



DIPLOMA DA FISCALIDADE VERDE – FINALMENTE UMA FISCALIDADE AMBIENTAL INTEGRADA EM PORTUGAL?

Ana Clara Borrego

Professora Adjunta na área Fiscal e de Gestão Fiscal
Sub-coordenadora do Mestrado em Contabilidade e Finanças e da Licenciatura em Gestão
Contabilista
Instituto Politécnico de Portalegre
anaclara1971@gmail.com

RESUMO

Este trabalho pretende conhecer as alterações introduzidas na classificação da *Green Tax Reform* existente em Portugal, após a entrada em vigor, em 2015, de um novo diploma de fiscalidade ambiental. Verificou-se, pela análise à legislação, que, não obstante a aprovação daquele novo diploma, bem como das expectativas geradas em seu redor, Portugal continua longe de conseguir implementar uma reforma fiscal verde integrada, que aposte em força na fiscalidade ambiental, como alternativa aos impostos tradicionais, continuando a realizar meros aditamentos de normas ambientais nos códigos de impostos previamente existentes, situação que já ocorria antes de 2015. Acresce, pela necessidade de gerar receita adicional em prol da consolidação orçamental, bem como pelas próprias medidas que tem aprovado, que se consubstanciam mais em benefícios para os comportamentos menos poluidores, do que o contrário, o objetivo de diminuição das contribuições para a segurança social e tributação do IRS, usando as receitas ambientais, podem não ser alcançáveis.

Palavras-chave: Fiscalidade ambiental; Fiscalidade verde; *Green tax reform*.

DIPLOMA OF GREEN TAXATION - FINALLY AN ENVIRONMENTAL TAXATION INTEGRATED IN PORTUGAL?

ABSTRACT

This paper aims to understand the changes in the classification of the Portuguese Green Tax reform, with the entry into force, in 2015, of the new environmental taxation legislation. We verify, by the legislation analyse, that despite the changes introduced, we verify that Portugal is far away from the implementation of an integrated Green Tax Reform, that bet on strength in environmental taxation as an alternative to traditional taxes, because the Portuguese State continues to perform mere additions of environmental fiscal rules in previously existing tax codes, a situation that occurred even before 2015. In addition, the need to generate additional revenue for the benefit of the budgetary consolidation process, as well as by the type of measures that were approved, which are more embodied in benefits for behaviour less polluting than the contrary, the objective of reduction the contributions to social security and decreasing the tax burden on income revenue, by using environmental revenue, may not be achievable.

Key words: Environmental taxation; Green tax reform; Green taxation.



1 INTRODUÇÃO

Na comunidade política internacional, os problemas ambientais só ganharam um lugar efetivamente de relevância a partir dos anos 80 e 90 do séc. XX.

No contexto ambiental global, a Organização das Nações Unidas (ONU) acabou por se afirmar como pioneira na manifestação de apreensões no contexto ambiental e apadrinou, por diversas ocasiões, a discussão deste tema.

Quanto ao papel da União Europeia (UE), não obstante o Conselho Europeu, nas suas conclusões do “Conselho do Ambiente”, de 12 de Dezembro de 1991, ter reconhecido a vantagem da fiscalidade como ferramenta ambiental, a “Regra da Unanimidade”, *ie*, a necessidade de consensos para implementar políticas comuns no contexto fiscal, impossibilitaram a aprovação de uma Reforma Fiscal Verde comum.

Assim, no que se refere à fiscalidade ambiental, a UE tem-se limitado a fazer recomendações aos seus Estados Membros, como veio a ocorrer em 1993 com o *White paper on growth, competitiveness and employment*, o qual continha recomendações sobre política fiscal ambiental para os Estados Membros, que se traduzem no que passou a ser conhecido, internacionalmente, como *Green Tax Reform* ou *Environmental Tax Reform (ETR)*, e que se consubstancia nas seguintes premissas: (i) introdução de novas formas de tributação, sob a forma de tributos ambientais e substituição das formas tradicionais de tributação; (ii) objetivos económicos e ambientais integrados; (iii) utilização da fiscalidade como ferramenta ambiental; (iv) obtenção do duplo efeito positivo, denominado na literatura como “duplo dividendo”, ou seja, para além do ganho ambiental, obter, também, um ganho económico, pela diminuição das contribuições para a segurança social e, conseqüentemente, do desemprego.

Da atenção da academia a este tema, emergiu investigação nas mais diversas áreas, desde a engenharia ambiental até áreas menos evidentes, como a fiscalidade ambiental.

Internacionalmente, os estudos desenvolvidos no contexto da fiscalidade ambiental versam essencialmente sobre a avaliação da implementação das *Green Tax Reform*, bem como, dos “dividendos” obtidos. No entanto, na esfera nacional, os estudos existentes sobre a fiscalidade e o ambiente são maioritariamente estudos narrativos, que compilam as normas de carácter ambiental existentes no Direito Tributário português, ou descrevem a sua evolução.

Embora sejam mais raros, existem, também, alguns trabalhos que, no contexto português, avaliam a fiscalidade ambiental implementada, todavia esses estudos têm avaliado a reforma fiscal ambiental como inexistente, ou com uma intensidade e abrangência muito fracas. Contudo, embora essa classificação já tenha sido realizada, a fiscalidade, particularmente no caso Português, sofre alterações constantes, não sendo exceção a sua componente ambiental, com particular ênfase para o ano 2015, o qual foi o ano do autodenominado diploma da Fiscalidade Verde, pelo que se mostra necessário voltar a classificar a fiscalidade ambiental portuguesa, quanto à sua intensidade e abrangência, após a introdução daquela nova legislação, sendo esse o objetivo deste estudo.

Pretende-se, desse modo, saber se a evolução que essa nova legislação proporcionou transformou a *Green Tax Reform* portuguesa, de forma a transitar de uma reforma fiscal parcial, como a classificou Borrego (2012), para uma reforma integrada. Pretende-se, com este estudo, dar uma contribuição para uma melhor percepção da *Green Tax Reform*, a nível geral e da reforma introduzida em Portugal, em particular, entendimento que é essencial para a evolução positiva desta temática.

Este artigo apresenta a seguinte estrutura: para além desta introdução (Secção 1), encontra-se dividido em mais cinco secções. Na secção 2, realiza-se a revisão de literatura. Na Secção 3, apresenta-se a metodologia de investigação e lançam-se as questões de investigação. Na quarta secção, elencam-se as normas tributárias de características ambientais atualmente em vigor, quer as introduzidas pelo Diploma da Fiscalidade Verde, em 2015, quer as anteriores à nova legislação. Na secção 5, discutem-se os resultados com vista a alcançar respostas às questões formuladas na secção



3. Por fim, na sexta secção, temos as conclusões inerentes ao estudo e apresentam-se algumas sugestões para trabalhos futuros.

2 GREEN TAX REFORM – REVISÃO DE LITERATURA

O “Princípio do Poluidor-Pagador”, princípio base das leis ambientais, tem como premissa a responsabilização do poluidor relativamente às consequências dos seus atos sobre os recursos naturais públicos.

Embora aquele princípio seja universalmente aceite, como um objetivo a alcançar, no contexto ambiental, todavia, a forma de “pagamento” da ação poluidora tem tido duas correntes distintas, aqueles que defendem o pagamento direto (principalmente os EUA) e os que sustentam formas indiretas de penalizar os poluidores (com particular ênfase nos países Europeus). Todavia, no panorama internacional, o instrumento mais utilizado pelos Estados para aplicação do “Princípio do Poluidor-Pagador” tem sido a penalização indireta, por via da fiscalidade ambiental.

Embora a implementação daquele princípio seja recente, tendo o seu início nos anos 70 a 90, do séc. XX, com as primeiras reformas ambientais a serem introduzidas em países nórdicos, no entanto, em bom rigor, a ideia de tributar a poluição não é nova, teve a sua génese em 1920, pela mão do economista britânico Arthur Cecil Pigou, pelo que este tipo de tributação se denomina por *Pigouvian Taxes* (Bovenberg & Mooij, 1994; Sandmo, 2003).

