

Contexto e pretexto da tributação ambiental: o caso do financiamento do Fundo Florestal Permanente

Resumo

O presente trabalho analisa, brevemente, o Fundo Florestal Permanente (FFP) e o Adicional ao Imposto sobre os Produtos Petrolíferos (ISP), como exemplos das alterações que a insuficiência da receita fiscal, a mudança para um Estado Regulador e as preocupações ambientais têm trazido ao Direito Tributário. Conclui-se que o FFP pode auxiliar uma prossecução eficiente da política ambiental, apesar de apresentar várias fragilidades, designadamente ao nível do seu controlo. Quanto ao Adicional ao ISP, constitui um falso tributo ambiental, a reconduzir à categoria dos impostos, apesar de apresentar uma lógica comutativa que o aproxima das contribuições especiais.

Introdução

A insuficiência da receita fiscal para assegurar o nível de bem-estar que os cidadãos se habituaram a exigir que o Estado garantisse e a mudança para o paradigma do Estado Regulador têm conduzido a uma alteração na conformação dos tributos.

O presente trabalho debruça-se sobre tais mudanças no quadro da protecção ambiental (onde se verificam a necessidade de arrecadação de receita que suporte as crescentes exigências de tutela ambiental e a utilização dos tributos como instrumentos de orientação de comportamentos), analisando o Fundo Florestal Permanente (FFP).

Em primeiro lugar, exporemos as vantagens que vêm sendo apontadas aos Fundos Ambientais Públicos e apresentaremos a configuração legal do Fundo Florestal Permanente. Em seguida, procuraremos analisar se, na realidade, este fundo concretiza aquelas vantagens. Finalmente, procuraremos averiguar se o adicional ao imposto sobre os produtos petrolíferos, criado com o intuito de financiar o Fundo Florestal, configura um verdadeiro tributo ambiental e se deverá ser reconduzido à figura dos impostos, das taxas, ou das contribuições especiais.

I. As vantagens dos Fundos Ambientais

Num sentido amplo, pode afirmar-se que os fundos ambientais consistem em massas patrimoniais destinadas a financiar medidas de protecção ambiental ou a indemnizar os danos causados ao ambiente - são centros de captação de receita a afectar à prossecução de objectivos ambientais. Tais fundos podem ser públicos ou particulares e podem apresentar diversas configurações, ao nível do seu âmbito (internacional, nacional ou local), da sua estrutura jurídica¹ e económica e ainda quanto aos seus fins.²

¹ Sobre as várias figuras jurídicas a que os fundos ambientais podem corresponder, IPG (Interagency planning group on environmental funds), *The IPG Handbook for environmental funds*, Nova Iorque: Pact Publications, pág. 21 e seguintes.

² Quanto aos fins, podem distinguir-se fundos de garantia e fundos de capitais. Aqueles destinam-se à reparação de danos nos casos em que é difícil ou impossível fazer operar a responsabilidade civil (impossibilidade de

Aos fundos ambientais públicos são apontadas diversas qualidades. Primeiramente, consubstanciam um mecanismo de regulação, permitindo o desenvolvimento de novos esquemas de cooperação entre Estado e privados, tidos como económica, administrativa e ambientalmente mais racionais.³ Admitindo ser mais vantajoso o Estado regular do que fazer, estes fundos podem, de facto, ser um factor de racionalização: as entidades públicas fixam objectivos, os particulares (ou outros entes públicos) propõem e desenvolvem estratégias para os alcançar, sendo a negociação das obrigações assumidas pelos particulares enquadrada pela “*existência de meios de financiamento que apoiam as acções prosseguidas no âmbito dos acordos realizados*”.⁴ Para além de menores despesas para o erário público, a esta actuação consensual são apontadas vantagens de redução de burocracia, de aumento de flexibilidade na selecção dos meios de actuação e de eficácia.⁵ Ainda nesta perspectiva, “salienta-se a susceptibilidade de o funcionamento destes fundos ser quantitativa, e, assim, objectivamente avaliado” (mudança de “serem para ser”), permitindo uma melhor gestão dos meios que lhe estão adstritos.⁶

Para além disso, considera-se que os fundos ambientais garantem a estabilidade de meios disponíveis para as políticas ambientais e, assim, a tomada de decisões a longo prazo. Esta capacidade verifica-se nos fundos ditos de dotação ou rotação.⁷ Os primeiros são fundos que investem os meios financeiros colocados à sua disposição, destinando ao financiamento de medidas de protecção ambiental apenas os rendimentos daquelas aplicações. Embora diminuam os montantes directamente afectados ao ambiente, têm uma postura de manutenção de recursos que permite investimentos a longo prazo. Os fundos de rotação são aqueles cujos recursos são canalizados para o financiamento de actividades de tutela ambiental desenvolvidas por outras entidades, através de empréstimos remunerados ou não. Apresentam, por isso, uma postura reprodutiva de recursos, que possibilita também investimentos a longo prazo. Os dois modelos apresentam, pois, a grande vantagem de poderem financiar diversos investimentos com uma única transferência orçamental.

Finalmente, os fundos ambientais podem constituir-se como relevante instrumento de articulação entre receitas e despesas ambientais. Como é sabido, a protecção do ambiente tem-se desenvolvido, também, através de instrumentos económicos, designadamente através da internalização dos prejuízos ou benefícios ambientais (externalidades) resultantes das acções humanas no seu custo. Ao estabelecerem aquela correspondência, os fundos ambientais dão expressão ao Princípio do Poluidor-Pagador, podendo pôr também em prática os Princípios do Utilizador-Pagador e do Protector-Recebedor.⁸

determinar o responsável ou de lhe imputar uma medida determinada do dano, impossibilidade de a indemnização ser paga...), devendo funcionar apenas subsidiariamente. Os segundos funcionam como entidades financeiras que suportam a execução de tarefas ambientais. Cfr. D'Alte, Tiago Souza, Fundos Públicos e Ambiente. Soluções de Direito Financeiro, *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, nº 2, 2010

³ Sobre as vantagens dos Fundos Ambientais públicos, seguimos de perto Tiago Souza d'Alte - Cfr. D'Alte, Tiago Souza, “Fundos Públicos... cit.”, pág. 174ss. Cfr. Soares, Cláudia Dias, “O Adicional Para o Fundo Florestal Permanente: Um passo na Estratégia Nacional para o uso de instrumentos fiscais na prossecução de objectivos ambientais?”, *Fisco*, n.º 115/116, Setembro de 2004, pág. 102

⁴ Cfr. Soares, Cláudia Dias, “A inevitabilidade de se avançar para a tributação ambiental...também em Portugal”, *Revista da Ordem dos Advogados*, Ano 64 — I e II, Novembro 2004, pág. 467

⁵ Cfr. Soares, Cláudia Dias, “A inevitabilidade...cit.”, pág. 466

⁶ Cfr. D'Alte, Tiago Souza, *Relatório sobre Instrumentos Económicos Ambientais 2010*, Lisboa: Agência Portuguesa do Ambiente, 2011, pág. 9 e 10

⁷ Os fundos de caixa já não apresentam esta característica: são fundos que recebem uma verba para a realização de determinadas despesas, sendo encerrados ou alvo de novo aprovisionamento quando essa dotação se esgota. Sobre esta distinção de fundos cfr. D'Alte, Tiago Souza, “Fundos Públicos... cit.”, pág. 176

⁸ O recurso a instrumentos económicos para orientação de comportamentos pressupõe que a acção humana é determinada por uma ponderação de custos e benefícios e que a atribuição de um custo ou ganho (a suportar ou a arrecadar pelo agente) correspondente aos resultados ambientais da sua conduta é um meio eficaz de orientação

II. O Fundo Florestal Permanente

A floresta é um recurso de inegável valor económico⁹ e ambiental. Nesta última perspectiva, destaca-se o papel da floresta como factor de promoção da biodiversidade, de regeneração de recursos (água, solo e ar), de combate à erosão e de regulação climática (na medida em que funciona como “sumidouro de carbono”).¹⁰

O reconhecimento de tal relevância espelha-se, também, na existência de uma estratégia para a floresta, fundamentalmente delineada na Lei de Bases da Política Florestal (Lei 33/1996, doravante “LBPF”).¹¹ Do diploma resulta que os objectivos da política florestal são, essencialmente, a protecção da floresta enquanto bem natural com relevantes funções ecológicas, a gestão sustentável dos recursos florestais, dos pontos de vista económico e ambiental e o desenvolvimento de investigação sobre e aplicado a este recurso.¹²

Para a prossecução desses fins, a LBPF (Capítulo III) previu também instrumentos financeiros: um fundo financeiro de carácter permanente, incentivos fiscais e um sistema de seguros florestais. Aquele fundo deveria financiar medidas de valorização e expansão do património florestal e de rearboreção de áreas ardidas, a construção de infraestruturas de apoio e defesa das explorações, o ressarcimento dos proprietários nos casos de imposição de certas restrições, um sistema de emparcelamento da propriedade florestal e ainda acções de formação dirigidas aos produtores florestais e acções de investigação.

