ao uso comum do ambiente, consideradas as consequências porventura emergentes em termos de justiça ambiental⁷⁸. Porém, este não se afigura um argumento consistente, visto as taxas exprimirem de forma correcta o custo que almejam cobrir, levando o poluidor a pagar uma contrapartida justa pelo comportamento, ou serem calculadas de forma incorrecta, havendo, então, que proceder ao seu ajustamento.

No entanto, é pertinente questionar se o objectivo das taxas, enquanto instrumento ao serviço da tutela do ambiente, está circunscrito à cobertura de custos ou permite igualmente a promoção de alterações comportamentais, assumindo por conseguinte uma vocação extra-reditícia.

Perante esta questão, impõe-se reconhecer que a intervenção do Estado pode ser exercida não só através de impostos, mas também de taxas e, por outro lugar, que estas admitem a diferenciação consoante a capacidade contributiva dos sujeitos. Mas, aceitando que o Estado pode servir-se deste instrumento para prosseguir finalidades extra-rediticias, então estar-se-á inevitavelmente perante um imposto caso a receita cobrada não tenha qualquer correlação com o custo ou o valor do serviço.

Deste modo, no cálculo das taxas pode-se ir além dos custos produzidos pela prestação pública que lhes dá origem, atribuindo-lhes uma função intervencionista (ordenadora ou orientadora)⁷⁹.

Mas, no final, impostos e taxas configuram instrumentos para atingir os objectivos de uma política fiscal ambiental: contribuir para o financiamento da política ambiental; fazer o poluidor-pagador suportar uma parcela das despesas

⁷⁶ Neste sentido, Pigou, *The Economics of Welfare*, ob. cit., p. 194; William Baumol e Wallace E. Oates, *Economics, Environmental Policy and the Quality of Life*, New Jersey, Prentice-Hall, 1979, pp. 145 e ss.

⁷⁷ Trata-se de uma preocupação aventada no terceiro Programa Comunitário de Acção para o Ambiente.

⁷⁸ Como destaca Cláudia Alexandra Dias Soares, *O Imposto Ecológico – Contributo para o Estudo dos Instrumentos Económicos do Ambiente*, ob. cit., pp. 162 e ss., trata-se de um perigo que se verifica com maior intensidade mais no caso da taxa do que do imposto, em resultado do nexos sinalagmático que caracteriza aquele tributo.

⁷⁹ Cf., José Casalta Nabais, *O Dever Fundamental de Pagar Impostos*, ob. cit., pp. 267 e ss.

dessa política; e incitar a comportamentos considerados mais favoráveis ao ambiente ou à renúncia a actividades nocivas⁸⁰.

Por outro lado, no âmbito da profunda evolução que a matéria da fiscalidade ambiental tem experimentado, nos últimos tempos desenhou-se com particular nitidez a ideia da existência de um duplo dividendo associado aos tributos ecológicos⁸¹.

Trata-se de uma posição a que subjaz a crença de que, além de geradores de benefícios ambientais (dividendo ambiental), estes tributos são capazes de remover igualmente outras ineficiências introduzidas na economia pelo sistema fiscal, tornando possível o financiamento público a um custo menor. Daí que se procure acentuar a possibilidades de serem prosseguidos outros objectivos, como a redução da carga fiscal em outras áreas, tirando vantagens das receitas de origem ecológica⁸².

No fundo, com a expressão duplo dividendo pretende-se consagrar a possibilidade dos tributos ecológicos serem geradores de um benefício para a economia mediante a aplicação das receitas obtidas com a respectiva cobrança, na perspectiva da devolução dessa receita à economia ser susceptível de introduzir melhorias na distribuição dos recursos (dividendo distribucional), reduzir o desemprego involuntário (dividendo de emprego), ou aumentar a eficiência económica (dividendo de eficiência)⁸³.

Todavia, carece ainda de evidência que os impostos ambientais encerram a capacidade de gerar ganhos de eficiência, simultaneamente, nos domínios ambiental e económico⁸⁴, operando a promoção do equilíbrio ecológico mediante o funcionamento do imposto e a redução das distorções provocadas pelo sistema fiscal na economia, mediante a compensação da receita dos eco-tributos na diminuição dos impostos que configurem uma situação de um "excess burden"⁸⁵.