A partir da década de 90, do século XX, e princípio do século XXI, *ie*, quando as questões ambientais começaram a ganhar dinâmica e se mostrou necessário encontrar ferramentas que permitissem o seu controlo, surgiu uma linha de investigação cujo objetivo era eleger a ferramenta ambiental mais eficiente, entre a tributação ambiental e as outras alternativas para aplicação prática daquele princípio. Essa linha de investigação gerou diversos estudos científicos, a nível internacional, maioritariamente baseados em modelos matemáticos de equilíbrio geral (Howe, 1994; Parry, Robertson & Goulder, 1999; Goulder, Parry, Williams, & Burtraw, 1999; Baranzini, Goldenberg & Speck, 2000; Sandmo, 2003).

Assim, por exemplo, Parry et al. (1999) realizaram uma investigação sobre as consequências da introdução de fiscalidade ambiental nos EUA, por comparação com a implementação de quotas de emissão de Gases de efeito de Estufa (GEE) e verificaram que a introdução da tributação ambiental era mais vantajosa, nomeadamente por importar menos custos de contexto para idêntico rendimento obtido, resultados corroborados por Goulder et al. (1999) e por Baranzini et al. (2000)¹

Sandmo (2003), por sua vez, num estudo onde desenvolveu os modelos da tributação ambiental, defendeu que a forma mais adequada de cumprir o “Princípio do Poluidor-Pagador” era a tributação ambiental, pois essa tributação pode propiciar a modificação de comportamentos ambientais, considerando que o poluidor poderá optar pelo uso de energias mais limpas, para evitar a tributação. Nesta conjuntura, a fiscalidade apresenta-se como um instrumento fundamental no cumprimento das metas ambientais.

É importante referir que, embora com menor incidência, esta linha de investigação mantém-se até à atualidade, contudo em países diferentes dos iniciais, onde estas questões continuam a ser pertinentes, por estarem agora a iniciar este tipo de processos. Assim, mais recentemente, Hong (2015), com base na aplicação de questionários e entrevistas, concluiu que, na Malásia, a tributação ambiental é considerada a ferramenta ambiental essencial no contexto da defesa do ambiente, contudo o seu efeito só existe se for integrado num conjunto de medidas transversais, onde se inclui, nomeadamente a educação ambiental.

A Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico (OCDE) e a UE, também, têm vindo a dar, ao longo das últimas décadas, e desde muito cedo, ênfase à importância da fiscalidade ambiental, ao recomendarem o seu uso para atingir os objetivos ambientais (Bovenberg & Mooij, 1994). Importa referir que, a relevância que nas últimas décadas tem sido imputada à tributação ambiental deu origem a um modelo de reforma tributária que adotou a denominação de



Green Tax Reform, ou *ETR*, que, por sua vez, tal como já foi referido, provém do *White paper on growth, competitiveness and employment* da UE. No entanto, apesar de a sua origem estar ligada à UE, na realidade, estas reformas verdes não se têm cingido aos seus Estados Membros (Álvarez, Gago, & Labandeira, 1998).

As *Green Tax Reforms* procuram introduzir novos tributos, em particular os ambientais, substituindo, desta forma, grande parte da tributação tradicional sobre as empresas (rendimentos e capitais), sobre os rendimentos do trabalho e contribuições para os sistemas de segurança social, pretendendo, desta forma, alcançar a diminuição dos níveis de desemprego (Álvarez et al., 1998; Alves & Palma, 2004). Assim, na sua concepção, as *Green Tax Reforms* pressupõem a obtenção de um duplo ganho, denominado por efeito do “duplo dividendo”.

Deste modo, estas reformas tributárias pretendem alcançar dois tipos de objetivos distintos: por um lado, o ganho ambiental, com comportamentos ambientais mais responsáveis por parte dos contribuintes para evitar a tributação “verde”; por outro, a obtenção de receita fiscal, por via da fiscalidade ambiental, a qual, de acordo com o “princípio da neutralidade fiscal” que está subjacente a estas reformas, possibilita a diminuição de outras tributações, sobretudo a tributação sobre o trabalho e as contribuições para a segurança social, o que se supõe que tenha, como consequência indireta, o aumento dos níveis de emprego (ganho económico).

Deste modo, estas reformas não objetivam o aumento da carga fiscal, pelo contrário preveem uma neutralidade fiscal na aplicação das mesmas, pretendem sim a mudança de fonte das receitas fiscais. Neste contexto, e a propósito do caso da Suécia, Albrecht (2006a, p. 304) refere que: “A forma fiscal verde sueca foi baseada na neutralidade fiscal: os aumentos dos impostos relacionados com o ambiente foram contrabalançados por reduções nos impostos sobre o trabalho”².

Conquanto o objetivo da Comissão Europeia, em relação à implementação das *Green Tax Reforms*, seja, tal como atrás referido, alcançar como “segundo dividendo” “[...] um aumento do emprego”³ (Baker & Köhler, 1998, p. 400), de facto, na literatura internacional existem duas correntes distintas sobre o efeito do “duplo dividendo” (Bosello, Carraro & Galeotti, 1998).

Assim, os autores europeus defendem que esse segundo efeito (o “segundo dividendo”) é a diminuição do desemprego, enquanto os autores americanos defendem, por seu turno, que o “segundo dividendo” é o ganho na diminuição do impacto negativo do sistema fiscal sobre a economia, pois supõem que reduzindo a tributação sobre o capital, a tributação do rendimento e de outros impostos, que têm um efeito de distorção sobre a economia, pode contribuir para uma economia mais eficiente e competitiva (Alves & Palma, 2004).

Chiroleu-Assouline (2001), por sua vez, explica a diversidade de interpretações sobre o que é “duplo dividendo” com as diferenças nos sistemas fiscais previamente existentes. O autor conclui que nos EUA o “segundo dividendo” pode ser alcançado, por exemplo, criando um imposto sobre a energia, cujas receitas permitiriam diminuir a tributação sobre o capital; enquanto na Europa, os ganhos obtidos na fiscalidade ambiental poderão permitir a diminuição das contribuições para a segurança social, daí o facto de nos estudos que admitem um “duplo dividendo” positivo, surgirem interpretações diferentes sobre aquilo que ele representa.

Tal como já foi referido, existe concordância no reconhecimento do “primeiro dividendo” e sobre o que ele representa, *i.e.*, os ganhos ambientais resultantes da implementação das *Green Tax Reforms*, “[...]apesar de não se conhecer exactamente a sua magnitude” (Alves & Palma, 2004, p. 6).

Já o “segundo dividendo” é uma questão controversa.

Por um lado, não existe consenso no conceito do que é o “segundo dividendo”, por outro, acresce que alguns autores colocam mesmo em causa a sua existência, ou, pelo menos, o sinal do impacto destas reformas tributárias na economia. Assim, neste contexto, existem duas correntes distintas, primeiro, os autores que aceitam o “duplo dividendo” positivo, segundo, os que consideram que existe efetivamente um impacto na economia com a introdução da fiscalidade ambiental, mas com uma influência negativa.



Surge assim, na linha de investigação anterior, uma sublinha, cujos estudos se baseiam, essencialmente, em modelos matemáticos teóricos (modelo simples de equilíbrio geral), que se focam na hipótese de aplicação da fiscalidade enquanto ferramenta ambiental, com o objetivo de determinar qual o sinal que assume o “duplo dividendo” na economia (positivo ou negativo).

Deste modo, entre os estudos que aceitam a existência de um segundo efeito na economia, mas com impacto negativo, encontram-se Bovenberg e Mooij (1994,1995), Bohm (1996), Bosquet (2000)⁴ e Chiroleu-Assouline (2001).

A título de exemplo, no que concerne às conclusões deste grupo de estudos, Chiroleu-Assouline (2001) verificou que a tributação ambiental vai distorcer o poder de compra das famílias ao onerar alguns produtos, ocorrendo, assim, um impacto negativo na economia. Por sua vez, Bovenberg e Mooij (1995) concluem que a tributação ambiental aumenta o impacto negativo dos sistemas fiscais sobre a economia. Estes autores defendem que a tributação sobre os produtos mais poluentes vai diminuir o poder de compra das famílias, não sendo suficientemente compensado com a diminuição da tributação sobre o rendimento, a qual os governos poderão vir a não conseguir sequer executar, pois o sucesso do ganho ambiental implica a diminuição do uso/consumo de bens mais poluentes e minimiza a coleta de receita por via da tributação ambiental.

