

**CIDEEFF**

# WORKING PAPERS

Nº21/2026

## IMPOSTO AMBIENTAL – CONCEITO, DESAFIOS E FINALIDADES

António Cipriano

**fct**  
Fundação  
para a Ciência  
e a Tecnologia



**CIDEEFF**  
Centro de Investigação  
de Direito Europeu,  
Económico, Financeiro e Fiscal



**CIDEEFF**

**CIDEEFF**

**WORKING PAPERS**

ISSN: 2795-4218

Nº 21/2026

IMPOSTO AMBIENTAL – CONCEITO, DESAFIOS E FINALIDADES

Author

António Cipriano

WP Coordinators

Ana Paula Dourado

Pedro Infante Mota

Miguel Moura e Silva

Nazaré da Costa Cabral

Publisher

CIDEEFF – Research Centre in European,  
Economic, Fiscal and Tax Law

[www.cideeff.pt](http://www.cideeff.pt) | [cideeff@fd.ulisboa.pt](mailto:cideeff@fd.ulisboa.pt)



**FACULDADE DE DIREITO**  
UNIVERSIDADE DE LISBOA



Fundação  
para a Ciência  
e a Tecnologia

Design & Production

**Libriana**  
editorial

[www.librianaeditorial.com.br](http://www.librianaeditorial.com.br)

# Índice

Resumo	4
Abstrat	4
Enquadramento	5
Tributação ambiental – origens e evolução conceptual	7
Conceito de Imposto Ambiental face à jurisprudência do Tribunal de Justiça da União Europeia	11
Paradigma teórico de sustentação do imposto ambiental	14
Base legal para impostos ambientais	20
Procurando o conceito de Imposto Ambiental	24
Tipologias de imposto ambiental propostas	28
Impostos Ambientais Relacionados	28
Impostos Ambientais Limitados	32
Impostos Ambientais Puros	35
Quo o Vadis – Conclusões gerais	45
Bibliografia	49

## Resumo

O artigo sob uma abordagem crítica refletiva, tendo por base a evolução e atual estado da doutrina e jurisprudência, pretende construir um paradigma de reflexão sobre o imposto ambiental e suas finalidades que possibilite pragmaticamente o desenho de um tributo com efeitos ecológicos concretos na conformidade com o Direito da União, como instrumento de internalização das externalidades ambientais, ao serviço do desenvolvimento sustentável.

**Palavras Chaves:** Ambiente; Externalidades Ambientais; Imposto Ambiental; Finalidade.

## Abstrat

The article aims to build a reflective critical approach, based on the evolution and current state of doctrine and jurisprudence, to build a paradigm of reflection on environmental taxes and their purposes that pragmatically enables the design of a tax with concrete ecological effects in accordance with Union Law, as an instrument for internalizing environmental externalities, at the service of current sustainable development.

**Keywords:** Environment; Environmental Externalities; Environmental tax; Purpose.

## Enquadramento

A fiscalidade na dimensão ambiental assume já hoje um papel importante como um dos instrumentos que devem compor o *mix* de respostas dos Estados aos desafios urgentes da questão climática. Mas o uso da fiscalidade sob a capa ambiental não é *per se* uma novidade. Já há algumas décadas que vamos identificando na generalidade dos sistemas fiscais internos diferentes impostos com pendor ecológico. De facto, encontramos na generalidade dos países impostos sob a terminologia de impostos verdes, impostos ecológicos, impostos relacionados com o ambiente e impostos ambientais. Todos tem em comum o facto de terem na sua configuração algo a ver com o ambiente. Mas a sua terminologia ou alguma ligação ao ambiente não será suficiente para que um determinado tributo possa ser qualificado como ambiental. Existem tributos com bases tributárias sobre realidades físicas relacionadas com o ambiente que são quase inócuos ao nível da obtenção de resultados ambientais. Alguns que se compaginam como fontes diretas inesgotáveis de receitas. Outros ainda que se consubstanciam apenas em instrumentos simbólicos ou como meras ferramentas de charme no seio da política internacional. Outros que adotando a filosofia pigouviana visam a internalização das externalidades ambientais sob o paradigma da equivalência. Alguns assim construídos sob a aspiração de se constituem como substitutos dos tributos tradicionais sobre o trabalho. Outros que não procuram receitas mas a modificação de comportamentos e que fazem da quimera da redução de receitas no longo prazo a sua finalidade.

Tudo isto para evidenciar que sob o rótulo de imposto ambiental encontramos múltiplas realidades bem diferentes quer ao nível do conteúdo/finalidade, quer ao nível da forma e amplitude legal. Esta realidade traz instabilidade e incoerências, introduzindo desordem nos sistemas fiscais e de forma mais relevante, confusão junto dos cidadãos e das opiniões públicas. Em alguns casos possibilita que governos na ânsia de aumentarem as receitas fiscais em reserva mental utilizem o argumento ambiental para o lançamento de novos tributos por saberem que esta é uma temática com aceitabilidade pelos contribuintes. Perante este caldo de realidades e desígnios, vamos encontrando algumas tentativas de fixar de forma concreta e restrita o conceito de imposto ambiental, nomeadamente no labor de organizações internacionais com a OCDE, a U.E. e em instrumentos legislativos de diversos Estados com o Reino Unido. Entendemos assim, que se impõe a necessidade plena da concretização estrita do conceito de imposto ambiental. Esta necessidade, é justificada por variadas motivações: necessidade de harmonização de conceitos; necessidades estatísticas de se poder compreender as tendências

e a relevância da tributação ambiental ao nível internacional; necessidade de entender de forma consistente o impacto do imposto na melhoria da componente ambiental; necessidade de compreender a relevância/irrelevância do imposto ambiental face aos objetivos estabelecidos nos acordos internacionais. Tudo isto para explicitar que a concretização efetiva do conceito de imposto ambiental não é um mero deleite académico, mas questão com múltiplas e variadas componentes práticas que justificam a necessidade da reflexão e investigação.

## Tributação ambiental – origens e evolução conceptual

Não podemos pretender compreender ou fixar o conceito de imposto ambiental sem primeiramente procurar as suas raízes. O conceito de imposto ambiental surge primeiramente não como um conceito jurídico, mas ao invés, com um produto da investigação e teoria económica. O conceito de imposto ambiental vai buscar as suas raízes ao conceito de externalidade trazido para a ciência económica por Henry Sidgwick<sup>1</sup> e Alfred Marshall<sup>2</sup> e que vai ser estruturado e sistematizado por A.C Pigou em “The Economics of Welfare”<sup>3</sup>. As externalidades consubstanciam-se como falhas estruturais do funcionamento do mercado em que o preço de equilíbrio sob as dinâmicas microeconómicas não era habilitado para refletir voluntariamente os custos marginais sociais de atividades privadas. Desta insuficiência resultava uma ineficiência na afetação dos recursos em prejuízo do bem-estar utilitarista. Perante esta conclusão, Pigou prescrevia a necessidade do mercado nas suas dinâmicas internalizar as externalidades mediante a incorporação no preço de equilíbrio de mercado dos custos marginais sociais de atividades privadas. Para Pigou a interiorização das externalidades e por esta via a obtenção do verdadeiro preço e quantidades de equilíbrio exigia a intervenção de um terceiro elemento – o Estado, na justa medida em que uma negociação bilateral voluntária entre o agente da externalidade e a sua vítima não seria possível<sup>4 5</sup>. A intervenção do Estado seria concretizada na imposição de um imposto de valor igual os custos marginais sociais da atividade privada a ser pago pelo agente causador da externalidade. É deste raciocínio que vai nascer o conceito de imposto pigouviano, identificado como instrumento corretivo das externalidades negativas pela via fiscal. Esta ideia de 1920 (data da publicação de “The Economics of Welfare”) afirmou-se como disruptiva com potencial aplicabilidade prática. Mais

<sup>1</sup> Cfr. Henry Sidgwick- “Principles of Political Economy” 2.ª ed., Macmillan, Londres, 1887.

<sup>2</sup> Cfr. Alfred Marshall- “Principles of Economics”. Macmillan, Londres, 1890.

<sup>3</sup> Cfr. A.C Pigou- “The Economics of Welfare”. 4ª Edição, Macmillan and co., limited, Londres, 1932

<sup>4</sup> Cfr. A.C Pigou- “The Economics of Welfare”. cit., pp. 192.

<sup>5</sup> Conclusão de Pigou que veria a ser refutada e criticada por Ronald Coase em “The Problem of Social Cost” que defendida a bilateralidade das externalidades, considerando ser possível e desejável que estas fossem internalizadas voluntariamente pelo mercado através de um sistema de negociação que garantia a maximização da utilidade de ambos os agentes do mercado. Esta divergência vai marcar duas correntes opostas para a internalização das externalidades negativas: a tributação corretiva de A.C. Pigou e o negociação de Ronald Coase.

tarde, William Kapp<sup>6</sup> em 1951 e posteriormente William Baumol e Wallace E. Oates<sup>7</sup> em 1971 foram aprimorando a ideia de Pigou puxando o conceito para o âmbito das externalidades ambientais. Todavia, este conceito apesar de inovador, até aos inícios dos anos 70 do século XX foi estando na penumbra. Vai ser apenas com o despertar da consciencialização ambiental via desastres ecológicos e da Declaração de Estocolmo de 1972 que é trazido para os holofotes. Por esta altura o imposto pigouviano merece melhor atenção e desenvolvimento teórico, como instrumento da recente política ambiental, criando discípulos, passando a ser um instrumento a ser tido em consideração pelos formuladores de políticas públicas. A partir daqui, taxas ambientais, impostos verdes, taxas de emissão de resíduos e variada terminologia não coincidente passam a estar presentes em muitos Estados, bem como instrumentos de interiorização de externalidades ambientais, ora como meros instrumentos arrecadatórios, ou como instrumentos simbólicos e panfletos políticos, criando uma miscelânea de conceitos, todos partindo da base de imposto pigouviano.

Fruto da relevância de tributos e taxas com âmbito ambiental e da necessidade inerente de concretizar o conceito restrito de imposto ambiental, foi efetuado um esforço internacional de consensualização em volta do conceito de imposto ambiental. Neste contexto, a OCDE através da Agência Internacional de Energia (AIE) e a União Europeia através do Eurostat procuraram desenvolver esforços no sentido de obterem uma definição comum. Para o efeito foram colocados três possíveis critérios para a classificação do imposto ambiental: base tributável; finalidade e efeito. Da discussão foi consensualizado uma abordagem em torno da base tributária, colocando em plano inferior a finalidade e o efeito do imposto. Em resultado deste esforço obteve-se a consensualização de imposto ambiental como *“um imposto cuja base tributável é uma unidade física (ou um substituto dela) que tem um impacto negativo específico comprovado no meio ambiente”*<sup>8</sup>. Optou-se assim pelo critério da base tributável. Esta escolha resultou por se ter entendido que dos três critérios propostos (base tributável, finalidade e efeito) este seria o mais objetivo, com menor subjetividade na sua análise e consagração. Assim, segundo esta formulação o imposto ambiental é uma decorrência da identificação de uma base tributável com efeitos nocivos demonstrados que causem danos em elementos ambientais.

Com base nesta formulação para auxílio dos formuladores de políticas foi consensualizado em 1997 pelo Eurostat, pela Direcção-Geral do Ambiente da Comissão Europeia, pela Direcção-

<sup>6</sup> Cfr. William Kapp- “The Social Coast of Private Enterprise”. 2ª edição, Schocken Books, 1975, pp. 142-144.

<sup>7</sup> Cfr. William J. Baumol/Wallace E. Oates- “The Use of Standards and Prices for Protection of the Environment”. in The Swedish Journal of Economics, Vol. 73, No. 1, Environmental Economics, 1971, pp. 42-54.

<sup>8</sup> Cfr. Comissão Europeia- “Manual: Statistics on Environmental Taxes”. 1996 pp. 3; Eurostat – “Environmental taxes – A statistical guide”, 2013, pp. 8.

Geral dos Impostos e União Aduaneira, pela OCDE e pela Agência Internacional de Energia (AIE) um conjunto de bases tributáveis. As bases tributáveis seriam reunidas em quatro subgrupos: energia transportes, poluição e recursos. Destas os impostos sobre a energia (que inclui tributos sobre a produção de energia e combustíveis usados nos transportes) e os impostos sobre os transportes (que inclui os tributos decorrentes da propriedade de veículos, tais como: imposto de circulação, imposto automóvel, impostos sobre a utilização de serviços de transportes incluído impostos sobre voos regulares) são os mais significativos e aqueles que geram maior receita.

Já a União Europeia vem utilizando o termo “impostos com relevância ambiental”. O nº2 do artigo 2º do Regulamento (U.E.) nº691/2011 relativa às contas económicas europeias, com as alterações do Regulamento delegado (U.E.) nº 125/2022 define imposto com relevância ambiental com “*um imposto cuja base fiscal é uma unidade física (ou o substituto de uma unidade física) de algo que tem um impacto negativo, específico e comprovado sobre o meio ambiente e que está identificado pelo SEC 95 como um imposto*”. Assim sendo, o Regulamento da U.E. faz a equivalência entre a definição de imposto com relevância ambiental com a definição de 1997 que foi consensualizada entre a U.E.- EUROSTAT e a OCDE- AIE. Esta definição centra o seu significado no critério da base tributável sobre o pressuposto da comprovação que esta tem efetivamente um impacto negativo específico comprovado no meio ambiente. Sendo que nos termos do anexo II, secção 3 – Lista de Características do regulamento (U.E.) nº 691/2011 os imposto com relevância ambiental englobam os impostos sobre energia, transportes, poluição e recursos.

Ainda ao nível da União, o Regulamento (U.E.) nº651/2014 (Regulamento Geral de Isenção por Categoria) no artigo 2º ponto 119, define “*imposto ambiental um imposto cuja base tributável específica tem um efeito negativo patente no ambiente ou cujo objetivo consiste em tributar certas atividades, bens ou serviços por forma a que os custos ambientais possam ser incluídos no seu preço e/ou de molde que os produtores e consumidores sejam orientados para atividades mais respeitadoras do ambiente*”. Esta definição é interessante por dar um passo em frente. Aqui já não ficamos apenas sob o critério da base tributável com efeito negativo no ambiente. Abre-se a porta à incorporação explícita da abordagem pigouviana de internalização das externalidades em que o preço de mercado tem de incluir os custos marginais sociais das atividades privadas. Mas vai-se ainda mais longe. Agora é assumido de forma clara, um objetivo comportamental – a orientação dos produtores/consumidores para atividades mais respeitadoras do ambiente, a que acrescem propósitos orientados a montante a produtores e a jusante a consumidores.

