

As Medidas Fiscais Ambientais e Os Custos de Complexidade do Sistema Fiscal

Cidália Maria Mota Lopes

Maria de Fátima Rodrigues Cravo Sampaio

Resumo:

O presente trabalho versa sobre a análise das medidas fiscais ambientais utilizadas como instrumentos do intervencionismo do Estado na economia, bem como do conseqüente aumento dos custos de complexidade do sistema fiscal. Na verdade, nas economias modernas o maior recurso aos instrumentos fiscais, para satisfazer outros objectivos, que não os tradicionais de arrecadação de receitas, contribuiu para um aumento significativo da complexidade dos sistemas fiscais. Neste sentido, poder-se-á dizer que, a fiscalidade, ao perseguir outros objectivos essenciais de carácter social, económico e, no caso em análise, ambientais, conduziu a uma rede de medidas de incentivo e de redistribuição, tais como os benefícios fiscais a favor de determinado tipo de contribuintes, empresas ou actividades. Assim, é objectivo desta comunicação discutir a utilização de benefícios fiscais à defesa e protecção do meio ambiente como um dos factores que torna o sistema fiscal demasiado complexo e tecer considerações sobre a sua existência nos sistemas fiscais actuais. Deste modo, e após a justificação de um conjunto de benefícios à defesa e protecção do ambiente, elabora-se uma análise comparativa dos diferentes incentivos à protecção e defesa do meio ambiente nos diferentes países da OCDE, para posteriormente, questionar a utilização de benefícios fiscais como forma de intervenção do Estado na economia para regular os problemas ambientais. Procura-se, pois, alertar para o facto da utilização do sistema fiscal, para satisfazer objectivos ambientais, ter como conseqüência um aumento dos custos de complexidade dos sistemas fiscais actuais.

AS MEDIDAS FISCAIS AMBIENTAIS E OS CUSTOS DE COMPLEXIDADE DO SISTEMA FISCAL

TRABALHO 014

RESUMO

O presente trabalho versa sobre a análise das medidas fiscais ambientais utilizadas como instrumentos do intervencionismo do Estado na economia, bem como do conseqüente aumento dos custos de complexidade do sistema fiscal.

Na verdade, nas economias modernas o maior recurso aos instrumentos fiscais, para satisfazer outros objectivos, que não os tradicionais de arrecadação de receitas, contribuiu para um aumento significativo da complexidade dos sistemas fiscais.

Neste sentido, poder-se-á dizer que, a fiscalidade, ao perseguir outros objectivos essenciais de carácter social, económico e, no caso em análise, ambientais, conduziu a uma rede de medidas de incentivo e de redistribuição, tais como os benefícios fiscais a favor de determinado tipo de contribuintes, empresas ou actividades.

Assim, é objectivo desta comunicação discutir a utilização de benefícios fiscais à defesa e protecção do meio ambiente como um dos factores que torna o sistema fiscal demasiado complexo e tecer considerações sobre a sua existência nos sistemas fiscais actuais. Deste modo, e após a justificação de um conjunto de benefícios à defesa e protecção do ambiente, elabora-se uma análise comparativa dos diferentes incentivos à protecção e defesa do meio ambiente nos diferentes países da OCDE, para posteriormente, questionar a utilização de benefícios fiscais como forma de intervenção do Estado na economia para regular os problemas ambientais. Procura-se, pois, alertar para o facto da utilização do sistema fiscal, para satisfazer objectivos ambientais, ter como consequência um aumento dos custos de complexidade dos sistemas fiscais actuais.

Palavras-Chave: Benefícios fiscais, Ambiente, Custos de Complexidade

Área Temática: Os Custos e a Tomada de Decisões

AS MEDIDAS FISCAIS AMBIENTAIS E OS CUSTOS DE COMPLEXIDADE DO SISTEMA FISCAL

1 INTRODUÇÃO

O presente trabalho versa sobre a análise das medidas fiscais ambientais utilizadas como instrumentos do intervencionismo do Estado na economia, bem como do consequente aumento dos custos de complexidade do sistema fiscal.

A interação entre a fiscalidade e ambiente pode, contudo, ser vista sob vários ângulos. Um deles é o da criação dos chamados impostos ambientais ou da reestruturação dos impostos sobre a energia e/ou sobre os transportes¹. Outro, menos polémico e insistentemente objecto de recomendações por organizações internacionais, é o incentivo fiscal a investimentos ecológicos. Esta segunda vertente de consideração fiscal da problemática ambiental foi objecto de ponderação no âmbito da reavaliação geral dos benefícios fiscais existentes em Portugal levada a cabo por um Grupo de trabalho (GT) presidido por Freitas Pereira². Será esta segunda vertente, a dos benefícios fiscais ao meio ambiente, a que aqui vai ser analisada sob o ponto de vista da introdução de alguma complexidade nos sistemas fiscais actuais. Esta escolha surge na sequência da tomada de consciência da cada vez maior complexidade e consequente evasão fiscal nos actuais sistemas fiscais³.

Na verdade, nas economias modernas o maior recurso aos instrumentos fiscais, para satisfazer outros objectivos, que não os tradicionais de arrecadação de receitas, contribuiu para um aumento significativo da complexidade dos sistemas fiscais⁴.

Neste sentido, poder-se-á dizer que, a fiscalidade, ao perseguir outros objectivos essenciais de carácter social, económico e, neste caso, ambiental, conduziu a uma rede de medidas de incentivo e de redistribuição, tais como os benefícios fiscais a favor de determinado tipo de contribuintes, empresas ou actividades. De facto, e no caso em estudo, a procura de soluções fiscais para resolver os problemas ambientais conduziu a um consequente aumento de medidas de benefício o que implicou um aumento crescente da complexidade da legislação fiscal, matéria que faz parte das preocupações actuais das autoridades governativas, quer na União Europeia, quer nos países com sistemas fiscais mais desenvolvidos, tais como Estados Unidos, Canadá ou Austrália.

¹ Sobre este assunto ver: LOBO, CARLOS BAPTISTA (1995): “Imposto ambiental - Análise jurídico - financeira”. *Revista Jurídica do urbanismo e do Ambiente*, N.º 2/3, Almedina; e, GRUPO DE TRABALHO DE APRECIACÃO DA POLÍTICA FISCAL AMBIENTAL (2000): “Relatório do grupo de trabalho da política fiscal ambiental”. *Ciência e Técnica Fiscal*, N.º399, OUT/DEZ, Direcção Geral dos Impostos - Ministério das Finanças, Lisboa, pp 175-230.

² “Reavaliação dos Benefícios Fiscais- Relatório do Grupo de Trabalho constituído pelo Despacho n.º 130/97-XIII do Ministro das Finanças”, *Ciência e Técnica Fiscal*, N.º 180, Lisboa, Centro de Estudos Fiscais, 1998.

³ Lewis, Charles, et al, *The Cheating of America: How tax avoidance and evasion by the super rich are costing the country billions, and what you can do about it*, William Morrow, New York, 286 pp.

⁴ A este propósito refere Rogério Fernandes Ferreira, “O problema actual da fiscalidade está identificado. Todos sabemos que existe forte evasão fiscal, crescente complexidade e grandes diversidades.”; in: *Gestão, Contabilidade e Fiscalidade*, Notícias Editorial, Lisboa, pp. 49.