No conjunto dos estudos que aceitam a existência do “segundo dividendo” positivo encontramos Terkla (1984)⁵ e Lee e Misiulek (1986), dois estudos norte-americanos, como pioneiros no reconhecimento da existência de benefícios para a economia e para a sociedade, derivados da substituição da tributação tradicional pela tributação ambiental. Esta sublinha de investigação mantém-se até ao século XXI. De entre os diversos estudos destacamos: Goulder (1995a), Koskela e Schöb (1999), Parry e Bento (2000), Koskela, Schöb e Sinn (2001), Labandeira, Labeaga e Rodríguez (2004), Glomm, Kawaguchi e Sepulveda (2008), Agnolucci (2009) e Stavickiene e Ciuleviciene (2014)⁶.

Naturalmente, que estes estudos, nos primeiros anos, começaram por ser discussões teóricas sobre as virtudes de vir a fazer uso da fiscalidade verde como ferramenta ambiental, vieram a transformar-se, nos casos mais recentes, em avaliações do resultado dessa aplicação, como ocorre em Stavickiene e Ciuleviciene (2014). Naquele estudo, utilizando dados do *Eurostat*, verificou-se que, em termos gerais, durante o período de 1995 a 2012, nos Estados Membros da UE, quer nos mais antigos (*EU-15*), quer nos mais recentes, à medida que aumentaram as receitas em tributação ambiental, têm diminuído as tributações sobre o trabalho.

Mais recentemente, em alguns países em desenvolvimento, ou com grandes problemas de estabilidade orçamental, começam a existir estudos, ainda com base em modelos de equilíbrio geral dinâmico, que se referem à obtenção de um “terceiro dividendo”.

Por exemplo, o trabalho desenvolvido por Heerden, Gerlagh, Blignaut, Horridge, Hess, Mabugu e Mabugu (2006), num estudo sobre a aplicação da fiscalidade ambiental na África do Sul, os autores identificaram três tipos de dividendos: (i) ganho ambiental; (ii) aumento do PIB [Produto Interno Bruto]; (iii) diminuição dos níveis de pobreza.

No mesmo escopo, o estudo de Pereira e Pereira (2014) sobre o caso Português, realizado no auge do período conturbado da crise económica e dos *deficits* orçamentais, no qual os autores verificam a possibilidade de existência de três tipos de ganhos, realçando contudo que alcançar os dois últimos ganhos depende da boa aplicação da receita da fiscalidade verde por parte dos governos: (i) ganhos ambientais; (ii) diminuição das contribuições para a segurança social; (iii) equilíbrio orçamental.

Ainda a propósito dos impactos positivos da fiscalidade ambiental na sociedade, focada na responsabilidade social inerente a estas políticas fiscais, surgiu uma sublinha de investigação, com base numa metodologia comum, o *Policies for Ecological Tax Reform: Assessment of Social Responses (Petras)*, que se traduz na avaliação de num conjunto de entrevistas com decisores políticos e líderes empresariais (Klok, Larsen, Dahl & Hansen, 2006; Beuermann & Santarius, 2006; Dresner, Jackson & Gilbert, 2006; Clinch & Dunne, 2006)⁷.



Há, ainda, a referir os estudos, mais raros, cujo objetivo é estabelecer classificações, baseadas na análise dos estudos pré-existentes, ou em dados oficiais.

Nesse escopo, encontramos Goulder (1995b), o qual, partindo da premissa de que o “duplo dividendo” se consubstancia na diminuição do impacto negativo do sistema fiscal sobre a economia, por meio de uma revisão de literatura dos estudos pré-existentes, classificou o efeito do “duplo-dividendo” em três categorias: (i) fraca - diminuição da(s) taxa(s) de tributação de um imposto cujo impacto na economia é negativo, com recurso à receita obtida com tributação ambiental; (ii) média - substituição de, pelo menos, um imposto cujo impacto na economia é negativo, por tributação ambiental; (iii) forte - substituição dos impostos cujos impactos na economia sejam negativos, por tributação ambiental.

Importa referir que, não obstante o autor se propor realizar a classificação do tipo de impacto positivo na economia, derivado da diminuição das distorções originadas pelo sistema fiscal (“duplo dividendo”), na nossa perspectiva, o autor, simultaneamente, classificou os tipos de *Green Tax Reform*, quanto à abrangência e impacto.

Nesse contexto, há, também a mencionar, um trabalho mais antigo, o de Álvarez et al. (1998), onde os autores classificaram, os tipos de *Green Tax Reforms* em alguns países pioneiros na sua aplicação, com base em dados da OCDE. Segundo estes autores, aquelas reformas são classificadas de acordo com a abrangência e intensidade das reformas introduzidas, e podem ser parciais ou integradas (ver Figura 1).

Tipo	Características
Parcial	<ul style="list-style-type: none">- Adaptação do sistema de tributação existente, dando-lhe uma preocupação ambientalista- Introduções <i>ad hoc</i> de normas de tributação ambiental no sistema fiscal pré-existente, que o complementam- Introdução de novos impostos e/ou taxas ambientais com objetivos financeiros ou ambientalistas, ou um misto de ambos- Papel secundário da tributação ambiental no sistema fiscal
Integrada	<ul style="list-style-type: none">- Introdução maciça de medidas de carácter ambiental no sistema fiscal- Tributação ambiental assume papel principal no sistema fiscal- Cortes na tributação do rendimento- Cortes nas contribuições para a segurança social

Figura 1 – Características das *Green Tax Reforms* de acordo com a classificação de Álvarez et al. (1998)

Fonte: O autor

De acordo com os dados da figura 1, as reformas parciais caracterizam-se, principalmente, por haver uma adaptação do sistema de tributação pré-existente, dando-lhe uma preocupação ambientalista, característica que se obtém com a introdução *ad hoc* de normas de tributação ambiental. Por norma, verifica-se, ainda, acessoriamente, a introdução de novos impostos e/ou taxas ambientais com objetivos financeiros e ambientalistas.

Assim, de acordo com Álvarez et al. (1998), as reformas ambientais integradas caracterizam-se pela introdução maciça de tributação de carácter ambiental, transformando, dessa forma, um sistema fiscal tradicional, num sistema fiscal inovador, em que a tributação ambiental adota um papel primordial e predominante. Este último tipo de reforma pressupõe minimizar a tributação do rendimento, quer individual, quer empresarial, assim como, diminuir as contribuições para os sistemas de segurança social. Os países pioneiros nestas reformas foram a Holanda (em 1971), Suécia (em 1991) e a Dinamarca (em 1994).

Com um estudo bastante diferentes de todos os anteriores, surge Albrecht (2006b) que sugere a possibilidade de substituir, na UE, a tributação ambiental “tradicional”, sob a forma de tributação da poluição, por tributação sobre o consumo, mais gravosa nos bens com maior “pegada ambiental” e, simultaneamente, desagrar os preços dos produtos “verdes”. Sugere, ainda, que possa haver uma adequação das taxas de Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA)⁸ em



consonância com as taxas de tributação sobre o consumo ambientais, de forma a minimizar o efeito do seu impacto distorcivo sobre a economia, *ie*, alcançar a neutralidade fiscal. O autor defende que, desta forma, atendendo à tradição de tributação sobre o consumo na Europa, seria possível implementar verdadeiras reformas fiscais ambientais a nível europeu.

No contexto português, não são em grande número os estudos publicados sobre fiscalidade ambiental, acresce que os estudos existentes são essencialmente trabalhos de compilação das normas ambientais em vigor, ou revogadas, no sistema fiscal português. Seguem nessa linha, de consulta documental de diplomas legislativos, e sua compilação, os estudos de Carreira, Peixe e Lima, (2007), cujo objetivo principal foi averiguar se a legislação fiscal portuguesa era “amiga do ambiente”, e de Vasques e Martins (2007) que descreveram a evolução da legislação fiscal ambiental em Portugal.

Importa realçar que os estudos de Soares (2003), Alves e Palma (2004), Borrego (2012) e Silva (2015) seguem a mesma linha que o estudo que pretendemos implementar, *i.e.*, avaliar o tipo de reforma ambiental implementada em Portugal.

