

FISCALIDADE, AMBIENTE E ECONOMIA CIRCULAR: O CASO DOS IMPOSTOS SOBRE O RENDIMENTO EM PORTUGAL

RESUMO

Com esta investigação pretende-se analisar a evolução do normativo fiscal ambiental, ao nível dos impostos sobre o rendimento, em Portugal, bem como a sua relação com os objetivos da economia circular. Verificámos que a primeira medida fiscal ambiental sobre o rendimento data de 1997 e desde essa data deparamo-nos com 38 ações num período de vinte e dois anos. Foi, sobretudo, nos últimos quatro anos que as medidas fiscais com reflexo na defesa do ambiente se têm intensificado nos impostos sobre o rendimento das pessoas singulares e coletivas e têm-se focado mais no âmbito empresarial em ambos os impostos, em detrimento das medidas focadas no cidadão. Acresce que as medidas se têm centrado na mobilidade dos funcionários, bem como em matérias relativas à gestão florestal e à certificação biológica, ficando muito aquém das suas potencialidades no contexto da Economia Circular, por não apostarem nos seus vetores estratégicos.

PALAVRAS-CHAVE: Economia Circular, Fiscalidade Ambiental, Fiscalidade Verde, IRC e IRS.

ABSTRACT

With this research we aim to analyze the evolution of green tax regulations on income and corporate taxation, in Portugal, as well as their relationship with the circular economy. We have verified that the first green tax measure on income and corporate taxation dates back to 1997 and since that date there are 38 actions in a period of twenty-two years. It has been above all in the last four years that tax measures that have had an impact on environmental protection have increased in both taxes and have focused more on the business environment in both taxes, to the detriment of measures focused in the citizen. In addition, the measures have focused on the mobility of employees, as well as matters related to forest management and biological certification, falling far short of their potential in the context of the Circular Economy, for not betting on their strategic vectors.

KEYWORDS: Circular Economy, Environmental Taxation, Green Taxation, Income Taxation, Corporate Taxation.

1. INTRODUÇÃO

Em Portugal, a fiscalidade verde, ou ambiental, teve a sua génese na Resolução do Conselho de Ministros de 14/07/1997, de onde emergiram as «Bases Gerais da Reforma Fiscal da Transição para o Século XXI» e, nesse mesmo ano, surgiram as primeiras medidas pontuais de tributação ambiental no contexto da tributação sobre o rendimento e, em termos gerais, foi na década de 1990 que surgiram na maioria dos impostos as primeiras normas de carácter ambiental com base tributária.

Deram-se, assim, na década de 1990, no contexto jurídico-tributário português os primeiros passos com vista ao uso da fiscalidade como “ferramenta” em prol do ambiente, todavia, paulatinamente, ao longo das últimas décadas, a quantidade de normas de fiscalidade ambiental no normativo tributário português foi crescendo, dando mais força e maior relevância àquela “ferramenta”.

De entre os marcos mais importantes no contexto português, destaca-se, para além do seu arranque na década de 1990 (atrás referido), a entrada em vigor do diploma da Fiscalidade Verde (Lei n.º 82-D/2014, de 31 de dezembro), no ano de 2015. Aquela legislação, ao contrário do que a denominação do diploma pudesse deixar transparecer não aprovou um imposto ambiental específico, na realidade a sua característica diferenciadora é o facto de se ter reunido, pela primeira vez, em Portugal, num único diploma uma grande diversidade de novas normas de tributação em prol do ambiente, com objetivos comuns.

Neste contexto, o objetivo deste artigo é compreender, no horizonte temporal que contempla o período compreendido entre 1997 e 2018, a evolução da Fiscalidade Verde em Portugal em sede de tributação sobre o rendimento, concretamente em sede de IRC (Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas) e do IRS (Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares), utilizando-se para o efeito uma abordagem qualitativa, baseada na consulta e interpretação legislativa. Espera-se, deste modo, conseguir avaliar se, ao longo das últimas décadas, existiu um robustecimento da fiscalidade ambiental naqueles dois impostos, bem como compreender se, no contexto da fiscalidade ambiental sobre o rendimento, o legislador deu maior importância à motivação das pessoas ou das empresas.

Considerando a estreita relação entre a fiscalidade como “ferramenta” pro-ambiental e os objetivos da economia circular, também se pretende compreender em que medida a fiscalidade ambiental nacional em sede de IRC e IRS já se começa a consubstanciar como o fator motivador das mudanças de comportamentos e atitudes necessárias à alteração de modelo produtivo de linear para circular.

Este artigo apresenta a seguinte estrutura: para além desta introdução (Secção 1), encontra-se dividido em mais quatro secções. Na Secção 2 elenca-se a revisão de literatura sobre fiscalidade verde. Na Secção 3 apresentam-se os resultados do estudo empírico realizado, bem como a sua interpretação. Por fim, na quarta secção, referem-se as conclusões inerentes ao estudo e apresentam-se algumas pistas para trabalhos futuros.

2. REVISAO DE LITERATURA

As primeiras demonstrações com preocupações ambientais, relacionadas com os efeitos nefastos do uso do carvão no ambiente, bem como, com a saúde das pessoas, remontam à revolução Industrial, todavia só nas últimas décadas, com as mudanças climáticas e as primeiras catástrofes ambientais a fazerem-se sentir de forma severa, começou a criar-se uma verdadeira consciencialização ambiental a nível geral.

Nesse novo contexto, os problemas ambientais que, até aí se encontravam confinados a serem objeto das manifestações e apreensões de grupos de ambientalistas, ganharam relevo e começaram a ocupar lugares de destaque nas agendas dos principais fóruns de decisões políticos e económicos internacionais. Neste contexto, só nas últimas décadas questões como a «pegada ambiental», a sustentabilidade do planeta, ou o crescimento sustentável, passaram a ser debatidos pela opinião pública, e a serem assumidos como apreensões globais.

