

Evolução da Fiscalidade Verde em Portugal em IVA e IRC e a relação com a economia circular: Resultados preliminares

RESUMO

Com esta investigação pretende-se compreender a evolução da fiscalidade verde, em Portugal, no caso do IVA e do IRC, bem como o papel que aqueles impostos podem ter enquanto ferramentas para alcançar objetivos da economia circular. Verificámos que, não obstante existirem normas de fiscalidade ambiental vocacionadas para os vetores da economia circular, quer em IRC desde 1997, quer em IVA desde 1992, as normas em vigor focam-se muito na mobilidade empresarial mais sustentável em relação às viaturas ligeiras de passageiros, no tratamento de resíduos e na gestão florestal, ficando muito aquém das suas potencialidades em prol da economia circular, pois continuam a faltar normas relacionadas diretamente com a extração de matérias-primas, produção e distribuição mais sustentáveis.

ABSTRACT

With this paper we intend to understand the evolution of green taxation in Portugal in the case of VAT and Corporate taxation, as well as the role that these tax codes can have as a tool to achieve objectives in the circular economy. We have verified that, despite the existence of environmental taxation rules important to achieve some objectives of the circular economy, in IRC since 1997 and in VAT since 1992, the actual rules are focus on the more sustainable business mobility in relation to passenger vehicles, waste treatment and forest management, falling far short of its potential in order to achieve the circular economy's objectives, as there is still a lack of tax norms directly related with the extraction of more sustainable raw materials and production.

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

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

Evolução da Fiscalidade Verde em Portugal em IVA e IRC e a relação com a economia circular: Resultados preliminares

1. INTRODUÇÃO

Não obstante os movimentos ambientalistas remontarem à época da revolução industrial, os problemas ambientais só começaram, efetivamente, a assumir lugares de destaque nas agendas políticas mundiais a partir das últimas décadas do século XX.

A ONU (Organização das Nações Unidas) teve, a partir de 1972, com a organização da Cimeira da Terra, um papel fulcral no reconhecimento político dos problemas ambientais. Ao longo dos anos, sob a égide desta organização, realizaram-se um conjunto considerável de iniciativas, nomeadamente cimeiras, publicações e outros eventos, que têm vindo a procurar sensibilizar os governos, a opinião pública e as empresas para os efeitos danosos da poluição no planeta e para a problemática da excessiva «pegada ambiental» dos homens sobre o ambiente; a ONU tem contribuído, ainda, fortemente, para serem delineadas metas e estratégias em prol da diminuição daqueles problemas.

Neste contexto, também nas últimas décadas do século XX, a fiscalidade, surgiu como “ferramenta” com capacidade para mudar comportamentos ambientais, muito graças à UE (União Europeia) e à OCDE (Organização para a Cooperação e desenvolvimento Económico), as quais, desde o início da década de 1990, passaram a recomendar aos seus membros a utilização de um pacote de medidas de fiscalidade verde que ficou conhecido com *Green Tax Reform*.

Em Portugal, embora desde meados dos anos 90, do Séc. XX, o fator ambiental fosse referido para taxar determinados bens, e já existissem no sistema fiscal português alguns pequenos apontamentos do seu uso desde o início da década de 90, o lançamento de facto da Reforma Fiscal Verde em Portugal só veio 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» e o uso da fiscalidade como “ferramenta” ambiental teve o seu arranque efetivo com a aprovação do ISP (Imposto sobre os produtos Petrolíferos e Energéticos), em 1999.

Desde a década de 1990 até à atualidade foram sendo criadas normas de fiscalidade ambiental no normativo tributário português, entre as quais se destaca a entrada em vigor, em 2015, do diploma da Reforma da Fiscalidade Verde (Lei n.º 82-D/2014, de 31

de dezembro). Este diploma teve a particularidade de juntar, pela primeira vez, em Portugal, num único diploma um conjunto de normas de fiscalidade no contexto ambiental.

