

GREEN TAX REFORM: O CASO PORTUGUÊS

ANA CLARA BORREGO ⁽¹⁾

anaclara1971@gmail.com

Doutoranda em Contabilidade (U. Minho e U. Aveiro)

Docente do Instituto Politécnico de Portalegre

Este artigo tem como objectivo a análise de uma possível *Green Tax Reform* em Portugal. Do estudo realizado verificou-se: a existência de uma *Green Tax Reform* parcial caracterizada pela introdução pontual de normas fiscais ambientalistas; uma relação entre as normas ambientais vigentes a nível fiscal, com as linhas estratégicas ambientais nacionais; que a Fiscalidade Ambiental é entendida como mera ferramenta pró-ambiental e não uma fonte alternativa de receita fiscal, pois em tempo de austeridade optou-se por agravar a tributação tradicional, não apostando na tributação ambiental. Verificou-se, ainda, a existência de um processo de isomorfismo mimético na implementação da Reforma Fiscal Verde em Portugal. Por fim, conclui-se que Portugal está longe de introduzir uma Reforma Fiscal Verde integrada que aposte na Fiscalidade Ambiental como alternativa aos impostos tradicionais, permitindo alcançar o «duplo dividendo»: os ganhos ambientais, como primeiro dividendo, e a diminuição do desemprego, por desagravamento da tributação tradicional, como segundo dividendo.

This study aims at characterizing the implementation of the Green Tax Reform in Portugal. The analysis undertaken indicates: the existence of a partial Green Tax Reform characterized by the punctual introduction of environmentalists tax rules; that exist a relationship between fiscal rules and the national environmental strategic lines; that environmental taxation is understood as a environment tool, not as an alternative source of tax revenue, because in times of austerity the government chose to aggravate the traditional tax, not betting on environmental taxation; there exist a process of mimetic isomorphism in the implementation of Green Tax Reform. Finally, we concluded that Portugal is far away from the implementation of an integrated Green Tax Reform, which bet on Environmental Taxation as an alternative to traditional taxes, enabling to achieve the «double dividend»: environmental gains, as first dividend, and the reduction of unemployment, by remission of traditional tax, as second dividend.

ÍNDICE:

1 – Introdução. 2 – Contextualização a nível ambiental. 3 – Green Tax Reform – Revisão de Literatura. 3.1 – Classificação das Green Tax Reform em função da abrangência. 3.2 – Constrangimentos à implementação das Green Tax Reform. 4 – A Green Tax Reform ou Reforma Fiscal Verde em Portugal. 4.1 – Base Legislativa. 4.2 – As Normas de tributação ambiental na legislação portuguesa. 4.2.1 – Tributação com base no impacto ambiental dos produtos consumidos. 4.2.2 – Tributação dos Resíduos. 4.3 – Incentivos Fiscais de carácter ambiental. 4.3.1 – Incentivos ao uso de energias limpas ou menos poluentes. 4.3.2 – Outros Incentivos de carácter ambiental. 4.4. – Relação das medidas fiscais ambientais com outras medidas ambientais não fiscais. 4.5 – Contradições da política ambiental fiscal. 5 – Discussão. 5.1 – Resposta à primeira questão de investigação. 5.2 - Resposta à segunda questão de investigação. 5.3 – Resposta à terceira questão de investigação. 5.4 – Resposta à quarta questão de investigação. 6 – Conclusão

⁽¹⁾ Este artigo corresponde, com algumas adaptações e actualizações, ao paper apresentado, pela autora, nas XXII Jornadas Luso-Espanholas, em Vila Real, Portugal, em Fevereiro de 2012.

1. INTRODUÇÃO

Os problemas ambientais são uma inquietação relativamente recente na história da humanidade. Apesar dos apelos de ambientalistas e investigadores, das mais diversas áreas relacionadas com o ambiente, só muito recentemente, com as chuvas ácidas e os fenómenos de alterações climáticas, a humanidade começou a tomar verdadeiramente noção da proporção dos problemas originados pela poluição. A actuação de algumas organizações como a ONU (Organização das Nações Unidas), a OCDE (Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico) e a UE (União Europeia), a par com o trabalho dos ambientalistas, teve um papel preponderante na relevância atribuída, actualmente, às questões ambientais.

Ao enfoque dado, a partir dos anos 80 e 90, do Séc. XX, aos problemas ambientais, o meio académico não ficou indiferente. Deste interesse surgiu investigação nas mais diversas áreas, desde as directamente relacionadas com o problema, até às áreas menos óbvias, como a área económica, onde surgem estudos muito interessantes, nomeadamente na área da Fiscalidade Ambiental.

Internacionalmente, muitos estudos têm sido realizados sobre o papel da fiscalidade como ferramenta nas questões ambientais, a sua maioria sobre a implementação das *Green Tax Reform*. Porém, na esfera nacional, os estudos existentes sobre a fiscalidade e o ambiente são estudos essencialmente narrativos, que compilam as normas de carácter ambiental existentes no Direito Tributário português, ou descrevem a sua evolução. Institucionalmente, o GEOTA (Grupo de Estudos de Ordenamento do Território e Ambiente) nas suas participações em *workshops*, no âmbito da campanha europeia «Reforma Fiscal Ambiental», tem referido a necessidade da sua implementação a nível nacional, não fazendo, no entanto, a análise da «Reforma Fiscal Ambiental» actualmente implementada.

Assim, podemos referir que nos estudos sobre Fiscalidade Ambiental realizados sobre a realidade portuguesa, não se conhecem estudos que analisem o tipo de reforma fiscal que foi implementada em Portugal, que a caracterizem, ou que investiguem se houve substituição de tributações tradicionais por tributações ambientais. Identificada esta lacuna, verifica-se que existe uma área de primordial importância cujo estudo, na realidade portuguesa, não se encontra aprofundado. Define-se, assim, o âmbito desta investigação e os seus objectivos.

Desta forma, são objectivos deste trabalho de investigação determinar o tipo de *Green Tax Reform*, ou Reforma Fiscal Verde implementada em Portugal, caracterizando-a e classificando-a, assim como, determinar a casualidade de implementação das normas fiscais ambientais. Pretendendo-se, desta forma, responder às seguintes questões de investigação: (i) A *Green Tax Reform* implementada em Portugal, quanto à sua profundidade, como se classifica? (ii) As normas de Fiscalidade Ambiental existentes no normativo tributário português foram introduzidas de forma inopinada e casual, ou conectam-se num plano minimamente integrado e alargado a nível ambiental? (iii) Qual a

percepção que os governantes portugueses têm da Fiscalidade Ambiental? Uma mera ferramenta para servir as questões ambientais, ou uma verdadeira fonte de receita com grandes potencialidades? (iv) Porque foi implementada a *Green Tax Reform* actualmente existente em Portugal?

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.

No que respeita à metodologia de investigação utilizada, com vista a atingir os objectivos traçados, a abordagem é qualitativa, num estudo de natureza descritivo-interpretativa. Também pode ser classificado de exploratório, uma vez que, a nível nacional existe um conhecimento muito incipiente sobre a matéria em estudo. Foi realizada, essencialmente, uma pesquisa bibliográfica e legislativa em fontes de informação secundárias, dado que se efectuou uma revisão de literatura e análise da legislação.

O presente estudo apresenta a seguinte estrutura: para além desta introdução (Secção 1), encontra-se dividido em mais cinco secções. Na Secção 2 contextualizam-se as questões ambientais a nível internacional e nacional. São referidas, na Secção 3, as características da *Green Tax Reform*, classificando-a em função da abrangência, referem-se as questões relacionadas com o «duplo-dividendo» e indicam-se os constrangimentos à aplicação da *Green Tax Reform*. Na Secção 4, elencam-se as normas tributárias de características ambientais actualmente em vigor, indicando a sua introdução no normativo nacional e a relação destes normativos tributários com uma actuação mais ampla a nível ambiental. Na Secção 5 discutem-se os resultados com vista a alcançar respostas às questões formuladas na Secção 1. Elencam-se, na Secção 6, as conclusões inerentes ao estudo e colocam-se sugestões para trabalhos futuros.

Ressalva-se o seguinte aspecto: por uma questão de simplificação e para acompanhar as designações utilizadas em outros estudos a nível nacional e internacional, vamos utilizar algumas vezes as designações impróprias de Fiscalidade, Fiscalidade Ambiental e de Reforma Fiscal Verde, embora, na realidade esta problemática se enquadre no âmbito do Direito Tributário, mais amplo do que o Direito Fiscal, uma vez que, as reformas em causa não incidem exclusivamente na esfera dos impostos.

2. CONTEXTUALIZAÇÃO A NÍVEL AMBIENTAL

No contexto ambiental global, não menosprezando o importante papel de outras organizações, nomeadamente o trabalho dos ambientalistas, vamos realçar a actuação de duas organizações não ambientalistas com uma actuação marcante a nível ambiental, cujo objectivo primordial, nesta área, é atingir um crescimento económico sustentável, a ONU e a UE.

A ONU foi pioneira na manifestação de preocupações ambientais e no fomentar da sua discussão e meditação ao organizar, em 1972, a «Cimeira da Terra», em Estocolmo. Posteriormente, outros marcos de primordial importância, para a compreensão e divulgação dos problemas ambientais, se seguiram: (i) a elaboração, em 1987, do Relatório *Brundtland*, conhecido por *Our Common Future*²; (ii) a realização, em Outubro de 1988, em Toronto, da *Conference on the Changing Atmosphere*; (iii) a realização, no Rio de Janeiro, em 1992, da «Eco-92».³

O PQ (Protocolo de Quioto), fruto do empenho da ONU na área ambiental, é uma das maiores referências da consciencialização generalizada da dimensão dos problemas ambientais. Este protocolo foi discutido e negociado em 1997, só entrando em vigor em 2005. O objectivo genérico do PQ era reduzir em 5,2%, comparativamente com os níveis de 1990, a emissão de GEE (Gases de efeito estufa), entre 2008 e 2012.