Soares (2003), que teve como premissa a existência de uma relação entre a utilização de novos instrumentos de política ambiental e o nível de modernização ambiental de cada país, estudou o caso português e verificou que existia, ainda, à data, uma fraca aposta nestes instrumentos ambientais e uma grande aposta na tributação tradicional, mormente na tributação direta.

Alves e Palma (2004), por sua vez, concluíram que nunca existiu em Portugal uma verdadeira reforma fiscal ambiental, todavia há a referir que este estudo é anterior à Reforma da Tributação Automóvel, implementada em Portugal pela Lei nº 22-A/2007. Este aspecto é particularmente relevante, considerando que a Reforma da Tributação Automóvel pode ser considerada, como referem Vasques e Martins (2007), como o grande sinal de que Portugal aderiu de facto à tributação ambiental, uma vez que a sua base de tributação está orientada para penalizar as emissões de dióxido de carbono das viaturas, *ie*, o princípio que lhe está subjacente é tributar, de forma mais gravosa, os mais poluidores.

Borrego (2012) verificou que, à data de realização do estudo (2011), existia uma reforma fiscal ambiental a qual, de acordo com a classificação de Álvarez et al. (1998), era parcial. Nesse estudo, conclui-se que a reforma fiscal verde portuguesa cumpria todos os critérios de reforma parcial (nomeadamente, com normas introduzidas de forma faseada e aleatória no sistema fiscal tradicional pré-existente, sem o substituir), e só satisfazia, parcialmente, um critério de reforma fiscal ambiental integrada, *ie*, a diminuição da tributação sobre o rendimento das pessoas coletivas. Esta autora verificou, ainda, que, embora existisse uma relação entre a introdução de normas de fiscalidade ambiental e metas ambientais (não fiscais) concretas, que os dados sugeriam que Portugal, se encontrava longe de implementar uma tributação fiscal ambiental integrada.

Por fim, Silva (2015), que comparou as normas de fiscalidade ambiental portuguesas com os instrumentos ambientais fiscais utilizados em outros países da UE, concluiu que, ao contrário do que ocorre em outros Estados Membros, no caso Português não se tem procurado alcançar a diminuição das contribuições para a segurança social, com base nas receitas fiscais ambientais.

Para finalizar esta secção, vamos referir-nos às restrições e entraves à aplicação das reformas fiscais verdes. Neste contexto, verifica-se que existem alguns obstáculos à sua implementação, o que se deve, particularmente, a pressões políticas e a algumas repercussões menos favoráveis referentes ao uso da fiscalidade ambiental. De acordo com a *European Environment Agency* [EEA] (1996), as principais causas da existência desses entraves são: (i) os “impactos [negativos] verificados sobre a competitividade e, muitas vezes, também, sobre o emprego, especialmente em certos sectores e regiões”; (ii) “os impactos observados sobre os grupos de baixo rendimento (isto é, o risco de as classes de baixo rendimento pagarem proporcionalmente mais do que os outros)”; (iii) “conflitos observados entre as taxas nacionais e as normas comerciais comunitárias ou mundiais”; (iv) “regra da unanimidade da União Europeia para a votação de medidas fiscais”; (v) “percepção de que as taxas têm de ser elevadas para terem eficácia”.



Acresce que, em alguns países, os interesses de alguns grandes poluidores com muita influência política têm sido um importante “travão” à implementação em plano de reformas de tributação ambiental. Neste âmbito, Alves e Palma (2004, p. 1) referem que “[...] existem muitos obstáculos políticos importantes à introdução de taxas ambientais[...]” e Daugbjerg e Svendsen (2001) defendem que as reformas fiscais ambientais não interessam aos poluidores e que estes podem facilmente mobilizar recursos para mover influências políticas para as travar ou minimizar seu efeito.

3 METODOLOGIA E QUESTÕES DE INVESTIGAÇÃO

A metodologia de investigação utilizada neste estudo, com vista a atingir os objetivos traçados, é de natureza qualitativa, num trabalho de natureza descritivo-interpretativa. Foram realizadas, essencialmente, pesquisas bibliográficas e legislativas em fontes de informação secundárias.

Na revisão de literatura efetuada, cujo objetivo foi compreender as linhas de investigação seguidas sobre esta temática, os estudos foram classificados, mormente em dois grandes grupos, *ie*, em duas grandes linhas de investigação, aqueles que dissertam sobre as vantagens e as desvantagens de implementação da fiscalidade como ferramenta ambiental, e os que discutiam o sinal do “segundo dividendo” (e a existência de outros ganhos adicionais). Paralelamente, existem outros estudos, mais raros, com outros objetivos, por exemplo, aqueles que pretendem classificar a intensidade e profundidade das reformas realizadas, no qual se insere o estudo ora efetuado.

De seguida, com base na literatura, definiu-se o objetivo geral do estudo e delinear-se as seguintes questões de investigação, às quais se pretende dar resposta:

Questão 1 – O diploma de Fiscalidade Verde, que entrou em vigor em Portugal, no princípio de 2015, transformou a fiscalidade ambiental em Portugal numa verdadeira *Green Tax Reform* integrada?

Questão 2 – Que evolução houve em relação ao período pré-norma da Fiscalidade Verde?

Questão 3 - As normas de fiscalidade verde existentes no normativo tributário português foram introduzidas de forma casual, ou têm uma relação entre si e pretendem atingir objetivos concretos?

Questão 4 - Porque foi utilizada, em Portugal, como ferramenta ambiental, a fiscalidade?

Com vista à obtenção das respostas às Questões de Investigação, desenvolveu-se uma pesquisa legislativa, com a qual se pretendeu, em particular, definir a evolução da fiscalidade ambiental em Portugal, bem como compreender o seu estado atual e o efeito das alterações legislativas introduzidas pela Reforma da Fiscalidade Verde de 2015.

4 A FISCALIDADE AMBIENTAL (*GREEN TAX REFORM*) EM PORTUGAL

As bases da fiscalidade ambiental em Portugal só vieram a ser lançadas com a Resolução do Conselho de Ministros de 14/07/1997, de onde surgem as “Bases Gerais da Reforma Fiscal da Transição para o Século XXI”, mas foi a reforma fiscal de 2000 que apresentou, pela primeira vez, a fiscalidade ambiental como um dos pilares da reforma fiscal, sendo denominada de “...nova fiscalidade...” no prefácio de Moura e Fernandes (2000).

A “nova fiscalidade” foi, entretanto, crescendo, muito lentamente, no ordenamento jurídico-fiscal português, desde 2000, até à atualidade, podendo dividir-se em duas fases: (i) Pré-diploma da Fiscalidade Verde (até 31/12/2014); (ii) Resultante da entrada em vigor, em 2015, do Diploma da Fiscalidade Verde (introduzido pela Lei n.º 82-D/2014, de 31/12).



4.1 A fiscalidade ambiental em Portugal até final do ano 2014

A tributação ambiental em Portugal, desde a reforma fiscal de 2000 até final do ano 2014, assentou em três vetores: (i) tributação com base no impacto ambiental dos produtos consumidos; (ii) tributação dos resíduos; (iii) incentivos fiscais de carácter ambiental.

Apesar desta diversidade de vetores de atuação, a tributação sobre os produtos Petrolíferos e Energéticos⁹, assim como a tributação do sector automóvel¹⁰, apresentavam-se como os únicos impostos portugueses que tinham integralmente uma base de tributação ambiental, baseando a sua incidência no nível de poluição e de outros impactos ambientais daqueles bens. A filosofia subjacente corrobora as conclusões de Albrecht (2006a, p. 300) que defende que “A reforma fiscal verde baseada em impostos sobre o consumo, que são diferenciados de acordo com o impacto ambiental dos produtos poderia ser mais eficaz e eficiente.”¹¹

Acresce que a tributação de resíduos, também se apresentava como tributação com legislação própria, que não se encontrava associada a nenhum código fiscal pré-existente. Esta tributação caracteriza-se, principalmente, por tributar, de forma mais onerosa, os resíduos depositados em aterros; tributação que deve ser cobrada às entidades gestoras de resíduos, as quais, por seu turno, a devem repercutir nas suas prestações de serviços (recolha, transporte, armazenagem, triagem, tratamento, valorização, eliminação de resíduos, descontaminação de solos e monitorização dos locais de deposição após encerramento), de forma a garantir o cumprimento do “Princípio do Poluidor-Pagador”.

