

Universidades Lusíada

Pereira, Mariana Inês Pais

A tributação verde: o contexto português desde a reforma de 2014

<http://hdl.handle.net/11067/8866>

Metadados

Data de Publicação

2025

Resumo

“A Tributação Verde: O Contexto Português desde a Reforma de 2014” No contexto hodierno, não se poderá negar a essencialidade e pertinência do Direito ao Ambiente e das diversas questões com ele conexas, principalmente pela emergência das alterações climáticas que se têm verificado a nível global. Neste sentido, o Direito Fiscal tem sido considerado como um meio idóneo e qualificado a promover e salvaguardar o ambiente, por via da adoção de medidas legislativas que prosseguem, na linguagem da d...

“Green Taxation: The Portuguese Context since the 2014 Reform” In the current context, one cannot deny the essentiality and relevance of the Right to the Environment and the various issues related to it, especially by the emergence of climate change that occurred at a global level. In this context, Tax Law has been considered as an appropriate and qualified mean to promote and safeguard the environment through the adoption of legislative measures that pursue, in the language of the most popular...

Palavras Chave

Direito, Direito fiscal, Direito do ambiente, Imposto ambiental, Benefícios fiscais

Tipo

masterThesis

Revisão de Pares

Não

Coleções

[ULP-FD] Dissertações

Esta página foi gerada automaticamente em 2026-10-30T02:06:01Z com informação proveniente do Repositório



Centro Universitário Lusíada – Norte
Campus do Porto

A TRIBUTAÇÃO VERDE
O Contexto Português desde a Reforma de 2014

Mariana Inês Pais Pereira

Dissertação para obtenção do Grau de Mestre
Mestrado em Direito

Porto, 2025



Centro Universitário Lusíada – Norte
Campus do Porto

A TRIBUTAÇÃO VERDE

O Contexto Português desde a Reforma de 2014

Mariana Inês Pais Pereira

Dissertação para obtenção do Grau de Mestre

Sob orientação do Professor Doutor Sérgio Machado e coorientação da Professora Doutora Ana Paula Rocha

Porto, 2025

AVISO LEGAL

O conteúdo desta tese reflete as perspetivas, o trabalho e as interpretações do autor no momento da sua entrega. Esta tese pode conter incorreções, tanto conceptuais, como como metodológicas, que podem ter sido identificadas em momento posterior ao da sua entrega. Por conseguinte, qualquer utilização dos seus conteúdos deve ser exercida com cautela. Ao entregar esta tese, a autora declara que a mesma é resultante do seu próprio trabalho, contém contributos originais e são reconhecidas todas as fontes utilizadas, encontrando-se tais fontes devidamente citadas no corpo do texto e identificadas na secção referências. A autora declara, ainda, que não divulga na presente tese quaisquer conteúdos cuja reprodução esteja vedada por direitos de autor ou de propriedade intelectual.

Declaração sob compromisso de honra

(Artigo 6.º, n.º 2 das Normas e orientações para submissão de trabalhos académicos na plataforma Urkund para deteção de similaridade e plágio)

Eu, abaixo assinado, tenho consciência de que a prática de plágio consiste numa forma de violação da integridade académica, constituindo um crime punível por lei com relevância nos regimes disciplinar, civil e criminal.

Nesse sentido, declaro por minha honra que a dissertação apresentada é original e que todas as fontes, incluindo as da minha autoria, estão devidamente identificadas e referenciadas.

Porto, 30 de outubro de 2025

A Estudante

Mariana Pereira

Agradecimentos

No culminar deste ciclo, cumpre-me assinalar a gratidão por mim sentida em relação a todas as pessoas que, de uma forma ou de outra, contribuíram para a realização deste trabalho.

Desta forma, expresso o maior dos agradecimentos ao meu Orientador, Doutor Sérgio Machado, e à minha Coorientadora, Doutora Ana Paula Rocha, pela aceitação e disponibilidade demonstrada e por me guiarem neste caminho. Guardarei todos os ensinamentos e contributos que me foram transmitindo, indispensáveis à edificação deste trabalho.

À minha família, sem a qual não teria tido o privilégio de concretizar esta etapa da minha vida, agradeço do fundo do coração todo o apoio. Obrigada por acreditarem em mim.

Agradeço também à Patrícia, que semeou em mim o interesse por esta vertente da fiscalidade, pela amizade sincera que vimos construindo. Ao Rui, que caminhou ao meu lado ao longo deste percurso e é porto de abrigo. À Matilde e à Ana, por me lembrarem todos os dias que os laços mais fortes nem sempre são ligados pelo sangue. À Inês, pela amizade e por toda a confiança que me transmite sem saber. Obrigada por ficarem felizes pelas minhas conquistas como se fossem também vossas (são um bocadinho).

O meu profundo obrigado.

ÍNDICE GERAL

AVISO LEGAL	II
DECLARAÇÃO SOB COMPROMISSO DE HONRA	III
AGRADECIMENTOS	IV
RESUMO	VII
ABSTRACT	VIII
PALAVRAS-CHAVE	IX
KEY-WORDS	IX
LISTA DE ABREVIATURAS.....	X
INTRODUÇÃO.....	1
1. A TUTELA JURÍDICA AMBIENTAL	3
1.1. CONCEITO DE AMBIENTE	3
1.2. A PROTEÇÃO INTERNACIONAL DO DIREITO AO AMBIENTE.....	5
1.3. A PROTEÇÃO DO AMBIENTE NO ORDENAMENTO JURÍDICO PORTUGUÊS	8
2. O PAPEL DO DIREITO FISCAL NA TUTELA DO DIREITO AO AMBIENTE	
13	
2.1. CAPACIDADE CONTRIBUTIVA, JUSTIÇA E IGUALDADE NA TRIBUTAÇÃO	13
2.2. AS FINALIDADES FISCAIS E EXTRAFISCAIS DA TRIBUTAÇÃO	15
2.3. O IMPOSTO: GENERALIDADES	17
2.3.1. <i>O princípio do Poluidor-pagador</i>	19
2.3.2. <i>Impostos Ambientais</i>	22
2.4. BENEFÍCIOS FISCAIS.....	26
2.4.1. <i>Fundamento e limites dos benefícios fiscais</i>	26
2.4.2. <i>Benefícios fiscais em matéria ambiental</i>	28
3. A REFORMA DA FISCALIDADE VERDE.....	31
3.1. CONSIDERAÇÕES GERAIS	31
3.2. A REFORMA DE 2014: DO PONTO DE PARTIDA À ATUALIDADE	35
3.3. DA EXISTÊNCIA DE VERDADEIROS IMPOSTOS AMBIENTAIS EM PORTUGAL	39

3.4. O IMPACTO DA TRIBUTAÇÃO AMBIENTAL NO ORDENAMENTO JURÍDICO PORTUGUÊS	44
4. DO PRESENTE E DO PORVIR DO DIREITO FISCAL DO AMBIENTE.....	46
4.1. ANÁLISE CRÍTICA.....	46
4.2. ANÁLISE DA REFORMA DA FISCALIDADE VERDE À LUZ DO PRINCÍPIO DA EQUIDADE.....	49
4.3. ALGUMAS PROPOSTAS SOBRE A TEMÁTICA ESTUDADA: REFLEXÕES	54
4.4. LIMITAÇÕES DE ÂMBITO E PISTAS PARA INVESTIGAÇÃO FUTURA	58
CONCLUSÃO.....	59
BIBLIOGRAFIA CITADA.....	67
JURISPRUDÊNCIA CITADA	74
OUTROS DOCUMENTOS CONSULTADOS	74

RESUMO

“A Tributação Verde: O Contexto Português desde a Reforma de 2014”

No contexto hodierno, não se poderá negar a essencialidade e pertinência do Direito ao Ambiente e das diversas questões com ele conexas, principalmente pela emergência das alterações climáticas que se têm verificado a nível global. Neste sentido, o Direito Fiscal tem sido considerado como um meio idóneo e qualificado a promover e salvaguardar o ambiente, por via da adoção de medidas legislativas que prosseguem, na linguagem da doutrina mais abalizada entre nós, “finalidades de natureza extrafiscal”.

A Reforma da Fiscalidade Verde, datada de 2014, assume-se como a premissa do desenvolvimento da política fiscal orientada à tutela ambiental na Ordem Jurídica Portuguesa, constituindo o primeiro grande passo rumo à obtenção do *triplo dividendo* e, por consequência, do compromisso de crescimento verde.

Não obstante, enquanto a nível internacional a temática da *green taxation* se encontra amplamente difundida e explorada, urge em Portugal percorrer um longo caminho, em particular ao nível doutrinal e jurisprudencial, sem prejuízo do trabalho já perpetrado até ao momento.

ABSTRACT

“Green Taxation: The Portuguese Context since the 2014 Reform”

In the current context, one cannot deny the essentiality and relevance of the Right to the Environment and the various issues related to it, especially by the emergence of climate change that occurred at a global level. In this context, Tax Law has been considered as an appropriate and qualified mean to promote and safeguard the environment through the adoption of legislative measures that pursue, in the language of the most popular doctrine among us, "extrafiscal purposes".

The Green Taxation Reform, dated 2014, is assumed as the proposition to the development of fiscal policy oriented to environmental protection in the Portuguese Legal Order, constituting the first major step towards obtaining the *triple dividend* and, therefore, the commitment to green growth.

Nevertheless, while at the international level the theme of green taxation is widely diffused and explored, in Portugal, there remains a considerable path to be pursued, particularly at the doctrinal and jurisprudential level, without prejudice to the work already undertaken thus far.

PALAVRAS-CHAVE

Fiscalidade verde; Direito ao Ambiente; Reforma da Fiscalidade Verde; Imposto Ambiental; Impostos com relevância ambiental; Benefícios fiscais ambientais; Equidade.

KEY-WORDS

Green Taxation; Right to the Environment; Green Taxation Reform; Environmental Tax; Taxes with Environmental Relevance; Environmental Tax Benefits; Equity.

LISTA DE ABREVIATURAS

AEE – Agência Europeia do Ambiente

AL. – Alínea

ALS. - Alíneas

ART. – Artigo

ARTS. – Artigos

CE – Comissão Europeia

CEE – Comunidade Económica Europeia

CFR. - Confrontar

CIEC – Código dos Impostos Especiais sobre o Consumo

CIMI – Código do Imposto Municipal sobre Imóveis

CIMT – Código do Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis

CIRC – Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas

CIRS – Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares

CIV – Código do Imposto sobre Veículos

CIVA – Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado

CRP – Constituição da República Portuguesa

DL – Decreto-lei

EBF – Estatuto dos Benefícios Fiscais

ED. - Edição

EEA – *European Environment Agency*

EM – Estados-Membros

EUA – Estados Unidos da América

GEE – Gases de efeito de estufa

I.E. – Isto é

IMI – Imposto Municipal sobre Imóveis

IMT – Imposto Municipal sobre Transmissões Onerosas de Imóveis

INE – Instituto Nacional de Estatística

IRC – Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas

IRS – Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares

ISP – Imposto sobre Produtos Petrolíferos e Energéticos

ISV – Imposto sobre Veículos

IUC – Imposto Único de Circulação
LBC – Lei de Bases do Clima
LBPA – Lei de Bases da Política de Ambiente
LFV – Lei da Fiscalidade Verde
LGT – Lei Geral Tributária
N.º - Número
N.ºs - Números
Ob. cit. – Obra citada
OCDE – Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico
OE – Orçamento do Estado
P. – Página
PIB – Produto Interno Bruto
PP. – Páginas
PPP. – Princípio do poluidor-pagador
PQ. – Protocolo de Quioto
PROC. – Processo
RFV – Reforma da Fiscalidade Verde/Reformas Fiscais Verdes
STA – Supremo Tribunal Administrativo
TC – Tribunal Constitucional
TFUE – Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia
TUE – Tratado da União Europeia
UE – União Europeia
Vide – Expressão que indica “veja-se”
V.G. – *Verbi gratia*

INTRODUÇÃO

O Direito ao Ambiente apresenta-se como uma temática fulcral e urgente, ao nível do Direito Interno e Internacional, sendo amplamente reconhecido o papel do Direito Tributário como ferramenta apta à sua proteção e salvaguarda. Na verdade, a consciencialização sobre as alterações climáticas e a necessidade de promover um crescimento económico sustentável, há muito instaladas na sociedade civil, estão na base da reconfiguração dos sistemas fiscais por parte dos diversos Estados.

Neste sentido, a Fiscalidade Verde, enquanto conjunto de instrumentos de política fiscal ambiental, orientados à correção das externalidades negativas e ao estímulo de comportamentos ambientalmente sustentáveis, constitui um dos pilares estratégicos das democracias modernas.

Entre nós, a temática adquiriu maior destaque com a Reforma da Fiscalidade Verde de 2014, que veio impulsionar novos objetivos ambientais, alinhados com a sustentabilidade orçamental e a Justiça social.

Com a elaboração da presente dissertação, propomos dedicar-nos ao estudo da temática fiscal ambiental, partindo da Reforma Fiscal Verde perpetrada entre nós, introduzida pela Lei n.º 82-D/2014, de 31 de dezembro, fazendo o respetivo enquadramento jurídico e explanando os instrumentos de Direito Fiscal adotados pelo Legislador desde então. Afigurando-se pertinente, apraz, inelutavelmente, aquilatar da sua eficácia na promoção da transição ecológica almejada e qual a sua relação com a equidade.

Em simultâneo, focar-nos-emos no estudo do Imposto Ambiental, refletindo sobre a sua verificação no Ordenamento Jurídico-Fiscal Português e, bem assim, na matéria dos Benefícios Fiscais Ambientais.

Oferecendo as devidas considerações sobre a Reforma, procuraremos analisar os dados disponíveis a este respeito, elencando as ilações que deles se podem extrair, sem deixar de mencionar algumas propostas relevantes sobre o tema.

Assim, e sendo nosso desígnio apresentar um contributo sério, rigoroso e isento, trataremos do objeto proposto da seguinte forma:

No Capítulo I, abordaremos a definição do conceito de Ambiente, nas suas heterogéneas aceções, bem como os meios mais relevantes, mormente legislativos, que o protegem, a nível internacional e nacional. Como se deverá compreender, e sob pena de

se tornar exaustivo, não será mais do que uma breve exposição de âmbito, sob pena de desvirtuar o objetivo desta investigação que se cinge à proteção ambiental na perspetiva do Direito Tributário.

Seguidamente, no Capítulo II, frisaremos o papel do Direito Fiscal na tutela do Ambiente, fazendo referência aos princípios essenciais nesta senda, como sejam o da Capacidade Contributiva, Justiça e Igualdade tributárias e o Princípio do Poluidor-pagador. A linha investigativa e os objetivos em que se alicerça justificam que não discorramos de outros princípios enformadores do sistema tributário, pelo que não lhes faremos menção. Por conseguinte, não poderemos deixar de aludir às finalidades fiscais e extrafiscais da tributação e aos fundamentos e limites dos benefícios fiscais, antes de nos focarmos, propriamente, nas particularidades dos vários tributos ambientais. Finalmente, faremos devida menção, em termos genéricos, ao regime do Imposto, posto o que passaremos a enunciar o regime dos benefícios fiscais em matéria ambiental.

Depois, dedicaremos o Capítulo III à Reforma da Fiscalidade Verde, começando por tecer algumas considerações gerais a este respeito, complementadas pela análise da sua génese até à atualidade. O enfoque principal incidirá sobre os primeiros dois anos da edificação destas novas normas reformadoras e dos mais recentes três, ou seja, 2021 a 2023, pelo que não faremos constar desta análise os anos de 2024 e 2025, pelo menos a nível empírico com recurso a dados estatísticos. Ainda, discorreremos sobre o Imposto Ambiental, indagando da existência de verdadeiros impostos verdes em Portugal.

Por fim, surge no Capítulo IV o presente e o porvir do Direito Fiscal do Ambiente, não olvidando a questão da equidade que nos parece indissociável da temática em apreço, bem como a análise de dados e tomada de posição nessa sequência, não deixando de refletir e elencar algumas propostas sobre a temática estudada.

1. A TUTELA JURÍDICA AMBIENTAL

1.1. Conceito de Ambiente

Cumpre-nos, antes de mais, fazer uma breve contextualização sobre a tutela ambiental e dissecar sucintamente o conceito de “Ambiente”, uma vez que este se afigura como uma realidade polifacetada no que respeita às suas aceções.

Assim, pode dizer-se que, em sentido estrito, o conceito de “Ambiente” reporta-se à natureza em si mesma, ao passo que, em sentido amplo, são consideradas realidades mais vastas, como o conceito de *qualidade de vida*¹; em sentido normativo, o conceito em causa sustenta-se pelo conjunto de normas que tutelam o ambiente, tanto em sentido estrito, como em sentido amplo².

No ensinamento de GOMES CANOTILHO e VITAL MOREIRA³, “a Constituição aponta para um conceito simultaneamente estrutural, funcional e unitário de ambiente. Trata-se de um conceito unitário, pois embora se possa colocar o acento tónico: (i) sobre o ambiente como <<modo de ser global>> da realidade natural, fundado num dado equilíbrio dos seus elementos (modelo ecológico); (ii) ou sobre o ambiente como uma ou mais zonas circunscritas do território particularmente importantes pela sua beleza, valor paisagístico, científico ou histórico (cfr., precisamente, o n.º2/c); (iii) ou sobre o ambiente como suporte territorial de referência relativamente a empreendimentos agrícolas, industriais e comerciais (cfr. o n.º2/d), a Constituição aponta (em consonância, de resto, com diplomas internacionais) para uma visão unitária (conjunto de sistemas ecológicos, físicos, químicos e biológicos e de fatores económicos, sociais e culturais). Trata-se também de uma compreensão estrutural-funcional de ambiente, pois os sistemas físicos, químicos, biológicos e os fatores sociais e culturais, além de serem interativos entre si, produzem efeitos, direta ou indiretamente, sobre unidades existenciais vivas e sobre a qualidade de vida do homem.

Por outro lado, embora a dimensão antropocêntrica de ambiente aponte para a qualidade de vida, este conceito não se identifica com o de ambiente. A qualidade de vida

¹ Vide artigo 5.º, n.º 1 da Lei n.º 19/2014, de 14 de abril.

² NETO, LUÍSA, *Direito ao ambiente, in Novos direitos – ou novos objetos para o Direito?*, Editorial Universidade do Porto, 2010, pp. 131-151.

³ *In Constituição da República Portuguesa Anotada*, Vol. I, 4.ª Ed. Revista, Coimbra Editora, 2007, pp. 844-845.

é um resultado, uma consequência derivada da interação de bem-estar físico, mental, social e cultural, no plano individual, e em relações de solidariedade e fraternidade no plano coletivo. A Constituição estabelece, acertadamente, a articulação entre ambiente e qualidade de vida (...)”.

Ora, a constatação da necessidade de proteção do Ambiente, que há muito se instalou na sociedade civil pela sua urgência e relevância⁴, tem vindo a exigir a atuação do Direito nos seus diversos ramos, tendo, mais especificamente, conduzido à autonomização do domínio ambiental (o designado “Direito do Ambiente”). Ainda assim, refira-se que tal circunstância não se mostra excludente da tutela jurídica de outras áreas, como procuraremos evidenciar com a presente dissertação, nomeadamente do Direito Fiscal⁵ – ou Direito Fiscal do Ambiente⁶.

Além de, como suprarreferimos, se apresentar como um ramo do Direito, o Direito ao Ambiente assume-se como um direito fundamental, constitucionalmente previsto, que será assegurado pelos diversos ramos normativos, conforme ditam os princípios da interdisciplinaridade (o recurso a outras áreas do saber, designadamente externas ao Direito) e da transversalidade (interceção das diferentes áreas jurídicas, orientadas para a tutela ambiental)⁷.

⁴ “O tema do ambiente não é novo, nos últimos anos tem havido algumas preocupações para proteger o meio ambiente e a natureza. Essa consciência começou a evoluir com a revolução industrial e, posteriormente, surgiu uma preocupação crescente com os efeitos nocivos da ação humana sobre a natureza e as repercussões causadas pelas guerras mundiais. Estes impactos negativos que a sociedade moderna implica são vastos e exigem medidas urgentes para que a tendência destrutiva seja alterada e a pressão sobre os recursos e o sistema natural seja aliviada. Então começou a ser criada uma legislação específica e foram estabelecidas metas para a comunidade com vista à sua preservação. É neste momento que surge o conceito de imposto ambiental e seus derivados.” (nossa tradução) – Vide DIAS, PAULO e SANTOS, IARA CARDOSO, *Green Tax: A Bibliometric Analysis*, p.154, in DINIS, ANA ARROMBA e outros, *Taking on Climate Change Through Green Taxation*, Chapter 6, IGI Global, 2023.

⁵ Em bom rigor, cremos que a definição mais correta seria a de “Direito Tributário”, por ser uma realidade que, além de abranger o “direito dos impostos”, abarca também as taxas, benefícios fiscais e contribuições especiais.

⁶ NABAIS, JOSÉ CASALTA, *Direito fiscal e Tutela do Ambiente em Portugal*, Fiscalidade: Revista de Direito e Gestão Fiscal, Business & Economics School, 2021, p. 11.

⁷ NABAIS, JOSÉ CASALTA, *Direito Fiscal e Tutela do Ambiente em Portugal*, ob. cit., pp. 6-7 e *Tributos com fins ambientais*, Fiscalidade: Revista de Direito e Gestão Fiscal, Business & Economics School, 2021, p. 2.

Do exposto subjaz a inerente heterogeneidade caraterizadora do conceito de “ambiente” e da respetiva tutela jurídica, posto o que, sem deixar de mencionar de forma breve, a nível internacional e interno, alguns instrumentos legais (não só do domínio tributário) que a foram consolidando, passaremos a analisar concretamente a proteção ambiental afeta ao Direito Fiscal.

1.2. A proteção internacional do Direito ao Ambiente

Desde o fim dos anos 60, com maior expressão na década de 70, do século XX, começa a evidenciar-se, nos países do Ocidente, uma maior preocupação em adotar políticas ambientais. Na verdade, partiram da ONU os primeiros passos neste sentido, com a criação do Programa das Nações Unidas para o Ambiente e a Declaração de Estocolmo, resultantes da Conferência das Nações Unidas sobre o Ambiente Humano, realizada em Estocolmo em 1972, mediante a qual se chamou à atenção para a boa gestão e equilíbrio entre o desenvolvimento económico e a salvaguarda do ambiente.

Na mesma linha, com a Cimeira de Paris, a Comissão Europeia manifestou a urgência da adoção de uma política comunitária nesta matéria, tendo, em 1973, aprovado o primeiro Programa de Ação⁸ relativo ao Ambiente, com a duração de dois anos, sendo objetivos deste instrumento a prevenção e redução da poluição e a melhoria ambiental, num conjunto de ações concertadas com outras organizações internacionais, nomeadamente da OCDE, Conselho da Europa e ONU. Concomitantemente, aprovou-se a Carta Mundial da Natureza, em 1982, na linha de necessidade de cooperação internacional já vertida nos avanços supra expostos.

⁸ “Primeiro Programa de Ação” (1972-197), JO C 112, de 20 de dezembro de 1973, pp. 8-11, consultado em 10 de dezembro de 2024. Até Hoje, a União Europeia implementou oito programas de ação nesta matéria. Nota para o quinto programa, datado de 1993, que consagra, pela primeira vez, o conceito de “desenvolvimento sustentável” a par do conceito de “Ambiente”. O mais recente, adotado em 2022, orienta a política ambiental comunitária até 2030, almejando alcançar a neutralidade climática e a sustentabilidade ambiental até 2050.

No que concerne o domínio comunitário, pela entrada em vigor do Ato Único Europeu em 1987⁹, que introduziu os artigos 130.º-R, 130.º-S e 130.º-T¹⁰ ao Título VII, Parte III do Tratado da CEE, constituiu-se a base jurídica para a concreta ação europeia neste domínio, prevendo-se expressamente a proteção ambiental. Foram objetivos destas normas a preservação e melhoria da qualidade do ambiente, a contribuição para a salvaguarda da saúde humana e a boa gestão dos recursos naturais, fundadas nos princípios da ação preventiva, reparação na fonte e poluidor-pagador.

Seguiu-se, em 1992, a Conferência das Nações Unidas sobre o Ambiente e o Desenvolvimento (Eco 92), que esteve na génese da Convenção Quadro das Nações Unidas sobre Alterações Climáticas¹¹.

No ano seguinte, ao nível da contribuição europeia no desenvolvimento desta temática, entra em vigor o Tratado da União Europeia, destacando-a como verdadeira política comunitária e conferindo-lhe um maior tratamento jurídico. Assim, foi consagrado o objetivo de promover a adoção de medidas ambientais internacionais, bem como o princípio da precaução como um dos fundamentos da política ambiental, aliados à missão de crescimento sustentável, equitativo e respeitador do ambiente.

O Protocolo de Quioto, que começou a ser negociado em 1997 e entrou em vigor em 2005¹², assume-se como paradigma da compreensão coletiva da relevância do flagelo ambiental, tendo sido o primeiro Tratado internacional a estabelecer metas específicas com o objetivo de reduzir em 5,2%, por referência ao ano de 1990, a emissão de Gases de efeito de estufa (GEE), entre 2008 e 2012.

⁹ Não podemos deixar de referir o Relatório “*Brundtland*”, também designado por “*Our Common Future*”, elaborado pela ONU nesta data, no qual teceu diversas críticas aos modelos de desenvolvimento dos países industrializados e em vias de desenvolvimento, alertando para o uso abusivo dos recursos naturais.

¹⁰ Ao que correspondem, atualmente, os artigos 191.º, 192.º e 193.º, do Título XX da Parte III do TFUE, com a redação dada pelo Tratado de Lisboa, que, mais uma vez, tornou patente a necessidade de consagração de medidas internacionais de salvaguarda do ambiente e introduziu referência expressa ao conceito de “*alterações climáticas*”, em consonância com o sexto programa de ação (de 2002 a 2010).