Por isso, a invocação do duplo dividendo, inerente ao uso de gravames de carácter ecológico, conquanto susceptível de facilitar a sua aceitação pública, não há-de servir nem para justificar a sua adopção, nem para orientar a sua configuração.

⁸⁰ Neste sentido, Eduardo Paz Ferreira, *Ensinar Finanças Públicas numa Faculdade de Direito*, ob. cit., p. 270.

⁸¹ A expressão foi usada pela primeira vez por D. Pearce, *The Role of Carbon Taxes in Adjusting to Global Warming*, *The Economic Journal*, nº 101, July, 1991, pp. 938 e ss.

⁸² Cf., Goulder, *Environment Taxation and the Double Dividend. A Reader's Guide*, 50th Congress of the *International Tax and Public Finance*, nº 2, Harvard University, 1995, pp. 157-184; C. J. Heady et Altri, *Study on the Relationship between Environmental/Energy Taxation and Employment Creation*, University of Bath, UK, [HTTP://Europa.eu.int/comm./environment/enveco/taxation/entaxemp](http://Europa.eu.int/comm./environment/enveco/taxation/entaxemp), 2000.

⁸³ Cf., P. Bohm, *Environmental Taxation and the Double Dividend: Fact or Fallacy?*, London, Timothy O'Riordan, *Ecotaxation*, 1997, pp. 110 e ss.; OECD, *Environmentally Related Taxes in OECD Countries. Issues and Strategies*, 2001, p. 39.

⁸⁴ A teoria económica não é ainda capaz de fornecer uma resposta conclusiva. A análise realizada indica um certo potencial do duplo dividendo; porém, os seus efeitos são ainda modestos como comprova a Norwegian Green Tax Commission, *Policies for Better Environment and High Employment*, Oslo, <http://www1.odin.dep.no/odinarkiv/norsk/dep/fin/1999/eng/006oo5-992086/index-dok000-bn-a.html>, 1996.

⁸⁵ Cf. P. Bohm, *Environmental Taxation and the Double Dividend: Fact or Fallacy?*, London, Timothy O'Riordan, *Ecotaxation*, 1997, pp. 110 e ss.

É que, no caso de não se atingir o volume de receita necessário para a verificação do duplo dividendo, facto plausível com os impostos ambientais “em sentido próprio”, a sua justificação carece de sentido. E, por sua vez, a preocupação da busca de um duplo dividendo é susceptível de criar perturbações no desenho do tributo, no que respeita, designadamente, à fixação da taxa, tornando impeditiva a determinação de níveis aptos a gerarem alterações comportamentais considerado o firme propósito de manter um fluxo de receitas que viabilize a substituição do uso de gravames mais distorçores no financiamento do Estado⁸⁶.

Por fim, concluiremos esta breve reflexão sobre os instrumentos tributários com vocação ambiental, sublinhando que são destituídos de carácter sancionatório. Aliás, a verificar-se na prática, este elemento não iria deixar de desfigurar a própria natureza das figuras⁸⁷.

Com efeito, a *ratio* dos tributos ambientais não se compagina com a fundamentação subjacente às medidas de carácter sancionatório. Embora lhes caiba captar receitas emergentes de comportamentos que consubstanciam actos ilícitos, bem como restringir actividades causadoras de degradação ambiental, não lhes compete promover a sua eliminação.

A própria linha inflexível das sanções chocaria com o intuito estimulador da opção por vias alternativas de comportamento, que é timbre dos impostos ecológicos. Por isso, apesar de em alguns casos puderem redundar na eliminação de actividades nocivas, o seu objectivo não é punitivo, antes de estímulo aos agentes para que desenvolvam soluções que permitam ora a redução da danosidade, ora a sua substituição por respostas mais adequadas.

Daí que se torne imperativo distinguir entre a função do Direito como factor de protecção, incumbência do direito penal, e enquanto factor de promoção, representada pelo direito financeiro⁸⁸.

