



Universidades Lusíada

Sampaio, Carlos Manuel Pequito de Almeida, 1952-

Domínio eminente e princípio do benefício : um contributo para a reconstrução do princípio esquecido da constituição fiscal portuguesa

<http://hdl.handle.net/11067/4360>

Metadados

Data de Publicação	2018-11-06
Resumo	A terra, na sua acepção mais ampla, foi entendida - durante o longo período em que a organização política das sociedades e o ordenamento jurídico tributário a que aquela deu lugar coexistiram com estruturas económicas predominantemente agrárias - como elemento nuclear na formação de capital, como factor de produção e fonte de rendimento económico. Nessa medida, e também porque era, ao mesmo tempo, factor de produção relevante, denominador de riqueza de agentes públicos e privados e base das estrutu...
Palavras Chave	Fiscalidade - Princípio do benefício, Imposto sobre bens imóveis - Portugal, Direito fiscal - Portugal
Tipo	doctoralThesis
Revisão de Pares	Não
Coleções	[ULL-FD] Teses

Esta página foi gerada automaticamente em 2024-11-14T19:18:11Z com informação proveniente do Repositório



UNIVERSIDADE LUSÍADA

FACULDADE DE DIREITO

Doutoramento em Direito

**Domínio eminente e princípio do benefício:
um contributo para a reconstrução do princípio esquecido
da constituição fiscal portuguesa**

Realizado por:
Carlos Manuel Pequito de Almeida Sampaio

Orientado por:
Prof. Doutor Manuel Carlos Lopes Porto

Constituição do Júri:

Presidente:	Prof. Doutor Afonso Filipe Pereira d'Oliveira Martins
Orientador:	Prof. Doutor Manuel Carlos Lopes Porto
Arguente:	Prof. ^a Doutora Ana Paula Valle-Frias Madureira Piedade Dourado
Arguente:	Prof. Doutor José Casalta Nabais
Vogal:	Prof. Doutor José Artur Anes Duarte Nogueira
Vogal:	Prof. Doutor Manuel Pires
Vogal:	Prof. ^a Doutora Maria Eduarda de Almeida Azevedo

Tese aprovada em: 6 de Novembro de 2018

Lisboa

2018



UNIVERSIDADE LUSÍADA DE LISBOA

Faculdade de Direito

Doutoramento em Direito

Domínio eminente e princípio do benefício:
um contributo para a reconstrução do princípio
esquecido da constituição fiscal portuguesa

Carlos Manuel Pequito de Almeida Sampaio

Lisboa

Fevereiro 2018



UNIVERSIDADE LUSÍADA DE LISBOA

Faculdade de Direito

Doutoramento em Direito

Domínio eminente e princípio do benefício:
um contributo para a reconstrução do princípio
esquecido da constituição fiscal portuguesa

Carlos Manuel Pequito de Almeida Sampaio

Lisboa

Fevereiro 2018

Carlos Manuel Pequito de Almeida Sampaio

**Domínio eminente e princípio do benefício:
um contributo para a reconstrução do princípio
esquecido da constituição fiscal portuguesa**

Tese apresentada à Faculdade de Direito da
Universidade Lusíada de Lisboa para a obtenção do
grau de Doutor em Direito.

Orientador: Prof. Doutor Manuel Carlos Lopes Porto

Lisboa

Fevereiro 2018

Ficha Técnica

Autor Carlos Manuel Pequito de Almeida Sampaio
Orientador Prof. Doutor Manuel Carlos Lopes Porto
Título Domínio eminente e princípio do benefício: um contributo para a reconstrução do princípio esquecido da constituição fiscal portuguesa
Local Lisboa
Ano 2018

Mediateca da Universidade Lusíada de Lisboa - Catalogação na Publicação

SAMPAIO, Carlos Manuel Pequito de Almeida, 1952-

Domínio eminente e princípio do benefício : um contributo para a reconstrução do princípio esquecido da constituição fiscal portuguesa / Carlos Manuel Pequito de Almeida Sampaio ; orientado por Manuel Carlos Lopes Porto. - Lisboa : [s.n.], 2018. - Tese de Doutoramento em Direito, Faculdade de Direito da Universidade Lusíada de Lisboa.

I - PORTO, Manuel Carlos Lopes, 1943-

LCSH

1. Fiscalidade - Princípio do benefício
 2. Imposto sobre bens imóveis - Portugal
 3. Direito fiscal - Portugal
 4. Universidade Lusíada de Lisboa. Faculdade de Direito - Teses
 5. Teses - Portugal - Lisboa
-
1. Taxation - Benefit theory
 2. Land value taxation - Portugal
 3. Taxation - Law and legislation - Portugal
 4. Universidade Lusíada de Lisboa. Faculdade de Direito - Dissertations
 5. Dissertations, Academic - Portugal - Lisbon

LCC

1. HJ4376.S26 2018

Ao meu filho Martim

Às minhas filhas Mafalda e Catarina

Agradecimentos

Muitas pessoas permitiram que esta obra fosse iniciada, que a investigação se realizasse, que um fio condutor fosse encontrado. Na impossibilidade de mencionar todas, refiram-se os contributos decisivos.

O meu primeiro agradecimento vai para o Professor Doutor António de Sousa Franco (Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa) e para o Professor Doutor Manuel Lopes Porto (Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra), orientadores e mentores. Sem o seu conselho empenhado e sabedor, sem o seu estímulo constante, este estudo não teria, com probabilidade, visto o mesmo fim.

Agradeço, depois, aos Professores Richard Kaplan e Ronald Rotunda, do College of Law da University of Illinois at Champaign-Urbana, pelo contributo decisivo para a longa investigação realizada nas fases iniciais deste estudo e pela disponibilidade sempre demonstrada no trabalho de pesquisa da experiência norte-americana, realizado naquela Universidade.

Uma palavra de reconhecimento e gratidão é ainda devida ao Professor Doutor José Artur Duarte Nogueira (Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa) pelo continuado incentivo crítico e revisão cuidada da parte histórica, e à minha filha Catarina de Arriaga de Sampaio, pela leitura final deste estudo.

A todos, o meu muito obrigado.

NOTA PRÉVIA

A leitura da lei de imposto sobre o património, no caso do ordenamento jurídico-constitucional português, integra uma dupla perplexidade. Elenca princípios fundamentais, normas que designaremos, por simplicidade, a constituição tributária portuguesa. Estes são uma visão financeira e de arrecadamento de recursos por via tributária em que a lei fiscal ordinária mais não é do que a *longa manus* do Estado que assume sem ambiguidade o princípio da capacidade contributiva em nome de uma leitura finalista do imposto e de um enquadramento financeiro e económico descrito neste estudo. Mas parece terem ficado esquecidos ou adulterados, liberdade, responsabilidade, propriedade e em consequência um entendimento do princípio do benefício que, com uma leitura constitucional equívoca, é transposto para a lei ordinária. O legislador financeiro encontra quanto a nós, neste caso, uma dimensão do tributo sobre o património que, na leitura fiscal da propriedade fundiária rústica, vem reassumir modelos que histórica e ciclicamente se aproximam do confisco e que progressivamente a têm por alvo.

Há que reconduzir o tributo ao contrato fiscal fundamental entre Estado e cidadão e reflectir em que medida as constituições fiscais – com particular relevo para a experiência constitucional nacional post-1976 – e os fins nesta consagrados, respeitam o que, num entendimento metajurídico e natural, são os princípios fundamentais a que as normas, constitucional e ordinária, devem obedecer. Ao longo deste trabalho, a propriedade fundiária no Direito Financeiro interno e no Direito comparado é recorrentemente avocada em linhas que pretendem ser a leitura do Direito Financeiro e da teoria da Ciência das Finanças que subjaz a este estudo, o qual visa permitir, em sede constitucional, um outro entendimento do princípio do benefício .

ÍNDICE

Introdução.....	15
Capítulo I - A tributação do património fundiário.....	17
Secção I - Considerações preliminares	19
Secção II - Síntese histórica	22
Secção III - O domínio do príncipe e a tributação da riqueza	51
Capítulo II - Os fundamentos.....	56
Secção I - Enquadramento teórico e conceptual	586
Secção II - Sobre o entendimento possível de um imposto fundiário não confiscatório	86
Capítulo III - Os princípios e as funções.....	99
Secção I - Sobre a razão e a norma.....	101
Secção II - O princípio do benefício	105
Secção III - O princípio do benefício e uma leitura contratualista do imposto fundiário	137
Secção IV - O princípio da capacidade contributiva: uma análise crítica	150
Capítulo IV - O direito comparado.....	181
Secção I -Razão de ordem	183
Secção II - A experiência dinamarquesa	185
Secção III - A experiência britânica.....	191
Secção IV - A experiência norte americana.....	200
Secção V - A experiência espanhola.....	239
Capítulo V - A tributação da terra no sistema fiscal português.....	246
Secção I - Direito constituído e tendências recentes	248
Secção II - As funções do imposto sobre o património fundiário	269
Capítulo VI - O princípio do benefício e o domínio eminente na tributação da terra e dos recursos naturais.....	348
Secção I - Uma outra leitura do princípio do benefício no quadro da Constituição da República.....	350
Secção II - Considerações finais.....	357
Bibliografia.....	362

“Everything that may be done under the name of taxation is not necessarily a tax; [...] instead (it may) be an unlawful confiscation of property”.

COOLEY, Thomas M. - *A treatise on the constitutional limitations which rest upon the legislative power of the United States of American Union*. 1^a ed., reed. facsimilada. New Jersey, The Lawbook Exchange, 1999. p. 487.

“Land is a very peculiar commodity”

GEORGE, Henry - *Progress and Poverty*. New York : Robert Schalkenbach Foundation, reimp. 1997. p. 408

INTRODUÇÃO

A terra, na sua acepção mais ampla, foi entendida - durante o longo período em que a organização política das sociedades e o ordenamento jurídico tributário a que aquela deu lugar coexistiram com estruturas económicas predominantemente agrárias - como elemento nuclear na formação de capital, como factor de produção e fonte de rendimento económico. Nessa medida, e também porque era, ao mesmo tempo, factor de produção relevante, denominador de riqueza de agentes públicos e privados e base das estruturas do modo de vida e da actividade económica dos indivíduos, das famílias e das colectividades, foi objecto, muitas vezes, de um tratamento tributário próprio, tanto em sede patrimonial como em sede de rendimento, e mesmo a propósito da expressão fiscal dos actos jurídicos que a tinham por objecto.

De um ponto de vista financeiro, o quinhão público retirado ao detentor privado da propriedade fundiária foi, até ao início do processo de industrialização das sociedades ocidentais, visto de modo não unívoco, não só como resposta à necessidade de financiar os encargos públicos mas também apreendida como um indicador de diferenciação socioeconómica. Em alguns ordenamentos jurídicos, a posse ou a propriedade da terra geraram ainda o aparecimento de figuras tributárias que tinham, também, uma justificação política de redistribuição e escolhas doutrinárias do ponto de vista das Ciências Políticas e Ciências Financeiras.