Os últimos marcos, a nível cronológico, de grandes iniciativas ambientais realizadas na égide da ONU foram: (i) a «Conferência de Bali», na Indonésia, em Dezembro de 2007, cujo principal resultado foi a consciencialização da gravidade dos problemas ambientais no planeta, principalmente, no que concerne aos danos nefastos provocados pelos GEE, sendo estes provocados, essencialmente, pelas emissões de carbono (tais factos levaram à colocação de metas mais ambiciosas na redução dos GEE); (ii) em Dezembro de 2010, a «Conferência de *Cáncun*», no México, sendo a sua principal mais-valia o acordo estabelecido com os países em desenvolvimento para redução do abate das suas florestas tropicais.

O papel da União Europeia, na área ambiental, tem sido muito vasto, passando por actuação própria e por colaboração com outros organismos. A política europeia do ambiente tem a sua base legislativa nos artigos 174º a 176º do Tratado da Comunidade, onde se traçam as linhas mestras de actuação ambiental comunitária, encontrando-se as medidas fiscais de carácter ambiental previstas no artigo 175 nº 2 a) do referido Tratado.

² Perspectiva crítica dos modelos de desenvolvimento dos países industrializados e em vias de desenvolvimento, referenciando os perigos inerentes ao uso abusivo e excessivo dos recursos naturais

³ Da qual surgiu, de entre outros documentos, um de primordial relevo, a «Convenção Quadro de Mudanças Climáticas», também conhecido por «Agenda 21», cuja relevância *Carreira et al.* (2007, p. 306) definem como o documento em que foi: “[...] aceite o princípio de igualdade de fruição do ambiente entre os homens [...]”.

No entanto, a actuação da UE a nível fiscal está sempre condicionada pela «Regra da Unanimidade», o que torna a implementação de quaisquer políticas harmonizadas sobre matérias fiscais uma tarefa árdua, senão, quase impossível. Assim, embora nas conclusões do Conselho Europeu de Dezembro de 1991 tenha sido reconhecida a vantagem da fiscalidade como ferramenta ambiental, a tentativa de aprovação de uma «Reforma Fiscal Verde Global» foi um fracasso. O primeiro passo, que consistiu numa tentativa realizada em 1992, de implementação de um imposto comunitário sobre a emissão de dióxido de carbono, nunca chegou a ser aprovado.

Mais tarde, em 1993, a Comissão Europeia, no *white paper on growth, competitiveness and employment*, veio trazer aos seus Estados Membros uma série de recomendações sobre política Fiscal Ambiental, que se traduzem no que passou a ser conhecido como *Green Tax Reform*. Assim, no que respeita a questões de Fiscalidade Ambiental, a UE limita-se a fazer recomendações aos seus Estados Membros.

O contexto ambiental a nível nacional funde-se e confunde-se, em muitos aspectos, com a actuação da UE, por se tratar, na maioria das situações, de transposição para o normativo interno de Directivas Comunitárias. Ainda assim, iremos realçar as referências que, a nível nacional, nos parecem mais ilustrativas do contexto ambiental, quer fiscal, quer não fiscal: (i) estabelecimento, em 1997, das «Bases Gerais da Reforma Fiscal da Transição para o Século XXI»; (ii) aprovação, em 2001, do Programa E4 – Eficiência Energética e Energias Endógenas; (iii) aprovação, em 2002, da Lei de Bases do Ambiente⁴; (iv) assinatura, em 2002, do «Acordo de Partilha de Responsabilidades da União Europeia»⁵; (v) aprovação, em 2003, do AQSpP - Programa Água Quente Solar para Portugal; (vi) estabelecimento do PNAC⁶ 2004 e do PNAC 2006; (vii) PIAMB⁷ I e II, Fevereiro de 2006 e Novembro de 2007, respectivamente; (viii) aprovação, em 2008, do Plano Nacional de Acção para a Eficiência Energética; (ix) aprovação, em 2009, do Modelo da Mobilidade Eléctrica; (x) aprovação, em 2010, da ENE 2020 - Estratégia Nacional para a Energia.

A contextualização das preocupações ambientais, numa perspectiva geral, será útil para uma melhor compreensão e enquadramento destas questões do ponto de vista fiscal. Esta secção serve, assim, de base de sustentação às secções seguintes.

⁴ Lei n.º 13 (2002)

⁵ Assunção do compromisso de redução de GEE, nas metas previstas para Portugal

⁶ Programa Nacional para as Alterações Climáticas- onde se estabelecem as metas a atingir a nível ambiental e a calendarização das mesmas

⁷ Programa de abate de veículos pesados de tecnologia agressiva para o ambiente e de melhoria da eficiência energética no transporte rodoviário

3. GREEN TAX REFORM – REVISÃO DE LITERATURA

O «Princípio do Poluidor-Pagador», princípio base das leis ambientais, implica a assunção, pelo poluidor, das consequências dos seus actos sobre os recursos naturais comuns. De acordo com o IAPMEI⁸ “[...] o industrial (poluidor) está proibido de poluir, pelo que lhe incumbe pagar os custos de eliminação dos resíduos e, caso o não faça, cabe-lhe a responsabilidade de ter de pagar os custos ‘sociais’ de uma acção poluidora [...]”

No panorama internacional surgem alguns países, como os EUA (Estados Unidos da América), que apostam principalmente na regulação directa a nível ambiental (Alves e Palma, 2004) e surgem trabalhos - académicos e não académicos - sobre alternativas à Tributação Ambiental, para aplicação prática daquele princípio, nomeadamente, sobre a criação de quotas de poluição (Sandmo, 2003).

Porém, a Fiscalidade Ambiental tem sido a ferramenta mais utilizada pelos Estados para aplicação do «Princípio do Poluidor-Pagador». Nesse sentido, vários estudos têm sido realizados, nomeadamente Howe (1994), Parry *et al.* (1999), Goulder *et al.* (1999), Baranzini *et al.* (2000) e Sandmo (2003).

Howe (1994) realizou um estudo comparativo entre os EUA (como utilizadores, principalmente, de instrumentos não fiscais no controlo da poluição) e a Europa (como utilizadores, principalmente, de instrumentos fiscais no controlo da poluição), elencando os pontos fortes e fracos de cada tipo de instrumento; Parry *et al.* (1999) realizaram um estudo em que compararam duas hipóteses na realidade dos EUA: a introdução de Fiscalidade Ambiental e a implementação de quotas de emissão de GEE e concluíram ser mais vantajosa a introdução da tributação, nomeadamente, por importar um custo inferior, para o mesmo resultado. Dentro da mesma linha do anterior trabalho, surgem-nos os estudos de Goulder *et al.* (1999) e Baranzini *et al.* (2000). Sandmo (2003) comparou as alternativas ao uso da fiscalidade, como ferramenta primordial na luta pelo ambiente, nomeadamente as quotas de poluição, e nas razões da subsistência do instrumento fiscal como pilar fundamental nesta luta. Este é o principal motivo apontado por Sandmo (2003) para que a tributação perdure como melhor solução, por ser aquela que possibilita o cumprimento, de forma mais adequada, do «Princípio do Poluidor-Pagador».

Assim, a vantagem do uso da Fiscalidade Ambiental, por contrapartida de outras formas alternativas, como as quotas, tem como base o facto de a tributação ser susceptível de mudar comportamentos ambientais, dado que, para evitar o pagamento do tributo ambiental o poluidor será incentivado a utilizar energias mais limpas e tecnologias menos poluentes, podendo até suscitar avanços tecnológicos que busquem a introdução no mercado de tecnologias limpas, a um preço tanto mais acessível, quanto maior for a sua procura. Neste sentido, Dias (2004, p. 484) defende que “[...]”

⁸ Instituto de Apoio às Pequenas e Médias Empresas e à Inovação. Recuperado em 03.01.2011, de <http://www.iapmei.pt/iapmei-art-03.php?id=502>

o desenvolvimento sustentável exige que se busque o equilíbrio entre o óptimo económico [...] e o óptimo ambiental [...]”.

Neste contexto, a fiscalidade surge como uma ferramenta essencial ao serviço dos governos, para ajudar a cumprir metas ambientais, e como a ferramenta ideal para aplicar o princípio anteriormente enunciado. Neste escopo, em 1991, a OCDE e a UE fortaleceram o papel da Fiscalidade Ambiental ao recomendarem o seu uso. Posição daqueles dois organismos relatada por Bovenberg e Mooij (1994, p. 1085) é a de que “Em face da crescente preocupação com problemas ambientais graves, os impostos ambientais têm atraído cada vez mais atenção. Muitos economistas têm argumentado que a tributação sobre a poluição é um instrumento eficiente para atingir os objectivos ambientais.”⁹

Embora a fiscalidade, como solução com grandes potencialidades a nível ambiental, só tenha surgido na década de 80, do Séc. XX, com a implementação das primeiras Reformas Fiscais Verdes nos países nórdicos, na realidade, a ideia de tributar a poluição obriga-nos a recuar até ao início do século passado. Esta remonta a 1920, sendo de autoria do economista britânico *Arthur Cecil Pigou*, motivo pelo qual, quaisquer impostos ou taxas cujo objectivo seja corrigir os efeitos negativos da actividade económica denominam-se *Pigovian Taxes* (Bovenberg e Mooij, 1994; Sandmo, 2003).

Há que enfatizar o facto de o conceito actual de *Green Tax Reform*¹⁰ ir muito além da simples aplicação de medidas fiscais de carácter ambiental, pois trata-se de um modelo de reforma tributária que acolhe, nomeadamente, as recomendações da Comissão Europeia “[...] no seu Livro Branco sobre a ‘competitividade, crescimento e emprego’ (Comissão Europeia, 1993)”¹¹ (Álvarez *et al.*, 1998, p. 374). Neste documento, a Comissão reflecte as preocupações com o alto nível de desemprego no seio da UE, procurando que a Tributação Ambiental venha substituir, em grande parte, a tributação sobre as empresas (sobre rendimentos e sobre capitais), sobre os rendimentos do trabalho e contribuições para os sistemas de segurança social (Álvarez *et al.*, 1998; Alves e Palma, 2004).

Embora a UE estabeleça nesse livro branco¹² recomendações com vista à *Green Tax Reform*, estas reformas não são um exclusivo da UE, na realidade, elas ocorreram um pouco por todo o mundo.