Assim, entra aqui a questão de saber se serão as medidas fiscais ou não fiscais as mais adequadas, para o Estado resolver as imperfeições de mercado.

Neste âmbito, e após a justificação de um conjunto de benefícios à defesa e protecção do ambiente, elabora-se uma análise comparativa dos diferentes incentivos à protecção e defesa do meio ambiente nos diferentes países da OCDE, para posteriormente, questionar a utilização de benefícios fiscais como forma de intervenção do Estado na economia para regular os problemas ambientais. Procura-se, pois, alertar para o facto da utilização do sistema fiscal, neste caso através de benefícios fiscais com fins ambientais, ter como consequência um aumento dos custos de complexidade do sistemas fiscais actuais.

Deste modo, é objectivo deste artigo discutir a utilização de benefícios fiscais à defesa e protecção do meio ambiente como um dos factores que torna o sistema fiscal demasiado complexo e tecer considerações sobre a sua existência nos sistemas fiscais actuais.

2.JUSTIFICAÇÃO DOS BENEFÍCIOS FISCAIS À PROTECÇÃO E DEFESA DO MEIO AMBIENTE

A Comunidade internacional tem dedicado uma atenção especial às questões ambientais, nestes últimos anos do século XX, e esta tendência parece, provavelmente, vir a reforçar-se em anos futuros⁵.

Outro entendimento não se poderia esperar dado que os problemas ambientais com que o homem se defronta actualmente já não são as catástrofes naturais de outrora, mas os efeitos nefastos e, muitas vezes, irreversíveis, que derivam de rupturas graves do equilíbrio ecológico pela acção do homem. Entre eles, são de referir, o crescimento desmedido dos resíduos sólidos, das descargas industriais descontroladas, do efeito de estufa gerado pelos combustíveis fósseis, da destruição da camada de ozono e do aquecimento global do planeta.

Porém, o que de mais importante aconteceu foi a consciencialização dos problemas ambientais, isto é, a mudança de mentalidades que ocorreu, de forma séria e desinteressada, por parte da população mundial, principalmente dos dirigentes políticos e peritos, que deixaram de observar o ambiente como um qualquer outro factor de produção, logo susceptível de ser utilizado, tomando-o agora como paradigma de desenvolvimento. Esta perspectiva conduz à noção de desenvolvimento sustentável, isto é, haverá que dar “resposta às necessidades das gerações actuais sem comprometer a capacidade de as gerações futuras satisfazerem as suas próprias necessidades”⁶.

A partir daqui tornou-se evidente a necessidade de adoptar medidas públicas, entre elas as fiscais, dirigidas ao controlo da degradação do meio ambiente e, particularmente, ao controlo da poluição.

É, assim, que desde o início dos anos oitenta se verifica um interesse crescente pelo uso dos impostos como componente da política ambiental.

A relação entre o sistema fiscal e os impostos pode, contudo, ser vista sob várias perspectivas.

⁵ Na realidade, desde 1970, que a União Europeia (EU) adoptou mais de 200 directivas destinadas a melhorar o ambiente. Hoje, é universalmente reconhecida na Europa e em todo o Mundo a necessidade de uma política activa de salvaguarda do ambiente.

⁶ Citou-se aqui a noção de desenvolvimento sustentável da Organização das Nações Unidas, exposta em 1987, pela Comissão Mundial sobre o Desenvolvimento e o Ambiente.

Uma delas é a criação dos chamados impostos ambientais⁷ ou da reestruturação dos impostos sobre a energia e/ou sobre os transportes. Com efeito, na última década, principalmente nos países do norte da Europa, assistiu-se a reformas fiscais em que o ambiente assumiu um papel central. Dado o contexto económico em que isso se verificou, caracterizado por aumento dos níveis de desemprego e deslocalização de capitais, essas reformas foram aproveitadas, pelo menos no discurso oficial, para tentar substituir o peso da fiscalidade sobre o trabalho por impostos sobre formas de consumo e de produção prejudiciais ao ambiente. Obter-se-ia, desta forma, o que já foi designado por “duplo dividendo”, no sentido de que esses impostos permitiriam melhorar a protecção ambiental e ao mesmo tempo, na medida em que financiassem uma baixa de tributação sobre o factor trabalho, maxime das contribuições para a segurança social, baixar o desemprego, efeito que, no entanto, depende de múltiplos factores e tem sido objecto de controvérsia.

Outra perspectiva em que se pode visualizar a ligação entre fiscalidade e ambiente, menos polémico e insistentemente objecto de recomendações por organizações internacionais, é o incentivo fiscal a investimentos ecológicos, que pode assumir várias modalidades técnicas, mas que, quando opera a nível dos impostos sobre o rendimento, se traduz em reintegrações aceleradas ou em deduções à matéria colectável ou a colecta de uma certa percentagem do investimento relevante.

Na realidade, o que aqui está sobretudo em causa é a consagração de desagravamentos fiscais e de benefícios fiscais⁸, inteiramente justificados em termos de princípio, porquanto, como resulta até da sua directa consagração constitucional, apresenta-se na protecção do ambiente um interesse público superior ao da própria tributação⁹. É sinal de que as preocupações ambientais estão assumidas pelo legislador fiscal como suficientemente importantes, o que também contribuirá, por certo, para a criação de uma cultura ecológica mais profunda e generalizada¹⁰.

Em Portugal a utilização da política fiscal para consecução de objectivos ambientais é, aliás, objecto de clara assunção por parte de diversos dispositivos normativos. Desde logo, a protecção do ambiente constitui um objectivo constitucional que o Estado está vinculado a prosseguir. De facto, o art.º 66º no seu n.º 2, al. h estabelece como incumbência do Estado destinada a tutelar o direito ao ambiente a de

⁷ Os impostos ambientais podem genericamente ser definidos como imposições que incidem sobre produtos ou substâncias que estão relacionados com fenómenos de degradação ambiental. Assim, visa-se com estes impostos interiorizar as externalidades ambientais, fazendo reflectir no preço dos produtos os custos ambientais de actuações de produção ou consumo. Deste modo, a tributação ambiental tem como finalidade básica a alteração de padrões de comportamento em direcção à redução da degradação ambiental.

⁸ Consideram-se benefícios fiscais os instrumentos de política fiscal prosseguindo finalidades diversas das que presidem ao sistema de tributação regra. Por essa razão, os benefícios fiscais deverão caracterizar-se por medidas de carácter excepcional instituídas para tutela de interesses públicos extrafiscais relevantes que sejam superiores aos da própria tributação que impedem. Distinguem alguns autores entre desagravamento fiscal em sentido restrito, que se identifica com a noção que foi dada anteriormente de benefício fiscal e desagravamento em sentido lato. Neste caso a noção abrangeria todo um conjunto de situações de redução ou eliminação da carga fiscal, incluindo quer os benefícios fiscais, quer os desagravamentos regra, isto é, as exclusões tributárias.

⁹ Sendo o ambiente e qualidade de vida um direito e dever social constitucionalmente consagrado (cfr. Art.º 9º e 66º da Constituição da República portuguesa), incumbindo ao Estado, nomeadamente, “assegurar que a política fiscal compatibilize desenvolvimento com protecção do ambiente e qualidade de vida”, está por demais justificado o interesse público que poderá impor-se ao da própria tributação e, assim, abrir portas à eventual criação de benefícios fiscais nesta matéria.