Neste contexto, este artigo, baseado numa abordagem qualitativa, procura compreender como foi evoluindo ao longo dos anos, em Portugal, a Fiscalidade Verde aplicável ao contexto empresarial, concretamente em sede de IVA e de IRC, realizando, para o efeito, uma análise legislativa. Pretende-se, assim, saber se, ao longo dos anos, houve, no sistema fiscal português, um fortalecimento do uso da fiscalidade como “ferramenta” ambiental no contexto empresarial naqueles dois impostos.

A relevância deste estudo centra-se na estreita relação entre o uso de fiscalidade como “ferramenta” ambiental, mormente no contexto empresarial, e os objetivos da economia circular, pelo que, também se pretende compreender com este artigo, através de uma análise legislativa, se efetivamente a fiscalidade ambiental nacional já cumpre, ou não, o papel de elemento incentivador das mudanças necessárias à alteração de paradigma 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 apresentam-se os conceitos de fiscalidade ambiental ou verde e de economia circular, bem como a relação entre ambas. Na secção 3 realiza-se a revisão de literatura sobre fiscalidade verde. Na Secção 4 apresentam-se os resultados da análise legislativa e comentam-se esses mesmos resultados. Por fim, na quinta secção, referem-se as conclusões inerentes ao estudo e apresentam-se algumas pistas para trabalhos futuros.

2. CONCEITOS

Não obstante não existirem definições concretas na literatura, é possível definirmos fiscalidade verde - ou ambiental - como o uso da tributação, quer através de impostos e taxas (incentivos negativos), quer através de benefícios fiscais (incentivos positivos), para promover nos contribuintes comportamentos ambientalmente mais responsáveis, passando a ser, assim, como defende Sandmo (2003) uma das formas mais comuns de aplicar o «princípio do poluidor-pagador»¹.

¹ Princípio básico ambiental que preconiza que o poluidor deve ser responsável pelos efeitos negativos das suas ações sobre o ambiente.

Podemos, ainda, fazer uso de conceitos obtidos fora da literatura científica, como, por exemplo, aquele que é defendido pelo Governo do Reino Unido, a saber: “A tributação ambiental define-se por cumprir cumulativamente os seguintes três princípios: (i) a tributação está intrinsecamente ligada a objetivos governamentais no contexto ambiental; (ii) o seu primeiro objetivo é encorajar a mudança para comportamentos ambientalmente positivos; (iii) os impostos são reestruturados para se direcionarem para objetivos ambientais, por exemplo quanto mais grave for o comportamento poluidor, mais pesada será a tributação aplicada.”²

No que se refere à economia circular, este conceito foi referido pela primeira vez, em 1989, por David Pearce e Kerry Turner, dois economistas ambientais britânicos, no seu livro *Economics of Natural Resources and the Environment*.

A economia circular define-se por oposição ao modelo linear do *Taylorismo* e *Fordismo*, baseia-se em tecnologias limpas, na redução de desperdícios e na minimização da extração de matérias-primas, bem como na reciclagem e na reutilização de desperdícios e dos próprios bens em fim de vida como novas matérias-primas. Acresce, ainda, uma aposta na maior durabilidade dos bens produzidos e na sua reparação fácil e económica, com o apoio a áreas como o *ecodesign*.

Alguns autores como Andersen (2007), Kang (2008), Geng *et al.* (2009) e Borrego (2018) defendem que a fiscalidade ambiental é a “ferramenta” fundamental para incentivar, principalmente nas empresas, a mudança necessária de sistemas de produção tradicional (linear) para os “novos” paradigmas de produção circulares.