A *Green Tax Reform* prevê, genericamente, a existência de objectivos económicos e ambientais integrados, assim como a introdução de novas formas de tributação (tributação ambiental), que vêm substituir as formas tradicionais de tributação¹³. Esta substituição é ilustrada por Álvarez *et al.* (1998, p. 361) quando referem que, nestas reformas, a tributação de carácter ambientalista “[...] Substitui impostos directos e / ou pagamentos de segurança social, exigindo

⁹ No original: “In the face of growing concerns about serious environmental problems, environmental taxes have attracted increasing attention. Many economists have argued that pollution levies are an efficient instrument for achieving environmental objectives.”

¹⁰ Ou Reforma Fiscal Verde, ou ainda, Reforma Fiscal Ecológica

¹¹ No original: “[...] in its white paper on ‘growth, competitiveness and employment’ (European Commission, 1993)”

¹² Livro Branco: documento que comporta uma série de possíveis medidas a tomar, apresentando já uma política detalhada para discussão e decisão política

¹³ Sistema de tributação baseado na tributação do trabalho (sob a forma de tributação do rendimento e segurança social), assim como, na tributação sobre o capital

uma revisão dos sistemas fiscais tradicionais"¹⁴, assim como a inclusão de um sistema de compensação das distorções da tributação, para os indivíduos, e compensação da concorrência e desvantagens geográficas, para as empresas (Álvarez *et al.*, 1998).

Neste contexto, na sua concepção, a *Green Tax Reform* pressupõe alcançar o efeito do «duplo dividendo». Este efeito divide as repercussões da Reforma Fiscal Verde em dois tipos de ganhos: primeiro, os ganhos a nível ambiental e um segundo ganho, que será a consequência final de se obterem montantes consideráveis de receita por via da Fiscalidade Ambiental, que permitirão a redução de outras tributações, nomeadamente a tributação sobre o trabalho e as contribuições para a segurança social, mantendo o mesmo nível de receitas, o que, por sua vez, permitirá aumentar os níveis de emprego. Neste sentido Albrecht (2006, p. 304) defende que:

Na maioria dos países europeus, os impostos verdes foram introduzidos sem aumentar a carga fiscal total. [...] O caso da Suécia é ilustrativo. 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 (o chamado "duplo dividendo").¹⁵

Embora o objectivo da Comissão Europeia, nas suas recomendações sobre a implementação da *Green Tax Reform*, seja alcançar como «segundo dividendo» “[...] um aumento do emprego”¹⁶(Baker e Köhler, 1998, p. 400), na literatura existem duas correntes distintas sobre o efeito do «duplo dividendo» (Bosello *et al.*, 1998). Por um lado, os autores europeus defendem que esse efeito é a diminuição do desemprego, enquanto os autores americanos defendem, por seu turno, que o «segundo dividendo» é o ganho na distorcibilidade 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 e Palma, 2004). Deste modo, verificamos que existe concordância no reconhecimento do «primeiro dividendo», isto é, nos ganhos ambientais resultantes da implementação da *Green Tax Reform*. No que respeita ao «segundo dividendo» é uma questão controversa, não só no seu conceito que, tal como já foi referido, não é unânime, mas também na forma como este se comporta, como veremos de seguida.

¹⁴ No original: “[...] replace direct taxes and/or social security payments, calls for an overhaul of traditional tax systems”

¹⁵ No original: In most European countries, green taxes have been introduced without increasing the total tax burden. [...]The case of Sweden is illustrative. The Swedish green tax shift was based on fiscal neutrality: increases in environmentally related taxes are counterbalanced by reductions in the taxes on labour (the so-called ‘double dividend’).

¹⁶ No original: “[...] an increase in employment”

Quadro 1 – Relação das normas fiscais com normas ambientais não fiscais

Impacto positivo		Impacto negativo	
Tipo de impacto positivo	Exemplos de autores	Tipo de impacto negativo	Exemplo de autores
Aumento do emprego	Terkla (1984) ¹⁷ ; Lee e Misiolek (1986); Goulder (1995a) ¹⁸ ; Goulder (1995b); Bosello <i>et al.</i> (1998); Koskela e Schöb (1999); Parry e Bento (2000); Koskela <i>et al.</i> (2001); Glomm <i>et al.</i> (2008); Labandeira <i>et al.</i> (2004)	Aumento das distorções do sistema fiscal	Bovenberg e Mooij (1994,1995); Bohm (1996)
Efeito positivo sobre a economia (menos distorcividade, aumento da competitividade e eficiência)		Onera a produção de muitos produtos, logo diminui o poder de compra das famílias	Chiroleu-Assouline (2001)

Como podemos verificar pela análise do quadro 1, em relação ao impacto do «segundo dividendo», existem duas correntes distintas, por um lado, os autores que aceitam o «duplo dividendo» positivo, por outro lado, os que consideram que ele existe, mas com uma influência negativa, pois ele próprio é distorcivo (Bohm, 1996).

Será importante realçar que Goulder (1995b), no seu estudo, justifica os resultados dos trabalhos de investigação que apontam para um «segundo dividendo» negativo, com distorções a nível fiscal. Este autor conclui que modelos que não contemplem o facto de pré-existirem tributações tradicionais irão distorcer os resultados relativos à introdução da tributação ambiental.

Também se procura justificação para as diferenças de impacto da reforma fiscal verde, entre os países. Considerando que os sistemas fiscais são diferentes entre os EUA e a Europa, diferindo, inclusivamente, de entre os vários países, naturalmente serão diferentes as tributações que vão sofrer diminuições para manter a neutralidade fiscal, conseqüentemente o «duplo dividendo», resultante das Reformas Fiscais Verdes, terá que diferir dentro dos vários países. Por esta razão, os vários estudos, tendo como base contextos diferentes, obtêm conclusões distintas. No âmbito desta problemática, Chiroleu-Assouline (2001, p. 4) defende que:

A forma como se obtém o duplo dividendo surge de formas diferentes nos países, dependendo do sistema fiscal em vigor: assim nos Estados Unidos poderá ser obtido graças à reciclagem do rendimento obtido com um imposto sobre a energia, por uma diminuição dos impostos sobre o capital (IPCC [1997]),

¹⁷ Pioneiros, conjuntamente com Lee e Misiolek (1986), no reconhecimento da existência de benefícios para a sociedade, derivados da substituição da tributação tradicional pela tributação ambiental

¹⁸ Classifica o efeito do «duplo-dividendo» em três escalões, «forma fraca», «forma intermédia» e «forma forte»

enquanto na Europa, e particularmente na França, poderá ser obtido graças a uma reciclagem, que reduziria as contribuições para os sistemas de segurança social (PMC [1993]).¹⁹

Na esfera nacional, não existem estudos sobre o que actualmente se designa por *Green Tax Reform*. Existem alguns estudos sobre a Fiscalidade e o Ambiente, no entanto, são estudos essencialmente de compilação de normas ambientais do sistema tributário nacional, ou que narram a sua evolução. Seguem nessa linha os estudos Carreira *et al.* (2007), cujo objectivo principal é averiguar se a legislação fiscal portuguesa é «amiga do ambiente» e o de Vasques e Martins (2007) que descreveram a evolução da tributação ambiental em Portugal. Outros, ainda, enquadram a Fiscalidade Ambiental sob o ponto de vista do Direito, caso do estudo realizado por Nabais (2005).

Por seu turno, Alves e Palma (2004) defendem a inexistência de uma Reforma Fiscal Ecológica, ou Verde, em Portugal. No entanto, pensamos que tal posição não está suficientemente fundamentada, pois não faz uma análise própria do sistema fiscal, limita-se a reproduzir, quase na íntegra, o relatório do GEOTA (2003). Por outro lado, o referido estudo e o relatório são anteriores à Reforma da Tributação Automóvel, implementada pela Lei nº 22-A/2007, de 29 de Junho, sendo que esta reforma foi ao encontro de algumas falhas apontadas em GEOTA (2003).

Este aspecto é substancialmente importante, dado que a Reforma da Tributação Automóvel pode ser considerada como a verdadeira mudança pró Reforma Fiscal Verde em Portugal. Corroborando tal facto, Vasques e Martins (2007, p. 251) referem que “Sinais desta viragem são a reforma recente da tributação automóvel portuguesa, (...) orientando estes impostos para as emissões de dióxido de carbono dos automóveis.”

Por último, há a referir a existência de um estudo de Soares (2003) que faz uma análise um pouco mais aprofundada da Tributação Ambiental em Portugal. Nesse estudo a autora, com base no pressuposto de que existe uma relação entre a utilização de novos instrumentos de política ambiental e o nível de modernização ambiental de cada país, estuda o caso português e refere que existe, ainda, uma fraca aposta nestes instrumentos e uma grande aposta na tributação tradicional, principalmente na tributação directa.

A conclusão daquele último estudo, a nível nacional, transporta-nos, para explorar, nos sub-pontos seguintes, a profundidade das reformas e as limitações à sua implantação, pois serão de extrema importância na caracterização da Reforma Fiscal Verde nacional.

¹⁹ No original: “Les modalités d’obtention de ce double dividende apparaissent différentes selon les pays, en fonction des systèmes fiscaux en vigueur : ainsi il pourrait être obtenu aux États-Unis grâce au recyclage du rendement d’une taxe sur l’énergie par une diminution des taxes sur le capital (GIEC [1997]) tandis qu’en Europe et en particulier en France il se produirait grâce à un recyclage par une réduction des charges sociales sur le travail (CGP [1993]).”

3.1. CLASSIFICAÇÃO DAS GREEN TAX REFORM EM FUNÇÃO DA ABRANGÊNCIA

Álvarez *et al.* (1998) avaliaram o tipo de *Green Tax Reform* em alguns países pioneiros na sua implementação e procederam à sua classificação. Segundo Álvarez *et al.* (1998) as Reformas Fiscais Verdes podem ser de dois tipos, em função da abrangência das reformas introduzidas: parciais ou integradas.