A relação fiscal entre poder político e património fundiário privado não é unívoca no ordenamento jurídico ou na doutrina económica. Na História dos povos, direito de propriedade e tributação do património fundiário são parte do ordenamento político e os ordenamentos jurídico-fiscais, reflectem, com maior ou menor clareza, um qualquer ponto de equilíbrio entre a expressão do poder político e a extensão dos direitos privados ¹.

¹ É vastíssima a bibliografia sobre o tema. Vejam-se inter alia, ADAM SMITH *Riqueza das Nações*, (tradução em língua portuguesa de *An Inquiry Into the Nature and Causes of the Wealth of Nations*, London, 1950), Fundação Calouste Gulbenkian, Lisboa, 1980, ALEXANDER HAMILTON, JAMES MADISON, e outro, *The Federalist Papers*, Mentor, 1961, ALBERTO XAVIER, *Manual de Direito Fiscal*, Manuais da Faculdade de Direito de Lisboa, Lisboa, 1981, A. H. DE OLIVEIRA MARQUES, *Introdução à História da Agricultura em Portugal*, Edições Cosmos, Lisboa, 2ª ed., 1968, A. L. DE SOUSA FRANCO, *A Revisão da Constituição Económica*, Separata da Revista da Ordem dos Advogados, ANTÓNIO PEDRO BARBAS HOMEM, *A Lei da Liberdade*, vol. I, Principia, Cascais, 2001, ARMINDO MONTEIRO, *Introdução ao Estudo do Direito Fiscal*, Separata da Revista da Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa, Universidade de Lisboa, Lisboa, 1951, BERNARD H. SIEGAN, *Property and Freedom - The Constitution, The Courts and the Land-Use Regulation*, Social Philosophy & Policy Center, Bowling Green State University, 1997, DAVID E. MILLS, *The Non-Neutrality of Land Taxation*, National Tax Journal, vol. XXXIV, No. 1, March, 1981, p. 125-130, DAVID RICARDO, *Princípios de Economia Política e de Tributação*, (tradução em língua portuguesa de *The Principles of Political Economy and Taxation*, London, 1965), Fundação Calouste Gulbenkian, Lisboa, 2ª ed., 1978; EDWIN SELIGMAN, *Progressive Taxation in*

Na Europa, a história tributária dos povos e dos estados bem como a génese e o desenvolvimento dos seus impostos permite afirmar que o tributo sobre a terra antecede - e em algumas das suas formulações antecipa - a noção de cidadania.

Ainda antes da afirmação de princípios como os da generalidade e igualdade tributárias, a cidadania implica, quando reconhecida pela ordem jurídica, no seu conteúdo garantístico, a limitação do poder tributário. No caso da tributação dos solos que recorrentemente tomamos como pano de fundo, imposto e direitos associados à cidadania, como liberdade e propriedade privada, integram-se ou confrontam-se, encontrando expressão na lei de cada colectividade política.

Theory and Practice, 9 Am. Econ. Ass'n Publications 150, 3d series, 1908; F. A. HAYEK, *Droit, législation et liberté*, 2 vols., PUF, 1973; F. A. HAYEK, *The Constitution of Liberty*, Routledge, London, 1976; GABRIEL ARDANT, *L'Histoire de l'Impôt*, Livre I et II, Fayard, 1972; GEOFFREY BRENNAN, JAMES M. BUCHANAN, *The Power to Tax*, Cambridge University Press, Cambridge, 1980; HELEN F. LADD, *Theoretical Controversies: Land and Property Taxation*; HELEN F. LADD, *Local Government Tax and Land Use Policies in the United States*; HELEN F. LADD, *Land and Tax Policy*, Lincoln Institute of Land Policy Working Papers, Cambridge, 1993, HENRY GEORGE, *Progress and Poverty*, 1879, reedição de Robert Schalkenbach Foundation, New York, 1997, JEFFREY A. SCHOENBLUM, *Tax Fairness or Unfairness? A Consideration of the Philosophical Bases for Unequal Taxation of Individuals*; JAMES M. BUCHANAN, *Constitutional Economics*, 1991; JOÃO CARLOS ESPADA, MARC F. PLATTNER, e outros, (org.), *Liberalismo: o Antigo e o Novo*, Coleção Estudos e Investigações, Imprensa de Ciências Sociais, Viseu, 2001; J. J. GOMES CANOTILHO, *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*, Livraria Almedina, Coimbra, 1999; JOHN W. TATE, *Locke and the Origins of Liberalism*, International Catholic University, 2001, JOHN E. NOWAK, RONALD D. ROTUNDA, *Constitutional Law*, West Publishing Co., St. Paul, 1995; JOHN RAWLS, *A Lei dos Povos*, (tradução para a língua portuguesa de *The Law of Peoples*), Quarteto Editora, Coimbra, 2000; MIGUEL PEREZ DE AYALA BECERRIL, *Fundamentos de Derecho Tributario*, Edersa, Madrid, 3ª ed., 1999; JOSE SANCHEZ-ARCILLA, *Historia del Derecho Tributario*; JOSEPH L. SAX, *Property Rights in the Supreme Court*, cit., JOSEPH SINGER, *Property Law: Rules, Policies, and Practices*, 2nd ed. 1997, JOSEPH SINGER, *Sovereignty and Property*, 86 NW. U. Law Review 1, 1991, p., JUAN M. QUERALT, CARMELO L. SERRANO, e outros, *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, Tecnos, Madrid, 10ª ed., 1999, KNUT WICKSELL, *A New Principle of Just Taxation*, in RICHARD A. MUSGRAVE, ALAN T. PEACOCK, (eds.), *Classics in the Theory of Public Finance*, 1958, NATHANIEL LICHFIELD, CONNELLAN OWEN, *Land Value Taxation in Britain for the Benefit of the Community: History, Achievements and Prospects*, Lincoln Institute of Land Policy, 1997, PEDRO M. HERRERA MOLINA, *Capacidad Económica Y Sistema Fiscal*, Marcial Pons, Madrid, 1998, PAULO OTERO, *A Democracia Totalitária*, Principia, Cascais, 2001, P. M. SOARES MARTÍNEZ, ISABEL MARQUES DA SILVA, e outros, *Relatório da Comissão de Estudo para a tributação da Terra e dos seus rendimentos*, Ciência e Técnica Fiscal, n.º 397, Direcção-Geral dos Impostos, Ministério das Finanças, Lisboa, Janeiro-Março, 2000, p. 127-315, P. M. SOARES MARTINEZ, *Direito Fiscal*, Almedina, Coimbra, 10ª ed., 2000, RANDY E. BARNETT, *The Structure of Liberty - Justice and the Rule of Law*, Oxford University Press, New York, 1998, RICHARD ALLEN EPSTEIN, *Takings: Private Property and the Power of Eminent Domain*, Harvard, 7th ed., 1998, RICHARD ALLEN EPSTEIN, *History Lear: The Reconciliation of Private Property and Representative Government*, 95 Columbia Law Review, 1995, p. 591-600, STEPHEN R. MUNZER, *A Theory of Property*, Cambridge University Press, Cambridge, 1990 e T. NICOLAUS TIDEMAN, *Takings, Moral Evolution, and Justice*, Columbia Law Review, vol. 88, No. 8, December 1988.

CAPÍTULO I - A TRIBUTAÇÃO DO PATRIMÓNIO FUNDIÁRIO

SECÇÃO I - CONSIDERAÇÕES PRELIMINARES

Como viemos de referir, antes da afirmação de princípios como os da generalidade e igualdade tributárias, a cidadania implica, quando reconhecida pela ordem jurídica, no seu conteúdo garantístico, a limitação do poder tributário.

Mas, é sobretudo sobre o património da terra que imposto e direitos associados à cidadania, como liberdade e propriedade privada de bens, se integram ou confrontam encontrando expressão, por vezes compromissória, na lei fundamental de cada colectividade política, sem ignorar o papel que os princípios do Estado de Direito, quando este surge, devem ter nos limites da interpretação dos textos constitucionais pelos detentores do poder político.

O imposto sobre o património que, objecto de controvérsia doutrinária, emerge na realidade contemporânea, é ainda hoje influenciado pela dimensão tributária e garantística que o Direito positivo dos últimos dois séculos impõe nos ordenamentos jurídicos tributários das democracias representativas. Mas a sua dimensão garantística vai-se subalternizando. Nesta sede, é exemplo a ordem jurídica tributária portuguesa, onde o legislador fiscal esquece essa verdade de evidência que se traduz na submissão da lei de imposto e sua aplicação às garantias fundamentais do cidadão/contribuinte e aos princípios do Estado de Direito.

Este estudo tem, como ponto de partida, algumas escolhas filosóficas que poderiam ser em si mesmas o tema central deste. Por isso, convirá explicitar que é aqui tomado por axioma ser o direito de propriedade – e no caso que tomamos como tema, a propriedade fundiária - um elemento essencial decorrente da liberdade individual.

Esta afirmação deve ser entendida nos seus devidos termos. Reconhecemos que liberdade e propriedade são graduáveis – e logo diferenciáveis – quer se adopte uma perspectiva jusnaturalista quer se reconduza o utensílio filosófico às categorias kantianas e ao primado da razão. No entanto, aqui é implicitamente feita uma escolha, aquela que, permitindo que a razão descubra em cada momento a expressão fiscal da justiça, não reconduz esta a um utilitarismo conceptualizado em termos socio económicos, na linha de pensamento de BENTHAM² que reconduzia a liberdade de apropriar livremente a um entendimento redutor .

² JEREMY BENTHAM, *The Theory of Legislation*, ed. C.K. Ogden, Routledge & Kegan Paul, London 1931.

HAYEK introduz com felicidade, neste enquadramento conceptual, a ideia de responsabilidade da pessoa humana a um tempo para consigo e para com a colectividade como elemento essencial do exercício da liberdade e fundamento do nexu, no plano dos princípios, entre liberdade individual e propriedade privada³.

A aceitação do princípio lockeano, como postulado, que a “propriedade do povo”, constituída pelo património de cada um, não deve ser entendida como “propriedade colectiva” devendo aquele estar garantido por princípios inerentes ao Estado de Direito das democracias representativas inerentes ao próprio sistema jurídico e contra o qual o legislador não pode atentar⁴, não colide com o reconhecimento de uma função social da propriedade que alguma doutrina apresenta como fundamento tanto da tributação do património fundiário como de um dos princípios que essa doutrina entende subjazer a essa tributação, por via da leitura dada ao princípio da capacidade económica ou da capacidade contributiva.

A contribuição de JOHN LOCKE (n. 1632) para a filosofia política e a filosofia do Direito é consistentemente elaborada e desenvolvida nas suas obras fundamentais: os *Two Treatises of Government (1679-1689)* e *Essay Concerning of Public Understanding and Essay of Civil Government (1690-1700)*.

BIRK e MOSCHETTI entendem a função social como limite do direito de propriedade. Haveria assim, para o detentor privado de um acervo patrimonial, um limite ao uso desse mesmo património, limite que justificaria uma intervenção por via fiscal sobre o património, sem que essa intervenção pudesse ser entendida como uma modificação do conteúdo do direito de propriedade⁵.