A este propósito Borrego (2018: 5) apresenta os seguintes exemplos de áreas de atuação da fiscalidade ambiental naquele contexto, “...através de estímulo [fiscal] aos seguintes vetores da economia circular:

- ✓ Reciclagem e reutilização, quer dos desperdícios de produção, quer de produtos quando avariados ou descartados depois do uso, apoiando, por exemplo, as empresas que utilizem como matérias-primas os resíduos de outras, bem como lixo reciclado;
- ✓ Uso de energias menos poluentes e de métodos menos poluentes na extração e na produção;
- ✓ Recuperação de locais de extração, quer recuperação paisagística, quer em outras vertentes;

² Consultado em 27 de Abril de 2018, from: www.gov.uk/government/news/definition-of-environmental-tax-published – no original: “Environmental taxes are defined as those which meet all of the following three principles: (i) the tax is explicitly linked to the government’s environmental objectives; (ii) the primary objective of the tax is to encourage environmentally positive behaviour change; (iii) the tax is structured in relation to environmental objectives, for example: the more polluting the behaviour, the greater the tax levied.”

- ✓ As sinergias e as economias resultantes da partilha de bens (por exemplo o *car-sharing* e *bike-sharing*) ou de serviços, nomeadamente de estruturas de distribuição;
- ✓ *Design* ecológico de produtos e o uso de embalagens recicláveis;
- ✓ Depósito de produtos recicláveis comuns em ecoponto;
- ✓ Mobilidade empresarial e pessoal com formas não poluentes/menos poluentes;
- ✓ Entre outros.”

A mesma autora concluiu que a fiscalidade ambiental, em Portugal, no contexto empresarial, ficava, ainda, muito aquém de ser uma “ferramenta” para alcançar aqueles objetivos da economia circular.

3. REVISAO DE LITERATURA

Não obstante o uso efetivo da fiscalidade como ferramenta ambiental só ter iniciado em finais do século XX³, a ideia de fazer uso da tributação para corrigir os efeitos negativos da atividade económica sobre o ambiente não é recente, remontando aos princípios do século XX, tendo sido defendida, pela primeira vez, em 1920, pelo economista britânico *Arthur Cecil Pigou*, vindo a dar nome à fiscalidade verde ou ambiental, a qual, no contexto anglo-saxónico, é, também, conhecida por *Pigouvian taxes*.

Tal como já foi referido, muito graças às recomendações da UE e da OCDE aos seus membros, a antiga ideia de *Pigou* de tributar a poluição foi recuperada e passou a ser, a partir da década de 1990, uma das “ferramentas” ambientais mais comuns. A este propósito, Bovenberg e Mooij (1994: 1085) referem 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.”⁴

Não obstante as potencialidades da fiscalidade como ferramenta ambiental, a sua qualificação como melhor forma de obter resultados ambientais favoráveis não foi efetivamente unanime, principalmente durante os finais do século XX, quando surgiram estudos que discutiam qual a melhor metodologia a utilizar em prol do ambiente. Nesses estudos debatiam-se, principalmente, as vantagens e desvantagens, por um lado da fiscalidade ambiental, por outro, de atuação direta a nível ambiental, mormente do uso de

³ Iniciou na década de 1980, com alguns países nórdicos a serem pioneiros na implementação das *Green Tax Reform*.

⁴ 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.”

quotas de emissão de GEE (gases de efeito de estufa), os quais, maioritariamente concluíram que o uso da fiscalidade ambiental era mais vantajoso (Howe, 1994; Parry *et al.*, 1999; Goulder *et al.*, 1999; Baranzini *et al.*, 2000).

Como já referimos, a UE teve um papel fundamental na grande importância atribuída à fiscalidade no contexto ambiental, quando a partir de 1993, na sequência do seu *white paper on growth, competitiveness and employment*, veio recomendar a implementação de reformas fiscais verdes (*Green Tax Reform*) nos seus estados membros, recomendação que acabou por ser, também, acatada em outros países fora da comunidade (Álvarez *et al.*, 1998).

Para uma melhor compreensão do significado do conjunto de medidas das *Green Tax Reforms* é importante compreender que aquele “pacote” de recomendações surgiu no contexto de uma política de crescimento, competitividade e diminuição do desemprego da UE. Assim, as *Green Tax Reforms* preconizam a substituição de parte da tributação tradicional sobre o trabalho e contribuições para os sistemas de segurança social, por tributação ambiental, tendo, desse modo, como objetivo desagrar a tributação sobre o trabalho, procurando diminuir os níveis de desemprego (Álvarez *et al.*, 1998; Alves & Palma, 2004).