Assim, podemos estar perante uma reforma parcial, também conhecida por abordagem parcial. Este tipo de reforma tem uma característica que é primordial na sua classificação, verifica-se uma adaptação do sistema de tributação existente de modo a dar-lhe uma preocupação ambientalista, característica que implica introduções *ad-hoc* de normas de tributação ambiental no sistema fiscal existente. Tem ainda uma outra característica secundária, que se verifica pela introdução de novos impostos e/ou taxas ambientais com objectivos financeiros e/ou ambientalistas. Neste tipo de *Green Tax Reform* a tributação ambiental surge com um papel secundário. Estas reformas fiscais são características dos países do sul da Europa.

Podemos, ainda, verificar a existência de Reformas Fiscais Verdes integradas, também conhecidas por abordagens abrangentes. Este tipo de reforma caracteriza-se pela implementação de uma reforma profunda do sistema fiscal, que implica a introdução maciça de tributação de carácter ambiental, dando origem a um sistema fiscal inovador, em que a tributação ambiental assume um papel principal e preponderante. Este último tipo de reforma, pelo quantitativo de receitas que irá possibilitar arrecadar na esfera da tributação ambiental, deve permitir cortes na tributação do rendimento, quer individual, quer empresarial, assim como, redução nas contribuições para os sistemas de segurança social. Os países nórdicos, nomeadamente Holanda, Dinamarca e Suécia, foram pioneiros na implementação de Reformas Fiscais Verdes integradas.

3.2. CONSTRANGIMENTOS À IMPLEMENTAÇÃO DAS GREEN TAX REFORMS

Apesar das recomendações da UE, e de outras organizações como a OCDE, e das vantagens descritas na utilização de ferramentas fiscais com objectivos ambientais, ainda existe uma preferência, a nível de alguns países, pela regulamentação directa a nível ambiental, em vez da utilização da fiscalidade como instrumento ambientalista.

Tal contexto deve-se, essencialmente, a pressões políticas e a alguns impactos menos favoráveis apontados ao uso da fiscalidade nesta área. De acordo com a *European Environment Agency* [EEA] (1996), as principais causas são: (i) “impactos verificados sobre a competitividade e muitas vezes sobre o emprego, especialmente em certos sectores e

regiões”; (ii) “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”.

A própria dificuldade de cálculo da tributação ambiental que “[...] requer o cálculo de todos os custos marginais e benefícios marginais relevantes, incluindo externalidades, sendo a determinação destes valores difícil e por vezes mesmo impossível.” (Leake, 1995 como citado em Alves e Palma, 2004, p. 5) é vista como um entrave à implementação destas reformas.

Por outro lado, os interesses de alguns sectores de grande peso na economia e com grande influência governamental, em alguns países, têm sido um forte entrave ao incremento da tributação ambiental. A este propósito, vejamos o referido por Daugbjerg (1998 como citado em Kasa, 1999, p. 24), que entende as tentativas de implementação de regras de Fiscalidade Ambiental, para estes sectores, como:

[...] oportunidades externas para forçar novas regras num antigo sector regulado em que as regras comunitárias são limitadas. Elas [as novas regras] encontrarão uma forte resistência de união [dos interesses instituídos]. [...] A coesão é, em alguns casos, tão forte que à rede pode ser dito para actuar em unidade, especialmente se todos os membros sentirem que estão sendo ameaçados por um estranho [...] ²⁰

No mesmo âmbito, Daugbjerg e Svendsen (2001) defendem que as Reformas Fiscais Verdes não interessam aos poluidores e que estes podem facilmente mobilizar recursos para mover influências políticas, no sentido de colocar barreiras a essas reformas. No mesmo intento, Alves e Palma (2004, p. 1) referem que “[...] existem muitos obstáculos políticos importantes à introdução de taxas ambientais.”

Tendo como ponto de partida a revisão de literatura nacional e internacional realizada, passamos, de seguida, à classificação e caracterização da reforma fiscal implementada em Portugal.

4. A GREEN TAX REFORM OU REFORMA FISCAL VERDE EM PORTUGAL

²⁰ No original: “[...] ‘Outsiders’ opportunities for forcing new policy rules into an old regulated sector in which a policy community exists are limited. They will meet strong united resistance. The state actor which is a member of the established network allies with the interest group. The cohesion is, in some cases, so strong that the network can be said to act in unity, especially if all members feel they are being threatened by an outsider [...]”

4.1. BASE LEGISLATIVA

Em Portugal, os instrumentos de actuação legislativa em matéria ambiental são muito diversificados, e alojam-se em vários ramos do Direito. Podemos encontrar meios directos de intervenção, nomeadamente os meios de prevenção e planeamento que se traduzem, exemplificando, em avaliações de impacto ambiental, actos de planeamento do território, entre outros. Existem, ainda, meios indirectos de protecção ambiental, nesta linha de actuação temos, a título de exemplo, a intervenção, a nível tributário, com a aplicação de impostos e taxas ambientais e incentivos fiscais.

Estamos, assim, no âmbito daquilo que podemos denominar por Direito Fiscal Ambiental, que tem a sua base na norma estatuída nos artigos 9º e) ²¹ e 66º nº 2 h) ²² da Constituição de 1976. As normas fiscais de carácter ambiental nacionais encontram, ainda, base de suporte legislativo na Lei de Bases do Ambiente - Lei nº 13/2002, de 19/02, no seu artigo 24º nº 1 c) onde se prevê “[...] a aplicação de instrumentos fiscais e financeiros que incentivem a reciclagem e utilização de resíduos e efluentes.”

O Direito Fiscal ambiental, no caso Português, de acordo com alguns autores, como Nabais (2005), não tem como principal objectivo a arrecadação de receita fiscal, mas sim, a obtenção de resultados exteriores à fiscalidade, actuando como uma medida intervencionista do Estado na luta pela protecção ambiental; cai, assim, na esfera da extra-fiscalidade, mais concretamente na alçada do Direito Económico Fiscal, isto é “ um conjunto de normas que apenas formalmente integram o Direito Fiscal, já que têm por finalidade, principal ou dominante, a consecução de determinados resultados económicos ou sociais e não a obtenção de receitas para fazer face às despesas públicas” (Nabais, 2005, p. 336).

4.2. AS NORMAS DE TRIBUTAÇÃO AMBIENTAL NA LEGISLAÇÃO PORTUGUESA

A reforma fiscal dos anos 80, no decurso da entrada de Portugal para a CEE (Comunidade Económica Europeia), foi motivada pelo cumprimento de regras impostas pela CEE, tendo no seu âmago preocupações de carácter económico e não de carácter ambiental. O imposto automóvel, a tributação sobre circulação de veículos e sobre

²¹ “[...] defender a natureza e o ambiente, preservar os recursos naturais e assegurar um correcto ordenamento territorial”

²² “Assegurar que a política fiscal compatibilize desenvolvimento com protecção do ambiente e qualidade de vida”

produtos petrolíferos surgem, nessa fase, como novas formas de angariar receitas e não com uma verdadeira preocupação ambiental.

Na realidade, o lançamento da Reforma Fiscal Verde em Portugal só vem a ter o seu ponto de partida na Resolução do Conselho de Ministros de 14/07/1997, de onde surgem as “Bases Gerais da Reforma Fiscal da Transição para o Século XXI. Ainda assim, embora desde meados dos anos 90, do Séc. XX, o factor ambiental fosse referido para taxar determinados bens, em bom rigor, só a reforma fiscal de 2000 tem como um dos objectivos específicos a tributação ambiental. Sendo referida, pela primeira vez, como um dos pilares da reforma fiscal, sendo denominada de “[...] “nova fiscalidade” (a “reforma fiscal ecológica” em toda a sua plenitude), no 1.º trimestre de 2001” (Moura e Fernandes, 2000, *in* Prefácio).

4.2.1. TRIBUTAÇÃO COM BASE NO IMPACTO AMBIENTAL DOS PRODUTOS CONSUMIDOS

A tributação sobre os produtos Petrolíferos e Energéticos, assim como a actual tributação do sector automóvel, ambas tributam de acordo com o nível de poluição e de outros impactos ambientais, tais como os impactos viários que os bens provocam, são reflexo da percepção dos governantes, na última década, da necessidade de reformular a Tributação Ambiental. Neste contexto, Albrecht (2006, p. 300) 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.”²³

O ISP (Imposto sobre os produtos Petrolíferos e Energéticos) foi introduzido em 1999 no sistema fiscal Português, incluído no CIEC (Código dos Impostos Especiais de Consumo). Embora a introdução na legislação nacional do CIEC não tivesse tido no seu âmago objectivos ambientais, e sim a angariação de receita e a punição do consumo de determinados bens, porém, no caso do ISP, ao fixar as taxas considerando a capacidade de poluição de cada produto, reveste-se de forte componente ambiental. Os produtos que implicam maior arrecadação de ISP são: o petróleo, o diesel, a gasolina e o fluelóleo.

A reforma da tributação automóvel foi introduzida pela Lei nº 22-A/2007, de 29/06. A reforma em referência trouxe como novidade a adopção de índices de emissão de dióxido de carbono na base de tributação do imposto. Esta reforma aboliu quatro impostos de características tradicionais, o Imposto Automóvel, o Imposto Municipal sobre

²³ 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.”

veículos, o Imposto de Circulação e o Imposto de Camionagem. Paralelamente, criou dois novos impostos com índole ambiental, o ISV (Imposto sobre Veículos) e o IUC (Imposto Único de Circulação).

O ISV incide sobre a compra e de acordo com o artigo 1º do Código e procura “[...] onerar os contribuintes na medida dos custos que estes provocam nos domínios do ambiente, infra-estruturas viárias e sinistralidade rodoviária”. Este imposto tem uma perspectiva amplamente ambiental, penalizando as viaturas mais poluidoras e que provocam maior desgaste e deterioração no bem comum. O antigo IA (Imposto Automóvel), substituído pelo ISV, tributava em função da cilindrada. O actual ISV tributa com base na cilindrada e nas emissões de CO₂²⁴, sendo actualmente o peso das emissões de CO₂, na base tributável, de 60% da mesma. O IUC devido pelo contribuinte ao longo da vida da viatura, de acordo com o artigo 1º do Código, pretende “[...] onerar os contribuintes na medida do custo ambiental e viário que estes provocam [...]” e tem uma base ambientalista semelhante ao ISV²⁵.