Para a disseminação desta preocupação com o ambiente em muito contribui, não só a persistência do trabalho dos ambientalistas e das associações que os representam, mas, também, as iniciativas de organizações de grande dimensão como a ONU (Organização das Nações Unidas), a OCDE (Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico) e a UE (União Europeia).

A Organização das Nações Unidas teve um papel fundamental no reconhecimento político à escala mundial dos problemas ambientais. Começou com a organização, em 1972, da Cimeira da Terra, e foi-se alargando, ao longo dos anos, com a realização das mais diversas iniciativas sob a sua égide, como veremos de seguida.

A ONU esteve na origem de outros marcos de importância fulcral, para a perceção e difusão dos problemas ambientais, nomeadamente: (i) a elaboração, em 1987, do Relatório Brundtland, mais conhecido por *Our Common Future*¹; (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».²

Mais tarde, o Protocolo de Quioto, que entrou em vigor em 2005 (embora negociado em 1997), também, fruto dos esforços da ONU neste contexto, vem a surgir como um dos mais importantes marcos da luta ambiental, por se consubstanciar na demonstração da perceção dos países sobre a dimensão dos problemas ambientais. A importância do Protocolo de Quioto prende-se com os compromissos firmados pelos países para redução dos níveis de emissão de gases de efeito estufa (GEE).

Os mais recentes eventos de grande impacto no contexto ambiental desenvolvidos pela ONU foram: (i) a «Conferência de Bali» (Indonésia), em 2007, cujo principal resultado foi a fixação de metas mais ambiciosas na redução dos GEE; (ii) a «Conferência de Cancun», no México, em 2010, sendo o seu principal resultado o

¹ Realiza uma crítica severa aos modelos de desenvolvimento dos países industrializados e em vias de desenvolvimento, identificando os perigos inerentes ao uso abusivo e excessivo dos recursos naturais

² Destaca-se desta iniciativa o surgimento da «Convenção Quadro de Mudanças Climáticas», mais conhecido por «Agenda 21».

acordo para redução do abate das florestas tropicais; (iii) finalmente, em 2015, a «Conferencia de Paris», de onde nasceu o acordo de Paris, para intensificar a diminuição dos níveis de emissão de GEE e, conseqüentemente, a desaceleração do ritmo de aquecimento global do planeta.

A assunção da degradação do ambiente e da escassez dos recursos naturais como um dos mais graves problemas atuais da humanidade obrigou os ambientalistas e os decisores políticos, a partir da década de 1980, a procurarem “ferramentas” capazes de motivar os cidadãos e empresas a contribuírem para a sustentabilidade do planeta. Neste contexto, a UE vem a ter um papel fundamental no surgimento da fiscalidade ambiental como a resposta a essa necessidade, quando, em 1993, na sequência do seu *white paper on growth, competitiveness and employment*, veio recomendar a implementação de reformas fiscais verdes (*Green Tax Reforms*) nos seus estados membros, recomendação que acabou por ser, também, acatada em outros países fora da comunidade, nomeadamente por recomendação aos seus membros por outras organizações internacionais, como a OCDE (Álvarez *et al.*, 1998).

É de realçar que não obstante a utilização efetiva da fiscalidade como “ferramenta” ambiental só ter começado em finais do século XX, a ideia de tributar os efeitos negativos da atividade económica sobre o ambiente tem a sua génese nos princípios do mesmo século, tendo sido Arthur Cecil Pigou quem a defendeu pela primeira vez (em 1920), dando nome a este tipo de tributação, a qual, no contexto anglo-saxónico conhece, também, a denominação de *Pigouvian taxation*.

Assim, muito em virtude das recomendações da UE e da OCDE aos seus membros, foi recuperada a antiga ideia de Arthur Pigou de penalizar os poluidores através da tributação; deste modo, a fiscalidade, a partir, principalmente da década de 1990, passou a consubstanciar-se como uma das “ferramentas” ambientais mais comuns e eficazes para “moldar” comportamentos ambientais.

Neste escopo, Bovenberg e Mooij (1994: 1085) referiram 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 objetivos ambientais.”³

A tributação surge, desse modo, como uma “ferramenta” com objetivos ambientais, a qual pode ser aplicada sob duas formas distintas e, até, contrárias: por um lado, como estímulo aos contributos positivos dos cidadãos para o ambiente, aplicando, nesses casos, uma tributação mais leve ou “premiando-os” com benefícios fiscais; por outro lado, desincentivando os comportamentos com prejuízo para o ambiente, através das tributações mais pesadas, ou da impossibilidade de acesso a benefícios fiscais.

A fiscalidade permite, assim, daquela forma, aplicar, através da tributação, um dos princípios basilares das lutas ambientais, o «princípio do poluidor-pagador»⁴ (Sandmo, 2003). A este propósito autores como Andersen (2007), Kang (2008), Geng *et al.* (2009) e Borrego (2018) sustentam que, nas últimas décadas (desde a década de 80 do século XX), a fiscalidade ambiental tem tido um impacto francamente positivo no ambiente, por ser a “ferramenta” efetivamente capaz de incentivar o comportamento dos cidadãos-contribuintes no contexto ambiental.

Todavia, não obstante as capacidades que muitos investigadores e decisores políticos reconhecem à fiscalidade como “ferramenta” ambiental, a sua eleição como melhor “ferramenta” neste escopo nunca foi matéria de consenso, principalmente nos finais do século XX, quando esta ideia começou a ser defendida veementemente por algumas organizações internacionais e a serem colocadas em prática as primeiras *Green Tax Reforms* pelos primeiros países (principalmente países do norte da Europa).

Assim, nos finais do século XX, a generalidade dos estudos sobre fiscalidade ambiental debatiam a problemática da aplicação da fiscalidade ambiental, consubstanciada na aplicação das *Green Tax Reforms* recomendadas pela UE e pela OCDE, isto é, questionavam se aquela seria a melhor metodologia a utilizar para obter resultados ambientais. Nesses estudos discutiam-se, principalmente, prós e contras, por comparação entre o uso da fiscalidade ambiental e a atuação direta a nível ambiental, particularmente centrando-se no uso de quotas de emissão de GEE; os estudos em causa, nomeadamente Howe (1994), Parry *et al.* (1999), Goulder *et al.* (1999) e Baranzini *et al.* (2000), na sua maioria concluíram que o uso da fiscalidade ambiental era mais proveitoso, por permitir melhores resultados e mais imediatos.