Previsto desde 1996, este fundo só viria a concretizar-se em 2004, com a criação e regulamentação do Fundo Florestal Permanente pelo DL 63/2004.

O FFP consiste num património autónomo, desprovido de personalidade jurídica, constituído, inicialmente, junto do Instituto de Financiamento e Apoio ao desenvolvimento da Agricultura e Pescas (IFADAP, desde 2007 Instituto de Financiamento da Agricultura e Pescas – IFAP) e que, nos termos do artigo 3.º/3 do DL 135/2012, passará a funcionar junto

do seu comportamento. Referindo-se à actividade económica, mas com um raciocínio que é pressuposto para todas as outras actividades, Sousa Franco explicita que “*uma actividade [...] tem como quadro de referência para o sujeito racional que a decide e que a executa, um cálculo de custos e de benefícios [...], e ele só prosseguirá se [...] os benefícios superarem os inconvenientes.*” Cfr. Franco, António Sousa, *Ambiente e Economia*, disponível em <http://siddamb.apambiente.pt/> (documento nº 7525). Explicitando que é a internalização dos prejuízos ambientais que está na base do Princípio do Poluidor-Pagador, Aragão, Alexandra, *A Natureza não tem preço... Mas devia – O dever de valorar e pagar os serviços dos ecossistemas*, disponível no Estudo Geral – repositório digital da Universidade de Coimbra (<https://estudogeral.sib.uc.pt/>), pág. 17 e seguintes

⁹ De acordo com os dados disponibilizados pelo Instituto Nacional de Estatística relativamente às contas nacionais, em 2009, o sector da agricultura, silvicultura e pescas representou sensivelmente 2,43% do PIB nacional (cálculo pela óptica da produção). Sobre o papel da floresta como recurso económico, pode ver-se também Gomes, Carla Amado, “Princípios Jurídicos Ambientais e Protecção da Floresta: considerações assumidamente vagas”, *Revista do CEDOUA*, n.º 17, 2006, pág. 51 ss

¹⁰ Cfr. Soares, Cláudia Dias, “O Adicional Para o Fundo Florestal Permanente: Um passo na Estratégia Nacional para o uso de instrumentos fiscais na prossecução de objectivos ambientais?”, *Fisco*, n.º 115/116, Setembro de 2004; Aragão, Alexandra, “Pagamento dos serviços dos ecossistemas florestais: uma questão de sustentabilidade e de justiça”, *Iberidades, Revista do Centro de Estudos Ibéricos*, n.º 7, Novembro de 2011; Lopes, Dulce, “Regime jurídico florestal: a afirmação de um recurso”, *Revista do CEDOUA*, n.º 11, 2003, pág. 61 O reconhecimento destas funções encontra-se também na Resolução do Conselho de Ministros n.º 114/2006, de 15 de Setembro, que Aprova a Estratégia Nacional para as Florestas.

¹¹ Sobre os instrumentos jurídicos dirigidos à protecção florestal, a nível interno, comunitário e internacional, deve ver-se Lopes, Dulce, “Regime jurídico florestal...” cit., pág. 63ss. Ainda sobre o regime jurídico florestal, pode ver-se Gomes, Carla Amado, “Princípios Jurídicos Ambientais e Protecção da Floresta...” cit., pág. 51-69, e os vários estudos compilados em Gomes, Carla Amado / Saraiva, Rute (coord.), *No Ano Internacional das Florestas, Lisboa: Instituto de Ciências Jurídico-Políticas*, 2012, disponível em <http://www.icjp.pt/publicacoes/1/3730>

¹² O mesmo resultava do Código Florestal (anexo ao DL 254/2009), revogado pela Lei 12/2012 de 23 de Março.

do Instituto de Conservação da Natureza e Florestas, IP.¹³ O FFP tem, portanto, receitas próprias que afecta a despesas pré-determinadas.

Como receitas, o artigo 4º do DL 63/2004 prevê: o produto dos impostos ou taxas que lhe sejam consignadas por lei, designadamente o produto de uma percentagem do imposto que incide sobre o consumo dos produtos petrolíferos e energéticos, a definir por lei; o rendimento do material lenhoso resultante da exploração florestal das matas públicas e comunitárias, sob gestão do Estado, em percentagem a definir por despacho conjunto dos Ministros da Agricultura, Desenvolvimento Rural e Pescas e das Cidades, Ordenamento do Território e Ambiente; a percentagem do valor das coimas que lhe esteja afecta por lei; o produto das aplicações financeiras dos capitais disponíveis e pelo produto da alienação, oneração ou cedência temporária de bens ou direitos do património; o produto de doações, heranças, legados ou contribuições mecenáticas e outras receitas que lhe sejam atribuídas por lei ou negócio jurídico.

Já no tocante às despesas, cabe ao fundo suportar todas as que decorram do seu funcionamento (art. 5º do DL 63/2004) e custear diversos apoios financeiros, concedidos sob a forma subsídios, linhas de crédito, prémios de seguros ou garantias (art. 3º/3 do DL 63/2004)¹⁴. Estes apoios podem ser concedidos, nos termos do art. 3º/4 do DL 63/2004, às áreas do ordenamento e gestão florestal e da reestruturação fundiária, emparcelamento e aquisição de terra, da prevenção de incêndios e respectivas infra-estruturas (designadamente expropriação de imóveis destinados à instalação de infra-estruturas de prevenção de incêndios e financiamento de obras coercivas). Podem também beneficiar da atribuição de apoios financiados pelo FFP a arborização e rearborização com espécies florestais de relevância ambiental e de longos ciclos de produção, os seguros florestais e ainda acções específicas de investigação aplicada, demonstração e experimentação e sistemas de certificação de gestão e dos produtos florestais.

Traçado o quadro da autonomia patrimonial, importa compreender o modo de funcionamento do FFP, ou seja, como opera a prestação de apoios.

Nos termos do art. 11º do Regulamento do FFP (Portaria 113/2011), o IFAP, com a colaboração da Autoridade Florestal Nacional (AFN)¹⁵, elabora um “plano anual de actividades”, a aprovar pelo membro do Governo responsável pela área das florestas até ao fim do ano anterior àquele a que o plano respeita. Este plano fixa os eixos de intervenção a financiar, por ordem de prioridade, a tipologia dos apoios a conceder e montantes a afectar e a execução de compromissos assumidos em anos anteriores.

Em cada ano, os interessados apresentam, junto da AFN e nos períodos próprios, candidaturas aos apoios previstos no plano acima apresentado (art. 18º/1 e 18º/2 do Regulamento do FFP). A AFN realiza uma análise técnica destas candidaturas e remete-as à Unidade de Gestão, que emite um parecer e uma proposta de hierarquização, determinados pelo mérito da proposta para a execução da política florestal. A decisão relativa à concessão do apoio cabe ao IFAP (art. 19º do Regulamento do FFP).

Aprovada a candidatura, os apoios são atribuídos através de um contrato celebrado entre o IFAP, a AFN e o beneficiário (art.14º/3 do Regulamento do FFP).

¹³ O DL 135/2012 prevê a manutenção da gestão do FFP pelo IFADAP até que esteja concluído o processo de fusão entre o Instituto de Conservação da Natureza e a AFN determinada por aquele diploma.

¹⁴ Este quadro geral traçado pelo DL tem vindo a ser alvo de diversas concretizações nos Regulamentos do FFP, o último dos quais data de 2011 (Portaria 113/2011). De acordo com este (art.14º), os apoios podem “apenas” revestir a forma de subsídios reembolsáveis ou não reembolsáveis.

¹⁵ Nos termos do DL 135/2012, a Autoridade Florestal Nacional fundiu-se com o Instituto da Conservação da Natureza, formando agora o Instituto da Conservação da Natureza e das Florestas, IP. Este instituto sucede nas atribuições da AFN (art. 14º do referido DL). O DL 135/2012 não prevê, porém, regras específicas quanto à gestão do FFP (salvo no período transitório da fusão), nem altera os diplomas que a disciplinam. Por esse motivo, exporemos o quadro existente à data de início de vigência do referido Decreto-Lei.

III. O Fundo Florestal e as Vantagens dos fundos

Traçado o quadro das potencialidades dos fundos ambientais e o modo como o FFP foi legalmente configurado, importa agora analisar se, na prática, se verificam aquelas vantagens.

1 - O fundo florestal permanente dá expressão ao Princípio do Poluidor-Pagador?

O ambiente é um bem colectivo, cuja protecção implicará custos. O Princípio do Poluidor-Pagador que, como vimos, postula a internalização dos custos ambientais provocados por certas actividades, procurando assim dissuadir a sua prática, impõe também que sejam os poluidores/utilizadores a suportar os custos das medidas públicas de protecção ambiental¹⁶.

Assim, poderemos afirmar que o Princípio do Poluidor-Pagador postula, por um lado, uma oneração das actividades que provoquem externalidades negativas (nessa medida), e, por outro, que as receitas assim arrecadadas prossigam “finalidades especificamente ambientais”¹⁷.

