

# A aplicação das normas tributárias no domínio do Direito do ambiente (enfoque constitucional) \*

## § único: sequência

Localizar o procedimento tributário no quadro das temáticas ambientais não é tarefa particularmente custosa. Basta pensar que existem tributos ambientais — no sentido que a seguir apontaremos — e que tais tributos são liquidados e cobrados por via de um conjunto ordenado de actos que culminam, a maior parte das vezes, numa decisão final administrativa - tributária. Mais difícil, contudo, é encontrar um enquadramento teórico adequado que permita identificar um regime jurídico-tributário procedimental próprio no domínio ambiental capaz de contribuir para um estudo sistemático dos vários problemas, uma vez que, na realidade e em termos práticos, o que parece verificar-se é uma dispersão normativa e um casuísmo de regime que, no que ao procedimento diz respeito, inviabiliza uma abordagem unitária e conjunta.

Ainda assim, a reflexão é possível e a tentativa de estudo poderá ser frutífera, até porque, bem vistas as coisas, as especificidades e particularidades inerentes aos regimes concretos não inviabilizam a aplicação das normas gerais contidas na LGT e no CPPT.

O propósito do presente trabalho passa por reflectir criticamente sobre a aplicação ao caso em concreto das normas ambientais tributárias e das normas tributárias ambientais em sede administrativa ou pré-contenciosa — não caindo no feixe da nossa atenção essa mesma aplicação em sede contenciosa ou jurisdicional (processo tributário) — e por tentar ver até que ponto é que tal aplicação é facilitada ou dificultada pelas normas procedimentais. Do ponto de vista metodológico, e na perspectiva que nos parece mais adequada, tal deverá ser feito recorrendo a uma análise gradativa e escalonada que cuide de saber (i) qual a localização acertada do Direito tributário *lato sensu* no domínio do Direito do ambiente e, após isso, (ii) qual a relevância do procedimento tributário nesse mesmo domínio.

Debrucemo-nos, por conseguinte, sobre o primeiro escalão dessa análise.

## 1. Direito tributário e Direito ambiental

O Direito tributário e o Direito ambiental encontram os respectivos âmbitos aplicativos quando se convoca a ideia de protecção do ambiente por via dos tributos. Trata-se de uma das muitas formas de dar efectividade ao princípio constitucional da protecção do ambiente, o qual reclama das entidades públicas e privadas não apenas a manutenção de um mínimo de existência ambiental (*ökologischen Existenzminimums*<sup>1</sup>), mas, mais do que isso, um conjunto alargado e heterogéneo de desempenhos jurídicos e materiais — seja sob a forma de acção (estimulando ou incentivando) seja sob a forma de omissão (desestimulando ou proibindo) —, cabendo particularmente ao Estado no quadro das suas tarefas fundamentais “defender a natureza e o ambiente, preservar os recursos naturais e assegurar um correcto ordenamento do território”<sup>2</sup>. De resto, a esse mesmo Estado, e já no domínio da política do ambiente, incumbe prevenir e controlar a poluição e os seus efeitos e as formas prejudiciais de erosão; promover o aproveitamento racional dos recursos naturais, salvaguardando a sua capacidade de renovação e a estabilidade ecológica, com respeito pelo princípio da solidariedade entre gerações e — particularmente no domínio que mais directamente nos

---

\* Texto originariamente publicado in *Cadernos de justiça administrativa* (CJA), n.º 70, Julho-Agosto, 2008.

<sup>1</sup> V. DREIER, Horst (org.), *Grundgesetz Kommentar*, 2.ª ed., II, Mohr Siebeck, Tübingen, 2006, anotação ao art. 20- A, 309.

<sup>2</sup> Cfr. art.º 9.º, alínea e) da CRP. Acerca da consideração de uma *política ambiental*, v. ZIMMERMANN, Horst e HENKE, Klaus-Dirk, “Finanzwissenschaft. *Eine Einführung in die Lehre von der öffentlichen Finanzwirtschaft*”, 9.ª ed., Franz Vahlen Vlg., München, 2005, 472 e ss.

interessará — assegurar que a política fiscal compatibilize desenvolvimento com protecção do ambiente e qualidade de vida<sup>3</sup>.

Como se pode apreender quase intuitivamente, o Direito ambiental é composto por um conjunto de normas jurídicas que, do ponto de vista substantivo, perpassam os mais diversos segmentos jurídicos, desde o Direito criminal, aos Direitos reais, ao Direito administrativo e, claro está, ao Direito tributário, podendo, neste sentido, ser afirmado que constitui — como este último — um segmento jurídico transversal ou matricial (de sobreposição).

No contexto desta relação de matricialidade entre Direito ambiental e Direito tributário, não será incorrecto utilizar a designação de “Reforma fiscal verde” para pretender significar a instrumentalização<sup>4</sup> das normas tributárias em função dos propósitos de preservação dos recursos naturais, atribuindo-se ao legislador tributário uma *vocação selectiva das condutas*, estimulando comportamentos amigos do ambiente e desestimulando comportamentos agressivos ou nefastos, com particular realce para o combate à poluição e às suas causas. Contudo, o legislador não pode assumir uma visão redutora do problema, circunscrevendo-se ao domínio do Direito substantivo e esquecendo o Direito adjectivo, uma vez que, assim agindo, estará a recortar uma disciplina jurídica deficitária, inadequada e ineficiente e a cair em *défice de concretização*<sup>5</sup>. Por outras palavras: de nada adianta, do ponto de vista da prossecução dos objectivos ambientais inicialmente propostos, criar um regime tributário ou fiscal substantivo impregnado de uma forte motivação ecológica — criando, por exemplo, um alargado conjunto de benefícios fiscais — se tal regime não é acompanhado de um adequado e consequente regime adjectivo, que o operacionalize e o torne efectivo e eficaz, um regime simples e desburocratizado e não um regime exigente, complicado e burocrático, que obrigue os sujeitos passivos ao cumprimento de inúmeras obrigações acessórias e de controlo (v.g., preenchimento de muitas declarações, apresentação de muitos documentos e comprovativos, aquisição de muitos aparelhos de medição, realização de muitas medições, etc.). A procedimentalização excessiva, também aqui, pode obstaculizar a consecução de propósitos normativos válidos e um caminho a seguir será, porventura, o da desmaterialização de actos e procedimentos, com recurso às novas tecnologias de informação e comunicação. Contudo, não nos alongaremos aqui em demasia, pois teremos ocasião de voltar a abordar esta temática no decorrer das linhas subsequentes.