³ 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.”

⁴ Princípio que defende que o poluidor deve ser responsabilizado pelos efeitos negativos das suas ações sobre o ambiente.

Para uma melhor percepção do significado do conjunto de medidas das *Green Tax Reforms* é essencial assimilar que aquele “pacote” de recomendações emergiu no encadeamento da necessidade de criação, dentro da UE, de políticas de crescimento, competitividade e diminuição do desemprego. Deste modo, as *Green Tax Reforms* aconselhavam a transferência de parte da tributação tradicional sobre o trabalho e contribuições para os sistemas de segurança social para tributação de carácter ambiental, visando, assim, aliviar a tributação sobre o trabalho com vista à diminuição dos níveis de desemprego dentro da UE (Álvarez *et al.*, 1998; Alves & Palma, 2004).

Note-se, que, neste escopo, as *Green Tax Reforms*, tal como sustentadas pela UE, implicavam que se permite-se angariar dois tipos diversos de ganhos, frequentemente referido como efeito do «duplo dividendo»: como primeiro dividendo, os ganhos ambientais alcançados com as melhorias dos comportamentos dos contribuintes no âmbito ambiental, fruto dos incentivos tributários positivos ou negativos, como «segundo dividendo», o resultado da diminuição da tributação sobre o trabalho, preconizava-se conseguir obter fortes impactos na diminuição dos níveis de desemprego.

É se realçar que há uma neutralidade fiscal subjacente a este processo, o qual não pressupunha o aumento da carga tributária sobre os contribuintes, nem, conseqüentemente, o aumento da receita tributária cobrada, pois as *Green Tax Reforms* preconizam simplesmente a substituição de um tipo de tributação por outro.

No que concerne ao «primeiro dividendo», é unânime o reconhecimento da existência de ganhos efetivos a nível ambiental como consequência da aplicação de tributação com objetivos ambientais; quanto ao «segundo dividendo», não existem consensos, nem quanto à sua existência, nem em relação ao que é de facto este segundo ganho (quando a sua existência é aceite).

Assim, no escopo dos estudos que discutem o «segundo dividendo», existem duas linhas de investigação principais, uma que defende o facto de existir um segundo efeito na economia resultante da introdução de tributação ambiental e uma outra linha de investigação que advoga que não existe qualquer segundo impacto. A primeira linha de investigação, como veremos de seguida, divide-se em várias, com investigadores a defenderem perspetivas distintas.

Assim, a linha de investigação que defende a existência de um segundo efeito da tributação ambiental, começa por conter estudos que defendem que esse impacto se consubstancia num resultado positivo sobre a economia, proveniente da transferência da tributação tradicional para a tributação verde, entre os autores que o apoiam evidenciam-se Terkla (1984), Lee e Misiolek (1986), Goulder (1995a), Goulder (1995b), Koskela e Schöb (1999), Parry e Bento (2000), Koskela *et al.* (2001), Glomm *et al.* (2008) e Labandeira *et al.* (2004). Note-se que, Terkla (1984) e Lee e Misiolek (1986) foram pioneiros na defesa da existência de ganhos para a economia derivados da permuta entre tributação tradicional e tributação ambiental.

Todavia, de entre os estudos que defendem a existência de um segundo efeito positivo («segundo dividendo») resultante da substituição da tributação tradicional por tributação verde não existe consenso sobre a forma como o «segundo dividendo» se expressa. Assim, como sustentam Alves e Palma (2004) existem duas correntes, por um lado, a corrente europeia, que advoga que o «segundo dividendo» é a diminuição dos níveis de desemprego, por outro lado, a corrente norte-americana, cujos autores sustentam que o «segundo dividendo» se expressa no aumento da eficiência e competitiva da economia, pois a diminuição da tributação tradicional permite minimizar o efeito distorcivo que aquele tipo de tributação tem sobre a economia e que causa problemas àqueles níveis (Baker & Köhler, 1998; Bosello *et al.*, 1998).

Acresce às controvérsias em torno do que significa o «segundo dividendo» outras questões, ainda envolvendo esta temática, principalmente autores que sustentam que não existe qualquer «segundo dividendo», isto é, que o único efeito que resulta da introdução de fiscalidade ambiental são os ganhos ambientais que daí derivam («primeiro dividendo»); bem como trabalhos que sustentam que o segundo efeito da tributação verde na economia é negativo e não positivo, deste tipo de posicionamento são exemplo Bovenberg e Mooij (1994,1995), Bohm (1996), Bosquet (2000) e Chiroleu-Assouline (2001). Por exemplo Chiroleu-Assouline (2001) alega que a Tributação Ambiental vai diminuir o poder de compra das famílias, ao agravar o preço de alguns produtos, tendo, assim, um efeito negativo na economia.

Nos últimos anos, trabalhos realizados tendo como enfoque países em desenvolvimento, ou com problemas orçamentais graves, defendem a possibilidade de alcançar um «terceiro dividendo», que se concretiza na diminuição da pobreza ou na redução do desequilíbrio orçamental, nos casos em que a introdução de

impostos ambientais não se tem feito acompanhar da neutralidade fiscal das *Green Tax Reforms* preconizadas em 1993 pela UE (Heerden *et al.*, 2006; Pereira & Pereira, 2014).

Quanto a estudos sobre fiscalidade ambiental que não se foquem na sua comparação com as “ferramentas” de atuação direta, nem nos tipos de «dividendos» obtidos, podemos apontar aqueles que têm procurado realizar a análise, a classificação e compreender a evolução da fiscalidade ambiental nos seus países, como são os casos de Barde & Owens (1996), Álvarez *et al.* (1998), Fredriksson & Gaston (1999), Carreira *et al.* (2007), Borrego (2012, 2016a, 2018).