No caso do FFP, há dois tipos de receitas que poderão dar expressão a este princípio – as coimas¹⁸ e o adicional ao Imposto Sobre os Produtos Petrolíferos (ISP). Existe, assim, uma oneração de comportamentos lesivos para o ambiente cuja receita é destinada à protecção deste bem.

Tendo analisado com mais pormenor o adicional ao ISP, ficam-nos algumas dúvidas quanto à medida em que se concretiza aquele princípio. Em primeiro lugar, porque não conseguimos obter informação quanto ao cálculo subjacente à determinação da taxa do adicional, sendo assim impossível saber se esta faz “coincidir o imposto cobrado por cada unidade de emissões poluentes com o dano marginal que a mesma causa à sociedade”, ou seja, se internaliza todas as externalidades¹⁹. Aliás, não conseguimos saber, sequer, que externalidades foram tidas em conta: se os “custos da despoluição”, se “a diminuição do valor da atmosfera” ou os prejuízos que as alterações climáticas virão previsivelmente a provocar, ainda que a consignação da receita ao FFP possa indiciar que foram os custos da despoluição os considerados.²⁰

Em segundo lugar, porque pode colocar-se a questão de saber se devemos considerar que são os consumidores os verdadeiros poluidores. Na verdade, considerando que “*o fim essencial do PPP é evitar que se produzam mais danos ao ambiente*” e que, por isso, o poluidor deve ser “*quem dispõe de poder tecnológico e económico*” para tornar o produto

¹⁶ A doutrina parece consensual neste ponto. A título de exemplo, e falando mesmo num equilíbrio orçamental entre receitas e despesas ambientais, vide Aragão, Alexandra, *O princípio do poluidor pagador: pedra angular da política comunitária do ambiente*, Coimbra: Coimbra Editora, 1997, pág. 125. Referindo-se expressamente ao Princípio do Poluidor-Pagador como princípio tributário, mas defendendo que a protecção ambiental será financiada pelos poluidores, mas também pelos contribuintes em geral, vide Franco, António Sousa, *Ambiente e Economia*, cit... Concordando com esta partilha de responsabilidades no financiamento do ambiente, D’Alte, Tiago Souza, “Fundos Públicos... cit.”, pág. 184

¹⁷ Cfr. D’Alte, Tiago Souza, “Fundos Públicos... cit.”, pág. 173

¹⁸ O DL n.º 156/2004 (Sistema Nacional de Prevenção e Protecção da Floresta contra Incêndios) previa que o produto de algumas coimas fosse afectado ao FFP, mas o novo regime, previsto no DL 124/2006 já não prevê esta consignação. Também o Código Florestal previa que o valor das coimas aí previstas reverterse, em 15% do seu valor, para o FFP (art. 10º do Código Florestal). Com a revogação deste diploma, desconhecemos a existência de coimas cujo produto esteja afectado ao FFP.

¹⁹ Cfr. Soares, Cláudia Dias, “O imposto ecológico cit.”, pág. 446

²⁰ O Adicional ao ISP daria portanto expressão ao Princípio do Poluidor Pagador numa vertente de “precaução, prevenção e redistribuição dos custos da poluição”, e não indemnizatória. No sentido de que o PPP não deve confundir-se com a responsabilidade civil, para que os dois institutos contribuam autonomamente para a protecção do ambiente, Aragão, Alexandra, *O princípio do poluidor pagador... cit*, pág. 145

menos poluente²¹, talvez seja de considerar que são os produtores automóveis ou os produtores dos combustíveis os verdadeiros poluidores.

Ainda assim, não há dúvida de que o adicional ao ISP, consignado ao FFP constitui uma concretização, ainda que imperfeita, do Princípio do Poluidor-Pagador.

Para além disso, olhando “a despesa” do FFP, julgamos poder considerar-se que este concretiza, também, o Princípio do Protector-Recebedor. Este princípio, semelhante ao do Poluidor-Pagador, postula a internalização dos benefícios ambientais, procurando estimular comportamentos amigos do ambiente.

O protector-recebedor será aquele “*que desenvolve actividades que vão mais além da mera guarda passiva dos recursos [...] actividades que se possam considerar como “benfeitorias necessárias” ou “benfeitorias úteis”*”²². Alexandra Aragão dá como exemplo das primeiras, no caso concreto das florestas, as intervenções que visem minorar o perigo de incêndios ou de disseminação de pragas, doenças e espécies invasoras não indígenas (operações silvícolas mínimas) e, das segundas, a reflorestação após um incêndio.

Poder-se-á arguir que o Princípio do Protector-Recebedor exige, pelo menos, a cobertura dos custos tidos com aquelas actividades e que o FFP poderá não cobrir esse valor (nos termos do art. 14^o/2 do Regulamento do FFP, os apoios não podem ultrapassar a percentagem de despesas que venha a ser definido no plano de actividades). Mesmo assim, julgamos que não deixam de estar aqui presentes as ideias de justiça e incentivo que presidem a este princípio e a participação da colectividade no custeio de uma actividade que, sendo desenvolvida por um só sujeito, a todos aproveita.

2 - Vantagens financeiras do Fundo Florestal?

Como foi referido, alguns fundos têm capacidade de gerar ou regenerar receita. O FFP não corresponde à pureza de nenhum dos tipos de fundos apresentados: aproxima-se dos fundos de caixa, na medida em que anualmente é renovada a sua dotação através da consignação da receita do adicional ao ISP; dos fundos de dotação, pois poderá aplicar financeiramente os capitais disponíveis (art. 4^o/d do DL 63/2004); e dos fundos de rotação, já que pode prestar apoio através de subsídios reembolsáveis²³, recuperando assim o capital investido.

Na prática, porém, parece-nos que o FFP se aproxima de um fundo de caixa, já que a maioria da sua receita lhe advém da consignação do adicional ao ISP²⁴.

Vemos, assim, que o fundo depende de sucessivas transferências de receita, ficando aquém das potencialidades financeiras apontadas aos fundos de rotação ou de dotação e pondo em causa a sua qualificação como instrumento de libertação da decisão dos quadros do curto prazo.

Contudo, este sistema pode ser, na prática, o que melhor garante o financiamento da protecção da floresta. Por um lado, permite destinar mais verbas à protecção ambiental propriamente dita do que os fundos de dotação – há, portanto, uma vantagem imediata e

²¹ Neste sentido, Aragão, Alexandra, *O princípio do poluidor-pagador... cit.*, pág. 142

²² Cfr. Aragão, Alexandra, *A Natureza não tem preço...cit.*, pág. 19. Nas considerações acerca do Princípio do Protector-Recebedor, baseamo-nos, fundamentalmente, neste artigo e noutro, da mesma Autora: Aragão, Alexandra, “Pagamento dos serviços...cit”, pág. 105

²³ Note-se que, como já foi referido, nos termos do DL 63/2004, o FFP poderia também prestar apoio através de empréstimos, remunerados ou não.

²⁴ De acordo com cálculos efectuados com base na informação disponibilizada nos Relatórios de Actividades e Contas do IFAP de 2008 e 2009, atendendo à receita cobrada líquida e descontando o saldo da gerência anterior, o adicional ao ISP constituiu 93,97% da receita do FFP em 2008 e 98,83% em 2009. Esta afirmação deveria, obviamente, ser complementada com uma análise da forma revestida pelos diferentes apoios prestados pelo FFP. Não nos foi, porém, possível obter esses dados.

mesmo a médio ou longo prazo, desde que as sucessivas provisões do fundo sejam estáveis. Por outro lado, os fundos de rotação não serão tão atractivos para os seus destinatários (já que terão de devolver o valor recebido), o que poderá conduzir a que, na prática, os meios disponibilizados pelo fundo nem sequer sejam usados.

Para além disso, a libertação da decisão dos quadros do curto prazo pode também ser conseguida pela verificação, na prática, da estabilidade da transferência de receita. No caso, se nada levar a pôr em causa que se irá manter o adicional ao ISP e que a receita por este gerada é semelhante em vários anos e consignada ao FFP, não vemos razão para que a decisão fique limitada ao curto prazo.

A este propósito é de salientar que uma das vantagens da consignação de receitas é, precisamente, a de facilitar consensos duradouros sobre o financiamento de determinadas actividades (o que é ainda mais relevante quanto mais difícil a obtenção de maiorias parlamentares) e de tornar mais aceitável (porque se conhece o destino da receita) o aumento da carga fiscal²⁵. Na verdade, seja em razão da consignação da receita ou por outro motivo, julgamos que o adicional ao ISP não tem sido criticado e, pelo contrário, tem sido renovado todos os anos (o adicional ao ISP consta do Orçamento de Estado, estando por isso sujeito à regra da anualidade) – há, por isso, uma instabilidade formal nas receitas do FFP que parece, na prática, não se fazer sentir.