¹¹ Ratificada por Portugal em 1993, através do Decreto-lei n.º 20/93, de 21 de junho.

¹² Ratificado por Portugal em 2002, através do Decreto n.º 7/2002, de 25 de março. Portugal denotava, ainda assim, alguma dificuldade em cumprir as metas estabelecidas pelo PQ, *vide* SOARES, CLÁUDIA DIAS, *Environmental Tax: From Theory to the Reality*, Richmond Law & Tax, 2004, p. 279.

Pode afirmar-se que, em 2013, foi dado o impulso fundamental neste domínio no que concerne o espaço comunitário e, em particular, Portugal¹³, com a Decisão n.º 1386/2013/EU do Parlamento Europeu e do Conselho, de 20 de novembro de 2013, que constituiu o sétimo programa da ação comunitária, com a definição de nove objetivos prioritários, alertando para a necessidade de melhor aplicação legislativa em matéria de ambiente, de investimento, designadamente, em conhecimento científico atualizado, e da integração da matéria em apreço nas demais políticas internas.

Paralelamente, foi adotado o Acordo de Paris, em 2015, durante a COP21, com o intuito de limitar o aquecimento global abaixo dos 2°C, mais precisamente 1,5°C¹⁴ por referência aos níveis pré-industriais. Este diploma veio substituir o Protocolo de Quioto a partir do ano de 2020 e reclama os esforços de toda a comunidade internacional no combate às alterações climáticas. Na verdade, já naquele ano ficaram definidos os Objetivos de Desenvolvimento Sustentável (ODS), inseridos na Agenda 2030 da ONU, sendo que, dos 17, destacamos, em especial, a erradicação da pobreza e da fome, o acesso à água potável e saneamento, a promoção de energias renováveis e acessíveis, do trabalho digno e do crescimento económico, a redução das desigualdades, a sustentabilidade das cidades e comunidades, bem como da produção e do consumo, rumo à ação climática, *maxime* pela proteção da vida marinha e da vida terrestre, em cooperação com parceiros na implementação dos objetivos.

Posteriormente, em 2019, a Comissão Europeia aprovou o Pacto Ecológico Europeu, com vista a tornar a economia mais eficiente em termos de recursos e mais competitiva, zelando pela eliminação das emissões de GEE até 2050. Em 2022, aprovou-se o oitavo Programa de Ação em matéria de Ambiente, a que já nos referimos na nota de rodapé n.º 8, parte final.

¹³ Uma vez que a partir daqui se deram os primeiros passos no desenvolvimento da “*Reforma da Fiscalidade Verde*” ou “*Reforma de 2014*”, introduzida pela Lei n.º 82-D/2014, de 31 de dezembro, de que trataremos com a devida atenção mais adiante.

¹⁴ Não obstante se ter logrado o cumprimento da meta imposta, no ano de 2024 constatou-se que a temperatura média global do planeta atingiu os 1,55°C, de acordo com a Organização Meteorológica Mundial, facto corroborado pela Agência das Nações Unidas, *vide* FERREIRA, NICOLAU (2025, 10 de janeiro), *Terra atingiu 1,55 graus acima da média em 2024, anuncia Organização Meteorológica Mundial*. Jornal Público. Efetivamente, o ano referido foi considerado o ano mais quente desde que há registo, conforme aponta a mesma fonte.

De referir, também, os artigos 11.º e 191.º a 193.º do TFUE, que servem de base jurídica à proteção ambiental nesta sede, definindo, designadamente, a competência nesta matéria e os domínios de ação¹⁵.

Mais recentemente, no ano de 2024, realizou-se a COP29, tendo como foco as questões financeiras associadas às alterações climáticas. Desta Conferência do Clima 2024 resultou a aprovação de um novo acordo de financiamento climático, com o estabelecimento de um objetivo de 300mil milhões de dólares anuais até 2035 a fim de auxiliar países em desenvolvimento na mitigação e adaptação às alterações climáticas¹⁶.

Ademais, de salientar, pela sua pertinência, os principais atos legislativos provenientes da União Europeia, como sejam a Diretiva 2003/96/CE do Conselho, de 27 de outubro de 2003, “*que reestrutura o quadro comunitário de tributação dos produtos energéticos e da eletricidade*”, a Diretiva 2008/118/CE do Conselho, de 16 de dezembro de 2008, respeitante ao regime geral dos impostos especiais sobre o consumo, a par da Diretiva 2018/2001/EU, relativa à promoção da utilização de energia de fontes renováveis.

1.3. A proteção do Ambiente no Ordenamento Jurídico Português

Aqui chegados, fica patente que a proteção do Direito ao Ambiente se assume como uma tarefa fundamental dos diversos Estados e demais entidades administrativas locais, a par de constituir um direito fundamental dos cidadãos¹⁷.

Desde logo, no artigo 9.º da CRP¹⁸ estatui-se que a política externa e interna do Estado deve ser orientada à proteção do meio ambiente, à conservação dos recursos naturais e ao desenvolvimento sustentável.

¹⁵ Vide “Política Ambiental: princípios gerais e quadro de base”.

¹⁶ Vide FLOR, ALINE (2024, 3 de novembro), *COP29 aprova de forma controversa novo acordo de financiamento climático*. Jornal Público. O acordo mencionado foi alvo de críticas no sentido de tal meta se apresentar insuficiente para encarar os desafios climáticos ao nível global; também a escolha do país (Azerbaijão) onde se realizou a Conferência mereceu desaprovação, por ser conhecido como grande produtor de petróleo e gás.

¹⁷ NABAIS, JOSÉ CASALTA, *Tributos com fins ambientais*, Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal, Ano I, n.º 4, 2009, p. 4.

¹⁸ “O princípio do Estado de direito ambiental foi reforçado na revisão constitucional de 1997 através da adenda <<efetivação dos direitos económicos, sociais, culturais e ambientais.>> (al. d). (...) Pretende-se

Na mesma linha, no artigo 66.º, n.º 1¹⁹ do mesmo diploma estabelece-se que “*todos têm direito a um ambiente de vida humano, sadio e ecologicamente equilibrado e o dever de o defender*”. Conforme aponta Casalta Nabais, e se extrai do artigo supracitado, “*em rigor (tal constitui) um direito-dever fundamental.*”

Em consonância, de entre os “*princípios da política económica*”, vigora o dever de impulsionar o desenvolvimento sustentável e a utilização racional dos recursos naturais, com o objetivo de atingir um ambiente equilibrado e o bem-estar das gerações presentes e futuras (artigo 81.º²⁰ da CRP), através, nomeadamente, da promoção de

agora vincar a dimensão objetiva de estado de direito ambiental, vinculado à prossecução de políticas ecologicamente autossustentadas e, nesta medida, garantidoras e realizadoras de direitos ambientais. (...) Ao colocar os direitos ambientais ao lado dos direitos económicos, sociais e culturais, pretendeu não apenas articular o Estado ambiental com o Estado social mas também especificar a dimensão jusfundamental da proteção do ambiente através do reconhecimento e garantia de direitos ambientais. (...) A al. e deste art. 9º da CRP atribui ao Estado, como tarefa fundamental, a defesa, a proteção e valorização desses elementos caracterizadores da república portuguesa: o património cultural, a natureza e o ambiente. Aliás, não se trata sequer de simples obrigação unilateral do Estado; mas também, em vários aspetos, de direitos e deveres dos cidadãos: direito ao ambiente e dever de o defender (art. 66º) (...)” - Vide CANOTILHO, J. J. GOMES e MOREIRA, VITAL, ob. cit., p. 279.

¹⁹ “*A compreensão antropocêntrica de ambiente justifica a consagração do direito ao ambiente como um direito constitucional fundamental, o que constitui uma relativa originalidade em direito constitucional comparado. (...) é, desde logo, um direito negativo, ou seja, um direito à abstenção, por parte do Estado e de terceiros (pois se trata de um direito imediatamente operativo nas relações entre particulares), de ações ambientalmente nocivas (nº3). (...) Por outro lado, trata-se de um direito positivo a uma ação do Estado (nº2), no sentido de defender o ambiente e de controlar as ações de degradação ambiental, impondo-lhe as correspondentes obrigações políticas, legislativas, administrativas e penais. Nesta vertente, que é a que avulta neste preceito, estamos perante um genuíno direito social. (...) este preceito reconhece e garante expressamente a dupla natureza implícita na generalidade dos chamados direitos sociais, simultaneamente direitos a serem realizados e direitos a não serem perturbados(...).” Vide CANOTILHO, J. J. GOMES e MOREIRA, VITAL, ob. cit., pp. 845-846.*

²⁰ “*Esta norma sobre as tarefas económicas e sociais do Estado constitui desenvolvimento, especificação e concretização, no plano económico-social, das opções políticas fundamentais constituídas nos arts. 2º e 80º e das tarefas fundamentais do Estado contidas no art. 9º. Estas transformam-se agora em tarefas ou obrigações (<<incumbências>>) de âmbito menor ou mesmo particular. Muitas (...) são, por sua vez, ulteriormente desenvolvidas, concretizadas e qualificadas nas restantes normas da constituição económica. (...) Além disso, algumas destas incumbências constitucionais estão ligadas a certos direitos económicos e sociais (arts 58º ss.), funcionando como garantias de realização destes (...)” como é o caso do direito ao ambiente. “A referência ao <<desenvolvimento sustentável>>, introduzida na RC/97, constitui uma das atualizações concetuais da constituição económica, remetendo para a ideia da harmonização do*

políticas fiscais que incentivem práticas de preservação do ambiente, v.g., o recurso a incentivos fiscais relacionados com energia renovável, eficiência energética ou pela gestão de recursos naturais.

No que respeita mais concretamente à nossa dissertação, assume particular importância o artigo 103.^o²¹ do diploma em apreço, no qual se definem as finalidades do sistema fiscal, estipulando-se a competência (*relativamente reservada* - artigo 165.^o, n.º1, i) e 2)) da Assembleia da República para a criação de impostos ou benefícios fiscais ambientais que, mediante autorização legislativa (art. 198.^o, n.º1, al. b), poderá ficar a cargo do Governo, no exercício da sua função legislativa; bem assim, prevê também este dispositivo legal o imperioso princípio da legalidade e seu indissociável princípio da tipicidade.

Ademais, o artigo 104.^o da CRP estatui, de forma expressa, “*quatro espécies de impostos – certamente por serem os mais importantes sob o ponto de vista jurídico-constitucional*”²². Não obstante, “*a Constituição não exclui obviamente a existência de outros impostos além dos mencionados, desde que criados de acordo com os requisitos constitucionais*”²³.

crescimento económico com respeito da preservação do ambiente e dos recursos naturais, bem como das suas incidências sobre os direitos das futuras gerações (cfr. art. 66º). O desenvolvimento é uma condição do emprego e da geração de rendimentos, sem os quais não há bem-estar nem qualidade de vida. Mas ele deve ser feito em condições de se manter no futuro, salvaguardando, designadamente no que respeita ao aproveitamento dos recursos naturais, a estabilidade ecológica e a solidariedade entre gerações (art. 66º-2/d).” - Vide CANOTILHO, J. J. GOMES e MOREIRA, VITAL, ob. cit., pp. 965-967.

²¹ “(...) tal matéria faz parte da competência relativamente reserva da AR, pelo que a lei a que se refere o n.º2 é em princípio uma lei da AR, só podendo tratar-se de decreto-lei quando houver uma autorização legislativa concedida ao governo (artigo 165º-1/i e 2). A reserva da lei em matéria fiscal não é somente uma questão de forma legislativa, mas sim principalmente de competência política, devendo ser reservada para as assembleias representativas (no taxation without representation). (...) Deve entender-se, contudo, que naquela expressão estão abrangidos todos os elementos referidos no n.º2, desde logo porque se trata de elementos essenciais à própria definição do imposto e, depois, porque é esta interpretação que está de acordo com o sentido histórico da reserva parlamentar da lei fiscal, que arranca originariamente da ideia de autotributação, isto é, de a imposição fiscal só poder ser determinada pelos próprios cidadãos através dos seus representantes no parlamento.” - Vide CANOTILHO, J. J. GOMES e MOREIRA, VITAL, ob. cit., pp. 1091-1092.

²² CANOTILHO, J. J. GOMES e MOREIRA, VITAL, ob. cit., pp. 1098-1099.

²³ *Idem.*

De particular importância se reveste a Lei de Bases da Política de Ambiente (Lei n.º 19/2014, de 14 de abril) que, justamente, determina as bases da política ambiental, o seu âmbito, objetivos e princípios gerais²⁴ “*em cumprimento do disposto nos artigos 9.º e 66.º da Constituição*”.

Complementarmente, avulta mencionar a Lei n.º 98/2021, de 31 de dezembro – Lei de Bases do Clima²⁵ –, através da qual se reconhece “*a situação de emergência climática*” (art. 2.º, n.º 1), contemplando, por sua vez, os objetivos que a orientam no seu art. 3.º, dos quais destacamos a al. k): “*fomentar a prosperidade, o crescimento verde e a justiça social, combatendo as desigualdades e gerando mais riqueza e emprego*”.

Sobressai, em particular, deste diploma o recurso à *fiscalidade* “*como instrumento de transição para a neutralidade, reforçando a aplicação da taxa de carbono e aplicando uma maior tributação sobre o uso dos recursos* (art. 28.º, al. e); a *consignação das receitas da fiscalidade verde para a descarbonização, a transição justa e o aumento da resiliência e capacidade de adaptação às alterações climáticas* (al. f); a *contribuição da fiscalidade para a eficiência na utilização dos recursos, a redução da utilização dos combustíveis fósseis, através da correção de incentivos perversos, a proteção da biodiversidade, a utilização sustentável do solo, do território e dos espaços urbanos, a indução de padrões de produção e consumo mais sustentáveis, e para fomentar o empreendedorismo e a inovação tecnológica, a criação de emprego e o desenvolvimento económico sustentável*”²⁶ (al. g) e, finalmente, “*a fiscalidade como instrumento de*

²⁴ Princípios materiais previstos nas als. a) desenvolvimento sustentável; b) responsabilidade intra e intergeracional; c) prevenção e precaução; d) poluidor-pagador; e) utilizador-pagador; f) responsabilidade e g) recuperação - cfr. art. 3.º do diploma *in casu*. Também, dos princípios das políticas públicas ambientais: als. a) transversalidade e integração; b) cooperação internacional; c) do conhecimento e da ciência; d) da educação ambiental; e) da informação e da participação - cfr.: art. 4.º, *idem*.

²⁵ Vindo revogar a Lei n.º 93/2001, de 20 de agosto. De notar o exposto no art. 5.º do diploma em apreço, segundo o qual *todos têm direito ao equilíbrio climático, nos termos constitucional e internacionalmente estabelecidos* (n.º 1). Os princípios norteadores da LBC encontram-se estatuídos no art. 4.º. Frisamos os seguintes: desenvolvimento sustentável (al. a); transversalidade (al. b); especial articulação com a LBPA (al. c); cooperação internacional (al. e); valorização do conhecimento e da ciência (al. f); informação, prevenção e precaução (als. h) e j), na devida ordem); responsabilização, recuperação e reparação (al. k). Ademais, convém referir que *a política climática é planeada tendo em conta as circunstâncias (...) fiscais* (...) – Cfr. art. 18.º, n.º 4.

²⁶ Sublinhado nosso.

internalização das externalidades negativas para o clima, de modo a promover a competitividade económica, a sustentabilidade e coesão social e territorial” (al. h).

De facto, são múltiplas as vias de tutela das externalidades negativas²⁷ provenientes do comportamento e atividades económicas, destacando-se, consoante parte da doutrina, três grandes âmbitos, sendo eles meios diretos de conformação de comportamentos, meios de direção de comportamento através do planeamento e meios indiretos de conformação de comportamentos²⁸.

A primeira via de tutela abrange as designadas vias clássicas de atuação nesta temática, estando nela incluído o domínio sancionatório penal, que, como sabemos, se pauta pela lógica de *ultima ratio*, apenas podendo ter lugar quando os níveis de emissão poluentes atingirem proporções desmedidas e insustentáveis. Além da tutela mais gravosa, encontramos nesta esteira a via administrativa, que será primordial e mais frequente pela razão mencionada.

No segundo grupo, destaca-se a planificação do território, que, embora se enquadre no denominado Direito do Urbanismo por constituir instrumento de ordenamento territorial, afigura-se orientado à proteção ambiental²⁹.

Por último, referem-se os instrumentos económicos, que abrangem o regime da responsabilidade civil ambiental, subsídios e subvenções, os tributos ambientais e os benefícios fiscais ambientais³⁰, entre outros (sendo estes dois últimos de particular

²⁷ Isto é, efeitos laterais das atividades económicas, que afetam terceiros e assumem características de bens públicos, como sejam a não-rivalidade, não-exclusão e não-rejeitabilidade, com potencial para atingir todas as pessoas no espaço onde se leva a cabo determinada atividade geradora de benefícios ou prejuízos, não estando na esfera dos sujeitos terceiros a possibilidade de rejeitar os efeitos referidos. Sobre a matéria das externalidades, vide CRUZ, JOSÉ NEVES, *Economia Política – Uma abordagem dialética da escolha pública*, Coimbra Editora, 2008, pp. 37-40.

²⁸ NABAIS, JOSÉ CASALTA, *Tributos com fins ambientais*, (...), ob. cit., p. 5.

²⁹ *Idem*, pp. 6-7.

³⁰ *Idem*, p. 7. Importa a este respeito mencionar que a Constituição, ao mencionar uma “*política fiscal compatibilizadora de desenvolvimento com proteção do ambiente e qualidade de vida*”, conforme o n.º2, al. h), “*aponta para o recorte de um direito fiscal do ambiente que tome em conta: (1) a seletividade ambiental de instrumentos formais (impostos, taxas, benefícios fiscais) que sejam <<amigos do ambiente>> e contribuam para o desenvolvimento do país (modernização económico-ecológica); (2) a operacionalidade dos mesmos instrumentos (ex.: benefícios fiscais) no sentido de captarem a colaboração de entidades privadas que utilizem tecnologias <<amigas do ambiente>> (ex.: utilização de energias renováveis) ou contribuam com donativos possibilitadores da utilização destas tecnologias (sponsors*

importância para o desenvolvimento da nossa dissertação e, por isso, terão o merecido tratamento adiante).

2. O PAPEL DO DIREITO FISCAL NA TUTELA DO DIREITO AO AMBIENTE

2.1. Capacidade contributiva, Justiça e Igualdade na tributação

Em termos introdutórios, e na senda de SÉRGIO VASQUES³¹, “(...) *em qualquer ramo do direito, discutir a justiça é antes do mais discutir a igualdade; porque a ciência jurídico-fiscal não se quer já uma mera ‘tecnologia’, centrada na técnica da relação de imposto mas ignorante dos princípios que a legitimam (...)*”.

Assim, fundada que é no princípio constitucional da Igualdade (artigo 13.º da CRP), a Capacidade Contributiva³² mais não é do que a concretização material daquele cânone em articulação com os restantes princípios estruturantes da denominada “*Constituição Fiscal*”³³.

De facto, preconiza este preceito a igualdade horizontal entre os sujeitos passivos da relação jurídico-tributária – i.e. “*igual imposto para os que dispõem de igual capacidade contributiva*” – e a igualdade vertical pela sujeição distinta, seja qualitativa ou quantitativa, a diferente montante de imposto para aqueles sujeitos que, em termos proporcionais, disponham de diversa capacidade de contribuição³⁴. Deste modo, assume-se como pressuposto e limite à tributação, implicando, de forma preliminar, a “*personalização do imposto*”³⁵.

Mormente, estando proibidos o favorecimento e a discriminação de uns em relação aos outros, na vertente negativa do princípio da Igualdade prevista n.º 2 do artigo 13.º da CRP, o princípio da Capacidade Contributiva deve, pois, abranger a

ambientais).” - Vide CANOTILHO, J. J. GOMES e MOREIRA, VITAL, *Constituição da República Portuguesa Anotada*, ob. cit., p. 852.

³¹ *Capacidade Contributiva, Rendimento e Património*, Fiscalidade: Revista de Direito e Gestão Fiscal, Business & Economics School, 2021, p. 1.

³² O artigo 4.º, n.º 1 da LGT estatui que “*os impostos assentam essencialmente na capacidade contributiva, revelada, nos termos da lei, através do rendimento ou da sua utilização e do património.*”

³³ NABAIS, JOSÉ CASALTA, *Direito Fiscal*, 8ª Edição, Almedina, 2015, pp. 152-153.

³⁴ *Idem*, p. 153.

³⁵ VASQUES, SÉRGIO, ob. cit., p. 4.

universalidade dos sujeitos passivos que manifestem semelhante aptidão económica à luz deste critério³⁶, sob o ponto de vista do ideário de solidariedade intrínseco à lógica de redistribuição, por antítese a uma lógica comutativa, apanágio do princípio da equivalência³⁷.

De acordo com ANA PAULA DOURADO³⁸, as exceções à regra da tributação nestes termos “*são a não a incidência sobre certas manifestações de riqueza, as isenções, ou uma tributação mais reduzida de uns poucos*”, legitimada “*com base em princípios ou finalidades extrafiscais que se sobreponham à finalidade de arrecadação de receitas*” – artigo 2.º, n.º 1 do EBF.

No que concerne o princípio da Justiça fiscal, pode afirmar-se que este decorre do preceituado no artigo 103.º, n.º 1 da CRP, no qual se consuma o conteúdo vertido no artigo 81.º do mesmo diploma, ditando que o Estado, na sua função redistributiva, promova a “*justiça social e a correção das desigualdades na distribuição da riqueza e do rendimento*”³⁹ através do sistema fiscal, assumindo este preceito uma função determinante na interpretação do princípio da Capacidade Contributiva⁴⁰.

Ainda assim, convém notar que nem sempre este último preceito será aplicado de forma linear⁴¹, já que, por exemplo, no caso dos impostos sobre o património sofrerá uma ligeira mitigação, que será tanto maior quando em causa estiverem impostos sobre o consumo, havendo, nesta circunstância, necessidade de ser compatibilizado com o princípio da livre formação dos preços pelo mercado⁴².

Acrescenta-se, no dizer de parte da doutrina mais abalizada entre nós⁴³, que embora se aplique aos designados “*falsos impostos ambientais*”, o princípio da

³⁶ DOURADO, ANA PAULA, *Direito Fiscal*, Almedina, 2022, p. 230.

³⁷ VASQUES, SÉRGIO, ob. cit. p. 2.

³⁸ DOURADO, ANA PAULA, ob. cit., p. 231.

³⁹ Cfr. art. 81.º, al. b) da CRP.

⁴⁰ DOURADO, ANA PAULA, ob. cit., p. 229.

⁴¹ O que não implica “*deformar ou distorcer a capacidade contributiva, reduzindo-a a uma fórmula vazia de conteúdo [...]*”, visto que “*se alguma atenuação sofre [...], na sua operacionalidade, [...] (tal) prende(-se) com o facto de esse princípio não ser aplicável com igual intensidade a todos os impostos, sendo visível essa menor intensidade em relação à tributação indireta.*” NABAIS, JOSÉ CASALTA, *Tributos com fins ambientais*, ob. cit., p. 30-31.

⁴² NABAIS, JOSÉ CASALTA, *Direito fiscal e tutela do ambiente em Portugal*, (...), ob. cit., p. 5.

⁴³ NABAIS, JOSÉ CASALTA, *Tributos com fins ambientais*, (...) ob. cit., pp. 29-31.

capacidade contributiva há de recuar no campo dos “*verdadeiros impostos ambientais*”⁴⁴, não se lhes impondo com a mesma intensidade, uma vez que estes se regem pelo princípio do Poluidor-pagador.⁴⁵

Adicionalmente, e corroborando a ideia expressa, em sede da tributação ambiental, deve concretizar-se o princípio da Igualdade tributária através da compatibilização do princípio da Capacidade Contributiva, nomeadamente, com o princípio do Poluidor-pagador, tendo por base determinadas exigências de praticabilidade e de cognoscibilidade do facto tributário⁴⁶.

2.2. As finalidades fiscais e extrafiscais da tributação

Atento o disposto no artigo 103.º, n.º 1 da CRP, com a epígrafe “*Sistema Fiscal*”, fica claro que este “*visa a satisfação das necessidades financeiras do Estado e outras entidades públicas e uma repartição justa dos rendimentos e da riqueza*”⁴⁷.

⁴⁴ *Idem*. Os conceitos de “*verdadeiros/falsos impostos ambientais*” serão devidamente analisados no ponto 2.2. e subsequentes da nossa dissertação.

⁴⁵ Na esteira do Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, de 12 de abril de 2023, Relator Pedro Vergueiro, proc. n.º 0118/20.3BEFUN, citando a decisão de Acórdão do mesmo tribunal, de 22 de março de 2023, proc. n.º 0331/18.3BEFUN, (ao princípio da capacidade contributiva) “*deve ser reconhecida uma configuração especial (que deriva da sua conjugação com o denominado princípio do poluidor-pagador e da introdução de variáveis que obrigam a ponderar razões de praticabilidade e de eficiência, bem como a especial utilidade económica extraída das externalidades ambientais)*”.

⁴⁶ *Vide* Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 610/2024, processo n.º 574/23, 2ª Secção, Relatora Mariana Canotilho, p. 32 e Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 22/03/2023, processo n.º 0331/18.3BEFUN, Secção do Contencioso Tributário, Relator Nuno Bastos, p. 12.