No que concerne aos estudos de fiscalidade ambiental desenvolvidos especificamente sobre a realidade portuguesa, podemos afirmar que se tratam, essencialmente, de estudos cujo objetivo é compreender a forma como tem evoluído a reforma fiscal verde portuguesa, quer através de compilações legislativas, quer através de análises críticas, nomeadamente: Alves e Palma (2004), Carreira *et al.* (2007), Vasques e Martins (2007), Borrego (2012; 2016a; 2018), os quais, em termos gerais, verificaram que, excetuando o ISP e a tributação automóvel, a fiscalidade ambiental portuguesa não cumpre, ainda, os requisitos de uma verdadeira *Green Tax Reform*, com os objetivos recomendados em 1993 pela UE, uma vez que os impostos ambientais, ainda, são muito poucos e aquilo que existe, efetivamente, regra geral, são normas avulsas espalhadas pelos impostos tradicionais.

Acresce, ainda, alguns estudos, no contexto português que ambicionam compreender o impacto da fiscalidade verde na gestão de frotas de viaturas ligeiras de passageiros no contexto empresarial, bem como no planeamento fiscal associado às tributações autónomas inexistentes ou mais suaves nas viaturas menos poluentes; em termos gerais, aqueles estudos concluem que a fiscalidade verde potencialmente tem aptidão para ter peso nas opções de compra e venda daquele tipo de viatura para os parques automóveis empresariais, contudo, ainda falta que o meio empresarial o reconheça (Gaita *et al.*, 2016; Borrego, 2016b; Morginho, 2018).

Considerando a forte relação entre a fiscalidade e a economia circular e a consciencialização que começa, a pouco e pouco, a fazer-se sentir de que é necessário alterar o paradigma produtivo de linear (o qual aposta na exploração de recursos, produção e descarte no fim de vida do produto), para um modelo circular (focado na reutilização, reciclagem e reaproveitamento, com vista à diminuição da «pegada ambiental»), começam a surgir estudos cujo objetivo é procurar elos de ligação entre estas duas realidades: economia circular e fiscalidade ambiental, como é o caso de Borrego (2018).

3. ESTUDO EMPÍRICO

3.1. METODOLOGIA

Foi desenvolvida uma pesquisa legislativa ao nível dos impostos sobre o rendimento – Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares e Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas – e normativo complementar – Estatuto dos Benefícios Fiscais (EBF) e SIFIDE II (Sistema de Incentivos Fiscais à Investigação e Desenvolvimento Empresarial - II), suportada no Sistema de Informação dos Contabilistas Certificados (SICC), durante o mês de Setembro de 2018, a qual permitiu aferir não só das normas atualmente em vigor, bem como das suas redações anteriores, normas já revogadas e ainda os anos de vigência de cada uma das normas.

De modo a ter uma noção temporal mais alargada dos efeitos fiscais na preservação do ambiente, tomou-se em consideração um período de vinte e dois anos, desde 1997 (ano da aprovação da primeira norma fiscal ambiental no contexto da tributação sobre o rendimento) até 2018, que compreendeu várias reformas fiscais e que corresponde ao período de tempo durante o qual foram sendo aprovadas, revogadas e alteradas as medidas fiscais de natureza ambiental sobre o rendimento, em Portugal.

Segundo as Leis do Orçamento de Estado (LOE), as receitas correntes são, essencialmente, as decorrentes dos impostos diretos (onde se inclui a tributação sobre o rendimento) e impostos indiretos (que se repartem em impostos sobre o consumo e outros).

Se considerarmos a média dos últimos cinco anos verificamos que as receitas dos impostos diretos (onde, tal como já se referiu, se enquadram os impostos sobre o rendimento) totalizaram 41,4%, enquanto as receitas

dos impostos sobre o consumo foram de 46,7%. Porém, nesse mesmo período, assistiu-se a uma diminuição do peso dos impostos sobre o rendimento de 43,1% para 40,7%, em contraste com os impostos sobre o consumo que cresceram de 42,6% para 51%.

Perante estas percentagens, e considerando a diminuição do peso relativo da tributação sobre o rendimento (que são impostos tradicionais) nos Orçamentos de Estado dos últimos 5 anos, a nossa análise das medidas fiscais com impacto sobre o ambiente recaiu sobre aqueles impostos, no sentido de compreender em que medida os mesmos foram alvo de uma reforma fiscal verde, bem como se a atitude ou comportamento dos sujeitos passivos (primeiro, das pessoas coletivas e, segundo, das pessoas singulares) foi influenciado por ações fiscais com repercussão no rendimento disponível desses sujeitos passivos.

3.2. RESULTADOS E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS

Da análise legislativa realizada foram feitos quadros resumo por imposto com a informação recolhida, de forma a obter uma visão geral em relação a cada um dos impostos em análise, no que às normas de fiscalidade ambiental respeita, bem como da evolução dessas normas.

Quadro nº 1 – Evolução das normas de fiscalidade verde com impacto nas pessoas coletivas, de 1997 a 2018