Deste modo, as *Green Tax Reforms*, tal como defendidas pela UE, tinham subjacente a obtenção de dois tipos distintos de ganhos, conhecido por efeito do «duplo dividendo», por um lado, enquanto primeiro dividendo, os ganhos ambientais derivados da melhoria dos comportamentos dos contribuintes no contexto ambiental, motivados pelos incentivos positivos ou negativos de carácter fiscal, por outro lado, como «segundo dividendo», em virtude da redução da tributação sobre o trabalho, a diminuição dos níveis de desemprego.

Note-se que não se supõe um ganho a nível do aumento da receita tributária cobrada, pois as *Green Tax Reforms* pressupõem a neutralidade fiscal, *i.e.*, preconizam que não exista aumento da tributação, mas, sim, substituição de um tipo de tributação por outro.

Quanto ao «primeiro dividendo», a sua existência e o seu significado são consensuais, o mesmo não se aplica, todavia, ao «segundo dividendo», nem quanto à sua existência, nem em relação ao seu significado; esta não tem sido, pois, matéria muito consensual, como veremos de seguida.

Em primeiro lugar, existe uma linha de investigação que defende a existência de um «segundo dividendo» positivo sobre a economia resultante da substituição da tributação tradicional por tributação verde, entre os autores que o sustentam destacam-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). Neste contexto, Terkla (1984) e Lee e Misiolek (1986) foram precursores no reconhecimento de ganhos para a economia provenientes da substituição da tributação tradicional pela tributação ambiental.

Contudo, como referem Alves e Palma (2004), mesmo no conjunto de estudos que defendem a existência de um «segundo dividendo» com impacto positivo na economia, existem duas correntes distintas quanto ao seu significado. Por um lado, a corrente europeia que preconiza como «segundo dividendo» o aumento dos níveis de emprego, por outro lado, a corrente norte-americana que argumenta que o «segundo dividendo» é o aumento da eficiência e competitiva da economia, por diminuição da distorção provocada no contexto económico pelos impostos tradicionais (Baker & Köhler, 1998; Bosello *et al.*, 1998).

Além das discussões e argumentações em torno do que é o «segundo dividendo», surgem, ainda, outro tipo de dúvidas levantadas por alguns investigadores sobre esta temática, nomeadamente autores que defendem que não existe o «segundo dividendo», bem como investigadores que concluem que o segundo efeito da “nova” tributação na economia existe, contudo, o seu impacto na economia é negativo e não positivo. Nestas linhas de posicionamento encontram-se autores como Bovenberg e Mooij (1994,1995), Bohm (1996), Bosquet (2000) e Chiroleu-Assouline (2001). Por exemplo, Bohm (1996) defende que a introdução de impostos ambientais pode ter um efeito negativo sobre o sistema fiscal previamente existente e Chiroleu-Assouline (2001), por sua vez, argumenta que a Tributação Ambiental vai distorcer o poder de compra das famílias, ao onerar alguns produtos, não sendo assim possível alcançar o «segundo dividendo» positivo.

Além daquela controvérsia quanto ao «segundo dividendo», nos anos mais recentes, alguns estudos realizados em países em desenvolvimento, ou com problemas orçamentais graves, referem, ainda, o alcançar de um «terceiro dividendo», que se consubstancia na redução da pobreza ou na melhoria do equilíbrio orçamental (Heerden *et al.*, 2006; Pereira & Pereira, 2014).

Com outras perspetivas, alguns estudos, como é o caso de Barde & Owens (1996), Álvarez *et al.* (1998), Fredriksson & Gaston (1999), Carreira *et al.* (2007), Borrego (2012, 2016a, 2018), também, têm incidido na análise, classificação e evolução da fiscalidade ambiental nos seus países.

Quanto aos estudos sobre fiscalidade ambiental realizados em concreto sobre a realidade portuguesa: no contexto português, existem, essencialmente, estudos que, de forma mais ou menos explícita, procuram compreender qual o nível de profundidade da 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, concluem que, excetuando a tributação automóvel (quer no IUC, quer no ISV), a fiscalidade ambiental portuguesa se encontra longe de uma verdadeira reforma fiscal verde.