Nada mais discutível já que, pela sua própria natureza, a tributação do património *in se* altera o acervo patrimonial e conseqüentemente modifica o conteúdo do direito de propriedade fundiária.

³ “Responsability, to be effective, must be individual responsibility. In a free society there cannot be any collective responsibility of members of a group as such, unless they have, by concerted action, all made themselves individually and severally responsible. A joint or divided responsibility may create for the individual the necessity of agreeing with others and thereby limit the powers of each. If the same concerns are made the responsibility of many without at the same time imposing a duty of joint and agreed action, the result is usually that nobody really accepts responsibility. As everybody’s property in effect is nobody’s property, so everybody’s responsibility is nobody’s responsibility”, Cfr. F. A. HAYEK, *The Constitution of Liberty*, cit. p. 83.

⁴ “(W)henever the Legislators endeavour to take away, and destroy the Property of the People (.....) they put themselves into a state of War with the People, who are thereupon absolved from any farther Obedience", cfr. LOCKE, *Second Treatise*, § 222; BERNARD H. SIEGAN, *Property and Freedom - The Constitution, The Courts and the Land-Use Regulation*, cit. p. 17.

⁵ Cfr. DIETER BIRK, *Allgemeines Steuerrecht: Ein Studienbuch*, C. H. Beck’sche Verlagsbuchhandlung, München, 1988 e FRANCESCO MOSCHETTI, *El Principio de Capacidad Contributiva* (tradução em língua espanhola de Il principio della capacità contributiva, Padova, 1973), Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1980.

HERRERA MOLINA nega a natureza da função social da propriedade enquanto limite e afirma que “o dever de contribuir é um elemento constitutivo da função social da propriedade”⁶.

Temos presente neste estudo o problema dogmático da existência de limites inerentes ao direito de propriedade - como a impossibilidade deste colidir lesivamente com o interesse colectivo – mas sobretudo, de aceitar ou recusar que a dimensão doutrinária espelhada no texto constitucional integre ou rejeite a ideia de função social e a sua expressão tributária. Esta função social pode mesmo ser vista como elemento constitutivo do direito de propriedade, fazendo notar que daí pode resultar a gradual alteração deste pelo poder político nomeadamente por recurso ao imposto.

Se aceitarmos que uma leitura da liberdade individual é fundamento indissociável de uma ordem constitucional, assente no Estado de Direito e no primado da Lei constitucionalmente sustentada, então, no debate sobre a tributação do património fundiário está implícita a ideia de limite do poder tributário.

O imposto sobre o património terá assim como limite as fronteiras do estatuto político do cidadão, fronteira entre o individual e o colectivo, presente, sob formulações diversas, na lei dos povos⁷, mas que, ao distinguir pelo seu conteúdo a faculdade de uso e fruição desses direitos, permite uma leitura ou do respeito que o ordenamento político fundamental tem pela liberdade da pessoa singular quando confrontada com o interesse colectivo ou da coerência doutrinária e jurídica do imposto numa dada ordem constitucional. É à luz do tema da apropriação como instrumento de realização individual, social ou colectiva que deve ser lido nos sistemas fiscais contemporâneos, o primado da liberdade individual. Em outras experiências, encontramos a definição pelo Estado do interesse colectivo até à visão extrema do Leviathan, primeiro de HOBBS, em seguida de ENGELS e ainda de VLADIMIR ILITCH, enfim de BRENNAN e BUCHANAN, que afirmam a supremacia incontornável do colectivo, a propósito do conflito permanentemente latente entre o Estado e a pessoa. Esta visão é por nós rejeitada com base nos fundamentos lockeanos e no entendimento de HAYEK através elencados.

⁶ Cfr. PEDRO M. HERRERA MOLINA, *Capacidad Económica Y Sistema Fiscal*, cit., p. 95.

⁷ Cfr. JOHN RAWLS, *Justice as Fairness, A Restatement*, Harvard University Press, Cambridge, Massachusetts, 2001, p.88/132

SECÇÃO II - SÍNTESE HISTÓRICA

Direito de propriedade e imposto sobre o património constituem manifestações de uma relação multifacetada que integra comportamentos regidos pelo Direito Privado mas que, o Poder Político apreendeu, regulando-os em sede de Direito Público e Direito Financeiro. Essa relação, entre o cidadão e qualquer parcela da sua propriedade, a que renuncia por vezes, mas cujo sacrifício se presume sempre, nas sociedades dos Estados de Direito, deve integrar a lógica do consentimento e, quase ao mesmo tempo, o princípio da representação.

O tributo sobre o património fundiário pressupõe assim o que poderíamos designar como um contrato, ínsito na ordem constitucional, entre o contribuinte e o Estado e qualquer outra aproximação ao tema que ignore esta natureza contratual é semente de modelos de totalitarismo financeiro. Ao ser tratado pelo Direito Fiscal, permite não apenas apreender dos fundamentos e do entendimento – quantas vezes equívoco – que o Estado tem do exercício do poder político nesta matéria mas também dos princípios e da falta de coerência entre estes e a norma de direito positivo⁸. Trata-se, em todo o caso de um feixe de relações de que a natureza multifacetada apresenta um desafio para o investigador e ao mesmo tempo um risco não negligenciável.

Desde a Antiguidade, nos normativos tributários anteriores ao Direito Romano⁹, como em outras experiências tributárias, bem como na época medieval, surgem prestações coercivas e actos de autoridade em que tributo, confisco, prestação forçada e direitos do cidadão relativamente ao gentio frequentemente se confundem¹⁰.

Não sendo a perspectiva histórica do imposto objecto principal deste estudo, não se nega a evidente utilidade de situar o imposto sobre a terra no contexto de outras manifestações, da soberania dos Estados e da relação entre poder político por um lado, e cidadão ou residente por outro.

⁸ A presente investigação toma por base o *aquis* jurídico, político e económico que se consolidou na História do Ocidente, primeiro no continente europeu e nas sociedades em redor do Mediterrâneo e depois, gradualmente, na realidade norte americana. Embora em enquadramentos diversos surjam ensinamentos e experiências de inegável interesse mesmo para o estudo do tema em análise, eles são incidentalmente abordados não se incorporando no fio condutor desta investigação.

⁹ Para uma muito completa digressão sobre o Direito Fiscal da Antiguidade Clássica, em particular do Direito Romano e, nomeadamente, a tributação do património desde o período post alexandrino e desde a Expansão ao Baixo Império, veja-se GABRIEL ARDANT, *L'Histoire de l'Impôt*, Livre I, cit.. Sobre a adaptação do mesmo ordenamento tributário à ocupação da Península e raízes nos sistemas jurídicos peninsulares medievais e modernos, cfr. ainda JOSE SANCHEZ-ARCILLA, *Historia del Derecho Tributario*, cit..

¹⁰ Cfr. RAÚL VENTURA, *Lições de Direito Romano*, Lisboa, 1969 e EDWARD GIBBON, *History of the Decline and Fall of the Roman Empire*, vol. III, Penguin Classics, 1995.

Não poucos autores encontram nesta análise histórica, sobretudo quando ela remonta às origens dos institutos tributários, a manifestação do imposto como indício não só de uma organização política mais evoluída ou mais elaborada, mas ainda de um entendimento pelo Estado das vantagens para o erário público em termos do que hoje poderíamos designar por eficiência financeira e racionalidade económica dos comportamentos do Estado, independentemente das suas instituições. No momento de que partimos na História da Antiguidade, falar de Estado e cidadão traduz, as mais das vezes, uma relação exclusiva ou de exclusão que afasta franjas quantitativamente muito relevantes do universo demográfico, a saber, todos quantos eram despojados de, ou originariamente não possuíam, direitos políticos que os fizessem participar na decisão de tributar.

Seja como for, o aparecimento de formas tributárias, sedimentadas nos textos jurídicos desde a Antiguidade, codificados ou não, revelam a compreensão pelo Estado quanto àquilo que ARDANT designa por “*la supériorité de la technique fiscale sur le pillage, la réquisition ou la corvée*”. A substituição da pilhagem pelo imposto¹¹, ainda que numa visão publicana e coerciva, foi, e ainda hoje é, associada na história do imposto a motivações de natureza política ou à expressão evolutiva do Estado enquanto realidade política que emana e se subordina a um ordenamento jurídico coevo. Existem elementos de organização política manifestados desde muito cedo e associados ao tributo como, a título de exemplo, a distinção entre conquistadores e conquistados. O confisco do património e a legitimação da posse da terra tomada pela força são um exemplo, entre tantos outros, que integram esta leitura.

Mas o imposto seria, por essa mesma razão, e para alguns, um instrumento que reduziria cada cidadão do universo conquistador à condição económica e ao estatuto jurídico do conquistado. Essa é uma curiosa interpretação da dimensão fiscal do poder do Estado na sua relação com o cidadão que nos surge tanto na tradição judaica do Velho Testamento¹²; como na elaboração intelectual muçulmana que floresceu a partir do século VIII¹³.

Associada a esta concepção existe então, desde muito cedo na História da Humanidade, um quadro normativo, por vezes não escrito, que pode reconduzir-se à ideia de que o imposto patrimonial é um estado de sujeição da qual os homens livres estão isentos e que é inerente ao seu estatuto. Quando pagam, fazem-no

¹¹ Cfr. GABRIEL ARDANT, *Histoire de L'Impôt*, Livre I, cit., p. 64

¹² Ver Antigo Testamento, *Samuel*, 14.52

¹³ Cfr. IBN KHALDUN, *Prolegomena*, parcialmente traduzido por Reynold A. Nicholson in *Translations of Eastern Poetry*, Cambridge University Press, England, 1922.

voluntariamente para contribuir para a satisfação de necessidades colectivas como resposta substitutiva ou complementar da resposta a outras necessidades sociais. Ao contrário do que a doutrina por vezes vem tomando como verdade adquirida¹⁴, o princípio da representação, para efeitos fiscais, integra um elemento evolutivo e antecede a lógica do consentimento¹⁵.

Este princípio surge com intensidade particular em sede da tributação do património fundiário. Foi objecto de estudos no âmbito da Ciência Política e da Filosofia do Direito. Vejam-se neste contexto, os clássicos como TURGOT e a Escola Francesa do século XVIII. A pacificação e o progresso gradualmente consolidados e acrescidos na Europa Ocidental desde o fim da Guerra dos Cem Anos mas, sobretudo, concluído o movimento da Reforma, a par da generalização dos modelos políticos de absolutismo régio, mantiveram no entanto toda uma rede de soberanias e privilégios fiscais que iam perdendo o seu fundamento e razão de ser.

A reacção havia surgido desde a Antiguidade Clássica com o seu reflexo na eclosão de conflitos sociais com fundamento no lançamento de impostos opressivos gerando revoltas fiscais. São disso exemplos, afastados por séculos, a sublevação das cidades mercantis da Fenícia e da Síria como reacção a um fardo fiscal agravado por ocasião das conquistas de Trajano no império dos partos até ao Bab-el-Mandeb com o decréscimo do comércio das caravanas das rotas do Oriente¹⁶; e a *jacquerie* que ensanguentou a França durante a Guerra dos Cem Anos, revolta popular do campesinato do vale do Oise, na sequência da derrota dos franceses em Poitiers; a aristocracia impôs então ao campesinato tributos sempre crescentes, “*la taille*” e “*la corvée*”¹⁷; por outro, com a evolução da Ciência Económica e de estudos de Ciência Política.