4. A “Reforma Fiscal Verde”: Um Novo Instrumento?

No presente, a utilização do sistema fiscal ao serviço da tutela do ambiente conhece grandes desafios. Na verdade, depois dos impostos ambientais “em sentido impróprio”, ou de primeira geração, nos anos sessenta e setenta, e dos impostos ambientais “em sentido próprio”, ou de segunda geração, nas décadas de oitenta e noventa, na passagem do século o palco tem pertencido à “Reforma

⁸⁶ Cf., A.L. Bovenberg e R.H.Mooij, *Environmental Levies and Distortionary Taxation*, *American Economic Review*, nº 70, pp. 1037 e ss.

⁸⁷ Na realidade, é insusceptível de classificação como imposto um instrumento com fins predominantemente sancionatórios, ainda que seja propício à obtenção de receitas. Neste sentido, José Casalta Nabais, *O Dever Fundamental de Pagar Impostos*, *ob. cit.*, p. 246.

⁸⁸ Cf., Nuno Sã Gomes, *Notas sobre o Problema da Legitimidade e Natureza da Tributação das Actividades e dos Impostos Proibitivos, Sancionatórios e Confiscatórios*, *Separata de Estudos – Comemorações do XX Aniversário do Centro de Estudos Fiscais*, vol. II, Lisboa, 1983, pp. 5 e ss.; Maria Teresa Soler Roch, *La Tributación de las Actividades Ilícitas*, *Revista Española de Derecho Financiero*, nº 85, 1995, pp. 9 e ss.

Fiscal Verde" (RFV), que passa assim a estar no epicentro da questão ambiental.

Trata-se de uma via que, acarinhada pela UE⁸⁹ e OCDE⁹⁰, e concretizada por alguns países, sobretudo, do Norte da Europa, representa um tópico de reflexão sobre a "Reforma Fiscal do século XXI"⁹¹.

Nesta senda, configura-se uma das mais importantes linhas evolutivas da tributação ambiental que, firmada fortemente em impostos ecológicos capazes de criarem receitas significativas, é passível de conferir aos Governos a possibilidade de, em contrapartida, reduzirem outras figuras tributárias e a própria carga fiscal⁹².

De facto, a RFV, animada pelo objectivo de criar um sistema fiscal que fortaleça e maximize os incentivos à distribuição de riqueza, protecção do ambiente e oferta adequada de serviços públicos de qualidade, traduz-se na substituição dos tributos existentes por impostos ambientais. Uma alternativa marcada, porém, pela ameaça de regressividade⁹³, visto os tributos ecológicos revestirem de forma predominante a natureza de impostos indirectos.

Todavia, reconhece-se que a mudança, em lugar de ditada, de forma predominante e decisiva, por um conjunto de preocupações genuínas de índole ambiental, tem sido influenciada de sobremaneira pela situação do desemprego e pela crise do *Welfare State*⁹⁴, argumentos que acabam por revelar-se cruciais, "empurrando" as economias para acolher esta solução.

No entanto, torna-se claro que semelhante opção, como questão a ponderar em futuras reformas fiscais⁹⁵, não deve deixar de acompanhar o espírito de um processo verdadeiramente reformador, em que ao longo do tempo se hão-de introduzir aperfeiçoamentos e adequações no esquema dos impostos, reflectindo um "esforço consciente no sentido de promover uma remodelação global do sistema concebido como um todo dotado de coerência e ajustado a certos critérios orientadores"⁹⁶.

⁸⁹ Cf. Agência Europeia do Ambiente, Relatório, Copenhaga, 1996, p. 6. As instituições europeias têm sido das principais defensoras da reestruturação do sistema fiscal no sentido do deslocamento da tributação das actividades criadoras de valor (value added activities) para as actividades destruidoras de valor (value depleting activities), como decorre, entre outros, do Programa da Comissão Europeia de Política e Acção em matéria de Ambiente e Desenvolvimento Sustentável (JOCE nº C 138, de 17 de Maio de 1993; Comissão Europeia, Crescimento Económico e Meio Ambiente, Outubro de 1994).

⁹⁰ Cf. ODDE, *Environmental Taxes Reform and Green Tax Reform*, 1997, p. 15.

⁹¹ Cf. Alberto Gago Rodriguez e Xavier Labandeira Villot, *La Reforma Fiscal Verde*, Madrid/Barcelona/México, Ediciones Mundi-Prensa, 1999, pp. 73 e ss.

⁹² Cf., Eduardo Paz Ferreira, *Ensinar Finanças Públicas numa Faculdade de Direito*, ob. cit., p. 272.