Existem, ainda, alguns estudos que procuram compreender o impacto da fiscalidade verde na gestão de frotas de viaturas ligeiras de passageiros no contexto empresarial e que concluem que a fiscalidade verde potencialmente tem capacidade para ter um grande peso na escolha de viatura daquele tipo para os parques automóveis empresariais, contudo, ainda falta que o meio empresarial o reconheça (Gaita *et al.*, 2016; Borrego, 2016b).

4. RESULTADOS E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS

De seguida serão apresentados os resultados da análise legislativa efetuada no SICC (Sistema de Informação dos Contabilistas Certificados), durante os meses de abril e maio de 2018, aos códigos do IRC, EBF, IVA e legislação complementar, quer nas versões atualmente em vigor, quer na redações anteriores.

O Quadro 1 apresenta o levantamento realizado às normas de fiscalidade verde aplicáveis ao IRC ao longo dos anos, desde a sua aprovação pelo Decreto-Lei n.º 442-B/88, de 30 de novembro (entrada em vigor em 1989), até 31 de maio de 2018.

Uma primeira análise dos dados contidos no Quadro 1 permite-nos concluir que existem normas de fiscalidade ambiental com impacto no IRC desde 1997 até à atualidade. Assim, não obstante o IRC ter entrado em vigor em 1989, as primeiras normas de fiscalidade ambiental aplicáveis a este imposto só surgiram em 1997 e 1998, surgindo, todavia, antes daquele que tem sido considerado o marco do início da fiscalidade verde em Portugal, isto é, antes da aprovação do ISP, cuja aprovação ocorreu em 1999. Considerando, ainda que a recomendação da UE de implementação de reformas fiscais verdes nos EM data de 1993, Portugal, no contexto do IRC, deu os primeiros passos nesse intuito poucos anos mais tarde.

Quadro 1 – Evolução das normas de fiscalidade verde com efeitos em IRC (1989-2018)

Descrição da ação ou medida	Ano de Entrada em Vigor	Ultimo ano em que vigorou	Código	Tipo Efeito sobre o SP
Provisão para recuperação paisagística de terrenos	1997	2009 a)	CIRC	Benefício
Majoração dos encargos com mecenato ambiental	1998	Em vigor	Mecenato/EBF	Benefício
Isenção em IRC das entidades gestoras de sistemas integrados de gestão de fluxos específicos de resíduos	2001	Em vigor	EBF	Benefício
Incentivo à renovação de frotas de pesados de mercadorias	2007	2016	CIRC	Benefício
Isenção em IRC dos rendimentos dos fundos de investimento imobiliário em recursos florestais	2008	Em vigor	EBF	Benefício
Redução da taxa de tributação nos rendimentos das unidades de participação em fundos de investimentos imobiliários em recursos florestais.	2008	Em vigor	EBF	Benefício
Exclusão de aplicação das tributações autónomas nas viaturas eléctricas com valor de aquisição inferior a € 40.000	2008	2013 b)	CIRC	Benefício
Provisão para danos de carácter ambiental	2010 a)	Em vigor	CIRC	Benefício
Maior aceitação das depreciações em VLP eléctricas	2010	2014 c)	CIRC	Benefício
Exclusão de aplicação das tributações autónomas nas VLP eléctricas	2014 b)	Em vigor	CIRC	Benefício
Maior aceitação das depreciações em VLP em função do menor nível de poluição	2015 c)	Em vigor	CIRC	Benefício
Majoração dos encargos de gestão de car-sharing e bike-sharing	2015	Em vigor	EBF	Benefício
Aquisição de frotas de velocípedes (Majoração de encargos)	2015	Em vigor	EBF	Benefício
Diminuição das tributações autónomas nas viaturas menos poluentes (GPL, GNV e Híbridas-plug in)	2015	Em vigor	CIRC	Benefício
Incentivo ao uso de combustíveis menos poluentes nos transportes públicos	2015	Em vigor	EBF	Benefício
Majoração das despesas com atividades de I&D associadas a projetos de conceção ecológica de produtos	2017	Em vigor	SIFIDE II	Benefício
Incentivo à certificação biológica de explorações com produção em modo biológico	2017	Em vigor	EBF	Benefício
Isenção em IRC dos rendimentos das entidades de Gestão florestal	2018	Em vigor	EBF	Benefício
Redução da taxa de tributação nos rendimentos pagos ou colocados à disposição por entidades de Gestão florestal	2018	Em vigor	EBF	Benefício