Por seu turno, a publicação da Lei nº 64/2008, de 05/12, que aprovou as medidas fiscais anticíclicas, introduziu algumas novidades na TA (tributação autónoma), em sede de tributação sobre o rendimento²⁶, aplicável aos encargos das viaturas ligeiras de passageiros ou mistas, motos e motociclos, visando tributar autonomamente de forma menos gravosa, ou excluir de tributação os veículos menos poluentes e tributar de forma mais gravosa o oposto. Neste sentido, excluía de tributação as viaturas eléctricas e tributava genericamente às taxas de 10% e 5%, em função do maior ou menor nível de poluição²⁷. A aprovação do OE de 2010, e conseqüente publicação da Portaria nº 467/2010, de 07/07, trouxe como novidade a fixação de limites diferenciados, quer na aceitação das depreciações daquelas viaturas, quer na tributação autónoma que nelas incide, com valores mais vantajosos para as viaturas eléctricas. No entanto, consideramos ter sido um retrocesso relativamente à norma anterior, no que respeita às tributações autónomas, uma vez que traz à tributação, em sede de IRC, as viaturas eléctricas, que anteriormente não eram tributadas e actualmente a tributação ocorre à taxa de 20%, pese embora o facto de a tributação só ocorrer a partir de um limite, no entanto, o mesmo é facilmente atingível em viaturas com valores de aquisição elevados, como é o caso das viaturas eléctricas.

Por fim, o Decreto-Lei nº 108/2007, de 12/04, aprovou a tributação sobre as lâmpadas de baixa eficiência, criando uma taxa destinada ao comércio interno destas lâmpadas. Esta taxa constitui uma compensação pelo custo ambiental que importa a utilização dessas lâmpadas. A taxa caracteriza-se, essencialmente, por: (i) ser cobrada aos produtores ou importadores; (ii) ter como um dos seus factores de cálculo o factor médio de emissão de CO₂ do sistema eléctrico.

²⁴ Há excepção dos motociclos, triciclos, quadriciclos e autocaravanas, em que a tributação só tem como base a cilindrada

²⁵ No entanto, só nos veículos de Categoria B (veículos ligeiros) a tributação tem em consideração a emissão de CO₂

²⁶ Em sede de IRC e de IRS

²⁷ Em contra-senso não tributa autonomamente as viaturas pesadas, cujo nível de poluição é manifestamente superior ao das viaturas ligeiras

4.2.2. TRIBUTAÇÃO DOS RESÍDUOS

O novo Regime Geral da Gestão de Resíduos, introduzido pelo Decreto-Lei n.º 178/2006, de 05/09, transpôs para a ordem jurídica interna as Directivas n.º 2006/12/CE, de 05/04 e n.º 91/689/CEE, de 12/12. O principal objectivo desta legislação, no que respeita à componente tributária, é a condensação e racionalização das diferentes taxas em vigor, simplificando o seu conhecimento e aplicação.

A tributação de resíduos compreende toda e qualquer operação de recolha, transporte, armazenagem, triagem, tratamento, valorização e eliminação de resíduos, bem como as operações de descontaminação de solos e as operações de monitorização dos locais de deposição após encerramento. Esta tributação caracteriza-se, principalmente, por onerar de forma mais gravosa os resíduos depositados em aterros e por cobrar à entidade gestora de resíduos o tributo, com o pressuposto que este (o tributo), por sua vez, deve estar repercutido nas suas prestações de serviços, de forma a garantir o cumprimento do «Princípio do Poluidor-Pagador».

4.3. OS INCENTIVOS FISCAIS DE CARÁCTER AMBIENTAL

Entendemos incentivo num sentido lato, isto é, quaisquer incentivos, isenções ou deduções fiscais com objectivos ambientais e não no sentido restrito de normas constantes no EBF (Estatuto dos Benefícios Fiscais).

4.3.1. OS INCENTIVOS AO USO DE ENERGIAS LIMPAS OU MENOS POLUENTES

Vários são os incentivos com o objectivo de fomentar o uso de energias limpas ou menos poluentes. Não iremos enunciar a sua evolução, mas referir a sua aplicação actual, assim como, em alguns casos que consideremos pertinente, a sua entrada em vigor, ou revogação.

A isenção parcial aplicável ao biocombustível, prevista no ISP desde 2006, actualmente no artigo 90.º do CIEC, prevê uma isenção parcial para um leque de biocombustíveis, geralmente incorporados na gasolina e no diesel. O OE de

2011 trouxe como novidade, nesta área, a redução do montante de toneladas / ano a usufruir desta isenção. Podemos, assim, registar uma diminuição na aposta da fiscalidade ambiental nos biocombustíveis.

O «incentivo fiscal ao abate de viaturas» com elevados níveis de poluição foi introduzido pelo Decreto-Lei n.º 292-A/2000, de 15/11 e tinha como objectivo fundamental a “[...] retirada de circulação dos veículos que, pela idade e estado de conservação, sejam susceptíveis de comprometer quer a segurança quer a qualidade do ambiente.”²⁸. Inicialmente surgiu como uma medida de carácter temporário, no entanto, foi sofrendo sucessivas prorrogações legislativas, mantendo-se ainda em vigor. Este incentivo prevê a redução do ISV entre 1.000 e 1.250 Euros, em função da idade da viatura a abater. Inicialmente esta medida não previa quaisquer condicionantes de carácter ambiental relativamente ao veículo novo a adquirir, entretanto, mais tarde, introduziram-se condições nos níveis de emissão de CO₂.

Este incentivo vigorou até 31 de Dezembro de 2010, até que o Decreto-Lei n.º 39/2010, de 26/04²⁹, limitou o incentivo exclusivamente a aquisições de veículos eléctricos, procurando incentivar a aquisição daquele tipo de viaturas. No entanto, dado que o valor de aquisição de veículos eléctricos é mais elevado, comparativamente com as viaturas tradicionais, o montante reduzido de incentivo poderá, na generalidade das situações, não ser suficientemente vantajoso para motivar a aquisição daquele tipo de viaturas, em detrimento das tradicionais.

O OE de 2007 introduziu as «medidas de apoio aos transportes rodoviários de passageiros e mercadorias», medidas que visavam fomentar a renovação de frotas de transporte rodoviário de mercadorias. Estas medidas, fiscalmente, traduzem-se numa exclusão de tributação das mais-valias geradas pela alienação das antigas viaturas poluentes, com vista à aquisição de viaturas novas mais amigas do ambiente. Esta norma constante no artigo 70º do EBF, de prorrogação em prorrogação, ano após ano, mantém-se ainda em vigor.

O incentivo fiscal à aquisição de Equipamentos de energias renováveis foi introduzido, pela primeira vez, no normativo fiscal português pela LOE de 2000, sob a forma de dedução à colecta de IRS (Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares). Apresentou-se, posteriormente, sob a forma de BF (Benefício Fiscal) - alteração introduzida pela LOE de 2011- que permitia deduzir à colecta de IRS 30% do valor gasto naqueles equipamentos, com um limite monetário anualmente actualizado. A transição da referida norma do CIRS (Código do IRS) para o EBF foi o primeiro retrocesso desta norma fiscal ambiental, pois teve implicações a nível dos limites totais passíveis de serem deduzidos à colecta do IRS, dado que o limite era mais alargado nas deduções à colecta previstas no CIRS, do que nas previstas no EBF.

²⁸ Preâmbulo do referido Decreto de Lei.

²⁹ Regime jurídico da mobilidade eléctrica

O recuo definitivo, nesta matéria, ocorreu com a aprovação da LOE de 2012, que revoga aquela norma, terminando com um incentivo existente há 11 anos.

4.3.2. OUTROS INCENTIVOS FISCAIS DE CARÁCTER AMBIENTAL

Existem incentivos fiscais, na área ambiental, cujos objectivos são de diversas ordens, por uma questão metodológica de estruturação do estudo, foram agrupados na presente sub-secção deste estudo.

A norma que prevê a aceitação fiscal das «Provisões para Danos Ambientais» surgiu, pela primeira vez, na legislação nacional, mais concretamente no CIRC (Código do IRC), com a publicação do Decreto-Lei nº 21/1997, de 21/01 e mantém-se em vigor até à actualidade (artigo 40º do CIRC). Esta norma prevê a aceitação, a nível empresarial, de uma provisão anual que resulta da divisão proporcional dos encargos totais de recuperação ambiental, pelo número de anos de exploração previstos.

O benefício fiscal às entidades gestoras de resíduos, actualmente regulamentado pelo artigo 53º do EBF, foi introduzido pelo Decreto-Lei nº 198/2001, de 03/07 e prevê a isenção, em sede de IRC, dos rendimentos³⁰ das entidades gestoras de sistemas integrados de gestão de fluxos específicos de resíduos, devidamente licenciadas nos termos da lei, na medida em que os seus resultados sejam aplicados nas actividades de gestão de resíduos.

O Mecenato ambiental foi referido, pela primeira vez, no artigo 13º da Lei nº 35/1998, de 18/07, também conhecida como «Lei das Organizações Não Governamentais de Ambiente». Esta Lei foi regulamentada, em termos fiscais, com a entrada em vigor do Decreto-Lei nº 74/1999, de 16/03, que aprovou o Estatuto do Mecenato. Actualmente, integrado no EBF, encontra-se regulamentado nos artigos 62º e 63º do EBF: (i) artigo 62º nº 1 e 2 do EBF – Dedução e majoração dos donativos concedidos para fins ambientais a entidades governamentais; (ii) artigo 62º nº 6 c) e nº 7 EBF – Dedução e majoração dos donativos concedidos para fins ambientais a Organizações não governamentais; (iii) artigo 63º EBF - Estende como dedução à colecta de IRS, no âmbito das pessoas singulares, as deduções previstas para IRC. Este incentivo, a nível de IRC, traduz-se na aceitação do gasto para determinação do lucro tributável e na majoração em 20% do mesmo; a nível do IRS, traduz-se numa dedução à colecta de 25% do valor do donativo.