⁹³ Cf. Como assinala David Gee, *Economic Tax Reform in Europe: Opportunities and Obstacles*, p. 83, segundo o Euro-barómetro, sondagens realizadas em 1995, evidenciaram que cerca de 73% dos cidadãos europeus entrevistados mostraram-se favoráveis à substituição dos impostos sobre o rendimento e a poupança por tributos ecológicos.

⁹⁴ Cf. J. Garcia, J. M. Labeaga e A. López, *Análisis Microeconómico de los Efectos de Câmbios en el Sistema Impositivo y de Prestaciones Sociales, Moneda y Crédito*, nº 204, 1997, pp. 67 e ss.

⁹⁵ Cf. Cláudia Dias Soares, *A Inevitabilidade da Tributação Ambiental*, ob. cit., p. 32.

⁹⁶ Cf. Paulo de Pitta e Cunha, *A Reforma Fiscal*, Lisboa, Publicações Dom Quixote, 1989, pp. 43 e ss.

5. Bibliografia

- Alder, John / Davis Wilkinson, *Environmental Law and Ethics*, Basingstoke, MacMillan, 1999.
- Almeida, Aníbal, Sobre a natureza jurídica das Taxas pela Realização de Infra-estruturas Urbanísticas, in: *Estudos de Direito Tributário*, Coimbra, Almedina, 1996.
- Alvarez, Luís Ortega (dir.), *Lecciones de Derecho del Medio Ambiente*, Valladolid, Lex Nova, 2002.
- Amaral, Diogo Freitas do, Apresentação, in: *Direito do Ambiente, Comunicações apresentadas no Curso realizado no INA, 17 a 28 de Maio de 1993*, Oeiras, INA, 1994.
- Ambrósio, Amílcar, Ambiente e Indústria, in: *Direito do Ambiente, Comunicações apresentadas no Curso realizado no INA, 17 a 28 de Maio de 1993*, Oeiras, INA, 1994.
- Aragão, Maria Alexandra de Sousa, O Princípio do Poluidor Pagador. Pedra Angular da Política Comunitária do Ambiente, *Studia Iuridica*, Coimbra, Coimbra Editora, 1997.
- Direito Comunitário do Ambiente, *Cadernos CEDOUA*, Coimbra, Almedina, 2002.
- Azevedo, Maria Eduarda, As Eco-Taxas e a Nova Fiscalidade, in: *Estudos, XXX Aniversário (1953-1993) do Centro de Estudos Fiscais*, Lisboa, DGCI - MF, 1993.
- Baumol William / Wallace E. Oates, *Economics, Environmental Policy and the Quality of Life*, New Jersey, Prentice-Hall, 1979.
- Blumann, Claude, Compétence communautaire et compétence nationale, in: *La Communauté européenne et l'environnement, Travaux du Colloque de Angers*, CEDECE, Paris, 1997.
- Bohm, P., *Environmental Taxation and the Double Dividend: Fact or Fallacy?*, London, Timothy O'Riordan, Ecotaxation, 1997.
- Bovenberg, A.L. / R.H.Mooij, Environmental Levies and Distortionary Taxation, *American Economic Review*, nº 70.
- Bricman, Charles, La Fiscalité de l'Environnement, Ceci n'est pas un Impôt, in: *L'Actualité du Droit de l'Environnement, Actes du Colloque des 17 et 18 Novembre 1994*, Bruxelles, Bruylant, 1995.
- Canotilho, Gomes, *Nova Ordem Mundial e Ingerência Humanitária (Claros-Escuros de um Novo Paradigma Internacional)*, Boletim. Faculdade Direito de Coimbra, vol. 71, 1995.
- Chappell, T. D. J., *The Philosophy of the Environment*, Edinburg, Edinburg University Press, 1997.
- Condesso, Fernando dos Reis, *Direito do Ambiente*, Coimbra, Almedina, 2001.
- Conselho Económico e Social, *O Ambiente, Economia e Sociedade*, Lisboa, Série "Estudos e Documentos", Lisboa, 1999.
- Corcelle, Guy, La Dimension "Environnement" du Marché Unique, *Revue du Marche Commun*, nº 333, 1990.
- Cunha, Paulo de Pitta e, *A Reforma Fiscal*, Lisboa, Publicações Dom Quixote, 1989.