A definição do Regulamento Geral de Isenção por Categoria (RGIC) é até aqui que encontramos mais completa, por juntar intrinsecamente os critérios da base tributável e o

da finalidade. Pela primeira vez, verificamos uma noção de imposto ambiental que prevê expressamente a modificação de comportamentos. Porém, esta definição ainda está sob uma lógica de alternativa - base tributável específica com um efeito negativo no ambiente / ou tributação de atividades por forma a que os custos ambientais possam ser incluídos no seu preço e/ou de modo a que os produtores e consumidores sejam orientados para atividades mais respeitadoras do ambiente. Assim, com esta definição será possível juntar no mesmo caldeirão impostos com bases ambientais, mas sem impacto ambiental, com visões arrecadatórias e impostos com finalidade essencialmente ecológicas. Realidades distintas que no nosso entender devem ser devidamente separadas para a obtenção de um conceito puro de imposto ambiental, como mais à frente procuraremos fazer. Mas esta conclusão não invalida o esforço e avanço que a definição do RGIC nos traz para a reflexão. De referir que a conceptualização de imposto ambiental da RGIC é repetido e transposto também na comunicação da Comissão Europeia denominada “Orientações relativas a auxílios estatais à proteção do clima e do ambiente e à energia 2020”<sup>9</sup> sob a denominação de Imposto ou imposição parafiscal ambiental. Aqui faz-se uma equivalência entre imposto e imposição parafiscal, mantendo-se na íntegra a definição do RGIC. Ambas as definições são de sentido equivalente, resultando apenas como divergência pela consignação de uma paridade entre imposto e parafiscalidade. Admitindo-se na comunicação da Comissão de 2020 um sentido mais amplo à fiscalidade ambiental, trazendo-a para fora dos muros da fiscalidade e considerando a tributação ambiental sob outras fórmulas parafiscais, embora subordinadas à mesma substância e aos objetivos previstos na definição antecedente no RGIC.

---

<sup>9</sup>Cfr. Comunicação da Comissão Europeia 2022/C 80/01, ponto (2) referência (40)

## Conceito de Imposto Ambiental face à jurisprudência do Tribunal de Justiça da União Europeia

De forma mais relevante para a concretização jurisprudencial do conceito de imposto ambiental devemos chamar à colação o acórdão processo C-82/12, de 27 fevereiro de 2014 – Transportes Jordi Besora. O acórdão têm como temática a compatibilidade do imposto espanhol IVMDH (*Impuesto sobre las ventas minoristas de determinados hidrocarburos*) com o artigo 2º da Diretiva 2008/118/CE relativa ao regime geral dos impostos especiais de consumo. O artigo 2º da Diretiva 2008/118/CE permite aos Estados-Membros cobrar outros impostos indiretos sobre os produtos sujeitos a impostos especiais de consumo desde que exista um “motivo específico” justificativo do mesmo. O IVMDH era um imposto direto que incidia sobre o consumo [de determinados hidrocarbonetos], tributando numa única fase as vendas a retalho dos produtos abrangidos no seu âmbito de aplicação”<sup>10</sup>. Por sua vez à luz do artigo 2º da Diretiva 2008/118/CE os hidrocarbonetos como óleos minerais podem ser objeto de imposto indireto para além do imposto especial de consumo estabelecido pela referida Diretiva se essa tributo prosseguir “um motivo específico”. Nos termos do artigo 9º nº1, ponto 3 da Ley 24/2001 as receitas do IVMDH devem ser afetas a despesas ambientais. Entendeu o tribunal que “essa afetação, que decorre de uma simples modalidade de organização interna do orçamento de um Estado-Membro, não pode enquanto tal, constituir uma condição suficiente a este respeito, uma vez que qualquer Estado-Membro pode decidir impor, independentemente da finalidade prosseguida, a afetação do produto de um imposto ao financiamento de determinadas despesas. Caso contrário, qualquer finalidade poderia ser considerada específica na aceção do artigo 3.º, n.º 2, da Diretiva 92/12, o que privaria o imposto especial de consumo harmonizado instituído por esta Diretiva de qualquer efeito útil e violaria o princípio segundo o qual uma disposição derogatória como o referido artigo 3.º, n.º 2, deve ser objeto de interpretação estrita”<sup>11</sup>. Mais referindo que “em contrapartida, para se considerar que prossegue uma finalidade específica na aceção da referida disposição, um imposto como o IVMDH deve ter, por si mesmo, o objetivo de assegurar a proteção da saúde e do ambiente. Seria esse o caso, (...), se o produto desse imposto devesse ser obrigatoriamente utilizado para reduzir os custos sociais e ambientais especificamente relacionados com o consumo dos hidrocarbonetos sujeitos ao referido imposto, de tal forma que existisse uma ligação direta entre a utilização das receitas e a finalidade da

<sup>10</sup> Cfr. Artigo 9º nº1 da Ley espanhola 24/2001.

<sup>11</sup> Cfr. Acórdão TJUE processo C-82/12, de 27 fevereiro de 2014, parágrafo 29.

*imposição em causa*”<sup>12</sup>. Concluindo-se que o IVMDH não se pode considerar com um imposto fundado num “*motivo específico ambiental*” (...) *porque não se pode considerar que um imposto dessa natureza prossegue uma finalidade específica na aceção dessa disposição, dado que esse imposto, destinado a financiar o exercício pelas entidades territoriais em causa das suas competências em matéria de saúde e de ambiente, não visa, por si mesmo, assegurar a proteção da saúde e do ambiente*”<sup>13</sup>. Referindo expressamente o Tribunal de Justiça da União Europeia que “ (...) só se poderia considerar que um imposto como o IVMDH visa, por si mesmo, assegurar a proteção do ambiente e, portanto, prossegue uma finalidade específica na aceção do artigo 3.º, n.º 2, da Diretiva 92/12 se esse imposto tivesse sido concebido, no que respeita à sua estrutura, nomeadamente à matéria tributável ou à taxa de tributação, de tal modo que dissuadisse os contribuintes de utilizarem hidrocarbonetos ou encorajasse a utilização de outros produtos cujos efeitos são menos nocivos para o ambiente”<sup>14</sup>. Com esta última afirmação o Tribunal de Justiça da União Europeia traz-nos, no que diz respeito ao conceito e circunscrição do imposto ambiental, uma conclusão inovadora e importante: a qualificação de um imposto como ambiental não se basta com a existência de uma declaração de que o tributo é ambiental pelo legislador, antes se exigindo que este seja construído na sua estrutura, ao nível da matéria tributável, taxa de tributação e demais elementos de forma a que tenha efeitos efetivos na proteção do ambiente. Consequentemente, segundo esta formulação jurisprudencial, os impostos arrecadatórios de “pêlo verde” não se podem considerar como impostos ambientais. O imposto ambiental será assim aquele que na sua construção tem uma verdadeira finalidade ambiental. Com esta posição jurisprudencial encontramos uma passagem da tradicional visão do critério da base tributável para o critério da finalidade, mais consentânea com os desafios e necessidades decorrentes das externalidades dinâmicas. Esta perspetiva garante que o imposto ambiental é um instrumento ao serviço efetivo da proteção do ambiente e das condições de vida digna das gerações futuras e que se enquadra no paradigma da construção jurídica da União alicerçada no princípio do desenvolvimento sustentável e dos princípios ambientais do poluidor pagador, da precaução e da prevenção.

O entendimento jurisprudencial de *Jordi Besora* foi seguido em *Tallinna*<sup>15</sup> e *Messer France SAS*<sup>16</sup>. No acórdão *Tallinna* estava em causa um imposto sobre a venda de combustível líquido, que segundo as autoridades estónias estava afeto à organização eficaz dos transportes públicos,

<sup>12</sup> Cfr. Acórdão TJUE processo C-82/12, de 27 fevereiro de 2014, parágrafo 30.

<sup>13</sup> Cfr. Acórdão TJUE processo C-82/12, de 27 fevereiro de 2014, parágrafo 36.

<sup>14</sup> Cfr. Acórdão TJUE processo C-82/12, de 27 fevereiro de 2014, parágrafo 32.

<sup>15</sup> Cfr. Acórdão TJUE processo C-553/13, de 05 março de 2015.

<sup>16</sup> Cfr. Acórdão TJUE processo C-103/17, de 25 julho de 2018.

à proteção do ambiente e da saúde pública e portanto justificado num “motivo específico” na aceção do nº2 do artigo 1º da Diretiva 2008/118/CE. O Tribunal não deu acolhimento à tese do governo estónio, afirmando que o imposto não “foi concebido, no que diz respeito à sua estrutura, de modo a dissuadir os contribuintes de utilizarem esses combustíveis ou a encorajá-los a adotar um comportamento cujos efeitos seriam menos nocivos para o ambiente ou a saúde pública do que aquele que esses contribuintes adotariam se não houvesse esse imposto”<sup>17</sup>. No acórdão *Messer France SAS* estava em causa a concordância com o nº1 do artigo 1º da Diretiva 2008/118/CE de um imposto francês sobre a eletricidade em que as autoridades alegavam que visavam financiar finalidades ambientais e de coesão territorial e social. Neste caso, o Tribunal entendeu que este tributo respeitava a Diretiva na justa medida em que este “incentiva a produção de eletricidade a partir de fontes renováveis e por cogeração, contribuindo para o seu financiamento, pelo que assegura, por si só, a realização da finalidade específica invocada. Existia, de facto, uma relação direta entre a finalidade ambiental prosseguida por esta contribuição e a atenuação dos efeitos negativos do consumo de eletricidade no ambiente”<sup>18</sup>.

Os acórdãos *Tallinna* e *Messer France SAS* reafirmam o conteúdo inovador de *Jordi Besora* de que um tributo para assumir a categoria ambiental tem que ser construído, concebido e ser reconhecido na sua tipificação, estrutura e elementos intrínsecos (matéria tributável, taxa de tributação, incidência, bases tributáveis) como um instrumento afeto a uma efetiva finalidade ambiental medida pelo efeito dissuasor na modificação de comportamentos ambientalmente nocivos para consumos ou atividades ambientalmente sustentáveis.

---

<sup>17</sup> Cfr. Acórdão TJUE processo C-553/13, de 05 março de 2015, parágrafo 46.

<sup>18</sup> Cfr. Acórdão TJUE processo C-103/17, de 25 julho de 2018, parágrafo 45.

## Paradigma teórico de sustentação do imposto ambiental

O entendimento e amplitude do imposto ambiental exige uma análise do enquadramento teórico que conforma a sua sustentação. O arquétipo do imposto ambiental fundamenta-se numa simbiose entre os princípios do poluidor pagador, da equivalência e num princípio que denominamos de dignidade intergeracional. Estes princípios têm de articular-se sob a rede de segurança do princípio da proporcionalidade por forma a garantir-se que abordagens maximalistas do imposto ambiental não colocam em causa o núcleo central de direitos dos cidadãos.

O primeiro elemento teórico de conformação do imposto ambiental é o princípio do poluidor pagador. Este arquétipo teórico impõe que o beneficiário da atividade geradora de poluição tenha de pagar/suportar os encargos/danos sociais/comunitários da sua atividade. Entendendo-se que uma das formas mais simples e socialmente justas da sua efetividade seria através do instrumento fiscal. Assim, o princípio do poluidor pagador permite efetuar a ligação entre o Direito ambiental e o Direito fiscal.

O princípio do poluidor pagador é um modelo teórico construído com base numa dupla dimensão: económica e jurídica-ética-política, que será transportada para o imposto ambiental. A dimensão económica justifica a necessidade de incorporação de um elemento corretivo no funcionamento do mercado que possibilite a eliminação da externalidade. Esta correção, na ótica económica, será efetuada segundo a escola pigouviana através de um imposto corretivo. Assim, por via do tributo seria possível repor o equilíbrio do mercado, reposicionar a otimização e a eficiência na alocação dos recursos. Mas apesar do princípio do poluidor pagador partir desta visão económica o seu alcance vai mais além, numa dimensão jurídico-ética-política. Na subdimensão ética e sentido de justiça, exige-se a responsabilização do agente poluidor/externalizador pela poluição/externalidade que criou e potenciou de maneira a evitar que terceiros (comunidade e cidadãos individuais) tenham de arcar com danos colaterais para a qual não contribuiriam<sup>19</sup>. Esta visão impõe que o Direito como instrumento político estabeleça o dever de o poluidor/externalizador ter de suportar todos custos de todas as medidas necessárias para reparação natural ou material, bem como os custos públicos necessários para políticas de

<sup>19</sup> Cfr. Arne Bleeker - “Does the Polluter Pay? The Polluter-Pays Principle in the Case Law of the European Court of Justice” in *European Energy and Environmental Law Review* Volume 18, Issue 6, 2009, pp. 291.

prevenção, precaução e ainda os encargos de atualização de medidas<sup>20</sup>. Consequentemente o imposto ambiental ao sustentar-se no princípio da poluidor pagador deverá ter presente no design do tributo três finalidades/efeitos: prevenção; reparação (restrita e alargada) e redistribuição<sup>21</sup>.

A finalidade/efeito prevenção está impressa no imposto ambiental pelo elemento de elisão fiscal. Efetivamente o encargo do imposto sensibiliza o cidadão/empresa a modificar e adotar comportamentos *environmentally friendly* e consumos *enviromental goods* e menos *enviromental bads*<sup>22</sup>, por forma a evitar o pagamento do tributo. Mas também pela promoção da integração de novas tecnologias nos processos produtivos que eliminem ou reduzam substancialmente os focos de poluição/externalidades e assim evitem o custo financeiro do imposto ambiental. A que acresce o efeito preventivo pela promoção de medidas de autoproteção e precaução de riscos ambientais. Assim sendo, a finalidade/efeito prevenção faz do imposto ambiental um instrumento comportamental, contramotivacional, de mudanças de mentalidades, totalmente extrafiscal com uma componente de psicologia e economia comportamental.

A finalidade/efeito reparação esta presente no tributo ambiental nas dimensões restrita ou alargada. A reparação restrita é conseguida por as receitas do imposto ambiental garantirem que o agente externalizado suporta os custos diretos dos danos ambientais de que é responsável na comunidade. Já a reparação alargada é alcançada por o imposto ambiental caucionar que o poluidor possa ser penalizado financeiramente pelos danos ambientais de longo prazo com efeitos intergeracionais na comunidade, como é o caso paradigmático das emissões de gases de efeito estufa (GEE).

A finalidade/efeito redistribuição é alcançada por o tributo garantir que o agente externalizador paga para financiar políticas públicas de redistribuição: mitigação dos efeitos sociais da poluição, educação ambiental, políticas de apoios à investigação e tecnologia, despoluição de ecossistemas, e políticas de antecipação de riscos ambientais.

Do princípio do poluidor pagador como sua continuidade, encontramos o subprincípio da responsabilidade alargada do produtor. Este é definido pela OCDE *“como uma abordagem de política ambiental em que a responsabilidade do produtor se estende até à fase pós-consumo da*

---

<sup>20</sup> Cfr. Alexandra Aragão- “O Princípio do Poluidor Pagador. Pedra Angular da Política Comunitária do Ambiente”. *Studia Iuridica* (n.º 23, Janeiro de 1997) do Boletim da Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra e da Coimbra Editora, 1997, pp. 120.

<sup>21</sup> Cfr. Alexandra Aragão- O Princípio do Poluidor Pagador. Pedra Angular da Política Comunitária do Ambiente” Cit., pp. 197.

<sup>22</sup> *Enviromental goods* e menos *enviromental bads* expressão usada por Sérgio Vasques- “Manual de Direito Fiscal”. 2ª edição, Almedina, 2018, pp. 89.