¹⁰ FREITAS PEREIRA, MANUEL HENRIQUE (1999): “Uma nova vertente da política ambiental em Portugal- Os benefícios fiscais à protecção e defesa do ambiente”. *Revista Jurídica do Urbanismo e do Ambiente*, N.º 11/12, Junho/Dezembro, pp 345-375

«assegurar que a política fiscal compatibilize desenvolvimento com protecção do ambiente e qualidade de vida». Temos, assim, que, por força destes dispositivos constitucionais, a política fiscal constitui um meio de utilização necessária para a prossecução do objectivo fundamental de «defender a natureza e o ambiente» e «preservar os recursos naturais». No plano legal, encontra-se também a Lei de Bases do Ambiente (Lei n.º 11/87, de 7 de Abril) com claras directivas no sentido da utilização da política fiscal como instrumento da política ambiental, nomeadamente, no seu art. 27º n.º 1 al. j, onde perspectiva a utilização da vertente fiscal no domínio da política ambiental em termos de recurso a benefícios fiscais.

Também a Resolução do Conselho de Ministros n.º 119/97, de 14 de Julho, explicitamente considere e ponha em destaque a necessidade de incorporar mais forte e decisivamente a ponderação ecológica no sistema fiscal. Em sede de incentivos fiscais, é considerado como objectivo económico e social prioritário a prosseguir ou a incentivar “preservar o ambiente, quer no quadro de iniciativa de protecção e conservação, quer no quadro de iniciativas de racionalização, eficiência e poupança nas actividades produtivas, incentivando, nomeadamente, a utilização de energias renováveis e as iniciativas de diversificação energética” (ponto 12º, n.º 2, al.c das Bases Gerais da reforma Fiscal da transição para o Século XXI).

Atente-se, por fim, no art. 7º da Lei Geral Tributária, dedicado aos objectivos e limites da tributação, que no seu n.º 3 dispõe: «A tributação não discrimina qualquer profissão ou actividade nem prejudica a prática de actos legítimos de carácter pessoal, sem prejuízo dos agravamentos ou benefícios excepcionais determinados por finalidades económicas, sociais e ambientais ou outras.» Este dispositivo legitima em termos genéricos quer a consagração de tributações especiais mais pesadas para actividades poluentes, quer a utilização de benefícios fiscais em prol da defesa ambiental.

O presente trabalho versa, assim, sobre a análise da inter-relação que presentemente existe entre a fiscalidade e o meio ambiente. Na verdade, este estudo examina a contribuição dos instrumentos fiscais para a realização mais eficiente e eficaz, em termos de custos, de objectivos ambientais, analisando, especialmente, o caso concreto dos benefícios fiscais à defesa e protecção ambiental.

Esta vertente da projecção fiscal das questões ambientais tem-se reflectido em várias disposições inseridas nos sistemas fiscais dos países da OCDE, tal como veremos seguidamente, sendo, no entanto, muito discutida a sua eficácia já que pressupõe que a medida é suficientemente motivadora para induzir um comportamento ecologicamente considerado mais satisfatório.

No entanto, não deixa de ser relevante, numa época em que, muito justamente, se critica a proliferação de benefícios fiscais e se sugere a sua redução drástica, saber se os benefícios fiscais ambientais serão uma excepção a esta tendência.

3. ANÁLISE COMPARATIVA DOS BENEFÍCIOS FISCAIS À DEFESA E PROTECÇÃO DO MEIO AMBIENTE NOS PAÍSES DA OCDE¹¹

Os factores de natureza ambiental tendem a desempenhar um papel cada vez mais importante no desenho dos sistemas fiscais. Um claro exemplo desta tendência é a reforma fiscal dinamarquesa de 1993, em relação à qual as propostas submetidas à aprovação em Parlamento sublinhavam a necessidade de deslocar o peso da fiscalidade dos rendimentos oriundos do trabalho para as formas de consumo e de produção

¹¹ Esta análise segue de muito perto a do GT “Reavaliação dos Benefícios Fiscais”, in: *Ciência e Técnica Fiscal*, nº 180, Ministério das Finanças, Lisboa. 99 a 101.

prejudiciais para o ambiente. Objectivos estes partilhados nas reflexões das autoridades de outros países sobre a evolução dos seus regimes fiscais tais como os Países Baixos, a Noruega ou a Suécia.

E mesmo nos países em que os impostos ambientais têm geralmente uma importância menor, como a Alemanha, a França, a Áustria ou a Bélgica, verifica-se um recurso crescente a taxas e impostos ditados por preocupações de natureza ambiental. Por outro lado, verifica-se uma tendência para a reestruturação de determinados impostos, como por exemplo os impostos sobre a energia, com o objectivo de incentivar comportamentos ecologicamente satisfatórios.

Um relatório da OCDE¹², em que se analisa as diferentes disposições nos sistemas fiscais da OCDE com impacto na área ambiental, revela que os instrumentos privilegiados assentaram na criação de impostos específicos aplicáveis a bens precisos, cuja criação encontra justificação nas externalidades negativas associadas às actividades ambientalmente prejudiciais. Além disso, numerosos países implementaram ou tem em estudo reestruturações dos impostos sobre a energia e/ou sobre os transportes.

Assim, verifica-se que o recurso a disposições de natureza ambiental em sede dos impostos sobre o rendimento assume um carácter subsidiário no contexto das alterações de natureza fiscal suscitadas pelas preocupações de natureza ambiental, assumindo a natureza de incentivos a investimentos ecológicos, sob a forma de dedução imediata de determinadas despesas, amortizações aceleradas, da possibilidade de uma amortização inicial excepcional ou de crédito de imposto. Observa-se somente um caso de exoneração de imposto: na Irlanda, relativamente aos terrenos florestais explorados com objectivos comerciais. Ainda, de acordo com o mesmo documento, nenhum país da OCDE previa a possibilidade de redução de taxa associada ao cumprimento de determinados objectivos ou parâmetros ambientais.

São merecedores de ponderação alguns dos regimes existentes em alguns dos países analisados.

Em primeiro lugar, em Portugal, existem alguns benefícios fiscais em sede de imposto sobre o rendimento, recentemente introduzidos. Em sede de imposto sobre o rendimento das pessoas singulares (IRS) o art. 85º do Código do IRS permite deduzir à colecta do sujeito passivo uma importância de 30% com a aquisição de equipamentos novos para utilização de energias renováveis e de equipamentos para a produção de energia eléctrica e ou térmica (co-geração) por microturbinas, que consumam gás natural, incluindo equipamentos complementares indispensáveis ao seu funcionamento, com o limite de 700€. Por sua vez, em sede de imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas (IRC), foi criado um crédito fiscal e por investimento em bens do activo imobilizado corpóreo para protecção ambiental para os exercícios de 1999, 2000 e 2001, pelo Decreto-Lei n.º 477/99, de 9 de Novembro.. O benefício fiscal traduz-se numa dedução à colecta correspondente a 8% do investimento adicional relevante, com o limite de 49 879,79€, na parte em que não tenha sido objecto de comparticipação financeira do estado a fundo perdido.