⁴⁷ “*O sistema fiscal é o conjunto dos impostos. A ideia de sistema supõe uma articulação global do conjunto, segundo um critério unitário, atribuindo a cada figura fiscal um papel integrado e coerente dentro do sistema, em função dos objetivos indicados. O primeiro objetivo do sistema fiscal é a satisfação das necessidades financeiras do Estado e outras entidades públicas (nº1). É o que se pode chamar objetivo estritamente financeiro do sistema fiscal: obtenção de receitas para financiar as despesas públicas. Sob este ponto de vista o que interessa é a eficácia e eficiência dos sistemas na geração de receitas. (...) A repartição justa dos rendimentos e da riqueza (nº1, 2ª parte) constitui o objetivo social do sistema fiscal. Nesta perspetiva, o sistema fiscal está vinculado à ideia de justiça social, havendo de traduzir-se necessariamente na sua contribuição para a diminuição da desigualdade na distribuição social daqueles (...). Além de estar de acordo com uma das incumbências prioritárias do estado no domínio da <<constituição económica>> (prevista na al. b do art. 81º), trata-se, também, de uma exigência do princípio da igualdade material, que obriga a considerar de forma desigual o que não é igual, que em nada contradiz*

Neste sentido, podemos afirmar que o Estado português é um “*Estado fiscal*”⁴⁸, sendo que os tributos constituem “(...) *o preço das liberdades, a contribuição de cada um segundo a sua capacidade para a realização do Estado de direito*”⁴⁹.

Na verdade, dizem-se finalidades fiscais aquelas prosseguidas imediatamente pelo tributo, designadamente o Imposto, seja a título principal ou secundário, tendo em vista a arrecadação de receitas para fazer face às diferentes e várias necessidades estaduais⁵⁰, a redistribuição dos encargos pelos sujeitos passivos, à luz dos princípios da Capacidade Contributiva e da Justiça, em paralelo com a redução do custo social do imposto respeitante à ineficiência económica causada pela sua introdução – e consequente distorção do mercado –, bem como para colmatar custos administrativos e de cumprimento⁵¹.

De outro modo, estar-se-á no domínio da extrafiscalidade⁵² quando essa obtenção não for objetivo primário ou exclusivo, assumindo, assim, os tributos, o carácter de instrumentos de política económica e social, aptos à concretização de determinadas pautas, como sucede, a título de exemplo, no seio da tributação ambiental⁵³, e à modelação de comportamentos.

o princípio da <<igualdade perante a lei>> (art. 13º).” Vide CANOTILHO, J. J. GOMES e MOREIRA, VITAL, ob. cit., pp. 1088-1089.

⁴⁸ SILVA, GERMANO MARQUES DA, *Direito Penal Tributário*, p. 27, Universidade Católica Editora, 2ª Ed. Revista e ampliada, 2019.

⁴⁹ *Idem*.

⁵⁰ DOURADO, ANA PAULA, ob. cit., pp. 49-51 e NABAIS, JOSÉ CASALTA, *Direito Fiscal e Tutela do Ambiente em Portugal*, (...) ob. cit., p. 11.

⁵¹ Vide Centro de Estudos Fiscais e Aduaneiros, *Os Benefícios Fiscais em Portugal*, in *Cadernos de Ciências e Técnica fiscal*, 2019, p. 20, *apud* ANDRADE, FERNANDO ROCHA, *A Consideração da despesa do contribuinte na tributação pessoal do rendimento*, Tese de Doutoramento, Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra, 2014.

⁵² Considerando “jurídico-constitucionalmente irrelevante a distinção, tradicionalmente assinalada na doutrina, entre impostos fiscais (...) e impostos extrafiscais”, referem CANOTILHO, J. J. GOMES e MOREIRA, VITAL, ob. cit., p. 1090, quanto a estes últimos que “(...) têm por finalidade outros objetivos, sendo o efeito-cobrança um simples meio. Em todo o caso, (...) têm uma dimensão específica não desprecienda, a saber, a de não dependerem necessariamente do princípio da capacidade contributiva”.

⁵³ *Idem*. Conforme ROCHA, JOAQUIM FREITAS DA, o objetivo desta passa por “(...) conceder uma proteção acrescida ao bem jurídico fundamental “ambiente”, agravando as condutas que o possam lesar ou incentivando as que o possam proteger (como, respetivamente, a emissão de gases poluentes, o consumo

Portanto, e sendo indiscutível que aos tributos subjaz uma importante e, dir-se-á, primordial função financeira⁵⁴, é consabido que o seu papel tem vindo a ser alargado de forma a tutelarem “*políticas setoriais vastas*”, “*(...) cumprindo uma função cada vez mais relevante na utilização da política tributária para alcançar fins sociais gerais*”, posto que a sua vertente extrafiscal é amplamente sustentada pelo papel intervencionista do Estado⁵⁵.

No ensinamento de CASALTA NABAIS, a extrafiscalidade integra a disciplina do “direito económico fiscal”, classificando-se como “*verdadeira ou falsa*” consoante os agravamentos fiscais ou benefícios fiscais (os dois setores em que aquela se subdivide, na sua ótica) efetivamente prossigam “*determinados resultados económicos ou sociais*” ou “*a obtenção de receitas para fazer face às despesas públicas*”, respetivamente⁵⁶.

2.3. O Imposto: generalidades

Primeiramente, atentaremos à classificação, em termos gerais, do conceito de Imposto e aos seus elementos essenciais, para depois nos concentrarmos de forma específica nos impostos orientados à tutela ambiental e nas suas particularidades.

Ora, os impostos constituem tributos de carácter unilateral, orientados à arrecadação de receitas, com o objetivo de colmatar necessidades financeiras gerais do Estado (princípio da não consignação orçamental). Assim, prosseguem a concretização de fins de carácter público não sancionatório⁵⁷.

Portanto, e com recurso aos elementos objetivo, subjetivo e teleológico/finalista, instituem-se como (1) “*prestação pecuniária unilateral, definitiva e coativa*”, (2) “*(...) exigida a (ou devida por) detentores (individuais ou coletivos) de capacidade*

excessivo de energia ou a aquisição de equipamentos ecológicos).” - Vide *O Procedimento e o Processo Tributários no domínio da extrafiscalidade*, 2011, p. 1.

⁵⁴ CATARINO, JOÃO RICARDO e FERRAZ, DIOGO, *Os impostos extrafiscais são ainda imposto? Um excursão sobre a admissibilidade teórica da figura e seus limites*, Revista Jurídica Portucalense, N.º Especial, 2022, p. 47.

⁵⁵ *Idem*, pp. 48-49.

⁵⁶ NABAIS, JOSÉ CASALTA, *Direito Fiscal e Tutela do Ambiente em Portugal*, ob. cit., pp. 11-12.

⁵⁷ DOURADO, ANA PAULA, ob. cit., p. 52.

contributiva, a favor de entidades que exerçam funções ou tarefas públicas, (3) (...) para a realização dessas funções, conquanto que não tenham caráter sancionatório”⁵⁸.

Como já pudemos referir no ponto anterior deste capítulo, o Imposto poderá prosseguir finalidades fiscais – quando, de forma primária ou secundária, vise arrecadar receitas – ou extrafiscais, quando, além disso ou de forma exclusiva, tenha por objetivo modelar comportamentos e cumprir certos objetivos, na medida em que evidencie as demais características que o enformam⁵⁹, apresentando a função reditícia, nesta sede, caráter residual ou de diminuta relevância.

Ainda que o Tribunal Constitucional sustente um conceito restrito de Imposto, não abrangendo os impostos extrafiscais por se centrar na predominante finalidade fiscal do mesmo⁶⁰, há diversa doutrina que, adotando um conceito amplo⁶¹ do tributo em apreço, considera “*não esta(r)mos face a (verdadeiros) impostos subsumíveis na “constituição fiscal” (dominada por uma exigente reserva de lei e pelo princípio da igualdade aferido pela capacidade contributiva), mas perante típicas medidas de intervenção económica e social por via fiscal a subsumir na “constituição económica” (ancorada num flexível princípio da legalidade e nas exigências do princípio da proporcionalidade lato sensu)*”, tendo em conta a sua utilização por parte do Estado para modelar/evitar determinados “*comportamentos económicos e sociais dos seus destinatários*”⁶².

Posto isto, e começando agora a centrar a nossa análise em concreto na matéria da fiscalidade verde, não podemos deixar de referir que, independentemente de, em abstrato, os tributos ambientais se poderem reconduzir a impostos ou taxas, via de regra, eles assumem a configuração de impostos.

Desde logo, uma vez que a tributação ambiental será tanto mais eficaz quanto menos receita gere (na lógica de dissuasão/incentivo de determinados comportamentos), não se pode conceber que se assumam como tributos bilaterais (taxas), tendo em conta que o objetivo destes é que “*a receita que proporcionam seja proporcional à*

⁵⁸ NABAIS, JOSÉ CASALTA, *Direito Fiscal*, ob. cit., p. 38.

⁵⁹ DOURADO, ANA PAULA, ob. cit., pp. 52-53.

⁶⁰ *Idem*, pp. 55-56.

⁶¹ DOURADO, ANA PAULA, ob. cit., p. 57, *apud* FERREIRA, EDUARDO PAZ, *Ensinar Finanças Públicas numa Faculdade de Direito, Relatório sobre o programa, conteúdo e métodos do ensino da disciplina*, Coimbra, 2005, p. 182. Igualmente defensor de um conceito amplo de imposto, NABAIS, JOSÉ CASALTA, *Direito Fiscal*, ob. cit., p. 44.

⁶² NABAIS, JOSÉ CASALTA, *Direito Fiscal*, ob. cit., p. 44.

*correspondente contraprestação específica realizada pelo Estado ou outras entidades públicas com base no princípio da equivalência”*⁶³.

Paralelamente, ainda que as taxas possam denotar melhor desempenho no que respeita à internalização de custos externos, à luz do princípio do Poluidor-pagador, no caso da tributação ambiental a questão não revela contornos lineares, seja porque se torna difícil perceber com exatidão a quem se deve o comportamento poluente, sendo a fonte de poluição, não raras vezes, de caráter difuso e multifatorial, o que implica que a divisão de custos com recurso aos tributos bilaterais se torne uma tarefa hercúlea, se não mesmo impossível⁶⁴.

Ademais, torna-se ainda mais árduo “*medir, com um mínimo de rigor ou, mais exatamente, com o rigor exigido pela proporcionalidade taxa/contraprestação específica, os custos ambientais de molde a constituírem a exata medida dos correspondentes tributos*”⁶⁵.

Assim, a solução mais razoável será, através dos impostos, fazer suportar os custos ambientais pela generalidade dos contribuintes e efetuar a respetiva quantificação tendo por referência índices demonstrativos da capacidade contributiva (real ou, por vezes, presumida) daqueles que os originam⁶⁶.

2.3.1. O princípio do Poluidor-pagador

Surge de forma pioneira no ano de 1972, pela OCDE^{67/68}, e veio criar na esfera do sujeito poluidor a obrigação de suportar um determinado custo económico adjacente ao

⁶³ NABAIS, JOSÉ CASALTA, *Tributos com fins ambientais*, ob. cit., pp. 19-20.

⁶⁴ *Idem*, p. 21. “E isto, naturalmente, quando os danos já foram causados, o que evidentemente não ocorre quando se trata de prevenir os mencionados danos, caso em que estamos perante típicos custos de prevenção”.

⁶⁵ *Idem*.

⁶⁶ *Idem*. Hoje em dia, a U.E. parece adotar um conceito amplo de *green taxes*, abrangendo tributos energéticos, bem como os tributos sobre os transportes, a poluição e sobre recursos. Vide FERNANDES, FILIPE DE VASCONCELOS e MOREIRA, TIAGO MARREIROS, *The evolution of green taxation in Portugal*, International Tax Review, 2022.

⁶⁷ *Recommendation of the Council on Guiding Principles concerning International Economic Aspects of Environmental Policies*, 2020, pp. 3-6.

⁶⁸ “Em meados de 1972, aos membros da OCDE foi recomendado implementar o princípio do poluidor-pagador e o princípio do usuário-pagador, que foi posteriormente publicado no artigo 174(2) do Tratado

impacto dos atos por si perpetrados que se reflitam sobre o meio ambiente, ficando, deste modo, a cargo daquele agente “*as despesas decorrentes da aplicação das medidas de prevenção e controlo da poluição instituídas pelas autoridades públicas, a fim de garantir que o ambiente se encontra num estado aceitável*”^{69/70}.

Na mesma linha, o artigo 3.º, alínea d) da LBPA, estatui que deve “*o responsável pela poluição assumir os custos tanto da atividade poluente como da introdução de medidas internas de prevenção e controle necessárias para combater as ameaças e agressões ao ambiente*”.

Tais custos desempenham um papel dissuasor, sendo seu objetivo a modelação do comportamento do agente poluidor, assumindo-se como uma relevante ferramenta ao alcance dos vários decisores políticos no combate à poluição e na recuperação ambiental⁷¹.

Através dele, é efetivada a correção das designadas “*externalidades ambientais*”⁷² negativas”, internalizando-as na esfera do poluidor, o que leva, por sua vez, ao aumento do preço dos bens e serviços por neste se incluírem as despesas decorrentes dos comportamentos nocivos ao meio ambiente, assim influenciando as escolhas dos

da União Europeia. Estes princípios visam, independentemente da existência de culpa ou intenção do agente, responsabilizá-lo quando polua, fazendo refletir no custo dos bens e serviços o custo de produção, os custos ambientais e sociais e tornar as atividades nocivas ao ambiente menos vantajosas do ponto de vista económico.” (nossa tradução) DIAS, PAULO e SANTOS, IARA CARDOSO, ob. cit., p. 156.

⁶⁹ *Princípio do poluidor-pagador: aplicação incoerente nas políticas e ações ambientais da UE, Relatório Especial do Tribunal de Contas Europeu, 2021, p. 6.*

⁷⁰ “*Segundo o princípio do ‘poluidor-pagador’, o operador que cause danos ambientais ou crie a ameaça iminente desses danos deve, em princípio, custear as medidas de prevenção ou reparação necessárias. Se a autoridade competente atuar, por si própria ou por intermédio de terceiros, em lugar do operador, deve assegurar que o custo em causa seja cobrado ao operador. Também se justifica que os operadores custeiem a avaliação dos danos ambientais ou, consoante o caso, da avaliação da sua ameaça iminente.” Vide Acórdão do Tribunal de Justiça da União Europeia de 13 de julho de 2017, 2ª Secção, processo C-129/16, TÜRKEVEI TEJTERMÉLO KFT.*

⁷¹ *Idem.*

⁷² “*(...) as externalidades ambientais não se reconduzem apenas a externalidades estáticas, podendo também revelar uma dimensão dinâmica. As primeiras referem-se a danos localizados, concretos e reversíveis, enquanto as segundas provocam efeitos ecológicos prolongados, inclusive intergeracionais, que não podendo ser reduzidas a uma relação extra mercado entre agentes, dificilmente conseguem ser totalmente resolvidas por via da sua internalização”. Vide SARAIVA, RUTE, A Política fiscal ambiental, Revista Eletrónica de Direito Público, Vol. 7, n.º 2, 2020, pp. 192-193.*

consumidores, que optarão, em princípio, por produtos de menor custo o que, ao mesmo tempo, incentiva os produtores a introduzirem no mercado bens e serviços com menor impacto ecológico⁷³.

Ao nível da UE, o PPP encontra menção expressa no artigo 191.º, n.º 2, parte final, do TFUE e, conforme conclui o Tribunal de Contas Europeu, ainda que este princípio esteja implícito em alguma legislação europeia⁷⁴, a despesa residual derivada da poluição para a sociedade continua a ser elevada, não estando garantido que os agentes poluidores acarretem com os custos globais da poluição⁷⁵.

Na esteira de HELOÍSA OLIVEIRA, “*o regime europeu, ao fundar-se no princípio do poluidor-pagador, está condenado a uma regulação muito parcelar da problemática da reparação ambiental, por vários motivos jurídicos e empíricos*”⁷⁶.

Ao perspetivar o paradigma europeu nesta sede tendo por base a ótica norte americana, refere o seguinte: “*ao passo que no regime europeu a atividade administrativa se centra na efetivação de uma reparação assente no princípio do poluidor-pagador, o regime norte americano, (...) trata, sobretudo, de criar mecanismos para garantir a existência de uma descontaminação efetiva. (...) o objetivo é corretamente colocado e, em consequência, coerentemente tratado normativamente*”.

Salienta, ao nível da eficácia do princípio em apreço, que este “*cria uma administração cujo foco é o controlo da ação do particular em caso de acidentes ou de atividades ilegais, ao invés de uma administração que procura, por si, a planificação da atividade de reparação, com a ordenação de prioridades e a fixação de critérios objetivos de avaliação do risco ambiental*”.

Ora, como refere ANA CLARA BORREGO⁷⁷, “*a Fiscalidade Ambiental tem sido a ferramenta mais utilizada pelos Estados para a aplicação do <<Princípio do Poluidor-*

⁷³ Acórdão do Tribunal de Justiça de 13 de julho de 2017, 2ª Secção, processo C-129/16, TÜRKEVEI TEJTERMELO KFT, p. 7.

⁷⁴ V.g. Diretiva 2010/75/EU relativa às emissões industriais, Diretiva 2008/98/CE relativa aos resíduos e Diretiva-Quadro da Água 2000/60/CE sobre a política da água.

⁷⁵ Relatório Especial do Tribunal de Contas Europeu, ob. cit., p. 9-20.

⁷⁶ *A Reparação Ambiental: uma análise à luz do sistema norte-americano* (CERCLA/Superfund), in *O Regime de Prevenção e Reparação do Dano Ecológico – o balanço possível de dez anos de vigência*, Atas do colóquio, CIDP e CJP, 2018, p. 111.

⁷⁷ *Green Tax Reform: O Caso Português*, ISG Business and Economics School, 2012, p. 6.

Pagador>>”. Para ilustrar o supradito, evoca o estudo de ANGMAR SANDMO⁷⁸, no qual este autor, comparando alternativas aos instrumentos de política fiscal na tutela do ambiente, conclui que estes se afiguram como a resposta mais adequada à sua realização *“por ser aquela que possibilita o cumprimento, de forma mais adequada, do <<PPP>>”*⁷⁹.

Na ótica deste autor, ainda que o recurso à fiscalidade verde não seja alternativa exclusiva⁸⁰ na implementação de políticas precursoras da preservação ambiental, do ponto de vista da eficiência, assume-se como a mais idónea a operar uma transfiguração dos comportamentos com impacto ambiental, tendo em conta o efeito de incentivo exercido na esfera do agente poluidor para utilizar energias mais limpas e investir em tecnologias com menor impacto ecológico, podendo, por sua vez, desencadear desenvolvimentos tecnológicos que tenham em consideração não só o bem-estar ambiental, como a possibilidade de adquirir tecnologias mais limpas com um menor custo económico, quanto maior for a procura⁸¹.

2.3.2. Impostos Ambientais

Entre os anos de 1996 e 1998, em comunhão de esforços, a U.E. e a OCDE tentaram definir o conceito de Tributo Ambiental. À altura, adotaram três critérios para classificar um dado tributo como ambiental, sendo eles: a base tributável (indicador principal), o efeito do tributo e a sua motivação (indicadores auxiliares)⁸². Essencialmente, ficou definido pelas duas instituições que um tributo teria carácter ambiental se a respetiva base tributável incidisse sobre um facto/comportamento com impacto negativo sobre o meio ambiente, desde que tal fosse comprovado cientificamente⁸³.

No mesmo hiato temporal, o EUROSTAT classificou como ambientais tributos nos quais *“a base tributável consistisse numa determinada unidade física adjacente a*

⁷⁸ *Environmental Taxation and Revenue for Development*, Discussion paper n.º 2003/86, World Institute for Development Economics Research, 2003, pp. 1-3.

⁷⁹ BORREGO, ANA CLARA, ob. cit., p. 6 *apud* SANDMO, ANGMAR, ob. cit., p. 3.

⁸⁰ O autor menciona, como alternativas à política fiscal nesta sede, as quotas e as regulações quantitativas. V. SANDMO, ANGMAR, ob. cit., pp. 4-5.

⁸¹ SANDMO, ANGMAR, ob. cit., pp. 1-3.

⁸² SOARES, CLÁUDIA DIAS, *Environmental Tax: From Theory to the Reality*, ob. cit., p. 266.

⁸³ *Idem*, p. 267.

uma qualquer substância que comprovadamente impactasse de forma negativa o meio ambiente, quando libertada ou usada”⁸⁴.

Porém, já em 1920, através de ARTHUR PIGOU partiu a sugestão de recorrer ao sistema fiscal a fim de tributar a poluição e, desse modo, internalizar os efeitos laterais das atividades económicas (externalidades negativas) refletidos no meio ambiente⁸⁵, tendo sido posteriormente apelidados de Impostos Pigouvianos (*Pigouvian Taxes*)⁸⁶.

Avulta, porém, a distinção entre “*impostos ambientais (environmental taxes – ET)*” e “*impostos com relevância ambiental (environmental related taxes – ERT)*”, partindo da querela trazida por CLÁUDIA DIAS SOARES⁸⁷ sobre a alegada sobreposição destes dois conceitos pela OCDE.

Ora, como ensina a autora, um imposto com relevância ambiental não é necessariamente um imposto ambiental. E, embora reconhecendo que os ERT não teriam, ao nível dos efeitos pretendidos, o impacto de alterar os comportamentos dos sujeitos passivos, a Organização continuou a usar indiscriminadamente os termos como sendo sinónimos⁸⁸.

De forma mais esclarecedora, CLÁUDIA DIAS SOARES afirma que enquanto os impostos com relevância ambiental assentam na circunstância poluidora da matéria

⁸⁴ *Idem*. A autora densifica a questão da seguinte forma: “a unidade física pode ser uma unidade de substância emitida, uma unidade de um proxy para emissões ou uma unidade de recursos naturais finitos.” Assim, verifica-se “um impacto negativo específico comprovado” pela constituição de uma “relação causal entre essa unidade física e uma deterioração ambiental específica que deve ser assumida se três critérios estiverem presentes”, sendo eles, “em primeiro lugar, evidência científica suficiente (conhecimento técnico)” e “em segundo lugar, a deterioração ambiental resultante deve estar bem acima do impacto negativo médio de todas as atividades económicas (conhecimento tecno-económico).” Por fim, “o impacto deve ser determinado politicamente como significativo (aceitação social).” (nossa tradução).

⁸⁵ DIAS, PAULO e SANTOS, IARA CARDOSO, ob. cit., p. 156.

⁸⁶ BOVENBERG, A. LANS e MOOJI, A. RUUD., *Environmental Levies and Distortionary Taxation*, *American Economic Review*, 1994, p. 3.

⁸⁷ *Environmental Tax: From theory to the reality*, Ob. Cit., pp. 276-278. De resto, constitui terminologia usada por outros autores. V. por todos: LOPES, EMÍDIO, *Impostos com relevância ambiental: Que evolução?*, Serviços Prospetiva e Planeamento, Divisão de Estratégia, Planeamento e Estatística da Secretaria Geral do Ambiente, 2023. O próprio Instituto Nacional de Estatística utiliza a designação em apreço para se referir à sua evolução ao longo dos anos.

⁸⁸ SOARES, CLÁUDIA DIAS, *Environmental Tax: From theory to the reality*, ob. cit., p. 277.

coletável, os impostos ambientais centram-se nos efeitos ambientais positivos da medida fiscal.⁸⁹ Assim, conclui que os dois conceitos não apresentam uma sobreposição absoluta.

Focando ainda na análise desta autora, os impostos ambientais são “*aquele(s) que se aplica(m) a bens que provocam poluição quando são produzidos, consumidos ou eliminados ou a atividades que geram um impacte ambiental negativo, visando modificar o preço relativo daqueles ou os custos associados a estas e/ou obter receita para financiar programas de proteção ou de recuperação do equilíbrio ecológico*”⁹⁰.

À semelhança do entendimento de CASALTA NABAIS, parece-nos sustentar a divisão desta espécie de tributos entre “*impostos ambientais em sentido próprio e em sentido impróprio*”⁹¹ (também designados por “*falsos ou verdadeiros tributos ambientais*”⁹², respetivamente).

Deste modo, por impostos ambientais em sentido próprio (*estrito ou técnico*) entendemos aqueles cujo escopo será a promoção de determinados comportamentos, a sua modelação, na medida em que “*prosseguem uma finalidade extrafiscal incentivante*”⁹³, traduzindo-se em verdadeiros impostos ambientais.

A seu turno, constituem impostos ambientais em sentido impróprio (*amplo ou atécnico*) aqueles que almejem primordialmente arrecadar receitas; nesse sentido, assumem-se como falsos impostos ambientais, uma vez que “*se o objetivo é a captação de meios a utilizar na realização da política ecológica eles serão, em princípio, tão ‘ambientais’ quanto qualquer outro tributo que permita recolher meios financeiros para a prossecução do fim em causa*”⁹⁴.

Na perspetiva da autora que vimos citando, a única destriça que se lhes pode traçar ao nível do “*seu contributo para o equilíbrio ecológico do dos impostos fiscais em geral*” sucede “*quando, sem deixarem de apresentar como primeira finalidade a*

⁸⁹ *Idem.*

⁹⁰ *A Resposta do Imposto Ecológico*, Lisboa, Ordem dos Advogados, 2001, p. 1108.

⁹¹ *Idem*, p. 1109.

⁹² NABAIS, JOSÉ CASALTA, *Tributos com fins ambientais*, ob. cit., pp. 17-18. Na sua ótica, serão sempre falsos os tributos ambientais que, “*ainda que estejam consignados à realização da política ecológica*”, tenham apenas uma função reditícia.

⁹³ *Idem*. V.g. impostos que agravam unidades emitidas de poluição: *impostos sobre emissões*.

⁹⁴ SOARES, CLÁUDIA DIAS, *A Resposta do Imposto Ecológico*, ob. cit., p. 1110. “*Esta espécie de tributos relega, assim, para segundo plano aquela que deve ser a principal via de tratamento do problema ecológico: a prevenção*”.

captação de receitas, e não o estímulo à adoção de condutas mais sustentáveis, tenham por objeto situações ou atividades que causem dano ao ambiente, internalizando as externalidades”⁹⁵.