Como é consabido, o recurso à técnica da consignação de receitas não é isento de críticas, sendo mesmo proibido, em regra (art. 7º da Lei nº 91/2001 – Lei de Enquadramento Orçamental).²⁶

Se a consignação de receitas se aceita, neste caso, é porque existem efeitos positivos que se entende superarem estes defeitos. Neste quadro, é de salientar que a consignação de receitas permite expressar os princípios da equivalência²⁷ e do poluidor-pagador (que, como veremos, informam este adicional). Tem-se mesmo considerado que esta consignação é “lógica”²⁸, no caso dos impostos ambientais em sentido impróprio – a sua ligação ao ambiente existe, justamente, porque se arrecada receita para a protecção ambiental com base em comportamentos prejudiciais ao ambiente.

Face ao exposto, parece-nos justificar-se a consignação do adicional ao ISP ao FFP, tanto mais que estará atenuado o problema da rigidez imposta pela consignação (já que nem o FFP é financiado exclusivamente pelo adicional ao ISP, nem a totalidade da receita por este gerada se destina a este fundo)²⁹.

²⁵ Cfr. Soares, Cláudia Dias, “O Adicional... cit.”, pág.108 e 118

²⁶ A consignação de receitas é criticada por prejudicar a racionalização económica e o controlo político inerentes ao Orçamento, tornando mais difícil compreender a globalidade da relação entre receitas e despesas e menos eficiente a gestão da receita, já que petrifica decisões tomadas numa fase em que apenas há uma previsão de receitas e despesas, dificultando a adequação deste plano quando, ao longo do ano em causa, se verifique que os recursos foram alocados em excesso (potenciando a realização de despesa desnecessária) ou deficitariamente (conduzindo à não satisfação de necessidades). Para além disso, a consignação nem sempre garante mais recursos para determinada acção, já que a alocação de meios para a sua realização não exige que se mantenham aqueles que até aí eram destinados a esse fim. A consignação de receita será, neste caso, um mero expediente facilitador da aceitação do aumento da carga fiscal. Seguimos de perto Vasques, Sérgio, O Adicional para o Fundo Florestal Permanente, *Ciência e Técnica Fiscal*, n.º 411/412, Julho-Dezembro de 2003, pág. 66 e seguintes

²⁷ Cfr. Vasques, Sérgio, “O Adicional para o Fundo... cit.” pág.70 e Soares, Cláudia Dias, “O Adicional... cit”, pág. 116

²⁸ Cfr. Soares, Cláudia Dias, “O Adicional... cit.”, pág. 108. A autora aponta também como vantagem da consignação o aumento da eficácia da intervenção pública, ilustrando-o pelo sucesso dos impostos ambientais franceses até ao momento em que as empresas deixaram de receber auxílios do Estado para a redução das suas emissões. Julgamos, porém, que o que está em causa é somente a eficácia das medidas incentivadoras de práticas ambientais, que não têm necessariamente de ser financiadas através de receitas consignadas! Soares, Cláudia Dias, “O Adicional... cit”, pág. 105 e 110.

²⁹ Cfr. Soares, Cláudia Dias, “O Adicional... cit”, pág. 115

3 - O FFP como instrumento da nova actuação do Estado?

Referimos, atrás, que os fundos poderiam constituir um instrumento de racionalização da actuação pública, pensando na sua capacidade de libertar o Estado do desempenho de algumas tarefas que passariam a ser realizadas por privados. De resto, na área florestal, os instrumentos de fomento parecem uma constante, reconhecendo-se ser necessário o auxílio do Estado para o bom desenvolvimento das actividades florestais.³⁰ Ora, o FFP será instrumento desta nova actuação na medida em que incentive os privados à realização daquelas acções, o que se traduz no seu financiamento (definitivo ou a título de empréstimo).

Na prática, porém, as contas do FFP denotam que a maioria das transferências efectuadas pelo fundo se destinou a entidades públicas: 58,42% em 2008 e 74,32% em 2009!³¹

Esta constatação suscita dois problemas. Um consiste na impossibilidade de se cumprir, com este reduzido incentivo, o objectivo de uma maior eficiência na actuação pública, a alcançar através de uma partilha de responsabilidades com os privados.

O outro, porventura mais grave, está em saber se o FFP não está a ser um instrumento de financiamento disfarçado do próprio Estado, colmatando a suborçamentação que afecta alguns dos seus serviços,³² e isto mesmo admitindo que essas despesas se destinam à protecção da floresta e não a suportar outros custos das entidades assim financiadas.

Na verdade, se uma entidade pública tem determinadas atribuições, o Orçamento deverá dotá-la dos meios financeiros necessários à prossecução desses fins. Permitir que esse financiamento se faça através do FFP põe em causa uma correcta racionalização de meios – admitindo-se o custeio das despesas florestais pelo FFP, a tendência será a de não as considerar quando se distribui a receita geral pelas várias despesas a suportar, esperando-se que o Fundo as venha a suportar. Em último termo, poderá mesmo estar em causa a possibilidade de financiamento destas despesas, já que não será certo (espera-se) que as candidaturas apresentadas por entes públicos tenham sucesso!³³

Deverá pois, reflectir-se sobre se os entes públicos devem poder aceder ao financiamento do FFP e em que termos. Paralelamente, seria oportuno indagar se parte da receita consignada ao FFP não deveria deixar de estar consignada, ser directamente destinada a outros entes públicos com atribuições na área da protecção florestal³⁴ ou mesmo eliminada, desonerando os contribuintes.³⁵

³⁰ Cfr. Gomes, Carla Amado, “Princípios Jurídicos Ambientais e Protecção da Floresta...” cit., pág. 68. Também Dulce Lopes reconhece a necessidade de estímulo nesta área, dada a baixa rentabilidade e risco inerente a este sector económico, ainda que preconize que, a longo prazo, a aposta deva fazer-se na criação de condições de “*atractividade e sustentabilidade económica do sector, que elimine ou diminua os factores de dependência em relação ao financiamento público*” - Lopes, Dulce, “Regime jurídico florestal...” cit., pág. 78. Um estudo sobre a utilização dos tributos como incentivo ao aproveitamento racional das florestas pode ver-se em Vasques, Sérgio, “A fiscalidade da floresta portuguesa”, *Fiscalidade*, n.º 25, 2006, pág. 24 a 64.

³¹ Cálculos efectuados com base nos Relatórios de Actividades e Contas do IFAP, relativos aos anos 2008 e 2009.

³² A comunicação social tem afirmado que “*Os privados suspeitam que as verbas estão ser usadas também para financiar as actividades e o funcionamento de entidades públicas, em resposta a cortes orçamentais*” – Suspiro, Ana / Reis, Marta, “Onde foram gastos os milhões do Fundo Florestal Permanente?”, *Jornal I*, 26 de Agosto de 2010.

³³ O que aqui está em causa é o financiamento na data prevista – se o Fundo não financiar a candidatura proposta, o Orçamento poderá vir a ser alterado para contemplar essa despesa ou poderá ser prevista num orçamento futuro. Julgamos que estamos aqui perante uma questão que, podendo verificar-se para o financiamento das actividades de particulares, não surge aí como problemática, já que, ao contrário dos entes públicos, sobre estes não recai a obrigação de promover a protecção florestal (este objectivo pode condicionar a sua actividade, mas não é um fim que tenham o dever de prosseguir).

³⁴ Pensamos, por exemplo, em destinar parte das verbas que eram consignadas ao FFP aos Municípios, “substituindo” o financiamento destes através do FFP.

³⁵ De uma perspectiva ambiental, julgamos ser esta a pior das alternativas, já que dificilmente o acréscimo de rendimento disponível dos particulares se traduziria em comportamentos mais amigos do ambiente. Consideramos por isso, e dado que já há houve um “efeito de anestesia” em relação ao adicional, que melhor será usar esta

4 - Controlo e Transparência

Existe no espaço público, fruto de declarações políticas, opiniões pessoais ou trabalhos jornalísticos, uma suspeita de que as verbas adjudicadas ao FFP não estão a ser usadas para os seus objectivos³⁶, o que motivou, de resto, que a Ministra da Agricultura tivesse, recentemente, ordenado a sua inspecção.

Ora, porque o financiamento dos fundos públicos resulta da “*privação dos cidadãos de uma parte do seu património individual*”³⁷, e porque se pretende uma cada vez mais eficiente gestão dos recursos, é necessário que a gestão dos dinheiros públicos seja controlada.³⁸ Por esse motivo existem diversos mecanismos de controlo³⁹, dirigidos à avaliação de várias dimensões da actividade pública (jurídica, política, económica...) e levado a cabo por diferentes entidades.

Um controlo importante é o levado a cabo pelo Tribunal de Contas. O FFP é, como referido, um património autónomo do IFAP, IP, que está sujeito a esta jurisdição nos termos do artigo 2º/1/d da Lei 98/97. Não conseguimos, porém, encontrar nenhuma pronúncia do Tribunal de Contas sobre o Fundo Florestal Permanente – nem numa apreciação autónoma do fundo, nem numa apreciação do conjunto do IFADAP/IFAP. Tanto quanto conseguimos apurar, o controlo à totalidade das contas do IFADAP/IFAP (abrangendo, por conseguinte ao FFP), realizou-se apenas no quadro do Parecer sobre a Conta Geral do Estado. Mesmo aqui, apesar de este controlo poder conter “*juízos sobre a legalidade e correcção financeira das operações examinadas*”⁴⁰, não há qualquer apreciação concreta sobre a gestão de meios realizada pelo FFP.