*vida de um produto ciclo*”<sup>23</sup>. Em termos nacional o Regime Geral da Gestão de Resíduos define a responsabilidade alargada do produtor como “responsabilidade financeira ou financeira e organizacional do produtor do produto relativamente à gestão da fase do ciclo de vida dos produtos quando estes se tornam resíduos. (...) O produtor do produto deve ser incentivado a promover alterações na sua conceção de forma a dar origem a menos resíduos na sua produção e posterior utilização, permitir a reutilização e reciclagem dos produtos e garantir que o tratamento dos resíduos resultantes se realize em conformidade com os princípios da proteção da saúde humana e do ambiente e da hierarquia dos resíduos”<sup>24</sup>. Com este subprincípio procura-se garantir que o preço de mercado incorpora os custos ambientais do ciclo do produto. Assim, cauciona-se que o preço de mercado reflita na íntegra os impactos ambientais de um dado produto, possibilitando que o consumidor final possa efetuar a sua escolha com base na total integração da variável ambiental. Ainda assim, apesar da responsabilidade do produtor, somos defensores na lógica do princípio do poluidor pagador da existência de uma responsabilidade compartilhada em que todos os agentes do ciclo de vida do produto devem assumir as suas responsabilidades ambientais. No que diz respeito à finalidade prevenção do princípio poluidor pagador esta será mais bem alcançada se o ónus fiscal for imputado a todos os agentes do ciclo de vida do produto. Devemos assim, responsabilizar o produtor pelo encargo ambiental da sua atividade e dos produtos de consumo que gera (fomentando pelo custo financeiro do imposto a inovação e incorporação de tecnologia que elimine ou diminua os níveis de externalidade), mas igualmente o consumidor final pela escolha efetuada (sobretudo em mercados elásticos com efeitos de substituição por forma a motivar/contramotivar opções ambientalmente sustentáveis).

Como segundo alicerce teórico do imposto ambiental em direta ligação ao princípio do poluidor pagador encontramos o princípio da equivalência. Se o princípio do poluidor pagador exige que o agente poluidor deve assumir a sua responsabilidade pela externalidade pagando os efeitos ambientais nefastos decorrentes do seu comportamento, o princípio da equivalência reforça esta premissa. Segundo este o agente poluidor deve arcar com os custos que a sua atividade traz para a comunidade impedindo que seja esta no seu todo a efetuar-lo em seu benefício, na justa medida que a poluição/externalidade foi efetuada em seu proveito<sup>25</sup>. O princípio da equivalência está subordinado à ideia de cobertura de custos, de igualdade tributária, de justiça comutativa, em que cada um deve restituir à sociedade como

---

<sup>23</sup> Cfr. OCDE- “Extended Producer Responsibility. A Guidance Manual for Governments”, 2001, pp. 20

<sup>24</sup> Cfr. Artigo 12º Decreto-Lei n.º 102-D/2020.

<sup>25</sup> Cfr. Cláudia Dias Soares- “O imposto Ecológico Contributo para o Estudo dos Instrumentos Económicos de Defesa do Consumidor”. Coimbra Editora, 2001, pp. 376.

se de uma troca se tratasse aquilo que de negativo impõe à sociedade<sup>26</sup>. Ora, esta premissa de equivalência na simbiose com a noção de poluidor pagador supra identificada pode ser concretizado no estabelecimento de um imposto ambiental que onere o poluidor. Se olharmos para a matriz de alguns tributos encontramos esta ideia de equivalência, em especial nos impostos indiretos, nomeadamente nos Impostos Especiais de Consumo. Veja-se que o artigo 2º do CIEC refere “*os impostos especiais de consumo obedecem ao princípio da equivalência, procurando onerar os contribuintes na medida dos custos que estes provocam nos domínios do ambiente e da saúde pública, em concretização de uma regra geral de igualdade tributária*”.

Com o princípio do poluidor pagador e da equivalência fundamenta-se o imposto ambiental enquanto instrumento corretivo económico na lógica pigouviana mas também como mecanismo de prevenção, reparação e de justiça social, pela imposição de um encargo financeiro ao agente externalizador. Porém, pelos princípios do poluidor pagador e da equivalência o valor do tributo não pode ultrapassar o valor de cobertura de custos. Esta base teórica é suficiente para impostos ambientais de natureza pigouviana construídos para efeitos de reequilíbrio económico ou para internalização de externalidades localizadas típicas de problemas ambientais de proximidade, com impactos reduzidos ou inexistentes no longo prazo. Todavia, a realidade presente debate-se com um novo tipo de externalidades. Não podemos esquecer que vivemos sob o drama de externalidades dinâmicas com efeitos globais e multigeracionais, que em última análise podem colocar em causa a sobrevivência da espécie humana, ou pelo menos a degradação das condições de vida de milhões de cidadãos do mundo. Já não nos basta acautelar a reparação restrita, o conserto local de danos, ou mesmo a prevenção local de danos. Exige-se pensar de forma sistémica e universal no sentido de prevenção plena e reparação alargada. Esta somente será efetivada pela via da modificação de comportamentos.

Em termos ideais a alteração de comportamentos deve ser obtida pela via da educação e formação ambiental. Contudo, estas apenas têm efeitos práticos no longo prazo. A modificação de comportamentos também pode ser atingida com instrumentos negativos. Falamos da contramotivação, ou seja, motivar a alteração de comportamentos pela proibição/ilegalidade (o que é sempre difícil), ou pela dor financeira. A contramotivação ambiental também pode ser conseguida pela via fiscal<sup>27 28</sup>. Todavia para a contramotivação não é suficiente a tributação pelo valor da cobertura de custos. Será necessário atribuir ao tributo um valor elevado, fora

---

<sup>26</sup> Cfr. Sérgio Vasques / Tânia Carvalhais Pereira- “Os impostos especiais de consumo”. Almedina, 2020, pp.89-92.

<sup>27</sup> Já encontramos noutros domínios tributos contramotivacionais sobre os “*guilty pleasures*” legitimados na proteção e valores constitucionais como a saúde.

<sup>28</sup> Cfr. Claudia Dias Soares- “The design features of environmental taxes”. MPhil thesis, London School of Economics and Political Science”. MPhil thesis, London School of Economics (Law Department), 2011, pp.7.

dos parâmetros normais da proporcionalidade típica dos impostos. O tributo tem de pelo seu valor e amplitude, ser capaz de psicologicamente contramotivar e afastar os agentes económicos de um consumo/atividade/produção ambientalmente nefasta. Será necessário ultrapassar os cânones da equivalência tradicional<sup>29</sup>. Aqui o imposto ambiental deixa de ser um instrumento de política fiscal económica para ser um instrumento de política comportamental. Como justificar esta penalização fiscal para além dos custos diretos decorrentes da atividade do agente externalizador? Não nos serve a capacidade contributiva (o tributo ambiental não se pode fixar em razões de capacidade contributiva, de rendimento obtido, mas sim no custo social de um dado comportamento). Não nos serve o princípio da equivalência tradicional.

Sabemos que sem base teórica não será legalmente possível construir um imposto que onere os agentes económicos e sociais além do custo social da sua atividade externalizadora. Necessitamos aqui de um novo postulado justificativo. Para o efeito propõe-se a subida de um degrau da equivalência para o que denominamos de princípio da dignidade intergeracional.

Em termos constitucionais o artigo 66º nº1 e nº2 d) da Constituição estabelece o direito a um ambiente de vida humano, sadio e ecologicamente equilibrado, num quadro de desenvolvimento sustentável com respeito pelo princípio da solidariedade entre gerações. No quadro internacional documentos como a Declaração de Estocolmo de 1972 (princípio 1), a Declaração sobre as Responsabilidades das Gerações Presentes em Relação Futuras da Organização das Nações Unidas para a Educação Ciência e Cultura (UNESCO) de 1997 (artigos 1º; 4º e 5º) e no preâmbulo da Carta dos Direitos Fundamentais da União Europeia é feita menção a este princípio. Por sua vez autores como Robert Solow, John Rawls, Amartya Sen e Edith Brown Weiss garantem uma sólida base teórica para o valor da dignidade intergeracional. Com este princípio consolida-se a existência de um dever de reciprocidade das gerações presentes garantirem a integridade de recursos físicos e ecológicos que possibilitem a sustentação da vida e oportunidades das gerações vindouras. Defende-se como faz Amartya Sen o dever de garantir às gerações vindouras a liberdade de poderem vir a definir as suas escolhas, assumindo a sustentabilidade ambiental um pressuposto para a concretização dessa liberdade<sup>30</sup>. Ou com John Rawls<sup>31</sup> sob uma lógica contratualista, a defesa da existência de um acordo intergeracional segundo o qual cada geração tem o encargo de efetuar uma contribuição para as vindouras, na justa medida em que obteve das gerações passadas também esse contributo. Com o Papa Francisco concretiza-se a defesa da ideia de solidariedade entre os povos do mundo, mas

---

<sup>29</sup>Cfr. Sérgio Vasques- “O Princípio da Equivalência como Critério da Igualdade Tributária”. Almedina, 2008, pp.585-586.

<sup>30</sup>Cfr. Amartya Sen- “A Ideia de Justiça”. Almedina, 2012, pp.. 343.

<sup>31</sup>Cfr. John Rawls-“Uma Teoria da Justiça”. 5ª edição, Editorial Presença, Lisboa, 2021, pp.. 225-230.

igualmente no amparo das gerações futuras segundo o qual existe um empréstimo que cada geração recebe, e que deve transmitir à geração seguinte”<sup>32</sup>.

A dignidade das gerações presentes e futuras exige uma prevenção reforçada, de ir à *gênese* das causas dos efeitos ambientais nocivos para evitá-los pela raiz. A prevenção reforçada e a ideia de que cada geração tem um dever para com a geração seguinte legítima a contramotivação, na defesa do direito a um futuro. Com a tributação contramotivacional procura-se a defesa do ambiente, do desenvolvimento sustentável e da dignidade dos presentes e dos vindouros.

Assim na nossa investigação entendemos ser possível, legal e legítimo um imposto ambiental sob um juízo de prognose de conteúdo contramotivacional fundado num princípio de dignidade intergeracional que ultrapasse a equivalência, subordinado à defesa de um futuro livre com oportunidades para as gerações seguintes.

Porém, entendemos que o princípio da dignidade intergeracional não permite tudo. Continuam a existir limites. A rede de segurança contra eventuais ilegítimos abusos fiscais ficará afeta do princípio da proporcionalidade. Através do princípio da dignidade intergeracional o princípio da proporcionalidade é flexibilizado, aceitando-se tributos além da equivalência. Mas não se admite a violação do princípio da proporcionalidade na dimensão de proibição do excesso. O que vai impor a cada projeto de imposto contramotivacional uma análise cáustica de conformação ao princípio da proporcionalidade sob os teste de necessidade; adequação; e proporcionalidade em sentido estrito. Neste contexto, o imposto ambiental contramotivacional tem de vencer casuisticamente o teste da proporcionalidade demonstrando ser meio adequado à internalização da externalidade, provocando a menor desvantagem possível ao cidadão, exigido num balanceamento de vantagens e desvantagens ser ponderado ao legislador optar pelo imposto ambiental.

Verificamos assim, que existe um postulado teórico justificativo que nos permite criar e estabelecer nos ordenamentos jurídicos impostos ambientais.

---

<sup>32</sup> Encíclica *Laudato Si'* do Papa Francisco- *cuidado da casa comum*". Tipografia Vaticana, 2015.

## Base legal para impostos ambientais

Compreendendo o enquadramento teórico para o imposto ambiental, deveremos ir em busca das bases legais existentes que permitam a sua conceção. A este nível devemos efetuar uma divisão entre as bases legais europeias e as nacionais, consoante estejamos a pensar em impostos ambientais europeus ou impostos ambientais nacionais.

Principiemos pela busca da base legal para possíveis impostos ambientais europeus. Relembramos que a temática ambiental tem consagração plena nos tratados, no TUE, que no artigo 3.º estabelece como um dos objetivos da União “o desenvolvimento sustentável (...) num nível elevado de proteção e melhoramento da qualidade do ambiente”. Este objetivo é reforçado com a menção da alínea f) do nº2 do artigo 21º TUE que institui, no que diz respeito à ação externa da União, o objetivo “de preservar e melhorar a qualidade do ambiente e a gestão sustentável dos recursos naturais à escala mundial, a fim de assegurar um desenvolvimento sustentável”. Mas também no TFUE que consagra um capítulo específico ao ambiente nos artigos 191º a 193º, para além da menção do artigo 11º, que estabelece a obrigatoriedade de integração da proteção ambiental na definição e execução das políticas da União. Pelo que é insofismável que os tratados assumem a temática ambiental como um objetivo e valor fundamental na ação da União.

Quanto às competências ambientais da União, em face ao princípio da atribuição (artigo 5º do TUE) nos termos da alínea e) do nº1 do artigo 4º do TFUE) estas são competências partilhadas. Consequentemente a União e os Estados-Membros podem legislar de forma concorrente, o que permite a conceção de impostos ambientais de formato europeu ou nacional. Todavia, esta possível concorrência legislativa deve ser efetuada na constância do princípio da subsidiariedade (artigo 5º nº1 TUE), o que face ao carácter sistémico e planetário da atual questão ambiental/climática pode reduzir o seu âmbito de influência e justificar uma intervenção centralizada da União. Retomando a busca das bases legais para eventuais impostos ambientais europeus estas terão de estar integradas nas regras para a fiscalidade da União. Conforme já evidenciamos em capítulo anterior, a conceção da fiscalidade da União encontra como base legal o artigo 113º do TFUE para a tributação indireta e o artigo 115º do TFUE para a tributação direta. Em ambos os casos é assinalado como regra para o procedimento decisório a regra da unanimidade. No que diz respeito ao termo micro ao imposto ambiental devemos chamar à colação o artigo 192º nº2 do TFUE e o artigo 114º do TFUE. No artigo 192º nº2 do TFUE encontramos uma referência direta à fiscalidade ambiental, reconhecendo o corpo do artigo que o imposto pode

ser um instrumento ao serviço dos objetivos ambientais previstos no artigo 191º do TFUE. Já no artigo 114º do TFUE a base legal é obtida a *contrário sensu* como uma consequência indireta do objetivo central da aproximação das legislações para efeitos da defesa do mercado interno. Porém, uma vez mais, o *modus operandi* legislativo fecha-se na regra da unanimidade, o que inviabiliza, ou pelo menos dificulta muito a adoção de impostos ambientais europeus com efeitos regionais/mundiais concretos. Também já o dissemos anteriormente que existem soluções ainda que complexas para a ultrapassagem do problema da regra da unanimidade no conselho<sup>33</sup>. Merece-nos aqui, no que diz respeito aos mecanismos de quebra da unanimidade como meios mais expeditos, o instituto da cooperação reforçada (que abre a porta para que um grupo de Estados ecologicamente mais ambiciosos possam avançar para um imposto ambiental) ou a cláusula ponte especial ambiental do nº2 do artigo 192º do TFUE. Por via da cláusula ponte especial ambiental é possível a passagem do processo legislativo especial (sob a regra da unanimidade) para o processo legislativo ordinário. Porém, a mudança de processo legislativo exige uma deliberação nesse sentido por unanimidade do Conselho sob proposta da Comissão e após consulta ao Parlamento Europeu, ao Comité Económico e Social e ao Comité das Regiões. Aqui, ao contrário do instituto da cooperação reforçada a iniciativa para o exercício da cláusula ponte ambiental é entregue à Comissão, o que evidencia que a mesma no que diz respeito à temática ambiental e mais concretamente ao uso do instrumento fiscal ao serviço da causa ambiental tenha um papel fundamental, podendo e devendo nas ocasiões em que entenda que este é um meio importante para a concretização dos objetivos internos e externos da União despontar junto do Conselho a cláusula ponte especial ambiental. Existe assim base legal da União para impostos ambientais, sendo certo que a sua concretização se encontra dificultada face à regra exigente da unanimidade. A realidade jurídica faz do imposto ambiental na sua dimensão europeia uma questão que ultrapassa os cânones jurídicos, para ser iminentemente uma questão política, o que até pode ser um elemento facilitador, na justa medida em que a variável política vai acompanhando o sentido da posição das opiniões públicas, as quais são cada vez mais sensíveis à temática ambiental face às visíveis e presentes mudanças climáticas com reflexo no quotidiano dos diferentes cidadãos da União.