Cingindo-nos por agora apenas à vertente substantiva, e um modo geral, a referida instrumentalização das normas tributárias pode ser conseguida por duas vias normativas<sup>6</sup>:

- em primeiro lugar, por via directa, através da *sobretributação*, procurando-se desincentivar práticas ambientais adversas utilizando tributos pesados e condicionando a *liberdade de escolha* do sujeitos. Tal pode ser feito quer (i) por meio *imposições sobre emissões danosas* produzidas durante o processo produtivo, como gases, líquidos, fluídos, ruídos, etc.; (ii) por meio de *imposições sobre resíduos danosos* consequentes do processo produtivo, servindo de

<sup>3</sup> Cfr. art.º 66.º, n.º 2, alíneas a), d) e h) da CRP.

<sup>4</sup> Neste sentido, LANG, Joachim, in TIPKE / LANG, “*Steuerrecht*”, 18.ª edição, Vlg. Otto Schmidt, Köln, 2005, 208 e 209. Acerca da prossecução de fins de política ambiental por via dos tributos, e numa visão de Direito comparado, v., ainda, acórdão do *Bundesverfassungsgericht* de 20 de Abril de 2004, disponível em [www.bverfg.de/entscheidungen/rs20040420\\_1bvr174899.html](http://www.bverfg.de/entscheidungen/rs20040420_1bvr174899.html)

<sup>5</sup> Cfr., a propósito do tema, o nosso “Omissão legislativa e procedimento tributário – a propósito de um défice estrutural de concretização (*strukturell Vollzugsdefizit*) (Reflexões sobre o acórdão do *Bundesverfassungsgericht* de 09 de Março de 2004)”, in *Scientia Iuridica*, tomo LIII, n.º 298, 2004.

<sup>6</sup> Acerca dos efeitos económicos deste tipo de tributação, e em particular, do efeito de “dupla vantagem” ou duplo dividendo, cfr. SOARES, Cláudia Dias, “O imposto ecológico – contributo para o estudo dos instrumentos económicos de defesa do ambiente”, *Studia Iuridica*, 58, Coimbra editora, Coimbra, 2001, 531 e ss. e BLANKART, Charles, “*Öffentliche Finanzen in der Demokratie. Eine Einführung in die Finanzwissenschaft*”, 6.ª ed., Franz Vahlen Vlg., München, 2006, 565. V., ainda, para uma visão mais abrangente, GRUBER, Jonathan, “*Public Finance and public Policy*”, Worth Publ., New York, 2004, 144 e ss.

exemplo os lixos comerciais ou industriais, resíduos radioactivos, etc.; quer ainda (iii) por meio de *imposições sobre produtos danosos* como combustíveis, detergentes, óleos, sacos de plástico, latas, baterias, papel não reciclado, adubos, pesticidas, pneus, etc. De um modo mais concreto, esta *sobretributação* pode assumir diversas formas jurídicas, estar sujeita a regimes normativos distintos e utilizar tributos diferenciados, que podem ir desde a imposição de taxas máximas de IVA sobre consumos nocivos, ao aumento dos impostos específicos sobre produtos petrolíferos, ou ainda à criação de taxas diversas sobre os recursos finitos e os transportes (que poderão ter como finalidade custear os serviços de *polícia ambiental*). Importa salientar, contudo, que *sobretributação* não se deve confundir com penalização, na medida em que os tributos não são dotados de finalidades punitivas, além de que por regra não têm na sua base, mesmo aqui, qualquer acto ilícito.

- Em segundo lugar, por via indirecta através da introdução de desagravamentos tributários (concessão de benefícios fiscais), tendo em vista incentivar a prática de actos amigos do ambiente. Aqui, procura-se discriminar em sentido positivo — sem violar o princípio da igualdade — os comportamentos que prosseguem *caminhos verdes*, introduzindo-se no ordenamento normativo regimes favoráveis que os estimulem, como será o que acontece, por exemplo, quando se permite a dedução fiscal de investimentos que contribuem para o aumento da eficiência energética, de despesas relacionadas com a prevenção ou o controlo da poluição, ou ainda relacionadas com I&D de tecnologias amigas do ambiente. De um ponto de vista quantitativo, o incentivo pode ser graduado desde uma mera dedução parcial destes custos (por exemplo, 50% dos mesmos), até à sua dedução integral (100% da despesa) e, em casos de forte incentivo, à sua majoração para efeitos de dedução (por exemplo, permitindo-se a dedução de 110% do valor da despesa). Ainda dentro desta linha de actuação, pode mencionar-se a redução do IVA nas transmissões de bens e prestações de serviços *amigas do ambiente* ou a redução dos impostos automóveis em função das emissões e consumos dos mesmos.

Pois bem. Até ao momento temos utilizado uma linha discursiva mais principiológica e menos positiva no sentido em que temos feito apelo ao que *deve ser* e não tanto ao que *é*, em concreto. Chegamos agora ao *momento realista* da abordagem, procurando averiguar como se passam as coisas no plano específico do ordenamento normativo tributário português. A tal momento dedicaremos o ponto subsequente.

## **2. A protecção ambiental por via tributária no ordenamento português**

Compreensivelmente, o legislador tributário português não consegue ficar indiferente a esta tendência ecológica, podendo mesmo dizer-se que, mesmo que o quisesse, não o poderia fazer atendendo a que o próprio legislador constituinte, como já vimos, impõe que a política fiscal compatibilize desenvolvimento com protecção do ambiente e qualidade de vida. Este mandado de concordância prática não pode ser negligenciado sob pena de, nas situações em que se exige a emanação de medidas legislativas concretas (imposições legiferantes e ordens de legislar), o Tribunal constitucional intervir e verificar uma situação de inconstitucionalidade por omissão, dando disso conhecimento ao órgão legislativo competente<sup>7</sup>.

Neste seguimento, ao nível infra-constitucional, a Lei de bases do ambiente — uma verdadeira lei com valor reforçado<sup>8</sup> — reconhece aquela dupla via normativa acima identificada (directa e indirecta), uma vez que impõe, por um lado, a “a fixação de taxas a aplicar pela utilização de recursos naturais e componentes ambientais, bem como pela rejeição de efluentes” e, por outro lado, a “aplicação de instrumentos fiscais e financeiros que

<sup>7</sup> Cfr. art.º 283.º, n.º 2 da CRP.

<sup>8</sup> Cfr. art.º 112.º, n.º 2, segunda parte, da CRP.

incentivem a reciclagem e utilização de resíduos”<sup>9</sup>, pelo que não surpreende que o legislador fiscal, duplamente balizado — pelo Legislador constituinte e pelo Legislador reforçado — densifique o direito ao ambiente e consagre algumas medidas com incidência ambiental.