O Parecer do Tribunal de Contas sobre a Conta Geral do Estado de 2009 denota, porém, alguns problemas quanto à transparência deste e doutros fundos, designadamente a falta de uma “*definição precisa do seu regime financeiro e da forma como devem ser evidenciados nas contas públicas*”. Segundo este Tribunal, “*os fundos deverão integrar o Orçamento do Estado e a Conta Geral do Estado, mediante a contabilização das suas receitas e despesas segundo as regras da contabilidade pública*”⁴¹, e mantendo a distinção face às receitas e despesas da entidade gestora (no caso de os fundos não apresentarem total autonomia em relação a estas).

Quanto à integração dos fundos no Orçamento do Estado (OE) e na Conta Geral do Estado (CGE), resulta do parecer uma falta de uniformização do modo como essa integração é feita (o que suscita, parece-nos, algumas dificuldades de inteligibilidade destes documentos, tanto mais que essa integração é diferente mesmo no caso de fundos que apresentam a mesma estrutura) e, mais grave, a falta de integração de alguns fundos que aí deveriam constar (o que torna pertinente a questão da controlabilidade dos dinheiros públicos para

receita para a tutela do ambiente, ainda que de forma pouco eficiente, do que prescindir dela e desta protecção.

³⁶ A este propósito são bastante impressivas as afirmações de membros no Governo no Parlamento, aquando do debate na especialidade do Orçamento para 2012 com a Comissão de Agricultura e Mar, no sentido de o FFP ter servido para financiar os mais variados projectos “*quando o que as pessoas esperavam do FFP é que fosse um fundo para apostar na floresta*”. Também Xavier Viegas fala de uma utilização abusiva do FFP, Viegas, Domingos Xavier, “A dinâmica dos incêndios florestais em Portugal”, in Gomes, Carla Amado / Saraiva, Rute (coord.), *No Ano Internacional das Florestas*, Lisboa: Instituto de Ciências Jurídico-Políticas, 2012, pág. 179

³⁷ Moreno, Carlos, *Gestão e Controlo dos dinheiros públicos*, 2ª edição, Lisboa: Universidade Autónoma Editora, 2000, pág. 38

³⁸ Apontando estes dois motivos para a exigência de controlo, Moreno, Carlos, *Gestão e Controlo...* cit. pg. 40

³⁹ Sobre a noção de controlo vide Gameiro, António Ribeiro, *O Controlo Parlamentar das Finanças Públicas em Portugal: 1976-2002*, Coimbra: Almedina, 2004, pág. 32 a 37 e 39 e seguintes e Fontes, José, *Do controlo parlamentar da administração pública: teoria geral e instrumentos de fiscalização*, Coimbra: Coimbra Editora, 2008, pág. 38 e seguintes.

⁴⁰ Cfr. Moreno, Carlos, *Gestão e Controlo...* cit, pág. 310. Esta possibilidade está prevista no art.41º da Lei 98/1997.

⁴¹ Cfr. Parecer do Tribunal de Contas sobre a Conta Geral do Estado 2009, pág. III5 (ponto 3.1.1)

aí canalizados). No caso do FFP, as suas contas estão na CGE incluídas nas contas da sua entidade gestora (IFAP).

Quanto à individualização das receitas e despesas, entende o Tribunal de Contas que o princípio da especificação exige que as receitas e despesas dos fundos sejam distinguíveis das restantes receitas e fundos da entidade gestora, já que a *“a legislação que institui esses fundos lhes atribui receitas específicas (constituindo em regra montantes elevados) e determina também a sua finalidade”*⁴². Parece-nos justificada esta exigência, já que o FFP, apesar de não ter personalidade jurídica, tem autonomia patrimonial perfeita em relação ao IFAP: as verbas que lhe são atribuídas por lei (e não outras) custeiam as despesas de que a lei o encarrega (e não outras). Compreende-se, pois, o interesse em conhecer especificamente a actividade do FFP, distinguindo-a da restante actividade do IFAP – tanto mais que este gere uma panóplia de receitas que lhe são atribuídas para programas específicos⁴³, tornando impossível uma correcta compreensão do que foi gasto “por quem” e “em quê” se a referida individualização não for feita. De resto, o Regulamento Interno do FFP previa e prevê a manutenção de uma contabilidade separada da do IFAP, de modo a evitar a confusão entre as duas. Não se compreende, por isso, que as receitas e despesas do FFP não tenham surgido discriminadas na CGE de 2009 (como não se compreende que a situação de não discriminação se tenha mantido em 2010, sem que o parecer do Tribunal de Contas relativo a esse ano faça referência a tal facto).

Outro controlo que tem sido exercido sobre o FFP é o realizado pela Assembleia da República⁴⁴, sendo até frequentes as questões dirigidas ao Governo sobre o funcionamento do FFP. Trata-se de um controlo essencialmente político (que afere a conformidade do acto em apreço com *“a orientação política estabelecida pelos órgãos constitucionalmente competentes”*⁴⁵), sem prejuízo de ser questionada a legalidade dos actos. O Princípio da Separação de Poderes (art. 111^o da Constituição da República Portuguesa - CRP) impede que o Parlamento se substitua à Administração ou aos Tribunais na prática, revogação ou sanção de actuações administrativas. A valia deste controlo será, portanto e sobretudo, a de obter informações que auxiliem a actividade legislativa futura (condicionando, por esta via, a actividade futura da Administração), a formulação de recomendações não vinculativas dirigidas à Administração ou a efectivação da responsabilidade política do encarregado da estrutura administrativa em apreço. Poderemos, ainda, considerar que o controlo parlamentar desempenha uma função informativa dos cidadãos, já que permite o acesso às respostas obtidas pelos deputados e a discussão parlamentar faz com que estas questões ganhem relevo na comunicação social.

Existe ainda um *“controlo social exercido pela própria colectividade, através das suas próprias instituições e grupos”*,⁴⁶ designadamente através da comunicação social. É um controlo informal, de carácter político e desprovido de vias formais para efectivar responsabilidades - sem prejuízo, julgamos, de ser muitas vezes a verdadeira causa dessa efectivação. O FFP tem também sido alvo deste controlo “difuso” que, porém, tem

⁴² Cfr. Parecer do Tribunal de Contas sobre a Conta Geral do Estado 2009, pág. III8

⁴³ O IFAP é o Organismo Pagador do Fundo Europeu Agrícola de Garantia (FEAGA) e do Fundo Europeu Agrícola de Desenvolvimento Rural (FEADER) e é o organismo intermédio para efectuar pagamentos co-financiados pelo Fundo Europeu das Pescas (FEP), no âmbito da execução do PROMAR. Cfr. Relatório de Actividades e Contas do IFAP, ano 2009, pág. 23

⁴⁴ Nos termos do art. 162^o/a da CRP, o Parlamento pode controlar a actividade administrativa, o que se justifica pelo facto de a Assembleia ser o principal órgão legislativo, cabendo-lhe fixar objectivos à Administração (princípio da legalidade). Nesse sentido, Fontes, José, *Do controlo... cit*, pág. 59.

⁴⁵ Cfr. Fontes, José, *Do controlo... cit*, pág. 65. Sobre o controlo parlamentar baseamo-nos, essencialmente, nesta obra, em especial, nas páginas 128, 140 e 141.

⁴⁶ Cfr. Gameiro, António Ribeiro, *O Controlo Parlamentar ... cit*, pág. 50 e 82 e seguintes

conduzido invariavelmente à constatação da falta de dados disponíveis para que se possa fazer uma avaliação do trabalho que tem sido desenvolvido pelo FFP.

Coloca-se, assim, o problema da transparência do FFP. É certo que o seu regulamento interno determina que o relatório de actividades deve permitir avaliar a eficácia e eficiência da actividade desenvolvida (art. 12^o). No entanto, o que verificamos é que não é fácil, se não mesmo impossível, compreender a partir desse documento o modo como os dinheiros do fundo têm sido utilizados. Em 2009, o Relatório de Avaliação e Acompanhamento do Plano Nacional de Defesa da Floresta contra os Incêndios em 2007/2008 salientava precisamente, não só a falta de informações, mas também a sua dispersão. Julgamos, a este propósito, que seria desejável a elaboração de um documento que, para além de indicar as despesas assumidas pelo FFP (por sector de actividade ou por destinatário) fosse acompanhada de informação sobre a concreta configuração do acordo firmado entre o FFP (ou, melhor, entre o IFAP e a Autoridade Nacional Florestal, por um lado) e o beneficiário do apoio.

Finalmente, o FFP, integrando-se no IFAP, está ainda sob a tutela e superintendência do Ministro da Agricultura e do Ministro das Finanças no tocante à sua gestão financeira (art. 1^o do DL 87/2007) o que permitiria a qualquer uma destas entidades orientar a sua acção.