Ao nível interno, o ambiente é um bem jurídico com proteção constitucional constando como uma das tarefas fundamentais do Estado o de “defender a natureza e o ambiente” (alínea f) do artigo 9º da Constituição) e como um direito e dever social desde a primeira versão da constituição de 1976, com a estipulação de um artigo específico - artigo 66º da Constituição. Ao nível da interligação fiscalidade-ambiente com a quarta revisão constitucional de 1997 foi

---

<sup>33</sup> Como mecanismo de ultrapassagem da regra da unanimidade encontramos: o processo de revisão ordinária, o processo de revisão simplificada (artigo 48º TUE), o instituto da cooperação reforçada, e as denominadas cláusulas ponte (também conhecidas como cláusulas *passerelle*).

acrescentado ao artigo 66º entre outras alíneas, a alínea h) que estabelece incumbir ao Estado “assegurar que a política fiscal compatibilize desenvolvimento com proteção do ambiente e qualidade de vida.” Com a consagração da alínea h) do artigo 66º da Constituição e menção direta da alínea e) do nº2 do artigo 17º da Lei 19/2014 (Lei de bases do ambiente) passou a estar legitimado de forma plena a extrafiscalidade ambiental, o que aparentemente permitiria o legislador nacional poder livremente legislar e conceber tributos ambientais. Porém, esta conclusão de total liberdade legislativa, não é verdadeira na justa medida em que a tributação ambiental está sujeita aos condicionalismos do Direito da União por forma a que a tributação não se consubstancie como um obstáculo à realização das liberdade fundamentais garantidas com os tratados. De facto, com a concretização do mercado único europeu em 01 de janeiro de 1993 ocorreu a necessidade imediata de harmonização da tributação indireta nacional por via da força jurídica da Diretiva 92/81/CEE, da Diretiva 92/82/CEE, e da Diretiva 92/12/CEE que impuseram taxas mínimas do imposto especial sobre o consumo sobre gasolina, gasóleo, gasóleo de aquecimento, gás de petróleo liquefeito, do metano e da querosene. Em consequência o legislador nacional foi forçado à sistematização da legislação sobre os impostos especiais sobre o consumo com a criação do Código dos Impostos Especiais sobre o Consumo (CIEC) pelo Decreto-Lei nº566/99 de 22 de dezembro, que mencionava no preâmbulo que tratava de “figuras tributárias assentes num princípio legitimador distinto do da capacidade contributiva, um princípio de equivalência ou benefício” e de que resultou o imposto sobre os produtos petrolíferos (ISP). Ainda ao nível da legislação da União, com efeitos relevantes na tributação ambiental nacional emerge mencionar a Diretiva 2003/96/CE que reestruturou o quadro comunitário de tributação dos produtos energéticos e da eletricidade sob a premissa que a falta de regulamentação poderá ser prejudicial ao bom funcionamento do mercado interno e que efetuava a ligação da tributação aos objetivos ambientais do Protocolo de Quioto<sup>34</sup>. Segundo esta Diretiva *“cada Estado-Membro é livre de decidir que disposições fiscais aplicará para pôr em prática o quadro comunitário de tributação dos produtos energéticos e da eletricidade, bem como de decidir não aumentar para o efeito a sua carga fiscal global se considerar que a implementação deste princípio de neutralidade fiscal poderá contribuir para a reestruturação e modernização dos seus regimes fiscais, incentivando comportamentos conducentes a uma maior proteção do ambiente e a uma utilização acrescida do fator trabalho”*<sup>35</sup>. Porém, exigências do real funcionamento do mercado interno determinavam a

<sup>34</sup> Cfr. Diretiva 2003/96/CE- considerando (7).

<sup>35</sup> Cfr. Diretiva 2003/96/CE- considerando (11).

concretização de níveis mínimos de tributação<sup>36</sup>. Por sua vez a Diretiva 2008/118/CE relativa ao regime dos impostos especiais de consumo exigiu nova adaptação do Direito interno, com a reestruturação do Código dos Impostos Especiais de Consumo via Decreto-Lei n.º 73/2010 (por esta via a modificação do ISP). Posteriormente em consequência dos compromissos ambientais internacionais em 2014 foi efetuada uma revisão da fiscalidade ambiental pela Lei n.º 82-D/2014 de 31 de dezembro que efetuou alterações na generalidade dos tributos<sup>37</sup>.

Concludentemente, verificamos que não obstante a existência de base legal nacional própria para a conceção de impostos ambientais, a sua modelação e arquitetura jurídica encontra-se totalmente amarrada ao direito da União.

Quer pela sustentação de paradigmas teóricos, quer pela existência de base legal nacional e europeia existe uma caminho jurídico, ainda que com algumas particularidades e singularidades que permite a conceção da tributação ambiental. Pela que a sua implementação fica essencialmente dependente da vontade política e da pressão que as opiniões públicas possam efetuar para sua concretização.

---

<sup>36</sup> Cfr. Diretiva 2003/96/CE- considerando (12): A existência de importantes diferenças entre os níveis nacionais de tributação da energia aplicados pelos Estados-Membros poderá ser prejudicial ao bom funcionamento do mercado interno.

<sup>37</sup> A Lei n.º 82-D/2014 altera o Código do IRC, Código do IRS, Código do IVA, Código dos IEC, Código do IVC, Código do IMI, Estatuto dos Benefícios Fiscais, o Fundo Florestal Permanente, o Fundo Português de Carbono, o regime geral da gestão de resíduos, o Fundo de Intervenção Ambiental; o Fundo para a Conservação da Natureza e da Biodiversidade, Fundo de Eficiência Energética previsto no Plano Nacional de Ação para a Eficiência Energética e cria a contribuição sobre sacos de plástico leves.

## Procurando o conceito de Imposto Ambiental

Feita a explanação da evolução do conceito de imposto ambiental no contexto das organizações internacionais, na jurisprudência e na doutrina nacional e internacional, é o momento avançamos para a concretização do conceito de imposto ambiental à luz da nossa investigação.

Da mescla de posições doutrinárias, jurisprudenciais e das organizações internacionais, é nos possível efetuar uma reflexão que nos permite chegar a algumas conclusões.

É manifesto não existir uma posição unanime sobre o conceito e definição concreta de imposto ambiental.

O primeiro ponto conclusivo que nos parece evidente é que imposto ambiental têm uma base pigouviana por visar em abstrato a internalização das externalidades. De facto, o imposto ambiental ainda que sob a tipologia de tributo direto ou indireto, visa sempre a internalização da externalidade sob a fórmula de um sinal de preço que garanta no todo ou em parte, que os custos marginais sociais são suportado pelo agente da externalidade.

O segundo ponto conclusivo é ser consensual existir uma realidade heterógena de tributos<sup>38</sup>. Alguns tributos com estrutura e efeitos ambientais intrínsecos, e outros com efeitos ambientais indiretos, assentes em propósitos financeiros.

Fará sentido, ter uma posição restrita do conceito de imposto ambiental? Fará sentido, à partida excluir do conceito de imposto ambiental tributos marcadamente financeiros, com efeitos ambientais indiretos? Entendemos que não.

Consideramos como nossa posição, como base da investigação, que deve existir uma definição global que abarque várias realidades de tributos, para em seguida, de forma mais concreta, se definir tipologias de tributos, consoante o nível ambiental dos mesmos. É certo que face à questão ambiental, se devem privilegiar tributos que ativamente induzam efeitos comportamentais e desencorajem danos ambientais. Todavia, o imposto é um instrumento que não é neutral do ponto de vista económico. O imposto será sempre um instrumento que influência o preço e o rendimento disponível, resultando intrinsecamente, ainda que

<sup>38</sup>Veja-se nesse sentido entre outros Casalta Nabais (in “Tributos com Fins Ambientais”. cit., pp 17); Claudia Dias Soares (in “The design features of environmental taxes”. cit., pp.11).

de forma involuntária, efeitos sobre o consumo e a produção<sup>39</sup>. Assim sendo, um imposto que incida sobre a realidade ambiental ainda que com fins financeiros terá sempre efeitos comportamentais ambientais positivos. Por conseguinte, entendemos que não devemos ficar presos à dicotomia clássica, base tributável versus finalidade. Esta é relevantíssima, mas para efeitos da classificação de modalidades de impostos ambientais.

Assumida esta conclusão, o seu âmbito tem de ser concretizado, sob pena de tudo ser imposto ambiental. Para fecharmos o círculo, apresentamos como fator eliminatório na nossa investigação a presença de relação ambiental. Queremos com isto afirmar na nossa posição, que um imposto para poder ser classificado com imposto ambiental tem de ter alguma relação ambiental. Para vestir a pele de imposto ambiental exige-se algum grau de centralidade/ relação ambiental. Para o efeito definimos relação ambiental com uma ligação, uma finalidade efetiva, ou um resultado direto ou indireto do tributo com o ambiente. A relação ambiental será expressa no entender da nossa investigação em três critérios: base tributável com impacto negativo no ambiente; finalidade ambiental efetiva e efeito ambiental concreto.

A base tributável com impacto negativo no ambiente justificada como expressão do princípio do poluidor pagador e da equivalência, como forma de onerar o agente da externalidade pelo custo ainda que parcial que este provoca à sociedade. Mesmo que o imposto seja marcadamente financeiro incidindo sobre base tributável com impacto negativo no ambiente, este onera o poluidor com um ónus financeiro pelos custos, almejando a equivalência, garantido indiretamente e colateralmente, efeitos ambientais e motivacionais.

A finalidade ambiental efetiva como expressão de um objetivo e propósito ambiental, sob o paradigma do poluidor pagador. Neste caso não basta uma declaração política retórica das virtualidades ambientais. O tributo tem de pela sua estrutura estar afeto a uma finalidade ecológica: desencorajar danos ambientais; mudar comportamentos; incentivar a inovação tecnológica sustentável.

Efeitos ambientais como expressão efetiva de resultados concretos, palpáveis de ordem ambiental tais como: mudança comportamental, redução do consumo/produção de produtos ambientais nefastos, redução de emissões – exemplos típicos de efeitos ambientais.

Queremos com isto dizer que entendemos que a classificação como imposto ambiental exige uma relação com o ambiente, seja ela mais próxima, mais distante, mais direta ou indireta, de que resulte algum efeito ambiental, nem que seja pelo ónus financeiro na lógica do poluidor pagador sobre o agente da externalidade.

---

<sup>39</sup> Cfr. Jean-Philippe Barde /Olivier Godard - “Economic principles of environmental fiscal reform”. “Introduction to environmental taxation concepts and research”. In Handbook of Research on Environmental Taxation. Reino Unido, Edward Elgar Publishing, 2012, pp.35-40

Nestes termos defendemos como base conceptual a tipificação de uma noção para imposto ambiental que incorpora várias tipologias de tributos com níveis ambientais divergentes. Para a classificação como imposto ambiental exige-se uma relação com o ambiente quer seja relacionada, limitada ou pura sob a verificação de indícios; base tributável, finalidade ou efeitos ambientais. Estando presente algum destes indícios a nossa investigação defende que o tributo pode ser classificado como ambiental, ficando depois sujeito a uma análise mais fina, para a categorização em modalidade com características e fins próprios.

Defendemos assim que o imposto ambiental se fundamenta teoricamente nos princípios do poluidor pagador, na equivalência e no princípio da dignidade intergeracional, devendo o desenho do tributo respeitar o princípio da proporcionalidade. Destes, o princípio do poluidor pagador consubstancia-se como o ADN do imposto ambiental tendo de estar impresso na estrutura e desenho do tributo, sob pena do imposto não poder ser classificado como ambiental. Assim, por via do princípio do poluidor pagador qualquer imposto ambiental (ainda que essencialmente financeiro) terá efeitos preventivos (sensibilização do cidadão/empresa para vantagem de alterar comportamentos), e reparatórios (receitas de impostos ainda que não consignadas, financiam o orçamento geral do Estado e as consequentes políticas públicas ambientais). O princípio do poluidor pagador deve ser completado pelo princípio da equivalência<sup>40</sup> que exige que o imposto ambiental onere os responsáveis pelos custos sociais que provocam no ambiente. No que concerne ao princípio da dignidade internacional, entendemos este não é exigência para a classificação lata de imposto ambiental. Porém, é exigido a sua presença nos impostos ambientais puros, marcadamente motivacionais e contramotivacionais, apropriados para as externalidades dinâmicas.

Quanto aos destinatários do imposto ambiental, defendemos a tese que este terá como alvo e consequentes bases tributáveis, as atividades, comportamentos e produtos com efeitos potenciais negativos no ambiente. Tributa-se o uso do saco plástico, o consumo de combustíveis fósseis, as emissões de GEE industriais, etc. Assim, o imposto ambiental tem de incidir sobre realidades com peso ambiental.

Devemos ainda refletir sobre a natureza jurídica do imposto ambiental. Como referimos acima, existem uma heterogeneidade de tributos. O imposto ambiental, quer na sua dimensão limitada, quer na sua dimensão pura é um instrumento político de regulação<sup>41</sup>. De forma intencional (impostos ambientais construídos sob finalidades e objetivos ecológicos concretos), ou de forma consequente (impostos ambientais financeiros) o imposto ambiental consubstancia-se como um instrumento de política regulatória que condiciona comportamentos

---

<sup>40</sup>Cfr. Cláudia Dias Soares- “The design features of environmental taxes”. cit., pp.7.

<sup>41</sup>Concordando com Cláudia Dias Soares ( in “The design features of environmental taxes”. cit., pp.7).

e que desencoraja danos ambientais, pelo que entendemos que o imposto ambiental tem intrinsecamente uma natureza regulatória<sup>42</sup>, ainda que com graus de intensidade diferentes.

Da ponderação supra identificada, resulta que nos aproximamo-nos da definição proposta no Regulamento Geral de Isenção por Categoria – RGIC – Regulamento nº651/2014, por esta englobar os critérios da base tributável e finalidade, permitindo abarcar as múltiplas realidades de tributos ambientais.