Na Bélgica, existe um benefício fiscal aos investimentos sem efeitos prejudiciais sobre o ambiente ou que minimizem estes efeitos. Aqui coloca-se fundamentalmente a questão da avaliação do cumprimento do critério, a qual poderá levantar problemas ao nível da fiscalização.

É particularmente interessante o regime canadiano de incentivos aos investimentos de natureza ambiental, o qual apenas visa os investimentos consagrados à luta contra a poluição em explorações anteriores a 1974. A lógica subjacente a este regime consiste em auxiliar, pela via fiscal, o esforço financeiro de adaptação das

¹² OCDE, *Les écotaxes dans les pays de l'OCDE*, Paris, 1995.

explorações já existentes imposto por nova legislação ambiental, a qual vem alterar os pressupostos que teriam conduzido ao investimento inicial. Trata-se de um princípio que poderá igualmente ser introduzido, entre nós ou noutros países, no regime de incentivos ao ambiente.

Do regime em vigor nos EUA, e também em outros países como a Irlanda, ressalta a preocupação com a promoção da floresta. Dadas as preocupações ambientais que esta matéria suscita não é despropositada a possibilidade de concessão de incentivos à florestação ou reflorestação com base em espécies autóctones.

Uma outra ideia extraída do ordenamento fiscal francês, consiste em atribuir às contribuições das empresas, em relação às despesas consagradas pelas colectividades locais ao tratamento de efluentes, um regime fiscal idêntico ao das despesas efectuadas directamente pelas empresas. Tem-se em vista, promover formas de cooperação entre as empresas e não incentivar, por via fiscal, a duplicação desnecessária dos equipamentos.

Uma vez elaborada a análise comparativa dos benefícios fiscais ambientais, é necessário referir que não deixa de ser relevante, numa época em que, muito justamente, se critica a proliferação dos benefícios fiscais e se sugere a sua redução drástica, saber se se justifica uma excepção a esta redução pela melhoria do meio ambiente.

Assim, seguidamente, analisar-se-á os custos de complexidade que, porventura, uma tomada de decisão pelas medidas fiscais ambientais introduz no sistema fiscal.

4 OS CUSTOS DE COMPLEXIDADE DO SISTEMA FISCAL E OS BENEFÍCIOS FISCAIS AMBIENTAIS

4.1 DEFINIÇÃO DE CUSTOS DE COMPLEXIDADE

Nos últimos anos, sabe-se que o sistema fiscal tem-se tornado muito complexo. De facto, em algumas situações nem os mais conceituados fiscalistas, nem os próprios funcionários da Administração Fiscal, têm a certeza qual o real imposto a pagar. A extensão desta incerteza é por si só uma forma de medida da complexidade do sistema. A título de exemplo, nos EUA, em 1997, a revista *Money*,¹³ criou uma situação de imposto de moderada complexidade e pediu a cinquenta profissionais para calcularem o imposto a pagar. Obtiveram 46 respostas diferentes de 46 profissionais que responderam. As respostas variavam de 34,420 dólares a 68,192 dólares. O imposto a pagar era, na realidade, de 35,643 dólares, apesar de algumas diferenças legítimas na interpretação da lei poderem ser consideradas e, logicamente, alterar ligeiramente o imposto a pagar. Os honorários cobrados relativamente a este exercício também variavam bastante, entre 375 dólares e 3600 dólares.

Outra forma de medir a complexidade do sistema fiscal é a enorme densidade e vastidão dos códigos fiscais. Por exemplo, e também nos EUA, o Código do Imposto sobre o Rendimento, publicado em 1998, incluía 9,833 secções e 2,769 páginas, acompanhado de regulações do imposto federal de 7,146 páginas. O total de palavras nestes dois documentos estimaram-se em 5,5 milhões de palavras, aproximadamente. Entre nós, refira-se, a título de exemplo, que o Código do Imposto sobre o Rendimento das pessoas colectivas (CIRC), publicado em 2001, inclui 71 385 palavras, 375 410 caracteres, 445 170 caracteres com espaços, 8226 linhas e 2973 parágrafos¹⁴. Por sua vez, o Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (CIRS), também

¹³ Slemrod, Joel, Bakija, Jon, *Taxing Ourselves - A citizen's guide to the great debate over tax reform*, second edition, 2001, pp. 133.

¹⁴ SiteAGT@AGT.min-financas.pt

atualizado, inclui 48 396 palavras, 259 275 caracteres, 306 462 caracteres com espaço, 2841 parágrafos e 6344 linhas¹⁵.

Estes números, apesar de chamarem a atenção, não constituem uma preocupação directa da maior parte dos contribuintes. Na verdade, o que é que interessa se o Código do imposto tem 5,50 ou 500 milhões de palavras, desde que a lei fiscal seja linear, simples e rápida de entender?

Na verdade, a lei fiscal deveria ser clara e perceptível pelos cidadãos, pelo menos no que interfere com a sua vida (assumindo a complexidade necessária apenas quando estão em causa organizações e actividades complexas, como as empresariais, e quando se trata de relações profissionalizadas). Recorde-se, a este propósito, a observação relatada na imprensa de Maio de 1997, do Ministro das Finanças Baviera, Erwin Huber: “O Teorema de Pitágoras tem 24 palavras, os dez Mandamentos 179- e o parágrafo 19 da Lei do Imposto sobre o Rendimento alemão tem 1862 palavras”¹⁶.

Tendo em conta esta situação, no Reino Unido, o Parlamento formou uma comissão, “The Tax Law Review Committee”¹⁷, com o objectivo de simplificar a legislação fiscal. O relatório¹⁸ concluiu que¹⁹ a legislação fiscal deveria ser escrita num inglês corrente e compreensivo para a generalidade dos cidadãos, que deveria ser acompanhada de um memorando para ajudar as pessoas a compreender melhor a legislação e, finalmente, que se deveria ponderar as vantagens e inconvenientes de rescrever a legislação fiscal existente.

Porém, a medida mais relevante da complexidade do imposto são os custos do sistema fiscal, isto é, os recursos necessários para cobrar impostos. Neste caso, há a considerar dois aspectos. O primeiro são os custos do sector público e o segundo os do sector privado²⁰ que passaremos a designar, respectivamente, como custos administrativos e custos de cumprimento das obrigações tributárias²¹. Não esquecendo que alguns custos podem incidir, quer sobre o sector público, quer sobre o sector privado, isto é, praticamente todas as características de um imposto ao impor custos a um sector também impõe, conseqüentemente, ao outro.

O grau de complexidade da legislação influencia claramente os custos administrativos e os custos de cumprimento das obrigações fiscais²². Pelo que decorre que a análise que se segue, da simplicidade ou complexidade do sistema fiscal, será

¹⁵ SiteAGT@AGT.min-financas.pt

¹⁶ Ministério das Finanças, *Estruturar o Sistema Fiscal do Portugal Desenvolvido*, Almedina, Coimbra, 1998, pp. 125 e 126.

¹⁷ A “Tax law Review Committee” foi estabelecida, em 1994, pelo Instituto de Estudos Fiscais, como uma comissão independente do governo, com o objectivo de manter o sistema fiscal em permanente revisão.