- Engref, *La Politique Européenne de l'environnement*, Paris, Romillat, 1990.
- Ferreira, Eduardo Paz, *Da Dívida Pública e das Garantias dos Credores do Estado*, Coimbra, Almedina, 1995.
- *Ensinar Finanças Públicas numa Faculdade de Direito*, Coimbra, Almedina, 2005.
- Féry, Luc, *A Nova Ordem Ecológica – A Árvore, o Animal, o Homem*, (trad.), Porto, Asa, 1993.
- Franco, António de Sousa, *Ambiente e Desenvolvimento – Enquadramento e Fundamentos do Direito do Ambiente*, in: *Direito do Ambiente, Comunicações apresentadas no Curso realizado no INA, 17 a 28 de Maio de 1993*, Oeiras, INA, 1994.
- Freestone, David, *The 1992 Maastricht Treaty – Implications for European Environmental Law*, *European Environmental Review*, vol. 1, n° 1, 1992.
- Gago Rodriguez, Alberto / Xavier Labandeira Villot, *La Reforma Fiscal Verde*, Madrid/Barcelona/México, Ediciones Mundi-Prensa, 1999.
- Garcia, J./J. M. Labeaga / A. López, *Análisis Microeconómico de los Efectos de Câmbios en el Sistema Impositivo y de Prestaciones Sociales*, *Moneda y Crédito*, n° 204, 1997.
- Gomes, Nuno Sá, *Notas sobre o Problema da Legitimidade e Natureza da Tributação das Actividades e dos Impostos Proibitivos, Sancionatórios e Confiscatórios*, *Separata de Estudos – Comemorações do XX Aniversário do Centro de Estudos Fiscais*, vol. II, Lisboa, 1983.
- Goulder, *Environment Taxation and the Double Dividend. A Reader's Guide*, *50th Congress of the International Tax and Public Finance*, n° 2, Harvard University, 1995.
- Haigh, Nigel, *Direito Comunitário do Ambiente*, in: *Direito do Ambiente, Comunicações apresentadas no Curso realizado no INA, 17 a 28 de Maio de 1993*, Oeiras, INA, 1994.
- Heady C.J. & Altri, *Study on the Relationship between Environmental/Energy Taxation and Employment Creation*, University of Bath, UK, [HTTP://Europa.eu.int/comm./environment/enveco/taxation/entaxemp](http://Europa.eu.int/comm./environment/enveco/taxation/entaxemp), 2000.
- Kiss, Alexandre, *Environnement, Répertoire Dalloz, Droit Communautaire*, n° 3, 1989.
- Krämer, Ludwig, *Tendances Actuelles dans le Droit Européen de l'Environnement*, in: *L'Actualité du Droit de l'Environnement*, Bruxelles, Bruylant, 1995.
- Le Morvan, Didier, *Environnement et politique communautaire*, in: *La Communauté européenne et l'environnement, Travaux du Colloque de Angers*, CEDECE, Paris, 1997.
- London, Caroline, *Droit Communautaire de l'Environnement*, *Revue Trimestrielle de Droit Européen*, 1997.
- Martins, Júlio de Pina, *A Aplicabilidade das Normas Comunitárias no Direito Interno*, in: *Direito do Ambiente, Comunicações apresentadas no Curso realizado no INA, 17 a 28 de Maio de 1993*, Oeiras, INA, 1994.
- Mouly, Christian, *Responsabilité objective ou responsabilité pour faute?*, *Les Petites Affiches*, n° 79, 1 de Juillet 1992.