Descrição da ação ou medida	Em Vigor, em 2018	Ano de Entrada em Vigor	Último ano em que vigorou	Nº Anos de Vigência	Tipo Efeito sobre o SP
Provisão para recuperação paisagística de terrenos/Provisão para danos de carácter ambiental (a)	Sim	1997	Não aplicável	22	Benefício
Majoração dos encargos com mecenato ambiental	Sim	1999	Não aplicável	20	Benefício
Isenção em IRC das entidades gestoras de sistemas integrados de gestão de fluxos específicos de resíduos	Sim	2001	Não aplicável	18	Benefício
Incentivo à renovação de frotas de pesados de mercadorias	Não	2007	2016	10	Benefício
Isenção em IRC dos rendimentos dos fundos de investimento imobiliário em recursos florestais	Sim	2008	Não aplicável	11	Benefício
Redução da taxa de tributação nos rendimentos das unidades de participação em fundos de investimentos imobiliários em recursos florestais.	Sim	2008	Não aplicável	11	Benefício
Exclusão de aplicação das tributações autónomas nas viaturas eléctricas com valor de aquisição inferior a € 40.000/Exclusão de aplicação das tributações autónomas nas VLP eléctricas (b)	Sim	2008	Não aplicável	11	Benefício
Incentivo à renovação de frotas de transportes públicos de passageiros (pesados e táxis)	Não	2010	2016	7	Benefício
Montante mais elevado para as depreciações das Viaturas Ligeiras de Passageiros movidas a GPL, GNV e Híbridas-Plug-in, para efeitos fiscais (c)	Sim	2010	Não aplicável	9	Benefício
Majoração dos encargos de gestão de car-sharing e bike-sharing	Sim	2015	Não aplicável	4	Benefício
Aquisição de frotas de velocípedes (Majoração de encargos)	Sim	2015	Não aplicável	4	Benefício
Diminuição das tributações autónomas nas viaturas menos poluentes (GPL, GNV e Híbridas-plug in)	Sim	2015	Não aplicável	4	Benefício
Incentivo ao uso de combustíveis menos poluentes nos transportes públicos	Sim	2015	Não aplicável	4	Benefício
Majoração das despesas com atividades de I&D associadas a projetos de conceção ecológica de produtos	Sim	2017	Não aplicável	2	Benefício
Incentivo à certificação biológica de explorações com produção em modo biológico	Sim	2017	Não aplicável	2	Benefício
Isenção em IRC dos rendimentos das entidades de Gestão florestal	Sim	2018	Não aplicável	1	Benefício
Redução da taxa de retenção na fonte, a título definitivo, nos rendimentos pagos ou colocados à disposição por Entidades de Gestão florestal	Sim	2018	Não aplicável	1	Benefício

Legenda: a) Vigorou até 2009 como recuperação paisagística de terrenos/vigorou a partir de 2010 como danos de carácter ambiental.
b) Vigorou até 2013 com limite de 40.000 Euros como valor de aquisição das viaturas/a partir de 2010 passou a aplicar-se sem limite de valor de aquisição para as viaturas.
c) Vigorou até 2014 só para as elétricas, a partir de 215 para todas as viaturas menos poluentes.

Fonte: Elaboração própria com base no CIRC, no EBF e no SIFIDE II

No Quadro nº 1 apresenta-se o resumo dos dados recolhidos sobre as normas de fiscalidade verde ou ambiental com impacto sobre as pessoas coletivas, por via do CIRC, do EBF e do SIFIDE II, no período compreendido entre 1997 e 2018.

A análise do Quadro nº 1 permitiu verificar que existem 17 medidas fiscais com repercussão ambiental com impacto nas pessoas coletivas, as quais se traduzem em poupança fiscal para os sujeitos passivos e, simultaneamente, procuram contribuir para a melhoria do ambiente.

Dessas 17 medidas, 15 (que corresponde a 88%) mantêm-se atualmente em vigor, sendo o número médio de anos de vigência das 17 medidas em causa de 8,29 anos, o que é bastante significativo. Note-se, porém que a medida mais antiga em vigor remonta a 1997, logo apresenta-se com cerca de 22 anos de vigência. A medida em causa consubstancia-se na aceitação de uma provisão para recuperação paisagística de terrenos, que mais tarde (em 2010) foi alargada à recuperação de quaisquer danos de carácter ambiental.

Porém, a maioria das medidas (8, o que corresponde a 47%) entraram em vigor em 2015, com a aprovação do diploma da fiscalidade verde, o que é indiciador da relevância daquele normativo para a fiscalidade ambiental portuguesa. Aquelas medidas estão dirigidas, essencialmente, para a aquisição de frotas de velocípedes e respetiva majoração dos encargos, incentivo ao uso de combustíveis menos poluentes nos transportes públicos, incentivos à certificação biológica, isenção para as entidades de gestão florestal e redução das taxas de tributação autónoma para viaturas ligeiras de passageiros menos poluentes.

Em 2018, entraram em vigor mais 2 medidas (equivale a 12%) que foram, essencialmente, dirigidas para a gestão florestal, através da isenção de IRC para as entidades de gestão florestal e redução da tributação dos rendimentos pagos ou colocados à disposição por entidades de gestão florestal.

É de realçar, ainda, em relação à informação constante no Quadro nº 1 que o montante aceite como depreciação para as viaturas ligeiras de passageiros elétricas, bem como as movidas a GPL ou GNV ou Híbridas *plug-in*, é superior ao das viaturas movidas a outros tipos de combustíveis mais poluentes.

Quanto ao Quadro nº 2, nele se apresenta o resumo da informação recolhida sobre as normas de fiscalidade ambiental com impacto sobre as pessoas singulares, por via do CIRS, do CIRC⁵ e do EBF, igualmente, num período compreendido entre 1997 e 2018.

Com base na análise do Quadro nº 2, verificámos que existem 22 ações fiscais com repercussão ambiental com impacto na esfera das pessoas singulares, as quais se traduzem em poupança fiscal para os sujeitos passivos e procuram contribuir para a melhoria do ambiente.

Todavia, também, é importante referir-se que a maioria (12 ações em 22 – 55%) dessas normas fiscais ambientais aplicáveis às pessoas singulares, se confinam àquelas pessoas singulares que desenvolvem atividades empresarias (e profissionais) e não resultam de normas contidas no CIRS, mas que advêm da remissão do artº 32º do CIRS para o CIRC.