¹⁸ Tax Law Review Committee, *Interim Report on Tax Legislation*, Institute for Fiscal Studies, November 1996, pp. 72

¹⁹ Tax Law Review Committee, *Final Report on Tax Legislation*, Institute for Fiscal Studies, November 1996, pp. 37

²⁰ Sandford, Cedric; Godwin, Michael; Hardwick, Peter, *Administrative and Compliance Costs of Taxation*, Fiscal Publications, November 1989, pp. 3 a 22.

²¹ James, Simon, e Nobes, Christopher, *The Economics of Taxation*, Financial Times-Prentice Hall, 1999/2000, pp. 38 a 45.

²² A simplificação e racionalização de processos e métodos de trabalho é uma das prioridades estratégicas da Administração Fiscal portuguesa e que consta do Plano de Actividades de 200. De facto, e segundo o plano de actividades, a rentabilização do trabalho desenvolvido, o esforço de desburocratização, a simplificação dos procedimentos e métodos, racionalizando processos, aumenta a produtividade da Administração Fiscal. A simplificação dos procedimentos fiscais mais críticos aumenta a eficácia da Administração Fiscal.. (Ministério das Finanças, *Plano de Actividades 2001*, Lisboa, 117 pp.)

sempre estudada nestas duas perspectivas: a da Administração Fiscal, com custos administrativos; e a do contribuinte, com custos de cumprimento²³.

Em comparação com o peso dos impostos e com os custos de cumprimento, os custos administrativos são fáceis de medir. Os custos administrativos incluem, certamente, todos os recursos que o sector público utiliza para cobrar os impostos, tais como os ordenados e salários dos funcionários da Administração Fiscal, os materiais usados, mas, também, os serviços recebidos e não pagos para outros departamentos. A forma mais corrente de apresentar estes custos é através de uma percentagem do rendimento colectado, o que permite fazer comparações entre os diferentes países²⁴. É, assim, possível comparar os custos de colectar os diferentes impostos e, verificar como esses custos modificam constantemente. Por exemplo, nos EUA, em 1995, a Administração Fiscal gastou 7,6 biliões dólares para cobrar os mais variados impostos federais, isto é, 6% dos impostos cobrados. Em 1999, gastou 7,9 biliões dólares, a que corresponde 5% do rendimento colectado²⁵.

Por sua vez, e segundo Cedric Sandford²⁶ os custos de cumprimento das obrigações tributárias, são bem mais difíceis de calcular que os custos administrativos.

Os custos de cumprimento incluem não só o tempo despendido pelos contribuintes com os seus assuntos fiscais, mas, também, as despesas incorridas com guias fiscais, software, e com terceiras pessoas, como Técnicos Oficiais de Contas ou Revisores Oficiais de Contas, a quem recorrem para cumprirem as suas obrigações fiscais. Os custos psicológicos, tais como, alguma ansiedade suportada no processo de pagamento dos impostos, deverão ser, igualmente, incluídos. Todavia, estes custos não constituem uma despesa pecuniária directa e dependem de contribuinte para contribuinte, pelo que são difíceis de quantificar²⁷. Assim, quer os gastos monetários, quer o tempo despendido pelos contribuintes, constituem custos de recursos pois ambos poderiam ser simplificados e aplicados noutros fins porventura mais válidos, se não se destinassem ao sistema fiscal.

Porém, a complexidade do sistema fiscal não é igual para todos os contribuintes, isto é, os custos de cumprimento das obrigações tributárias estão distribuídos de forma diferente pelos vários sujeitos passivos.

No que se refere às pessoas singulares, os custos de cumprimento são normalmente maiores nos trabalhadores por conta própria, e nos contribuintes que auferem rendimentos de capitais, prediais, e mais ou menos valias²⁸.

No que diz respeito às pessoas colectivas e por comparação com as pessoas singulares, os custos de cumprimento são normalmente superiores, dado que o tempo e o dinheiro gasto, por declaração de imposto, é muito maior. Dentro destes, existem

²³ James, Simon, e Nobes, Christopher, *ob. Cit.*, pp. 39.

²⁴ James, Simon, e Nobes, Christopher, *ob. Cit.*, pp. 40.

²⁵ Slemrod, Joel, e al, *ob. cit.*, pp. 140.

²⁶ Sandford, Cedric (ed.); *Tax Compliance Costs - Measurement and Policy*, Fiscal Publications, London, pp. 1 a 15.

²⁷ Sandford, Cedric; Institute of Fiscal Studies (Ed.), *Tax Compliance Costs Measurement and Policy*, Fiscal Publications, June 1995, pp. 432.

²⁸ A título de exemplo, refira-se que, Joel Slemrod, num estudo sobre os custos de cumprimento, de 1989, concluiu que as pessoas despenderam em média 3 biliões de horas, ou seja, em média cerca de 27 horas por ano, por contribuinte, com os impostos sobre o rendimento das pessoas singulares, estatais e federais. Cerca de 60% do tempo deveu-se à recolha dos dados, enquanto que menos de 20% foi gasto na preparação e preenchimento da declaração de rendimentos. O restante tempo foi gasto em actividades tais como consulta de legislação, encontros com profissionais da fiscalidade. O estudo revelou que o peso dos custos é altamente concentrado, pois, mais de metade do total de horas foram incorridas por apenas 16% dos contribuintes. Os contribuintes por conta própria foram altamente atingidos, gastando em média 60 horas por ano em assuntos fiscais. (Slemrod, Joel, e al, *ob. cit.*, pp. 135.)

estudos que mostram que quanto mais pequena for a empresa maior é o custo de cumprimento com o sistema fiscal²⁹. Convém referir, a este propósito, que não existe nenhuma estimativa do custo de cumprimento das empresas fiável, porém num estudo regularmente citado feito pela empresa Arthur D. Little³⁰, estimou que as empresas e os seus consultores despendiam um total de 3,6 biliões de horas a tratar de assuntos fiscais, todavia existem sérias falhas metodológicas, no estudo, que sugerem que é uma estimativa grosseira³¹. Não poderemos, ainda, esquecer que parte do custo suportado pela complexidade nos contribuintes empresariais é, indubitavelmente, transmitido para os cidadãos comuns, sob a forma de preços elevados e/ou salários mais baixos, tal como o seria um aumento explícito do imposto a pagar sobre as empresas.

Para concluir é necessário referir que numa tentativa de reforma fiscal, o legislador deve ter sempre o cuidado de não destruir a relativa simplicidade que o mesmo tem para muitos contribuintes. Por um lado, a complexidade é muitas vezes uma matéria de preocupação para muitos contribuintes com declarações fiscais relativamente simples. Por outro lado, muitas pessoas acreditam que outros com meios técnicos e humanos mais sofisticados sabem aproveitar-se dessa complexidade para encontrar lacunas que lhes permite baixar a tributação, deixando os contribuintes com meios menos sofisticados a segurar a maior parte das receitas cobradas.

Ainda assim sabe-se que, pelo menos, alguns custos de complexidade e cumprimento constituem uma consequência inevitável de qualquer sistema fiscal. É, de facto, uma consequência de um sistema fiscal assente na tributação do rendimento real declarado.

Se é verdade que a complexidade do sistema fiscal é uma questão importante, não é menos verdade que os factores que contribuem para essa complexidade são não menos importantes. Deste modo, iremos discutir, seguidamente, um dos principais factores que torna o sistema fiscal complexo: os benefícios fiscais, no caso em estudo, os ambientais.