Legenda: a) Redação mais alargada para as provisões para danos paisagísticos; b) Nova redação para as tributações autónomas diferenciadas em virtude dos níveis de poluição das viaturas; c) Nova redação para a aceitação de depreciações diferenciadas em virtude dos níveis de poluição das viaturas.

Fonte: Elaboração própria

Para dar sequência à análise ao Quadro 1 é importante referir que as marcações no quadro com as letras a) b) c) identificam os casos em que as normas não foram efetivamente revogadas, mas alargadas, ou que surgiram com novas redações (mas que incluem a versão anterior). Por exemplo, não obstante no Quadro 1 se indique o ano 2009 como o último ano em que vigorou a aceitação da provisão para recuperação

paisagística de terrenos, não se tratou efetivamente de uma revogação desta norma, mas do seu alargamento, em virtude da nova redação com entrada em vigor em 2010, que veio ter uma nova amplitude em termos da aceitação da provisão a quaisquer danos de carácter ambiental – processo semelhante ocorreu com as situações marcadas com as letras b) e c).

Assim, analisando o Quadro 1 nesta perspetiva, em bom rigor, as normas de fiscalidade ambiental que foram sucessivamente sendo aprovadas com impacto no IRC mantêm-se em vigor até à atualidade, com exceção dos incentivos às renovações de frotas de viaturas de mercadorias.

Apontamos, assim, negativamente, a revogação daquele incentivo que almejava incentivar a substituição de viaturas pesadas de mercadorias mais poluentes por frotas menos poluentes, o qual, não obstante ter vigorado durante dez anos, a sua manutenção teria sido uma aposta estratégica pertinente rumo aos vetores estratégicos da economia circular.

Quanto à marcação cinza no Quadro 1 da norma que prevê a isenção em IRC para as entidades gestoras de sistemas integrados para a gestão de fluxos de resíduos, pretende destacar a eminente revogação desta norma, uma vez a mesma faz parte do conjunto de benefícios fiscais que se encontram em vigor devido às sucessivas prorrogações da sua revogação. Note-se que no contexto da fiscalidade ambiental só se encontra em vias de revogação aquela norma assinalada a cinza no Quadro 1, situação que merece o nosso apontamento negativo para a sua revogação, devido à importância da gestão de resíduos no contexto da economia circular.

Não obstante os apontamentos negativos, é, ainda, possível verificar, na fiscalidade verde no contexto do IRC, em termos gerais, uma evolução positiva ao longo dos tempos, com um crescente, ou alargamento, das normas de fiscalidade ambiental com impacto naquele imposto.

No que concerne aos contributos da fiscalidade ambiental com impacto no IRC na economia circular verifica-se que as normas atualmente em vigor se encontram muito centradas na mobilidade sustentável dos colaboradores, de onde se destacam os incentivos à aquisição de VLP (veículos ligeiros de passageiros) menos poluentes, bem como ao *car-sharing* e ao *bike-sharing*, assim como no investimento na floresta e sua gestão.

Ainda no contexto dos objetivos da economia circular, não podemos deixar de dar um destaque positivo ao apoio, ainda que ténue, às I&D (atividades de investigação e

desenvolvimento) de produtos ecológicos e certificação de produtos biológicos, normas que surgiram em 2017.