Depois de listar as medidas fiscais ambientais em vigor em Portugal, assim como as que foram recentemente revogadas, para compreender se as alterações introduzidas fazem parte de um plano estratégico, ou se são meras

³⁰ Excepto nos rendimentos de capitais

medidas introduzidas de forma *ad-hoc*, é necessário tentar estabelecer uma relação entre as normas enunciadas e a estratégia ambiental do país. Essa relação será aferida na sub-secção seguinte.

4.4. RELAÇÃO DAS MEDIDAS FISCAIS AMBIENTAIS COM OUTRAS MEDIDAS AMBIENTAIS NÃO FISCAIS

O quadro 2, em baixo, resume as relações existentes entre as normas ambientais fiscais e as normas ambientais gerais (não fiscais), a nível nacional.

Para além dos objectivos genéricos, como as reduções de emissão de GEE, a redução dos níveis de poluição, ou outros ganhos ambientais de carácter geral, podemos verificar, pela consulta do quadro 2, que é possível estabelecer relações concretas entre a generalidade das normas fiscais ambientais inseridas no sistema fiscal português e as metas específicas de programas ambientais de natureza não fiscal (ver quadro nº 2).

A própria revogação do incentivo à aquisição de equipamentos de energias renováveis, podemos considera-lo no âmbito dos PNAC 2004 e 2006, uma vez que as metas deveriam ser atingidas até 2010.

Não conseguimos, no entanto, obter dados que permitissem avaliar se as metas previstas nos PNAC foram efectivamente alcançadas.

Quadro 2 – Relação das normas fiscais com normas ambientais não fiscais

Norma fiscal ambiental	Norma ambiental (não fiscal)	Objectivo da norma ambiental (não fiscal)
TA mais gravosa nas viaturas mais poluentes (OE 2009)	Plano Nacional de Acção para a Eficiência Energética – 2008	- Redução de emissão de GEE; - Eficiência Energética.
	Modelo da Mobilidade Eléctrica - 2009	
Aprovação ISV	PNAC 2004 e 2006	- Peso das emissões de CO ₂ na base tributável do ISV, atingir 60% dessa mesma base.
Aprovação do IUC	PNAC 2004 e 2006	- Objectivo genérico de diminuição das emissões de CO ₂ .
Determinação das bandas de flutuação do ISP	Outras normas	
Taxa para lâmpadas de baixa eficiência	Estratégia Nacional para a Energia	- Promoção da eficiência energética.
Tributação de resíduos	PNAC 2004 e 2006	- 2009: 50% de resíduos urbanos biodegradáveis depositados em aterro, relativamente à quantidade produzida em 1995;
Benefício fiscal aos rendimentos das entidades gestoras de resíduos		- 2012: 60% das embalagens valorizadas e 55% das embalagens recicladas.
Isenção parcial de alguns bio-combustíveis	PNAC 2004 e 2006	- 2010: Introdução de biocombustíveis no modo rodoviário, em 5,75%.
	Decreto-Lei nº 62/2006, de 21/03	- Promoção da utilização de combustíveis renováveis nos transportes rodoviários.
Incentivo ao abate de viaturas com elevados níveis de poluição	PNAC 2004 e 2006	- Entre 2000 e 2010: 137.500 veículos abatidos.
	PIAMB I e II	- Eficiência Energética; - Redução dos níveis de GEE.
Incentivo à aquisição de equipamentos de energias renováveis (início: ano 2000)	Programa E4 – 2001	- Eficiência Energética e energias alternativas.
	Programa Água Quente Solar para Portugal	- Eficiência Energética e energias alternativas.
	PNAC 2004 e 2006	- 2010: 1 milhão de m ² de colectores solares instalados e em funcionamento; - Adopção dos novos regulamentos RCCTE ³¹ e RSECE ³² , com um aumento da eficiência térmica dos novos edifícios em 40%. - Electricidade gerada a partir de sistemas de cogeração: meta de 1.600 MW (em 2010).

³¹ Regulamento das Características de Comportamento Térmico dos Edifícios

³² Regulamento dos Sistemas Energéticos de Climatização em Edifícios

4.5. CONTRADIÇÕES DA POLÍTICA AMBIENTAL FISCAL

A política ambiental fiscal, aplicável em Portugal, padece de algumas contradições, algumas a nível da legislação interna, outras que derivam da aplicação de normativos comunitários, nomeadamente no imposto geral sobre o consumo, vulgarmente denominado por IVA (Imposto sobre o Valor Acrescentado).

Actualmente, o principal objectivo das políticas ambientais pode sintetizar-se na redução da emissão de GEE, por ser o problema ambiental manifestamente mais alarmante e que está na origem de outros. Para atingir esse objectivo, Portugal, tem feito uso da fiscalidade como ferramenta essencial com vista ao alcance das metas estabelecidas, inclusivamente no «Acordo de Partilha de Responsabilidades da União Europeia», assinado em 2002.

Esta utilização da fiscalidade tem-se traduzido, quer na penalização pelo uso de energias poluentes, quer nos incentivos pelo uso de outras energias mais limpas. Nesta perspectiva seria espectável que alguns factores de alta emissão de GEE, como determinadas indústrias e alguns transportes, como o transporte rodoviário pesado, quer de mercadorias, quer de passageiros, sofressem penalizações gravosas e/ou fossem altamente incentivados para a utilização intensiva de energias mais limpas. Exemplificamos com o facto de não existir tributação autónoma nas viaturas pesadas, só existindo nas ligeiras e inclusivamente, com a aprovação do OE de 2010, passou a existir essa tributação nas viaturas cuja energia motriz é a eléctrica. Igualmente, seria espectável que o IUC tributasse com base nos níveis de emissão de CO₂ todos os tipos de viaturas e não só as ligeiras.

Outro exemplo destas contradições, no sistema fiscal, refere-se à política fiscal comunitária, no que respeita ao IVA. A própria UE, na nossa opinião, em contra-senso com as metas estabelecidas e acordos assinados e até mesmo com as preocupações demonstradas, cria mecanismos que, indirectamente, fomentam o tráfego rodoviário pesado dentro do seu território. As implicações da aplicação do artigo 79.º do Código Aduaneiro Comunitário, que prevê que a introdução de mercadorias não comunitárias em livre prática³³ lhes confere o estatuto de mercadorias comunitárias, são um excelente exemplo dessa contradição.

A aplicação daquele preceito comunitário torna mais vantajoso, financeiramente, que as empresas importadoras de bens provenientes de países terceiros, com destino a EM (Estados Membros) da UE, por exemplo Portugal, procedam à importação dos mesmos via outros EM, que não seja Portugal, por se tratar do EM de destino dos bens. A importação dos bens por esta via – em que se prevê a não liquidação de IVA pela importação dos mesmos, uma vez que se destinam ao consumo em Portugal (EM diferente daquele onde as mercadorias foram desalfandegadas) –

³³ Bens provenientes de países terceiros, em relação aos quais se tenham cumprido as formalidades de importação e pago os direitos aduaneiros e sejam declarados como destinados ao consumo em outro EM.

dará, posteriormente, origem a uma aquisição intracomunitária de bens por assimilação, aquando da remessa dos bens para Portugal, quer esse transporte seja efectuado pela empresa importadora, ou por terceiros³⁴.

Em termos práticos implica que a empresa importadora, neste caso, irá proceder à liquidação³⁵ do IVA, assim como, à sua dedução³⁶, na sua DP (declaração periódica) de imposto, não sentido o esforço financeiro inerente ao pagamento do correspondente IVA na Alfandega³⁷, o que aconteceria caso procedesse à importação desses bens a partir do EM de destino dos mesmos, no exemplo referido, a partir de Portugal.

Paralelamente, existem alguns países, e particularmente alguns portos, como Roterdão (Holanda), Antuérpia (Bélgica), Algeciras e Vigo (Espanha) que se especializaram em facilitar o desalfandegamento das mercadorias originárias de países terceiros, desburocratizando o processo associado à importação.

A associação destes dois factores deslocaliza grande parte das importações europeias para o norte da Europa, particularmente para o porto de Roterdão, aumentando consideravelmente o tráfego rodoviário de mercadorias dentro da UE, pois embora parte desse transporte seja feito por via marítima, o grosso das remessas das mercadorias em livre prática é realizada por via rodoviária, o que potencializa, na nossa percepção, o aumento da libertação de GEE dentro do território da UE.

Enquadrado o tema com a revisão de literatura, particularmente a nível internacional, e realizada a análise às normas fiscais ambientais portuguesa, dispomos de dados suficientes para responder às questões de pesquisa formuladas, de forma a caracterizar o sistema fiscal português. Na secção que se segue iremos realizar essa tarefa.

5. DISCUSSÃO

5.1. RESPOSTA À PRIMEIRA QUESTÃO DE INVESTIGAÇÃO

Após a análise das normas de tributação, com carácter ambientalistas, existentes na legislação tributária portuguesa, estamos em condições de considerar que têm vindo a ser implementadas, paulatinamente, principalmente ao longo da última década, medidas de carácter ambiental, que actualmente e no seu conjunto têm características de *Green Tax Reform*, ou Reforma Fiscal Verde. Com vista a dar resposta à primeira questão de pesquisa procedeu-se à classificação

³⁴ Alínea a) do nº 1 do artigo 4º do RITI.

³⁵ Alínea b) do nº 2 e do nº 5 do artigo 16º do CIVA, aplicáveis por força do disposto no nº 2 do artigo 17º do RITI e nº 1 do artigo 12º do RITI

³⁶ Caso cumpra os requisitos para exercício do direito à dedução - nº 1 do artigo 19º do RITI

³⁷ Alínea b) do nº 1 do artigo 1º do CIVA

da *Green Tax Reform* introduzida em Portugal, quanto à sua abrangência, utilizando para tal o sistema de classificação concebido por Álvarez *et al.* (1998).