4.2 OS BENEFÍCIOS FISCAIS AMBIENTAIS E A COMPLEXIDADE DO SISTEMA FISCAL

A introdução de algumas medidas fundamentais de justiça no nosso sistema fiscal é responsável por alguma da complexidade dos sistemas fiscais actuais. Porém, uma parte da complexidade surge de razões que não são assim tão fundamentais, tais como os regimes de excepção, as isenções e os benefícios fiscais. São, todavia, introduzidos com diversas justificações³².

Em primeiro lugar, alguns destes ajustamentos na base tributável são introduzidos no sentido de clarificar medidas da capacidade de pagar. De facto, estas medidas complicam e reduzem a base de imposto. Na verdade, para um sistema fiscal atingir equidade (vertical e horizontal) exige um custo de complexidade. Se aceitarmos uma medida de rendimento ou de consumo como medida básica de bem estar, quantos ajustes terão de ser feitos para justificar as diferenças entre os contribuintes?

²⁹Segundo um estudo publicado na revista *Fortune*, as 500 melhores empresas gastam em média mais de 2 milhões de dólares por ano em assuntos fiscais, porém, existem muitas das maiores que gastam mais de 10 milhões. Ainda assim, o rácio do custo – rendimento para as grandes empresas é 2,6%, é aparentemente mais baixo que o rácio para as pessoas singulares ou pequenas empresas.

³⁰Slemrod, Joel, e al, *ob. cit.*, pp. 136.

³¹Mais ainda, qualquer estudo baseado em estimativas para empresas é provável que apenas constitua uma aproximação grosseira, devido à dificuldade de separar a contabilidade com fins fiscais da elaborada para fins empresariais.

³²Slemrod, Joel, e al, *ob. cit.*, pp. 140 e ss.

De facto, se duas famílias com o mesmo rendimento não têm realmente o mesmo bem estar porque uma tem despesas com energias renováveis e a outra não, deveria isso estar reflectido no imposto a pagar? Na realidade, tomar estas despesas em consideração complica inevitavelmente o sistema fiscal, e assim há uma escolha de política fiscal que tem de ser feita, como alternar ajustes do imposto a pagar por circunstâncias familiares face à complexidade exigida para implementar esse ajuste. Uma simplificação substancial exigirá que se desista da ideia de que o imposto que se paga ao governo tem de ser personalizado em grande detalhe e assentar, em vez disso, apenas na justiça em bruto.

Mais complexidade é ainda criada quando são escritas regulamentações para clarificar as ambiguidades, tais como as circulares e ofícios circulares e, como consequência, os contribuintes vem com novas formas de circunscrevê-las. Sabe-se que estas circulares não tem valor de lei, não são nem tem de ser do conhecimento dos contribuintes e apenas são de aplicação vinculativa para os serviços delas destinatários: a Administração Fiscal³³. É, ainda, do conhecimento geral que, muitas vezes, a legislação fiscal encontra-se desfasada da prática ou até pouco compreensível, e consequentemente é potencialmente geradora de dúvidas e conflitos.

Em segundo lugar, outros ajustamentos são justificados como políticas para encorajar certos tipos de comportamentos considerados desejáveis ou certas actividades, tais como as ambientais. Na verdade, de há alguns anos para cá a fiscalidade tem sido utilizada para favorecer a realização de outros objectivos que não somente os financeiros, de obtenção de receitas. Como resultado o nosso sistema fiscal é hoje uma “manta de retalhos” e mais complexo do que se fosse só função do aumento do rendimento na melhor forma possível de justiça e custo-eficiência. Isto levanta a questão de saber se existem regras para distinguir os casos nos quais as medidas fiscais são as mais apropriadas ou as mais eficazes para atingir determinados objectivos e os casos nos quais é conveniente utilizar, de preferencia, medidas não fiscais. Teoricamente, a escolha dos instrumentos deverá basear-se em critérios de eficiência económica, equidade, simplicidade administrativa e de minimização do custo orçamental, ou seja, de perdas de receitas fiscais.

Na realidade, existem algumas situações onde é legítimo subsidiar certas actividades com o sistema fiscal, já que a aplicação de medidas fiscais faz apelo a um aparelho administrativo existente, ou seja, não é necessário criar um sistema administrativo oneroso e novo para pôr em prática um programa. O maior problema com este argumento é que existem medidas económicas importantes escondidas no sistema fiscal que nunca são representadas como medidas isoladamente. Temos, mais uma vez, como exemplo destas medidas as de fomento ambiental, traduzidas em benefícios fiscais e que se encontram nos programas governamentais.

Tendo em conta a presente problemática, difícil se apresenta a tarefa de determinar a técnica de benefício fiscal a estimular os sujeitos passivos à defesa e protecção do ambiente, quer quanto aos cumpridores quer quanto aos não cumpridores das normas ambientais, isto é, dedução à colecta, amortizações aceleradas ou redução da taxa de imposto sobre o rendimento. Assim para a delimitação de um regime de benefício fiscal em IRC, importará ter em conta que para a estimulação do desenvolvimento da protecção ambiental apresenta-se como via mais adequada à satisfação dos fins visados a dos investimentos financeiros, dado que existe uma maior selectividade dos investimentos, um maior controlo das acções a levar a efeito e da aplicação do incentivo, havendo assim uma relação directa entre a defesa do ambiente e

³³ Cardona, Maria Celeste, “Uma política fiscal para o século XXI: Contributos para uma reforma”, in: *Fisco*, n.º 97/98, pp. 21 a 37.

o incentivo financeiro. Por sua vez, o benefício fiscal traduz, de certa forma, uma incerteza de o mesmo constituir um incentivo ou apenas se traduzir num mero prémio pelo investimento, dúvida agravada pelo facto de a sua incidência subjectiva abarcar na larga maioria sujeitos passivos infractores às normas ambientais. É, ainda, de acrescentar que a definição de um sistema de incentivos fiscais ao investimento em protecção ambiental, é uma questão fulcral saber quais os tipos de bens cuja aquisição por parte das empresas deverá ser considerada elegível para efeitos apuramento do benefício. E, no caso do ambiente, o caso é tanto mais complexo quanto é certo que muitos tipos de despesas efectuadas pelas empresas que têm repercussões na melhoria da sua relação com o meio ambiente não são facilmente individualizáveis. Por esta razão, a definição das despesas dedutíveis é um assunto que introduz custos de complexidade no sistema fiscal. Por um lado, não deverá ser excessivamente restritiva e, conseqüentemente, desencorajadora de investimentos. Por outro, terá que ser suficientemente clara a fim de não permitir o uso indevido de deduções fiscais relacionadas com investimentos que em pouco ou nada afectam a relação empresa meio ambiente.

Dado o carácter inovador dos benefícios fiscais ambientais na ordem jurídica portuguesa, não é possível a quantificação dos custos de complexidade resultantes da introdução de tais medidas. No entanto, pelos motivos anteriormente discutidos podemos concluir que a introdução destes benefícios fiscais é, claramente, um factor que gera complexidade no sistema fiscal.

Todavia, não podemos, ainda, deixar de referir que estas medidas são muito populares para os contribuintes pois têm sido designadas como “reduções de imposto”.