Em modo de síntese, e começando pelo impostos, podemos apontar os seguintes exemplos:

- em sede de IRC, pode começar por se assinalar (i) a isenção de que beneficiam os rendimentos obtidos por fundos de investimento imobiliário nos quais pelo menos 75% dos seus activos estejam afectos à exploração de recursos florestais (e desde que a mesma esteja submetida a planos de gestão florestal aprovados e executados de acordo com a regulamentação em vigor ou seja objecto de certificação florestal realizada por entidade legalmente acreditada)<sup>10</sup>. Além disso, também (ii) a isenção de que beneficiam os rendimentos obtidos pelas algumas entidades gestoras de sistemas de embalagens e resíduos de embalagens — as que estejam devidamente licenciadas e sejam parcialmente detidas ou participadas por municípios — desde que os mesmos sejam reinvestidos ou utilizados para a realização dos fins que lhe sejam legalmente atribuídos pode ser vista como uma medida teleologicamente ambiental<sup>11</sup>, o mesmo se podendo dizer a respeito (iii) da possibilidade de dedução como custo das provisões constituídas pelas “empresas extractivas”, que se destinem a fazer face aos encargos com a recuperação paisagística e ambiental dos locais afectos à exploração, após a cessação desta<sup>12</sup>.
- No âmbito do IRS, a principal medida de incidência ambiental localiza-se em sede de deduções à colecta. Em tal contexto, permite-se a dedução — embora dentro de determinados limites quantitativos — de determinada percentagem (actualmente, 30%) das despesas com a aquisição de equipamentos novos para utilização de energias renováveis e de equipamentos para a produção de energia eléctrica e ou térmica (co-geração) por microturbinas, com potência até 100 kW, que consomem gás natural, incluindo equipamentos complementares indispensáveis ao seu funcionamento<sup>13</sup>. Além disso, as despesas relacionadas com imóveis susceptíveis de deduções genéricas — como por exemplo as que digam respeito a juros e amortizações de dívidas contraídas com a aquisição, construção ou beneficiação de imóveis para habitação própria e permanente ou as rendas em caso de habitação permanente — poderão ser deduzidas em percentagem mais elevada se respeitarem a imóveis com alta eficiência em termos de desempenho energético<sup>14</sup>.
- Em matéria de imposto municipal sobre imóveis (IMI), assume particular relevo a possibilidade que os Municípios têm de “modelar” a respectiva taxa (majorando-a ou reduzindo-a), quando incidente sobre imóveis situados em zonas de reabilitação urbana ou combate à desertificação ou prédios rústicos com áreas florestais que se encontrem em situação de abandono<sup>15</sup>.
- No que particularmente concerne ao Imposto sobre os Produtos Petrolíferos e Energéticos, o *momento verde* manifesta-se na isenção de pagamento que o Código

---

<sup>9</sup> Cfr. art.º s 23.º, n.º 1, alínea e), e 27.º, n.º 1, alínea r) da LBA.

<sup>10</sup> Cfr. art.º 22.º -B do CIRC.

<sup>11</sup> Cfr. art.º 50.º do EBF. Saliente-se que esta isenção não abrange os rendimentos de capitais (tal como são definidos para efeitos de IRS).

<sup>12</sup> Cfr. art.º s 23.º, n.º 1, alínea h), 34.º, n.º 1, alínea f) e 38.º do CIRC.

<sup>13</sup> Cfr. art.º 85.º, n.º 2 do CIRS.

<sup>14</sup> Assim, art.º 85.º, n.º 6 do CIRS. Será conveniente colocar em realce que o Direito europeu “impôs” a criação de um sistema nacional de certificação Energética dos edifícios (v. directiva 2002/91/CE do Parlamento europeu e do Conselho de 16 de Dezembro de 2002 relativa ao desempenho energético dos edifícios) por via do qual se exige que todos os edifícios novos de habitação e as grandes reabilitações possuam um certificado energético, que os classificará numa escala que varia entre A+ (alta eficiência) e G (baixa eficiência). Cfr., a propósito, os DL 78/2006, 79/2006 e 80/2006.

<sup>15</sup> Cfr. art.º 112.º, n.º s 6 e 9 do CIMI.

dos impostos especiais sobre o consumo (CIEC) prevê relativamente aos biocombustíveis<sup>16</sup>.

- Finalmente, no domínio da tributação automóvel, deve referir-se que quer o Imposto sobre veículos (ISV) — que incide, genericamente, sobre o fabrico, a montagem, a admissão ou a importação de veículos — quer o Imposto único de circulação (IUC) — que incide sobre a propriedade dos veículos — têm por objectivo onerar os contribuintes na medida dos custos ambientais que estes provocam<sup>17</sup>. Neste seguimento, e no domínio deste último imposto, regista-se o estabelecimento de taxas progressivas em função não apenas da cilindrada, mas igualmente das emissões de CO<sub>2</sub><sup>18</sup>, além de se isentar de pagamento os veículos não motorizados, exclusivamente eléctricos ou movidos a energias renováveis não combustíveis<sup>19</sup>.

Também ao nível das taxas é possível individualizar alguns exemplos:

- no domínio da água, vigora a denominada “taxa de utilização”, que incide sobre a utilização do domínio público hídrico e que se destina à protecção e melhoria do mesmo, prevista no *regime económico e financeiro da utilização do domínio público hídrico sob jurisdição do Instituto da Água* (REFinDPH)<sup>20</sup>;
- no âmbito dos resíduos, estabelece-se uma “taxa de gestão de resíduos” (TxGRes), cujo objectivo é minimizar a sua produção e assegurar a sua gestão sustentável<sup>21</sup>;
- em matéria de bens custosos e nocivos, pode apontar-se a taxa sobre as lâmpadas de baixa eficiência energética (TxLBEE), que visa compensar os custos que a utilização de tais lâmpadas imputam ao ambiente, decorrentes do consumo ineficiente de energia e que é cobrada aos produtores, importadores e demais agentes económicos que, com fins profissionais, as introduzam no território nacional<sup>22</sup>.

Importa colocar em destaque a ideia de que estas “taxas ambientais” não podem ser confundidas com as inúmeras taxas devidas pela prestação de serviços que também neste domínio são cobradas. A linha divisória atende a um critério teleológico: aquelas visam finalidades ambientais e ecológicas; estas apenas têm por objectivo custear os encargos administrativos inerentes a certas actividades como os licenciamentos, a autorização de operações ou os registos<sup>23</sup>.

---

<sup>16</sup> Cfr. art.º 71.º - A do CIEC. Sublinhe-se que, nos termos do DL 62/2006 (art.º 4.º, n.º 1), consideram-se “biocombustíveis” os combustíveis líquidos ou gasosos para transportes, produzido a partir de biomassa, senda a “biomassa” a fracção biodegradável de produtos e resíduos provenientes da agricultura (incluindo substâncias vegetais e animais), da silvicultura e das indústrias conexas, bem como a fracção biodegradável dos resíduos industriais e urbanos. Nos termos do mesmo diploma (*idem*, n.º 2), são considerados biocombustíveis, entre outros, o bioetanol, o biodiesel, o biogás, o biometanol ou o biohidrogénio.