Assim, em resumo, podemos referir que até 31/12/2014, a fiscalidade ambiental portuguesa encontrava-se dispersa, sob a forma de normas *ad hoc*, exceção feita aos sectores inumerados acima e a algumas (poucas) situações pontuais.

4.2 Alterações introduzidas pelo diploma da Fiscalidade Verde em 2015

O diploma da Fiscalidade Verde, Lei n.º 82-D/2014, de 31/12, pretendia, de acordo com o preambulo ao próprio diploma, e corroborando as conclusões de Pereira e Pereira (2014), alcançar um “triplo dividendo”: (i) proteger o ambiente e reduzir a dependência energética do exterior; (ii) fomentar o crescimento e emprego; (iii) contribuir para a responsabilidade orçamental e para a redução dos desequilíbrios externos.

Este diploma, que entrou em vigor, em Portugal, no início de 2015, na realidade é, essencialmente, um conjunto de alterações a normas já existentes, que se traduzem maioritariamente em aditamentos de novas regras, mas sempre integradas nos impostos pré-existentes, sem que se tenha criado, efetivamente, um imposto fiscal autónomo. Acresce, com um peso muito reduzido, a existência neste diploma de algumas normas pontuais que não podemos enquadrar em nenhum imposto previamente existente, situação que ocorre com algumas medidas de apoio aos transportes (benefícios fiscais) e com a taxa ecológica aplicável aos “sacos de plásticos leves”¹², bem como com a reintrodução do incentivo ao abate de viaturas antigas.

A figura 2 apresenta o resumo das medidas com impacto nos vários impostos previamente existentes.

Imposto	Alterações
IRS ¹³	<ul style="list-style-type: none">- Extensão da consignação¹⁴ de IRS às ONG [Organizações não Governamentais] ambientais.- Redução das taxas de tributações autónomas nas viaturas menos poluentes.- Majoração em 40% dos gastos suportados pelas empresas, nas despesas com <i>car-sharing</i> e <i>bike-sharing</i>.
IRC ¹⁵	<ul style="list-style-type: none">- Redução das taxas de tributações autónomas nas viaturas menos poluentes.- Alargamento da aceitação fiscal das provisões para reparação dos danos de carácter ambiental.- Introdução de uma taxa máxima de 8% para a depreciação dos equipamentos de energia eólica.- Aumento dos valores aceites nas depreciações das viaturas ligeiras de passageiros menos poluentes.



Imposto	Alterações
	<ul style="list-style-type: none">- Majoração dos gastos suportados com a aquisição de eletricidade, GNV e GPL para o abastecimento de veículos licenciados para o transporte público de passageiros e transporte rodoviário de mercadorias, público ou por conta de outrem.- Majoração, em 10%, dos gastos suportados com <i>car-sharing</i> e <i>bike-sharing</i>.- Majoração, em 20%, do valor das despesas com aquisição, reparação e manutenção de frotas de velocípedes, em benefício do pessoal da empresa, desde de que seja um benefício generalizado.
IVA	<ul style="list-style-type: none">- Passou a permitir o exercício do direito à dedução em relação às despesas de aquisição, fabrico, importação, locação e transformação de viaturas de turismo menos poluentes.- Inclusão dos serviços de reparação de velocípedes na lista de tributação mais reduzida.
IMI ¹⁶	<ul style="list-style-type: none">- Isenção para os prédios exclusivamente afetos à atividade de abastecimento público de água às populações, de saneamento de águas residuais urbanas e de sistemas municipais de gestão de resíduos urbanos.- Alargamento, de dois para três anos, da isenção nos prédios urbanos para reabilitação urbanística.- Obrigatoriedade da reabilitação urbanística conter elementos relativos à classificação energética.- Isenção para os prédios urbanos exclusivamente afetos à produção de energias renováveis.- Redução de taxa, em até 15%, para os prédios com eficiência energética.- Redução de taxa, em até 50%, para prédios rústicos integrados em áreas classificadas, que proporcionem serviços de ecossistema não apropriáveis pelo mercado, e que sejam reconhecidos como tal pelo Instituto da Conservação da Natureza e das Florestas, I.P.
IMT ¹⁷	<ul style="list-style-type: none">- Isenção aplicável às aquisições de prédios urbanos destinados a reabilitação urbanística.
ISV ¹⁸	<ul style="list-style-type: none">- Redução da taxa de imposto para as viaturas menos poluentes.- Isenção para os transportes coletivos menos poluentes com lotação de 9 lugares, pertencentes a instituições particulares de solidariedade social, utilizados em transporte dos utentes em atividades de interesse público.- Diminuição do limite do nível de emissão de CO₂, até ao qual é concedida uma isenção parcial de 70% do imposto nos automóveis ligeiros de passageiros ou mistos de aluguel com condutor.
IEC ¹⁹	<ul style="list-style-type: none">- Imposto de carbono nos combustíveis, que se traduz num acréscimo de tributação dos produtos petrolíferos e energéticos, resultante da aplicação de uma taxa que é calculada de acordo com a lotação do carbono do ano anterior no Comércio Europeu de Licenças de Emissão (Cele).

Figura 2 – Quadro resumo das alterações introduzidas pela Fiscalidade Verde em 2015

Fonte: O autor

De acordo com os dados da figura 2, podemos verificar que o impacto do diploma da Fiscalidade Verde de 2015 nos códigos tributários, a acrescer às medidas prévias existentes e que não foram revogadas, teve particular ênfase num conjunto de isenções com repercussão em IMI, assenta também, muito, nas isenções totais ou parciais no ISV, em razão do nível poluente das viaturas.

Acrescem àquelas normas com impacto direto nos impostos pré-existentes, algumas normas ambientais avulsas, tal como já referido, nomeadamente a que a seguir se descreve.

A tributação do consumo de “sacos de plástico leves” – esta medida objetivava reduzir substancialmente a utilização deste tipo de sacos em Portugal, devido ao seu nível de poluição, por não serem biodegradáveis e, muitas vezes, serem colocados no lixo pelos consumidores. Segundo dados governamentais, previamente à implementação desta medida, cada português utilizava, em média, por ano, 466 “sacos de plásticos leves”. O objetivo da sua introdução foi reduzir o uso daqueles sacos para uma média de 50 sacos por habitante, em 2015, e 35, em 2016. Passou, assim, a ser obrigatório que os estabelecimentos de comércio a retalho repercutam no consumidor final uma taxa de oito cêntimos, acrescidos de IVA, por cada “saco de plástico leve” usado.

Assim, pela análise do conteúdo da Lei n.º 82-D/2014, de 31/12/2015, podemos verificar que a reforma Fiscal Verde de 2015 não se tratou da criação de um novo tributo com características ambientais, mas sim, essencialmente, tal como já foi referido de um conjunto de alterações, e, principalmente, aditamentos aos códigos previamente existentes, dando-lhes um maior cunho ambientalista, bem como a criação avulsa de algumas normas de tributação ou incentivo ambientais, ou seja, um cenário em tudo semelhante ao que ocorria antes de 2015, relatado por Borrego (2012).



5 DISCUSSÃO

De seguida, iremos dar resposta a cada uma das quatro questões de investigação formuladas na secção 3.

5.1 Resposta à primeira questão e à segunda questão de investigação

Borrego (2012) considerou, relativamente às normas vigentes em 2011, bem como à sua evolução até essa data, que o conjunto de normas fiscais ambientais que foi sendo sistematicamente introduzido no normativo nacional tinha algumas características de *Green Tax Reform*, ou Reforma Fiscal Verde. Contudo, quanto à sua abrangência, a autora, utilizando a classificação de Álvarez et al. (1998), caracterizou essa reforma fiscal como parcial, pois verificou que se cumpriam todas as características da reforma fiscal parcial e só cumpria, em parte, uma característica da reforma fiscal integrada, ou seja, cortes na tributação do rendimento, mas só relativamente às sociedades e entidades.