Assim, alguns benefícios fiscais e regimes de excepção representam políticas que são provavelmente bastante populares para os contribuintes pois vêm-nos como uma redução nos impostos a pagar. Porém, não serão assim tão populares no que se refere à simplicidade do sistema fiscal.

Em quase todos os casos, estas medidas são exactamente equivalentes a aumentar a taxa marginal de imposto numa pequena percentagem em certos escalões de rendimento, e, assim, tão só uma forma de aumentar taxa de imposto sem pressionar, como é obvio, o público. Como resultado, muitos contribuintes devem, desnecessariamente levar a cabo cálculos extra que poderiam ser evitados se as verdadeiras taxas de imposto forem directamente incorporados na Tabela dos impostos. Aliás, os benefícios fiscais e as altas taxas de tributação sempre estiveram relacionados, num efeito espiral, isto é, taxas mais altas originam a pressão para mais benefícios, mas a erosão das bases de incidência trazida por novos benefícios induz taxas mais altas³⁴.

Em terceiro lugar, não podemos esquecer que existem fortes factores políticos e instituições e entidades, os lobbys económicos, que enviesam o sistema fiscal em direcção a uma maior complexidade, pressionando para determinadas medidas preferenciais. Para contrapor a pressão institucional em direcção à maior complexidade, na década passada, muitos países instituíram um mecanismo formal para medir custos de cumprimento ao introduzir novas políticas fiscais. O Reino Unido e os Países Baixos, desde 1985, a Nova Zelândia e a Austrália, desde 1994. Em Portugal não existem semelhantes procedimentos.

Assim, e em termos de simplicidade do sistema, conclui-se que este ganha em ter uma base de incidência larga, com reduzido número de isenções e uso moderado de

³⁴ Xavier de Basto, José Guilherme, “Uma reflexão sobre a Administração Fiscal”, in: *Notas Económicas*, n.º 4, Faculdade de Economia da Universidade de Coimbra, Novembro 1994, pp. 100 a 107.

benefícios fiscais, no limite mesmo eliminados³⁵. Na realidade, a extensão das bases de incidência e o uso reduzido de benefícios fiscais permitem obter elevado rendimento com taxas baixas. Ao contrário, o abuso de benefícios, as regulamentações e os regimes de excepção ou especiais são, em princípio, fonte de complexidade e constituem incentivo à descoberta de novas vias para evasão fiscal.

No que diz respeito aos benefícios fiscais ambientais, estes representam claramente uma aceitação por parte do Estado em solucionar os problemas ambientais suportando, assim, uma parcela dos custos necessários ao cumprimento destas medidas. No entanto entendemos que o Estado dispõe de outros mecanismos, nomeadamente subsídios directos, que apresentam vantagens relativamente aos benefícios fiscais nomeadamente em termos de selectividade e neutralidade e, sobretudo, em termos de simplicidade do sistema fiscal.

5. NOTAS CONCLUSIVAS

Da análise efectuada anteriormente pode concluir-se o seguinte:

1. A relação entre o sistema fiscal e o ambiente pode ser vista através dos benefícios ou incentivos fiscais à defesa e protecção do meio ambiente, que assumem várias modalidades técnicas. Em sede de impostos sobre o rendimento traduzem-se, mais frequentemente, em deduções à colecta de uma percentagem investimento ecológico, em deduções ao rendimento ou em amortizações aceleradas.

2. Numa época em que se critica a proliferação dos benefícios fiscais e se sugere a sua redução drástica, dado a complexidade dos actuais sistemas de tributação, é necessário saber se se justifica uma excepção a esta redução pela melhoria do meio ambiente.

3. Os sistemas fiscais actuais são complexos. A incerteza no cálculo do imposto a pagar é muito grande devido, entre outros factores, à complexidade de interpretação da legislação e à densidade e vastidão dos Códigos. Porém, a medida mais relevante da complexidade fiscal são os recursos necessários para cobrar impostos. Há aqui a considerar os custos do sector público ou os custos administrativos, e os custos do sector privado ou os custos de cumprimento das obrigações tributárias.

4. A introdução de regimes de excepção ou benefícios fiscais, no caso em análise ambientais, apresenta-se como um dos factores que acresce complexidade ao sistema fiscal pois aumenta os seus custos administrativos e de cumprimento.

5. No contexto actual a melhor forma de solucionar problemas ambientais consiste na utilização de outras medidas que não as fiscais, utilizadas coerentemente com o objectivo de alterar os comportamentos. As medidas não fiscais atribuídas pelo Estado, tais como subsídios directos, apresentam-se, pois, superiores às medidas fiscais, tendo em atenção apenas considerações de neutralidade e simplicidade fiscal.

6. Aquando da selecção dos instrumentos dever-se-á ter em conta não só os efeitos sobre a competitividade, o emprego e o ambiente como também os custos de complexidade do sistema fiscal introduzidos por tais medidas.

³⁵ A este propósito, em entrevista, já referida antes, à revista dos TOCIS, refere Xavier de Basto: “(...) Isto equivale a pensar que se deve pôr um travão forte, no limite mesmo eliminar, toda a filosofia dos benefícios fiscais e tratamentos preferenciais ou diferenciados que, por justamente por serem sempre diferenciais, se traduzem também sempre em penalizações para os que não estão em condições de os obter. Benefício fiscal para famílias numerosas? É uma penalidade fiscal para as famílias pequenas, pois que o sistema tem afinal sempre de cobrar uma receita suficiente para as despesas do Estado. Benefício fiscal para as empresas das regiões tal e tal? É uma penalidade fiscal para as empresas que estejam instaladas nas outras regiões. E assim por diante (...)”

7. Assim, e em termos de simplicidade do sistema, conclui-se que este ganha em ter uma base de incidência larga, com reduzido número de isenções e uso moderado de benefícios fiscais, no limite mesmo eliminados. Na realidade, a extensão das bases de incidência e o uso reduzido de benefícios fiscais permitem obter elevado rendimento com taxas baixas. Ao contrário, o abuso de benefícios e de regimes de exceção ou especiais são, em princípio, fonte de complexidade e constituem incentivo à descoberta de novas vias para evasão fiscal.

6. BIBLIOGRAFIA

ARAGÃO, MARIA ALEXANDRA DE SOUSA (1997): *O princípio do poluidor pagador- pedra angular da política comunitária do ambiente*, Boletim da Faculdade de Direito, Coimbra Editora

AZEVEDO, MARIA EDUARDA (1993): “As Eco taxas e a nova Fiscalidade”. *Ciência e Técnica Fiscal*, Estudos XXX Aniversário, pp 191 - 201

BASTO, JOSÉ GUILHERME XAVIER (1980): “O imposto negativo do rendimento”. *Boletim de Ciências Económicas*, Suplemento do Boletim da Faculdade de Direito de Coimbra, Vol. XVI

--- (1998): “As perspectivas actuais de revisão da tributação do rendimento e da tributação do património em Portugal”. *Separata do Boletim de Ciências Económicas*, Faculdade de Direito, Coimbra

--- (2001) “Entrevista à revista dos TOC[S]”, in: *Revista TOC*, n.º 16, Lisboa, pp. 6-14.