<sup>17</sup> Cfr. art.º s 1.º, quer do CISV, quer do CIUC.

<sup>18</sup> V. art.º 10.º do CIUC.

<sup>19</sup> Cfr. art.º 5.º, n.º 2, alínea d) do CIUC. É ainda de salientar que o DL 292-A/2000, prevê a criação de um incentivo fiscal à destruição de automóveis ligeiros em fim de vida, visando a melhoria da segurança rodoviária e da qualidade do ambiente, designadamente de forma a dar cumprimento ao disposto no Programa Nacional para as Alterações Climáticas.

<sup>20</sup> Cfr. DL 47/94. Deve salientar-se que se prevê para breve a revogação deste diploma, por aplicação do n.º 2 do art.º 98.º da L 58/2005 (nova “Lei da água”) que faz depender essa revogação da entrada em vigor de um novo regime económico e financeiro da água e da introdução da nova Taxa de Recursos Hídricos, a aprovar pelo Governo (cfr., ainda, art.º 102.º, n.º 2 da mesma Lei). Ainda assim, por razões de segurança expositiva (e jurídica), mantemos a referência.

<sup>21</sup> Cfr. art.º 58.º, n.º 1 do DL 178/2006, que aprova o regime geral da gestão de resíduos. V., ainda, art.º 10.º do mesmo diploma.

<sup>22</sup> Cfr. art.º s 1.º, n.º 1 e 2.º do DL 108/2007.

<sup>23</sup> Entre muitos outros exemplos, v. art.º s Artigo 52.º (Taxas gerais de licenciamento), 53.º (Taxas de licenciamento de aterros), 54.º (taxas de licenciamento de sistemas de gestão de fluxos específicos de resíduos), 55.º (Taxas de licenciamento de centros integrados de recuperação, valorização e eliminação de resíduos perigosos - CIRVER ) ou 56.º (taxas de licenciamento de instalações de incineração e co-incineração) do DL 178/2006.

### 3. O procedimento tributário no âmbito dos tributos ambientais

#### 3.1. Enquadramento – o procedimento de liquidação (liquidação *lato sensu*)

Num sentido amplo, o termo *liquidação* deve ser entendido como um procedimento, isto é um conjunto de actos (materiais e jurídicos), sequencialmente ordenados e direccionados à produção de vontade de um órgão da Administração<sup>24</sup>. Em matéria tributária, o procedimento compreende (i) a determinação em concreto do sujeito passivo tributário e da sua base de tributação (matéria tributável), (ii) a quantificação, também em concreto, do montante de tributo a pagar ou a receber — liquidação *stricto sensu* — e (iii) a arrecadação ou cobrança do mesmo, pelo que uma análise que se queira esclarecedora e juridicamente satisfatória não poderá deixar de ter em consideração cada um destes actos.

Com esta configuração, resulta claro que não integra (não pode integrar) o procedimento tributário a *definição* do sujeito passivo e da base de tributação, por ser uma actividade que comporta uma forte dimensão normadora — ao contrário dos actos acima referidos que apresentam uma acentuada componente applicativa/executiva — a qual, no caso dos impostos e das contribuições especiais se densifica na exigência de intervenção legal (reserva de lei) e, no caso das taxas, se pode bastar com uma intervenção regulamentar. Quer isto dizer que a definição abstracta de *quem* (incidência pessoal) e *o que* (incidência real) está sujeito ao pagamento do tributo só pode ser feito previamente através de norma jurídica, legal ou regulamentar consoante os casos, enquanto que a individualização face a uma situação concreta da pessoa ou entidade (a pessoa singular X ou a pessoa colectiva Y) e do *quid* (o rendimento, o património ou o acto de despesa Z) sujeitos a imposição, assim como do valor que tem de pagar, será feita, em geral, por acto da administração individual e concreto.

A este propósito, refira-se que em sede de definição da base de tributação verifica-se no domínio ambiental uma visível derrogação ao princípio da capacidade contributiva<sup>25</sup>. De facto, aqui, e em dissonância com o que prescreve a LGT, os impostos não assentam naquela, em grande medida porque prosseguem fins não exclusivamente financeiros ou arrecadatórios.

Importa ainda destacar que nem todos aqueles actos integrantes do procedimento liquidatório se podem considerar definitivos para efeitos de apreciação jurisdicional ou contenciosa.

Ora, isto vale para os tributos em geral e para os tributos ambientais em particular. Com efeito, as regras de enquadramento teórico aqui não são particularmente diferentes, não obstante diversas especificidades de disciplina normativa. Procuremos, neste âmbito discursivo, identificar os principais traços de regime do procedimento tributário no domínio dos eco-impostos, advertindo para o facto de que a abundância legislativa e a multiplicação de tributos (principalmente taxas) obriga a um cuidado redobrado, ressaltando sempre a possibilidade de particularidades e desvios que somente uma análise casuística — impossível de obter num texto desta natureza — permitiram captar.

#### 3.2. A determinação da base tributável

##### a) Avaliação directa e avaliação indirecta

Os princípios constitucionais enquadradores de uma adequada teoria geral da tributação impõem que, em ordem a conseguir uma verdadeira *justiça fiscal*, se deve tributar cada contribuinte pela sua efectiva base tributável e não mediante o recurso a médias, ponderações ou aproximações. Por conseguinte, e em regra, a determinação da base material

<sup>24</sup> Cfr. o nosso “Lições de procedimento e processo tributário”, 2.ª edição, Coimbra editora, Coimbra, 2008, 169 e ss.

<sup>25</sup> V. LANG, Joachim, in TIPKE / LANG, “*Steuerrecht*”, cit., onde se pode ler: “*Als Sozialweckersteuer durchbricht die Umweltsteuer das Leistungsfähigkeitsprinzip*”.

que servirá de suporte ao cálculo da dívida tributária (quantificação da matéria tributável) deverá ser feita mediante uma avaliação directa, tendo por referência o princípio da verdade material exacta e a aferição da real e precisa factualidade, sendo certo que essa avaliação tanto poderá ser efectuada pela Administração tributária — por exemplo, estimando ou medindo *in loco* as manifestações de poluição — como pelo contribuinte — através da apresentação de declarações várias, onde ele calcula o quantitativo de tais manifestações. Todavia, e como se intui, tal avaliação directa nem sempre é possível, seja porque a sua efectivação implica burocracias ou custos desproporcionais e exorbitantes para os sujeitos que e efectivam (por exemplo, exigindo-se a entrega periódica de inúmeras obrigações declarativas ou de registo ou a aquisição de sofisticados equipamentos de medição ou pesagem), seja porque os dados fornecidos pelos contribuintes não são fiáveis e levantam suspeitas quanto à sua veracidade. Nestes casos, é possível, em matéria tributária, recorrer a uma *verdade material aproximada*, procurando-se tributar com recurso a indicadores objectivos, indícios ou presunções, falando-se em tais situações em avaliação indirecta, a qual apenas pode ser efectuada pela Administração. Deve sê-lo, contudo, apenas de um modo subsidiário, o que vale por dizer que o recurso a tais formas probabilísticas de tributação somente será válido se não for possível ou viável a tributação por avaliação directa <sup>26</sup>.