*Tabela 1 - Características Impostos Ambientais*

Elemento Obrigatório	Existência de relação com o ambiente (base tributável com impacto negativo no ambiente; finalidade ambiental; ou efeitos ambientais)
Paradigma Teórico	Princípio da Equivalência; Princípio do Poluidor Pagador; e eventualmente Princípio da Dignidade Intergeracional
Natureza	Regulatória, ainda que com níveis diferentes
Incidência	Atividades/comportamentos/consumos com potenciais efeitos negativos no ambiente
Nível de Equivalência	Estrita ou alargada
Destinatários	Consumos/produção com impacto ambiental
Efeitos comportamentais	Presença de efeitos comportamentais, ainda que com níveis diferentes, desde os indiretos, aos intencionais
Tipologia	Heterogeneidade de modalidades

Como resultado da nossa reflexão propomos como definição de imposto ambiental em sentido amplo:

*Tributos estaduais de natureza unilateral com incidência em atividades/comportamentos /consumos com efeitos potenciais negativos no ambiente, podendo estar alocados a objetivos financeiros ou regulatórios de matriz ambiental, no pressuposto da equivalência estrita ou da mudança comportamental de sentido ambiental positivo, de que resulta necessariamente algum efeito ambiental.*

<sup>42</sup>Aqui concordando com a doutrina de Cláudia Dias Soares que defende a natureza regulatória dos impostos ambientais (in- “The design features of environmental taxes”. cit., pp.7)

## Tipologias de imposto ambiental propostas

Identificamos na nossa investigação que existem múltiplas realidades tributárias relacionadas ou correlacionadas com o ambiente.

Como supra referimos, defendemos a existência de um conceito uno lato de imposto ambiental, que garanta amplitude para a integração de todos os impostos que tenham uma relação ambiental. Todavia, após a concretização do raio de ação macro do imposto ambiental, entendemos ser necessário numa perspetiva micro a decomposição da realidade jurídica tributária ambiental em várias tipologias/modalidades de tributos. Só assim, entendemos ser possível compreender na sua essência e globalidade a fiscalidade ambiental.

Propormos uma classificação própria, com pontos de contactos com as referidas supra, mas com a particularidade de dividirmos o universo dos impostos ambientais em três padrões base: tributos com objetivos essencialmente financeiros – “Impostos Ambientais Relacionados”; tributos pigouvianos puros (busca da eficiência económica) – “Impostos Ambientais Limitados”; tributos de matriz comportamental – “Impostos Ambientais Puros”.

### Impostos Ambientais Relacionados

Comecemos pelos “Impostos Ambientais Relacionados”. Estes, não obstante, terem associados em algum das suas componentes a variável ambiental são tributos marcadamente fiscais. São tributos que legitimamente tem como propósito finalidades financeiras, a arrecadação de receitas, que esta vinculada ao objetivo nuclear da “satisfação das necessidades financeiras do Estado e outras entidades públicas bem como ao financiamento de políticas públicas tendentes à realização da “repartição justa dos rendimentos e da riqueza”. Compreensivelmente nos “Impostos Ambientais Relacionados” não existe consignação de receitas, revertendo estas para o bolo geral do orçamento de Estado. Os “Impostos Ambientais Relacionados” têm em algum momento uma relação mais próxima ou distante com a variável ambiental. Muitas vezes esta ligação é feita por estes se contruírem sob bases tributáveis que têm comprovativamente efeitos negativos no ambiente. No entanto, o simples facto de assentarem sob bases tributáveis com efeitos nefastos sob ambiente não os faz tributos ambientais puros. É certo que indiretamente têm efeitos ambientais, por taxarem realidades ambientais negativas, por de certa maneira colocarem um preço sobre a utilização do recurso ambiente, mas o seu propósito e design não foi construído com base nesse objetivo. Pelo

contrário, o seu intento é a maximização da receita fiscal, utilizando para o efeito bases tributáveis que se sabem serem pela racionalidade de mercado excelentes geradores de receita. Em muitos casos é aproveitado o facto de estarmos perante bases tributáveis com procuras com elevado grau de rigidez e baixos níveis de efeito substituição. Estes são para muitos Estados importantíssimas fontes de receitas. O exemplo paradigmático de utilização dos “Impostos Ambientais Relacionados” ocorre nos tributos sobre a energia e em especial nos que tem como base tributária o consumo de combustíveis fósseis. A generalidade dos tributos sobre os mesmos, não se alicerçam em estudos sobre os impactos ambientais do seu consumo e não fazem uma diferenciação de alíquotas consoante o teor mais elevado ou restrito de determinados componentes químicos. Assim, aquando da sua estruturação e design jurídico não é tido em consideração a componente ambiental, mas tão somente o efeito fiscal arrecadatário.

Maioritariamente estes tributos são concebidos com um imposto sobre o consumo, com um preço que é fixado pela utilização de um bem com impacto ambiental negativo, não levando em consideração os componentes químicos específicos de cada base tributável, nem avaliado antes ou depois, os impactos/contributos ambientais do tributo para o ambiente. Daí serem tributos não ambientais, mas mormente relacionados com o ambiente. Tributos que se consubstanciam como um preço que é fixado pelo legislador pela utilização de um recurso de um bem que terá efeitos ambientais. Não sendo o objetivo destes tributos, ambiental, o encargo fiscal configura o preço que o Estado, numa ótica arrecadatária define pelos efeitos negativos ambientais para a comunidade. Este preço funciona como receita a maximizar, sem preocupações efetivas dos efeitos ambientais da continuação da atividade poluente.

Dito isto, não podemos deixar de evidenciar que indiretamente os “Impostos Ambientais Relacionados” na classificação resultante da nossa investigação, ainda que limitados têm efeitos extrafiscais ambientais a dois níveis: geram receitas para o orçamento do Estado que podem vir a ser utilizadas em políticas ambientais e nos casos em que se verifica o efeito de substituição, e motivam via peso financeiro a transição para outros produtos ambientalmente

. Veja-se que no caso dos impostos sobre combustíveis fósseis, elevadas alíquotas, podem motivar alguns cidadãos a migrarem para veículos baseados em outras energias ou taxas de resíduos, que necessariamente promovem a reciclagem. Ao nível da fundamentação teórica-jurídica estes justificam-se no princípio da equivalência e do poluidor pagador, pretendendo onerar o cidadão na medida dos custos que os seus comportamentos provocam no todo social (lembrando aqui a lógica pigouviana), via geração de receitas para bolo orçamental. Porém, entendemos que nos “Impostos Ambientais Relacionados” por não serem pensados ou delineados em função de objetivos ambientais de prevenção ou de compensação de danos, o princípio do poluidor pagador esta presente de forma menos ampla e débil. Estes são apenas

impostos, na versão mais restrita do termo, que visam a cobrança de receitas, apenas com a particularidade de terem em algum momento um ponto de ligação ao ambiente, mas não fazendo deste elemento essência nuclear do seus propósitos ou estrutura.

Pese embora a existência de efeitos extrafiscais indiretos, voltamos a evidenciar que os “Impostos Ambientais Relacionados” são impostos direcionados quer no seu intuito, quer na sua construção jurídica-económica como tributos fiscais arrecadatórios. Ainda que contribuam para a igualdade via equivalência ou para a motivação de comportamentos ambientalmente *friendly*, estes são efeitos indiretos e colaterais da estrutura do tributo. Os “Impostos Ambientais Relacionados” não são baseados em estudos técnicos que avaliam os danos ambientais causados por determinadas produtos ou atividades. Não permitem uma consciencialização por não efetuarem uma hierarquização ambiental no consumo, na justa medida em que não transitem ao cidadão a informação/mensagem da razão que justifica a tributação de um dado poluente preciso. Recorrentemente, não estão alinhados com as políticas ambientais, constituindo apenas mais um instrumento fiscal casuístico ao serviço do financiamento do Estado. Ao nível dos efeitos económicos importa evidenciar que estes não tem um efeito neutral. Os “Impostos Ambientais Relacionados” integram-se como mais um peso fiscal sobre a economia e por esta via são mais um custo sistémico que a sociedade e os cidadãos tem de suportar. Porque a tributação implica sempre escolhas, existe ainda o risco de ter como alvo determinados setores, onerando alguns e privilegiando outros, trazendo possíveis ineficiências e desajustamentos ao mercado.

Por norma os “Impostos Ambientais Relacionados” adotam a tipologia de impostos indiretos sob a fórmula de taxas fixas, sem considerações de capacidade contributiva. Situação que pode trazer riscos acentuados de regressividade. Em regra, os “Impostos Ambientais Relacionados” têm como incidência o consumo de energia quer para locomoção (gasolina e gasóleo), quer gás (para aquecimento, fins domésticos, ou utilização empresarial) e eletricidade. Esta incidência sob produtos essenciais, maioritariamente com procuras inelástica, com processos de repercussão descendente favorece os riscos de regressividade. Face ao propósito arrecadatório dos “Impostos Ambientais Relacionados” as preocupações com regressividade tendem a ser diminutas. No entanto em contextos agravamento dos custos da energia na origem (brent, KWH), como ocorreu nos inícios da guerra da Ucrânia em 2022 ou as guerras do Médio Oriente, podem potenciar a regressividade para níveis insustentáveis. Situação que pode obrigar os governos a incorporarem medidas para aliviar a regressividade – isenções ou reduções de alíquotas para determinados setores, redução de taxa para consumos até um determinado nível, reduções temporárias de imposto, etc. O que significa que nos “Impostos Ambientais Relacionados” tendencialmente regressivos existe a possibilidade deste efeito ser controlado desde que os Estados aceitem reduzir o apetite arrecadatório dos mesmos.

Pela análise exposta defendemos que os “Impostos Ambientais Relacionados” são instrumentos e tributos fiscais-arrecadatórios desligados na sua essência de objetivos ambientais. No entanto, é comum estes serem apresentados pelos decisores políticos como tributos efetivamente ecológicos. A questão ambiental é hoje, sobretudo face à problemática e aos efeitos já sentidos das alterações climáticas, uma temática sensível para a opinião pública. Este facto facilita a aceitabilidade e legitimação de novos tributos ou aumentos de taxa se forem explicados sob o argumento ambiental. Esta razão justifica que governos, sob a pressão orçamental de terem de encontrar novas receitas, optem por anunciar tributos arrecadatórios, como se tratassem de tributos ambientais puros subordinados exclusivamente a fins ambientais, lançando muitas vezes, em reforço da legitimidade destes o mito do duplo dividendo, fazendo crer que os “Impostos Ambientais Relacionados” são uma panaceia que garante conjuntamente a proteção ambiental e a redução da carga fiscal tradicional sobre o trabalho. Ora, não basta declarações, ou mesmo preâmbulos de diplomas legais bem escritos para que um tributo possa ser efetivamente um imposto ambiental puro. A qualificação exige uma análise minuciosa à estrutura do imposto para verificar se este é um tributo ambiental puro, extrafiscal, motivado e concebido para a concretização real de um objetivo ambiental específico. Verificar se esta motivação tem consistência e coerência com estrutura legal do tributo e se tem efeitos efetivos ambientais concretos. Lançar impostos arrecadatórios de “pêlo verde” disfarçando-os de impostos ambientais puros é no nosso entender uma prática censurável, configurando uma falha de governo na lógica da doutrina da Escolha Pública. Esta prática, que censurámos, constitui uma violação dos deveres de transparência e sinceridade que deve pautar a *praxis* político-legislativa, corroendo o valor da confiança na relação cidadão-governante e conseqüentemente minando a democracia, sendo até contraproducente aos objetivos ambientais. O multiplicar de tributos arrecadatórios de “pêlo verde” sob a capa de impostos ambientais puros levará ao cansaço, desconfiança do cidadão, dificultando a implementação dos verdadeiros impostos ambientais puros.

Deixamos aqui uma proposta de definição de “Impostos Ambientais Relacionados” na nossa investigação:

*Tributo concebido, desenhado e estruturado com o objetivo da arrecadação de receitas que incide sobre uma base tributável ou sobre um agente económico ou um comportamento ou consumo individual relacionados com o ambiente e de que indiretamente/colateralmente terá algum efeito ambiental favorável.*

Elementos essenciais: *tributo fiscal-financeiro; centralidade arrecadatória; incidência relacionada com comportamentos ou atividades relacionadas com o ambiente;*

Critérios identificativos: *finalidade e capacidade financeira e estrutura conceptual do imposto.*

## Impostos Ambientais Limitados

Se os “Impostos Ambientais Relacionados” são instrumentos fiscais-financeiros as outras duas apontadas categorias são instrumentos marcadamente regulatórios. A demarcação, o separar das águas, entre os Impostos “Ambientais Relacionados” e as outras modalidades é efetuado pelo ADN regulatório das outras modalidades.

Como segunda tipologia apontamos o que denominamos de “Impostos Ambientais Limitados”. Estes consubstanciam-se como instrumentos de política económica regulatória. O seu propósito, o seu desenho, a sua linha de atuação não radica na arrecadação de receitas, mas ao invés, na superação de falhas de mercado. O seu objetivo é regular o mercado garantido que pelo seu efeito são ultrapassadas as ineficiências. Neste contexto, o aspeto arrecadatário dos “Impostos Ambientais Limitados” é encarado como um efeito lateral necessário (ainda que simpático no que diz respeito aos cofres públicos) ao reequilíbrio do mercado na superação das suas falhas. Estes são desenhados especialmente para a captura das externalidade ambientais. Aqui, a dimensão ambiental é nuclear, essencial e não apenas relacionada como acontece nos “Impostos Ambientais Relacionados”. O aspeto ambiental, os fins e os efeitos ambientais encontram-se sempre inscritos nos seus propósitos, design e atuação. Neste sentido, os “Impostos Ambientais Limitados” são instrumentos económicos de sentido ambiental.

Os “Impostos Ambientais Limitados” são construídos e atuam sob o paradigma da doutrina pigouviana, pelo que o tributo é visto como um elemento corretivo do desequilíbrio do mercado, conseqüente da inaptidão congénita do mesmo, para internalizar as suas ineficiências. Pretende-se com a incorporação do tributo corretivo que o custo privado marginal e o custo social marginal passem a equiparar-se, em que o preço do bem ou do serviço seja equivalente ao custo marginal social. Procura-se com o tributo internalizar todos os custos sociais da atividade privada indutora da externalidade ambiental: controlo, prevenção, reparação de danos e custos administrativos. Assim, a doutrina da tributação corretiva marcante nos “Impostos Ambientais Limitados” diligencia que o equilíbrio do mercado materialize os custos sociais, obtendo-se o preço verdadeiro de mercado.

Ao nível do paradigma teórico de fundamentação, os “Impostos Ambientais Limitados” alicerçam-se numa simbiose entre o princípio do poluidor pagador e o princípio da equivalência. Enquanto impostos regulatórios esta modalidade de tributos ambientais visa influenciar os agentes de mercado na superação das externalidades ambientais. Este efeito é conseguido pela ação de se obrigar o agente poluidor a suportar ao seu encargo o custo da externalidade

numa lógica de responsabilização do agente, corporizando uma postura de responsabilidade civil, com uma função preventiva e redistributiva. Esta função preventiva resulta por a racionalidade económica incentivar o agente da externalidade a procurar a elisão fiscal. De facto, a médio prazo a racionalidade económica responde com a vantagem da incorporação de tecnologia que evite o tributo, garantindo assim a efetividade da prevenção.

Estes apresentam uma função redistributiva por a receita obtida com o tributo viabilizar o financiamento a montante de políticas públicas de educação e informação ambiental, medidas de antecipação de risco, e a jusante o financiamento de atividades de despoluição e superação de danos ambientais. Dito isto, entendemos que é admissível nos “Impostos Ambientais Limitados” quer a consignação de receitas para programas, fundos ambientais ou ações ambientais concretas (ações de despoluição), quer a alocação das receitas ao orçamento geral do Estado. Na interdependência com o princípio do poluidor pagador encontramos o princípio da equivalência. Equivalência na dimensão de cobertura de custos, de contrapartida, de relação comutativa, de obrigar o agente externalizador a compensar a comunidade pelos custos que o seu comportamento ou atividade obrigam a esta.