Na verdade, a natureza ambiental destes tributos extrai-se do “*objetivo ou finalidade extrafiscal ecológica primordial*”, orientada à proteção e preservação ambientais como missão assumida pelo legislador na sua génese e subsequente regulamentação, e não “*no destino ecológico das receitas proporcionadas por eles*”⁹⁶.

Apraz mencionar que os primeiros, “*justamente porque constituem tributos extrafiscais, em que está ausente uma predominante função coletora ou arrecadadora, não visando, por isso, em primeira linha obter receitas, proporcionam uma receita que, em princípio, diminui na razão inversa da eficácia desses instrumentos de política ambiental*”⁹⁷.

Com a devida modéstia, pelo menos no que entre nós diz respeito, cremos que o conceito mais adequado, e que serviria para englobar os diferentes tipos de tributo nesta temática nos termos supra descritos, parece ser o de “*tributos com relevância ambiental*”, nele se inserindo tanto os “*verdadeiros*” como os “*falsos*” impostos ambientais⁹⁸.

Ao nível comunitário, entendemos por impostos ambientais aqueles que incidem sobre factos/comportamentos que, comprovadamente, consubstanciem impacto negativo específico sobre o meio ambiente.⁹⁹ Em sentido próximo, entre nós, constitui Imposto Ambiental aquele tributo cuja base tributável incide num determinado elemento (bem/serviço) suscetível de degradar o meio ambiente, através da sua produção, consumo e/ou eliminação¹⁰⁰.

⁹⁵ *Idem*.

⁹⁶ NABAIS, JOSÉ CASALTA, *Tributos com fins ambientais*, ob. cit., p. 18. “(...) esse destino situa-se a jusante das correspondentes relações tributárias, inserindo-se, em rigor, na política de realização de despesas e não na política de obtenção de receitas fiscais”.

⁹⁷ NABAIS, JOSÉ CASALTA, *O Dever Fundamental de Pagar Impostos, Contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo*, Almedina, Coimbra, Reimpressão 2020, p. 627 ss., *Direito Fiscal*, ob. cit., p. 401 ss. e *Direito Fiscal do Ambiente em Portugal*, ob. cit., p. 19.

⁹⁸ Abarcando, também, os benefícios fiscais ambientais, uma vez que o conceito de imposto se apresenta mais restritivo do que o de tributo na nossa Ordem Jurídica.

⁹⁹ EUROSTAT, *Environment taxes and subsidies*.

¹⁰⁰ Portal do Estado do Ambiente, *Impostos com relevância ambiental* (Ambiente e Economia).

Não deixa de ser oportuno evocar alguma construção jurisprudencial no que se refere à classificação dos impostos (ou tributos) ambientais.

Ora, na ótica do Supremo Tribunal Administrativo, em Acórdão que pudemos supracitar¹⁰¹, *“a ideia de que o principal elemento distintivo dos tributos ambientais seria a sua componente contramotivadora não tem respaldo no atual panorama legislativo”*, isto porque *“decorre do artigo 17.º da LBPA que todos os tributos ambientais são instrumentos financeiros da política do ambiente”*.

Assim, *“a sua finalidade principal é (sempre) a de financiar as políticas do ambiente e não direccionar comportamentos (ainda que possa contribuir para tal, indireta ou complementarmente).”* Na verdade, o STA coloca a tónica distintiva deste tipo de tributos ao nível da sua *“vinculação às políticas do ambiente”*, pelo que *“devem ter como pressuposto um comportamento sinalizado pelas políticas do ambiente para a utilização de instrumentos tributários e devem ter como finalidade o financiamento de soluções que estimulem o cumprimento de objetivos ambientais”*.

Sem prejuízo da classificação doutrinal acima referida e do seu mérito, não podemos deixar de reconhecer razão à corrente jurisprudencial mencionada, assente no intuito do legislador ao conceber a LBPA. Ainda assim, procuraremos aferir da existência de verdadeiros tributos ambientais entre nós, à luz das classificações erigidas pelos autores citados, recorrendo, de forma complementar, ao ensinamento trazido pela prática judiciária.

2.4. Benefícios fiscais

2.4.1. Fundamento e limites dos benefícios fiscais

Devemos começar por aludir ao preceituado no artigo 2.º do EBF, que define como benefícios fiscais, no seu n.º1, *“as medidas de carácter excecional instituídas para tutela de interesses públicos extrafiscais relevantes que sejam superiores aos da própria tributação que impedem”*, estabelecendo o n.º2 deste artigo um elenco exemplificativo: *“isenções, reduções de taxas, deduções à matéria coletável e à coleta, amortizações e reintegrações aceleradas e outras medidas fiscais que obedeçam às características enunciadas no número anterior”*.

¹⁰¹Acórdão de 23/03/2023, processo n.º 0331/18.3BEFUN, Relator Nuno Bastos, pp. 9-10.

De facto, convém mencionar, antes do mais, que o conceito *in casu* provém de uma noção mais abrangente – “*desagravamentos fiscais*” – que emana, por sua vez, as não sujeições tributárias (desagravamentos fiscais em sentido estrito) e os benefícios fiscais propriamente ditos¹⁰².

Ao passo que as primeiras apresentam, idiossincraticamente, carácter estrutural e constituem delimitações expressas às normas de incidência, integradas que são na política fiscal, os últimos assumem carácter conjuntural/excecional, sendo percussores da tutela de interesses públicos extrafiscais (ideia, aliás, patente no n.º1 do artigo 2.º do EBF), pelo que compõem “*a política de prossecução de objetivos económicos e sociais por via fiscal*”¹⁰³.

Neste sentido, merece destaque o conceito de despesa fiscal¹⁰⁴ (*tax expenditure*) como consequência da introdução de desagravamentos fiscais, traduzido em “*derrogações deliberadas ao sistema normal de tributação, que permitem intervir na economia do mesmo modo que por despesas diretas (subvenções ou subsídios), representando um pagamento implícito feito pelos poderes públicos por intermédio de uma redução dos impostos a pagar, ou seja, uma despesa pública feita através do sistema fiscal*”¹⁰⁵.

Ora, sendo que os objetivos da extrafiscalidade são alheios ao sistema fiscal, podemos afirmar que a despesa adjacente à previsão de desagravamentos fiscais se encontra orientada à correção de falhas de mercado¹⁰⁶, comportando em si mesma uma exceção ao princípio da Capacidade Contributiva e da Igualdade tributária, pelo que deverá salvaguardar outros direitos com dignidade constitucional que a legitimem¹⁰⁷, em respeito pelo princípio da proporcionalidade em sentido amplo (limite intrínseco da extrafiscalidade)¹⁰⁸.

¹⁰² NABAIS, JOSÉ CASALTA, *Tributos ambientais com fins ambientais*, ob. cit., p. 14.

¹⁰³ *Idem.* pp. 14-15.

¹⁰⁴ Conforme o art. 31.º da LBC, “*na apresentação de relatórios sobre benefícios fiscais ou despesa fiscal, não obstante a sua progressiva eliminação, o Governo especifica os benefícios ou a despesa que contribua, mitigue ou adapte o território e a sociedade às alterações climáticas*”.

¹⁰⁵ *Vide* Centro de Estudos Fiscais e Aduaneiros, ob. cit., p. 15.

¹⁰⁶ Passando pela correção das externalidades negativas a que já nos referimos em nota de rodapé n.º 27 e bem assim pela estimulação da poupança ou de investimento.

¹⁰⁷ *Vide* Centro de Estudos Fiscais e Aduaneiros, ob. cit., pp. 20-21.

¹⁰⁸ CATARINO, JOÃO RICARDO e FERRAZ, DIOGO, ob. cit., pp. 55-56.

É ainda imperativo que a finalidade extrafiscal se revele dominante, na medida em que prossiga um determinado interesse público superior ao da tributação que impede¹⁰⁹.

2.4.2. Benefícios fiscais em matéria ambiental

Feita a devida exposição teórica, em termos gerais, do regime dos benefícios fiscais, temos por conveniente mencionar que, no seio da tutela ambiental, é objetivo deste instrumento tributário estimular positivamente a modelação do comportamento do agente poluidor¹¹⁰, sendo, para tanto, necessário que a respetiva estrutura do tributo se demonstre idónea e eficaz a perpetrá-lo.

Faremos por ora um breve excursus sobre os incentivos fiscais ambientais introduzidos desde a RFV, frisando os que tivermos por mais adequados à nossa linha investigativa, sob pena de desvirtuarmos a nossa exposição.

No que se refere aos veículos ligeiros de passageiros, a LFV introduziu alterações ao art. 88.º do CIRC, com epígrafe “*taxas de tributação autónoma*”¹¹¹. A pedra-toque deste regime reside no tipo de energia ou combustível que as viaturas consomem para o seu funcionamento. Em concreto, foram reduzidas as taxas de tributação autónoma para 5, 10 e 17,5% (outrora 10, 27,5 e 35%, respetivamente) no que respeita a viaturas híbridas *plug-in*; já para viaturas a gás natural veicular (GNV) e a GPL (gases de petróleo liquefeito), as taxas são de 7,5, 15 e 27,5%, sobre o custo de aquisição das viaturas¹¹².

¹⁰⁹ Centro de Estudos Fiscais e Aduaneiros, ob. cit., pp. 20-21 e CATARINO, JOÃO RICARDO e FERRAZ, DIOGO, ob. cit, pp. 56-57.

¹¹⁰ PEREIRA, MANUEL HENRIQUE DE FREITAS, *Uma nova vertente da política ambiental em Portugal – os benefícios fiscais à proteção e defesa do ambiente*, in Revista Jurídica do Urbanismo e do Ambiente, n.º 11/12, 1999, p. 350.

¹¹¹ “*A tributação autónoma não visa sancionar o comportamento do sujeito passivo, mas, pelo contrário, estimular opções económicas lícitas favoráveis à preservação do meio ambiente, ao mesmo tempo que pretende obter receitas para o Estado*”. AMORIM, JOSÉ DE CAMPOS, *Os incentivos fiscais em matéria de fiscalidade verde*, in RCEJ/Rebules, n.º 30, 2018, p. 306, apud SOARES, CLÁUDIA DIAS, *O Imposto Ecológico – Contributo para o Estudo dos Instrumentos Económicos de Defesa do Ambiente*, Coimbra Editora, 2001, p. 304.

¹¹² AMORIM, JOSÉ DE CAMPOS, ob. cit., pp. 305-206.

Acrescenta-se o direito à dedução de encargos relacionados com “*aquisição, fabrico ou importação, locação ou transformação em viaturas elétricas ou híbridas plug-in de viaturas ligeiras de passageiros, quando consideradas viaturas de turismo*”¹¹³ (al. f) do artigo 21.º do CIVA) e “*em viaturas movidas a GPL ou GNV*”¹¹⁴ (al. g) do mesmo artigo). A dedução do IVA *in casu* apenas opera em relação a viaturas atinentes a atividades que confirmem o direito à dedução respetivo, caso contrário ou tratando-se de sujeito passivo misto e o veículo respeitar a atividade não conferidora deste direito, deve o mesmo exercê-lo nos termos do artigo 23.º do CIVA¹¹⁵.

Ainda no que respeita a veículos, a LFV veio alterar os limites valorativos à dedutibilidade das depreciações dos mesmos, patentes na Portaria 467/2010, de 7 de julho, sendo aplicáveis àqueles que tenham sido adquiridos posteriormente a 1 de janeiro de 2015. Temos então o valor limite de 62.500€ para veículos de energia elétrica, 50.000€ para híbridos *plug-in* e 37.500€ para veículos a GPL ou GNV. Todos aqueles que não se subsumam a estas categorias mantêm o limite valorativo de 25.000€.

No que toca ao transporte rodoviário de passageiros e mercadorias, prevê o artigo 59.º-A do EBF a dedutibilidade em valor correspondente a 130%, no caso de eletricidade, e a 120%, no caso de GNV, do respetivo montante, para efeitos de determinação do lucro tributável em sede de IRC e da categoria B do IRS (em regime de contabilidade organizada) dos gastos suportados com a aquisição, em território português, das referidas fontes de energia, se cumpridos os critérios elencados nas alíneas a), b) e c).

Ainda dentro do EBF, mais propriamente nos termos do artigo 59.º-B, estatui-se, para efeitos de determinação do lucro tributável, a consideração do valor correspondente a 110% ou 140% dos encargos (majoração de 10 e 40%), na devida ordem, com sistemas de *car-sharing* e *bike-sharing*, como gasto do período de tributação, a cargo de sujeitos passivos de IRC e IRS com contabilidade organizada, que poderá ser compatibilizado, nos termos do n.º3 desta norma, com o benefício previsto

¹¹³ “(...) cujo custo de aquisição não exceda o definido na portaria a que se refere a alínea e) do n.º 1 do artigo 34.º do Código do IRC”. Cfr. Portaria n.º 467/2010, de 7 de julho.

¹¹⁴ “(...) cujo custo de aquisição não exceda o definido na portaria a que se refere a alínea e) do n.º 1 do artigo 34.º do Código do IRC, na proporção de 50%”.

¹¹⁵ AMORIM, JOSÉ DE CAMPOS, ob. cit., p. 308.

no artigo 43.º, n.º15 do CIRC, respeitante à aquisição de passes de transporte público coletivo, com o limite máximo geral de 6.250€ por trabalhador dependente.

Concomitantemente, à luz do artigo 59.º-C, os gastos em que incorram os sujeitos passivos com a aquisição de frotas de velocípedes destinados ao uso por trabalhadores usufruem de majoração em 20% dos gastos suportados com a reparação e manutenção dos velocípedes afetos a tais frotas, em benefício dos mesmos, mantidas que sejam no património daqueles por pelo menos 18 meses. Os serviços de reparação de velocípedes poderão aproveitar da taxa reduzida de IVA, conforme Lista I, anexa ao CIVA, ponto 2.3.1.

Em relação ao CISV, a LFV veio alterar a taxa da componente cilindrada, aumentando-a em média 3%¹¹⁶, dos automóveis ligeiros de passageiros, ligeiros de utilização mista e ligeiros de mercadorias, que não sejam tributados por referência a taxas reduzidas nem à taxa intermédia (art. 7.º - Tabela A); dos automóveis ligeiros de mercadorias, de caixa fechada, com lotação máxima de três lugares (Tabela B) e dos motociclos, triciclos e quadriciclos (Tabela C). Altera também a taxa da componente ambiental de veículos a gasolina e a gasóleo. Ora, variando a taxa consoante a tipologia da viatura, é aplicável uma taxa intermédia e reduzida, na devida ordem, conforme estabelecido nos art. 8.º e 9.º, correspondente às percentagens do imposto nas subsequentes alíneas, em resultado da aplicação das Tabelas A e B, respetivamente.

Destacamos, ainda, a isenção de IMI sobre os prédios destinados, em exclusivo, ao abastecimento público de água aos cidadãos, de saneamento de águas residuais urbanas e de sistemas de gestão de resíduos urbanos – art. 44.º, n.º 1, al. p) do EBF -, bem como a redução de 50% da taxa de IMI sobre prédios urbanos afetos à produção de energia renovável – art. 44.º-A do mesmo diploma¹¹⁷.

No que concerne o IMT, o art. 45.º, n.º 2, al. b) do EBF prevê a isenção sobre a aquisição de prédios urbanos objeto de reabilitação, tendo sido acrescentado, no art. 45.º, n.º 3 do mesmo diploma, um requisito quanto à classificação energética dos prédios. Quanto melhor for o seu desempenho energético, através do respetivo certificado, e à luz do art. 44.º-B, n.º 1 do EBF, é possível beneficiar de redução até 25% da taxa de IMT.

¹¹⁶ *Idem*, p. 313.

¹¹⁷ *Idem*, p. 309. Com relevância nesta sede, cfr.: art. 76.º, n.º 4 do CIMI, arts. 45.º, n.º 2, al. b), 44.º-B, n.º 3, todos do EBF.

3. A REFORMA DA FISCALIDADE VERDE

3.1. Considerações gerais

Nos primórdios da RFV¹¹⁸, introduzida pela Lei n.º 82-D/2014, de 31 de dezembro, considerava-se premente “*melhorar a eficiência na utilização de recursos, reduzir a dependência energética do exterior e induzir padrões de produção e de consumo mais sustentáveis, reforçando a liberdade e responsabilidade dos cidadãos e das empresas, (...) numa visão sustentável de futuro*”¹¹⁹.

Na verdade, a Reforma partiu do pressuposto da neutralidade fiscal (no sentido de “*o aumento líquido da receita se encontrar afeto à diminuição de outros impostos, nomeadamente, sobre o rendimento*”¹²⁰, assim concretizando a “*estratégia anual de reciclagem*”¹²¹ da receita gerada a partir da fiscalidade verde, (...) para o desagravamento dos impostos sobre o rendimento dos trabalhadores e das famílias, mas também para a atribuição de créditos fiscais às empresas em investimentos em eficiência energética”¹²²), rumo ao designado “*triplo dividendo*”¹²³, ou seja, “*proteger o ambiente e reduzir a dependência energética do exterior, fomentar o crescimento e o emprego e contribuir para a responsabilidade orçamental e para a redução dos desequilíbrios externos*”¹²⁴.

¹¹⁸ “Os trabalhos da Comissão para a Reforma da Fiscalidade Verde tiveram início com a publicação no dia 7 de fevereiro de 2014 do Despacho n.º 1962 do Ministro do Ambiente, Ordenamento do Território e Energia, Jorge Moreira da Silva, e do Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais, Paulo Nuncio”.

¹¹⁹ Reforma da Fiscalidade Verde/Green Taxation Reform – Taxing more what we burn and less what we earn, ob. cit., pp. 2-3.

¹²⁰ *Idem*, p. 5

¹²¹ Duas estratégias de alocação da receita fiscal foram mencionadas. Por lado, “uma estratégia simples – em que a reciclagem da receita proveniente da Reforma é integralmente alocada a um só tributo(...). Por sua vez, uma estratégia de reciclagem composta traduzir-se-ia em diferentes cenários alternativos de alocação de receita a créditos fiscais, ao investimento, à redução do IRS e à redução da taxa social a cargo dos empregadores(...)” - *Idem*, pp. 21-22.

¹²² *Idem*, p. 4.

¹²³ OLIVEIRA, GISELA PINTO, CARMO, CECÍLIA M. R., e CRUZ, SÉRGIO RAVARA, *The Portuguese Environmental Tax Burden: A Systematic Approach*, Chapter 13, p. 307, in DINIS, ANA ARROMBA e Outros, ob. cit..

¹²⁴ *Idem*, p. 3.

Em bom rigor, na senda comunitária, os tributos ambientais começaram a ser introduzidos no início dos anos 90, evidenciando-se como um dos instrumentos de política (fiscal) ambiental por excelência¹²⁵ e dando, assim, o mote para o início das Reformas Fiscais Verdes um pouco por todos os Estados-membros. Coube à Agência Europeia do Ambiente, em 2005, o ímpeto do desenvolvimento sustentável, com o objetivo de que todos os países europeus atingissem melhorias ambientais significativas e palpáveis¹²⁶.

Podemos, pois, afirmar que a RFV operada no nosso Ordenamento-Jurídico obedeceu ao impulso impregnado nas recomendações da UE, em particular da Comissão Europeia¹²⁷, a qual denotava alguma consternação face ao alto nível de desemprego generalizado¹²⁸, apresentando-se a tributação verde como uma alternativa à tributação dos rendimentos das pessoas coletivas, dos rendimentos do trabalho e das contribuições para a Segurança Social¹²⁹.

Portanto, pretendia-se uma reforma tributária que viesse substituir as formas tradicionais de tributação e promovesse um desenvolvimento sustentável¹³⁰, v.g. a

¹²⁵ CASTIGLIONE, CONCETTA, INFANTE, DAVIDE, MINERVINI, MARIA TERESA e SMIRNOVA, JANNA, *Environmental taxation in Europe: What does it depend on?* Cogent, Economics&Finance, 2014, p. 2.

¹²⁶ OLIVEIRA, GISELA PINTO, CARMO, CECÍLIA M. R., e CRUZ, SÉRGIO RAVARA, ob. cit., p. 306.

¹²⁷ OLIVEIRA, GISELA PINTO, CARMO, CECÍLIA M. R., e CRUZ, SÉRGIO RAVARA, ob. cit., p. 305. Nesse sentido, os Estados-membros devem apresentar, bianualmente, um relatório que ateste sobre o progresso verificado na promoção e utilização de energias renováveis, à luz das metas de 2020, assim cumprindo as orientações que a CE vai definindo, baseadas nas principais fragilidades de cada país.

¹²⁸ COMISSÃO EUROPEIA, *Competitividade, Crescimento e Emprego – Os Desafios e as Pistas para entrar no Século XXI*, Livro Branco, 1994, pp. 57-73.

¹²⁹ *Idem*, p. 83, 155, 162, 165-167.

¹³⁰ “O 'novo' instrumento de tributação (...) contribui para a otimização do bem-estar social não só confrontando o poluidor com um preço que reflete o verdadeiro custo marginal social, mas também criando um imposto ambiental que gerará receitas que permitam reduzir ou eliminar outros impostos distorcivos, mudando assim o peso dos fatores considerados como crescimento (capital e trabalho) para elementos de redução do bem-estar, como é o caso da exaustão de recursos e da poluição.” (nossa tradução) – Vide DIAS, PAULO e SANTOS, IARA CARDOSO, ob. cit., p. 156, *apud* BOVENBERG, A. LANS e MOOJI, A. RUUD., ob. cit., GOUVEIA E. e PALMA, C., *Impacts of Environmental Taxation on the Portuguese Economy*, 2018, HJOLLUND L. e SVENDSEN, G. T., *Why green taxation? Energy and Environment*,

substituição de impostos diretos e/ou contribuições para a segurança social, adotando-se um sistema de compensação das distorções da tributação para as pessoas singulares e da concorrência para as pessoas coletivas¹³¹. O objetivo culminava no designado “*duplo dividendo*”¹³²: melhoria das condições ambientais e criação de novos postos de trabalho, aliada à redução do desemprego¹³³.

Atualmente, a direção aponta para o supramencionado *triplo dividendo*, que ocupou maior destaque com a Estratégia Europa 2020, lançada em 2010, e se consolidou com o Pacto Ecológico Europeu em 2019, refletindo uma abordagem mais ampla pela promoção da justiça social (“*no person and no place left behind*”)¹³⁴.

Quanto à definição das RFV, de acordo com a Agência Europeia do Ambiente¹³⁵, estas traduzem-se numa “*reforma do Sistema Tributário nacional através da alocação da carga fiscal sobre atividades prejudiciais ao meio ambiente, v.g., uso de recursos não sustentáveis e/ou poluição*”. Assim, a carga fiscal deverá recair sobre comportamentos/atos ambientalmente nocivos, ao invés de visar, por exemplo, os

2001, e SANDMO, ANGMAR, *Atmospheric externalities and environmental taxation*. *Energy Economics*, 2011.

¹³¹ BORREGO, ANA CLARA, ob. cit., pp. 7-8, *apud* ALVAREZ, JOSÉ CARLOS, GAGO, ALBERTO e LABANDEIRA, XAVIER, *Green Tax Reform: Facts and Experiences*, Australian Tax Forum, Vol. 14, n.º 3.

¹³² No entendimento da Agência Europeia do Ambiente (EEA), o “*duplo dividendo*” traduz-se na ideia de que a implementação de tributos ambientais poderá trazer dois tipos de benefício: por um lado, reduzir a poluição (“*primeiro dividendo*”) e, por outro, reduzir os demais custos económicos adjacentes ao sistema fiscal, usando as respetivas receitas para substituir outros impostos que constituam maiores distorções à economia (“*segundo dividendo*”), simultaneamente. De referir ainda que a OCDE efetuou uma divisão tripartida do impacto deste princípio. Por um lado, “*um efeito positivo no bem-estar, devido às melhorias ambientais verificadas*”; por outro, “*um efeito de reciclagem de receitas, que é positivo quando as receitas proporcionadas pelos impostos ambientais são “recicladas” na economia através de cortes em impostos distorcivos*” e, por último, “*um efeito negativo de interação entre impostos, uma vez que o imposto ambiental é cobrado numa base mais estreita do que o imposto que vem parcialmente substituir.*” – Vide ROBAINA, MARGARIDA e ROSETA-PALMA, CATARINA, *Impostos Ambientais e o Duplo Dividendo: Experiências Europeias*, Documentos de Trabalho em Economia, Universidade de Aveiro, 2004, p. 6, *apud* *Green Tax Mixes in OECD Countries: A Preliminary Assessment*, 2000.

¹³³ ROBAINA, MARGARIDA e ROSETA-PALMA, CATARINA, ob. cit., p. 1 e 5.

¹³⁴ *The European Green Deal – Striving to be the first climate-neutral continent* e *The Triple Dividend of Building Climate Resilience: Taking Stock, Moving Forward*, World Resources Institute, 2022, p. 3.

¹³⁵ EEA, *Environmental tax reform: increasing individual incomes and boosting innovation*.

rendimentos do trabalho, o que transmite, por sua vez, sinais adequados aos consumidores e produtores, procurando a melhor distribuição dos encargos fiscais numa perspetiva de desenvolvimento sustentável¹³⁶.

No que respeita à classificação das Reformas Fiscais Verdes, preveem-se dois tipos, sendo eles “*reformas parciais*” e “*reformas integradas*”¹³⁷.

As primeiras traduzem-se na incorporação nas normas do sistema fiscal vigente de elementos orientados à tutela ambiental, a par da introdução de novos tributos verdes, com finalidade reditícia e/ou ambiental, o que, bem vistas as coisas, relega para segundo plano a finalidade extrafiscal de modelação de comportamentos, pondo a tónica na arrecadação de receitas¹³⁸. As segundas, de carácter mais ambicioso, passam por uma transfiguração acentuada do sistema tributário, com a introdução de vários tributos ambientais, que assim ocupam maior relevância nesta sede¹³⁹.

Deste modo, as receitas destes últimos provenientes poderiam ser alocadas à compensação de outros tributos (tradicionais) que implicam maior carga fiscal para os contribuintes, reduzindo, ademais, as contribuições para a Segurança Social¹⁴⁰.