Do total das 22 ações, 16 (que representam 72%) permanecem atualmente em vigor no normativo fiscal vigente, sendo que o número médio de anos de vigência das medidas em causa é de 7 anos, o que permite verificar um menor período médio de vigência das normas com impacto em IRS, comparativamente com a mesma realidade no âmbito do IRC. É de realçar que a ação mais antiga atualmente ainda em vigor, à semelhança do IRC, remonta ao ano de 1997, logo tem cerca de 22 anos de vigência, e reporta-se à mesma norma já referida naquele outro imposto, aplicável aos sujeitos passivos com rendimentos da categoria B de IRS, com contabilidade, ou seja, aos empresários em nome individual e profissionais, por remissão do art.º 32º do CIRS.

⁵ Por remissão do artº 32º do CIRS.

Quadro nº 2 – Evolução das normas de fiscalidade verde com impacto nas pessoas singulares, de 1997 a 2018

Descrição da ação ou medida	Em Vigor, em	Ano de Entrada	Último ano em	Nº Anos de	Tipo Efeito sobre
	2018	em Vigor	que vigorou	Vigência	o SP
Provisão para recuperação paisagística de terrenos / Provisão para danos de carácter ambiental (a) (b)	Sim	1997	Não aplicável	22	Benefício
Majoração dos encargos com o mecenato ambiental (b)	Sim	1999	Não aplicável	20	Benefício
Majoração dos encargos com o mecenato ambiental - Demais SP	Sim	1999	Não aplicável	20	Benefício
Aquisição de equip.to p/a utilização de energias renováveis e de equip. p/a a produção de energia renováveis e elétrica ou térmica com potência até 100Kw que consumam gás natural (A dedução só pode ser utilizada uma vez em cada período de 4 anos)	Não	2002	2011	10	Benefício
Incentivo à renovação de frotas de viaturas pesadas de mercadorias (b)	Não	2007	2016	10	Benefício
Imóveis c/ certificação energética na categoria A ou A+ acréscimo de 10% do limite de dedução à coleta, em IRS	Não	2008	2011	4	Benefício
Redução Tx Tributação nos rend. Das UP em FI Imobiliários em Recursos Florestais	Sim	2008	Não aplicável	11	Benefício
Aquisição de veículos sujeitos a matrícula, exclusivamente, elétricos ou movidos a energias renováveis não combustíveis (A dedução só podia ser utilizada uma vez em cada período de 4 anos)	Não	2009	2011	3	Benefício
Exclusão de tributação autónoma nas VLP elétricas (b)	Sim	2009	Não aplicável	10	Benefício
Aquisição de equip.to e obras de melhoria das condições de comportamento térmico de edifícios, dos quais resulte diretamente o seu maior isolamento (A dedução só pode ser utilizada uma vez em cada período de 4 anos)	Não	2010	2011	2	Benefício
Incentivo à renovação de frotas de táxis (b)	Não	2010	2016	7	Benefício
Maior aceitação das depreciações das Viat Lig Passag elétricas (b)	Sim	2010	Não aplicável	9	Benefício
Montante mais elevado para as depreciações das Viaturas Ligeiras de Passageiros movidas a GPL, GNV e Híbridas-Plug-in, para efeitos fiscais (b)	Sim	2015	Não aplicável	4	Benefício
Redução da Tributação autónomas no caso das VLP movidas a gás natural e GPL, em sede de IRS (b)	Sim	2015	Não aplicável	4	Benefício
Majoração dos encargos de gestão de car-sharing e bike-sharing (b)	Sim	2015	Não aplicável	4	Benefício
Aquisição de frotas de velocípedes (Majoração de encargos) (b)	Sim	2015	Não aplicável	4	Benefício
Incentivo ao uso de combustíveis menos poluentes nos transportes públicos (mercadorias e passageiros) (b)	Sim	2015	Não aplicável	4	Benefício
Incentivo à certificação biológica de explorações com produção em modo biológico (b)	Sim	2017	Não aplicável	2	Benefício
Redução da taxa de retenção na fonte, a título definitivo, nos rendimentos pagos ou colocados à disposição por Entidades de Gestão florestal	Sim	2018	Não aplicável	1	Benefício
Saldo positivo entre as mais-valias e as menos-valias resultantes da alienação de participações sociais em EGF reconhecidas é tributado à taxa de 10%	Sim	2018	Não aplicável	1	Benefício
Rendimentos da categoria F decorrentes do arrendamento a EGF de prédios rústicos destinados à exploração florestal - taxa especial de 14% (só aplicável em 2018 e 2019)	Sim	2018	Não aplicável	1	Benefício
As mais-valias auferidas por sujeitos passivos de IRS com a alienação a EGF de prédios rústicos destinados à exploração florestal são tributadas à taxa autónoma de 14%, (só aplicável em 2018 e 2019)	Sim	2018	Não aplicável	1	Benefício

Legenda: a) Vigorou até 2009 como recuperação paisagística de terrenos e vigorou a partir de 2010 como danos de carácter ambiental
b) Normas aplicáveis aos Sujeitos Passivos enquadrados na Categoria B de IRS - Atividades Empresariais ou Profissionais

Fonte: Elaboração própria a partir do CIRS, do CIRC e do EBF

Note-se, ainda, que, no contexto das pessoas singulares, o maior número de ações de natureza ambiental foram publicadas em e após 2015 – 9 ações que equivalem a 41% - maioritariamente aplicáveis só a quem desenvolva em nome individual uma atividade empresarial – e que se repartem do seguinte modo:

- no ano de 2015, com a aprovação do diploma da fiscalidade verde, entraram em vigor 5 ações (que representam 23%) – todas dirigidas exclusivamente às pessoas singulares que desenvolvem atividades empresariais - que respeitam ao montante aceite como depreciações para as viaturas