Qual o valor do montante do imposto admissível nos “Impostos Ambientais Limitados”? Sendo estes impostos pigouvianos assentes no objetivo da paridade entre custos privados e custos sociais exige-se a maior proximidade possível entre o montante do imposto e a externalidade ambiental. Seguindo o raciocínio pigouviano pretende-se a neutralidade. O objetivo é apenas o reequilíbrio do mercado, devendo o tributo corretivo ser isso mesmo – corretivo. Também o princípio da equivalência na lógica comutativa exige que na configuração do tributo este revista um valor próximo do custo da externalidade a compensar<sup>43</sup>. Concludentemente, quer a fundamentação pigouviana, quer o princípio da equivalência, exigem neutralidade, na defesa do valor da proporcionalidade e igualdade entre dano e reparação. É claro que a paridade entre dano ambiental e imposto pode não ser fácil de encontrar. Sendo mais acessível de atingir nas taxas pela relação mais próxima e direta na bilateralidade do que no generalidade típica do imposto.

Os “Impostos Ambientais Limitados” pela sua estruturação no princípio da equivalência, não admitem uma tributação além do custo ou do benefício do agente externalizador. Estes prosseguem objetivos de prevenção, de reparação estrita e até de redistribuição (componente do princípio do poluidor pagador), mas não podem superar as fronteiras da equivalência. A ultrapassagem do valor de cobertura de custos da equivalência comutativa, modificaria a natureza destes instrumentos regulatórios. Deixariam de ser instrumentos regulatórios comutativos, fundamentados no critério da igualdade tributária sob o princípio da equivalência

---

<sup>43</sup> Cfr. Sérgio Vasques- “Manual de Direito Fiscal”. 2ª edição, Almedina, 2018, pp. 315.

e passariam a ser algo distinta que os seus mentores não admitiriam ou desejariam. Desta forma é evidente que nos “Impostos Ambientais Limitados” o seu montante é circunscrito microeconomicamente pelo estrito valor necessário ao reequilíbrio da eficiência do mercado e juridicamente limitado por critérios da proporcionalidade e equivalência estrita.

Os “Impostos Ambientais Limitados” não são concebidos como contramotivacionais. Não é este o seu desígnio. Estes são tributos regulatórios essencialmente marcados pelo objetivo da eficiência económica. Todavia, isto não quer dizer que não sejam indiretamente contramotivadores. A internalização dos custos sociais, via dor financeira do agente externalizador, consubstancia o primeiro passo para a promoção de comportamentos ambientais positivos. Na medida em que o tributo corretivo impõe um encargo ao agente externalizador (empresa ou consumidor) este terá sempre o efeito motivacional do peso financeiro do imposto. Quem quiser evitá-lo, sabe que tem de mudar o seu comportamento. Compreensivelmente é inegável que existem efeitos contramotivacionais, mas limitados sob os parâmetros fiscalizadores da proibição do excesso e da proporcionalidade.

Concluimos que os “Impostos Ambientais Limitados” são tributos regulatórios tendentes à superação das externalidades ambientais no reequilíbrio do mercado, restritos no seu montante à cobertura de custos e ao critério de igualdade, assumindo estes uma dimensão ambiental nuclear. Este facto significa que a tomada de decisão de criação deste tipo de tributos não pode ser simplista, irrefletida ou populista. Estes exigem antes da sua implementação a identificação da externalidade ambiental concreta que se pretende superar, o grau de ineficiência que esta acarreta no mercado/comunidade, o valor da externalidade, os potenciais efeitos ambientais, o destino para as receitas e os efeitos indiretos no mercado e nos comportamentos. Assim, os “Impostos Ambientais Limitados” exigem planeamento, preparação, reflexão e estudos técnicos económicos e ambientais.

Para realidades são os “Impostos Ambientais Limitados” adequados?

Face ao que fomos referindo este são instrumentos próprios para a superação de externalidades ambientais.

Para todas as externalidades ambientais?

Não. Conforme dissemos este tributos são concebidos segundo os parâmetros pigouvianos de neutralidade e de equivalência estrita. Entendemos que este serão apropriados para internalização de externalidades ambientais localizadas, específicas, com efeitos localizados. Surge um problema ambiental num determinado local que afeta uma dada população, que desfaz a eficiência e a igualdade comunitária – aplica-se o “Imposto Ambiental Limitado”.

Reparação e prevenção de danos: internalização da poluição de um rio, com a penalização do agente; a internalização da poluição sonora numa localidade; a internalização da emissões de gases numa estrutura industrial.

Na justa medida em que não têm objetivos contramotivacionais na sua génese nem um carácter universal/multinacional, entendemos que não é o instrumento mais adequado para enfrentar de frente as externalidade ambientais dinâmicas. Estas exigem um desenho mais ambicioso, que tenha a coragem de colocar à margem o objetivo da neutralidade.

Porque imposto ambientais – limitados?

Limitados por estarem exclusivamente afetos a superação da externalidade localizada. Por se fundarem puramente na neutralidade e na equivalência estrita da cobertura de custos. Por não avançarem para a contramotivação. Limitados por se bastarem à reposição da eficiência do mercado na ótica económica.

Deixemos aqui uma proposta de definição de “*Impostos Ambientais Limitados*”:

*Tributo comutativo de natureza regulatória e matriz ambiental construído sob parâmetros de eficiência e equivalência estrita com a finalidade de superação de externalidades com incidência em comportamentos ou atividades com efeitos ambientais.*

Elementos essenciais: *instrumento regulatório; superação de externalidade; centralidade ambiental; efeitos ambientais; incidência em comportamentos ou atividades com efeitos ambientais; neutralidade/equivalência estrita.*

Critérios identificativos: *finalidade, efeitos, estrutura conceptual do imposto.*

## Impostos Ambientais Puros

Chegamos então à última categoria que denominamos de “Impostos Ambientais Puros”. Estes constituem-se como instrumentos regulatórios de política ambiental subordinados a objetivos no contexto europeu ínsitos no artigo 191º do TFUE de “preservação, proteção e melhoria da qualidade do ambiente” e “promoção, no plano internacional, de medidas destinadas a enfrentar os problemas regionais ou mundiais do ambiente e designadamente a combater as alterações climáticas”. Estes têm natureza regulatória por esta tipologia de tributos se assumir como um instrumento de política pública ambiental de influência e motivação de indivíduos e agentes económicos para a promoção da defesa do ambiente. Aspeto nuclear deste tipo de tributos é o ambiente e a sua relação com este. Os “Impostos Ambientais Puros” são pensados, estruturados e aplicados como instrumentos ambientais. Apesar do seu corpo tributário a sua alma é ambiental, pelo que, não obstante terem um corpo jurídico fiscal

toda a sua arquitetura (gênese, missão, finalidade, efeitos, destinatários) é conceptualmente ambiental.

Com os “Impostos Ambientais Puros” procura-se condicionar o comportamento de cidadãos e agentes económicos. Estes funcionam por meio de sinais de preço. Estes tributos constroem-se no pressuposto/paradigma da racionalidade dos agentes económicos. Num juízo de normalidade o agente económico opta por mudar o comportamento sempre que os custos financeiros do tributo sejam equivalentes ou superiores ao benefícios que possa obter da externalidade. Jogando com a racionalidade a sua intenção declarada é pelo seu efeito mudar comportamentos ambientais negativos para condutas ambientais sustentáveis e simultaneamente promover a substituição de tecnologias por outras mais inovadoras. Estes pretendem mudar comportamentos e promover a inovação de forma mais rápida, ou seja, motivar, influenciar e criar a mudança de sentido ambiental positivo.

Sendo estes tributos militantes da causa ambiental ao contrário dos “Impostos Ambientais Limitados” de raiz pigouviana não são, nem procuram ser, neutrais. Os “Impostos Ambientais Puros” tomam partido, fazem escolhas, privilegiem comportamentos, prejudicam/favorecem atividades. Tudo isto por serem impostos ao serviço de uma orientação, de uma estratégia, de uma escolha ativa e propositada no cumprimento de objetivos ambientais. O seu objetivo não se fecha na mera otimização da eficiência económica, dos seus irmãos pigouvianos. Aqui, não se esquecendo os critérios de eficiência económica procura-se a concretização de objetivos ambientais. Assim sendo, esta modalidade de tributos não pode ser criada de forma casuística e descoordenada com outras medidas e políticas. Estes devem ser criados num enquadramento mais lato, de uma política ambiental em que o tributo surge como mais um dos instrumentos adotados num programa sistémico e coordenado de política ambiental, com outros instrumentos, com a educação e sensibilização ambiental, a diplomacia ambiental, mercados de emissões, entre outros. Assim sendo, não obstante a necessária intervenção do ministério das finanças para efeitos do corpo tributário do imposto, a sua configuração e desenho deve envolver prioritariamente a pasta ministerial do ambiente, economia e eventualmente educação. Deve ser a estes, em especial ao ministério do ambiente, que se deve priorizar o papel do desenho do tributo para garantir que os critérios ambientais estão presentes e têm o papel cimeiro, por forma a afiançar a natureza efetiva ambiental do mesmo. Tudo isto para dizer que nos “Impostos Ambientais Puros” o seu sucesso e eficácia esta na dependência do esforço de coordenação dos formuladores de políticas públicas.

Quanto à questão financeira/arrecadatória, nos “Impostos Ambientais Puros” esta não é um elemento central. Conforme referimos anteriormente estes são instrumentos regulatórios, e não fiscais/financeiros como os seus primos “Impostos Ambientais Relacionados”. As receitas obtidas são um aspeto secundário. Um efeito necessário para gerar dor financeira que motive

a alteração de comportamentos ou adoção de tecnologias limpas. Em termos teóricos, um “Imposto Ambiental Puro” bem sucedido tem receita nula. A receita tende a ser inversamente proporcional aos seus propósitos. Estes são verdadeiros tributos suicidas<sup>44</sup>. O que se entende, na justa medida em que não foram feitos para o financiamento do Estado, de políticas de redistribuição ou ambientais. Na nossa posição, levando ao extremo, entendemos que os “Impostos Ambientais Puros” não têm por missão financiar políticas públicas ambientais. A sua missão é alterar comportamentos.

Dito isto e agora de uma forma mais pragmática é uma evidência que estes também produzem receitas. As referidas serão superiores no momento inicial de implementação do imposto face ao status quo dos comportamentos, pretendendo-se que as mesmas se vão reduzindo. Mas independentemente da curva descendente, existem receitas. Neste ponto entendemos que as receitas devem ser consignadas a políticas ou fundos ambientais. Sendo que o ADN do tributo totalmente ecológico seria contraditório, trazendo aos olhos do cidadão uma mensagem errática e confusa, caso se optasse pela utilização das receitas para fins que não sejam totalmente ambientais. Ainda ao nível da questão da receita importa evidenciar que o mito do duplo dividendo nesta modalidade de tributos é inteiramente desfeito. Se estes tributos tendem a gerar a longo prazo receitas cada vez menores, nunca poderiam ser utilizados para a substituição de outro tipo de tributos<sup>45</sup>. A lógica de substituição de tributos daria lugar ou à insustentabilidade das finanças públicas ou à modificação/transformação da natureza destes para tributos financeiros arrecadatários.

Mas sendo estes tributos regulatórios com um modus operandi motivacional e mesmo contramotivacional, é uma evidência que estes apesar de funcionarem sob um sinal de preço ou sob uma racionalidade económica têm igualmente presente um elemento psicológico. Se o objetivo é mudar comportamentos, a racionalidade económica pode em alguma circunstância ser insuficiente. Neste ponto devemos chamar a atenção para a visão da economia comportamental. A economia comportamental procura explicar e auxiliar a compreensão dos processos da arquitetura da escolha individual. Em tese, a escolha pelo comportamento ambiental pode resultar do livre-arbítrio (escolha livre), do paternalismo (imposição de escolha pelo Estado via proibições) ou do paternalismo libertário (escolha livre mas influenciada por estímulos). Como sabemos, nem sempre tomamos decisões com base na racionalidade económica. Muitas vezes as decisões individuais ou dos agentes económicas são tomadas por impulso, com base em

---

<sup>44</sup> Expressão usada por Carlos Baptista Lobo (“Finanças e Fiscalidade do Ambiente e da Energia”. Almedina, Volume I, 2019, pp. 267) para qualificar o que denomina de verdadeiro tributo ambiental pigouviano. Concordando com o autor, entendemos que esta natureza autodestrutiva ultrapassa os tributos pigouvianos de matriz central económica e com objetivos de neutralidade, devendo antes ser assacada a tributos contramotivacionais, militantes ambientais, totalmente afetos a objetivos ambientais.

<sup>45</sup> Cfr. Carlos Baptista Lobo- “Finanças e Fiscalidade do Ambiente e da Energia”. Almedina, 2019, pp. 267.

fatores totalmente irracionais, ou baseadas em ausência de informação, ou informação errônea, que determinam decisões em muitos casos até contrárias aos seus interesses. Estas decisões seriam diferentes se o agente tivesse tido oportunidade de refletir, se tivesse na posse de todas as informações, ou se fosse detentor de autodomínio sobre os impulsos. Muitas vezes o agente escolhe um consumo ambientalmente negativo apenas pelo impulso ou falta de informação. A economia comportamental introduz na equação da escolha a variável estímulo. O estímulo funciona como um elemento que é introduzido na arquitetura da escolha por um elemento externo (no caso presente o Estado) que altera o processo normal da escolha, influenciado ora de forma mais sub-reptícia (como no caso da publicidade e marketing na defesa do ambiente) ora de forma mais direta por um sinal de preço (como será o caso do imposto). Neste sentido o imposto ambiental puro deve funcionar com um estímulo à escolha socialmente correta sem proibir a escolha contrária. Com uma medida de paternalismo libertário influencia-se o agente externalizador, motiva-se a escolha que defende a sociedade e o desenvolvimento sustentável. A economia comportamental, nomeadamente Richard Thaler na sua investigação afirma que não obstante os indivíduos terem sensibilidade às perdas e aos ganhos, este é superior às perdas<sup>46 47</sup>. Assim, segundo esta corrente, os indivíduos procuram evitar mais uma perda do que obter um ganho. Pelo que o imposto ambiental puro ao impor uma perda fundamentada no valor ambiente funciona como o estímulo de raiz negativa que traz o indivíduo para o caminho da sustentabilidade ambiental. Neste sentido os “Impostos Ambientais Puros” funcionam como instrumentos/estímulos de economia comportamental.

Também os “Impostos Ambientais Puros” funcionam com um incentivo à inovação. O agente económico não tem de continuar sob o garrote fiscal do tributo. Este último pode e deve, motivar para a elisão fiscal via substituição de tecnologia anacrónica por outras ambientalmente sustentáveis. Pode e deve, no que diz respeito aos grandes externalizadores instigar os investimentos em investigação e desenvolvimento, ou seja, pela ação/efeito inovação o “Imposto Ambiental Puro” ultrapassa as barreiras da fiscalidade, do ambiente, pulando para a dimensão económica, como agente mobilizador da indução da subida do degrau do valor acrescentado da produção, trazendo ganhos de produtividade, eficiência e reforçando a competitividade. Pode-se até conjecturar a exportação de novas soluções tecnológicas. Tudo isto para demonstrar que não são displicentes os efeitos económicos positivos do imposto. Tudo isto porque a mudança de comportamentos traz novas oportunidade, novas necessidades, novas soluções tecnológicas e por esta via novos mercados.