Quanto às primeiras, se bem que existissem revoltas fiscais na Europa desde, pelo menos, o início do século XIII, estas estavam ligadas ou à construção dos Estados nacionais ou a situações de grande penúria socialmente sentida (a *jacquerie* de 1358 é vista por alguns historiadores como uma combinação de factores de curto e longo prazo em que se incluem a escassez de cereais e a grande fome de 1315) que predominam.

¹⁴ Veja-se, neste sentido, J. L. SALDANHA SANCHES, *A Tributação do Património* (texto policopiado não datado); e, no Direito Comparado, NATHANIEL LICHFIELD e CONNELLAN OWEN, *Land Value Taxation in Britain for the Benefit of the Community: History, Achievements and Prospects*, cit.

¹⁵ Veja-se ADAM SMITH op. cit e por todos GABRIEL ARDANT, *L'Histoire de l'Impôt*, cit., p. 381 a 396.

¹⁶ Sobre esta matéria veja-se JULIEN BENET, *Trajan, optimus princeps*, 2nd edition, Routledge, Londres, 2001, pgs.200-210; e para uma abordagem mais literária e intimista mas histórica e juridicamente fiável, MARGUERITE YOURGENAR, *Les Mémoires d'Hadrien*, Ed. Gallimard, 1974, pgs.94 e sgs.;

¹⁷ Cfr. SAMUEL K. COHN, *Popular Protest in Late Medieval Europe*, Manchester University Press, 2005

A partir do século XIV, o processo de revolta fiscal tem um acréscimo de intensidade e uma outra fundamentação e semântica, questionando os povos a partir de então ou a própria existência do imposto ou a dimensão da carga fiscal, associando-se nos fundamentos da revolta efeitos reais e efeitos supostos. Se os economistas da época souberam associar a diminuição da procura ao aumento da carga fiscal, já COLBERT, não podendo explicar o movimento de diminuição generalizada dos preços, chegou a atribuir-lhe causas tributárias.

As primeiras revoltas fiscais do século XVII surgem sob a forma de revoltas nacionais, primeiro como reacção dos povos à soberania dos Áustrias como no País Basco (1631), na Galiza (1637), em Portugal e na Catalunha (1640), em Palermo e Nápoles (1647). O mesmo movimento surge em França com gradual e crescente violência. Se, com Richelieu e Mazarino, teve a Fronde por pano de fundo, em breve encontrou na repartição dos poderes, na organização do Estado e na rejeição do Poder absoluto o seu mais duradouro fundamento. Encontram-se outros casos de levantamentos populares – para além dos já mencionados - em sede de tributação patrimonial tendo por fundamento a fixação pelo Poder Político do montante fixado para efeitos de imposto como valor tributário dos valores patrimoniais objecto de imposto. Para dar dois exemplos distanciados no tempo, veja-se a contestação ao imposto (1275), em Inglaterra, assente numa tributação *ad unguem*¹⁸; e a reacção californiana no quadro da chamada *Proposition 13*¹⁹,

Não se nega a evidência das revoltas históricas nem tão pouco as manifestações da insatisfação popular, mas questiona-se obviamente o seu fundamento, já que este era muitas vezes de natureza financeira e não apenas de natureza fiscal.

Por outras palavras, existia relativamente à tributação da terra, durante largos períodos, nomeadamente na História política e financeira portuguesa, uma leitura social interclassista quanto ao estatuto mais desejável: associação da ideia de isenção à realização do interesse público, actualização sistemática do cadastro, tributação em função da produção, sempre incidindo sobre o rendimento, real ou estimado, não sobre o património fundiário em si mesmo²⁰.

¹⁸ Cfr. STEPHEN DOWELL, *History of Taxation and Taxes in England*, Longmans, Green and Co., Londres, 1888, 2ª ed., p. 68 e EDWIN SELIGMAN, *Essays in Taxation*, cit., p. 45

¹⁹ Cfr. ARTHUR O'SULLIVAN, TERRI A. SEXTON, e outros, *Property Taxes & Tax Revolts: the legacy of Proposition 13*, Cambridge University Press, Cambridge, 1995.

²⁰ Cfr. STEPHEN DOWELL, *History of Taxation and Taxes in England*, cit. p. 68; EDWIN SELIGMAN, *Essays in Taxation*, cit., p. 45; e ARTHUR O'SULLIVAN, TERRI A. SEXTON, e outros, *Property Taxes & Tax Revolts: the legacy of Proposition 13*, cit..

O motivo da discórdia assentava, numa primeira fase, nos direitos de natureza parafiscal ou atribuídos pelo Estado ou detidos consuetudinariamente por aquilo que hoje designaríamos entes públicos menores. Os povos rejeitavam a inclusão pelo poder régio na sua constituição financeira originária sem o consentimento daqueles, de figuras que consubstanciavam um poder “paratributário” próprio que permitia a cobrança forçada de direitos senhoriais ou de prestações que incidiam, muitas vezes não sobre os proprietários da terra mas sobre os seus detentores, aqueles que a exploravam^{21 22}.

Sobre este predomínio dos impostos indirectos e de outras receitas financeiras sem natureza fiscal veja-se, a título de exemplo, o que diz a este respeito GABRIEL ARDANT :

“C’est ainsi que le progrès du pouvoir sous Louis XI correspondit à une expansion de trafic à laquelle le roi demanda une grande partie de ses ressources: les tarifs de certains impôts indirects furent réduits, mais ces impôts furent étendus à des villes exemptes jusque-là; les péages se multiplièrent; le tarif de la gabelle fut augmenté; les taxes sur l’industrie prirent une grande extension; des emprunts forcés furent contractés auprès des marchands; des traités particuliers furent conclus avec les villes.”

De um outro lado a Ciência Política ia questionando a função do imposto na sociedade e nomeadamente do imposto sobre a terra. QUESNAY primeiro, TURGOT depois e após estes JEAN BAPTISTE SAY e ADAM SMITH, mas também a generalidade dos fisiocratas, encontraram uma contradição de princípio entre tributação do património fundiário e desenvolvimento²³.

Em Inglaterra, para além do já citado contributo teórico de SMITH, as revoltas fiscais deram lugar à emergência do regime representativo a par de uma ampla teorização dos princípios do imposto e da tributação da terra (ver *infra*). Note-se que a causa do imposto está consistentemente ligada à evolução do regime constitucional inglês – melhor se diria da representatividade nas diversas fases – tendo sido relevante no movimento dos barões que culmina com a apresentação da Magna Carta e atinge o modelo consolidado que perdurou até aos nossos dias com os artigos do Bill of Rights de 1689 que consagram não apenas o poder fiscal do Parlamento e os princípios do consentimento e da representatividade, mas ainda a proibição de o rei lançar impostos

²¹ Sobre este predomínio dos impostos indirectos e de outras receitas financeiras sem natureza fiscal veja-se, a título de exemplo, o que diz a este respeito *L’Histoire de l’impôt*, de GABRIEL ARDANT, *L’Histoire de l’impôt*, Livre I, cit., p. 246.

²² Para uma visão histórica do conflito entre o direito de propriedade e a soberania financeira do Estado cfr. CLARENCE Y. H. LO, *Small property versus big government: social origins of the property tax revolt*, University of California Press, California, 1995.

²³ Cfr. por todos ADAM SMITH, *op. cit.* e G. ARDANT, *L’Histoire de l’impôt*, cit. p. 381 a 396.

ou conceder isenções fiscais. Este último ponto tem interesse directo nas conclusões deste estudo.

Pode assim afirmar-se que este princípio dual de hierarquia controversa integra, quase sem rupturas históricas, aquilo a que chamaremos a “constituição fiscal originária dos povos do Ocidente”. Exemplo ilustrativo do carácter voluntário do imposto sobre o património fundiário e da natureza contratualista que originariamente este reveste e influencia, é a génese fiscal inscrita na constituição originária da mais recente das sociedades primitivas. Refiro-me à experiência norte americana.

O Direito norte americano, tão influenciado pela *common law* e pela herança anglo saxónica, em Direito Financeiro e em matéria de impostos, mais do que reter ou importar teorias, figuras ou princípios consagrados na sedimentação da expressão fiscal da soberania dos Estados europeus, parte da geminação constitucionalmente vertida de dois direitos fundamentais e de um dever inerente à plena expressão desses direitos.²⁴

O direito à propriedade absoluta, o direito à liberdade, individual, cívica, política e social e o dever de, por meios diversos, nomeadamente pelos seus directos representantes reunidos em Congresso, contribuir para a definição do sacrifício fiscal necessário para assegurar as tarefas fundamentais do Estado e promover o bem estar social. A lógica da representatividade, o reconhecimento da dignidade constitucional da promoção do bem estar colectivo assente no desiderato filosófico de uma sociedade de homens livres e iguais, reconhece liberdade e propriedade como direitos fundamentais e absolutos que o Estado não limita mas que o cidadão usa para responder aos imperativos que ele próprio inscreveu na sua Lei fundamental. É sobre este tema, elucidativa, até pela perenidade das suas disposições, a Constituição americana. Como recorda SIEGAN, a propriedade era entendida como um direito fundamental nos primeiros momentos da experiência constitucional norte americana mas nem por isso um direito que não estivesse submetido ao interesse social e bem estar de terceiros que a ordem jurídica acautela nos seus interesses ou nas suas pessoas. Citando JEFFERSON, SIEGAN afirma nomeadamente que

“in an organized state, no liberties can be absolute; for if they were, government would not have the power to restrain men from injuring one another. With respect to property rights, the limitations on the pursuit of happiness are obvious: first, this right, like all others, must terminate when its exercise invades the rights of others; second, an owner

²⁴ Cfr., neste caso, *The Constitution of the United States of America*, The Bicentennial Keepsake Edition, Bantam Books, 1987, article I, sections 8 and 10

must compensate the state or another person with money or property for costs that are actually imposed by the exercise of the right”²⁵.

Quão próximo está, neste tema, SIEGAN do pensamento de HAYEK, atrás citado!

Este entendimento do papel do imposto na sociedade dir-se-á que não é compatível nem com as necessidades do Estado moderno nem com a evolução das doutrinas políticas traduzidas nos textos constitucionais. Nada mais controverso. Veremos adiante como a fluidez, a substituição constante dos princípios e as rupturas constitucionais favorecem o totalitarismo tributário, restringem os direitos do cidadão, mesmo no entendimento que destes fazem as interpretações de algumas leis fundamentais contemporâneas, entre elas a Constituição da República na sua versão de 2005.

Vale seguramente a pena elencar, em termos necessariamente exemplificativos, alguns dos momentos e dos institutos que marcaram a apreensão pelo Estado, por via fiscal entre outras, do património fundiário público, comunal ou privado.