- Moussis, Nicolas, *As Políticas da Comunidade Económica Europeia*, Coimbra, Almedina, 1982.
- Nabais, José Casalta, *O Dever Fundamental de Pagar Impostos*, Coimbra, Almedina, 1998.
- *Por um Estado Fiscal Suportável. Estudos de Direito Fiscal*, Coimbra, Almedina, 2005.
- Nabais, José Casalta / A. Gago, *Las reformas fiscales del siglo XXI, Cuadernos de Economía*, nº 135.
- Nijkamp, Peter, *Theory and Application of Environmental Economics SRSUE*, North Holland Publishing, Comp., 1997.
- Norwegian Green Tax Commission, *Policies for Better Environment and High Employment*, <http://www1.odin.dep.no/odinarkiv/norsk/dep/fin/1999/eng/006005-992086/index-dok000-b-n-a.html>, 1996.
- OCDE, *Politique de l'Environnement, Comment Appliquer les Instruments Économiques*, Paris, 1991.
- *Taxation and the Environment. Complementary Policies*, 1993.
- *Environmentally Related Taxes in OECD Countries. Issues and Strategies*, 2001.
- Pearce, D., *The Role of Carbon Taxes in Adjusting to Global Warning*, *The Economic Journal*, nº 101, 1991.
- Perales, Carlos de Miguel, *Derecho Español del Medio Ambiente*, Madrid, CIVITAS, 2000.
- Pigou, *The Economic of Welfare*, London, Macmillan & Co., 1929.
- Pimenta, Carlos, *Enquadramento Geral. A Problemática do Ambiente*, in: *Direito do Ambiente, Comunicações apresentadas no Curso realizado no INA, 17 a 28 de Maio de 1993*, Oeiras, INA, 1994.
- Prieur, Michel, *Droit de l'Environnement*, Paris, Dalloz, 1996.
- Rebelo, Marta, *As taxas Orientadoras de Comportamentos: a Ampliação do Artº 19º da Lei das Finanças Locais e o Caso do "Central London Congestion Charging Scheme"*, *Revista Jurídica do Urbanismo e do Ambiente*, nºs 21/22, Jun. /Dez. 2004.
- Rocha, Joaquim Freitas da, *Omissão legislativa e procedimento tributário*, in: *Scientia Iuridica*, tomo LIII, nº 298, 2004.
- *A aplicação das normas tributárias no domínio do Direito do ambiente (enfoque constitucional)*, *Cadernos de Justiça Administrativa*, nº 70, Julho/Agosto, 2008.
- Rocha, Mário de Melo, *Direito Internacional e Direito Europeu e Direito do Ambiente*, in: *Estudos de Direito do Ambiente*, Colecção Actas, Porto, Publicações Universidade Católica, 2003.
- Romi, Raphaël, *L'Europe et la protection de l'environnement*, Paris LITEC, 1990.
- Rosembuj, Túlio, *El Tributo Ambiental*, Barcelona, 1964.
- Sachettini, Antonio, *Les bases juridiques de la politique communautaire de l'environnement*, in: *La Communauté européenne et l'environnement, Travaux du Colloque de Angers*, CEDECE, Paris, 1997.
- Santos, António Carlos / Maria Eduarda Gonçalves / Maria Manuel Leitão

- Marques, *Direito Económico*, Coimbra, Almedina, 1998.
- Santos, Cláudia Maria Cruz / José Eduardo de Oliveira Figueiredo Lopes / Maria Alexandra de Sousa Aragão, *Introdução ao Direito do Ambiente*, Lisboa, Universidade Aberta, 1998.
- Santos, Rui Ferreira dos / Paula Antunes, Os Instrumentos Económicos da Política do Ambiente, in: *Colóquio "Ambiente, Economia e Sociedade", Conselho Económico e Social*, Lisboa, Série "Estudos e Documentos", 1999.
- Setter, Sebastian, Maastricht, Amsterdam and Nice: the Environmental Lobby and Greening the Treaties, in: *European Environmental Review*, vol. 5, 2001.
- Silva, Vasco Pereira da, *Verde Cor de Direito*, Coimbra, Almedina, 2005.
- Soares, Cláudia Alexandra Dias, O Imposto Ecológico - Contributo para o Estudo dos Instrumentos Económicos de Defesa do Ambiente, *Boletim. Faculdade de Direito*, Universidade de Coimbra, Coimbra, Coimbra Editora, 2001.
- Soler Roch, Maria Teresa, La Tributación de las Actividades Ilícitas, *Revista Española de Derecho Financiero*, nº 85, 1995.
- Thieffry, Patrick, Politique de l'environnement et subsidiarité: l'exemple des comportements environnementaux de l'entreprise, *Revue du Marché Unique Européen*, nº 3, 1994.
- *Droit Européen de l'Environnement*, Paris, Dalloz, 1998.