Com a finalidade de proceder à verificação das últimas duas características elencadas no quadro 3, fizemos uma análise da evolução, quer das taxas de contribuição para a segurança social, quer das taxas de IRS e IRC, relativamente à última década, cujos resultados estão aqui resumidamente retratados: (i) não houve descidas, dignas de registo, nas taxas de tributação para a segurança social; (ii) a taxa geral de IRC foi descendo lentamente, de 32% no ano 2000, até à introdução, pela LOE de 2009, de dois escalões de taxas: o primeiro de 12,5% e o segundo de 25%, passando, novamente, com a aprovação da LOE de 2012 para um a um único escalão de 25%; (iii) as reduções na taxa geral no IRC foram acompanhadas por outras reduções de taxa introduzidas pelos «Incentivos Fiscais à interioridade», revogados, posteriormente com a aprovação da LOE de 2012; (iv) não houve descidas significativas nos escalões de taxas em sede de IRS (nos últimos anos a tendência tem sido, ao contrário, para o seu incremento).

Embora se verifiquem as reduções enunciadas nas taxas do IRC, e este tipo de reduções seja uma das principais características das Reformas Fiscais Verdes, por um lado, só as reduções foram possíveis de verificar, pois não conseguimos estabelecer uma relação de causa/efeito entre as receitas geradas pelas normas de carácter ambiental e as reduções destas taxas de tributação sobre o rendimento. Por outro lado, a aprovação da LOE de 2012 revogou o escalão mais reduzido nas taxas de IRC, assim como as taxas mais benéficas do incentivo fiscal à interioridade, invertendo, assim, a tendência para a descida, que se verificando ao longo da última década.

De acordo com as características verificadas no quadro 3, com base na classificação de Álvarez *et al.* (1998), a Reforma Fiscal Verde implementada em Portugal é uma reforma parcial, uma vez que se verificam as quatro características inerentes às reformas parciais. Relativamente à reforma integrada, no caso português, só foi possível validar uma característica das enunciadas, exclusivamente no que concerne a um imposto³⁸, e ainda assim com a tendência de descida a ser invertida recentemente e sem ter sido possível estabelecer uma relação de causa/efeito entre a redução e as receitas angariadas pelas normas fiscais ambientais.

³⁸ IRC

Quadro 3 – Características da *Green Tax Reform* em Portugal

Tipo	Características	Verificação
Parcial	Adaptação do sistema de tributação existente, de modo a dar-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	

5.2. RESPOSTA À SEGUNDA QUESTÃO DE INVESTIGAÇÃO

Com o objectivo de dar resposta à segunda questão de investigação, formulada na secção 1, «As normas de Fiscalidade Ambiental existentes no normativo tributário português foram introduzidas de forma inopinada e casual, ou conectam-se num plano minimamente integrado e alargado a nível ambiental?» podemos relembrar o que ficou patente, aquando da contextualização a nível nacional: existe um número considerável de programas governamentais de cariz ambiental, embora em áreas diferentes, todos com um objectivo geral comum, diminuir a poluição e os seus efeitos no meio ambiente. Existem muitos programas ainda mais direccionados com o objectivo de reduzir a emissão de GEE, apontando, em última análise, para o cumprimento das metas estabelecidas pelo PQ.

Na secção 4 foi possível, em muitos casos, estabelecer uma relação directa entre normas fiscais ambientais e metas e objectivos previstos em programas de carácter não fiscal, particularmente no que respeita aos PNAC 2004 e 2006. Relativamente às normas em que não é possível estabelecer essa relação directa com metas previstas nos programas ambientais referidos, é possível verificar a relação com os objectivos gerais atrás referenciados, isto é, o alcance de metas de redução de emissão de gases de efeito estufa.

Pelo exposto, podemos considerar que apesar do aspecto *ad-hoc* de aprovação de normas fiscais ambientais, a introdução das mesmas tem como base objectivos ambientais – não fiscais - previamente definidos. A sensação de inserção de normas ao acaso fica, essencialmente, a dever-se à multiplicidade de temas e problemas tocados pelas questões ambientais.

5.3. RESPOSTA À TERCEIRA QUESTÃO DE INVESTIGAÇÃO

Relativamente à terceira questão de investigação enunciada na introdução «Qual a percepção que os governantes portugueses têm da Fiscalidade Ambiental? Uma mera ferramenta para servir as questões ambientais, ou uma verdadeira fonte de receita com grandes potencialidades?». Para dar resposta à mesma iremos socorrer-nos da análise das medidas governamentais de combate à crise que actualmente o país atravessa.

Pela análise efectuada às medidas de austeridade implementadas, como resposta à actual crise, nomeadamente o OE de 2011, as medidas introduzidas no decurso do ano 2011, o OE de 2012, assim como a proposta de OE para 2013, não se verificam alterações substanciais nas normas de Fiscalidade Ambiental. Se por um lado, se verifica, por parte dos governantes, a manutenção das preocupações ambientais, uma vez que, apesar da austeridade, se mantiveram os incentivos já existentes³⁹, facto que apontamos como positivo. Por outro lado, não se verifica um recurso à tributação de carácter ambiental como medida para combater a crise, pelo contrário, ignoram-se as potencialidades da tributação ambiental, verificando-se um reforço na tributação tradicional; principalmente, na tributação directa, com especial destaque no agravamento da tributação sobre o rendimento das pessoas singulares e revogação, pela LOE de 2012, de taxas reduzidas, a nível do IRC, nomeadamente o escalão de 12,5% (na taxa geral de IRC) e de 10% e 15% dos incentivos fiscais à interioridade; factos que apontamos como bastante negativo, pois implica o reforço de tributação com características tradicionais, com grande nível de distorção na economia.

Assim, verificamos que a actuação governativa nacional indicia que a Fiscalidade Ambiental é vista como uma mera ferramenta com fins ambientais e não como uma verdadeira fonte de receita fiscal, capaz de desagrar a tributação tradicional, ou de ser uma fonte de receita alternativa suficientemente forte para ser vista como uma potencial aposta para ultrapassar a crise.

5.4. RESPOSTA À QUARTA QUESTÃO DE INVESTIGAÇÃO

No que concerne à quarta questão de investigação formulada «Porque foi implementada a *Green Tax Reform* actualmente existente em Portugal?».

³⁹ Com excepção da revogação dos incentivos à aquisição de equipamentos de energias renováveis.

Uma vez que os governantes, pela sua actuação, demonstram não entender a tributação ambiental como um verdadeiro potencial de receitas e não apostam nela nessa perspectiva, a motivação para a implementação da *Green Tax Reform*, actualmente existente em Portugal, terá de envolver outros factores. Assim, na busca desses factores motivadores verificámos que o processo de isomorfismo da Teoria Neo-institucional, onde se entende Isomorfismo como a absorção do que se consideram boas-práticas já aplicadas por outros, se apresenta como teoria explicativa congruente para esta questão.

Portugal, por inerência da sua adesão à CEE, em Janeiro de 1986, viu-se instigado a implementar medidas de carácter ambiental não fiscais. Quer pela transposição de Directivas Comunitárias para o ordenamento jurídico nacional, quer por compromissos assumidos, como ocorreu no âmbito do Acordo de Partilha de Responsabilidades da União (assinado em 2002), no qual, Portugal se obrigou a reduzir até 2012, em 27%, as emissões de GEE, comparativamente com valores de 1990.

Assim, Portugal, no fim do século passado, início do actual, confrontou-se com metas ambientais ambiciosas para cumprir, sendo necessário implementar diligências no sentido do seu cumprimento. Quando Portugal se viu confrontado com este problema já as Reformas Fiscais Verdes se encontravam implementadas nos países nórdicos, há cerca de duas décadas, e foram implantadas paulatinamente em outros países, ou seja, as *Green Tax Reform* já não eram novidade e já se tinham mostrado como uma boa prática, com bons resultados, nomeadamente a nível de alguns países da UE.

De acordo com Albrecht (2006, p. 301) - com base em dados de 1980 a 2001 do Eurostat - “Desde 1980, o total de receitas fiscais ambientais na União Europeia (UE-15) mais que quadruplicou em termos nominais.”⁴⁰

Neste contexto, à luz da Teoria Neo-Institucional, Portugal, por um processo de isomorfismo mimético, implementou uma prática utilizada com sucesso em outros países. De acordo com alguns autores esta situação é muito comum num contexto de incerteza, associado com a necessidade de implementação de medidas. Assim, segundo DiMaggio e Powell (1983, p. 151) “O isomorfismo mimético é considerado como uma reacção simples e eficiente à incerteza.”⁴¹ Neste escopo Cyert e March (1963 como citado em Gao, 2010, p. 204) defendem que “As vantagens do comportamento mimético na economia da acção humana são consideráveis.”⁴²

⁴⁰ No original: “Since 1980, total environmental tax revenues in the European Union (EU-15) more than quadrupled in nominal terms.”

⁴¹ No original: “Mimetic isomorphism is regarded as a simple and efficient reaction to uncertainty”

⁴² No original: “The advantages of mimetic behavior in the economy of human action are considerable.”

Depois de dar resposta a todas as questões formuladas, caracterizando, dessa forma, a *Green Tax Reform* implementada em Portugal, na secção que se segue, e última, teceremos algumas considerações finais e avançamos com algumas perspectivas para investigações futuras.

6. CONCLUSÃO

Embora a UE tenha aprovado inúmeros normativos de cariz ambiental não fiscal, a nível da Fiscalidade Ambiental, devido à «Regra da Unanimidade» foi impossível encontrar consenso com vista à adopção de uma Reforma Fiscal Verde comum na UE, limitando-se esta a fazer recomendações para a implementação da *Green Tax Reform* nos seus Estados Membros.

Esta falta de harmonização a nível da Reforma Fiscal Verde não é necessariamente característica única da UE, é transversal a nível internacional, nomeadamente, porque a Reforma Fiscal Verde e as suas virtudes não são de aceitação consensual e têm existido algumas barreiras à sua implementação, designadamente, a oposição de poluidores com capacidade para influenciar as decisões políticas. Tais factos proporcionam uma diversidade de situações: países que recorrem fundamentalmente à regulamentação directa a nível ambiental, países que implementaram uma Reforma Fiscal Verde parcial, introduzindo no sistema fiscal existente algumas normas com objectivos ambientais e países que implementaram uma Reforma Fiscal Verde integrada, reformulando na íntegra o seu sistema fiscal, substituindo a tributação tradicional por um sistema fiscal inovador com base nas normas ambientais.