Os sistemas fiscais da Antiguidade, citados em termos necessariamente não exaustivos, dão-nos alguns casos de complexidade e modernismo que, numa interpretação retrospectiva, mostram clareza e coerência do entendimento das figuras fiscais e da realidade sobre o que os tributos incidem.

Embora lacunar, o estudo das fontes jurídicas e literárias da época grega tardia, nomeadamente na sua extensão ptolomaica, apresenta um quadro que seria com facilidade apreendido pela administração tributária de hoje e, porventura, mais interessante do ponto de vista da ciência do imposto, indiciador da existência de limites – de natureza política uns, económica outros – que fixavam a fronteira de facto ou de direito do poder de o Estado cobrar impostos.

Embora para SELIGMAN²⁶, a História demonstre a contradição intrínseca de um imposto geral sobre o património porque o mesmo violaria o princípio da igualdade, encontram-se desde a Antiguidade manifestações diversas de tributação geral ou específica do património fundiário. Veja-se o imposto sobre o património fundiário ateniense datado de SOLON (596 A.C.) e, mais tarde, ainda no mundo mediterrânico, a criação por NAUSICA de um imposto geral sobre a riqueza em 380 A.C.²⁷.

²⁵ Cfr. BERNARD H. SIEGAN, *Property and Freedom - The Constitution, the Courts and the Land-Use Regulation*, cit., p. 12.

²⁶ Cfr. EDWIN SELIGMAN, *Essays in Taxation*, 7ª Ed., Macmillan & Co, Londres, 1915, p. 38.

²⁷ Cfr. EDWIN SELIGMAN, *Essays in Taxation*, 7ª Ed., Macmillan & Co, Londres, 1915, cit., p. 38.

A economia fiscal dos Lágidas e da época ptolomaica apresentava um elevado nível de elaboração técnica. Uma compreensão da realidade fiscal que, ressalvadas as distâncias inerentes à inexistência de um sistema político representativo e sendo o consentimento das populações suportado no essencial não por uma transferência consentida de poder mas por outro tipo de fundamentos que eram os do Estado ptolomaico, Estado de Direito divino por um lado, e Estado dominado por uma classe política de extracção geográfica e étnica diversa da maioria da população, dava ao sistema integrado semelhanças com a gama de impostos que foram retidos até há bem pouco tempo na generalidade dos Estados europeus. Como afirma GABRIEL ARDANT, aqueles seriam facilmente reconhecidos por um administrador tributário do século XIX ou mesmo da primeira metade do século XX²⁸.

O sistema tributário dos Lágidas incluía direitos aduaneiros, incentivos, tributos de natureza parafiscal como as portagens, mas também e, sobretudo, impostos gerais sobre a despesa incidindo sobre bens de grande consumo e difusão; e ainda aquilo que poderíamos designar por tributos forfetários ou impostos indirectos sobre os produtos da terra.

Mais interessante para o tema em apreço é, com probabilidade, a existência de um registo similar aos cadastros que, a partir da República Romana e sobretudo com o Império, passou a ser um denominador comum e administrativo do valor tributário dos prédios, subjacentes a qualquer dos tipos fiscais genericamente designados por contribuição sobre a terra.

Como a este propósito nos diz ARDANT, “Les immeubles bâtis devaient faire l’objet d’une série de déclarations, de superficie et de valeur, du genre de celles auxquelles sont soumis les propriétaires à notre époque”²⁹.

Ao lado desta forma já elaborada de tributação da riqueza gerada pelo ou sobre o património fundiário existia pois, com carácter acentuadamente precursor, a distinção entre os solos e as edificações urbanas, atribuindo-se aos primeiros um valor fiscal em função do rendimento e às segundas um valor fiscal calculado e estimado em função do acréscimo de riqueza construída e rendimento dos prédios urbanos sobre que o imposto iria então incidir.

Se a tanto acrescentarmos a existência de tributos assentes na capitação – a partir necessariamente, em sede de rendimento, da fixação do montante ou da taxa de

²⁸ Cfr. GABRIEL ARDANT, *L'Histoire de l'Impôt*, Livre I, cit., p. 87-88

²⁹ Cfr. GABRIEL ARDANT, *L'Histoire de l'Impôt*, Livre I, cit., p. 88

imposto sobre o rendimento estimado -, imposto esse em tudo semelhante às contribuições de natureza pessoal que vigoraram nos Estados europeus até ao final do século passado, compreende-se que ARDANT tenha escrito: “Tout cela représentait une fiscalité très savante, dont il n’y avait probablement pas, à cette époque et même à des dates plus tardives, l’équivalent dans le monde”³⁰.

Entre os aspectos a destacar do sistema do Egipto ptolomaico surgem aqueles em que, de algum modo, se esboça a existência de um sistema fiscal teoricamente próximo de sistemas quase contemporâneos. A terra é aqui – e este mais um indício que antecipa a autonomia conceptual da tributação fundiária, – elemento distintivo, ínsito na própria concepção do Poder Político que se expressa tributariamente e com relação directa e evidente anterioridade, dependente no seu entendimento pelo imposto pela definição, extensão e limites da liberdade individual e da propriedade privada.

A distinção, nítida, - que surgiu consequentemente com os Lágidas, como em muitos outros momentos da História em que a sofisticação fiscal decorria mais de um sentido eminente da Justiça do que de uma limitação do Poder soberano – entre o imposto consentido e a dimensão publicana e intolerável, medida unicamente pela satisfação das necessidades financeiras do Estado, tem a ver com as opções do Estado que na Antiguidade e no essencial é um Estado absoluto. Deste modo, o imposto sobre a terra reflecte desde logo a especificidade do sistema bem como os princípios que lhe subjazem permitindo, porventura como nenhum outro, decifrar a sua natureza, o seu fundamento e os seus limites.

A propriedade fundiária era, no entanto, vista pelo Poder soberano tributário predominantemente como um instrumento de obtenção de recursos devendo, para com esse desiderato atingir a maior eficiência possível, constatada a verificação de duas condições:

- 1- determinar com o possível rigor o valor (médio ou óptimo) de cada prédio;
- 2- eliminar ou neutralizar formas de autosubsistência das comunidades assentes na exploração da terra cuja organização comunal ou privada colidisse com o entendimento necessariamente colectivista da terra, visto como uma extensão de domínio público e, consequentemente, como objecto de direitos limitados atribuídos historicamente ao privado em contrapartida do tributo que, na ausência da

³⁰ Cfr. GABRIEL ARDANT, *L'Histoire de l'Impôt*, Livre I, *op cit.*, p. 88

representatividade, só o equilíbrio de forças ou as limitações impostas ao poder soberano pela classe ou pela região permitiam condicionar.

Como todos os modelos políticos e sociais autocráticos da Antiguidade – com excepção das sociedades resultantes directamente de um processo de conquista ou daquelas que são ao mesmo tempo casos de escola e de excepção como as cidade-estado gregas – muito rapidamente o Egipto ptolomaico entendeu que a melhor forma de limitar o direito de propriedade e de exploração privada da terra assentava, em primeiro lugar, na nacionalização dos solos e depois, decorrendo directamente desta, na colocação da exploração de novo na posse de entes privados por via do pagamento de uma renda convencionada mediante vínculos de maior ou menor precariedade³¹.

O elemento distintivo que, de um ponto de vista fiscal, fixa conceptualmente a diferença e a natureza de um eventual imposto sobre o património fundiário situa-se em redor da propriedade pública ou privada da terra. No período ptolomaico, como em outros momentos da história da Antiguidade, excluídos os privilégios de casta ou de grupo, a terra fértil era entendida como bem escasso e apropriada consequentemente pelo Estado. O seu valor determinava a renda. Mas essa renda tinha, no essencial, a ver, por um lado, com o facto de a terra ser património do Estado e, por outro, com o princípio dotado de alguma perversidade – e que é mais tarde repescado por autores como HENRY GEORGE³² – de que os encargos do detentor da terra que viessem a ser induzidos pelo Estado ou pelo mercado iriam aumentar a eficiência na utilização da propriedade fundiária obrigando, por um lado, a sua transferência das mãos dos proprietários absentistas ou menos eficientes para a titularidade dos agentes económicos mais eficientes. Acresce que essa renda ou tributo, através da sua modulação – modulação que potencialmente era apanágio do imposto – dava ao Estado o poder de induzir o uso socialmente mais útil da terra, aquele que a comunidade mais necessitaria ou que o Poder Político mais valorizava.

Num quadro de equilíbrio financeiro e orçamental em que a receita fiscal não fosse a primeira das preocupações, o imposto haveria de reflectir o bom uso social da terra,

³¹ Daqui resultava uma quádrupla receita pública: em primeiro lugar, o pagamento da renda; em segundo, o pagamento do imposto que incidia sobre os resultados da exploração da terra; terceiro, a participação no resultado das colheitas já que ao lado do quinhão privado existia o quinhão público necessário para responder na sociedade egípcia do tempo das pragas sazonais, aos períodos de carência colectiva; e, quarto, dado que o Estado era o principal detentor do resultado das colheitas e por essa via o principal possuidor das reservas de semente, o ganho financeiro que decorria da antecipação ao agricultor da semente que ele necessitava para a sua produção, cfr. GABRIEL ARDANT, *L'Histoire de l'Impôt, op cit.*, p. 95 e seguintes.

³² Cfr. HENRY GEORGE, *Progress and Poverty*, cit.

pública ou privada. Por si só, este curiosíssimo exemplo de há vinte e quatro séculos atrás demonstra que já os legisladores da Antiguidade apreendiam a distinção para o interesse colectivo da afectação de um prédio rústico e o destino de um prédio urbano e a sua diversa tradução para efeitos da determinação do seu valor tributário e do seu tratamento fiscal.

Os recursos agrícolas à época, como hoje alguns outros recursos naturais objecto de apropriação pública ou reconhecidamente de interesse colectivo como as matérias primas energéticas, as grandes massas de recursos florestais e os bens gradualmente escassos que constituem o património ambiental e ecológico da Humanidade, fazem surgir zonas de conflito de interesses entre público e privado em que o Estado intervencionista vê a solução em limitar os direitos de propriedade privada, se necessário reconduzindo aquilo que reclama como de interesse colectivo ao domínio eminente do Estado. Em breve regressaremos ao tema³³.

Por vezes, é o imposto que prossegue uma certa definição do interesse colectivo. Só que, quando a estrutura representativa e a lógica do consentimento são ou débeis ou inexistentes como acontecia no exemplo histórico que com esta referência praticamente se conclui, interesse público e receita fiscal não são claramente diferenciados nas prioridades financeiras do Estado.³⁴

Esta questão da atitude da administração fiscal e a sua influência na aplicação do imposto primeiro; depois, na medida do sacrifício fiscal; terceiro, na relação entre garantias e limites dos direitos do contribuinte; e, por fim, no desenho que o legislador fiscal acaba por fazer, avulsa ou sistematicamente, da relação entre imposto e interesse colectivo, não é negligenciável em qualquer das abordagens que o imposto faz da vida económica mas elucida e, ao mesmo tempo, justifica acerca da necessidade do tratamento autónomo da realidade fundiária na sua dimensão fiscal. É que, prova-nos a experiência histórica com uma continuidade e consistência perturbadoras, os defeitos de um qualquer sistema fiscal são agravados pelo excesso de poder da Administração, sendo que o inverso não é, nem empiricamente, verdadeiro.