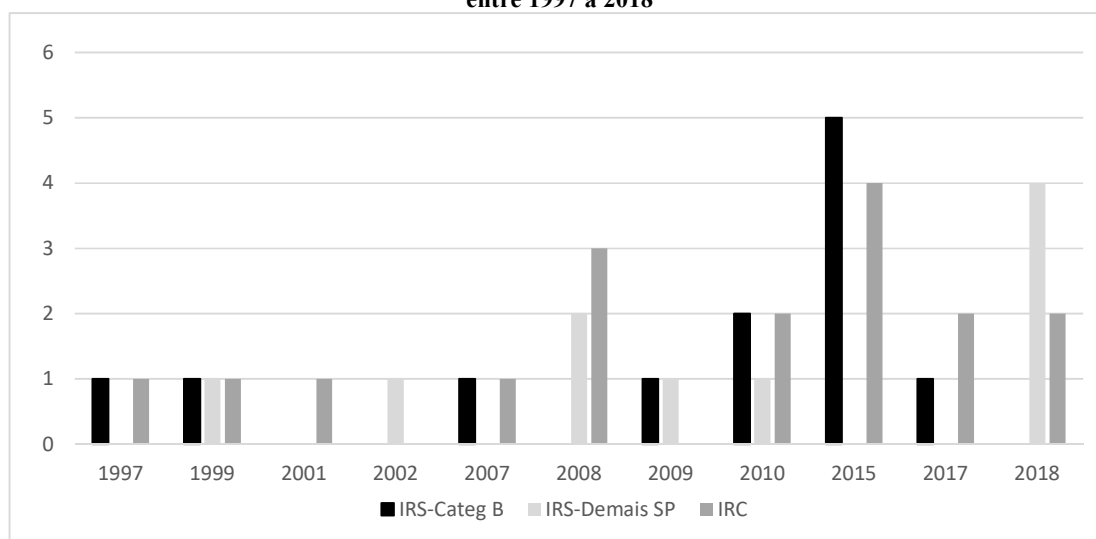
ligeiras de passageiros movidas a GPL, GNV e Híbridas plug-in⁶ ter passado a ser superior ao das demais viaturas movidas a outro tipo de combustíveis mais poluentes, redução das taxas de tributação autónomas das viaturas ligeiras de passageiros movidas a GPL, GNV e Híbridas plug-in, bem como a majoração dos encargos de gestão de *car-sharing* e *bike-sharing*, e incentivo ao uso de combustíveis menos poluentes nos transportes públicos;

- no ano de 2018 entraram em vigor 4 ações (que representam 18%) – na sua totalidade dirigidas a pessoas singulares sem atividade empresarial, que estão direcionadas, essencialmente, para a floresta, consubstanciando-se na redução da taxa liberatória retida na fonte referente aos rendimentos pagos por Entidades de Gestão Florestal (EGF) a pessoas singulares, taxa de 10% do saldo positivo entre as mais-valias e menos-valias resultantes da alienação onerosa de participações sociais em EGF, na taxa especial de 14% para os rendimentos decorrentes do arrendamento a EGF de prédios rústicos destinados à exploração florestal, bem como na tributação à taxa autónoma de 14% nas mais-valias auferidas por sujeitas passivas de IRS com alienação a EGF de prédios rústicos destinados à exploração florestal (apenas aplicável aos anos de 2018 e 2019).

Resumidamente, ao analisar em conjunto as medidas com impacto nos dois impostos em estudo, verifica-se que, a partir de 2010 se acentuou a quantidade de medidas fiscais em sede de IRC e de IRS, conforme está expresso no Gráfico nº 1. Tal evolução sugere que na presente década tem existido um maior incentivo, comparativamente com as décadas anteriores, junto das pessoas singulares e coletivas para que estas tomem opções mais amigas do ambiente, o que lhes proporciona, nos casos previstos na lei, inclusivamente, uma poupança fiscal, situação que no contexto empresarial se pode repercutir nas decisões de produção e de investimento em algumas áreas, nomeadamente no seu parque automóvel.

Verifica-se, ainda que este maior incentivo nos anos mais recentes, embora se verifique nos dois impostos em análise, tem maior expressão no contexto empresarial, quer dirigido às sociedades (sujeitas a IRC), quer para as pessoas singulares que desenvolvem atividades empresariais (sujeitas a IRS – Categoria B), comparativamente com as medidas dedicadas à generalidade dos cidadãos, tal como se verifica pela análise do Gráfico nº 1.

Gráfico nº 1 – Anos de lançamento das medidas fiscais com impacto ambiental, em sede de IRS e IRC, entre 1997 a 2018



Fonte: Elaboração própria

Considerando os objetivos da economia circular e a análise realizada a estes dois impostos, não obstante se ter verificado que o foco dos incentivos aos bons comportamentos ambientais por via da tributação, na tributação sobre o rendimento, ser o contexto empresarial, quer nas atividades desenvolvidas sob a forma societária, quer individual, aquele conjunto de normas ainda se encontram muito longe de serem impulsionadoras da mudança de paradigma de linear para circular, pois falta a aposta de incentivos fiscais

⁶ Em relação às viaturas elétricas aquele benefício já existia desde 2010.

ambientais para a área produtiva, logística e transportes de mercadorias, nomeadamente faltam incentivos fiscais.

Para finalizar, julgamos oportuno e relevante referir que assistimos, desde o ano de 2004 até ao ano 2010, paulatinamente à desmaterialização das obrigações declarativas em sede destes impostos, suportada pelas novas tecnologias com o recurso a meios eletrónicos, o que simplifica o sistema fiscal, quer pela via da facilidade do cumprimento das obrigações, quer pela eficiência do seu funcionamento, quer ainda pela redução da necessidade do consumo de papel, contribuindo para a defesa da floresta e, conseqüentemente, do ambiente.

4. CONCLUSÃO

Em Portugal, desde finais da década de 1990 do século XX que, de forma reiterada até aos dias de hoje, têm sido aprovadas normas fiscais com objetivos ambientais com impacto ao nível do IRS e do IRC, as quais são suscetíveis de incentivar os contribuintes para tomadas de decisão mais ecológicas, conducentes à poupança fiscal, quer por parte das pessoas singulares, quer coletivas.