A Reforma Fiscal Verde integrada implica, para além da introdução de normas com objectivos fiscais, a existência de um «duplo-dividendo». Sendo o «primeiro dividendo» os resultados ambientais obtidos com base na componente fiscal e sendo o «segundo dividendo» a transferência da tributação tradicional sobre o rendimento, o capital e a segurança social, para a tributação de carácter ambiental, proporcionando ganhos a nível da economia e a nível do aumento de emprego.

Portugal, seguindo as recomendações da UE, e por um processo de isomorfismo mimético com base nos resultados, implementou uma Reforma Fiscal Verde que, de acordo com a classificação de Álvarez *et al.* (1998), é parcial. Caracteriza-se por ter um sistema fiscal baseado em tributação tradicional onde foram introduzidas, faseadamente, normas fiscais com objectivos ambientais, assim como, pela existência de alguma tributação de base ambiental, como sucede com a tributação automóvel.

Verificou-se, ainda, a existência de uma relação muito forte entre a política ambiental global, a nível nacional, e as normas fiscais que foram sendo sucessivamente introduzidas. Isto é, as normas fiscais ambientais introduzidas em Portugal têm como objectivo o cumprimento de metas, quer específicas, quer genéricas, do planeamento ambiental nacional.

Por fim, conclui-se que Portugal se encontra a uma grande distância de fazer a transição de um sistema fiscal tradicional, baseado, em grande parte, na tributação do trabalho, para um sistema fiscal inovador, baseado na tributação do ambiente, isto é, deixar de tributar o que é abundante (mão-de-obra) e passar a tributar o que é escasso (recursos naturais). Esta conclusão tem como base a percepção que os governantes têm da Fiscalidade Ambiental, que ainda só é entendida como uma importante ferramenta para atingir objectivos ambientais, mas que ainda não é vista como uma importante fonte de receita alternativa e/ou adicional. Fortalece esta conclusão as contradições detectadas na política fiscal portuguesa, quer por normas aprovadas internamente, quer por normativos europeus.

Este estudo apresenta como limitações a inexistência, ou a falta de divulgação, de relatórios que avaliem o impacto das normas fiscais ambientais nas metas ambientais definidas. Embora existam estudos que acompanham a evolução das metas ambientais impostas, nomeadamente no que respeita ao cumprimento das metas dos PNAC 2004 e 2006, desconhece-se em que medida as normas fiscais contribuíram para o cumprimento ou não dessas metas. Pelo exposto, entendemos que esta questão poderá ser um excelente tópico para trabalhos futuros.

Dentro da mesma linha, faz-se mais uma sugestão para trabalhos futuros: proceder à quantificação das despesas fiscais com os incentivos ambientais e o resultado obtido, calcular as reduções de emissões de GEE (quantificação dos valores economizados com base no valor de aquisição de créditos de carbono) e comparar a despesa fiscal incorrida, com a poupança alcançada. Por último, realizar um estudo no sentido de apurar a existência, ou não, da relação causa/efeito entre a introdução de normas de carácter ambiental e as descidas de taxas na tributação do rendimento em sede de IRC.

REFERÊNCIAS

- Albrecht, J. (2006), “Green Tax Reforms for Industrial Transformation: Overcoming Institutional Inertia with Consumption Taxes”, *Wiley InterScience*, N° 14, pp.300–311.
- Álvarez, X. C., Gago, A.e Labandeira, X. (1998), “Green Tax Reform: Facts and Experiences”, *Australian Tax Forum*, Vol. 14, N° 3, pp.361-379.

- Alves, M. R. e Palma, C. (2004), “Impostos ambientais e o duplo dividendo: experiências europeias”, *Working Papers de Economia*, Nº 14. Universidade de Aveiro, Aveiro. Recuperado 3.1.2011, de <http://econpapers.repec.org/RePEc:ave:wpaper:142004>.
- Baker, T, e Köhler, J. (1998), “Equity and Ecotax Reform in the EU: Achieving a 10 per cent Reduction in CO2 Emissions Using Excise Duties”, *Fiscal Studies*, Vol. 19, Nº 4, pp.375-402.
- Baranzini, A., Goldenberg, J. e Speck, S. (2000), “A Future for carbon Taxes”, *Ecological Economics*, Vol. 32, Nº 3, pp.395-412.
- Bohm P. (1996), “Environmental Taxation and the Double Dividend: Fact of Fallacy?”, *Working Paper CSERG*, Nº GEC 96-01.
- Bosello, F., Carraro, C. e Galeotti, M. (1998), “The Double Dividend Issue: Modeling Strategies and Empirical Findings”, *National Conference on Energy and Environment*, Rome, Itália.
- Bovenberg, A. L. e Mooij, R. A. (1994), “Environmental Levies and distortionary taxation”, *American Economic Review*, Nº 84, pp.1085-1089.
- Bovenberg, A. L. e Mooij, R. A. (1995), “Environmental Taxes, International Capital Mobility, and Inefficient Tax Systems: Tax Burden vs Tax Shifting”, *International Tax and Public Finance*, Nº 5, pp.7-39.
- Carreira, F. A., Peixe, F. e Lima, R. (2007), A Fiscalidade e o Ambiente: O Caso Português, *Ciência e Técnica Fiscal*, Nº 420, pp.301-342.
- Chiroleu-Assouline, M. (2001), *La double dividende. Modèles théoriques*. [Mimeo]. Université de Paris, Paris.
- Daugbjerg, C. e Svendsen, G. (2001), “Designing green taxes in a political context: From optimal to feasible environmental regulation”, *5th Nordic Environmental Research Conference: The Ecological Modernisation Society*. Recuperado em 20.12.2010, de http://www.hha.dk/nat/WPER/01-17_gts.pdf
- Dias, C. (2004), “A inevitabilidade de avançar para a tributação ambiental”, *Revista da Ordem dos Advogados*, Nov/2004, pp.483-484.
- DiMaggio, P. J. e Powell, W. W. (1983), “The iron cage revisited: institutional isomorphism and collective rationality in organizational fields”, *American Sociological Review*, Vol. 48, Nº 2, pp.147-160.
- EEA [EUROPEAN ENVIRONMENT AGENCY] (1996), “Environmental Taxes: Implementation and Environmental Effectiveness”, *Environmental Issues Series*, Nº 1.
- Gao, Y. (2010), “Mimetic isomorphism, market competition, perceived benefit and bribery of firms in transitional China”, *Australian Journal of Management*, Vol. 35, Nº 2, pp.203-222.
- GEOTA [GRUPO DE ESTUDOS DO ORDENAMENTO DO TERRITÓRIO E AMBIENTE] (2003), “Instrumentos Económicos para a sustentabilidade”, *Agenda de Política de Ambiente do GEOTA*.
- Glomm, G., Kawaguchi, D. e Sepulveda, F. (2008), “Green taxes and double dividends in a dynamic economy”, *Journal of Policy Modelling*, Nº 30, pp.19–32.
- Goulder, L. H. (1995a), “Environmental Taxation and the double dividende: A Reader’s Guide”, *International Tax and Public Finance*, Nº 2, pp.157-183.
- Goulder, L. H. (1995b), “Effects of Carbon Taxes in an Economy with Prior Tax Distortions: An Intertemporal General Equilibrium Analysis”, *Journal of Environmental Economics and Management*, Vol. 29, Nº 3, pp.271-297.
- Goulder, L. H., Parry, I., Williams, R. C., III e Burtraw, D. (1999), “The Cost - Effectiveness of Alternative Instruments for Environmental Protection in a Second-Best Setting”, *Journal of Public Economics*, Vol. 72, Nº 3, 329-360.
- 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*, Nº 4, pp.151–169.

- Kasa, S. (1999), “Social and political barriers to green tax reform. The case of CO₂ taxes in Norway”, *Cicero Policy*, Note 5.
- Koskela, E. e Schöb, R. (1999). Alleviating unemployment: The case for green tax reforms. *European Economic Review*, 43, 1723-1746.
- Koskela, E., Schöb, R. e Sinn, H. (2001), “Green Tax Reform and Competitiveness”, *German Economic Review*, Vol. 2, N° 1, pp.19-30.
- Labandeira, X., Labeaga, J. M. e Rodríguez, M. (2004), “Green Tax Reforms in Spain”, *European Environment*, N° 14, pp.290–299.
- Lee, D. R. e Misiolek W. S. (1986). “Substituting Pollution Taxation for General Taxation: Some Implications for efficiency in Pollution Taxation”, *Journal of Environmental Economics and Management*, N° 13, pp.338-347.
- Moura, J. P. e Fernandes, R. S. (2000), *A Reforma Fiscal Inadiável*, Oeiras: Celta Editora.
- Nabais, J. C. (2005), *Por um Estado Fiscal Suportável. Estudos de Direito Fiscal*, Coimbra: Almedina.
- Parry, I., Roberton C. W. e Goulder, L. H. (1999), “When Can Carbon Abatement Policies Increase Welfare? The Fundamental Role of Distorted Factor Markets”, *Journal of Environmental Economics and Management*, Vol. 37, N° 1, pp.52-84.
- Parry, I. e Bento, A. (2000), “Tax Deductions, Environmental Policy, and the “Double Dividend” Hypothesis”, *Journal of Environmental Economics and Management*, Vol. 39, N° 1, pp.67-96.
- Sandmo, A. (2003), “Environmental Taxation and Revenue for Development”, *Discussion paper World Institute for Development Economics Research*, N° 86, pp. 1-27. Recuperado em 20.12.2010, de <http://www.wider.unu.edu/stc/repec/pdfs/rp2003/dp2003-86.pdf>
- Soares, C. (2003), “The use of tax instruments to deal with air pollution in Portugal Ecological modernization and the use of NEPIs”, *RevCEDOUA*, N° 11, pp.45-58.
- Terkla, D. (1984), “The efficiency value of effluent tax revenues”, *Journal of Environmental Economics Management*, N° 11, pp.107-123.
- Vasques, S. e Martins, G. (2007), A evolução da tributação ambiental em Portugal”, *Revista do Fórum de Direito Tributário*, N° 28, pp.251- 266.