De um modo geral, as situações em que a Administração tributária pode recorrer à avaliação indirecta estão previstos na LGT e podem-se reconduzir aos seguintes grupos de casos <sup>27</sup>:

- regime simplificado de tributação;
- impossibilidade de comprovação e quantificação directa e exacta dos elementos indispensáveis à correcta determinação da matéria tributável de qualquer imposto;
- afastamento, sem razão justificada, dos valores declarados em relação ao que resultaria da aplicação de determinados indicadores objectivos, de determinados padrões de rendimento ou de acréscimos de património ou o consumo evidenciados pelo sujeito passivo
- apresentação, sem razão justificada, de resultados tributáveis nulos ou prejuízos fiscais durante três anos consecutivos.

Ora, se isto assim é em sede de teoria geral da tributação, não pode deixar de o ser em sede de tributação ambiental, enquanto sub-espécie naquela integrada <sup>28</sup>.

Com efeito, e em primeiro lugar, também aqui é possível — e será até preferível do ponto de vista da consideração estrita dos princípios constitucionais (igualdade, justiça na tributação, verdade material) — determinar a base de tributação com recurso à avaliação directa. Será o que se passa, por exemplo, quando se efectua o recurso à medição da quantidade de emissões poluentes expelidas pelas chaminés ou ao volume de água captada através de contadores. A título meramente exemplificativo, pode apontar-se as seguintes disposições normativas:

- no que diz respeito ao imposto sobre veículos (ISV), prescreve-se que a base tributável de certos veículos é constituída pelo nível de emissão de dióxido de carbono relativo ao ciclo combinado de ensaios ou pelo nível de emissões de partículas constantes do respectivo certificado de conformidade. Contudo, quando os veículos não integrem estes elementos no certificado de conformidade, as emissões a considerar são as que resultem de medição efectiva a realizar por centro técnico legalmente autorizado <sup>29</sup>.
- no âmbito do imposto único de circulação (IUC), o respectivo código, estabelece que a base tributável relativamente a certos veículos é constituída pela cilindrada e pelo nível de emissão de dióxido de carbono (CO<sub>2</sub>) relativo ao ciclo combinado de ensaios

---

<sup>26</sup> Assim, art.º 85.º, n.º 1 da LGT.

<sup>27</sup> Cfr. art.º 87.º da LGT.

<sup>28</sup> V., a respeito, SOARES, Cláudia Dias, “O Imposto Ambiental. Direito Fiscal do Ambiente”, Cadernos CEDOUA, Almedina, Coimbra, 2002, 47 e ss.

<sup>29</sup> Cfr. art.º 4.º, n.º 1 e 2 do CISV.

- constante do certificado de conformidade ou, não existindo, da medição efectiva efectuada em centro técnico legalmente autorizado <sup>30</sup>;
- no REFinDPH — no âmbito do qual é exigida uma taxa de utilização —, prevê-se que "a determinação do volume de água captada e restituída pode ser feita por medição directa ou indirecta", sendo que "a medição directa permite a avaliação da quantidade efectivamente captada e restituída pelo utilizador, em qualquer momento, e implica a instalação de contador" <sup>31</sup>. No âmbito do mesmo diploma, aliás, também a determinação das cargas poluentes pode ser efectuada da mesma forma, sendo que "a medição directa incide sobre as cargas efectivamente rejeitadas pela fonte poluidora" <sup>32</sup>;
  - em sede de "taxa sobre as lâmpadas de baixa eficiência energética" (TxLBEE), o respectivo cálculo tem como base as quantidades efectivamente vendidas no semestre anterior <sup>33</sup>.

De um ponto de vista subjectivo, esta avaliação directa tanto pode ser efectuada pela própria Administração, com técnicos e equipamentos especializados para o efeito, como pelos próprios sujeitos passivos — proprietários dos estabelecimentos, entrepostos ou indústrias — que, mediante declaração, apresentam à Administração os dados por si previamente determinados. Como facilmente se compreenderá, a medição directa efectuada pelos sujeitos passivos obriga estes ao cumprimento de imensos, desmotivantes e muito burocráticos deveres de cooperação, mediante a entrega de complicadas declarações e anexos, acompanhados de inúmeros elementos probatórios acessórios. Uma vez mais a título de exemplo:

- no REFinDPH, prevê-se que "quando ocorram medições directas, os sujeitos passivos devem apresentar mensalmente uma declaração contendo a indicação de inúmeros elementos quantitativos, reportados ao mês anterior (volume de água captada, volume de água restituída, volume de materiais inertes extraídos, área do terreno ou plano de água ocupado, carga poluente rejeitada). Esta declaração "é de modelo oficial, a aprovar por portaria do Ministro do Ambiente e Recursos Naturais, e deve ser acompanhada dos documentos que para o efeito sejam mencionados no referido modelo e que dela fazem parte integrante", sendo entregue, até "ao dia 10 do mês seguinte àquele a que disser respeito, na direcção regional do ambiente e recursos naturais correspondente à área onde se localizem as utilizações objecto da licença ou concessão, podendo ser remetida pelo correio, sob registo" <sup>34</sup>. Acresce que "os titulares de licenças ou concessões de utilização do domínio público hídrico, sujeitos a medições directas, ficam obrigados a registar em livro próprio os volumes de água captados e restituídos, os volumes de materiais inertes extraídos e a carga poluente rejeitada", sendo os registos efectuados semanalmente, com a indicação dos respectivos valores diários <sup>35</sup>;
- a TxGRES é liquidada com base na informação prestada pelos sujeitos passivos no âmbito do Sistema Integrado de Registo Electrónico de Resíduos (SIRER) <sup>36</sup>
- em sede de TxLBEE, exige-se que os produtores, importadores e demais agentes económicos enviem — respeitando formulário a publicar por despacho do director-geral — a um organismo governamental, em Janeiro e em Julho de cada ano, informação relativa às lâmpadas vendidas a clientes nacionais ou objecto de autoconsumo no semestre anterior, discriminando todos os clientes que tenham adquirido mais de 12500 lâmpadas. Essa informação "deve ter suporte nas facturas

<sup>30</sup> Cfr. art.º 7.º, n.º 1, alínea b) do CIUC

<sup>31</sup> Cfr. art.º 9.º, n.º 1 e 2 do DL 47/94.