³³ Cfr. GABRIEL ARDANT, *L'Histoire de l'Impôt*, Livre I, cit., p. 95-96.

³⁴ Quando analisamos criticamente os princípios, as estruturas e os instrumentos acontece-nos concordar com a análise feita quanto a esse momento histórico pelo mesmo ARDANT ao escrever: "Ce que nous voulons retenir c'est l'attitude d'une Administration qui allait jusqu'au bout du raisonnement et vit qu'il fallait rendre obligatoire une certaine structure de la production – une structure non autarcique – c'est-à-dire, au fond, façonner l'économie pour l'adapter aux besoins du fisc" cfr. GABRIEL ARDANT, *L'Histoire de l'Impôt*, Livre I, *op. cit.*

Diz-nos SOARES MARTINEZ³⁵ que a tributação da terra, antes do século XII, no território do futuro Portugal, sugere, desde o Direito Romano da decadência, alguma confusão de princípios e de institutos, quanto ao objecto de impostos ou tributos lançados pelo Poder Político central ou pelas autoridades autónomas dotadas de graus diferenciados de independência financeira em matéria de lançamento e cobrança dos tributos. Nas províncias do Império e nos territórios que neste foram sendo incorporados por conquista ou tratado, com algumas excepções, o imposto desempenhava uma função exclusivamente reditícia e era uma extensão do conceito imperial, elemento essencial da visão romana do mundo exterior.

O tributo romano era muitas vezes gerado pelo processo de expansão e conquista o qual legitimava a autoridade tributária do Estado e os seus excessos e fazia do imposto um instrumento de financiamento do poder político e militar, dando à República primeiro e ao Império depois, ao lado da pilhagem, os meios financeiros necessários à realização e manutenção do processo de expansão territorial³⁶.

O sistema de financiamento da República romana e depois, em grande medida, do Império, assentava naquilo que ARDANT designou como “a exploração do mundo³⁷” e na discriminação fiscal entre, de um lado, o cidadão, do outro, o estrangeiro ou gentio, e no plano colectivo, a distinção entre a República e as comunidades submetidas. Na medida em que o povo romano era o exemplo por excelência da sedentarização e a sua relação com a terra exprimia-se no manifesto predomínio da agricultura e na exploração dos recursos naturais, nomeadamente dos recursos minerais, o sistema fiscal reflecte essa realidade que foi vertida na relação financeira e tributária entre o povo romano e os povos submetidos.

É esta a razão pela qual, de um ponto de vista histórico, a experiência tributária romana em sede da tributação do património fundiário tem para a doutrina histórico-jurídica portuguesa tanto interesse. Não apenas porque os impostos romanos e figuras afins estão - com as especificidades e dúvidas atrás levantadas - na origem dos impostos portugueses primitivos. Mas também porque, se transpusermos a leitura dos princípios e das relações de soberania fiscal - a “constituição tributária” do mundo romano - para o plano da relação contemporânea entre o cidadão, os grupos de interesse e o Estado, encontramos enunciados dialecticamente temas que possibilitam a identificação da verdadeira natureza das formas de tributação predial, a sua origem,

³⁵ Ver P. M. SOARES MARTINEZ, *Direito Fiscal*, cit., p. 505 e seguintes.

³⁶ Cfr. GABRIEL ARDANT, *L'Histoire de l'Impôt*, Livre I, *op cit.*, p. 110

³⁷ Cfr. GABRIEL ARDANT, *L'Histoire de l'Impôt*, Livre I, *op cit.*, p. 110

a sua relação com o poder soberano do Estado e ainda a medida da sua consistência com o elenco de direitos e garantias fundamentais que séculos mais tarde a constituição política do Estado de Direito moderno deveria assegurar ao detentor da propriedade fundiária.

Por outras palavras, através da investigação da história da tributação fundiária coeva é possível auxiliar o estudo da natureza e dos motivos da tributação que o Estado impõe hoje à terra; da sua coerência com a ordem constitucional em vigor e da sua admissibilidade, num plano filosófico, quando confrontadas técnicas tributárias, questões decorrentes da articulação entre o interesse colectivo e o uso da terra e as garantias e direitos fundamentais, numa leitura constitucional de que os princípios da não discriminação, da liberdade, do direito à propriedade e da legalidade do imposto fazem necessariamente parte.

No sistema fiscal do império romano tinha então, como se referiu supra, grande relevância a tributação da terra. Note-se que é também do Direito Romano que a Europa herda aquilo que hoje designaríamos por um cadastro parcelar, elaborado a partir da distribuição de domínios dos territórios conquistados (onde releva a distinção entre *ager publicus* e *ager privatus*) mas também com base, no plano técnico, na rede de vias de comunicação em que Roma assentou em boa parte a sua expansão e que elas próprias constituíram, ao mesmo tempo, limite predial, base do desenvolvimento de aglomerados urbanos e origem de institutos relevantes, tanto no plano do Direito Público como do Direito Privado³⁸.

A existência de um cadastro foi utilizada no contexto do sistema fiscal do império ao lado de outros trabalhos de apreciável dimensão, como o recenseamento dos contribuintes e a avaliação dos recursos das províncias. No consulado de Augusto surge gradualmente a substituição da fixação do imposto em função das relações de conquista, imposto esse que passa a ter em conta a prosperidade relativa das províncias surgindo, traduzidos em institutos técnico jurídicos, os princípios ou ideias

³⁸ A este propósito, escreve-se no livro I de *L'Histoire de l'Impôt*: "Les limites ainsi marquées sur le terrain facilitaient, sans doute, l'établissement des colonies et la division en parcelles des domaines impériaux. Dans les domaines privés et les cités, les agents impériaux ont pu se contenter de mesurer le territoire et de l'évaluer en bloc, réalisation peut-être comparable à la tentative qui, en France, au temps du consulat, précéda l'établissement du cadastre parcellaire. Ceci ne veut pas dire que les cités elles-mêmes n'aient fait exécuter un travail d'arpentage mais, en Gaule romaine du moins, nous n'en trouvons pas trace. Que les premiers travaux aient fait ressortir l'utilité que présenterait l'établissement d'un véritable cadastre, on ne saurait en douter. C'est une des conclusions qui se dégage d'elle-même toutes les fois que l'on essaie d'améliorer la répartition de l'impôt des sociétés de type agraire. D'après Ulpien, on consignait sur des registres le nom de chaque immeuble, le lieu où il était situé et la classe à laquelle il appartenait: terrain cultivé avec indication de la superficie, nombre de pieds de vignes, superficie des oliveraies et nombre des oliviers, etc.", cfr. GABRIEL ARDANT, *L'Histoire de l'Impôt*, Livre I, cit., p. 124

da generalidade e da repartição da carga fiscal proporcionalmente à riqueza gerada ou seja, se não um princípio da capacidade contributiva, pelo menos uma manifestação embrionária de um certo entendimento da equidade tributária.

Datam, também da mesma época, institutos orientados por preocupações que, ainda hoje, resultam essenciais na análise financeira da tributação do património – como é o caso da determinação do valor do imóvel fazendo dele depender a natureza e o montante do imposto³⁹ –, mas também preocupações de natureza extrafiscal e extrafinanceira⁴⁰ e ainda a elaboração sistémica da sujeição ou não sujeição a um determinado estatuto tributário e a definição jurídica dos seus fundamentos. Veja-se neste sentido a isenção geral de impostos de que gozavam os proprietários de prédios fundiários situados no território originário da República romana, estatuto que termina veladamente no tempo de Augusto com a criação da *centesima rerum venalium*.

Existe uma distinção fundamental entre um sistema tributário primevo originário e nuclear, privilégio dos cidadãos da República e um sistema de captação de recursos de base descentralizada e natureza publicana que marcou todo o período da história de Roma da Primeira Guerra Púnica até ao período post- Diocleciano da decadência.

Aquilo que em sociedades fiscalmente evoluídas anteriores a Roma como o modelo de administração ptolomaica do Egipto tardio e post-macedónico que são substituídas por uma panóplia diferenciada de direitos e de figuras tributárias em que o elemento garantístico está muito atenuado ou é inexistente e vale apenas para o cidadão romano naquilo que é ordenamento jurídico público tributário herdado da organização política da colectividade latina ainda sediada nas margens do Tibre ⁴¹.

A tributação do património fundiário no Direito Romano influencia directamente, de acordo com alguns autores, aquilo que vai ser a tributação fundiária no Estado

³⁹ São disto exemplo as disposições fiscais do tempo de Trajano, aplicáveis na Panónia, em que a propriedade fundiária estava fiscalmente classificada em cinco categorias tributárias, correspondendo a cada uma um imposto distinto em matéria de taxa. Particularmente interessante é, a este respeito, a referência feita por HYGINUS, segundo a qual o sacrifício fiscal estava associado à “fecundidade da terra”, expressão de que alguns retiram a ideia de que poderia existir já nessa época uma diferenciação do valor tributário assente no destino dos solos, no rendimento que o seu detentor deles retirava, mas também na leitura de interesse público que o Estado fazia quanto à constituição e utilização dos recursos naturais.

⁴⁰ É disso exemplo a instituição da *vicesima hereditatum*, imposto sucessório é certo mas que, sobretudo, tinha preocupações de natureza extra financeira já que se destinava a implementar a política de natalidade de Augusto, que com esse propósito usou com frequência o instrumento fiscal, isentando de impostos o cidadão do sexo masculino que tivesse três filhos ou mais e libertando da autoridade marital as romanas com idênticos pressupostos.

⁴¹ Para um estudo do sistema social romano e da sua organização política na relação com povos aliados ou vassallos, de entre a vastíssima bibliografia existente, vejam-se, por todos, EDWARD GIBBON, *History of the Decline and Fall of the Roman Empire*, cit., e A. TOYNBEE, *Um Estudo de História*, (tradução em língua portuguesa), Editora Ulisseia, Lisboa, 2ª ed., 1969.

português. Neste sentido, SOARES MARTINEZ refere que “o *tributo romano, inicialmente foro predial, quando estendido a todo o território do império, ter-se-á transformado em imposto*”⁴². Do mesmo modo, processos de invasão e conquista, domínio político, integração em comunidades ou organizações internacionais, vão marcar essa mesma tributação ao longo da história fiscal portuguesa. Pode, sem grande margem de erro, dizer-se que, na ordem jurídica portuguesa, ao contrário de outros tipos tributários, o imposto sobre a terra ou sobre o património fundiário foi consequência ou de razões estritas internas motivadas por opções doutrinárias ou de necessidades financeiras ou ainda o resultado da plasmagem de experiências importadas. E isto muito mais do que resultado de estudo sereno de figuras sistemicamente coerentes ou do benefício que o Direito Comparado fiscal traz em tantos outros ramos e em tantas outras situações ao Direito Positivo português.