Dada a previsão legal de uma série de controlos sobre o IFAP e o FFP, não nos resta senão expressar a nossa perplexidade face à incapacidade destes para tornarem mais transparente o funcionamento do fundo.

IV – Algumas notas sobre o Adicional ao ISP

O adicional ao ISP surgiu na Lei do Orçamento de Estado para 2004, tendo-se mantido com a mesma configuração nas leis orçamentais seguintes. Consiste num adicionamento ou sobretaxa incidente sobre a matéria colectável do imposto principal (o ISP), onerando cada litro de gasolina em 0,005€ e cada litro de gasóleo rodoviário e gasóleo colorido e marcado em 0,0025€, valores que são incorporados na taxa unitária fixada para o ISP. Nos termos das sucessivas leis orçamentais, esta sobretaxa constitui receita própria do FFP até ao limite de 30 milhões de euros.⁴⁷

1 - O adicional ao ISP é um verdadeiro tributo ambiental?

O Direito Tributário pode e tem sido utilizado como instrumento de protecção ambiental: tributando factos prejudiciais para o ambiente e, assim, diminuindo a sua ocorrência; utilizando receitas proporcionadas por factos tributários relacionados com o ambiente na sua tutela.⁴⁸ De um ponto de vista ambiental, qualquer um destes tipos de tributos terá valia e ambos darão, como devem dar os tributos ambientais, alguma expressão ao Princípio do Poluidor-Pagador.⁴⁹

Importa, porém, distinguir “verdadeiros” e “falsos” tributos ambientais, já que os primeiros, tendo carácter extrafiscal, são limitados pelos princípios da proibição do

⁴⁷ Segundo apurámos, este valor nunca foi atingido, pelo que, na prática, toda a receita do adicional ao ISP está consignada ao FFP.

⁴⁸ Nabais, José Casalta, *Direito Fiscal*, 5^a edição, Coimbra: Almedina, 2009, pág. 114

⁴⁹ Cfr. Nabais, José Casalta/ Silva, Suzana Tavares da, “O Estado...cit”, pág. 10. Não podemos deixar de salientar que, como a tributação não pode crescer ilimitadamente, financiar a tutela ambiental através de tributos que não sejam estritamente ambientais desincentivará a criação de verdadeiros impostos ambientais, motivando o combate dos problemas a jusante, em vez de evitar a verificação dos factos ambientalmente nocivos.

excesso e do arbítrio,⁵⁰ enquanto os falsos tributos ambientais se submetem ao princípio da igualdade tributária (avaliada diferentemente, como veremos, consoante o tipo de tributo que esteja em causa).

A distinção tem-se feito (não unanimemente), de acordo com o fim do tributo.⁵¹ Assim, são tributos ambientais em sentido próprio aqueles que visam directamente promover uma alteração de comportamentos, apresentando por isso uma finalidade extrafiscal incentivadora; são tributos ambientais em sentido impróprio aqueles que, embora se possam ligar ao ambiente por via da base tributável, visam a obtenção de receita.

A doutrina não se tem bastado com a afirmação da intenção do tributo para a sua qualificação, antes exigindo a presença de algumas características que permitam imputar-lhe objectivamente um intuito extrafiscal. De facto, se o fim de orientação pode justificar uma especial onerosidade do tributo, há que ter especial cuidado na verificação da sua capacidade para a alcançar, de modo a garantir a manutenção da carga tributária em níveis aceitáveis e evitar distorções inúteis da economia, tanto mais que a resistência dos contribuintes estará diminuída pela “*crença num resultado [...] que não passa de uma ilusão*”.⁵²

Assim, o tributo ambiental em sentido próprio reúne três características: escolha de uma base fiscal com relação de causalidade directa com o dano; existência de uma alternativa mais sustentável ao facto tributário; eleição do sujeito que pode controlar o dano como contribuinte de facto.⁵³

Ora, no caso do adicional ao ISP apenas se verifica, julgamos, a tributação de um facto gerador de danos ambientais. É verdade que existem alternativas ao consumo do combustível tributado: não utilizar um veículo motorizado próprio nas deslocações ou optar por combustíveis menos poluentes. Porém, a primeira opção nem sempre é viável e não proporcionará o mesmo nível de satisfação e, para a segunda, é diminuto o poder conformador do tributo, designadamente porque a “escolha” do combustível resulta da própria escolha do veículo a usar, sendo para esta pouco relevante o aumento do preço do combustível determinado pelo adicional.⁵⁴

Já quanto à repercussão do tributo sobre quem pode controlar a fonte de poluição, reconhecendo que o consumidor pode controlar se polui ou não (usa ou não o combustível), não estamos certos, como já referimos a propósito da concretização do Princípio do Poluidor-Pagador, que devessem ser os consumidores os onerados com o tributo.

⁵⁰ Cfr. Nabais, José Casalta, *Tributos com fins ambientais*, disponível em icjp.pt/system/files/papers/722-1115.pdf, pág. 11; Nabais, Casalta, *Direito Fiscal...* cit. pág. 432; Vasques, Sérgio, *O Princípio da Equivalência como Critério de Igualdade Tributária*, Coimbra: Almedina, 2008, pág. 86

⁵¹ É esta a opinião tida por mais consensual. Já o Eurostat e a Comissão Europeia, por exemplo, usam como critério distintivo a base tributável, considerando impostos ambientais aqueles em que esta consista numa “*unidade física (ou algo que seja um sucedâneo dela) de um determinado elemento que se provou ser especialmente danoso para o ambiente quando usado ou libertado*”. Existem, porém, bons argumentos para que o critério não seja o da base tributável: ou muitos dos impostos ditos ambientais seriam altamente ineficazes como instrumento de protecção ambiental, na medida em que se revelam incapazes de alterar comportamentos ou, se desconsiderássemos a eficácia do imposto, teríamos de considerar qualquer imposto como ambiental, já que qualquer comportamento humano pode ter impactos nefastos no ambiente. Do mesmo modo, deve ter-se por irrelevante, por si só, o uso da receita, já que a receita de qualquer imposto pode ser usada para fins ambientais. Cfr. Soares, Cláudia Dias, “A inevitabilidade...cit”, pág. 472ss; Nabais, José Casalta/ Silva, Suzana Tavares da, “O Estado...cit”, pág. 101.

⁵² Cfr. Soares, Cláudia Dias, *O Imposto Ambiental – Direito Fiscal do Ambiente*, Coimbra: Almedina, 2002, pág. 15

⁵³ Cfr. Soares, Cláudia Dias, *O que é um imposto ambiental?*, disponível em <http://impostosambientaisportugal.blogspot.com/2011/10/o-que-e-um-imposto-ambiental.html>, consultado em 9/3/2012. Para uma análise mais completa, mas dispersa destes requisitos, devem ver-se as já citadas obras da mesma Autora.

⁵⁴ No sentido da inexistência de alternativas, Cláudia Dias Soares, afirma que o imposto “*não é capaz de estimular a mudança comportamental por falta de alternativas*” e Suzana Tavares da Silva e Casalta Nabais, consideram que “*os biocombustíveis jamais se poderão constituir, [...], num consumo alternativo minimamente significativo*”. Cfr., respectivamente, Soares, Cláudia Dias, “O Adicional... cit”, pág. 113 e Nabais, José Casalta/ Silva, Suzana Tavares da, “O Estado...cit”, pág.102

Finalmente, é evidente que a tributação sobre o combustível não foi capaz de diminuir o seu consumo, sem que a questão tenha sido considerado problemática.

Pelos motivos expostos, não se poderá afirmar que o ISP vise fundamentalmente orientar os consumidores para comportamentos mais verdes (embora se admita que haja aqui uma extrafiscalidade concorrente⁵⁵), sendo portanto de considerar que se trata de um falso tributo ambiental.

2 - Natureza do adicional ao ISP⁵⁶

Tradicionalmente e entre nós, os tributos têm sido repartidos em duas categorias, - taxas e impostos - consoante se apresentem, respectivamente, como bilaterais ou unilaterais (ou seja, conforme lhes corresponda ou não uma contraprestação específica). Sendo a sua estrutura o critério diferenciador, ao nível do seu regime as principais diferenças encontram-se na intensidade da submissão ao princípio da legalidade⁵⁷ e na “medida do tributo”, ou na específica conformação que o princípio da igualdade aí assume.

Recentemente, porém, têm vindo a ganhar relevo tributos cuja recondução a impostos ou a taxas não se apresenta clara – as contribuições especiais -, aceitando já parte da doutrina uma tripartição dos tributos. A própria Constituição faz referência a um *tertium genus* de tributo – as “contribuições financeiras” -, embora a sua disciplina se limite à submissão da criação do seu regime geral por lei (165^o/1/i CRP).

Apesar da inexistência de um regime legal que permita caracterizar convenientemente estes tributos, alguma doutrina tem tentado delinear um recorte que permita autonomizá-los das restantes espécies tributárias^{58,59}.