Com a entrada em vigor, no início de 2015, do diploma da Fiscalidade Verde²⁰, houve uma evolução positiva na reforma fiscal ambiental em Portugal, avançou-se no sentido de ser publicado um único diploma com normas de Fiscalidade Verde e não, como acontecia até então, meras normas avulsas nas várias Leis de Orçamento de Estado (LOE), ou em outras leis tributárias dispersas. Ainda assim, isso não é garantia de nos encontrarmos, efetivamente, perante a implementação de uma reforma fiscal ambiental integrada, pois, tal como já foi referido na secção anterior, aquele diploma único, não regula um novo imposto ambiental, mas sim várias normas avulsas, a serem “cirurgicamente” introduzidas nos códigos de imposto pré-existentes.

No sentido de compreendermos a amplitude e as consequências, da introdução da Lei n.º 82-D/2014, de 31/12, analisámos a evolução da legislação ambiental, entre 2011 e 2015, mais uma vez, utilizando como ponto de partida a classificação realizada por Borrego (2012) em relação ao ano 2011. Essa evolução encontra-se resumida na figura 3.

Tipo	Características das <i>Green Tax Reforms</i>	2011 ²¹	2015 ²²
Parcial	- Adaptação do sistema de tributação existente, dando-lhe uma preocupação ambientalista	✓	✓
	- Introduções <i>ad hoc</i> de normas de tributação ambientais no sistema fiscal existente	✓	✓
	- Introdução de novos impostos e/ou taxas ambientais com objectivos financeiros ou ambientalistas, ou um misto dos dois objectivos	✓	✓
	- Papel secundário da tributação ambiental no sistema fiscal	✓	✓
Integrada	- Introdução maciça de medidas de carácter ambiental no sistema fiscal		×
	- Tributação ambiental assume papel principal no sistema fiscal		
	- Cortes na tributação do rendimento	✓	✓
	- Cortes nas contribuições para a segurança social		

Figura 3 – Evolução da Fiscalidade Verde em Portugal

Fonte: Adaptado de Borrego (2012)

Como podemos verificar, pela análise da informação contida na figura 3, não houve uma (r)evolução efetiva na reforma fiscal verde portuguesa, *ie*, aquela reforma mantém-se classificada como parcial, pois continua a só cumprir um dos critérios de classificação para Reforma Fiscal Verde integrada, e, ainda assim, continua a só o cumprir parcialmente, pois a taxa geral de IRC tem descido, mas as taxas de IRS tiveram um grande incremento nos últimos anos, em consequência da crise económica.



Importa realçar que, com a introdução do novo diploma da Fiscalidade Verde, houve um reforço das características ambientalistas nos impostos pré-existentes, bem como a introdução de algumas normas avulsas de fiscalidade ambiental, nomeadamente, a já referida, tributação dos “sacos de plástico leves”, contudo manteve-se o peso da fiscalidade verde muito diminuto no contexto do sistema fiscal português. Mantém-se, assim, a 3^a e 4^a característica da reforma parcial.

No que diz respeito às características da reforma integrada, as duas primeiras já as refutámos acima, ao considerar que se cumprem os critérios de classificação parcial. Em relação às últimas duas características, podemos referir que, nos últimos 15 anos: (i) em termos gerais, não houve flutuações dignas de grande registro nas taxas das contribuições para os sistemas de segurança social; (ii) a taxa geral de IRC foi descendo lentamente, de 32% no ano 2000, até 21% em 2015; (iii) as reduções na taxa geral no IRC tiveram, todavia, um aumento, para alguns casos, fruto da revogação dos «Incentivos Fiscais à interioridade»; (iv) não houve descidas significativas nos escalões de taxas em sede de IRS, pelo contrário, nos últimos anos tem existido um agravamento deste imposto, quer pelas taxas gerais, quer pela sobretaxa de IRS e a taxa de solidariedade, bem como pela diminuição das deduções à coleta e outros benefícios.

Importa referir que, futuramente poderá vir a alterar-se a situação relativa ao cumprimento só parcial da “diminuição da tributação sobre o rendimento”, pois, conforme previsto nas disposições complementares, transitórias e finais à referida Lei, pode ler-se que: “Tendo em conta a evolução da receita alcançada pela aplicação da presente lei, a sua afetação deve permitir reduzir outros impostos, nomeadamente os que incidem sobre o rendimento de pessoas singulares e de pessoas coletivas ou aumentar os benefícios fiscais em projetos de eficiência energética, de acordo com o princípio da neutralidade fiscal.”

5.2 Resposta à terceira questão de investigação

Para dar resposta à terceira questão de investigação é importante relembrar o objetivo de redução da emissão de GEE, nomeadamente, para o cumprimento das metas estabelecidas pelo PQ [Protocolo de Quioto].

Borrego (2012) já tinha verificado, no caso português, a existência de uma relação direta e positiva entre normas fiscais ambientais e metas e objetivos previstos nos programas ambientais não fiscais. Essa relação continua a estar subjacente às novas normas da Fiscalidade Verde de 2015, cujo principal objetivo é a diminuição da emissão de GEE, com uma forte aposta nos benefícios fiscais às viaturas menos poluentes, principalmente elétricas, mas também, às híbridas *plug in*, bem como na penalização do uso de viaturas que utilizem energias menos limpas.

Assim, verifica-se que as normas de fiscalidade verde existentes no normativo tributário português, após a entrada em vigor do Diploma da Fiscalidade Verde de 2015, apesar de terem um aspecto, aparentemente, aleatório, pretendem atingir objetivos ambientais concretos e muito bem definidos, de cariz não fiscal, nomeadamente a diminuição dos GEE.

5.3 Resposta à quarta questão de investigação

Os factos sugerem que, pela primeira vez, em Portugal, com a entrada em vigor, em 2015, do novo diploma de Fiscalidade Verde, a fiscalidade ambiental começa a ser vista como algo mais do que uma ferramenta para fins ambientais. Embora não haja, ainda, uma aposta muito forte no uso desta forma alternativa de tributar como forma de ultrapassar a crise, todavia, começam a dar-se os primeiros passos nesse sentido.

Nos primeiros anos de crise, recorreu-se muito ao agravamento da tributação tradicional, particularmente no IRS. A necessidade de reinventar formas alternativas de tributação provocou uma mudança, ainda não de paradigma, pois a tributação tradicional continua a ser preponderante



no sistema fiscal português, mas de mentalidade, marcando a forma como os governantes começam a olhar para este tipo de tributação.

Contudo, no processo de introdução destas normas, não deixa de se manter patente um processo de isomorfismo mimético (DiMaggio & Powell, 1983), da Teoria Neo-Institucional. Entende-se por isomorfismo mimético a adoção de boas práticas já aplicadas por outros.

Assim, Portugal, confrontado com a necessidade de atingir metas ambientais ambiciosas, impostas por organismos externos e/ou reguladores, de acordo com Teoria Neo-Institucional, por um processo de isomorfismo mimético, foi implementando, ao longo das últimas décadas, normas fiscais ambientais, características das *Green Tax Reforms* já utilizadas com sucesso, desde a década de 70, com especial enfoque nos anos 90, do séc. XX, em diversos países (sendo alguns países nórdicos os pioneiros).

Importa, contudo realçar que, embora Portugal tenha “copiado”, de outros países, o uso da fiscalidade como ferramenta ambiental, não houve, todavia, uma preocupação com a obtenção do “segundo dividendo”, sob a forma de diminuições das contribuições para a segurança social, como existiu em outros países, particularmente da UE (Silva, 2015), o que reforça a classificação de “parcial” em relação à reforma de fiscalidade ambiental em Portugal.

6 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Não existe uma reforma fiscal ambiental comum na UE, o que existe são recomendações para a implementação da *Green Tax Reform* nos seus Estados Membros, feitas pela UE no seu *White paper on growth, competitiveness and employment*.

Essa reforma comum também não existe a nível internacional, nem pela mão da OCDE, nem do *United Nations Environment Programme* (programa criado pela ONU e que tem desenvolvido as mais importantes iniciativas ambientais mundiais), razão pela qual os países, quer os pertencentes à UE, quer os que lhe não pertencem, na adoção de medidas ambientais fiscais, têm seguido, de uma forma geral, as recomendações da UE, quer sejam ou não Estados Membros, adaptando-as às suas particularidades nacionais.