Da análise efetuada identificaram-se, desde 1997, 39 medidas fiscais com impacto ambiental ao nível dos impostos sobre o rendimento, das quais, a maioria (22 ações, o que equivale a 56%) respeitam ao IRS e o diferencial (17 ações, que correspondem a 44%) ao IRC, as quais podem proporcionar aos contribuintes ganhos fiscais no contexto dos contribuintes visados e podem ser indutoras da mudança de comportamentos das pessoas e das organizações, em especial, das empresas.

Note-se que o número de ações dirigidas a entidades de gestão florestal, quer ao nível do IRS, quer ao nível do IRC, sobretudo em 2018, está fortemente associado aos grandes incêndios ocorridos, em junho e outubro de 2017, e que conduziram o governo português a legislar no sentido da defesa e incentivo da floresta, também, por via fiscal.

As medidas fiscais, sobretudo nos últimos quatro anos, estão dirigidas para a mobilidade empresarial de pessoas (gestão de *car-sharing* e *bike-sharing*, frota de velocípedes, tributação autónoma diferenciada para as viaturas menos poluentes ao nível do GPL, GNV e Híbridas *plug-in* e à aceitação como gasto fiscal de um montante mais elevado para as depreciações das viaturas menos poluentes), para processos e produtos mais ecológicos (despesas de I&D para projetos de conceção ecológica de produtos e certificação biológica) e para entidades de gestão florestal (redução de taxa liberatória retida na fonte, taxas especiais e isenções).

A partir da análise realizada para este estudo foi possível verificar, ainda, que no caso português, as normas de fiscalidade ambiental em sede de tributação sobre o rendimento têm tido um enfoque muito maior nas empresas (quer individuais, quer sociedades) do que nos cidadãos, acresce que esses incentivos centram-se muito mais na mobilidade de pessoas no contexto empresarial, parecendo que o legislador se tem esquecido de apostar no incentivo de estruturas de produção e distribuição ambientalmente mais sustentáveis.

Assim, não obstante a fiscalidade poder ter, potencialmente, um papel fundamental na motivação das empresas para a mudança do modelo de produção linear para circular, esse contributo, na tributação sobre o rendimento, ainda se encontra muito abaixo das suas potencialidades.

No que respeita a linhas de investigações futuras, julgamos ser importante replicar e completar este estudo com os impostos sobre o consumo e património de modo a termos uma visão mais holística de como a fiscalidade pode contribuir para a defesa do ambiente e para a mudança de paradigma produtivo de linear para circular, bem como realizar estudos comparativos com outros países.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- 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. Disponível em: <http://econpapers.repec.org/RePEc:ave:wpaper:142004>, consultado em 28 de janeiro de 2018.
- Andersen, M.S. (2007). An introductory note on the environmental economics of the circular economy. *Sustainability Science*. 2(1) 133-140.

- 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.
- Barde, J. P., & Owens, J. (1996). The evolution of eco-taxes. Organisation for Economic Cooperation and Development. *The OECD Observer*, 198, 11.
- Bohm, P. (1996). Environmental Taxation and the Double Dividend: Fact of Fallacy? *CSEER*. Working Paper N° GEC 96-01.
- Borrego, A. C. (2012). Green Tax Reform: O Caso Português, in: *XXII Jornadas Luso-Espanholas de Gestão Científica*, UTAD, Vila Real, Fevereiro de 2012.
- Borrego, A. C. (2016a). Diploma da Fiscalidade Verde - Finalmente uma fiscalidade ambiental integrada em Portugal? *Revista de Gestão Social e Ambiental*, 10(3), 51-68.
- Borrego, A.C. (2016b). O impacto da fiscalidade ambiental na gestão fiscal das frotas automóveis de viaturas ligeiras de passageiros nas empresas: a percepção dos Contabilistas Certificados e dos Técnicos de Contabilidade, In *VIIIth Portuguese CSEAR Conference on Environment Management and Accounting*, Barcelos, Portugal, 3 e 4 de Novembro de 2016.
- Borrego, A. C. (2018). O Papel da Fiscalidade Ambiental na Economia Circular, In *XXVIII Jornadas Luso-Espanholas de Gestão Científica*, Guarda, Portugal, 7 a 10 de Fevereiro de 2018.
- 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.
- 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.
- Fredriksson, P. G., & Gaston, N. (1999). The “greening” of trade unions and the demand for eco-taxes. *European Journal of Political Economy*, 15(4), 663-686.
- Gaita, P., Borrego A. C. & Amorim, J. C. (2016). Gestão fiscal do parque automóvel empresarial de viaturas ligeiras de passageiros. *Contabilista*, 195, pp.63-68.
- Geng, Y., Zhu, Q., Dobeis, B. & Fujita, T. (2009). Implementing China’s circular economy concept at the regional level: A review of progress in Dalian, China. *Waste Management*. 29(2) 996-1002.
- Glomm, G., Kawaguchi, D. & Sepulveda, F. (2008). Green taxes and double dividends in a dynamic economy. *Journal of Policy Modelling*, 30, 19–32.
- Goulder, L. H. (1995a). Environmental Taxation and the double dividende: A Reader’s Guide. *International Tax and Public Finance*, 2, 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*, 29(3), 271-297.
- Goulder, L. H., Parry, I., Williams, R. C., & 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.
- 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.
- Kang, Y. (2008). Discussion on China's Tax Policy for Developing the Circular Economy. *Sci-Tech Information Development & Economy*. 2008-09.
- 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). Substituing Pollution Taxation for General Taxation: Some Implications for efficiency in Pollution Taxation. *Journal of Environmental Economics and Management*, 13, 338-347.
- Morganho, C. I. P. (2018). O Aumento das Tributações Autónomas sobre viaturas em IRC e o uso de mecanismos de Planeamento Fiscal: A perceção dos Contabilistas Certificados, Dissertação de Mestrado, Instituto Politécnico de Portalegre e Instituto Politécnico do Porto.
- 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. Disponível em: <http://www.wider.unu.edu/stc/repec/pdfs/rp2003/dp2003-86.pdf>, consultado em 2 de Dezembro de 2017.
- 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.