Em sentido próximo, CLÁUDIA DIAS SOARES¹⁴¹ defende duas perspetivas que poderão ser dadas à tributação ambiental no que a este ponto tange.

Por um lado, a adoção de novos tributos aptos a tutelar problemas ambientais mais recentemente identificados ou que venham substituir/complementar a regulação já existente; por outro, uma Reforma Fiscal Verde propriamente dita, que implique a reestruturação do sistema fiscal por forma a atingir determinados objetivos de carácter ambiental, o que passará pela reformulação dos tributos tradicionais, a fim de os tornar mais compatíveis com os objetivos definidos nesta sede. Na sua ótica, a RFV acarreta o conceito de “*mudança fiscal*”, comungando da visão de que a receita obtida com a

¹³⁶ *Idem*.

¹³⁷ BORREGO, ANA CLARA, ob. cit., p. 11, *apud* JOSÉ CARLOS ALVAREZ, ALBERTO GAGO e XAVIER LABANDEIRA, ob. cit..

¹³⁸ *Idem*.

¹³⁹ *Idem*.

¹⁴⁰ *Idem*. O que, aliás, vai ao encontro do almejado *duplo dividendo* e da pretendida “reciclagem” em referência na RFV entre nós. – *Vide* ROBAINA, MARGARIDA e ROSETA-PALMA, CATARINA, ob. cit., pp. 1, 5 e 6 e nota de rodapé n.º 132, na devida ordem.

¹⁴¹ *Environmental Tax: From the theory to the reality*, ob. cit., p. 269.

tributação dos danos sobre o ambiente seja aplicada à redução da carga fiscal que incida sobre bens e serviços necessários do ponto de vista social.

Complementarmente, defendem-se as seguintes abordagens de “*reciclagem*”¹⁴². Em primeiro, a reciclagem de receitas, destinando uma das partes ao financiamento de projetos e iniciativas ambientais. Em segundo lugar, outra perspectiva de reciclagem que se dirija ao decréscimo da tributação sobre os rendimentos do trabalho, orientando o investimento da receita à redução dos aspetos regressivos dos tributos, v.g. sobre a energia, ou seja, edificar um sistema de apoio com vista à proteção dos sujeitos passivos mais vulneráveis ao impacto das RFV, tendo em consideração que “*a implementação da reforma fiscal ambiental não é garantia de que todos esses dividendos se verificarão, dependendo o seu sucesso de diversos fatores (...)*”¹⁴³.

Vejamos entre nós, mais concretamente, o rumo tomado pela RFV desde a sua entrada em vigor, tomando em consideração, principalmente, os avanços mais recentes.

3.2. A Reforma de 2014: Do ponto de partida à atualidade

O potencial da perpetrada Reforma Fiscal Ambiental, entre nós, começou a ser reconhecido já em 2013, período que antecedeu a sua entrada em vigor, mormente com a publicação de um relevante estudo efetuado pela Agência Europeia do Ambiente estimando que as receitas resultantes dos tributos ambientais poderiam avultar, na totalidade, os 3086 milhões de euros anuais no ano de 2016¹⁴⁴.

¹⁴² DIAS, PAULO e SANTOS, IARA CARDOSO, ob. cit., pp. 157-158, *apud* CLINCH, J. P., DUNNE, L. e DRESNER, S., *Environmental and wider implications of political impediments to environmental tax reform*. Energy and Policy, 2006.

¹⁴³ CABRITA, RUTE NETO, SARAIVA, GIL e NYLANDER, VICTOR GUSTAVO ROCHA, *Ways of Using the Tribute for Environmental Protection*, Chapter 16, pp. 355-356, *in* DINIS, ANA ARROMBA e Outros, ob. cit. Ademais, ainda que a implementação se dê nos exatos termos previstos, “*não há garantia exata de que o sistema irá gerar empregos, não se sabe se haverá um impacto positivo no meio ambiente e na materialização de outros dividendos, por isso é necessário, além da tributação, o investimento em outros setores, especialmente ao nível social para a efetivar e legitimar*” (nossa tradução).

¹⁴⁴ *Vide* GARCIA, RICARDO (2013, 30 de abril), *Taxas Ambientais poderiam substituir 3000 milhões em outros impostos*. Jornal Público. Como se pode ler neste artigo, o estudo referido alicerçou-se na observação dos sistemas fiscais de outros Estados-membros, como a Grécia, Irlanda e Espanha. O potencial demonstrado contava, em grande medida, com a aposta na tributação do setor dos transportes (862 milhões de euros), dos combustíveis e do setor da energia (785 milhões de euros), bem como da poluição (580

Na verdade, consideravam os seus autores que o erário público conseguiria atingir os 287 milhões de euros em 2013, o que se alinharia com a pretendida substituição da carga tributária sobre os rendimentos do trabalho, representando, além de um “*alívio fiscal*”, a concretização do objetivo de proteção ambiental, o controlo no uso de recursos naturais e a maior competitividade da economia portuguesa¹⁴⁵.

É importante não ignorar que, já em 1997, com a Resolução do Conselho de Ministros de 14 de julho do referido ano, surgiram as “*Bases Gerais da Reforma Fiscal da Transição para o Séc. XXI*”, que serviu de mote ao início da RFV na nossa Ordem Jurídica, ainda que apenas a partir do ano 2000 se tenha começado a mencionar, de forma expressa, a tributação ambiental como um dos desígnios específicos da Reforma Fiscal.

Voltando o enfoque para a RFV propriamente dita, até 2015, não se podia falar de verdadeiros tributos ambientais na Ordem Jurídica Portuguesa, uma vez que figuravam entre nós medidas fiscais subtis nesta matéria, constituindo sua única prioridade o aumento da receita fiscal e não uma preocupação real e, pelo menos, complementar com o meio ambiente¹⁴⁶. Assim, fica patente que o seu desempenho no combate aos danos ambientais e preservação dos recursos naturais se evidenciou ineficaz, não tirando proveito do potencial que supra descrevemos.

Na esteira de ANA CLARA BORREGO¹⁴⁷, “*a política ambiental fiscal, aplicável em Portugal, padece de algumas contradições*”, desde logo, patentes na legislação interna e outras reveladas ao nível do cumprimento de normas da UE, relacionadas principalmente com o IVA. Bem assim, o nosso ordenamento jurídico continua a imiscuir-se de operar a almejada alocação da carga fiscal, continuando a tributação assente no designado “*sistema fiscal tradicional*” e, assim, nos rendimentos do trabalho, ao invés de a fixar na tributação ambiental.

De acordo com a LBC, constitui compromisso do Estado Português atingir a “*neutralidade climática*” até 2050, traduzida num “*balanço neutro entre emissões de GEE e o sequestro destes gases pelos diversos sumidouros*” (art. 18.º, n.º 1 da Lei

milhões de euros estimados para 2016). Além do mais, a AEE recomendava a exclusão de determinados subsídios existentes, orientados, por exemplo, à construção e manutenção de autoestradas, agricultura, indústria, combustíveis e carros de serviço, implicando uma poupança de 690 milhões de euros.

¹⁴⁵ *Idem*.

¹⁴⁶ CARDOSO, ANA CECÍLIA CASTRO, *O Imposto Ambiental como instrumento de desenvolvimento sustentável*, Dissertação apresentada à Faculdade de Direito da Universidade do Porto, 2015, p. 50.

¹⁴⁷ Ob. cit., p. 20.

98/2021, de 31 de dezembro), tendo estabelecido, no art. 19.º deste diploma, as respetivas “*metas nacionais de mitigação de GEE, numa base quinquenal e num horizonte de 30 anos*” – n.º 1.

Para tanto, e neste seguimento, o Governo assumiu a adoção de um sistema de benefícios fiscais, designadamente no que toca à eficiência energética (art. 43.º, n.º 3), à aquisição e utilização de veículos elétricos, híbridos ou movidos a gases renováveis ou outros combustíveis que não emitam GEE (art. 48.º, n.º 1), bem assim, à descarbonização do transporte de mercadorias nas suas diversas modalidades (art. 49.º, n.º 1) e à mobilidade sustentável (art. 50.º, al. c). Tal sistema de desagravamentos fiscais é extensível ao nível do uso eficiente da água e gestão de águas residuais (art. 52.º, al. e), da agricultura de baixo carbono (art. 54.º) e da atividade piscatória e aquicultura (art. 55.º). No que concerne a alimentação sustentável, a par de incentivos que alinhem o preço dos bens e serviços alimentares com a totalidade dos seus custos, inclusive custos ambientais (art. 56.º, n.º 1), é assumida a tributação de práticas que vão ao encontro dos objetivos da política ambiental. No mesmo sentido, assume-se como pretensão governativa o estímulo à produção elétrica ao nível da política para o mar e do ambiente marinho e costeiro (art. 58.º, al. c).

A partir da Lei n.º 82-D/2014, de 31 de dezembro, como tivemos oportunidade de mencionar, foram introduzidas diversas normas fiscais ambientais, desde impostos a benefícios fiscais, com elementos intensificadores da componente ambiental integrados no sistema tributário.

Em concreto, operaram-se alterações ao Código do IRS, *maxime* ao seu art. 73.º, que veio prever taxas reduzidas aplicáveis a viaturas híbridas *plug-in* e viaturas movidas a GPL e GNV. Aproveitamos para aludir à criação do IRS Verde, uma categoria de deduções fiscais criada pelo Governo, nos termos do art. 30.º da LBC, com vista a beneficiar os sujeitos passivos que adquiram, consumam ou utilizem bens e serviços ambientalmente sustentáveis¹⁴⁸, assim estimulando a adoção de comportamentos individuais que se coadunem com a defesa ambiental e a redução da pegada ecológica.

No que respeita ao Código do IRC, alteraram-se os artigos 39.º e 88.º, sendo a partir daí admissível deduzir as provisões aplicadas aos encargos com reparação de danos ambientais dos locais afetos à exploração pelas empresas pertencentes ao setor das indústrias extrativas ou de tratamento e eliminação de resíduos (al. d) do art. 39.º e 40.º),

¹⁴⁸ Vide Glossário do Conselho de Finanças Públicas.

além de se ter perpetrado uma redução das taxas de tributação autónoma na aquisição de viaturas com as características referidas acima (art. 88.º, n.º18), a par da previsão de taxas de depreciação de equipamentos de energias eólica e solar.

No que respeita ao CIVA, foi aditada a verba 2.3.1. da lista I a este anexa e alterado o art. 21.º, passando a abranger a dedução deste imposto no que toca a despesas relativas à aquisição, fabrico, importação, locação, utilização, transformação e reparação de viaturas de turismo elétricas ou híbridas *plug-in*, e a dedução de 50% do mesmo relativamente a despesas adjacentes a viaturas do mesmo setor movidas a GPL ou GNV. As despesas de reparação de velocípedes usufruem de taxa reduzida, aplicável também ao serviço público de remoção de lixo (que antes beneficiava de uma isenção fiscal).

Quanto ao CISV, alteraram-se os artigos 7.º, 8.º, 10.º, 52.º, 53.º e 56.º, sofrendo as taxas um aumento de 3%, em média. Porém, tratando-se de veículos cuja fonte de energia seja menos prejudicial ao meio ambiente, vigoram taxas de 60, 50, 40 ou 25%, sendo, por outro lado, prevista uma isenção de 70% ou, em certos casos, uma isenção da totalidade do montante de imposto. Ademais, criou-se um regime excecional de incentivo fiscal ao abate de veículos ligeiros em fim de vida - art. 25.º da Lei n.º 82-D/2014, de 31 de dezembro -, *“traduzido na redução do ISV até à sua ocorrência, quando aplicável, ou na atribuição de um subsídio”*, nos montantes estabelecidos nas alíneas a) a c).

Já no que concerne o CIMI, foram introduzidas alterações aos artigos 43.º, 76.º e 112.º, além de novas normas, cujo escopo recai sobre o incentivo a comportamentos mais alinhados com a proteção ambiental, sendo que o recurso a técnicas ambientais sustentáveis deixa de ser considerado elemento minorativo subtraível ao coeficiente qualidade e conforto. Em particular, os imóveis destinados à atividade de abastecimento público de água aos cidadãos, bem assim ao saneamento de águas residuais urbanas e de sistemas municipais de gestão de resíduos beneficiam de isenção deste imposto. Sobreleva a transfiguração efetivada ao conceito de *“reabilitação urbanística”*, tendo sido acrescentado um requisito adicional no que respeita à classificação energética do prédio, como já pudemos suprarreferir. De frisar que os prédios urbanos orientados à produção de energia de fonte renovável, em exclusivo, beneficiam da redução de 50% da taxa do imposto em epígrafe. Passou a recair sobre os municípios, por deliberação da Assembleia Municipal, a possibilidade de fixação de reduções da taxa de IMI até aos 15% no que respeita prédios urbanos com eficiência energética, até aos 50% para prédios rústicos abrangidos por áreas classificadas prestadoras de serviços de ecossistema, desde

que sejam assim reconhecidos pelo Instituto da Conservação da Natureza e das Florestas, I.P.

Versando agora no CIEC, a RFV veio aditar o art. 92.º-A, passando a prever um acréscimo de tributação sobre os produtos petrolíferos e energéticos não isentos de imposto, o que resultou num agravamento em virtude da aplicação da Taxa de Carbono, atualizada pela Portaria n.º 203-A/2024/1, de 8 de setembro, em virtude da evolução do preço dos combustíveis e do preço resultante dos leilões de licenças de emissão de GEE, retomando o descongelamento gradual da atualização do adicionamento sobre as emissões de CO2.

Além da criação da Contribuição sobre os sacos de plástico leves, a que fizemos referência no ponto 2.4.2., concretizaram-se incentivos fiscais à atividade silvícola e à floresta, no combate à desflorestação e promoção da sua proteção e manutenção. Também o Decreto-lei n.º 178/2006, de 5 de setembro, viu alterado o seu art. 58.º mediante o aumento da Taxa de Gestão de Resíduos, visando o incentivo à redução da produção dos mesmos, o estímulo no cumprimento dos objetivos estabelecidos nesta matéria e a melhoria no desempenho deste setor.

Não olvidando o EBF, alteraram-se os artigos 44.º e 45.º, e aditados os artigos 44.º-A, 44.º-B, 59.º-A, 59.º-B, 59.º-C e 59.º-D, além de terem sido introduzidas normas com vista ao apoio na utilização de transportes rodoviários de passageiros e de mercadorias mais sustentáveis, incentivando-se a renovação de frotas com a contabilização, no que respeita a determinação do lucro tributável para efeitos de IRC e da categoria B do IRS – com contabilidade organizada -, das despesas suportadas com a aquisição de veículos movidos a energia elétrica, GPL e GNV. De relevar o incentivo que recai sobre a utilização de sistemas de *car-sharing* e *bike-sharing*, nos termos já mencionados no ponto 2.4.2. da nossa dissertação.

3.3. Da existência de verdadeiros impostos ambientais em Portugal

Partindo da conceção de que são verdadeiros impostos ambientais aqueles que pretendem despoletar determinados comportamentos ou a sua modelação, aos quais subjaza “*uma finalidade extrafiscal incentivante*” explícita, indagaremos por ora da sua verificação no nosso Ordenamento-Jurídico fiscal.

Dada a sua proeminência a este respeito, procuraremos elencar os diversos tributos que, de alguma forma, se relacionem com o contexto ambiental tributário como mote para nos socorrer no cumprimento do objetivo ínsito neste subponto da nossa dissertação.

Na esteira de FILIPE DE VASCONCELOS FERNANDES e TIAGO MARREIROS MOREIRA¹⁴⁹ vigoram, entre nós, três tipos de tributação no que concerne a fiscalidade verde.

Primeiramente, constatamos a tributação genérica dos rendimentos e do consumo, seguida da tributação especial sobre o consumo (sobre o petróleo e produtos da energia) e, por fim, a tributação parafiscal.

De acordo com o SEC 2010, existem três categorias de impostos principais, sendo eles impostos sobre a produção e a importação, impostos correntes sobre o rendimento, património, entre outros, e impostos de capital.

Atentando às informações veiculadas pelo Instituto Nacional de Estatística¹⁵⁰, podemos agrupar os tributos relacionados com o ambiente, entre nós existentes, da seguinte forma: tributos sobre a energia, sobre os transportes, sobre a poluição e sobre recursos.

Ainda tendo por base os dados do INE, incluem-se no conceito de “*impostos com relevância ambiental*” o ISP, o IUC, o ISV, além dos Impostos sobre recursos e sobre a poluição, onde se incluem as Licenças de Emissão de gases com efeito de estufa¹⁵¹.

Desde logo, o art. 88.º do CIEC, prevendo o ISP¹⁵², define a respetiva incidência objetiva sobre os produtos da gasolina e gasóleo, sobre quaisquer produtos utilizados, colocados para venda ou consumo como combustível e/ou carburantes, hidrocarbonetos e eletricidade, sendo a base tributável, conforme o art. 91.º, de 1000 l convertidos para a temperatura de referência de 15°C, sem prejuízo do disposto nos números 2 a 5. Na

¹⁴⁹ Ob. cit., p. 3.

¹⁵⁰ *Impostos com relevância ambiental 2021-2023*.

¹⁵¹ Na ótica de DOURADO, ANA PAULA, ob. Cit., pp. 88-89, estas reconduzem-se à categoria de contribuições especiais, de carácter difuso.

¹⁵² “Sem prejuízo de legislação especial, os produtos petrolíferos e energéticos estão sujeitos a um preço de carbono, devendo este abranger, tendencialmente, as emissões totais de gases de efeito de estufa na produção e consumo daqueles produtos” – Cfr. art. 32.º, n.º 1 da LBC.

verdade, grande parte dos seus proveitos advêm do preço do petróleo e do diesel, assumindo-se como um imposto integrado, incorporado no preço do combustível¹⁵³.

Assim, este tributo encontra-se afeto ao Fundo Florestal Permanente, para o qual é efetuada, parcialmente, a transferência das receitas que dele provêm, nos termos do Decreto-lei n.º 114/2021, de 15 de dezembro¹⁵⁴, bem como à Contribuição para o Serviço Rodoviário¹⁵⁵.

Sobreleva, neste sentido, o papel de compensar as externalidades resultantes do consumo dos produtos mencionados, subordinando a respetiva tributação ao controlo do seu uso e redução do impacto no meio ambiente¹⁵⁶ – finalidade extrafiscal de modelação de comportamentos¹⁵⁷, corroborada pelas normas estatuídas nos artigos 92.º e 92.º-A¹⁵⁸, referindo-se, expressamente, que “os valores das taxas unitárias referidos no número anterior (n.º 1) são fixados tendo em consideração (...) os diferentes impactos ambientais de cada um dos produtos energéticos, favorecendo gradualmente os menos poluentes (...)” – n.º 2 do art. 92.º.

¹⁵³ OLIVEIRA, GABRIELA PINTO, CARMO, CECÍLIA M. R. e CRUZ, SÉRGIO RAVARA, ob. cit., p. 309. Constitui um imposto específico porque a respeitante carga fiscal contém, além da componente do IEC propriamente dita, o IVA, visto que é através deste último que se efetua a respetiva cobrança.

¹⁵⁴ Este veio revogar o Decreto-lei n.º 63/2004, de 22 de março, que criou “o fundo financeiro de carácter permanente destinado a apoiar a gestão florestal sustentável”, com o intuito de fazer cumprir o Programa do Governo. O decreto-lei em epígrafe “*funde no Fundo Ambiental um conjunto de outros fundos no âmbito da área governativa do ambiente e da ação climática, designadamente o Fundo Florestal Permanente, o Fundo de Apoio à Inovação, o Fundo de Eficiência Energética e o Fundo para a Sustentabilidade Sistémica do Setor Energético*”. Cfr. Sumário do Decreto-lei em apreço.

¹⁵⁵ FUSCO, GABRIELA RUTE AVÓ, *Impostos Especiais sobre o Consumo em Portugal: a extrafiscalidade e a saúde*, Dissertação de Mestrado, Instituto Superior de Gestão, 2016, p. 61.

¹⁵⁶ *Idem* e OLIVEIRA, GABRIELA PINTO, CARMO, CECÍLIA M. R. e CRUZ, SÉRGIO RAVARA, ob. cit., p. 309.

¹⁵⁷ Não obstante o aumento do imposto ser suscetível de diminuir em parte o consumo dos produtos petrolíferos e energéticos, por si só não será o bastante para produzir o efeito desejado, como, de resto, se verifica em relação ao tabaco e ao álcool, cujo aumento da taxa de imposto tem conduzido ao decréscimo do consumo destas substâncias (embora, quanto à primeira, essa quebra no consumo não seja tão linear). *Vide* OLIVEIRA, GABRIELA PINTO, CARMO, CECÍLIA M. R. e CRUZ, SÉRGIO RAVARA, ob. cit., p. 309 e FUSCO, GABRIELA RUTE AVÓ, ob. cit., p. 56, 70, 76, 86-88.

¹⁵⁸ Do qual consta a designada taxa de carbono, calculada com base no valor resultante dos leilões de licenças de emissão de gases de efeito de estufa, realizados no âmbito do Comércio Europeu de Licenças de Emissão – n.º 2 do art. 92-Aº.

Adicionalmente, no tocante aos impostos sobre a energia, a poluição e recursos, apresentam-se no CIEC como uma subcategoria, cuja receita se destina ao Estado português¹⁵⁹. O primeiro engloba tanto a eletricidade como o gás natural e prevê diferentes taxas de tributação, diferenciando os produtos no que se refere ao seu uso (doméstico ou industrial) e à fonte de energia (diesel e outros combustíveis)¹⁶⁰. Quanto ao segundo, é efetuada a respetiva cobrança com base na quantidade de poluição produzida por uma determinada empresa¹⁶¹. Por último, o imposto sobre recursos encontra-se integrado na faturação da água, alocando-se à compensação da entidade responsável pelo fornecimento do serviço ao consumidor¹⁶².

Sob este enfoque, tendemos a considerar que se tratam de verdadeiros impostos ambientais, uma vez que deles é indissociável o objetivo de modificar o comportamento do sujeito passivo no sentido de adotar práticas menos lesivas do meio ambiente, à luz da doutrina mencionada.

Quanto ao IUC, e de acordo com o artigo 2.º do respetivo Código, este incide sobre os veículos das categorias nele elencadas, designadamente veículos rodoviários, navios e aeronaves, com matrícula ativa ou registo em Portugal, constituindo imposto periódico anual, também com o objetivo de compensar os danos ambientais e, além disso, a deterioração da estrada, em virtude da sua utilização¹⁶³. As receitas oriundas deste imposto revertem tanto para o município onde o veículo se encontre registado, como para o Estado no que se refere à sua componente ambiental¹⁶⁴.

Esta categoria de imposto assenta em dois critérios. Por um lado, a cilindrada do veículo e as emissões de dióxido de carbono, cujas percentagens vão sendo anualmente atualizadas.¹⁶⁵ Apto que se demonstra a influenciar a escolha do consumidor, agravando a carga fiscal “*na medida do custo ambiental*” (art. 1.º), somos propensos a considera-lo um verdadeiro imposto ambiental, em consonância com o PPP, visto que a taxa será tanto

¹⁵⁹ OLIVEIRA, GABRIELA PINTO, CARMO, CECÍLIA M. R. e CRUZ, SÉRGIO RAVARA, ob. cit., p. 310.

¹⁶⁰ *Idem*.

¹⁶¹ *Idem*.

¹⁶² *Idem*.

¹⁶³ *Idem*, p. 309.

¹⁶⁴ *Idem*.

¹⁶⁵ *Idem*.

maior quanto mais poluidor for considerado o veículo em questão, e tanto menor no caso inverso¹⁶⁶.

Paralelamente, o ISV, nos termos do art. 2.º do CISV¹⁶⁷, faz recair respetiva a incidência objetiva sobre automóveis ligeiros nos termos das als. a) a d), autocaravanas (al. e) e motociclos, triciclos e quadriciclos (al. f), tributando-se os sujeitos passivos que procedam à sua introdução no consumo (art. 3.º, n.º 1 e 2), constituindo facto gerador do imposto “*o fabrico, montagem, admissão ou importação*” daqueles, sempre que uma nova matrícula seja emitida em Portugal (n.º 1 e 2 do art. 5.º). Dos artigos 7.º a 11.º são previstas as taxas mediante as quais se efetua a respetiva tributação, consoante as componentes de cilindrada e ambiental, a determinar com base no nível de emissões de dióxido de carbono (art. 4.º), sendo o imposto exigível conforme define o art. 6.º (“*no momento da introdução no consumo*”).

Mais uma vez, a receita destina-se, mormente, a compensar os danos ambientais gerados pelos veículos¹⁶⁸ “*nos domínios do ambiente e infraestruturas viárias*” (art. 1.º), considerando-se alinhado com o PPP, no sentido em que se refletirá um maior custo sobre os veículos equipados com motores mais potentes em virtude de acarretarem elevado impacto ambiental¹⁶⁹. Tendo em conta a graduação das taxas de imposto, fica patente a intenção do legislador de condicionar o comportamento dos sujeitos passivos no sentido de optarem por opções mais sustentáveis.

Finalmente, a Lei n.º 82-D/2014, de 31 de dezembro, veio introduzir na Ordem Jurídica portuguesa o imposto sobre os sacos de plástico leves, regulamentado pela Portaria n.º 286-B/2014, de 31 de dezembro, “*visando a redução da quantidade de sacos plásticos leves produzidos e consumidos e a preferência por soluções ambientalmente mais sustentáveis, como a utilização de sacos reutilizáveis, garantindo o combate à*

¹⁶⁶ *Idem.*

¹⁶⁷ Em sentido diverso, estipula o n.º 2 que estão excluídos da incidência do imposto veículos não motorizados, veículos exclusivamente elétricos ou movidos a energias renováveis não combustíveis (al. a) e ambulâncias e veículos dedicados ao transporte de pessoas doentes, nos termos regulamentados (al. b).