A esta falta de harmonização fiscal, quando existe algum consenso na definição de normas ambientais não fiscais, não é alheio o facto de as virtudes das *Green Tax Reforms* não serem de aceitação consensual e existirem *lobbies* contrários à sua implementação, nomeadamente alguns poluidores com influência política.

Tais factos proporcionam uma diversidade de situações: países que recorrem fundamentalmente à regulamentação direta a nível ambiental; países que implementaram uma *Green Tax Reform* parcial, introduzindo no sistema fiscal existente algumas normas com objetivos ambientais; bem como países que implementaram uma *Green Tax Reform* integrada, reformulando na íntegra o seu sistema fiscal, substituindo normas de tributação tradicional por uma tributação mais inovadora, baseada na tributação ambiental.

A Reforma Fiscal Verde integrada implica que a introdução de normas de tributação fiscal permitam obter aquilo que se denomina por “duplo-dividendo”. Isto é, por um lado, obter resultados ambientais positivos, reeducando o contribuinte, com base na sua penalização, via tributação, quando têm comportamentos ambientalmente pouco corretos. Por outro lado, com base no princípio de neutralidade fiscal, que está subjacente a estas reformas, diminuir a tributação tradicional sobre o rendimento, o capital e a segurança social, com as receitas obtidas na tributação de carácter ambiental, proporcionando ganhos a nível da competitividade e da eficiência da economia e a nível do aumento de emprego (são estes ganhos o que se denominam por “segundo dividendo”).

Portugal, adotando algumas recomendações da UE referentes às *Green Tax Reforms*, e por um processo de isomorfismo mimético com base nos resultados, implementou, ao longo das últimas décadas, uma Reforma Fiscal Verde, classificada por Borrego (2012) como parcial. A recente entrada em vigor, em início do ano 2015, de um diploma fiscal, denominado pelo próprio governo



como “Fiscalidade Verde”, veio criar a necessidade de encetar um estudo que almeja compreender qual o impacto desta “nova” Fiscalidade Verde na classificação da *Green Tax Reform* portuguesa.

Verificou-se, contudo, que se mantém um sistema fiscal baseado em tributação tradicional, onde foi reforçado o cunho ambientalista, já previamente existente, assim como, pela manutenção de alguma tributação de base ambiental, como é exemplo a tributação automóvel. Consequentemente, embora se denotem alguns avanços positivos, a *Green Tax Reform* portuguesa mantém características tipicamente de reforma parcial, estando longe de se tornar uma reforma fiscal ambiental integrada.

Um dos objetivos futuros traçados na própria Lei n.º 82-D/2014, de 31/12, diploma da Fiscalidade Verde, é a diminuição da tributação sobre o trabalho, o capital e, particularmente, sobre o rendimento, utilizando para tal as receitas obtidas via fiscalidade ambiental. Previa-se cobrar, por essa via, 165,5 milhões de euros, dos quais 17,5 milhões seriam utilizados a fomentar a mobilidade sustentável, a gestão florestal e a conservação da natureza, e o remanescente seria utilizado para diminuir a tributação em sede de IRS.

Todavia, acreditamos que aqueles objetivos podem estar, à partida, comprometidos, por duas razões distintas e fundamentais: por um lado, o diploma da fiscalidade verde surge num período em que a consolidação orçamental se apresenta com uma meta mais urgente, comparativamente com a neutralidade fiscal, ou o alcançar do “duplo dividendo”. Por outro lado, pelas limitações impostas pela Fiscalidade Verde portuguesa, que se traduzem mais na concessão de incentivos aos bons comportamentos ambientais, do que na penalização dos comportamentos ambientalmente repreensíveis, o que dificulta a obtenção de verbas, por via da fiscalidade ambiental, que permitam a diminuição das contribuições para a segurança social, ou da taxa de IRS.

Nos casos, mais raros, em que a fiscalidade ambiental portuguesa se traduz numa penalização do poluidor, o seu sucesso no ganho ambiental, por vezes, é de tal ordem, que coloca em causa a obtenção de receita fiscal suficiente para financiar a diminuição (ou substituição) de outros impostos ou taxas. Caso que ocorreu, recentemente, com a taxa ambiental sobre os “sacos de plástico leves”; tributo com o qual se previa, no primeiro ano (2015), a arrecadação de uma receita de 40 milhões de euros, tendo sido a receita, de facto, de 1,5 milhões de euros²³, isto é um desvio de 96,25% ante a previsão inicial.

Importa referir que, no caso português, a inexistência, ou a falta de divulgação, de relatórios que avaliem o impacto das outras normas fiscais ambientais nas metas ambientais definidas, apresenta-se como uma limitação a este trabalho. Existem estudos que acompanham a evolução das metas ambientais impostas, mas numa perspectiva ambiental não fiscal, contudo, desconhece-se, ou não é divulgado, em que medida as normas fiscais contribuíram para o maior, ou menor, cumprimento dos objetivos ambientais traçados.

A Lei n.º 82-D/2014, de 31/12, prevê, contudo, que o Estado crie mecanismos para acompanhar a repercussão desta lei, nomeadamente na arrecadação de receita, a serem criados esses mecanismos, pensamos ser um ponto de partida para quantificar o impacto ambiental de todas as normas ambientais fiscais vigentes em Portugal, bem como a arrecadação de receita, de facto, de cada medida fiscal, para permitir determinar os respectivos desvios (até agora, que sejam do nosso conhecimento, só foram divulgados dados sobre a tributação dos sacos).

Pelo exposto, entendemos que este poderá ser um tema pertinente para investigações futuras, particularmente num sistema fiscal onde a fiscalidade verde assenta essencialmente em benefícios fiscais, mais do que na tributação, verificar se a relação custo/benefício do impacto destas normas fiscais no ambiente é efetivamente positivo. Por outro lado, será importante comparar o uso da fiscalidade como ferramenta ambiental com outros países, realizando estudos comparativos de Portugal com países europeus e com outros países com os quais têm grande afinidade, nomeadamente com o Brasil.

REFERENCIAS



- Agnolucci, P. (2009) The effect of the german and british environmental taxation reforms: a simple assessment. *Energy Policy*, 37(8), 3043-3051.
- Albrecht, J. (2006a) Green tax reforms for industrial transformation: overcoming institutional inertia with consumption taxes. *Wiley InterScience*, 14, 300–311.
- Albrecht, J. (2006b) The use of consumption taxes to re-launch green tax reforms. *International Review of Law and Economics*, 26(1), 88-103.
- Álvarez, X. C., Gago, A. & Labandeira, X. (1998) Green tax reform: facts and experiences. *Australian Tax Forum*, 14(3), 361-379.
- Alves, M. R. & Palma, C. (2004) Impostos ambientais e o duplo dividendo: experiências europeias. [Working Papers de Economia (14)]. *Universidade de Aveiro*, Aveiro. Recuperado em 28 de Outubro de 2015, de: <http://econpapers.repec.org/RePEc:ave:wpaper:142004>
- Baker, T. & Köhler, J. (1998) Equity and ecotax reform in the EU: Achieving a 10 per cent reduction in CO2 emissions using excise duties. *Fiscal Studies*, 19(4), 375-402.
- Baranzini, A., Goldenberg, J. & Speck, S. (2000) A future for carbon taxes. *Ecological Economics*, 32(3), 395-412.
- Bohm P. (1996) Environmental taxation and the double dividend: fact of fallacy? *Working Paper*, GEC 96-01. *CSERG*.
- Borrego, A. (2012) Green tax reform: o caso português, in: *Jornadas Luso-Espanholas de Gestão Científica*, UTAD – Universidade de Trás os Motes e Alto Douro,, Vila Real, Portugal.
- Bosello, F., Carraro, C. & Galeotti, M. (1998) The double dividend issue: modeling strategies and empirical findings. in: *National Conference on Energy and Environment*, Roma, Itália.
- Bosquet, B. (2000) Environmental tax reform: does it work? A survey of the empirical evidence. *Ecological Economics*, 34(1), 19-32.
- Bovenberg, A. L. & Mooij, R. A. (1994) Environmental levies and distortionary taxation. *American Economic Review*, 84, 1085-1089.
- Bovenberg, A. L. & Mooij, R. A. (1995) Environmental taxes, international capital mobility, and inefficient tax systems: tax burden vs tax shifting. *International Tax and Public Finance*, 5, 7-39.
- Beuermann, C. & Santarius, T. (2006) Ecological tax reform in Germany: handling two hot potatoes at the same time. *Energy Policy*, 34(8), 917-929.
- Carreira, F. A., Peixe, F. & Lima, R. (2007) A fiscalidade e o ambiente: o caso Português. *Ciência e Técnica Fiscal*, 420, 301-342.
- Chiroleu-Assouline, M. (2001) La double dividende. Modèles théoriques. [Mimeo]. *Université de Paris, Paris*.
- Clinch, J. P. & Dunne, L. (2006) Environmental tax reform: an assessment of social responses in Ireland. *Energy Policy*, 34(8), 950-959.
- Daugbjerg, C. & Svendsen, G. (2001) Designing green taxes in a political context: From optimal to feasible environmental regulation. in: *5th Nordic Environmental Research Conference: The Ecological Modernisation*