Quanto ao Quadro 2, este apresenta o levantamento realizado às normas de fiscalidade verde aplicáveis em sede de IVA ao longo dos anos, desde a sua aprovação pelo Decreto-Lei n.º 394-B/84, de 26 de dezembro (com entrada em vigor em 1986), até 31 de maio de 2018.

A análise aos dados expressos no Quadro 2 permite verificar que a primeira norma de fiscalidade ambiental em IVA ocorreu logo no início da década de 90 do século XX, ainda antes da 1ª norma com impacto em IRC e, também, previamente à recomendação da UE para o uso da fiscalidade ambiental como “ferramenta” em prol do ambiente. A norma em causa tributava à taxa mais reduzida as operações de compra/venda de equipamentos de energias renováveis, a qual deixou de vigorar em 2011 e que, na nossa perspetiva, faria sentido a sua manutenção, não obstante, ter pouco impacto no contexto empresarial, em virtude do direito à dedução que assiste à maioria dos sujeitos passivos.

Quadro 2 – Evolução das normas de fiscalidade verde com efeitos em IVA (1986-2018)

Descrição da ação ou medida	Ano de Entrada em Vigor	Ultimo ano em que vigorou	Código	Tipo Efeito sobre o SP
Taxa reduzida nas Transação equipamentos Energia Solar+Eólica+Geotermica+Medição e controlo de poluição	1992	2001	IVA	Beneficio
Taxa reduzida na recolha e tratamento de resíduos	1997	Em vigor	IVA	Beneficio
Dedução de 50% ou 100% do IVA do GPL, GNV e Biocombustíveis	2000	Em vigor	IVA	Beneficio
Taxa reduzida nas transações com gas natural	2004	2011	IVA	Beneficio
Taxa reduzida nos serviços de reparação de velocípedes	2015	Em vigor	IVA	Beneficio
Dedução a 100% do IVA das despesas relativas à aquisição, fabrico ou importação, à locação e à transformação em viaturas elétricas ou híbridas plug-in cujo valor de aquisicao não exceda o da Portaria 467/2010	2015	Em vigor	IVA	Beneficio
Dedução a 50% do IVA das despesas relativas à aquisição, fabrico ou importação, à locação e à transformação em viaturas movidas a GPL e GNV valor de aquisicao não exceda o da Portaria 467/2010	2015	Em vigor	IVA	Beneficio

Fonte: Elaboração própria

Não obstante o pioneirismo do CIVA (Código do IVA) nas normas de fiscalidade ambiental, verifica-se que o IVA não é um imposto profícuo nestas normas, que se consubstanciam, ao longo do tempo, num reduzido conjunto de normas (algumas já

revogadas), exclusivamente no âmbito da aplicação da taxa reduzida de IVA e no exercício do direito à dedução do IVA suportado.

Importa realçar que este *deficit* do uso da tributação sobre o consumo para efeitos ambientais contraria autores como Albrecht (2006), o qual preconizava como tributação ambiental por excelência, a tributação geral sobre o consumo.

Todavia, é importante referir que a quantidade de normas não é sinónimo de eficácia e eficiência das mesmas; importa, assim, referir, a este propósito, que Borrego (2016b) realizou um estudo, a propósito do potencial impacto das medidas fiscais ambientais constantes no diploma da Fiscalidade Verde (2015) na Gestão de frotas empresariais de VLP e concluiu que, na perceção dos Contabilistas, de entre todas as medidas constantes naquele diploma direcionadas à aquisição de VLP menos poluentes, o direito à dedução do IVA era aquela que tinha mais potencialidades de ter impacto efetivo nas decisões de compra dos empresários.

Quanto às normas atualmente em vigor, é importante começar por realçar que a norma destacada no Quadro 2 só foi nele incluída exclusivamente com o intuito de indicar o início do direito à dedução do IVA suportado com a aquisição daqueles tipos de combustíveis menos poluentes, contudo não a consideramos verdadeiramente uma norma de fiscalidade ambiental, pois o exercício do direito à dedução não está condicionado pelo nível de poluição daqueles combustíveis, mas sim pelo tipo de utilização; deste modo, as normas de fiscalidade verde em vigor em IVA confinam-se ao tratamento de resíduos e ao incentivo à aquisição de viaturas ligeiras de passageiros menos poluentes.