¹⁶⁸ OLIVEIRA, GABRIELA PINTO, CARMO, CECÍLIA M. R. e CRUZ, SÉRGIO RAVARA, ob. cit., p. 310.

¹⁶⁹ *Idem.*

acumulação de resíduos de plástico nos ecossistemas, nomeadamente no meio marinho”¹⁷⁰.

A Contribuição *in casu* recai sobre o consumidor final¹⁷¹ e a receita proveniente deste imposto encontra-se afeta a diversas entidades, sendo por elas dividido, destinando-se 75% da mesma ao Estado português¹⁷². Na verdade, constituindo seu objetivo a diminuição de consumo de plástico, a reutilização e a implementação do uso de materiais mais sustentáveis, afirma-se como um verdadeiro imposto ambiental (finalidade extrafiscal incentivante de modelação de comportamentos).

Concluindo, ainda que se discorde de que na nossa Ordem Jurídica existem, efetivamente, “*verdadeiros impostos ambientais*” nos termos definidos pela doutrina, sempre será de admitir, partindo da conceção jurisprudencial referida, que, de entre as diversas figuras tributárias típicas vigentes no nosso sistema fiscal, constam tributos ambientais, quanto mais não seja pela função de “*financiamento de soluções que estimulem o cumprimento de objetivos ambientais*”.

3.4. O impacto da tributação ambiental no Ordenamento Jurídico Português

Chegados a este subponto, trataremos de analisar o verdadeiro impacto e a eficácia da tributação ambiental no ordenamento jurídico português, tendo por referência o período temporal entre 2018 e 2023. Para tanto, iremos observar a evolução da receita proveniente deste tipo de tributos, a respetiva distribuição por setor e o peso que desempenha no erário público global, bem como no PIB. O objetivo passa por apurar a evolução da fiscalidade verde entre nós e em que medida tem vindo a contribuir para o cumprimento dos propósitos a que, de início, se vem propondo.

Assim, não obstante os esforços e avanços efetivados, em muito através dos diversos instrumentos fiscais-ambientais adotados, da análise dos dados disponíveis é possível concluir que não se verifica um impacto significativo no tocante à alteração comportamental almejada, nem no que ao decréscimo das emissões de CO2 diz respeito. Senão vejamos.

¹⁷⁰ Pretendia-se a redução significativa do consumo anual de sacos de plástico leves, de 466 sacos per capita em 2014, para 50 e 35 sacos per capita em 2015 e 2016, na devida ordem. *Idem*.

¹⁷¹ CARDOSO, ANA CECÍLIA CASTRO, ob. cit. p. 54.

¹⁷² OLIVEIRA, GABRIELA PINTO, CARMO, CECÍLIA M. R. e CRUZ, SÉRGIO RAVARA, ob. cit., p. 312.

Em primeiro lugar, e na esteira dos dados veiculados pelo Instituto Nacional de Estatística¹⁷³, os impostos com relevância ambiental registaram uma oscilação na receita arrecadada entre 4.800 milhões de euros em 2018 e 5.400 milhões de euros em 2023¹⁷⁴. No ano de 2022, constatou-se uma quebra ténue, com um decréscimo de cerca de 7,5% na receita face ao ano de 2021, por oposição a um aumento de 14,8% no total da receita tributária no mesmo período. Na prática, os ganhos gerados refletem, em termos relativos, 5,3% e 6,6% do total arrecadado e entre 1,9% e 2,2% do PIB. Sem prejuízo de Portugal se manter dentro da média europeia, considera-se que os números existentes revelam uma tendência de estagnação, longe de acompanhar o reforço das políticas ambientais comunitárias.

Quanto à distribuição setorial nesta sede, pode-se concluir que o sistema fiscal português condensa os instrumentos fiscais ambientais em dois grandes ramos, sendo eles o setor da energia e o setor dos transportes. Por conseguinte, em 2022, os impostos sobre a energia constituíram 72,1% da receita fiscal verde, sendo que os impostos sobre os transportes representaram 26,1%, ao passo que os tributos com relevância ambiental sobre a poluição e recursos apenas configuraram 1,3% e 0,5% da mesma, na devida ordem¹⁷⁵. Ora, tal permite compreender que tributos como o ISP ou o ISV, por exemplo, desempenham grande destaque no seio da tutela ambiental portuguesa, relegando-se para segundo plano outros instrumentos de incentivo à transição climática, com potencial para combater a subida de emissões poluentes, sejam elas de origem industrial ou derivadas da exploração de recursos naturais.

A preponderância total das receitas fiscais verdes na nossa Ordem Jurídica representa 5,3%, apresentando-se, por isso, relativamente acima da média europeia – 5,0%. Contrariamente, o seu peso no PIB situa-se nos 1,9%, ao passo que a média europeia perfaz os 2,0%¹⁷⁶.

Ademais, conforme a Agência Portuguesa do Ambiente, e apesar da manutenção mais ou menos consolidada da receita tributária a este respeito, Portugal falha em atingir a diminuição proporcional das emissões de CO₂, demonstrando, através do Relatório do

¹⁷³ *Impostos com Relevância Ambiental, 2018-2023 e Receita Fiscal por Categoria, 2023.*

¹⁷⁴ Autoridade Tributária e Aduaneira, *Relatório da Execução Orçamental, 2023.*

¹⁷⁵ EUROSTAT, *Environmental Taxes Statistics, 2023.*

¹⁷⁶ *Idem.*

Estado do Ambiente 2023, que o total das emissões de GEE se mantém imutável, oscilando de forma praticamente inexpressiva¹⁷⁷.

4. DO PRESENTE E DO PORVIR DO DIREITO FISCAL DO AMBIENTE

4.1. Análise crítica

Com a entrada em vigor da Lei n.º 82-D/2014, de 31 de dezembro, e através dela dado o passo no sentido da RFV, Portugal visou harmonizar a política fiscal interna com os compromissos ambientais assumidos, nomeadamente no seio da política comunitária.

Como pudemos ir referindo ao longo da nossa exposição, a fiscalidade verde organiza-se em torno dos princípios do Poluidor-pagador (internalização de externalidades), da neutralidade económica, da eficiência e equidade.

Por um lado, constata-se que a Reforma recorreu, em parte, à tributação direta – v.g., ao nível do IUC, IMI, IRS e IRC –, não obstante ser notório que a organização da fiscalidade se encontra substancialmente alicerçada na tributação indireta – *maxime* ISP, IEC, Taxa sobre sacos de plástico leves, IVA, ISV –, o que se coaduna com o princípio do Poluidor-pagador, pelo maior potencial que revela em internalizar as externalidades negativas decorrentes de serviços ou produtos menos sustentáveis sob o ponto de vista ambiental.

A par disso, não será despendendo considerar que a dispersão normativa associada à tributação verde, pela inexistência de um corpo legislativo coerente à exceção da Lei n.º 82-D/2014, de 31 de dezembro, poderá pôr em causa não só o princípio da segurança jurídica, como a eficácia e transparência legais das normas tributárias necessariamente devidas, que se refletirá, não raro, no exercício do direito à defesa e do contraditório por parte dos sujeitos passivos.

Além disso, questiona-se se o Estado português estará efetivamente a cumprir a incumbência de “*promover a utilização racional dos recursos naturais e de salvaguardar a sua capacidade de renovação*”, bem como de “*assegurar que a política fiscal compatibilize desenvolvimento com proteção do ambiente e qualidade de vida*” (art. 66.º, n.º 2, al. d) e h da CRP, respetivamente), os princípios da precaução, prevenção, correção na fonte e o próprio PPP, nos termos do art. 191.º do TFUE, e as estratégias europeias,

¹⁷⁷ Agência Portuguesa do Ambiente, *Relatório do Estado do Ambiente*, 2023.

vertidas, por exemplo, no Pacto Ecológico Europeu, do recurso à fiscalidade com vista à reorientação eficaz dos mercados para a sustentabilidade.

Cremos que o alcance dos objetivos extrafiscais ínsitos às normas tributárias ambientais se mantém insuficiente, permanecendo largamente concentrado na função recaudatória dos tributos e em desconsideração pelo espírito impregnado pelo Legislador no PPP e nos objetivos comunitários.

Portanto, se a política fiscal ambiental se tem focado predominantemente na arrecadação de receitas e não tem logrado a execução das finalidades extrafiscais legitimadoras dos instrumentos tributários dos quais se mune, levantam-se sérias dúvidas quanto à sua conformidade à luz do princípio da proporcionalidade em sentido amplo e ao preceituado no art. 103.º da CRP. Não obstante, assinalamos a tendência jurisprudencial corrente no sentido de considerar a tributação verde conforme à Constituição, ainda que seja, por ora, diminuta a jurisprudência nacional neste âmbito.

Convém referir, ademais, que, “à luz da LBPA, não se pretendeu romper com as características fundamentais das figuras do direito tributário clássico, mas apelar às características e finalidades prototípicas destes tributos e sobrepor-lhes as especialidades próprias da tributação ambiental”¹⁷⁸. E se assim é, existindo um verdadeiro “Direito Fiscal do Ambiente”, e não considerarmos que a tributação ambiental emerge da dita “Constituição Económica”, mas da própria “Constituição Fiscal”, subentendemos existir um potencial inexplorado para edificar um sistema fiscal vanguardista, que reconheça que o setor ambiental poderá, efetivamente, representar uma pertinente fonte de receita, em termos alternativos ou, quando muito, paralelos.

Clarificando a nossa premissa, parte da nossa doutrina mais relevante, como o professor CASALTA NABAIS, considera ser inviável a transmutação do sistema fiscal nos exatos moldes que sufragamos, pois se os impostos ambientais são “mera” medida intervencionista do Estado, com a finalidade de mudar os comportamentos dos sujeitos passivos e serão tão mais eficazes quanto menos receita gerarem, evidentemente, não terão aptidão para constituir fonte primária ou essencial de receita para o erário público.

A questão é: se considerarmos que a LBPA não tem inerentemente o objetivo de alterar o *modus operandi* dos destinatários das medidas que abrange, mas antes, ao nível das normas ambientais, a pretensão de atingir dividendos suficientes para financiar

¹⁷⁸ Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 23/03/2023, ob. cit., p. 10.

políticas de compensação dos danos ambientais¹⁷⁹, é possível perspetivar, de forma ambiciosa, uma verdadeira inovação do sistema fiscal entre nós.

Ora, por outro lado, como supra dissemos, os benefícios fiscais constituem medidas de carácter conjuntural, importando restrições aos princípios da Capacidade Contributiva e Igualdade tributária, apenas justificados por outros direitos constitucionalmente protegidos à luz do princípio da proporcionalidade em sentido amplo.

Sendo notório que, ao nível da fiscalidade verde, o Estado aposta predominantemente na despesa fiscal, munindo-se de benefícios fiscais (de forma praticamente ostensiva) para atingir os objetivos a que se vem propondo, será inexequível uma reforma tão profunda do nosso edifício tributário, ficando, ademais, subjacente a questão de saber se não estará este instrumento fiscal a ser desvirtuado.

Convém saber que, de acordo com o Relatório “*A Climate for Sufficiency*” da Associação HOT OR COOL¹⁸⁰, Portugal ocupa o sétimo lugar no que respeita à produção de pegada de carbono proveniente do consumo e do estilo de vida, com destaque para os hábitos alimentares e o transporte pessoal¹⁸¹, o que contraria as metas estabelecidas na Lei de Bases do Clima e no Acordo de Paris, *maxime* o aquecimento global não ultrapassar os 1,5°C até 2035. Também não podemos deixar de aludir ao Relatório “*A Desigualdade na Emissão de Carbono Mata*”, da OXFAM INTERNACIONAL¹⁸², segundo o qual recai sobre os sujeitos com maior fortuna a nível mundial (cerca 1% da população) a responsabilidade na emissão da grande parte dos GEE, em comparação com os 66% mais pobres.

Longe de enveredarmos por fundamentalismos e tendo perfeita consciência de que será necessária a cooperação dos diversos Estados ao nível do Direito Comunitário e Internacional, não deixamos de nos questionar: estará o PPP a ser realmente cumprido? E se a resposta for afirmativa, será que é suficiente o recurso a este princípio para que a carga fiscal verde, na prática, incida sobre verdadeiros responsáveis e beneficiários dos danos ambientais?

¹⁷⁹ *Idem*, pp. 9-10.

¹⁸⁰ De 7 de outubro de 2025, consultado pela última vez em 27/10/2025.

¹⁸¹ *Idem*, p. 15.

¹⁸² De outubro de 2024, consultado pela última vez em 27/10/2025.

Não obstante, não deixam de se assinalar certos avanços no domínio da tributação ambiental, em grande parte pelas demandas comunitárias nesta sede, ficando patente a interiorização, pelos nossos decisores políticos, da premência da adoção de políticas públicas substanciais, rumo ao designado “*triplo dividendo*”, compatibilizando os indispensáveis crescimento e competitividade económicos e a salvaguarda do meio ambiente, como pilares essenciais da nossa sociedade e do Estado de Direito.

Ainda assim, o caminho é longo e inacabado, havendo muito por alcançar e melhorar, pelo que urge maior ambição e consciência de todos os atores políticos para efetivamente serem atingidos os objetivos a que nos fomos propondo.

4.2. Análise da Reforma da Fiscalidade Verde à luz do princípio da equidade

Neste subponto, alicerçar-nos-emos, em grande medida, embora não exclusivamente, no estudo intitulado “*Green and fair taxation in the EU*”¹⁸³ tendo em vista apurar de que forma as Reformas Fiscais Verdes, designadamente pela introdução de novos tributos ambientais e a substituição do paradigma tributário que potencialmente permitem, poderão ou não alcançar uma maior equidade para os sujeitos passivos, em particular, e para a sociedade, em geral.

Assim sendo, importará notar se existe alguma conexão entre sistemas fiscais (mais) verdes e maior equidade e Justiça¹⁸⁴; se sim, de que forma é que tal circunstância se materializa e que resultados económicos daí advêm.

Ora bem, começamos com uma consideração pertinente e mais ou menos consolidada: os sistemas fiscais que abundam no seio da União Europeia não são suficientemente verdes, nem justos¹⁸⁵. Releva, desde já, referir que por sistemas fiscais mais verdes se entendem aqueles em que os agentes poluidores contribuem em maior grau no que respeita aos custos associados aos danos ambientais, sendo que, nos sistemas em que tal se verifica, estes tendem a apresentar maior progressividade e menor iniquidade¹⁸⁶.

¹⁸³ GORE, TIM, URIOS, JESUS e KARAMPERI, MICHAELA, Institute for European Environmental Policy, 2022.

¹⁸⁴ Ressalva-se o seguinte: a redistribuição fiscal não constitui o único nem o mais considerável meio propulsor das desigualdades económicas.

¹⁸⁵ GORE, TIM, URIOS, JESUS e KARAMPERI, MICHAELA, ob. cit., p. 1.

¹⁸⁶ *Idem*.

Segundo menciona LUCAS CHANCEL¹⁸⁷, a literatura científica de áreas como a economia, a ciência política e a epidemiologia vem demonstrando que se as desigualdades não forem reduzidas será extremamente árduo atingir os objetivos que o desenvolvimento sustentável demanda e pretende conjugar, nomeadamente o bem-estar social, a eficiência económica, a estabilidade ecológica e, até mesmo, a força das democracias. Em bom rigor, pode dizer-se que o princípio da solidariedade/justiça intergeracional¹⁸⁸ não se evidencia plenamente exercido, tendo as desigualdades sociais aumentado de geração em geração um pouco por todo o Ocidente.

Temos por conveniente referir que os indivíduos com maior fortuna a nível global, em termos gerais, não estão tão sujeitos ao impacto dos danos e riscos ambientais – v.g. poluição, desastres climáticos, flutuações nos custos dos recursos naturais, entre outros, como está a população mais pobre.¹⁸⁹ Reforçando esta premissa, regra geral, são os indivíduos dotados de maior riqueza que produzem maior pegada ecológica, pelo que os agentes poluidores, não raras vezes, são também aqueles que menos sofrem com as consequências dos danos ambientais que causam¹⁹⁰, não olvidando a questão da influência que exercem sobre os decisores políticos e os entraves que inculcam ao desenvolvimento das RFV¹⁹¹. Ora, isto não só vem pôr em causa a proficuidade o princípio do Poluidor-pagador, como as estratégias que os Estados têm vindo a adotar no que respeita a política ambiental, *maxime* ao nível do sistema tributário.

Centrando agora a análise no espaço comunitário, verifica-se um aumento das desigualdades generalizado em todos os Estados-Membros tendo por referência as últimas quatro décadas, não obstante a UE ser muito mais eficaz no que respeita à

¹⁸⁷ *Unsustainable Inequalities: Social Justice and the Environment*, Harvard University Press, 2020, pp. 1-2.

¹⁸⁸ Um dos princípios de Direito do Ambiente, oriundo do Direito Internacional Público, assumido como dever dos diversos Estados e indissociável do princípio do desenvolvimento sustentável, “*determina que as gerações presentes têm o dever de manter a integridade ecológica do planeta para a boa sustentação da vida das gerações futuras*”. - Vide Lexionário do Diário da República. Vem aliás plasmado no art. 66.º, n.º 2, al. d) da CRP e no art. 3.º, al. b) da LBPA.

¹⁸⁹ CHANCEL, LUCAS, ob. cit., p. 2. Na mesma linha, *A Desigualdade na Emissão de Carbono Mata*, OXFAM INTERNACIONAL, ob. cit..

¹⁹⁰ *Idem*, p. 3.

¹⁹¹ DAUGBJERG, CARSTEN e SVENDSEN, GERT TINGGAARD, *Designing green taxes in a political context: From optimal to deasible environmental regulation*, 2001.

promoção de um crescimento económico inclusivo quando comparada com os Estados Unidos da América¹⁹².

No que respeita a política fiscal verde, fica patente a divergência significativa em relação ao uso de medidas fiscais orientadas à tutela ambiental e no combate às desigualdades por parte dos países europeus, podendo tal circunstância repercutir a falta de consenso quanto às mudanças comportamentais a respeito do preço do carbono na UE e no modo de aplicar e investir em esforços com vista à redução de emissões de GEE a partir da receita dele gerada¹⁹³.

De facto, e focando por ora nas questões a que nos propomos refletir e tentar responder, os estudos sugerem que os Estados-Membros que preveem taxas com maior internalização dos custos ambientais são também aqueles onde as famílias com maior fortuna (10%) obtêm menos benefícios económicos, por contraposição às famílias mais pobres (50%), que veem aumentado o seu rendimento (valendo esta lógica para o sentido inverso), o que contraria o argumento de que as medidas tributárias verdes apresentam impactos sociais regressivos¹⁹⁴.

Simultaneamente, poderá haver alguma associação entre Reformas Fiscais Verdes e sistemas fiscais mais progressivos se tivermos por referência tributos fiscais com forte componente redistributiva, ficando demonstrado que existe uma relação positiva entre a contribuição dos agentes poluidores na medida dos danos ambientais que geram e a taxa máxima do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares nos EM¹⁹⁵. Do mesmo modo, mas tendo em consideração o Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas, os estudos asseveram que os Estados-Membros que adotam maiores taxas de internalização da despesa originada pelo impacto no meio ambiente são aqueles que, tendencialmente, tributam menos os rendimentos dos trabalhadores mais pobres¹⁹⁶.

Denota-se, por outro lado, nos países da Europa Central e Oriental, dotados dos níveis mais baixos de internalização dos encargos climáticos e nos quais as desigualdades

¹⁹² BLANCHET, THOMAS, CHANCEL, LUCAS e GETHIN, AMORY, *How Unequal Is Europe? Evidence from Distributional National Accounts, 1980-2017*, 2019, p. 6.

¹⁹³ GORE, TIM, URIOS, JESUS e KARAMPERI, MICHAELA, ob. cit., pp. 2-3, 2022.

¹⁹⁴ *Idem*, p. 3.

¹⁹⁵ *Idem*, p. 5. “Isto é significativo, uma vez que a taxa máxima de imposto sobre o rendimento das pessoas físicas foi identificada como um dos principais determinantes da desigualdade de nível superior em vários países (...)” (nossa tradução).

¹⁹⁶ *Idem*, p. 6.

sociais têm aumentado de forma mais enfática nos últimos anos, uma tributação exponencial dos rendimentos das pessoas singulares com menor remuneração¹⁹⁷, ao mesmo tempo que evidenciam a tendência de tributar em menor grau altos rendimentos e corporações¹⁹⁸.

Os autores do Estudo em que nos vimos baseando recorrem ao exemplo de países como a Suécia, com resultados positivos ao nível da implementação da Reforma Fiscal Verde e da progressividade do Sistema Tributário.

Assim, é por eles mencionado que este EM encetou a sua Reforma a partir de 1991, através do imposto sobre as emissões de carbono e, em sincronia, da introdução do IVA sobre a fatura da energia, frisando-se a redução substancial dos impostos sobre o trabalho (no que se refere a trabalhadores das classes baixa/média por comparação a trabalhadores das classes mais altas)¹⁹⁹.

Concluem, pois, que, desde 1990, através do imposto sobre as emissões de carbono foram consideravelmente reduzidas as emissões de GEE, muito pela diminuição do recurso a combustíveis fósseis (85%).²⁰⁰ Sucede, porém, que tal não foi causa exclusiva para alcançar e combinar os bons resultados ambientais e o consenso popular, havendo outros fatores a reforçar o mérito da Reforma Sueca nesta matéria²⁰¹.

Na ausência de dados mais recentes, apraz-nos aludir ao facto de, em 2021, apenas dez Estados-Membros terem incluído as RFV nos seus Planos de Recuperação e

¹⁹⁷ *Idem*, p. 6.

¹⁹⁸ BLANCHET, THOMAS, CHANCEL, LUCAS e GETHIN, AMORY, ob. cit., pp. 44-45.

¹⁹⁹ GORE, TIM, URIOS, JESUS e KARAMPERI, MICHAELA, ob. cit., p. 8 e o Ministro das Finanças Sueco (2023), in *Carbon Taxation in Sweden*, consideram que “*embora as reduções dos impostos sobre o trabalho pareçam beneficiar mais os trabalhadores com rendimentos mais baixos, deve notar-se que as reformas fiscais mais amplas neste período também incluíram reduções aos impostos sobre as sociedades (aliadas aos aumentos e a uma ampliação gradual da base para a taxa de carbono das empresas) e dos impostos sobre o capital, incluindo a abolição de impostos sobre o património e as heranças, o que põe em causa o impacto progressivo total das reformas*” (nossa tradução).

²⁰⁰ GORE, TIM, URIOS, JESUS e KARAMPERI, MICHAELA, ob. cit., p. 8 e Ministro das Finanças Sueco, ob. cit..

²⁰¹ *Idem*. Tais como “*(...) investimentos do governo em tecnologias alternativas para facilitar a mudança de comportamento, como o aquecimento urbano e subsídios temporários que apostem na conversão para sistemas de aquecimento renováveis*” (nossa tradução).

Resiliência, sendo que nove, nos quais se inclui Portugal, apenas fez menção a medidas fiscais verdes, sem, no entanto, ter delineado políticas específicas sobre a temática²⁰².

Debruçados agora sobre a Ordem Jurídica Portuguesa, sem prejuízo da verificação de algumas medidas positivas que vieram implicar maior responsabilização dos setores poluentes, designadamente dos transportes e da energia, constatamos que a carga fiscal acabou/acaba por recair sobre os consumidores finais indistintamente, circunstância que pode acarretar maior impacto para os sujeitos passivos com menores rendimentos, produzindo este tipo de tributo, nesse sentido, um impacto social regressivo.

Ademais, urge onerar de forma mais eficaz, por exemplo, os setores industrial e da agricultura intensiva, responsáveis por grande parte de emissões poluentes, bem como alocar a receita fiscal verde à transição ecológica de forma efetiva, colocando-se a questão de saber se estará a ser verdadeiramente orientada à “*luta contra as alterações climáticas*”²⁰³.

Ainda, na ótica de LUÍSA SCHMIDT²⁰⁴, muitas das medidas previstas pela RFV de 2014 foram aplicadas de forma irrisória, sendo imperativo reforçar o princípio do Poluidor-pagador.

Sob um ponto de vista mais ambicioso, os impostos sobre os rendimentos do trabalho não apresentaram nenhuma redução considerável a ponto de constituir um verdadeiro alívio fiscal para os sujeitos passivos, nem se vislumbra uma tentativa palpável de romper com o modelo clássico de tributação.

Portanto, podemos questionar se a almejada estratégia anual de reciclagem estará a ser prioridade do Estado português e concluir que o pretendido “*triplo dividendo*” continua por cumprir, nomeadamente no que respeita à Justiça social e, por conseguinte, à consagração de um sistema fiscal, quando muito, minimamente equitativo.

Ou seja, se partirmos da conceção acima apresentada de que se consideram sistemas fiscais mais verdes aqueles em que os agentes poluidores contribuem em maior grau no que respeita aos custos associados aos danos ambientais, podemos inferir que Portugal tem ainda um caminho longo por percorrer nesta matéria.

²⁰² GORE, TIM, URIOS, JESUS e KARAMPERI, MICHAELA, ob. cit., p. 10.

²⁰³ E DUQUE, JOÃO (2023, 20 de setembro), *Portugal precisa de concretizar fiscalidade verde aprovada há oito anos, alerta especialista*. Rádio Renascença.

²⁰⁴ *Idem*.

Portanto, cremos ser possível conjugar a realização de uma verdadeira Reforma Fiscal Verde e o cumprimento de objetivos sociais prementes, sendo, aliás, a primeira indissociável do combate às desigualdades, no sentido da obtenção da necessária Justiça social e efetivação do Estado de Direito.

Ademais, acreditamos que o Sistema Tributário constitui um pilar essencial no que toca ao bom desempenho de tais desígnios, mas não único. Ainda assim, e sendo por demais evidente a heterogeneidade das políticas fiscais ambientais e da sua aplicação no espaço europeu, parece-nos demonstrado ser viável o reforço da tributação ambiental no contexto de reformas fiscais progressivas, *maxime* entre nós.