<sup>32</sup> Cfr. art.º 10.º, n.º 1 e 2 do DL 47/94.

<sup>33</sup> Cfr. art.º 4.º, n.º 1 do DL 108/2007.

<sup>34</sup> Cfr. art.º 11.º, n.º 2, 3 e 4 do DL 47/94.

<sup>35</sup> *Idem*, art.º 12.º.

<sup>36</sup> Cfr. art.º 1.º da portaria 1407/2006.

emitidas”, podendo ser solicitado o envio de comprovativos desses documentos. Além disso, os retalhistas e grossistas que comercializem lâmpadas devem autonomizar nas respectivas facturas o valor da taxa (...), dispor das facturas dos seus fornecedores nos respectivos estabelecimentos comerciais e, em caso de comercialização de mais de 25000 lâmpadas por ano na totalidade dos seus estabelecimentos comerciais, devem enviar à Direcção geral até ao final do primeiro trimestre de cada ano o número de lâmpadas vendidas no ano anterior, discriminando os respectivos fornecedores <sup>37</sup> (!).

Em todos estes casos, aquilo que a Administração poupa em encargos de avaliação / medição — que não deixam de ser encargos, mas somente são transferidos para os sujeitos passivos — gasta posteriormente em encargos de controlo <sup>38</sup>, pois as acções de fiscalização e inspecção tributária deverão ser adequadas ao tipo de tributo que está na base da inspecção, o que obriga não apenas ao recrutamento de funcionários com conhecimentos técnicos mas igualmente à aquisição de equipamentos eficazes e úteis.

Compreensivelmente, a complexidade inerente à avaliação directa pode constituir um entrave à sua efectivação, de modo que o recurso à avaliação indirecta se apresenta por vezes como uma alternativa juridicamente aceitável. Por isso se prevê que (recorrendo novamente aos exemplos acima identificados):

- no *REFinDPH*, quando não sejam realizadas medições directas das quantidades de água captadas e restituídas, a determinação destas é efectuada a partir de coeficientes que expressem o volume de água captada e restituída ou a capitações médias. Estes coeficientes e estas capitações são fixados por portaria do Ministro do Ambiente e Recursos Naturais <sup>39</sup>. De modo idêntico, quando não sejam realizadas medições directas das cargas poluentes, a determinação destas é efectuada a partir de coeficientes que expressem a carga produzida por unidade característica de actividade poluente, denominados “coeficientes específicos de poluição”, também definidos por diploma regulamentar sob a forma de portaria ministerial <sup>40</sup>. Neste seguimento se compreende que o INAG possa proceder à fixação dos valores de base para cálculo da taxa de utilização quando não tenha sido apresentada declaração pelo sujeito passivo, este não possua livro de registos ou este não se encontre devidamente preenchido e actualizado ou ainda quando os valores declarados não correspondam aos efectivos <sup>41</sup>.
- Em caso de impossibilidade de determinação directa da quantidade de resíduos geridos pelos sujeitos passivos resultante da violação dos respectivos deveres de informação, a liquidação da TxGRes é feita oficiosamente por métodos indirectos, procedendo-se à estimativa fundamentada daquelas quantidades de resíduos com recurso aos elementos de facto e de direito que a Autoridade Nacional dos Resíduos (ANR) tenha ao seu dispor <sup>42</sup>;
- Em caso de falta ou atraso na informação relativa às quantidades de lâmpadas de baixa eficiência energética vendidas, é possível a liquidação da TxLBEE a partir de uma estimativa das quantidades realizada por um organismo governamental (Direcção geral de energia e geologia - DGEG) com base nas vendas em períodos anteriores <sup>43</sup>.

#### **b) A inconstitucionalidade da exigência desmesurada de obrigações acessórias**

---

<sup>37</sup> Cfr. art.º 6.º do DL 108/2007.

<sup>38</sup> Cfr. SOARES, Cláudia Dias, “O imposto ecológico...”, cit., 389 e ss.

<sup>39</sup> Cfr. art.º 9.º, n.ºs 4, 5 e 6 do DL 47/94.

<sup>40</sup> Cfr. art.º 10.º, n.ºs 4, 5 e 6 do mesmo diploma.

<sup>41</sup> Cfr. art.º 13.º, n.º 1 do DL 47/94.

<sup>42</sup> Assim, art.º 9.º da portaria 1407/2006.

<sup>43</sup> Cfr. art.º 4.º, n.º 1 do DL 108/2007.

Já acima deixamos insinuada a ideia de que a exigência de muitos e complexos deveres acessórios de cooperação aos sujeitos tributários pode não ser razoável e, mais do que isso, pode não ser juridicamente aceitável. Isto por que os deveres de cooperação não são deveres absolutos<sup>44</sup> e os bens jurídicos que lhes estão subjacentes — a verdade material e a justiça na tributação — devem ser ponderados e sopesados com outros bens jurídicos constitucionalmente relevantes como a reserva da vida privada e a liberdade de exercício da profissão<sup>45</sup>, o que leva a que, em termos práticos, não devam ser exigidos aos sujeitos tributários, sob pena de inconstitucionalidade material, deveres acessórios em tal número e com tal complexidade que possam colocar em crise ou condicionar quer a sua esfera de vida privada, quer o modo como eles exercem a sua profissão.

Ora, a conveniente ponderação entre esses bens protegidos pela Constituição passa, na nossa perspectiva, pela consideração de dois princípios fundamentais da hermenêutica constitucional, aqui aplicados em sede tributária adjetiva: (i) o princípio da concordância prática e (ii) o princípio da proporcionalidade.

- (i) O princípio da concordância prática, que também pode ser designado como princípio da harmonização, salienta a ideia de que todas as normas constitucionais são dotadas do mesmo valor hierárquico normativo, não se admitindo normas constitucionais infra e supra-ordenadas, nem “normas constitucionais de primeira e de segunda”. Por conseguinte, qualquer conflito ou choque entre elas deverá levar sempre a uma ponderação dos respectivos interesses subjacentes, procurando-se compatibilizá-los e nunca preterir um(uns) em detrimento de outro(s)<sup>46</sup>. Aqui, a busca da verdade material não pode ser vista como uma tarefa suprema e juridicamente situada acima de todas as outras, não se podendo aceitar a lógica — por vezes subjacente às concretas actuações administrativas — de que “os fins justificam os meios”. Tais fins, repete-se, não podem deixar de ser contrabalançados com outros também dignos de protecção jurídica.
- (ii) O princípio da proporcionalidade apela à consideração do equilíbrio entre um determinado dever e o fim que se pretende atingir com a sua imposição, salientando que tal dever terá de ser necessário, adequado e quantitativamente proporcional. Localizando o discurso no âmbito da exigência de obrigações acessórias<sup>47</sup>, este princípio exigirá simultaneamente que:
  - as obrigações acessórias só serão exigidas se forem absolutamente necessárias para a obtenção da verdade material e para a prossecução da justiça tributária, devendo apenas ser utilizadas se outro meio menos oneroso o não puder ser, e considerando-se inconstitucional a exigência de obrigações acessórias escusadas e supérfluas;
  - deverão ser as obrigações certas, entre várias (v.g., declarativas, registais, contabilíticas), para prosseguir esses fins, e não obrigações desadaptadas ou desajustadas da realidade; e
  - não deverão ser em tal número e carga de exigência que se revelem desmesuradas, excessivas, pesadas ou dificilmente realizáveis.