CAPANO, RAFFAELE PERRONE (1994): “L'Imposizione e l'ambiente”. *Trattato Di Diritto Tributario*, Capitolo XI, I Volume, I Tomo, CEDAM, pp 448-515

CHRISTENSEN, HANS et AL (): *Environmental Taxes & Charges- National experiences & Plans*, Dublin, pp 1-243

COMISSÃO COMUNIDADES EUROPEIAS (1997): “Taxas e impostos ambientais no Mercado Interno”. *COM (97)9 final*, Bruxelas, pp1-24

--- (1995): “Ambiente - Instrumentos económicos, fiscais e jurídicos”. *Boletim da União Europeia*, N.º 5, pp 38 a 39

COMISSÃO PARA O DESENVOLVIMENTO DA REFORMA FISCAL (CDRF) (1996): *Relatório*, Ministério das Finanças, Lisboa

FERREIRA, ROGÉRIO FERNANDES (1989): *O sistema fiscal português e a reforma fiscal*, Texto Editora, Lisboa

--- (1997^a): *Gestão, Contabilidade e Fiscalidade*, Editorial Notícias, Lisboa

--- (1998): *Opções*, Editorial Notícias, Lisboa

FRANCO, ANTÓNIO L. SOUSA (1996): *Finanças Públicas e Direito Financeiro*, Vol. I e II, Almedina, Coimbra

FREITAS PEREIRA, MANUEL HENRIQUE (1999): “Uma nova vertente da política ambiental em Portugal- Os benefícios fiscais à protecção e defesa do ambiente”. *Revista Jurídica do Urbanismo e do Ambiente*, N.º 11/12, Junho/Dezembro, pp 345-375

GOMES, NUNO SÁ (1991): “Teoria Geral dos Benefícios Fiscais”. *Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal*, Direcção Geral das Contribuições e Impostos- Ministério das Finanças, Lisboa, pp 406

GRUPO DE TRABALHO CONSTITUÌDO PELO DESPACHO N.º 130/97-XIII DO MINISTRO DAS FINANÇAS (1998): “Reavaliação dos benefícios fiscais”.

Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal, N.º 180, Direcção Geral dos Impostos – Ministério das Finanças, Lisboa, 341 pp

GRUPO DE TRABALHO DE APRECIACÃO DA POLÍTICA FISCAL AMBIENTAL (2000): “Relatório do grupo de trabalho da política fiscal ambiental”. *Ciência e Técnica Fiscal*, N.º399, OUT/DEZ, Direcção Geral dos Impostos - Ministério das Finanças, Lisboa, pp 175-230

J. ANDRÈS SÁNCHEZ PEDROCHE (1996): “La tributacion Medioambiental; Solo un tema de moda?”. *Revista de Derecho Financiero Y de Hacienda Pública*, N.º 242, OCT/DEZ, pp.

LOBO, CARLOS BAPTISTA (1995): “Imposto ambiental - Análise jurídico – financeira”. *Revista Jurídica do urbanismo e do Ambiente*, N.º 2/3, Almedina

LOURENÇO, JOÃO CABRITO (2000): “Os benefícios fiscais-alguns aspectos”. *Revisores e Empresas*, N.º 11, Out/Dez, Lisboa

MINISTÉRIO DAS FINANÇAS (1998): *Estruturar o Sistema fiscal do Portugal Desenvolvido*. Almedina, Coimbra,

MOTA, RUI MÁRIO MAGALHÃES GOMES (1998): “Impacte do ambiente na contabilidade, auditoria e fiscalidade”. *Boletim Apeca*, N.º 85, Setembro, pp 4 a 10

MUSGRAVE, R.A; MUSGRAVE, P.B. (1989): *Public Finance in theory and practice*, Fifth Edition, McGraw Hill, New York

OCDE (1984): *Dépenses fiscales- Problèmes et pratiques suivies par les pays*, Paris

--- (1993) : *La fiscalité et l'environnement-des politiques complémentaires*, SPOCDE, Paris, pp 1-124

--- (1994): *La fiscalité et l'environnement: le cas de la France*, Publicações OCDE, França, pp 106

--- (1995): *Les écotaxes dans les pays de l'OCDE*, pp 1-107

--- (1995): *Environmental Taxes in OCDE countries*, SPOCDE, França, pp 100

--- (1996) : *Stratégies de mise en œuvre des Écotaxes*, SPOCDE, França, pp 1-106

--- (1996): *Dépenses fiscales- expériences récentes*, Paris, pp 14 e ss.

--- (1997): *Les instruments économiques internationaux et le change climatique*, SPOCDE, pp 47-107

--- (1997) : *Écotaxes et réforme fiscale verte*, SPOCDE, França, pp. 1-65

ROSEMBUY, TULIO (1995): “Incentivos económicos para la protección del medio ambiente”. *Economia Social*, pp 43-55

SANDFORD, CEDRIC (1989) *Administrative and Compliance Costs of Taxation*, Fiscal Publications, London, 283 pp.

--- (1993) *Successful Tax reform-Lessons from na Analysis of tax Reform in Six Countries*, Fiscal Publications, London, 239 pp.

--- (1993) *Key Issues in Tax Reform*, Fiscal Publications, London, 238 pp.

--- (1995) *Tax Compliance Costs Measurement and Policy*, Fiscal Publications, London, 402 pp.

--- (1995) *More key Issues in Tax Reform*, Fiscal Publications, London, 182 pp.

--- (1998) *Further Key Issues in Tax Reform*, Fiscal Publications, London, 200 pp.

--- (2000) *Why Tax Systems Differ- A comparative Study of the Political Economy of Taxation*, Fiscal Publications, London, 207 pp.

SLEMROD, JOEL

--- (1996) *Taxing Ourselves: A Citizen's Guide to the Great Debate Over Tax Reform*, Massachusetts Institute of Technology, London, England, 300 pp.

--- --- (1997) *Tax Progressivity and Income Inequality*, Cambridge University.

--- --- (1998) *Taxing Ourselves: A Citizen's Guide to the Great Debate Over Tax Reform*, London, England.

--- --- (1999) *Tax Policy in the Real World*, Cambridge University.

--- --- (2000) *Taxing Ourselves: A Citizen's Guide to the Great Debate Over Tax Reform*

2001- "Do normative appeals affect tax compliance? Evidence from a controlled experiment in Minnesota", in: *National Tax Journal*, Volume IV, n.º 1, Março, pp. 125-139.

2001- "Integrating expenditure and tax decisions: the marginal cost of funds and the marginal benefit of projects", in: *National Tax Journal*, Volume IV, n.º 2, Junho, pp. 189-203.

SANTOS, A. CARLOS GOMES (1993): "Seminário sobre fiscalidade e ambiente nas economias europeias em transição". *Ciência e Técnica Fiscal*, N.º 369, Janeiro-Março, PP 353-364

--- --- (1996): "Ambiente e Fiscalidade". *Da Questão fiscal à reforma da reforma fiscal*, Editora Rei dos Livros, pp 405-419

SHAW, CHRISTOPHER L. (1991): "Green taxes, blue taxes- a comparative study of the use of fiscal policy to promote environmental quality". *Natural Resources Forum*, May, pp 122-131

SMITH, STEPHEN (1992): "Taxation and the Environment: A survey". *Fiscal Studies*, pp 21-57