4.3. Algumas propostas sobre a temática estudada: reflexões

Cumpre-nos, neste subponto, aludir a propostas que vêm sendo formuladas por diversos autores, agentes e investigadores nesta área, oferecendo a cada uma a devida reflexão.

A primeira respeita à produção de hidrogénio verde em Portugal²⁰⁵, designadamente na Zona Industrial de Sines, constante da Resolução da Assembleia da República n.º 127/2025, de 10 de abril, que vem atualizar o Plano Nacional de Energia e Clima. Na verdade, já em 2020, a Comissão Europeia tinha proposto uma “*Estratégia do Hidrogénio para uma Europa com Impacto Neutro no Clima*”. De notar que nos referimos ao Hidrogénio produzido a partir de fontes renováveis.

Ora, além de contribuir para a descarbonização e competitividade da economia, coaduna-se com as metas definidas no Pacto Ecológico Europeu e no Roteiro Nacional para a Neutralidade Carbónica 2050.

Para o que nos interessa, em particular, podem ser aplicados vários instrumentos fiscais verdes, desde logo, incentivos fiscais, na vertente de deduções à coleta em IRC para as Pessoas Coletivas que invistam na produção, transporte e armazenamento deste tipo de energia; recorrer ao ISP e, equiparando o hidrogénio verde a outros combustíveis menos poluentes, aplicar taxas reduzidas ou até mesmo isenções.

²⁰⁵ Refiram-se os casos da Alemanha e Espanha a este respeito. No primeiro Ordenamento Jurídico, a chamado *National Hydrogen Strategy* prevê redução de IVA sobre a eletricidade usada na produção de hidrogénio. Por outro lado, em Espanha, existem benefícios fiscais aplicáveis à eletricidade quando vise a produção deste tipo de energia.

Por outro lado, e de forma a tornar este tipo de energia mais competitivo e corrigir as externalidades negativas, prever uma majoração do ISP sobre combustíveis fósseis, assim orientando o comportamento dos sujeitos passivos a recorrer àquela fonte de energia ou, por exemplo, criar uma taxa ambiental específica sobre emissões de GEE provenientes do setor industrial, alocando as receitas geradas ao financiamento de projetos de produção de hidrogénio limpo.

Não obstante, este tipo de energia não está isento de obstáculos à sua implementação, seja pelos avultados custos de produção, pela necessidade de investir em infraestruturas para armazenamento e transporte ou pela dependência de apoios comunitários. Ainda assim, na esteira do Parlamento Europeu²⁰⁶, “uma economia de hidrogénio renovável poderia reduzir significativamente o impacto do aquecimento global em comparação com uma economia de combustíveis fósseis”, constituindo sua pretensão estabelecer “*incentivos para estimular a procura e criar um mercado europeu do hidrogénio, bem como a implantação rápida de infraestruturas*”²⁰⁷ para a produção deste tipo de energia.

Por outro lado, surge o IRS Verde, previsto no art. 30.º da Lei n.º 98/2021, de 31 de dezembro (LBC), que se traduz numa “*categoria de deduções fiscais em sede de IRS que visa beneficiar os sujeitos passivos que adquiram, consumam ou utilizem determinados bens e serviços ambientalmente sustentáveis*”²⁰⁸. Embora esteja expressamente previsto no referido diploma legal, ainda não foi implementado.

Sem embargo, poderão ser elegíveis como “*bens e serviços ambientalmente sustentáveis*” veículos elétricos ou híbridos *plug-in*, a instalação de sistemas de energia renovável, edifícios energeticamente eficientes, produtos com elevada classificação energética e/ou serviços de transporte público ou *carsharing* elétrico. Além de contribuir para o cumprimento das Metas de Neutralidade Carbónica 2050, permite estimular o consumo consciente dos sujeitos passivos ao beneficiá-los pela adoção de determinadas escolhas/práticas ambientalmente sustentáveis.

Contudo, não cremos que seja a medida mais profícua, já que parece ser de complexa implementação, exigir requisitos claros e efetiva fiscalização, sem olvidar a

²⁰⁶ *In Quais são as vantagens do hidrogénio verde para a Europa?*, 2021.

²⁰⁷ *Idem*.

²⁰⁸ *Vide* Glossário do Conselho de Finanças Públicas, consultado em 30 de setembro de 2025.

despesa fiscal que inevitavelmente acarretará, perpetuando o recurso excessivo aos benefícios fiscais já ostensivamente contemplados.

Ao nível doutrinal, avançamos uma das propostas pensadas por JOANA CHAVES BAPTISTA e JOÃO MARIA BOTELHO²⁰⁹, que passamos a expor.

Concretamente, referimo-nos à “*redução de outros encargos fiscais*”, posto que “*a fiscalidade deve ser concebida não apenas como um meio de tributação ambiental, mas também como uma oportunidade para simplificar o sistema tributário como um todo*”, o que se coaduna com as considerações que tecemos no ponto 3.2. do capítulo 3 da nossa dissertação. Acrescentam, ademais, a “*alocação de recursos para projetos de eficiência energética, na ótica de estimular o crescimento económico sustentável e mitigar os custos contextuais associados*”. Parece fundamental aliviar a carga fiscal em relação a outros tributos, designadamente ao nível do IRS e do IRC, por forma a que os sujeitos passivos não sintam uma dupla sobrecarga tributária e se conformem com a necessidade de cooperar com as medidas vocacionadas à tutela fiscal ambiental.

Ora, afigura-se-nos por demais evidente que esta proposta contribui, em larga medida, para o cumprimento do designado “*triplo dividendo*” e para que esta forma de tributação se assuma como uma alternativa ou, pelo menos, um verdadeiro complemento à tributação dos rendimentos das pessoas coletivas, dos rendimentos do trabalho e das contribuições para a Segurança Social.

Nesse sentido, ANA CLARA BORREGO, defensora de uma Reforma Fiscal Verde integrada – “*pela reformulação íntegra do sistema fiscal e substituição da tributação tradicional por um sistema fiscal inovador assente nos instrumentos fiscais ambientais*”²¹⁰ -, considera que tal contribuiria fortemente para assegurar o “*duplo dividendo*” e, por maioria de razão, também assim para o “*triplo dividendo*”, sendo que, na sua perspetiva, este tipo de reforma se revelaria rentável ao nível do crescimento económico e do aumento do emprego²¹¹.

Acima, mais especificamente no ponto 4.2. da nossa dissertação, ficou demonstrado que não basta a previsão e aplicação de medidas fiscais verdes para assegurar o bom desempenho do sistema tributário, *maxime* pelo exemplo Sueco a que fizemos referência. É, pois, essencial que os agentes políticos apostem em tecnologias

²⁰⁹ *Fiscalidade Verde: Contexto e Propostas para o Futuro*, Nova Tax Research Lab, 2024, p. 6.

²¹⁰ BORREGO, ANA CLARA, ob. cit., p. 26.

²¹¹ *Idem*.

alternativas idóneas a operar a mudança comportamental almejada, seja, como foi no caso em apreço, a aposta no aquecimento urbano e na atribuição de subsídios de carácter transitório para a conversão dos atuais sistemas em sistemas renováveis, o que, claro está, se poderá estender a vários setores, nomeadamente o energético²¹².

Seguindo este raciocínio, não podemos deixar de lembrar que seria essencial edificar um sistema de apoio com vista à proteção dos sujeitos passivos mais vulneráveis ao impacto das RFV, tendo em consideração que estas não garantem, por si, a criação de emprego, nem se vislumbra com toda a certeza de que o seu impacto será positivo ao nível ambiental e no que respeita ao alcance de outros dividendos, havendo que investir noutros setores, como seja o setor social²¹³.

Por último, e nesta linha, apraz-nos mencionar o redirecionamento de recursos levado a cabo por alguns países a nível mundial, como a Indonésia²¹⁴, que aboliu subvenções destinadas ao financiamento de combustíveis fósseis, orientando-as a programas de proteção social, com enfoque em dois pilares fundamentais: corrigir as desigualdades económicas, dirimindo, em simultâneo, o impacto ambiental. A estratégia adotada permitiu, pois, atribuir apoios e benefícios sociais aos sujeitos passivos com menores rendimentos, reduzindo as desigualdades sociais, sem olvidar o potencial de incentivar a almejada e necessária transição energética.

No que se refere à parte da proteção ambiental, cremos não ser suficiente a implementação desta medida, sendo necessário edificar todo um sistema organizado, rigoroso e sustentável em torno da temática ambiental, como tivemos oportunidade de ir reafirmando.

Em nosso ver, parece uma boa medida de carácter transitório, apta a cumprir não só o princípio da Justiça social, como a auxiliar os sujeitos passivos mais pobres nesta mudança de paradigma, onerando as classes mais privilegiadas; bem assim, parece-nos plenamente idónea a estimular a mudança comportamental ínsita nos instrumentos fiscais ambientais.

²¹² Nota de rodapé n.º 201.

²¹³ Como evidenciamos na nota de rodapé n.º 143, para a qual se remete.

²¹⁴ CHANCEL, LUCAS, ob. cit., p. 6.

4.4. Limitações de âmbito e pistas para investigação futura

Próximos que estamos do epílogo, releva mencionar as limitações de âmbito do nosso estudo, com reflexo nas conclusões extraídas.

Primeiramente, a nossa investigação foca-se, pelo menos com maior pormenor, no hiato temporal compreendido entre 2018 e 2023, pelo que alterações legislativas mais recentes não foram objeto de uma análise mais profunda, sem prejuízo de poderem ser dissecadas em investigações futuras.

Além disso, fica patente que a análise feita se circunscreve ao Ordenamento Jurídico Português, não obstante termos feito referência a alguns exemplos verificados em outras Ordens Jurídicas (v.g. Suécia), em termos meramente comparativos. Na ótica comparativa, procuramos recorrer a estes paradigmas visando contextualizar e adensar a nossa reflexão sobre a nossa realidade fiscal, sem termos feito uma análise de impacto detalhada ou uma comparação sistemática entre aqueles.

Ademais, não efetuamos o estudo sobre a aplicação prática das medidas ao nível municipal, sendo esta uma limitação relevante sob o ponto de vista da equidade, uma vez que não abordamos quaisquer assimetrias territoriais que possam advir da implementação dos instrumentos fiscais ambientais.

Bem assim, a nossa investigação centra-se, de forma predominante, na política fiscal ambiental, pelo que não mencionamos outros instrumentos de natureza diversa – como subsídios, mecanismos de compensação, etc. –, tendo antes incidido sobre os instrumentos tributários nesta sede, sob o prisma do princípio do Poluidor-pagador, da Capacidade Contributiva e da Equidade. De notar que não enveredamos pela matéria das Licenças de Emissões, reguladas pelo Sistema de Comércio de Licenças da União Europeia, considerando ser um tema a tratar com o devido pormenor noutras investigações posteriores.

No que respeita à metodologia, esta dissertação assenta em grande medida em fontes bibliográficas, dados estatísticos oficiais, alguns artigos jornalísticos e jurisprudência, o que nos parece dotar as nossas conclusões de caráter descritivo, interpretativo e preditivo, mesmo que diminuto. Ficando omissos dados empíricos, como entrevistas ou inquéritos, não conseguimos verificar com o rigor exigido o impacto das medidas adotadas, o que condiciona a nossa análise a uma abordagem dogmático-jurídica e de política fiscal. Particularmente, no que concerne a fonte jurisprudencial, pudemos acima referir que entre nós se afigura ainda diminuta, e ao nível comunitário centrada na

compatibilidade da fiscalidade verde adotada pelos EM com as liberdades fundamentais do mercado interno ou com diretivas específicas, bem como na sua qualificação à luz do regime dos auxílios de Estado. Ou seja, mesmo que tal se afigure relevante, cremos que não se enquadra no estudo que nos propusemos levar a cabo, pelo que não fizemos referência aos vários Acórdãos comunitários nesta senda.

Por outro lado, as propostas sobre as quais nos debruçamos e refletimos devem ser interpretadas como contributos construtivos que possam melhorar o nosso sistema fiscal no seio da política de ambiente, ficando reconhecida através delas a complexidade inerente a possíveis investigações futuras que desenvolvam o tema em apreço.

CONCLUSÃO

Em suma, o Ambiente assume-se como uma realidade heterogénea, tanto ao nível das diversas aceções que comporta, como da tutela jurídica que reclama, não só do Direito do Ambiente, mas também de outros ramos do Direito, tal como do Direito Fiscal, como ditam os princípios da interdisciplinaridade e da transversalidade. Além do mais, assumindo-se como um direito fundamental, há muito que a premência da sua preservação se evidencia consensual na sociedade civil hodierna.

Nesse sentido, são vários os mecanismos legais erigidos à sua proteção. Na esteira internacional, o ímpeto surgiu da parte da ONU com a criação do Programa das Nações Unidas para o Ambiente e a Declaração de Estocolmo. A UE, através da Comissão Europeia, deu-lhe o respetivo seguimento e com a Cimeira de Paris tornou patente a urgência da adoção de uma política comunitária nesta senda, em conjunto com a OCDE, Conselho da Europa e ONU. A partir daí, com a Carta Mundial da Natureza, o Ato Único Europeu, o TUE, o TFUE, o Pacto Ecológico Europeu e os diversos atos legislativos nesta matéria, foi corroborando os objetivos comunitários orientados à preservação e melhoria da qualidade do ambiente, fundadas nos princípios da ação preventiva, reparação na fonte e poluidor-pagador. Sem olvidar as diversas Conferências das Nações Unidas sobre o Ambiente e o Desenvolvimento, o paradigmático Protocolo de Quioto – o primeiro Tratado internacional a estabelecer metas específicas de redução de emissão de GEE -, o Acordo de Paris – que veio limitar o aquecimento global abaixo dos 2°C e também substituir o PQ -, e, mais recentemente, a COP29, focada nas questões financeiras adjacentes às alterações climáticas.

No que respeita o direito interno, o Direito ao Ambiente assenta as bases da sua proteção na CRP, *maxime* nos arts. 9.º e 66.º, n.º 1, sendo, rigorosamente, um direito-dever fundamental. Ainda sobre este diploma legal, relevam os artigos 81.º, 103.º, 165.º, n.º 1, al. i) e n.º 2, 198.º, n.º 1, al. b) e 104.º. De particular importância se reveste a Lei n.º 19/2014, de 14 de abril – Lei de Bases da Política de Ambiente –, concretizadora do preceituado nos artigos 9.º e 66.º da CRP, a par da Lei n.º 98/2021, de 31 de dezembro – Lei de Bases do Clima –, através da qual se reconhece a situação de emergência climática vigente e se preveem o fomento da prosperidade, o crescimento verde e a Justiça social – “*triplo dividendo*”. No seio do Direito Fiscal, este diploma legal vem reforçar o recurso à fiscalidade como instrumento de transição para a neutralidade (cfr. art. 28.º). Bem assim, e conforme parte da doutrina, a tutela das externalidades negativas provenientes do comportamento e das atividades económicas conta com múltiplas vias, destacando-se, em particular, os meios indiretos de conformação de comportamentos onde se inserem os tributos ambientais.

No que concerne o papel do Direito Tributário na tutela do Direito ao Ambiente, releva o princípio da Capacidade Contributiva, fundado no princípio constitucional da Igualdade (art. 13.º da CRP), assumindo-se como sua concretização material em articulação com os restantes princípios estruturantes da Constituição Fiscal. Assente na igualdade horizontal e vertical entre sujeitos passivos da relação jurídico-tributária, constitui pressuposto e limite à tributação (personalização do imposto), contando com o princípio da Justiça fiscal, subjacente ao preceituado no art. 103.º, n.º 1 da CRP por referência ao art. 81.º do mesmo diploma legal, ao nível da sua interpretação. Ressalva-se, no dizer de parte da doutrina mais abalizada entre nós, que a aplicação do princípio da Capacidade Contributiva não se demonstra linear no campo dos impostos ambientais, regidos pelo princípio do Poluidor-pagador. Nesta sede, deve, pois, concretizar-se o princípio da Igualdade tributária compatibilizando o princípio da Capacidade Contributiva com o PPP, com base em determinadas exigências de praticabilidade e de cognoscibilidade do facto tributário.

Quanto às finalidades da tributação, diga-se que os impostos ambientais encontram o seu fundamento no seio da extrafiscalidade, uma vez que a função reditícia não se assume como seu objetivo primário ou exclusivo, antes pretende concretizar determinadas pautas e modelar comportamentos, sob a veste intervencionista do Estado.

A seu turno, o Imposto, em termos gerais, constitui um tributo de carácter unilateral, orientado à arrecadação de receitas, com o objetivo de colmatar as

necessidades financeiras gerais do Estado – fins de carácter público não sancionatório. No seio da fiscalidade verde, via de regra, os tributos ambientais assumem a configuração de impostos, desde logo, por razões de eficácia – lógica de dissuasão/incentivo de comportamentos -, por não se coadunarem com a bilateralidade indissociável das taxas e pela difícil determinação da fonte originadora da poluição (de carácter difuso e multifatorial).

Como dita o princípio do Poluidor-pagador (art. 191.º, n.º 2, *in fine* do TFUE), o sujeito poluidor deve assumir a obrigação de suportar um determinado custo económico proveniente do impacto do seu comportamento danoso sobre o meio ambiente – cfr. art. 3.º, al. d) da LBPA. Os custos assumem, neste âmbito, um papel dissuasor, com o intuito de modelar comportamentos. O princípio *sub judice* é, pois, determinante na correção das externalidades negativas, internalizando-as na esfera do agente poluidor, levando, por outro lado, ao aumento do preço dos bens e serviços (incluídas que estão nos mesmos as despesas decorrentes de comportamentos ambientalmente nocivos), pelo que se afigura apto a influenciar as escolhas dos consumidores.

A respeito da definição de Imposto Ambiental em particular, adotamos, por um lado, a distinção doutrinal entre impostos ambientais em sentido próprio (aqueles que visam a promoção de determinados comportamentos e a sua modelação, precursores de uma finalidade fiscal incentivante) e em sentido impróprio (aqueles que visam primordialmente arrecadar receitas). Assim, a natureza ambiental destes tributos, sob este entendimento, extrai-se da finalidade extrafiscal ecológica neles impregnada e não no destino ecológico das receitas por eles gerada. Por outro lado, na ótica de alguma jurisprudência, a finalidade principal deste tipo de instrumento tributário é o financiamento de políticas ambientais e não a modelação comportamental dos sujeitos passivos, à luz do preceituado no art. 17.º da LBPA.

Passando aos benefícios fiscais, melhor definidos no art. 2.º do EBF para o qual remetemos, releva o conceito de desagravamentos fiscais, subdivididos, por sua vez, em não sujeições tributárias e em benefícios fiscais propriamente ditos. Interessam-nos, com maior preponderância, os últimos, sendo idiossincraticamente conjunturais e orientados à tutela de interesses públicos extrafiscais. É neste sentido que surge o conceito de despesa fiscal como consequência da sua introdução. Os benefícios fiscais comportam uma exceção aos princípios da Capacidade Contributiva e Igualdade tributária, pelo que deverão salvaguardar outros direitos com dignidade constitucional que os legitimem, sendo imperativo que prossigam uma finalidade fiscal dominante. Em matéria ambiental,

contando com um elenco exaustivo, têm como objetivo estimular e modelar positivamente o comportamento do agente poluidor, e assumem, nesta sede, de forma principal, a configuração de reduções (v.g. art. 88.º do CIRC), deduções de encargos (v.g. art. 21.º do CIVA), taxas reduzidas e intermédias (v.g. CISV) e isenções (v.g. art. 44.º, n.º 1, al. p) do EBF).

A Reforma da Fiscalidade Verde, introduzida pela Lei n.º 82-D/2014, de 31 de dezembro, partiu do pressuposto da neutralidade fiscal, rumo ao “*triplo dividendo*” – “*proteção ambiental e redução de dependência energética do exterior, fomento do crescimento e do emprego e contribuição para a responsabilidade orçamental e para a redução dos desequilíbrios externos*”²¹⁵. A RFV operada no nosso Ordenamento Jurídico obedeceu ao impulso impregnado nas recomendações da UE, encarando a tributação verde como alternativa à tributação tradicional, atento o alvo nível de desemprego no espaço comunitário. Daí surge a pretensão de levar a cabo reformas tributárias que viessem substituir as formas tradicionais de tributação e promovessem o desenvolvimento sustentável dos Estados. Nesta lógica, a carga fiscal deverá recair sobre os comportamentos/atos ambientalmente nocivos e não sobre os rendimentos do trabalho, alocando-se as receitas provenientes dos impostos ambientais à compensação de outros tributos, na ótica da estratégia anual de reciclagem.

Entre nós, o potencial da RFV era já reconhecido em 2013, estimando-se que as receitas resultantes dos tributos ambientais poderiam avultar os 3086 milhões de euros anuais em 2016. Dessa forma, seria possível cumprir os propósitos de aliviar a carga fiscal pela substituição da carga tributária sobre os rendimentos do trabalho, bem como efetivar a proteção ambiental, o controlo no uso de recursos naturais e o aumento da competitividade da nossa economia.

Até 2015, não podemos afirmar que existissem verdadeiros tributos ambientais na Ordem Jurídica Portuguesa, prevendo-se antes medidas fiscais idiossincraticamente subtis nesta matéria, sendo sua única prioridade o aumento da receita fiscal. Ao nível da preservação do Ambiente, o seu desempenho encontra-se aquém do esperado. Além disso, o Estado português continua a imiscuir-se de operar a almejada alocação da carga fiscal, continuando a tributação assente no sistema fiscal tradicional. Sem embargo, a partir da Lei de Bases da Política de Ambiente e com a Lei de Bases do Clima adotaram-

²¹⁵ Nota de rodapé n.º 124.

se diversos tributos ambientais, alteraram-se instrumentos fiscais já existentes nesta matéria e assumiu-se o compromisso da neutralidade climática até 2050.

Para indagar da existência de verdadeiros impostos ambientais entre nós, concluímos no sentido afirmativo, já que o nosso edifício fiscal a este respeito conta com diversos tributos (por exemplo, ISP, IUC, ISV, entre outros) com a pretensão de despoletar determinados comportamentos, numa lógica extrafiscal de incentivo explícita, como, ademais, preveem a função de financiar soluções estimulantes do cumprimento dos objetivos ambientais.

Deste modo, no que tange o desempenho da Reforma, em termos relativos, a receita gerada pelos impostos ambientais reflete 5,3% e 6,6% do total arrecadado e 1,9% e 2,2% do PIB. Sem prejuízo de Portugal se encontrar dentro da média europeia, os números existentes revelam uma tendência de estagnação, longe de acompanhar o reforço das políticas ambientais comunitárias. Em termos de distribuição setorial, conclui-se que o sistema tributário português condensa os instrumentos fiscais ambientais em dois grandes ramos: setor da energia e setor dos transportes. Assim, percebe-se que o ISP e o ISV, a título de exemplo, desempenham grande destaque no seio deste tipo de tributação, relegando-se pra segundo plano outros instrumentos de incentivo à transição climática e combate à subida de GEE, sejam eles de origem industrial ou derivados da exploração de recursos naturais. A preponderância total das receitas fiscais verdes entre nós representa 5,3% (acima da média europeia), contrariamente ao peso que representa no PIB – 1,9%. Conclui-se que Portugal falha em atingir a diminuição proporcional das emissões de CO₂, dado que o total das emissões de GEE se mantém imutável, oscilando de forma praticamente inexpressiva.

Com a entrada em vigor da Lei n.º 82-D/2014, de 31 de dezembro (LFV), Portugal visou harmonizar a política fiscal interna com os compromissos ambientais assumidos, nomeadamente no seio da política comunitária. A tributação indireta adotada pela Reforma coaduna-se com o princípio do Poluidor-pagador, pelo maior potencial que revela em internalizar as externalidades negativas decorrentes de serviços ou produtos menos sustentáveis sob o ponto de vista ambiental.

Não será despendendo assinalar a dispersão normativa associada à tributação verde, inexistindo um corpo legislativo coerente, com possível repercussão sobre os princípios da segurança jurídica, eficácia e transparência legais, bem assim no exercício do direito à defesa e do contraditório pelos sujeitos passivos.

Questionamos, por outro lado, se o Estado português estará efetivamente a cumprir a incumbência de “*promover a utilização racional dos recursos naturais e de salvaguardar a sua capacidade de renovação*”, bem como de “*assegurar que a política fiscal compatibilize desenvolvimento com proteção do ambiente e qualidade de vida*”, uma vez que o alcance dos objetivos extrafiscais ínsitos às normas tributárias ambientais se mantém insuficiente, permanecendo largamente concentrado na função recaudatória dos tributos, e em desconsideração pelo espírito impregnado pelo Legislador no PPP e nos objetivos comunitários. Nesse sentido, levantam-se sérias dúvidas quanto à sua conformidade à luz do princípio da proporcionalidade em sentido amplo e ao preceituado no art. 103.º da CRP. Não obstante, assinalamos a tendência jurisprudencial corrente no sentido de considerar a tributação verde conforme à Constituição, ainda que ainda seja diminuta a jurisprudência neste âmbito.

De outra banda, se considerarmos que a LBPA não tem inerentemente o objetivo de alterar o *modus operandi* dos destinatários das medidas que abrange, mas antes, ao nível das normas ambientais, a pretensão de atingir dividendos suficientes para financiar políticas de compensação dos danos ambientais²¹⁶, é possível perspetivar, de forma ambiciosa, uma verdadeira inovação do sistema fiscal entre nós.

Fica patente, ainda, porém, que o Estado aposta predominantemente na despesa fiscal, munindo-se de benefícios fiscais (de forma praticamente ostensiva) para atingir os objetivos a que se vem propondo, pelo que, desta forma, será inexequível uma reforma tão profunda do nosso edifício tributário, ficando, ademais, subjacente a questão de saber se não estará este instrumento fiscal a ser desvirtuado.