As contribuições especiais têm sido caracterizadas como tributos com estrutura bilateral imperfeita, isto é, que visam a remuneração de uma contraprestação, mas em que esta não é “individualizada, actual e divisível, mas apenas presumida”⁶⁰. São, assim, tributos incidentes sobre um grupo diferenciado de sujeitos, em virtude da especial proximidade que este apresenta face a uma determinada actuação pública (porque a provoca ou dela beneficia de modo diferente da comunidade) que a contribuição especial financiará⁶¹ (daí resultando a estrutura bilateral) mas que dispensam a verificação de um benefício ou custo imputável ao sujeito passivo, individualmente considerado (daí se afirmando a imperfeição da estrutura bilateral)⁶².

⁵⁵ Cfr. Nabais, José Casalta, *Tributos com fins ambientais... cit.*, pág. 9 e 10

⁵⁶ Nesta análise, e tendo verificado que é o que se passa na prática, consideraremos consignada ao FFP toda a receita do adicional ao ISP.

⁵⁷ A reserva relativa de lei abrange, no imposto, a incidência, a taxa, os benefícios fiscais e as garantias dos contribuintes – 103^o/2 e 165/1/i CRP -, enquanto nas taxas compreende apenas o seu regime geral.

⁵⁸ Cfr. Tavares da Silva, Suzana *As Taxas e a Coerência do Sistema Tributário*, Braga: Centro de Estudos Jurídicos do Minho, 2008, pág. 53; e Tavares da Silva, Suzana, *Novas Fronteiras do Direito Fiscal – Sumários Desenvolvidos de Direito Fiscal I (mestrado)*, 2012, disponível online em http://www.fd.uc.pt/~stavares/FDUC/Direito_Tributario, pág. 53

⁵⁹ Trata-se de um exercício da maior relevância prática, já que a insuficiência das receitas geradas pelos impostos tem conduzido ao recurso crescente pelo legislador de tributos insusceptíveis de recondução às figuras tradicionais. Consequentemente, urge repensar as espécies tributárias, para que possam ser adequadamente compreendidas e controladas e para que possa também ser avaliada a coerência do sistema tributário globalmente considerado. Cfr. Tavares da Silva, Suzana *As Taxas... cit.*, pág. 14

⁶⁰ Cfr. Tavares da Silva, Suzana, *Novas Fronteiras... cit.*, pág. 49. Em sentido idêntico, Sérgio Vasques afirma que estas contribuições visam a “compensação de prestações que são presumivelmente provocadas ou aproveitadas pelo sujeito passivo, assentado em factos que só com segurança relativa permitem concluir pela respectiva provocação ou aproveitamento”. Cfr. Vasques, Sérgio, *O Princípio da Equivalência... cit.*, pág. 172

⁶¹ Estas contribuições ligam-se, assim, a uma tendência de autonomização do financiamento das diversas actuações públicas, que se plasma na adopção de esquemas mais ou menos fechados de suporte desses custos.

⁶² Cfr. Vasques, Sérgio, *O Princípio da Equivalência... cit.*, pág. 172ss; Molina Herra, Pedro; *Derecho Tributario Ambiental (la introducción del interés ambiental en el ordenamiento tributario)*; Madrid: Marcial Pons., 2000,

Consequentemente, o critério legitimador do tributo não será o benefício que a actividade pública trará ao contribuinte (como nas taxas), já que este poderá não se verificar, nem uma ideia de solidariedade geral para com a comunidade (como acontece nos impostos), já que não estamos em presença de um tributo para a existência geral da comunidade, mas de um tributo que visa o financiamento de uma determinada actividade pública e porque aquele sujeito se liga de modo especial a essa actividade. O fundamento destas contribuições especiais encontra-se, julgamos, no “*mérito social do serviço financiado e na inscrição do sujeito passivo dentro do círculo de abrangência desse serviço*”.⁶³

É manifesto que, *prima facie*, o adicional ao ISP se encontra próximo destas novas contribuições. Em primeiro lugar, é um tributo que onera apenas um grupo de sujeitos (os consumidores de determinados produtos petrolíferos). Para além disso, o Código dos IEC, que disciplina também o ISP, assinala-lhes uma intenção de compensação de custos (valendo, pois, aqui, o princípio da equivalência em detrimento do princípio da capacidade contributiva). Duvidamos que a simples afirmação desta intenção permita a qualificação destes impostos como contribuições especiais – a estrutura bilateral, ainda que imperfeita, não está dispensada e apresenta-se aí demasiado ténue, já que dificilmente se poderá recortar o serviço/entidade a financiar. No caso do adicional ao ISP haverá, contudo, que atender à consignação da sua receita⁶⁴ (na prática, a totalidade desta) ao FFP. Talvez se possa falar, assim, no financiamento de um serviço prestado pelo Estado – a protecção florestal – que é exigido de modo particular aos consumidores de combustível, na medida em que libertam gases de efeito de estufa que podem ser absorvidos por aquele recurso natural (a protecção da floresta identificar-se-ia com a manutenção de um serviço ecossistemático de regulação).

Parece, assim, que estruturalmente estes tributos se podem reconduzir à categoria das contribuições especiais. Resta, porém, verificar se o adicional ao ISP passa nos testes que têm vindo a ser desenvolvidos para aferir da validade destas contribuições.

A este propósito, cumpre salientar que dentro das contribuições especiais se tem distinguido⁶⁵ entre contribuições especiais extrafiscais, que visam a conformação de comportamentos e as contribuições especiais que visam o financiamento de serviços de interesse geral ou de entidades administrativas especialmente ligados ao grupo tributado, respectivamente contribuições especiais financeiras e para fiscais⁶⁶.

Nestas últimas, a medida do tributo tende a ser fixada de acordo com as necessidades globais de financiamento do serviço em causa, aproximando-se assim dos impostos de repartição.⁶⁷ A inexistência de uma contraprestação específica e a não determinação da medida do tributo em função de um facto reportado ao contribuinte (nas taxas é o benefício que ele obtém, nos impostos a sua capacidade contributiva) faz compreender a especial exigência que deve presidir à aceitação destes tributos.

disponível online em <https://docs.google.com/viewer?a=v&pid=sites&srcid=ZGVmYXVsdGRvbWFpbnxwZWRYb210-ZXJyZXJhGd4Ojc1ZTJmZGRiODIwMDUxYjg>, pág. 115; Tavares da Silva, Suzana, *Novas Fronteiras... cit.*, pág. 47ss. A autora salienta que a dispensa de um benefício individual efectivo permite distinguir estes tributos das taxas, nas quais existe sempre um benefício individualizável, ainda que a sua medida concreta não seja apurável, como sucede nas taxas colectivas.

⁶³ Tavares da Silva, Suzana, *Novas Fronteiras... cit.*, pág. 50

⁶⁴ Considerando que a consignação não é, por si só, determinante na qualificação do tributo, mas constitui um indício relevante da sua finalidade, Vasques, Sérgio, *O Princípio da Equivalência... cit.*, pág. 177

⁶⁵ Cfr. Tavares da Silva, Suzana *As Taxas... cit.*, pág. 48

⁶⁶ Atendendo a que o recorte dogmático das contribuições especiais financeiras e para fiscais é idêntico, tratá-las-emos unitariamente sob a designação de contribuições especiais financeiras.

⁶⁷ Neste sentido, Tavares da Silva, Suzana, *Novas Fronteiras... cit.*, pág. 50 e 52 Os impostos de repartição são aqueles em que o sujeito activo determina a receita a obter pelo imposto, distribuindo depois esse valor pelos contribuintes, sendo assim determinada a quota de imposto que cabe a cada um – cfr. Teixeira Ribeiro, José Joaquim, *Lições de Finanças Públicas*, 5ª edição, Coimbra: Coimbra Editora 1997, pág. 363

De acordo com o Tribunal Constitucional alemão⁶⁸, as contribuições especiais financeiras serão válidas se: incidirem sobre um grupo homogêneo (grupo distinguível da comunidade); houver uma relação de proximidade entre o grupo e o fim do tributo (especial responsabilidade ou aproveitamento do grupo face à actividade suportada pelo tributo); existir uma relação entre tributo e benefício que demonstre que as receitas geradas são fruídas pelo grupo ou usadas para suportar despesas por este provocadas.⁶⁹ Este mesmo tribunal impõe, ainda, que haja uma revisão periódica da manutenção da verificação destas condições.⁷⁰

Ora, como vimos, aparentemente, o adicional ao ISP reveste todas estas características. Porém, face à estrutura concreta do FFP, parece-nos não se poder afirmar o efectivo estabelecimento de um nexo de “*correspondência entre contribuição e o serviço prestado (sobretudo com os custos ocasionados)*”⁷¹. É que não há garantias de que o adicional ao ISP financie o FFP apenas na parte relativa a acções de protecção da floresta enquanto prestadora de um “*serviço de limpeza do ar*” e, fora desse quadro, já não se justifica responsabilizar os consumidores de combustível por essas despesas. Por isso, afastamos a qualificação do adicional como contribuição especial financeira (válida).