Dêem-se, quanto a esses inícios, alguns exemplos. Em Roma, a organização dos territórios conquistados e a alteração do estatuto político administrativo das províncias da Hispânia – Bética, Lusitânia e Tarraconense, a primeira senatorial e as outras duas províncias imperiais – determinou, por um lado, a modificação do horizonte fiscal do Direito Romano, essencialmente concebido nos termos da fiscalidade das cidades-estado ou seja, prevalência dos impostos indirectos, nomeadamente os direitos aduaneiros, e uma maior atenção quanto à incidência tributária sobre a riqueza patrimonial fundiária transformada, em sede de direitos reais, em propriedade plena do povo romano sobre o solo dos territórios conquistados.

Frequentemente, e foi o caso da Hispânia, o povo romano “cedeu a exploração desses solos aos antigos proprietários mediante o pagamento de um foro, de um cânone – o tributo romano que, assim, encontraria uma contrapartida individualizada no direito à exploração dos referidos solos”⁴³.

Permitimo-nos discordar desta classificação. Reconhecemos tratar-se de uma receita pública, no sentido em que seria orçamentada no actual regime jurídico português em sede de finanças públicas e contabilidade nacional. Mas, mesmo entendendo tratar como *ager publicus* a totalidade dos solos dos territórios conquistados, a soberania financeira do Estado obriga a qualificar o foro como uma receita patrimonial e não uma receita fiscal decorrente de um imposto incidindo sobre a exploração do património fundiário.

⁴² Cfr. P. M. SOARES MARTINEZ, *Direito Fiscal*, cit., p. 27.

⁴³ Cfr. P. M. SOARES MARTINEZ, *Direito Fiscal*, cit., p. 27.

Ensina-nos SUETÓNIO que Caracala acrescenta ao ordenamento jurídico tributário romano a relevante distinção entre a tributação da terra associada à ideia de recurso natural inesgotável e a tributação do capital incorporado na terra por via do *aurum negotiatorum*.

Recorde-se que no Direito Romano do fim da República existiam como receitas públicas ordinárias aquelas que resultavam do arrendamento de terras pertencentes à *Respublica*, em particular as que integravam o *ager publicus* arrendadas pelos questores mediante o pagamento de um *canon*, também designado por *vectigal*⁴⁴, pago todos os cinco anos. O *vectigal*, receita financeira relevante no contexto romano também não parece poder ser entendido como figura de natureza fiscal⁴⁵.

O *vectigal* existia nos termos já descritos na Hispânia mas não logo após a conquista⁴⁶. Que o *stipendium* tinha uma natureza fiscal à semelhança do *tributum*, disso restam poucas dúvidas já que eram elementos definidores a aplicação do princípio da generalidade e a sua associação à capacidade contributiva das províncias.

As províncias estipendiárias – que de um ponto de vista financeiro se contrapunham às províncias decomanas – caracterizavam-se pela obrigação genérica de pagamento de um tributo fixado previamente pelo Senado, proporcionalmente repartido pelas diversas circunscrições da província organizadas em redor dos principais aglomerados urbanos. É assim apressado associar ao *vectigal* figuras tributárias dos primeiros tempos do Estado Português como a jugada⁴⁷.

Aproxima-se assim a tributação da terra no sistema romano, quanto aos beneficiários da receita, do nosso modelo – que é o da generalidade das democracias representativas contemporâneas – de atribuir natureza local a estes tributos. Até por

⁴⁴ Em sentido contrário, ver P. M. SOARES MARTINEZ, *Direito Fiscal*, cit., p. 27 in fine.

⁴⁵ Cfr. JOSE SANCHEZ-ARCILLA, *Historia del Derecho Tributario*, cit., p. 94-95

⁴⁶ “La reorganización de Hispania en dos provincias llevada a cabo en el 197 a.C. tuvo, sin duda, consecuencias fiscales. Es posible que en esa fecha quedaran ya perfectamente definidos los estatutos jurídicos propios de cada ciudad, así como los baremos de las cantidades que debían satisfacer las «civitates stipendiariae» de cada provincia. El hecho de que las fuentes no aludan durante los primeros años de la conquista al «vectigal» hace pensar que a las tierras hispánicas se les dió inicialmente la condición de «ager stipendiarius» y no la de «ager privatus vectigalisque», cfr. JOSE SANCHEZ-ARCILLA, *Historia del Derecho Tributario*, cit., p. 94-95.

⁴⁷ A jugada era um imposto que tinha por base tributária a chamada *terra de peão* e cujas normas de incidência eram tanto de natureza real como de natureza pessoal. Se é certo que incidia sobre o rendimento suposto da terra arada por uma junta de bois (ou jugo de bois, daí a sua raiz etimológica), o facto é que a relação tributária era eminentemente pessoal: o imposto aplicava-se apenas aos lavradores, tratados como contribuintes, que possuíssem a terra suficiente para ser lavrada com um jugo de bois. A este respeito veja-se nomeadamente JOSÉ MATTOSO, *História de Portugal*, vol. II, Círculo de Leitores, Lisboa, Março de 1993, p. 223 e seguintes. Ver ainda P. M. SOARES MARTINEZ, *Direito Fiscal*, cit., p. 27.

isso, surge desprovida de sentido a recondução a uma única figura a percepção financeira da manifestação da riqueza fundiária, já que esta manifestação haveria de ser repartida, quanto à colecta, entre Estado e autarquias.

E não são nem a progressividade que já surgia nos reinos helenísticos nem a justiça redistributiva – manifestação de uma desigualdade tributária que era padrão dos impostos do Direito Romano – que podem justificar a confusão metodológica⁴⁸.

Existia aqui uma presunção de riqueza e de rendimento associada, é certo, à detenção da terra, normalmente a propriedade de um prédio rústico de alguma dimensão. Era aquilo que hoje designaríamos por “sinal exterior de riqueza”. Não parece, no entanto, que a possamos associar (ao contrário dos *vectigal*) aos foros prediais. Para isso contribui, nomeadamente, a distinção em sede de aplicação de jugada entre *terra de peão* e baldios, classificação que tinha, entre outros propósitos, o de fixar relativamente ao património fundiário colectivo ou comunitário a regra da isenção de imposto.

A confusão quanto à origem e natureza de diversas figuras subalterniza uma questão que reputamos essencial: a natureza do imposto sobre a terra. Quanto mais não fosse porque a inconsistência na apreciação deste e das prestações, que sobre a terra incidem, foram e são fundamento para tratar o estatuto financeiro do património fundiário à luz de dois instrumentos ou manifestações da soberania financeira que, na constituição fiscal dos sistemas de democracia representativa, não podem deixar de ser instrumentais:

1 - o “domínio eminente” do príncipe (hoje do Estado); e

2 - a função reditícia como chave de leitura do regime fiscal do património fundiário.

A experiência histórica do período que vai do Baixo Império ao início da nacionalidade integra algumas manifestações em sede de tributação da terra que, por um lado, explicam a evolução posterior das figuras tributárias do sistema jurídico fiscal português e, por outro lado, contêm – ainda que apenas em certa medida – ensinamentos transtemporais, independentemente da época em que determinados fenómenos ocorreram. Note-se que o período a que F. LOT chama o fim do Mundo Antigo é também o momento em que a Península deixa de estar sobre a

⁴⁸ Sobre esta natureza local e os métodos expeditos de cobrança que lhe estavam associados desde Diocleciano veja-se EDWIN SELIGMAN, *Essays in Taxation*, cit., p. 42, distinguindo entre *capitatio terrena* e *capitatio humana* associando esta à *poll tax* numa referência por antecipação de décadas à controversa tributação local introduzida no final da década de oitenta no Reino Unido.

administração romana e em que a geminação do Direito Romano e do Direito dos Povos Bárbaros, que aqui gradualmente se vão instalando, se processa gradualmente, embora a dimensão tributária do contributo destes últimos seja necessariamente limitada.

Num momento e com contornos que hoje só relevam para um estudo jurídico, se este se apresentar como predominantemente histórico, o imposto sobre a terra foi, sobretudo a partir do momento da consolidação do edifício jurídico-financeiro romano, uma figura relevante no sistema tributário do Império. Mas a investigação histórica tributária orienta no sentido de a relevância do imposto sobre a terra ter aumentado à medida que se ia esboçando primeiro e concretizando depois a decadência do império.

Existe uma primeira e evidente explicação. A economia romana, embora condicionada pela sua dimensão territorial, manteve até ao Baixo Império uma dimensão urbana e comercial que influenciava o sistema de impostos, fixava o predomínio da receita dos impostos indirectos, pois via na intensificação do comércio e, quando muito, nas transmissões de fortuna, as mais importantes fontes de receita fiscal ao lado dos direitos aduaneiros e das contribuições financeiras directas dos Estados vassalos.

Há aqui também indícios de uma outra realidade tributária mais tarde esquecida e ainda hoje, sistematicamente ignorada nomeadamente nas últimas reformas fiscais ocorridas na ordem jurídica portuguesa, à semelhança, aliás, do que acontece em sistemas tributários próximos, como o caso do sistema espanhol ou do sistema francês. Nessa data, eram diferenciados os tratamentos fiscais do património imobiliário urbano e do património fundiário não edificado, sendo este objecto da aplicação de princípios e critérios já aduzidos. À medida que a regressão da economia de troca se acentuou no Império Romano também, gradualmente, se assistiu, por razões demográficas e fenómenos migratórios, a uma redução da população urbana que, a prazo, se traduziu numa diminuição da importância, mas também do tamanho ou dimensão das cidades. Os aglomerados urbanos passaram com frequência a ser rodeados de uma cintura amuralhada que marcava não apenas o perímetro defensivo mas também a linha divisória entre a economia urbana e o mundo rural. Os fenómenos de desenvolvimento, loteamento e, posteriormente, ordenamento do território, que invertem este processo e agrupam tributariamente os dois tipos de prédios, surgem apenas séculos mais tarde.

Para lá dos limites da cidade constituía-se então não apenas uma economia agrícola rural mas também uma economia marcada pela existência de vastos espaços

dominiais cujo tratamento tributário o Império tentou orientar no sentido de um sucedâneo das receitas até aí captadas por via dos direitos aduaneiros e demais impostos indirectos. Mas, essas vastas zonas dominiais correspondiam também, a breve trecho, a unidades políticas e a economias de subsistência dotadas de um elevado grau de isolacionismo, factores que se orientaram para o aparecimento da diferenciação e dos privilégios tributários por um lado; mas por outro para a ideia de que cada comunidade rural, na sua relação com a terra, tinha aquilo a que as constituições modernas designariam por poder tributário próprio⁴⁹, relação que evoluiu para uma atribuição desse poder à nobreza e ao clero com o advento do feudalismo e dos regimes senhoriais como foi o caso desde o início da Reconquista. O poder tributário próprio, tal como o encontramos hoje definido na Constituição da República, é exemplo da tradução moderna dessa diferenciação embora, diga-se, a título de comentário lateral, um exemplo traduzido com alguma infelicidade nos preceitos da Lei, sobretudo na forma como os poderes legislativos em matéria tributária dos órgãos regionais são vistos, tanto pela Lei de Finanças das Regiões Autónomas como pela jurisprudência do Tribunal Constitucional. Exemplo mais conseguido são, nomeadamente, os poderes tributários atribuídos a algumas das autonomias espanholas, à cabeça das quais a manutenção dos antigos impostos bascos ou do direito das comunidades manterem, aplicarem e modificarem os Foros de León

Sintetizando, refira-se que as figuras de direito tributário deste período tiveram o mérito de, por um lado, diferenciar a tributação do rendimento da tributação do património e, por outro, de diferenciar o rendimento tributário do rendimento financeiro de tipo patrimonial, mesmo nos casos em que o proprietário da terra era o Estado, embora não fosse ele o seu detentor⁵⁰.