Society. Recuperado em 20 agosto de.2015, de: http://www.hha.dk/nat/WPER/01-17_gts.pdf.

DiMaggio, P. J. & Powell, W. W. (1983) The iron cage revisited: institutional isomorphism and collective rationality in organizational fields. *American Sociological Review*, 48(2), 147-160.

Dresner, S, Jackson, T. & Gilbert, N. (2006) History and social responses to environmental tax reform in the United Kingdom. *Energy Policy*, 34(8), 930-939.

European Environment Agency (1996) Environmental taxes: implementation and environmental effectiveness. *Environmental Issues*, Series, 1.

Glomm, G., Kawaguchi, D. & Sepulveda, F. (2008) Green taxes and double dividends in a dynamic economy. *Journal of Policy Modeling*, 30, 19–32.

Goulder, L. H. (1995a) Effects of carbon taxes in an economy with prior tax distortions: an intertemporal general equilibrium analysis. *Journal of Environmental Economics and Management*, 29(3), 271-297.

Goulder, L. H. (1995b) Environmental taxation and the double dividend: a reader's guide. *International Tax and Public Finance*, 2, 157-183.

Goulder, L. H., Parry, I., Williams, R. C., III & Burtraw, D. (1999) The cost - effectiveness of alternative instruments for environmental protection in a second-best setting. *Journal of Public Economics*, 72(3), 329-360.

Heerden, J. V., Gerlagh, R., Blignaut, J., Horridge, M., Hess, S., Mabugu, R. & Mabugu, M. (2006) Searching for triple dividends in south africa: fighting CO2 pollution and poverty while promoting growth. *The Energy Journal*, 27(2), 113-141.

Hong, L. C. (2015) Investigation into what the Malaysian Public wants from environmental protection tax laws in Malaysia. in: *International Conference on Accounting Studies*, Johor, Malásia.

Howe, C.W. (1994) Taxes versus tradable discharge permits: a review in the light of the U.S. and European experience. *Environmental and Resource Economics*, 4, 151–169.

Klok, J., Larsen, A., Dahl, A. & Hansen, K. (2006) Ecological tax reform in denmark: history and social acceptability. *Energy Policy*, 34(8), 905-916.

Koskela, E. & Schöb, R. (1999) Alleviating unemployment: the case for green tax reforms. *European Economic Review*, 43, 1723-1746.

Koskela, E., Schöb, R. & Sinn, H. (2001) Green tax reform and competitiveness. *German Economic Review*, 2(1), 19-30.

Labandeira, X., Labeaga, J. M. & Rodríguez, M. (2004) Green tax reforms in spain. *European Environment*, 14, 290–299.

Lee, D. R. & Misiolek W. S. (1986) Substituting pollution taxation for general taxation: some implications for efficiency in pollution taxation. *Journal of Environmental Economics and Management*, 13, 338-347.

Moura, J. P. & Fernandes, R. S. (2000) *A reforma fiscal inadiável*, Oeiras: Celta Editora.

Parry, I., Robertson C. W. & Goulder, L. H. (1999) When can carbon abatement policies increase welfare? the fundamental role of distorted factor markets. *Journal of Environmental Economics and Management*, 37(1), 52-84.

Parry, I. & Bento, A. (2000) tax deductions, environmental policy, and the “double dividend” hypothesis.



Journal of Environmental Economics and Management, 39(1), 67-96.

Pereira, A.M. & Pereira, R.M. (2014) Environmental fiscal reform and fiscal consolidation: the quest for the third dividend in Portugal. *Public Finance Review*, 42(2), 222-253.

Sandmo, A. (2003) *Environmental taxation and revenue for development*. [Discussion paper: World Institute for Development Economics Research, 2003/86,1-27]. cRecuperado em 2 julho de 2015, de: <http://www.wider.unu.edu/stc/repec/pdfs/rp2003/dp2003-86.pdf>.

Silva, P. (2015) *The implementation of environmental tax reform in Portugal: How does it compare with other European experiences?* Dissertação de Mestrado, Universidade do Porto, Portugal.

Soares, C. (2003) The use of tax instruments to deal with air pollution in Portugal: Ecological modernization and the use of NEPIs. *RevCEDOUA*, 11, 45-58.

Stavickiene, A. & Ciuleviciene, V. (2014) Comparative assesment of environmental taxes in the European Union States. *European Scientific Journal*, 10(14), 1-12.

Terkla, D. (1984) The efficiency value of effluent tax revenues. *Journal of Environmental Economics Management*, 11, 107-123.

Vasques, S. & Martins, G. (2007) A evolução da tributação ambiental em Portugal. *Revista do Fórum de Direito Tributário*, 28, 251- 266.

NOTAS

¹ Exceccionalmente trata-se de resultados da aplicação de um questionário.

² No original: “The Swedish green tax shift was based on fiscal neutrality: increases in environmentally related taxes are counterbalanced by reductions in the taxes on labour”.

³ No original: “[...] an increase in employment”

⁴ Exceccionalmente trata-se de resultados da aplicação de um questionário

⁵ Exceccionalmente trata-se de um estudo que se baseia em dados da receita arrecadada.

⁶ Exceccionalmente trata-se de um estudo que utiliza dados do *Eurostat*.

⁷ Esta metodologia teve uma tal importância que, em 2006, mereceu um número especial da Revista Científica *Energy policy*.

⁸ Tributação geral sobre o consumo.

⁹ O ISP [Imposto sobre os produtos Petrolíferos e Energéticos] foi introduzido em 1999.

¹⁰ Introduzida pela Lei nº 22-A/2007 e trouxe como novidade a adoção de índices de emissão de dióxido de carbono na base de tributação do imposto

¹¹ No original: “A green tax reform based on consumption taxes that are differentiated according to the environmental impact of products could be more effective and efficient.”

¹² Sacos em matéria plástica, com uma espessura igual ou inferior a 50 *microns*, oferecidos pelas superfícies comerciais aos seus clientes.

¹³ Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares – tributação da renda.

¹⁴ Valor do imposto a pagar ao Estado correspondente ao IRS de um agregado familiar (imposto sobre a renda dos particulares), que estes podem adjudicar, sem custos adicionais para si próprios, a algumas instituições de interesse público.

¹⁵ Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas - Tributação sobre o lucro das sociedades e das entidades.

¹⁶ Imposto Municipal sobre Imóveis – tributação da posse de imóveis.



¹⁷ Imposto Municipal sobre Transmissões Onerosas de Imóveis

¹⁸ Imposto sobre Veículos – tributação da aquisição de viaturas.

¹⁹ Impostos Especiais sobre o Consumo.

²⁰ Lei n.º 82-D/2014, de 31/12.

²¹ Resultados de Borrego (2012)

²² Resultados do presente estudo.

²³ <https://sol.sapo.pt/noticia/495695/Consumo-de-sacos-plasticos-leves-caiu-98->. Consultado em 23/04/2016.

Data da submissão: 10/03/2016

Data da publicação: 20/12/2016