Quanto às contribuições especiais extrafiscais, o mesmo Tribunal Constitucional admite uma flexibilização destes critérios⁷², o que nos remete para uma menor ligação entre o grupo tributado e a actividade financiada por meio da contribuição especial. No entanto, o tributo terá de ser justificado pela prossecução do fim extrafiscal em causa⁷³. Assim, parece-nos que o tributo terá, também aqui, de se sujeitar ao teste de proporcionalidade, demonstrando-se adequado e necessário para o alcançar do fim em causa, devendo este ser suficientemente ponderoso para justificar a oneração dos contribuintes. A este propósito, a doutrina e o Tribunal Constitucional alemão têm considerado que estas contribuições devem ser uma segunda escolha, face a medidas administrativas.⁷⁴ Por último, deve exigir-se que, periodicamente, seja avaliada a capacidade do tributo para conformar comportamentos, devendo extinguir-se (se não encontrar abrigo noutra espécie tributária) se a não apresentar. Olhando em concreto o adicional ao ISP, e atentas as considerações já tecidas a propósito da sua qualificação com verdadeiro tributo ambiental, julgamos não poder afirmar-se a sua recondução à figura das contribuições especiais extrafiscais.

Apresentada a nova espécie tributária, e negando-se que o adicional ao ISP tenha esta natureza, deve verificar-se se este tributo pode ser qualificado como imposto já que, por não ter uma estrutura bilateral, não pode ser reconduzido à figura das taxas.

O imposto consiste numa prestação pecuniária unilateral, definitiva, não sancionatória e coactiva.⁷⁵ Quanto ao critério concretizador do princípio da igualdade (simultaneamente critério de medida do tributo), “*não há actualmente divergências de que o mesmo deve ser o*

⁶⁸ Cfr. Tavares da Silva, Suzana *As Taxas...* cit., pág. 50; Vasques, Sérgio, *O Princípio da Equivalência...* cit., pág. 519

⁶⁹ Cfr. Tavares da Silva, Suzana *As Taxas...* cit., pág. 50; Vasques, Sérgio, *O Adicional para o Fundo...* cit. pág.70; Molina Herra, Pedro; *Derecho Tributario...* cit., pág. 115

⁷⁰ Cfr. KLUTH, Winfried “Protección del medio ambiente mediante tributos en la República Federal Alemana”, *Revista Española de Derecho Financiero*, nº 93, 1997, pág. 58

⁷¹ Cfr. Tavares da Silva, Suzana, *Novas Fronteiras...* cit., pág. 49

⁷² Esta flexibilização parece justificar-se pelo facto de, estando em causa finalidades extrafiscais, não ser posto em causa a preferência financiamento por via de imposto que existe nesta ordem jurídica. Ainda que a distinção, entre nós, não tenha o mesmo fundamento, julgamos que pode ser aceite: a consideração das finalidades extrafiscais justificará, aqui como nos impostos, a diferença de regimes. Sobre a flexibilização dos critérios no direito germânico, cfr. Molina Herra, Pedro; *Derecho Tributario...* cit., pág. 115

⁷³ Cfr. KLUTH, Winfried, *Protección...* cit., 1997, pág. 58

⁷⁴ Cfr. Tavares da Silva, Suzana, *Novas Fronteiras...* cit., pág. 50; Tavares da Silva, Suzana *As Taxas...* cit., pág. 51 onde se salienta que também se tem entendido que, enquanto meio de financiamento, estas contribuições devem constituir uma segunda escolha face aos impostos.

⁷⁵ Trata-se de um conceito já amplamente aceite na doutrina. Cfr., por todos, Nabais, José Casalta, *Direito Fiscal...* cit. pág. 1055

da capacidade contributiva”⁷⁶, já que se trata de uma transferência de meios da esfera privada para a esfera pública que irá aproveitar indistintamente a todos os membros da comunidade.⁷⁷

Porém, também não há dúvidas de que, hoje, a tributação de produtos petrolíferos não pode ser considerada uma manifestação de especial força económica⁷⁸, nem tão pouco justificar-se (apenas) por objectivos extrafiscais. Na verdade, o ISP, como os outros IEC, tem um intuito compensatório, sendo orientado, por isso, pelo princípio da equivalência e não pelo princípio da capacidade contributiva.⁷⁹

Assim, será de considerar que o adicional ao ISP reveste, como o imposto principal a que se liga, a natureza de IEC. Ressalvamos, porém, que não estamos certos quanto ao respeito, em concreto, do princípio da equivalência. Quanto a este ponto, poderemos apenas adiantar que, estando em face de um verdadeiro imposto, o destino da receita poderá ser indiciário, mas não determinante da observância daquele cânone, ou seja, que esta equivalência terá de ser aferida pelos custos acrescidos efectivamente causados pelo consumo de combustível, ligados ou não à protecção da floresta, ainda que depois a receita esteja consignada a esta actividade.

Conclusão

Os fundos públicos ambientais, em geral, e o Fundo Florestal Permanente, em particular, têm potencialidades para constituírem um instrumento de prossecução eficiente da política ambiental, permitindo simultaneamente um uso racional dos recursos financeiros públicos.

Em concreto, o Fundo Florestal Permanente permite dar expressão ao Princípio do Poluidor-Pagador e garante alguma estabilidade na afectação de meios às despesas relacionadas com a protecção da floresta.

Porém, a afectação da maioria das suas verbas ao financiamento de entes públicos põe em causa a sua prestabilidade na orientação dos particulares no sentido da adopção de medidas de protecção e desenvolvimento da floresta, para além de pôr em dúvida a racionalidade existente na distribuição de meios disponíveis por entes e actividades públicas. É, portanto, urgente que se esclareça qual o papel que se pretende que o FFP desempenhe (se promotor de comportamentos a adoptar pelos particulares, se centralizador do controlo das despesas a realizar com a tutela florestal) e garantir que a sua configuração se adequa a esse desiderato.

Na procura de informação sobre o concreto modo de actuação do FFP deparámo-nos com a persistente convicção de que os dinheiros públicos para aí canalizados vêm sendo mal administrados e com a falta de informação que permitisse confirmar ou infirmar essa

⁷⁶ Cfr. Nabais, José Casalta; *O Dever Fundamental de pagar Impostos – contribuição para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo*; reimp.; Coimbra: Almedina, 2009, pág. 441

⁷⁷ Vasques, Sérgio, *O Princípio da Equivalência... cit.*, pág. 366ss, em especial 369; Nabais, José Casalta; *O Dever Fundamental... cit.*, pág. 435ss

⁷⁸ Cfr. Vasques, Sérgio, *O Princípio da Equivalência... cit.*, pág. 208

⁷⁹ Cfr. Nabais, José Casalta; *O Dever Fundamental... cit.*, pág. 480ss. Os IEC não conseguem, assim, enquadrar-se no esquema de organização de tributos que temos pressuposto, em que os impostos, unilaterais, se fundam numa ideia de solidariedade e têm por medida a capacidade contributiva, as taxas, bilaterais, se legitimam pelo benefício actual e individual que proporcionam ao contribuinte e são orientadas por um princípio de equivalência e as contribuições especiais apresentam uma estrutura bilateral imperfeita, sendo norteadas por um princípio de equivalência, não aferido face a cada contribuinte, mas face ao grupo tributado. Este carácter assistemático está, de resto, patente na desconsideração dos IEC pela doutrina quando recorta o conceito de imposto (sempre ligado à capacidade contributiva) ou na sua qualificação como “contribuições em formação” (cfr. Vasques, Sérgio, *O Princípio da Equivalência... cit.*, pág. 179). Esta distorção poderá compreender-se e aceitar-se atendendo a que estamos perante tributos objecto de harmonização ao nível da União Europeia, sendo mesmo esta influência responsável pela introdução, neste campo, do princípio da equivalência. Cfr. Vasques, Sérgio, *O Princípio da Equivalência... cit.*, pág. 207 e 209.

asserção. Paralelamente, constatámos que o fundo se encontra sujeito a diversos controlos que, num plano teórico, seriam suficientes para assegurar a sua boa gestão, mas que, na prática, deixam as maiores dúvidas quanto ao seu controlo efectivo.

Finalmente, a análise da actual configuração do adicional ao ISP leva-nos a concluir pela sua incapacidade para motivar a redução do consumo de combustíveis e/ou a preferência por combustíveis menos poluentes e, assim, pela sua qualificação como um falso tributo ambiental. Quanto à sua recondução a uma das espécies tributárias, cremos que o adicional ao ISP não se configura, ainda, como uma contribuição especial. Apesar disso, trata-se de um imposto com uma clara lógica comutativa, como acontece nos IEC. A análise sobre a natureza do adicional ao ISP levou-nos “incidentalmente” a aceitar a existência de uma tricotomia de tributos, a distinguir em função da estrutura da relação tributária (unilateralidade, bilateralidade, bilateralidade imperfeita), com fundamentos diversos e sujeitos a diferentes parâmetros materiais que devem ser aplicados no seu controlo.

Palavras-chave: Fundo Florestal Permanente; Tributos Ambientais; Fundos Públicos Ambientais; Adicional ao ISP; Contribuições Especiais

Mariana Geraldo

*Mestranda em direito administrativo pela Faculdade de
Direito da Universidade de Coimbra*