Assinalamos, pela pertinência, os Relatórios²¹⁷ “*A Climate for Sufficiency*” e “*A Desigualdade na Emissão de Carbono Mata*”, na devida ordem, que demonstram que Portugal está muito longe de concretizar as metas estabelecidas na LBC e no Acordo de Paris e que a emissão de GEE é, em grande parte, da responsabilidade de 1%, da população mundial (a que detém maior fortuna). Posto isto, impõe-se a questão de saber se o PPP estará a ser cumprido ou se, pelo menos, será suficiente para fazer cumprir os objetivos propostos.

À luz do princípio da equidade, os sistemas fiscais dos Estados-membros da UE, em geral, não são suficientemente verdes nem justos, sendo claro o aumento das

²¹⁶ Nota de rodapé n.º 179, para a qual se remete.

²¹⁷ Notas de rodapé n.ºs 181-183.

desigualdades, bem como a divergência na adoção de medidas fiscais ambientais. Poderá sim existir alguma relação entre as RFV e sistemas fiscais mais progressivos, se se tiver por referência tributos com forte componente redistributiva.

Conforme o Estudo “*Green and fair taxation in the EU*”²¹⁸, apenas dez EM incluíram as suas Reformas Fiscais Verdes nos Planos de Recuperação e Resiliência, sendo Portugal um deles. Ainda assim, apenas fez menção a medidas sobre a matéria, sem, em concreto, ter delineado políticas específicas.

Constatamos que, entre nós, a carga fiscal recai, em grande medida, sobre os consumidores finais indistintamente, o que poderá inculcar maior impacto para os sujeitos passivos com menores rendimentos e assim representar um impacto social regressivo. Urge, pois, onerar os setores da indústria e agricultura intensiva pelas emissões poluentes que produzem, alocar a receita fiscal à transição ecológica e, por sua vez, cumprir a estabelecida estratégia de reciclagem anual na senda do “*triplo dividendo*”. Portanto, concluímos que Portugal ainda falha ao adotar um sistema fiscal verde e equitativo.

A finalizar, em relação a propostas sobre a temática estudada, cremos que a proposta sobre produção de hidrogénio verde, constante da Resolução da Assembleia da República n.º 127/2025, de 10 de abril, terá o potencial de aplicação de vários instrumentos fiscais verdes, não se olvidando a aptidão para reduzir o impacto do aquecimento global.

Por outro lado, não vislumbramos o IRS Verde, previsto no art. 30.º da LBC, como uma medida profícua nesta sede, já que parece ser de complexa implementação, exigir requisitos claros e efetiva fiscalização, sem olvidar a despesa fiscal que inevitavelmente acarretará, perpetuando o recurso excessivo aos benefícios fiscais já ostensivamente contemplados.

Sem embargo, a redução de outros encargos fiscais e a alocação de recursos para projetos de eficiência energética, orientados ao estímulo do crescimento económico sustentável, parecem contribuir para o alívio da carga fiscal e para a reconfiguração do sistema tributário tradicional, rumo a uma Reforma Fiscal Verde integrada —“*reformulação íntegra do sistema fiscal e substituição da tributação tradicional por um sistema fiscal inovador assente nos instrumentos fiscais ambientais*”²¹⁹.

²¹⁸ Nota de rodapé 184.

²¹⁹ Nota de rodapé 210.

Não podemos, contudo, deixar de lembrar que seria essencial edificar um sistema de apoio com vista à proteção dos sujeitos passivos mais vulneráveis ao impacto das RFV, tendo em consideração que estas, não garantem, por si, a criação de emprego, nem se tem como certo que o seu impacto será positivo ao nível ambiental e no que respeita ao alcance de outros dividendos, havendo que investir noutros setores, como seja o setor social.

Enfim, a abolição de subvenções destinadas ao financiamento de combustíveis fósseis, orientando-as a programas de proteção social, com vista à correção das desigualdades económicas e à diminuição do impacto ambiental, denota potencial de incentivo à almejada e necessária transição energética, bem assim alinhada com a Justiça social.

BIBLIOGRAFIA CITADA

AMORIM, JOSÉ DE CAMPOS, *OS INCENTIVOS FISCAIS EM MATÉRIA DE FISCALIDADE VERDE*, RCEJ/REBULES, N.º 30, 2018.

BAPTISTA, JOANA CHAVES E BOTELHO, JOÃO MARIA, *FISCALIDADE VERDE: CONTEXTO E PROPOSTAS PARA O FUTURO*, NOVA TAX RESEARCH LAB, 2024, DISPONÍVEL PARA CONSULTA ONLINE IN [HTTPS://TAXLAB.NOVALAW.UNL.PT/?PAGE_ID=5112](https://taxlab.novalaw.unl.pt/?page_id=5112)

BLANCHET, THOMAS, CHANCEL, LUCAS E GETHIN, AMORY, *HOW UNEQUAL IS EUROPE? EVIDENCE FROM DISTRIBUTIONAL NATIONAL ACCOUNTS, 1980-2017*, 2019, DISPONÍVEL PARA CONSULTA ONLINE IN [HTTPS://WID.WORLD/WWW-SITE/UPLOADS/2019/03/BCG2019_FULLPAPER.PDF](https://wid.world/website/uploads/2019/03/BCG2019_FULLPAPER.PDF).

BORREGO, ANA CLARA, *GREEN TAX REFORM: O CASO PORTUGUÊS*, ISG BUSINESS AND ECONOMICS SCHOOL, 2012.

BOVENBERG, A. LANS E MOOIJ, A. RUUD., *ENVIRONMENTAL LEVIES AND DISTORTIONARY TAXATION*, *AMERICAN ECONOMIC REVIEW*, 1994, DISPONÍVEL PARA CONSULTA ONLINE IN [HTTPS://WWW.RESEARCHGATE.NET/PUBLICATION/4725544_ENVIRONMENTAL_LEVIES_AND_DISTORTIONARY_TAXATION](https://www.researchgate.net/publication/4725544_ENVIRONMENTAL_LEVIES_AND_DISTORTIONARY_TAXATION)

CABRITA, RUTE NETO, SARAIVA, GIL E NYLANDER, VICTOR GUSTAVO ROCHA, *WAYS OF USING THE TRIBUTE FOR ENVIRONMENTAL PROTECTION*, CHAPTER 16, IN DINIS, ANA ARROMBA E OUTROS, *TAKING ON CLIMATE CHANGE THROUGH GREEN TAXATION*, CHAPTER 6, IGI GLOBAL, 2023.

CANOTILHO, J. J. GOMES E MOREIRA, VITAL, *CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA PORTUGUESA ANOTADA*, VOL. I, 4.^a ED. REVISTA, COIMBRA EDITORA, 2007.

CARDOSO, ANA CECÍLIA CASTRO, *O IMPOSTO AMBIENTAL COMO INSTRUMENTO DE DESENVOLVIMENTO SUSTENTÁVEL*, DISSERTAÇÃO APRESENTADA À FACULDADE DE DIREITO DA UNIVERSIDADE DO PORTO, 2015, DISPONÍVEL PARA CONSULTA ONLINE IN [HTTPS://REPOSITORIO-ABERTO.UP.PT/BITSTREAM/10216/81181/2/37025.PDF](https://repositorio-aberto.up.pt/bitstream/10216/81181/2/37025.pdf).

CASTIGLIONE, CONCETTA, INFANTE, DAVIDE, MINERVINI, MARIA TERESA E SMIRNOVA, JANNA, *ENVIRONMENTAL TAXATION IN EUROPE: WHAT DOES IT DEPEND ON?*, COGENT, ECONOMICS&FINANCE, 2014.

CATARINO, JOÃO RICARDO E FERRAZ, DIOGO, *OS IMPOSTOS EXTRAFISCAIS SÃO AINDA IMPOSTO? UM EXCURSO SOBRE A ADMISSIBILIDADE TEÓRICA DA FIGURA E SEUS LIMITES*, REVISTA JURÍDICA PORTUGALENSE, N.º ESPECIAL, 2022.

CHANCEL, LUCAS, *UNSUSTAINABLE INEQUALITIES: SOCIAL JUSTICE AND THE ENVIRONMENT*, HARVARD UNIVERSITY PRESS, 2020.

CRUZ, JOSÉ NEVES, *ECONOMIA POLÍTICA – UMA ABORDAGEM DIALÉTICA DA ESCOLHA PÚBLICA*, COIMBRA EDITORA, 2008.

DAUGBJERG, CARSTEN E SVENDSEN, GERT TINGGAARD, *DESIGNING GREEN TAXES IN A POLITICAL CONTEXT: FROM OPTIMAL TO FEASIBLE ENVIRONMENTAL REGULATION*, 2001, DISPONÍVEL PARA CONSULTA ONLINE IN [HTTPS://WWW.RESEARCHGATE.NET/PUBLICATION/5093547_DESIGNING_GREEN_TAXES_I
N_A_POLITICAL_CONTEXT_FROM_OPTIMAL_TO_FEASIBLE_ENVIRONMENTAL_REGULATI
ON](https://www.researchgate.net/publication/5093547_DESIGNING_GREEN_TAXES_IN_A_POLITICAL_CONTEXT_FROM_OPTIMAL_TO_FEASIBLE_ENVIRONMENTAL_REGULATION)

DIAS, PAULO E SANTOS, IARA CARDOSO, *GREEN TAX: A BIBLIOMETRIC ANALYSIS*, IN DINIS, ANA ARROMBA E OUTROS, *TAKING ON CLIMATE CHANGE THROUGH GREEN TAXATION*, CHAPTER 6, IGI GLOBAL, 2023.

DOURADO, ANA PAULA, *DIREITO FISCAL*, ALMEDINA, COIMBRA, 2022.

FERNANDES, FILIPE DE VASCONCELOS E MOREIRA, TIAGO MARREIROS, *THE EVOLUTION OF GREEN TAXATION IN PORTUGAL*, INTERNATIONAL TAX REVIEW, 2022, DISPONÍVEL PARA CONSULTA ONLINE IN [HTTPS://WWW.INTERNATIONALTAXREVIEW.COM/ARTICLE/2A68RFY5BW2YCQ1ZY0Z/TH E-EVOLUTION-OF-GREEN-TAXATION-IN-PORTUGAL](https://www.internationaltaxreview.com/article/2A68RFY5BW2YCQ1ZY0Z/TH E-EVOLUTION-OF-GREEN-TAXATION-IN-PORTUGAL).

FUSCO, GABRIELA RUTE AVÓ, *IMPOSTOS ESPECIAIS SOBRE O CONSUMO EM PORTUGAL: A EXTRAFISCALIDADE E A SAÚDE*, DISSERTAÇÃO DE MESTRADO APRESENTADA AO INSTITUTO SUPERIOR DE GESTÃO, 2016, DISPONÍVEL PARA CONSULTA ONLINE IN [HTTPS://CATALOGOBIB.PARLAMENTO.PT](https://catalogobib.parlamento.pt).

GORE, TIM, URIOS, JESUS E KARAMPERI, MICHAELA, *GREEN AND FAIR TAXATION IN THE EU*, INSTITUTE FOR EUROPEAN ENVIRONMENTAL POLICY, 2022.

LOPES, EMÍDIO, *IMPOSTOS COM RELEVÂNCIA AMBIENTAL: QUE EVOLUÇÃO?*, SERVIÇOS PROSPETIVA E PLANEAMENTO, DIVISÃO DE ESTRATÉGIA, PLANEAMENTO E ESTATÍSTICA DA SECRETARIA GERAL DO AMBIENTE, 2023.

NABAIS, JOSÉ CASALTA, *DIREITO FISCAL*, 8ª ED., ALMEDINA, 2015.

NABAIS, JOSÉ CASALTA, *O DEVER FUNDAMENTAL DE PAGAR IMPOSTOS, CONTRIBUTO PARA A COMPREENSÃO CONSTITUCIONAL DO ESTADO FISCAL CONTEMPORÂNEO*, ALMEDINA, COIMBRA, REIMPRESSÃO 2020.

NABAIS, JOSÉ CASALTA, *DIREITO FISCAL E TUTELA DO AMBIENTE EM PORTUGAL*, FISCALIDADE: REVISTA DE DIREITO E GESTÃO FISCAL, BUSINESS & ECONOMICS SCHOOL, 2021.

NABAIS, JOSÉ CASALTA, *TRIBUTOS COM FINS AMBIENTAIS*, FISCALIDADE: REVISTA DE DIREITO E GESTÃO FISCAL, BUSINESS & ECONOMICS SCHOOL, 2021.

NETO, LUÍSA, *DIREITO AO AMBIENTE, IN NOVOS DIREITOS – OU NOVOS OBJETOS PARA O DIREITO?*, EDITORIAL UNIVERSIDADE DO PORTO, 2010.

OLIVEIRA, ELOÍSA, *A REPARAÇÃO AMBIENTAL: UMA ANÁLISE À LUZ DO SISTEMA NORTE-AMERICANO (CERCLA/SUPERFUND), IN O REGIME DE PREVENÇÃO E REPARAÇÃO DO DANO ECOLÓGICO – O BALANÇO POSSÍVEL DE DEZ ANOS DE VIGÊNCIA*, ATAS DO COLÓQUIO, CIDP E CJP, 2018.

OLIVEIRA, GISELA PINTO, CARMO, CECÍLIA M. R., E CRUZ, SÉRGIO RAVARA, *THE PORTUGUESE ENVIRONMENTAL TAX BURDEN: A SYSTEMATIC APPROACH*, CHAPTER 13, IN DINIS, ANA ARROMBA E OUTROS, *TAKING ON CLIMATE CHANGE THROUGH GREEN TAXATION*, CHAPTER 6, IGI GLOBAL, 2023.

PEREIRA, MANUEL HENRIQUE DE FREITAS, *UMA NOVA VERTENTE DA POLÍTICA AMBIENTAL EM PORTUGAL – OS BENEFÍCIOS FISCAIS À PROTEÇÃO E DEFESA DO AMBIENTE*, IN REVISTA JURÍDICA DO URBANISMO E DO AMBIENTE, N.º 11/12, 1999.

ROBAINA, MARGARIDA E ROSETA-PALMA, CATARINA, *IMPOSTOS AMBIENTAIS E O DUPLO DIVIDENDO: EXPERIÊNCIAS EUROPEIAS*, DOCUMENTOS DE TRABALHO EM ECONOMIA, UNIVERSIDADE DE AVEIRO, 2004.

ROCHA, JOAQUIM FREITAS DA, *O PROCEDIMENTO E O PROCESSO TRIBUTÁRIOS NO DOMÍNIO DA EXTRAFISCALIDADE*, 2011, DISPONÍVEL PARA CONSULTA ONLINE IN [HTTPS://REPOSITORIUM.SDUM.UMINHO.PT/BITSTREAM/1822/60102/1/DTA%20E%20%20EXTRAFISCALIDADE.PDF](https://repositorium.sdum.uminho.pt/bitstream/1822/60102/1/DTA%20E%20%20EXTRAFISCALIDADE.PDF)

SANDMO, ANGMAR, *ENVIRONMENTAL TAXATION AND REVENUE FOR DEVELOPMENT*, DISCUSSION PAPER N.º 2003/86, WORLD INSTITUTE FOR DEVELOPMENT ECONOMICS RESEARCH, 2003, DISPONÍVEL PARA CONSULTA ONLINE IN [HTTPS://WWW.WIDER.UNU.EDU/SITES/DEFAULT/FILES/DP2003-086.PDF](https://www.wider.unu.edu/sites/default/files/dp2003-086.pdf)

SARAIVA, RUTE, *A POLÍTICA FISCAL AMBIENTAL*, REVISTA ELETRÓNICA DE DIREITO PÚBLICO, VOL. 7, N.º 2, 2020.

SILVA, GERMANO MARQUES DA, *DIREITO PENAL TRIBUTÁRIO*, UNIVERSIDADE CATÓLICA EDITORA, 2ª ED. REVISTA E AMPLIADA, 2019.

SOARES, CLÁUDIA DIAS, *A RESPOSTA DO IMPOSTO ECOLÓGICO*, LISBOA, ORDEM DOS ADVOGADOS, 2001, DISPONÍVEL PARA CONSULTA ONLINE IN [HTTPS://PORTAL.OA.PT/UPL/%7BFE33CFD1-627F-4A0E-A8A6-DFEFD4B4F143%7D.PDF](https://portal.oa.pt/upl/%7BFE33CFD1-627F-4A0E-A8A6-DFEFD4B4F143%7D.PDF).

SOARES, CLÁUDIA DIAS, *ENVIRONMENTAL TAX: FROM THEORY TO THE REALITY*, RICHMOND LAW & TAX, 2004.

VASQUES, SÉRGIO, *CAPACIDADE CONTRIBUTIVA, RENDIMENTO E PATRIMÓNIO*, FISCALIDADE: REVISTA DE DIREITO E GESTÃO FISCAL, BUSINESS & ECONOMICS SCHOOL, 2021.

DIPLOMAS LEGAIS CONSULTADOS

Código do Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis, aprovado pelo Decreto-lei n.º 287/2003, de 12 de novembro.

Código do Imposto Municipal sobre Imóveis, aprovado pelo Decreto-lei n.º 287/2003, de 12 de novembro.

Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas, aprovado pelo Decreto-lei n.º 442-B/88, de 30 de novembro.

Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares, aprovado pelo Decreto-lei n.º 442-A/88, de 30 de novembro.

Código do Imposto Único de Circulação, aprovado pela Lei n.º 22-A/2007, de 29 de junho.

Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado, aprovado pelo Decreto-lei n.º 394-B/84, de 26 de dezembro.

Código do Imposto sobre Veículos, aprovado pela Lei n.º 22-A/2007, de 29 de junho.

Código dos Impostos Especiais de Consumo, aprovado pelo Decreto-lei n.º 73/2010, de 21 de junho.

Constituição da República Portuguesa.

Decreto-lei n.º 114/2021, de 15 de dezembro.

Decreto-lei n.º 178/2006, de 5 de setembro.

Diretiva 2003/96/CE do Conselho, de 27 de outubro de 2003, que reestrutura o quadro comunitário dos produtos energéticos e da eletricidade.

Diretiva 2008/118/CE do Conselho, de 16 de dezembro de 2008, relativa ao regime geral dos impostos sobre o consumo.

Diretiva 2018/2001/EU, relativa à promoção da utilização de energia de fontes renováveis.

Diretiva 2008/98/CE, relativa aos resíduos.

Diretiva 2010/75/EU, relativa às emissões industriais (prevenção e controlo integrados da poluição).

Diretiva-Quadro da Água 2000/60/CE.

Estatuto dos Benefícios Fiscais, aprovado pelo Decreto-lei n.º 215/89, de 1 de outubro.

Lei de Bases da Política de Ambiente (Lei n.º 19/2014, de 14 de abril).

Lei de Bases do Clima (Lei n.º 98/2021, de 31 de dezembro).

Lei da Fiscalidade Verde (Lei n.º 82-B/2014, de 31 de dezembro).

Lei Geral Tributária, aprovada pelo Decreto-lei n.º 398/98, de 17 de dezembro.

Pacto Ecológico Europeu, 2019.

Portaria n.º 286-B/2014, de 31 de dezembro.

Portaria n.º 467/2010, de 7 de julho.

Resolução da Assembleia da República n.º 127/2025, de 10 de abril.

Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia, na redação dada pelo Tratado de Lisboa, em vigor desde 1 de dezembro de 2009.

JURISPRUDÊNCIA CITADA

Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 610/2024, processo n.º 574/23, 2ª Secção, Relatora Mariana Canotilho.

Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 22 de março 2023, processo n.º 0331/18.3BEFUN, Secção do Contencioso Tributário, Relator Nuno Bastos.

Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 12 de abril de 2023, processo n.º 0118/20.3BEFUN, Relator Pedro Vergueiro.

Acórdão do Tribunal de Justiça da União Europeia de 13 de julho de 2017, 2ª Secção, processo C-129/16, TÜRKEVEI TEJTERMELO KFT, disponível para consulta online *in* <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/PDF/?uri=CELEX:62016CJ0129>

OUTROS DOCUMENTOS CONSULTADOS

Agência Portuguesa do Ambiente, *Relatório do Estado do Ambiente*, 2023, disponível para consulta online *in* <https://apambiente.pt>.

Apresentação da Reforma da Fiscalidade Verde/Green Taxation *Reform – Taxing more what we burn and less what we earn*, disponível para consulta online *in* https://www.crescimentoverde.gov.pt/wp-content/uploads/2014/10/ReformaFiscalidadeVerde_GreenTaxReform_emaganize.pdf.

Autoridade Tributária e Aduaneira, *Relatório de Execução Orçamental*, 2023. <https://info.portaldasfinancas.gov.pt>.

Carbon Taxation in Sweden, Ministro das Finanças Sueco, 2023, disponível para consulta online *in* <https://www.government.se/contentassets/419eb2cafa93423c891c09cb9914801b/230323-carbon-tax-sweden---general-info.pdf>.

Centro de Estudos Fiscais e Aduaneiros, *Os Benefícios Fiscais em Portugal*, in Cadernos de Ciências e Técnica fiscal, 2019, disponível para consulta online in https://ciencia.ucp.pt/ws/portalfiles/portal/39949249/Cad_CTF_217_Os_Beneficios_Fiscais_em_Portugal.pdf.

COMISSÃO EUROPEIA, *Competitividade, Crescimento e Emprego – Os Desafios e as Pistas para entrar no Século XXI*, Livro Branco, 1994.

DUQUE, JOÃO e SCHMIDT, LUÍSA. (2023, 20 de setembro). *Portugal precisa de concretizar fiscalidade verde aprovada há oito anos, alerta especialista*. Rádio Renascença. Disponível in <https://rr.pt/artigo/compromisso-verde/2023/09/20/portugal-precisa-de-concretizar-fiscalidade-verde-aprovada-ha-oito-anos-alerta-especialista/347505/>.

EUROPEAN ENVIRONMENT AGENCY, *Environmental tax reform: increasing individual incomes and boosting innovation*, disponível para consulta online in <https://www.eea.europa.eu/highlights/environmental-tax-reform-increasing-individual>.

EUROSTAT, *Environmental Taxes Statistics*, 2023, disponível para consulta online in <http://ec.europa.eu/eurostat/>.

EUROSTAT, *Environment taxes and subsidies*, disponível para consulta online in <https://ec.europa.eu/eurostat/web/environment/information-data/environmental-taxes-subsidies>.

EUROSTAT, *Estratégia do Hidrogénio para uma Europa com Impacto Neutro no Clima*, disponível para consulta online in <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/?uri=CELEX%3A52020DC0301>.

FERREIRA, NICOLAU. (2025, 10 de janeiro). *Terra atingiu 1,55 graus acima da média em 2024, anuncia Organização Meteorológica Mundial*. Público. Disponível in <https://www.publico.pt/2025/01/10/azul/noticia/terra-atingiu-155-graus-acima-media-2024-anuncia-organizacao-meteorologica-mundial-2118363>.

FLOR, ALINE. (2024, 3 de novembro). *COP29 aprova de forma controversa novo acordo de financiamento climático*. Jornal Público. Disponível in <https://www.publico.pt/2024/11/23/azul/noticia/cop29-aprova-forma-controversa-novo-acordo-financiamento-climatico-2113120>.

GARCIA, RICARDO. (2013, 30 de abril). *Taxas Ambientais poderiam substituir 3000 milhões em outros impostos*. Jornal Público. Disponível in <https://www.publico.pt/2013/04/30/ecosfera/noticia/taxas-ambientais-poderiam-substituir-3000-milhoes-em-outros-impostos-1592988>.

Glossário do Conselho de Finanças Públicas, disponível in <https://www.cfp.pt/pt/glossario/irs-verde>.

HOT OR COOL, Relatório *A Climate for Sufficiency*, de 7 de outubro de 2025, disponível para consulta online in https://iefworld.org/Climate_sustainability2025.

Instituto Nacional de Estatística, *Impostos com Relevância Ambiental, 2018-2023 e Receita Fiscal por Categoria, 2023*, disponíveis para consulta online in https://www.ine.pt/xportal/xmain?xpgid=ine_main&xpid=INE.

Lexionário do Diário da República, disponível in <https://diariodarepublica.pt/dr/lexionario/termo/solidariedade-intergeracional>.

ONU, Relatório *Brundtland/Our Common Future*, 1987.

OXFAM INTERNACIONAL, Relatório *A Desigualdade na Emissão de Carbono Mata*, de outubro de 2024, disponível para consulta online in <https://oxfamilibrary.openrepository.com/bitstream/handle/10546/621656/bp-carbon-inequality-kills-281024-en.pdf;jsessionid=ED80F344E04353339084B2531759A7BD?sequence=12>.

Política Ambiental: princípios gerais e quadro de base, disponível para consulta online in <https://www.europarl.europa.eu/factsheets/pt/sheet/71/politica-ambiental-principios-gerais-e-quadro-de-base>.

Princípio do poluidor-pagador: aplicação incoerente nas políticas e ações ambientais da UE, Relatório Especial do Tribunal de Contas Europeu, 2021.

Portal do Estado do Ambiente, *Impostos com relevância ambiental* (Ambiente e Economia).

Primeiro Programa de Ação (1972-1973), JO C 112, de 20 de dezembro de 1973, disponível *in* <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=OJ:C:1973:112:FULL&from=PT>.

Quais são as vantagens do hidrogénio verde para a Europa?, 2021. <https://www.europarl.europa.eu/topics/pt/article/20210512STO04004/quais-sao-as-vantagens-do-hidrogenio-verde-para-a-europa>.

Recommendation of the Council on Guiding Principles concerning International Economic Aspects of Environmental Policies, 2020.

The European Green Deal – Striving to be the first climate-neutral continent, disponível para consulta online *in* https://commission.europa.eu/strategy-and-policy/priorities-2019-2024/european-green-deal_en.

The Triple Dividend of Building Climate Resilience: Taking Stock, Moving Forward, World Resources Institute, 2022.