---

<sup>44</sup> Neste sentido, SEER, Roman, in TIPKE / LANG, “*Steuerrecht*”, cit., 872.

<sup>45</sup> V., respectivamente, art.º s 26.º e 47.º da CRP.

<sup>46</sup> V., a propósito do princípio, HESSE, Konrad, “*Grundzüge des Verfassungsrechts der Bundesrepublik Deutschland*”, 20.ª edição, C. F. Müller, Heidelberg, 1999, 28; HERDEGEN, Matthias, “*Verfassungsinterpretation als methodische Disziplin*”, in JZ, 2004, 18, 876.

<sup>47</sup> V., uma vez mais, SEER, Roman, in TIPKE / LANG, “*Steuerrecht*”, cit., 872 e GC.

A adequada consideração destes princípios poderá eventualmente encontrar a pedra de toque na ideia de desmaterialização de actos e no recurso aos meios informáticos como método de agilização da tramitação procedimental.

### 3.3. Os actos de liquidação (liquidação *stricto sensu*) e cobrança

Enquanto *iter* integrante de um procedimento mais amplo, a liquidação consiste no acto de quantificação em concreto da dívida tributária. Também aqui tanto podemos estar em presença de um acto realizado pelo próprio sujeito passivo (auto-liquidação <sup>48</sup>) como de um acto praticado pela Administração tributária ou outra entidade (hetero-liquidação). A tal acto quantitativo, havendo dívida a pagar, seguir-se-à a cobrança, enquanto fase de arrecadação da receita tributária.

No domínio dos tributos ambientais, as regras não são particularmente diferenciadas em relação ao que se estabelece no âmbito da LGT e do CPPT para os tributos em geral, embora se deva registar que por vezes estes tributos podem ser qualificados como *tributos débeis*, na medida em que enfermam de uma “incapacidade recaudatória” <sup>49</sup>. Além disso, não pode deixar de se apontar um aparente paradoxo em que estes tipos tributários correm o risco de cair: quanto mais eficazes forem em termos de consecução dos objectivos ambientais, menor será a receita que proporcionam para os cofres do credor tributário, na medida em que menor será igualmente o número de comportamentos ambientalmente reprováveis.

Noutro quadrante, deve igualmente assinalar-se que se assiste frequentemente nestes domínios a um alargamento do conceito estrito de *Administração tributária*, por via da atribuição de prerrogativas liquidatórias e de cobrança a entidades não hierarquicamente integradas no Ministério das Finanças <sup>50</sup>. Para melhor compreender esta afirmação, basta atentar nos seguintes exemplos:

- a liquidação do ISV é realizada pela Direcção-Geral das Alfândegas e dos Impostos Especiais sobre o Consumo <sup>51</sup>;
- a liquidação e cobrança da taxa de utilização da água compete à Direcção regional do ambiente e recursos naturais (DRARN ) respectiva <sup>52</sup>;
- a TxGRes é liquidada pela Autoridade Nacional dos Resíduos (ANR) <sup>53</sup>;
- a TxLBEE é cobrada pela DGEE (Direcção geral de energia e geologia), que deverá passar uma *guia de receita*, que será notificada ao sujeito passivo, dispondo este de um prazo de 30 dias para efectuar o respectivo pagamento <sup>54</sup>.

A susceptibilidade de entidades não tributárias terem competência para a prática de actos tributários e para a cobrança da consequente receita pecuniária envolve importantes consequências no domínio do contencioso tributário, particularmente no que diz respeito ao problema de saber qual o Tribunal competente para apreciar uma eventual impugnação da liquidação. Na realidade, os actos praticados por órgãos periféricos locais da Administração tributária — entendendo-se como tal “as repartições de finanças e tesourarias da Fazenda Pública da Direcção-Geral dos Impostos (DGCI) e as alfândegas, delegações aduaneiras e postos aduaneiros da Direcção-Geral das Alfândegas e dos Impostos Especiais sobre o

---

<sup>48</sup> V., por exemplo, art.º s 16.º, n.º 2 e 17.º, n.º 1 do CIUC. Em termos de Direito comparado, v., por exemplo, o § 8 (1) da *Stromsteuergesetz* alemã (*Der Steuerschuldner hat für Strom, für den die Steuer entstanden ist, eine Steuererklärung abzugeben und darin die Steuer selbst zu berechnen...*). Cfr., ainda, ZIMMERMANN, Horst e HENKE, Klaus-Dirk, “Finanzwissenschaft. *Eine Einführung ...*”, cit., 482.

<sup>49</sup> Cfr. SOARES, Cláudia Dias, “O Imposto Ambiental. Direito Fiscal do Ambiente”, Cadernos CEDOUA, Almedina, Coimbra, 2002, 20.

<sup>50</sup> V. art.º 1.º, n.º 3 da LGT.

<sup>51</sup> Cfr. art.º 25.º, n.º 1 do CISV.

<sup>52</sup> Assim, art.º 15.º, n.º 1 do DL 47/94.

<sup>53</sup> Cfr. art.º 1.º da portaria 1407/2006.

<sup>54</sup> Cfr. art.º 4.º, n.º 2 do DL 108/2007.

Consumo (DGAIEC)”<sup>55</sup> — são impugnados junto do Tribunal tributário da área geográfica desses mesmos órgãos, enquanto que os actos praticados por outros órgãos da Administração tributária — os tais que integram o seu conceito amplo, mas não o conceito restrito (Direcções gerais, Direcções regionais, Autoridades administrativas independentes, etc.) — já são impugnados, em princípio, no Tribunal tributário da área do domicílio ou sede do contribuinte<sup>56</sup>. Ora, não sendo, na maioria das vezes, as taxas ambientais liquidadas e cobradas por órgãos periféricos locais da Administração tributária, fácil se torna concluir que se assiste neste domínio a uma frequente deslocalização jurisdicional (por via legal)<sup>57</sup>.