---

<sup>46</sup>Cfr. Daniel Kahneman /Amos Tversky – “Prospect Theory: An Analysis of Decision under Risk” in *Econometrica*, Vol. 47, No. 2, 1979, pp.280.

<sup>47</sup>Cfr. Richard H. Thaler- “Comportamento inadequado: a construção da economia comportamental”. *Conjuntura Actual* Editora, 2015 pp.52.

O comportamento ambiental sustentável traz segurança, admiração e empatia do cidadão-consumidor. Reforça o valor e confiança numa marca ou empresa. Os “Impostos Ambientais Puros”, puxando pela mudança comportamental, trazem indiretamente para o agente externalizador o efeito e a oportunidade dupla de poder por um lado deixar de arcar com o peso financeiro do tributo e por outro a possibilidade de recolher a recompensa de reforço da imagem e notoriedade nos mercados com agente económico ambientalmente sustentável.

Ainda ao nível das características intrínsecas dos “Impostos Ambientais Puros” importa referir que estes devem ter como marca no seu desenho a elisão e consciência fiscal. Os “Impostos Ambientais Puros” devem poder ser evitáveis pelos seus destinatários, isto é deve ser possível a elisão fiscal. Se o propósito é a mudança de atitudes, o efeito desejado pelo tributo é que o agente da externalidade procure evitar a incidência, optando pela modificação de comportamentos, ou a introdução de novas tecnologias ambientalmente sustentáveis. O tributo deve fazer com que o agente externalizador efetue espontaneamente uma análise custo-benefício. Esta realidade nos indica que apenas serão coerente com a tipologia de “Impostos Ambientais Puros” tributos que incidam sobre atividade/comportamentos/consumos que possam verdadeiramente ser evitáveis. Assim sendo, estes devem ser guardados para os casos em que exista de forma concreta efeito substituição e procuras elásticas. Atingir com um “Impostos Ambientais Puros” atividades e consumos que não podem mudar por inexistência de alternativa ou soluções tecnológicas de mitigação, faria transformar este num tributo apenas arrecadatário. Nestes casos em que não existe opção ao agente externalizador, entendemos que será mais vantajoso optar pela aplicação de um tributo pigouviano do género do que denominamos de “Impostos Ambientais Limitados” fundados na equivalência. Com estes não se elimina a externalidade, efetua-se a internalização da mesma e a compensação via equivalência dos custos sociais associados. Ainda ao nível do objetivo da elisão fiscal, mas também por questão de transparência, é fundamental que seja totalmente claro para todos quais as razões que justificam o tributo. Os agentes das externalidades ambientais devem ser capazes de entender de forma clara a ligação entre o pagamento do tributo e dano ambiental entre o custo do imposto e o investimento necessário para deixarem de ser objeto do mesmo. Só assim podem perceber como gizar estratégias para a modificação do seu comportamento. Assim, aquando da formulação da alíquota do imposto esta deve estar relacionada com os seus objetivos, devendo optar-se por níveis de taxa que se demonstrem atrativos para os agentes económicos explorarem as alternativas (ou seja alíquota com o nível que torne a externalidade suficientemente onerosa, que compense mais evitá-la)<sup>48</sup>. Este acontecimento faz com o que o imposto possa ser visto como uma oportunidade de melhoria.

---

<sup>48</sup> Cfr. Claudia Dias Soares- “The design features of environmental taxes. MPhil thesis, London School of Economics and Political Science”. cit., pp. 14.

Ao nível do paradigma teórico de fundamentação dos “Impostos Ambientais Puros” temos de partir do ponto inicial de que estes são instrumentos regulatórios ambientais ao serviço do desenvolvimento sustentável, e portanto a sua missão é influenciar os cidadãos e os agentes económicos na superação das externalidades ambientais. Estes tributos têm de se alicerçar numa mescla do princípio do poluidor pagador e da equivalência e no princípio da dignidade intergeracional. O princípio do poluidor pagador, na sua vertente de penalização/responsabilização, faz o externalizador pagar pela sua atividade. O princípio da equivalência sob um critério de igualdade, de cobertura de custos visa obrigar o agente/beneficiário da externalidade a compensar a comunidade pelos efeitos da sua atividade. Porém, como vimos a defender os “Impostos Ambientais Puros” não procuram apenas a igualdade social ou o reposicionamento da eficiência do mercado. Está inscrito nos “Impostos Ambientais Puros” uma lógica de prevenção reforçada, pretendendo-se ir à origem das causas das externalidades e se possível evitá-las de raiz. Estas intenções justificam uma postura contramotivacional. Com o tributo não se pretende proibir o comportamento (se fosse esse o objetivo seria mais fácil escolher uma medida de *command and control*), procurando-se em sentido contrário de forma militante incentivar ativamente a mudança de comportamento. Ou seja, contramotivar os comportamentos tidos por habituais<sup>49</sup>. Tributa-se para educar, motivar e pedagogicamente sob a espada do ónus fiscal se modificar comportamentos. Opta-se por uma postura fiscal mais agressiva não fundada em critérios de igualdade que em norma justificam os impostos. O imposto está aqui totalmente ligado a objetivos extrafiscais e até extra-igualdade. O que poderá sem outro tipo de fundamentação legal chocar com o princípio da proporcionalidade. A ultrapassagem deste possível conflito pode ser legitimado por aquilo que denominamos de princípio da dignidade intergeracional. Os “Impostos Ambientais Puros” são instrumentos que podem ser construídos para tratar das externalidades ambientais dinâmicas como sejam as alterações climáticas. Estamos aqui no âmbito de externalidades globais, com efeitos intemporais e intergeracionais, que em última análise podem até colocar em causa a sobrevivência, a liberdade e a dignidade da pessoa humana. Já não estamos no âmbito de reparações restritas, ou de efeitos ambientais negativos localizados. Perante tal perigo, entendemos que o princípio da dignidade intergeracional legitima tributos contramotivacionais que vão além da equivalência e de forma mais ambiciosa podem lutar contra externalidades mais complexas. Porém, mesmo nestes casos, a contramotivação terá de ter limites, que no caso, entendemos dever ser o princípio da proporcionalidade, mas num nível mais reduzido e para situações de exceção, através da sua dimensão de proibição de excesso. Quanto aos destinatários, os “Impostos Ambientais Puros” devem privilegiar a atuação diretamente sobre

---

<sup>49</sup>Cfr. Sérgio Vasques - “O Princípio da Equivalência” como Critério de Igualdade Tributária”. cit., pp.579: a componente contramotivadora está hoje bem presente na realidade da extrafiscalidade.

a origem da externalidade. Será ambientalmente mais eficaz a incidência sobre a produção do que sobre o consumo. A incidência tributária deverá centralizar-se nos agentes individuais ou económicos que tenham a capacidade de evitar a externalidade e onde se identifiquem oportunidades de melhoria ambiental a ser desenvolvidas. É aqui que se encontra o nó górdio. Se o tributo tiver impacto, o agente externalizador é motivado para optar pela estratégia de melhoria ambiental, obtendo-se o ganho ambiental planeando. Neste contexto, porque o seu objetivo não é financeiro estes devem privilegiar a origem e os maiores externalizadores e nunca os melhores pagadores. Esta abordagem da incidência na origem é crucial na justa medida que a qualificação de um tributo como ambiental puro vai exigir ganhos ambientais concretos e mensuráveis.

No que diz respeito à escolha de bases tributáveis tendo presente a natureza regulatória dos “Impostos Ambientais Puros” e a sua subordinação a objetivos ambientais que se querem concretos e específicos, impõe-se a escolha de bases tributáveis o mais próximo da externalidade ambiental que se pretende mitigar/eliminar. Sempre que possível a base tributável deve estar na origem, na produção, ou no caso de atividade de simples exploração de recursos junto destas. Assim, a base tributável deverá motivar a modificação comportamental no produtor/explorador de recursos. Usar o tributo para aumentar o custo de produção auxilia a ganhos potenciais como os processos de produção *ambiental friendly*, o desenvolvimento de produtos com menores necessidades carbónicas, entre outros. Caso não seja possível eliminar a externalidade na produção, podemos fazer do consumo a base tributável, tendo em atenção as elasticidades da procura, onerando os consumos com componentes mais poluentes (transmitir ao consumidor uma hierarquização de gases ou componentes químicos poluentes) e promovendo o efeito substituição.

Qual pode ser o papel dos “Impostos Ambientais Puros”?

Ora bem, o papel destes pode ser bastante pertinente, particularmente nas externalidades dinâmicas, nomeadamente na redução das emissões dos GEE. Se é urgente a redução global dos GEE, os “Impostos Ambientais Puros” ao estarem subordinados exclusivamente a fins ambientais e ao terem uma natureza comportamental, podem ser um instrumento muito relevante. Pelo peso da dor financeira, motivam e contramotivam os comportamentos/atividades que emitem GEE. Este é o caminho necessário – educar pela dor financeira os agentes individuais e económicos para mudarem de comportamentos e selecionarem consumos/produtos/processos produtivos carbonicamente neutros. Um imposto sobre o carbono, nacional ou melhor ainda internacional, contramotivacional mostrar-se-ia uma arma acutilante para o caminho de cumprimentos dos objetivos do Acordo de Paris.

Da reflexão efetuada num esforço de síntese, somos defensores que os “Impostos Ambientais Puros” são tributos regulatórios ambientais ao serviço do desenvolvimento sustentável, funcionando através de sinais de preços, subordinados a objetivos ambientais que devem ser definidos de forma prévia e concreta, desenhados sob estritos critérios ambientais privilegiando uma ação antecipatória preventiva enquanto instrumentos supra pigouvianos não neutrais, fundados num grau superior de equivalência justificado por um princípio da dignidade intergeracional, imbuídos de um espírito de consciencialização ambiental, visando em última análise a modificação de comportamentos e que podem de forma militante assumir uma postura contramotivacional, aproveitando os efeitos psicológicos comportamentais.

Para que realidades são os “Impostos Ambientais Puros” adequados?

Em consonância ao que fomos defendendo, estes são instrumentos regulatórios adequados à concretização de objetivos ambientais, via superação de externalidades em todos os casos em que o objetivo é radicalmente motivar a alteração de comportamentos.

Para todas as externalidades?

Sim. Esta modalidade de impostos assumem-se endogenamente como um instrumento motivacional e contramotivacional de atividades/comportamentos/consumos com efeitos ambientais negativos. Sendo o seu propósito a eliminação do comportamento indutor da externalidade, apresentam-se como adequados a todas as externalidades desde as localizadas, às externalidades dinâmicas (aqui atuando com fator motivacional para redução/mitigação das emissões e adoção de tecnologias limpas).

Deixemos aqui uma proposta de definição de “Impostos Ambientais Puros”:

*Tributo de natureza regulatória de centralidade ambiental com incidência em atividades/comportamentos com resultados perniciosos no ambiente, construído como estímulo para induzir ativamente efeitos motivacionais e mesmo contramotivacionais favoráveis ao ambiente, com a finalidade de suprimir na origem a externalidade ambiental.*

Elementos essenciais: *Instrumento regulatório; centralidade ambiental; estímulo motivacional/contramotivacional; efeitos ambientais*

Critérios identificativos: *finalidade; efeitos; estrutura conceptual do imposto.*

Vejam os abaixo o quadro síntese das características principais de cada um das tipologias propostas:

Tabela 2- Tipologias de Impostos Ambientais

Variáveis	Impostos Ambientais Relacionados	Impostos Ambientais Limitados	Impostos Ambientais Puros
Natureza Jurídica	Fiscal/Financeira	Regulatória Económica	Regulatória Ambiental
Relação com a variável ambiente	Relação relativa e justificativa com o ambiente	Relação direta e próxima com o ambiente	Relação direta e próxima com o ambiente
Tipos de Externalidades adequadas	Quaisquer. Ausência de preocupações com esta questão	Externalidades localizadas	Todo o tipo de externalidades, incluído as dinâmicas
Origem	Jurídica Tributária	Comutativa-Pigouviana	Ambiental
Finalidade	Arrecadação de receitas	Superação de falhas de mercado. Internalização da externalidade ambiental	Ambiental
Efeitos Financeiros	Sim. Muito importantes	Secundários	Irrelevantes. Secundários
Alocação de receitas	Orçamento Geral do Estado	Orçamento Geral do Estado, Fundos ou Políticas/ações ambientais concretas	Fundos e Políticas Ambientais
Incidência	Bases tributáveis relacionadas com ambiente	Bases tributáveis relacionadas com ambiente	Bases tributáveis relacionadas com ambiente
Bases Tributáveis	Bases tributáveis relacionadas com ambiente. Tributar no lugar que gere mais receitas	Atividades/ Consumos/ comportamentos com incidência negativa no ambiente	Procura tributar a origem da externalidade. Tributar quem tem capacidade para eliminar a externalidade com incidência negativa no ambiente
Valor	Maximizar o valor com base em decisão política	Objetivo da paridade dos custos privados e custos sociais	Ultrapassagem do valor da equivalência na ótica contramotivacional
Paradigma Teórico	Princípio da Equivalência	Princípio do Poluidor Pagador e Princípio da Equivalência	Princípio do Poluidor Pagador; Princípio da Equivalência e Princípio da Dignidade Intergeracional
Critério de desenho do Imposto	Maximização de Receitas	Reequilíbrio da eficiência do mercado	Exclusivamente ambientais
Efeitos Motivacionais	Indiretos e secundários	Efeitos motivacionais diretos, mas sem efeitos contramotivacionais	Efeitos motivacionais e contramotivacionais

Variáveis	Impostos Ambientais Relacionados	Impostos Ambientais Limitados	Impostos Ambientais Puros
Efeitos no Mercado	Potenciais efeitos distorcivos	Neutralidade, assente na procura do reequilíbrio da eficiência do mercado	Impostos não neutrais. Potenciais efeitos distorcivos
Efeitos ambientais	Indiretos e secundários	Diretos	Diretos
Consciencialização Ambiental	Indireta	Ativa e direta	Ativa e direta
Estudos Prévios	Estudos jurídicos e de previsão de receitas	Estudos jurídicos e microeconómicos	Estudos ambientais
Efeitos ambientais positivos	Sim. Mas limitados e indiretos	Sim	Sim
Funções	Exclusivamente financeira	Preventiva, reparadora e redistributiva	Preventiva, reparadora, recompensa e inovação
Limites	Princípio da Proporcionalidade e da igualdade tributária	Princípio da Proporcionalidade	Proibição do excesso
Tipologia de impostos	Impostos Indiretos	Impostos Indiretos	Impostos Indiretos
Regressividade	Regressividade, com possibilidade da adoção medidas de mitigação	Regressividade, com possibilidade da adoção medidas de mitigação	Regressividade, com possibilidade da adoção medidas de mitigação
Ponto Forte	Capacidade de gerar receitas	Superação das externalidades ambientais	Efeito motivacional
Ponto Fraco	Falta de ligação a objetivos ambientais	Falta de efeito contramotivacional	Potenciais efeitos distorcivos no mercado
Marca Distintiva	Preço por Poluir. Obtenção de Receitas	Superação das externalidades ambientais. Preocupações económicas	Efeitos comportamentais, nomeadamente contramotivacional

## Quo o Vadis – Conclusões gerais

Aqui chegados na nossa reflexão compreendemos que é incontornável o imposto ambiental. Defendemos que o seu conceito e reconhecimento resulta da identificação no ADN de um tributo de algum tipo de relação ambiental, próxima ou mais distante. Esta relação ambiental deverá ser medida pela identificação de indícios (base tributável com impacto negativo no ambiente; finalidade ambiental efetiva; efeito ambiental concreto) que garantam em todos os cenários de forma intencional ou conseqüente algum tipo de efeito ambiental. Percecionamos que o imposto ambiental tem associado uma natureza regulatória com efeitos motivacionais, pedagógicos e de consciencialização ambiental, maiores ou menores, mas sempre presentes. Justificamos o imposto ambiental nos princípios do poluidor pagador e da equivalência, mas também num princípio de dignidade intergeracional que determina um dever para com o futuro.