Conjugando a análise realizada aos dois impostos, ligando-a aos objetivos da economia circular, verifica-se que, para almejar alcançar aqueles objetivos no contexto empresarial, não obstante o grande impulso que foi dado à fiscalidade ambiental com a entrada em vigor, em 2015, do diploma da Fiscalidade Verde, continua a ser necessária uma aposta de incentivos fiscais ambientais para a vertente produtiva, bem como nas áreas de logística e transportes, nomeadamente faltam incentivos fiscais:

- ✓ Às empresas que utilizem como matérias-primas os resíduos de outras, produtos em fim de vida, bem como lixo reciclado;
- ✓ Ao uso de energias menos poluentes e de métodos menos poluentes na produção;
- ✓ Ao uso de energias menos poluentes e de métodos menos poluentes na extração;

- ✓ À logística conjunta e às plataformas de distribuição comuns e partilha de serviços;
- ✓ Ao aluguer de equipamentos em detrimento da compra;
- ✓ Ao *design* ecológico de produtos;
- ✓ Ao uso de embalagens recicláveis;
- ✓ À mobilidade empresarial (de bens e matérias primas) por formas não/menos poluentes.

5. CONCLUSÃO

Portugal foi, desde a década de 1990, sistematicamente aprovando normas fiscais com objetivos ambientais, em várias áreas, nomeadamente com impacto no âmbito empresarial, mormente em IVA e em IRC.

Da análise realizada neste estudo foi possível verificar que não obstante existirem, em Portugal, desde os anos 90 do século XX, normas de fiscalidade ambiental com impacto no IVA e no IRC, só em 2015, com a aprovação do diploma da fiscalidade verde, houve um maior impulso face a alguns dos objetivos da economia circular.

A análise realizada para este estudo permitiu concluir, ainda, que, no caso português, no contexto empresarial, a fiscalidade, nomeadamente as normas de fiscalidade ambiental com impacto no IRC e no IVA, pode ter um papel fundamental na motivação dos contribuintes para a necessária mudança de paradigma de economia linear para circular, contudo esse contributo ainda se encontra muito aquém das suas potencialidades, mormente porque se encontra muito centrado no parque empresarial de VLP, não se focando em vetores fundamentais da economia circular, como a extração, reaproveitamento, produção e transporte de produtos.

Falta, assim, incentivos fiscais focados na diminuição da «pegada ambiental», começando na conceção dos produtos, na reformulação do seu ciclo de vida, nos processos de fabrico, no transporte e no reaproveitamento enquanto produto em fim de vida, sendo importante referir que em todas estas vertentes a fiscalidade ambiental pode atuar como “ferramenta” motivadora da mudança, não estando a fazer-lo por ausência de normas para tal.

No contexto ambiental, nomeadamente para atingir os objetivos subjacentes aos princípios da economia circular, é necessário uma política integrada, isto é, para alcançar os objetivos ambientais e de economia circular traçados, é imprescindível delinear as

estratégias necessárias e adequadas para os alcançar, de uma forma coesa e integrada, sendo essencial que a fiscalidade verde venha a ocupar, neste âmbito, um lugar de destaque.

No que respeita a pistas para investigações futuras, seria importante replicar este estudo para outros impostos, bem como realizar estudos comparativos com outros países. Acresce, ainda a relevância de medir o nível de sucesso das diferentes normas, para utilização futura no “desenho” de novas normas fiscais ambientais.

REFERÊNCIAS

- Albrecht, J. (2006). Green Tax Reforms for Industrial Transformation: Overcoming Institutional Inertia with Consumption Taxes. *Wiley InterScience*, 14, 300–311.
- 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? *CSEERG*. 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., Dobershein, 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). Substituting Pollution Taxation for General Taxation: Some Implications for efficiency in Pollution Taxation. *Journal of Environmental Economics and Management*, 13, 338-347.
- 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.