Também no lado passivo da relação jurídica tributária se pode assistir a um efeito de deslocação: é que, por vezes e por imposição legal, estas taxas ambientais são repercutidas por parte dos sujeitos passivos para os operadores que se situam à sua frente no processo produtivo ou económico (clientes, contribuintes de facto, que, todavia, não assumem a qualificação de sujeitos passivos tributários, nos termos da LGT), por via da adição do seu quantitativo aos valores das tarifas e prestações financeiras que lhes cobrem, devendo a factura que lhes seja apresentada desagregar de forma rigorosa estes valores<sup>58</sup>.

No que diz respeito à cobrança coerciva das dívidas — após decorrido o termo do prazo de pagamento voluntário sem que este se efectue —, o meio adequado é, nos termos gerais, o processo de execução fiscal, previsto no CPPT<sup>59</sup>.

### 3.4. O controlo tributário

O controlo tributário ou inspecção tributária consiste no conjunto de actuações administrativas tendentes a fiscalizar e a assegurar a correcção dos comportamentos tributários dos contribuintes<sup>60</sup>, encontrando-se o respectivo regime jurídico genérico previsto no Regime complementar do procedimento de inspecção tributária (RCPIT). De um modo geral, são competentes para a prática de actos de inspecção — de que constituem exemplo o exame de livros e registos da contabilidade ou escrituração, a consulta de sistemas informático ou a requisição documentos — os serviços da Direcção-Geral dos Impostos<sup>61</sup>.

Ora, no que concerne particularmente às acções de inspecção levadas a efeito no contexto dos tributos ambientais, o aspecto mais significativo a assinalar prende-se com o alargamento competencial (uma vez mais) respeitante às prerrogativas que lhe estão subjacentes, que extravazam e muito a esfera da Administração tributária em sentido restrito. Com efeito:

- no quadro do IUC, o código respectivo estabelece que a fiscalização está nas mãos, da DGCI, da Direcção-Geral das Alfândegas e dos Impostos Especiais sobre o Consumo, do Instituto da Mobilidade e dos Transportes Terrestres, da Guarda Nacional Republicana, da Polícia de Segurança Pública, dos Municípios, das Conservatórias do registo automóvel, das Capitánias dos portos e da Polícia Marítima, bem como dos serviços privativos de estradas e aeroportos<sup>62</sup>;
- no domínio da TxGRes, o controlo é prerrogativa conjunta da ANR e das Autoridades regionais de resíduos (ARR), em articulação com a Inspeção-Geral

<sup>55</sup> Assim, art.º 6.º, n.º 1 do DL 433/99 (diploma que aprova o CPPT).

<sup>56</sup> V. art.º 12.º, n.º 1 e 2 do CPPT.

<sup>57</sup> V., a propósito, por exemplo, acórdão do STA de 12 de Fevereiro de 2003, disponível em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt) (descritores: competência dos tribunais tributários; direcção regional do ambiente e do ordenamento do território; serviço de administração tributária; serviços periféricos)

<sup>58</sup> V., a respeito, SOARES, Cláudia Dias, “O imposto ecológico...”, cit., 510 e ss.. Cfr. art.º s art.º 58.º, n.º 2 do DL 178/2006 e 7.º da portaria 1407/2006.

<sup>59</sup> Cfr. art.º s 27.º, n.º 2 do CISV, 15.º, n.º 4 do DL 47/94 e 4.º, n.º 3 do DL 108/2007

<sup>60</sup> V., a propósito, o nosso “O controlo do controlo tributário (meios reactivos à inspecção tributária)”, in *Cadernos de justiça administrativa* (CJA), n.º 67, Janeiro-Fevereiro, 2008.

<sup>61</sup> V. art.º s 63.º da LGT e 16.º do RCPIT.

<sup>62</sup> Cfr. art.º 20.º do CIUC.

- do Ambiente e do Ordenamento do Território e outras entidades com competência na matéria <sup>63</sup>;
- no quadro da TxLBEE, as prerrogativas fiscalizadoras competem à já referida DGEE, bem assim como à Autoridade de Segurança Alimentar e Económica (ASAE) <sup>64</sup>.

Uma vez mais, deve ser trazido à análise os princípios da concordância prática e da proporcionalidade para significar a ideia de que os meios inspectivos ou de controlo não podem deixar de se harmonizar com outras dimensões constitucionalmente relevantes e não podem deixar de ter em vista os fins para que estão vocacionados <sup>65</sup>. Neste seguimento, pode considerar-se inconstitucional, por exemplo, a sujeição do mesmo contribuinte a inspecções sistemáticas e constantes sem razão válida para tal, bem assim como a exigência da prática de actos inspectivos em desrespeito pela reserva da vida privada (v.g., em casa do contribuinte).

#### 4. Conclusões

Em modo conclusivo, o que dizer?

A utilização do Direito tributário, e particularmente do Direito tributário adjectivo materializa uma das muitas formas de dar efectividade ao princípio constitucional da protecção do ambiente, revelando de um modo inequívoco a susceptibilidade de instrumentalização das normas tributárias em função dos propósitos ambientais. Tal instrumentalização, contudo, não se pode resumir à mera consagração substantiva de sobretributações ou de benefícios fiscais, antes deve ser complementada com um adequado arsenal de normas procedimentais, sem as quais se estará a recortar uma disciplina jurídica desadaptada e a incorrer em *défice de concretização*.

No domínio do procedimento tributário, as principais especificidades relacionadas com as temáticas ambientais dizem respeito ao particular modo como se delineiam as concretas regras de avaliação, liquidação e controlo

Em matéria de avaliação, além de ser possível identificar casos em que é comum determinar a base de tributação com recurso à avaliação directa (medição da quantidade de emissões poluentes expelidas pelas chaminés ou ao volume de água captada através de contadores), também é frequente o recurso subsidiário à avaliação indirecta (mediante a aplicação de “coeficientes específicos de poluição” ou recorrendo a uma “estimativa fundamentada de resíduos”). Neste particular, é de salientar que as obrigações acessórias exigidas aos sujeitos passivos não deverão ser em tal número e carga de exigência que se revelem excessivas ou dificilmente realizáveis.

No campo do acto de liquidação, assiste-se a uma atribuição de prerrogativas liquidatórias e de cobrança a entidades não hierarquicamente integradas no Ministério das Finanças, o que conduz também a um fenómeno de “deslocalização jurisdicional”. O mesmo alargamento competencial se verifica igualmente em sede de inspecção do cumprimento das obrigações tributárias, onde, uma vez mais, se apela a uma intervenção moderada do legislador, sob pena de se considerar inconstitucional a intervenção fiscalizadora em colisão com direitos fundamentais.

---

<sup>63</sup> Art.º 11.º da portaria 1407/2006.

<sup>64</sup> Cfr. art.º 7.º, n.º 1 do DL 108/2007.

<sup>65</sup> V. art.º 7.º do RCPIT.