Defendemos a existência de um conceito uno, lato de imposto ambiental, que garanta amplitude para a integração de todos os impostos que tenham uma relação ambiental. Todavia, após a concretização do raio de ação macro do imposto ambiental, defendemos ser necessário numa perspetiva micro a decomposição da realidade jurídica tributária ambiental em várias tipologias/modalidades de tributos. Só assim, entendemos ser possível compreender na sua essência e globalidade a fiscalidade ambiental.

Defendemos na mescla heterogénea de tributos com relação ambiental ser possível e desejável identificar categorias de impostos ambientais. Assim sendo, definimos três categorias de impostos ambientais: relacionados, limitados e puros.

Da nossa busca pelo conceito de Imposto Ambiental na nossa investigação chegamos a uma definição global nos seguintes termos:

*Imposto Ambiental: tributo estadual de natureza unilateral com incidência em atividades/comportamentos/consumos com efeitos potenciais negativos no ambiente, construído sobre propósitos financeiros, económicos ou ambientais, que permita a internalização dos custos ambientais, motivando de forma direta ou conseqüente a mudança comportamental de que resulta necessariamente algum efeito ambiental.*

Resta-nos responder de forma assertiva à questão - Qual em última análise é a finalidade do imposto ambiental?

Pese embora a heterogeneidade das realidade tributárias ambientais entendemos que o fio condutor de todas é a obtenção de algum tipo de efeito ambiental positivo. Na nossa tese defendemos que a finalidade última do imposto ambiental é a mudança comportamental para ser possível a obtenção de efeitos ambientais concretos e duradouros. Assim, o imposto ambiental aproveita e maximiza os consequentes e intrínsecos efeitos comportamentais de um instrumento tributário induzidos pela racionalidade económica. Um imposto, e um imposto ambiental em particular, influencia as variáveis económicas produção e consumo. Favorece-se ou penaliza-se atividades, comportamentos, consumos. Em consequência da “dor financeira” encaminha-se de forma direta ou sub-reptícia a sociedade para um modelo de desenvolvimento com produção e consumo mais sustentável.

É certo que a finalidade mudança comportamental para a obtenção de efeitos ambientais concretos e duradouros não é conseguida da mesma forma nas três modalidades de impostos ambientais propostos na investigação.

Nos “Impostos Ambientais Puros” a finalidade da mudança comportamental é alcançada de forma direta, militante, às vezes até de forma dura e paternalista. Nestes ao admitir-se a tributação além do valor da equivalência, a mudança comportamental é construída essencialmente via contramotivação. Aqui a mudança comportamental é fomentada pela incidência na origem da externalidade, tributando para educar, para dolorosamente erradicar ou quase erradicar a externalidade ambiental, garantindo-se deste modo efeitos ambientais concretos e duradouros.

Nos “Impostos Ambientais Limitados” a finalidade da mudança comportamental é conseguida pela internalização dos custos sociais das atividades privadas no preço de mercado. Nestes, os agentes externalizadores são motivados à mudança comportamental por forma evitarem a dor financeira. Pelo “Imposto Ambiental Limitado” é garantida a cobertura de custos, penalizando-se o poluidor, fomentando-se na racionalidade económica a mudança comportamental e por esta via efeitos ambientais concretos e duradouros.

Nos “Impostos Ambientais Relacionados” pese embora o seu objetivo financeiro e incidência típica sobre procuras rígidas com forte propensão à geração de receitas, estes incidem sobre bases tributáveis com efeitos negativos no ambiente sob o pressuposto da equivalência e do poluidor pagador (aqui de forma mais débil). Estes geram receitas para o orçamento do Estado que podem vir a ser utilizadas em políticas ambientais consequentes à obtenção de efeitos ecológicos concretos. Simultaneamente via “dor financeira” motivam a transição para outros produtos ambientalmente *friendly*. Mesmo perante procuras rígidas os “Impostos Ambientais Relacionados” fomentam no médio prazo o desenvolvimento de novas tecnologias e produtos que possam escapar à incidência destes. Assim, de forma consequente, indireta e às vezes

lateral, estes tributos também prosseguem a finalidade da mudança comportamental com efeitos ambientais consequentes.

Neste contexto defendemos na nossa investigação que a finalidade do imposto ambiental é a mudança comportamental, ainda que sob níveis diferentes, e desiguais propósitos iniciais, estando a mudança comportamental ao serviço do alcance de efeitos ambientais (mínimos nos relacionados; máximos nos puros).

Da nossa investigação resulta também de forma natural que o Imposto Ambiental nas suas variadas formas assume em pleno uma natureza regulatória. O imposto Ambiental regula o mercado, altera comportamentos, apadrinha ou lesa atividade/produtos. Mesmo no caso dos “Impostos Ambientais Relacionados” sem embargos dos objetivos e resultados arrecadatários prioritários, o tributo não se aprisiona a este intuito. Deste tributo advém efeitos no funcionamento do mercado, limitando o rendimento disponível (casos de procuras rígidas), trazendo regressividade, que de que decorrem alterações naquilo que seria o equilíbrio normal do mercado. Se tributarmos pesadamente os combustíveis de locomoção (típicos Impostos Ambientais Relacionados) influenciaremos as decisões individuais dos cidadãos na sua mobilidade, favorecemos o transporte público, penalizamos a estrutura de custos das empresas. Ou seja, de um imposto de construção financeira vão surgir efeitos regulatórios da atividade económica, para além de consequentes efeitos motivacionais e ecológicos de procura da elisão fiscal (substituição e investigação de novas tecnologias).

Quanto à seleção da modalidade de tributo ambiental defendemos que o formulador de políticas públicas deve efetuar uma análise casuística. Nos casos de externalidade localizadas em que é possível identificar na totalidade o agente externalizador, a taxa ambiental na sua bilateralidade é a melhor resposta. Contudo, no atual contexto de externalidades dinâmicas com efeitos intergeracionais defendemos que deve-se privilegiar a construção e implementação de Impostos Ambientais Puros. Apostamos nestes por garantirem consciencialização e hierarquização ambiental, atuando em regra na origem da externalidade, contramotivando no sentido do médio prazo conseguirem a supressão da externalidade.

Em corolário entendemos que o Imposto Ambiental é um instrumento fundamental, com elevadas potencialidade para caucionar a mudança comportamental e os efeitos ambientais necessários para encaminhar a sociedade rumo um modelo de desenvolvimento sustentável que defenda a dignidade presente e o direito a um futuro em que os vindouros mantêm a liberdade de escolha para as suas opções de vida.

Concluimos, com assertividade na nossa investigação, que a finalidade do imposto ambiental é a mudança comportamental para ser possível a obtenção de efeitos ambientais

concretos e duradouros, ainda que sob níveis diferentes e desiguais propósitos, estando a mudança comportamental ao serviço da obtenção de efeitos ambientais efetivos.

Os impostos ambientais são já hoje uma realidade. Têm justificação teórica, alcance e amplitude junto de empresas, governos e cidadãos. Defendemos que não devem ser colocados à margem os tributos que tenham alguma relação ambiental, motivo pelo qual defendemos um conceito uno que possa englobar toda a heterogeneidade de realidades. Concluimos que a finalidade última do imposto ambiental é a mudança comportamental com vista à obtenção de efeitos ambientais concretos e duradouros.

## **António Cipriano**

*Doutor em Direito Fiscal pela FDL*

*Professor Adjunto Convidado no Politécnico de Leiria / Advogado/ Árbitro no CAAD*

*\*O Presente texto resulta da tese de doutoramento intitulada – “Imposto Ambiental, conceito e finalidades à luz do Direito Constitucional Português e do Direito da União Europeia”, defendida pelo autor na FDUL em outubro de 2025.*

## Bibliografia

ARAGÃO, Alexandra - “O Princípio do Poluidor Pagador. Pedra Angular da Política Comunitária do Ambiente” *Studia Iuridica* (n.º 23, Janeiro de 1997) do Boletim da Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra e da Coimbra Editora, 1997.

ARAÚJO, Fernando:

- “A Estratégia dos Baldios e dos Anti-Baldios. O Problema Economico do Nível Ótimo de Apropriação”. Almedina, , 2008.

- “Introdução à Economia – I”, 4ª edição, AAFDL, 2021.

- “Introdução à Economia – volume II”, 4ª edição, AAFDL, 2022.

BAUMOL, William J. / Oates, Wallace E:

- “The Use of Standards and Prices for Protection of the Environment”, in *The Swedish Journal of Economics*, Vol. 73, No. 1, Environmental Economics, 1971.

- “The Teory of Enviromental Policy” 2ª Edition. Cambridge University Press, 1988

BLEEKER, Arne - “Does the Polluter Pay? The Polluter-Pays Principle in the Case Law of the European Court of Justice” in *European Energy and Environmental Law Review* Volume 18, Issue 6, 2009.

CATARINO, João Ricardo / FERRAZ, Diogo - “Impostos Extrafiscais ainda são impostos?”. In *Revista Jurídica Portucalense*, Nª especial, 2022.

COASE, Ronald - “The Problem of Social Cost”. *Journal of Law and Economics*, Vol. 3, 1960.

DOURADO, Ana Paula

- “Lições de Direito Fiscal Europeu. Tributação Direta.” Coimbra Editora, 2010.

- “O Princípio da Legalidade Fiscal – Tipicidade, conceitos jurídicos indeterminados e margem de livre apreciação”. *Coleção Teses*, Almedina, 2015.

- “Direito Fiscal - Lições”. 3ª edição, Almedina, 2018.

- “Governança Fiscal Global”. 2ª edição, 2018.

DOURADO, Ana Paula / PIRLOT, Alice / TRAVERSA, Edoardo – “Environmental Tax: International Tax Coordination & Global Environmental Challenges” in *INTERTAX*, Volume 49, Issue 11, 2021.

FRANCISCO, Papa - Encíclica “Laudato Si”. Tipografia Vaticana. 2015.

KRAPP, Karl William - “the Social Costs of Private Enterprise”. 2ªedição, Schocken Books, 1975.

LOBO, Carlos Batista:

- “Finanças e Fiscalidade, do ambiente e da energia”. Almedina, 2019.

- “Evolução da Tributação Ambiental”. In “Nós e os Impostos”. Almedina, 2022.

MILNE, Janet E. / ANDERSON, Mikael Skou - “Introduction to environmental taxation concepts and research”. In Handbook of Research on Environmental Taxation. Reino Unido, Edward Elgar Publishing, 2012.

NABAIS, Casalta:

- “Tributos com fins ambientais”. Instituto de Ciências Jurídico Políticas. Centro de Investigação de Direito Público, 2008.

- “O Dever Fundamental de Pagar Impostos”, Coleção Teses, Almedina, 2009.

- “Por um Estado Fiscal Suportável – Estudos de Direito Fiscal”, Almedina, 2005.

- “Direito Fiscal”. 11.ª edição, Almedina, 2019.

PIGOU, A. C. - “The Economics of Welfare”. 4.ª Edição, Macmillan and co., limited, Londres, 1932.

PIRLOT, Alice:

- “Legal Analysis of the Mutual Interactions between the UN Sustainable Development Goals (SDGs) & Taxation”. 2019.

- “Exploring the Impact of EU Law on Energy and Environmental Taxation”. Working Paper, 2019.

- “Environmental & Energy Taxation in the EU”. Apresentação no Lisbon GREIT Summer School de 26 de Junho de 2020.

- “Carbon Border Adjustment Measures: A Straightforward Multi-Purpose Climate Change Instrument?” Journal of Environmental Law, 2021.

RAWLS, John - “Uma Teoria da Justiça”, 5.ª edição, Editorial Presença, Lisboa, 2021.

SARAIVA, Rute Neto Cabrita e Gil:

- “A Herança de Quioto em Clima de Incerteza, Análise Jurídico-Económica do Mercado de Emissões num Quadro de Desenvolvimento Sustentado”, Tese de Doutoramento, FDUL, 2009.

- “A Política Fiscal Ambiental”, in @pública – Revista Eletrónica de Direito Público, Volume 7, Nº2 Setembro de 2020.

- “Instrumentos de Mercado”, in Tratado de Direito do Ambiente, Volume I, Parte Geral, CIDP - Centro de Investigação de Direito Público, 2021.

SARAIVA, Rute / NAYLANDER, Victor - “Ways of Using the Tribute for Environmental Protection”. In Taking on Climate Change Through Green Taxation. IGI Global, 2023.

SEN, Amartya - “A Ideia de Justiça”. Almedina, 2012.

SOARES, Cláudia Dias:

- “O Imposto Ecológico contributo para o estudo dos Instrumentos Económicos de Defesa do Ambiente”. Coimbra Editora, 2001.

- “Imposto Ambiental - Direito Fiscal do Ambiente”. Cadernos do CEDOUA, 2002.

- “Environmental Taxes - From the theory to the reality” in Direito e Justiça 18(2). Faculdade de Direito da Universidade Católica, 2004.

- “The design features of environmental taxes”. MPhil thesis, London School of Economics and Political Science”. MPhil thesis, London School of Economics (Law Department), 2011.

- SOLOW, Robert. - “An Almost Practical Step Toward Sustainability”. in Resources Policy, 1993.
- THALER, Richard H. - “Comportamento inadequado: a construção da economia comportamental”. Conjuntura Actual Editora, 2015.
- THALER, Richard H. / SUSTEIN, Cass - “Nudge: um pequeno empurrão: como decidir melhor em questões de saúde, riqueza e felicidade”. Editora Lua de Papel, 2018.
- TRAVERSA, Edoardo - “The Selectivity Test: The Concept of ‘Regional Aid’. State Aid and Taxation In State Aid and Tax Law, Kluwer Law International, 2012.
- TRAVERSA, Edoardo / TIMMERMANS, Benoît - “Value-Added Tax (VAT) and Sustainability in the European Union: A Radical Proposal Design Issues, Legal Aspects, and Policy Alternatives”. INTERTAX, Volume 49, Issue 11, 2021.
- VASQUES, Sérgio:
- “A reforma da tributação automóvel: problemas e perspetivas” in Fiscalidade, nº10, 2002.
  - “O Princípio da Equivalência como Critério de Igualdade Tributária”. 2ª edição, Almedina, 2023.
  - “Manual de Direito Fiscal”. 2ª edição, Almedina, 2018.
- VASQUES, Sérgio / PEREIRA, Tânia Carvalhais - “Os impostos especiais de consumo”, Almedina, 2020.