O imposto fundiário do Baixo Império era um imposto do tipo cadastral, em que os elementos de determinação da matéria colectável se definiam a partir da determinação do valor da terra, primeiro por agrimensura, e depois pela avaliação de cada parcela. Como qualquer imposto baseado no cadastro, ele mantém as suas virtualidades

⁴⁹. A este respeito ver, nomeadamente, RICHARD HERR, *La Hacienda Real y los Cambios Rurales en la España de Finales del Antiguo Regimen*, Ministerio de Economia y Hacienda - Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1991 e JOSE SANCHEZ-ARCILLA, *Historia del Derecho Tributario*, cit.

⁵⁰ Chama-se aqui a atenção para o facto de, nesta distinção sistémica e na caracterização da natureza do vínculo económico e jurídico do sujeito passivo da relação do imposto relativamente ao prédio fundiário do qual obtém o rendimento, tornar ainda mais peculiar e de duvidoso rigor o recurso a neologismos tributários para alargar a incidência pessoal do imposto sobre o património rústico ou urbano. Cfr. N. SÁ GOMES, *Alguns Aspectos Jurídicos e Económicos Controversos da Sobretributação Imobiliária*, no Sistema Fiscal Português, cit., e GAPTEC, «Contribuição Autárquica – Impostos de Sisa, Sucessões e Doações e Mais Valias», in *Ciência e Técnica Fiscal*, n.º 384, Outubro-Dezembro de 1996, Centro de Estudos Fiscais, Boletim da Direcção Geral das Contribuições e Impostos, Ministério das Finanças, Lisboa, p. 81 a 186.

reditícias na medida da actualização do mesmo. A impossibilidade de actualizar o cadastro resultante da situação de crescente instabilidade do império, mas noutros casos, como a experiência jurídico tributária portuguesa deste século, resultado de opções de política legislativa ou da sua falta, implica que rapidamente a carga fiscal entre em colisão com o princípio da igualdade e da capacidade contributiva, tornando-se um imposto demasiadamente gravoso para alguns contribuintes e com o efeito inverso relativamente a outro grupo. Mas, o efeito perverso mais grave tem uma dupla natureza. Em primeiro lugar, a perda do rendimento financeiro, que decorre da manutenção dos níveis de rendimento anteriores – fenómeno mais nítido na actualidade e numa lógica de economia de mercado que assenta nos ganhos de produtividade gerando aumentos de produção e de rendimento -; e, segundo, o facto de, pelo menos relativamente à categoria de contribuintes mais penalizada, o imposto sobre o rendimento do património fundiário se transformar gradualmente num sistema de tributação da riqueza com a amputação parcial desta num processo gradualista que obriga à transferência da terra mas que aumenta, ao menos temporariamente, a parcela na posse do Estado.

A título de curiosidade, refira-se que a impossibilidade de actualização do cadastro levou gradualmente à utilização de valores estimados de determinação da matéria colectável, simplificando os elementos de definição das classes de solos e integrando na mesma base de incidência elementos do estabelecimento agrícola existente, o que altera também, embora por outra via, a natureza do imposto. Ou seja, a inexistência ou desactualização do cadastro foi, na experiência portuguesa anterior à nacionalidade, respondida pelo Estado por via de duas técnicas que vieram a reflectir-se na realidade jurídico tributária portuguesa em matéria de tributação fundiária: a simplificação da base de determinação da matéria colectável e o alargamento da mesma, incluindo outros elementos não fixos do estabelecimento produtivo e identificados desde o aparecimento da ciência económica com o factor de produção capital e o factor de produção trabalho.

Vem ainda do Direito Tributário Romano e da necessidade de responder às insuficiências de uma administração fortemente centralizada, a repartição arbitrária do imposto, sendo a colecta confiada às colectividades locais o que, sobretudo na Baixa Idade Média, deu lugar a uma estrutura de privilégios e de diferenciação de cargas fiscais a que, muitas vezes, a tributação da terra tem sido associada mas que, conceptualmente, nada tem a ver com os seus princípios.

Embora confrontada com a impossibilidade política de o aplicar, a Administração Fiscal Romana e, conseqüentemente, o Direito Tributário da época, mostram-nos a compreensão já existente de que o imposto fixo de tipo cadastral estimulava a cultura intensiva pelo que esse imposto foi considerado - e atenda-se naturalmente ao enquadramento histórico – um factor de progresso.

O que a experiência dessa época mostra reconduz-se, no essencial, a duas tendências, ambas presentes no, sem rigor científico, denominado imposto fundiário: a criação de um sistema generalizado de isenções que subalternizava a função reditícia do imposto fundiário em benefício de uma função extrafiscal como a conservação da terra cultivável, a protecção contra a desertificação, a limpeza e o ordenamento de terras incultas e, do outro lado, a constatação que o imposto fundiário de natureza forfetária constitui um elemento dissuasor do cultivo das terras, acentuando a tendência para o abandono destas na razão directa do sacrifício fiscal, da simplicidade e da falta de actualização. Existe neste período de transição a manifestação de linhas de força de sinal contrário que, em alguns casos, é possível extrapolar para a época contemporânea.

Por um lado, a redução do comércio e a criação de unidades económicas dotadas de autonomia e estanquicidade, ao lado da manutenção de uma máquina administrativa pesada e das despesas militares, determinavam a necessidade de receitas fiscais a partir da matéria colectável disponível da qual a terra e a actividade sobre ela exercida constituíam elemento privilegiado. A ausência de uma distinção entre grupos de cidadãos, a ausência das tradicionais receitas da guerra e a inexistência de uma contratação com o Estado quanto ao recebimento de rendimentos públicos em troca de terra para exploração económica limitava a natureza das receitas possíveis do Estado a receitas fiscais.

Mas, ao lado da pressão fiscal por vezes intensa e geradora tanto de fenómenos de desagregação como de revolta popular surgem associados às figuras fiscais fundiárias, objectivos de natureza não fiscal e até não financeira. São disso exemplo as medidas impostas por Graciano, que proibiu os herdeiros de optar aceitar como herança apenas terras férteis e recusar a herança de terrenos estéreis; ou, mesmo no final do império, por Teodósio, que publicou legislação no sentido de unir, para efeitos fiscais, terras estéreis ou desertas contíguas a terrenos férteis e cultivados.

Em síntese, poderá dizer-se que o aparecimento de formas de tributação agravada da riqueza patrimonial fundiária prenuncia o fim de ciclos políticos ao evidenciarem

algumas das taras congénitas da fiscalidade do património: a desvalorização do privado perante o público, a concepção totalitária do imposto, o aumento do poder da administração fiscal, o acréscimo das despesas públicas correntes e a indução, por via fiscal, de esquemas cada vez mais complexos de detecção do património para efeitos fiscais que geram ineficiências privadas e públicas e aumentam a desigualdade tributária da propriedade fundiária.

Neste contexto, que histórica e ciclicamente se repetiu, capacidade contributiva e sacrifício imposto ao contribuinte são justificação “à la carte” que pretende apenas legitimar o acréscimo da carga fiscal, desvalorizando-se comitantemente o benefício resultante da utilização privada do património – o que é diferente do benefício para o detentor do património – a equidade e igualdade fiscais, princípios cuja leitura é seguramente das mais difíceis e controversas.

No início da História da nacionalidade é curioso referir que o imposto fundiário, se por um lado se afirmava como uma das figuras nucleares do sistema fiscal, por outro lado perdera a sua componente expropriatória e assim, era sobretudo o rendimento da terra que o imposto visava – ou a possibilidade de sobre ela se exercer uma determinada actividade económica – e não tanto a gradual amputação da riqueza. Lentamente, os sistemas fiscais medievais foram reflectindo a estrutura de organização política dos Estados, a existência ou inexistência de uma sociedade de ordens ou classes, a realidade inerente a uma lógica de conquista ou uma lógica de estabilidade e a natureza e intensidade da actividade e relações económicas.

A clareza do sistema romano perde-se com o advento da Idade Média, facto para que contribui o desaparecimento momentâneo dos cadastros e ainda pela fragmentação política e administrativa da propriedade da terra no sistema feudal. É com este que surgem formas diversificadas de tributação, tanto do património fundiário como dos seus rendimentos, dando-se com frequência o caso de existirem figuras diferenciadas do ponto de vista político mas que tinham um mesmo objecto tributário de raiz patrimonial. Assim acontecia na Inglaterra medieval com os *scutages*, *carucages* e *tallages* fixados a partir de um valor estimado da terra e que tinham afinal a mesma base de incidência de outras figuras da época com que coexistiam como os *shipgeld* e *danegeld* de origem saxónica ou dinamarquesa⁵¹.

A cidade medieval é entendida como o berço da tributação moderna. Mas é sobretudo relevante ser também aí, e nomeadamente através da experiência tributária das

⁵¹ Cfr. EDWIN SELIGMAN, *Essays in Taxation*, cit. p. 43.

idades alemãs, que surge a partir do século XII a fusão, numa única figura tributária, da tributação predial e da tributação fundiária que tanto pode revestir a natureza de imposto geral como de *poll tax*, havendo casos em que perdurou um imposto geral ao lado de impostos específicos ou extraordinários. Data da mesma época (Milão, 1208) o reaparecimento do cadastro sob a designação de *stima* e *catastro de beni* também designado por *colleta* em Florença e gradualmente adoptado em toda a Europa⁵².

Em todos os Estados ou conjuntos de Estados em que existia movimento interterritorial e comunicação das economias, em que agentes e bens económicos circulavam e em que existiam meios de comunicação pelos circuitos utilizados e locais pré-determinados física ou temporalmente para a realização das transacções, a componente dominante do conjunto dos impostos reconduzia-se aos impostos indirectos – impostos sobre as trocas, direitos aduaneiros, encargos tributários diversos sobre a circulação dos produtos – ou sobre os instrumentos dessas mesmas trocas – taxas portuárias, impostos sobre os navios – e só residualmente a riqueza agrícola, na óptica do rendimento. O recurso à técnica da capitação oferecia um rendimento fiscal complementar que era tanto melhor aceite pelos povos quanto assentava num cadastro actualizado e num sacrifício fiscal que tinha em conta funções extrafiscais como as contrapartidas socialmente associadas à detenção e actividade sobre a terra durante grande parte do período medieval⁵³. Se a capitação tem a ver com a proliferação durante todo o período que vem desde o fim do Império Romano até ao limiar do século XVII, de formas de tributação baseadas no tratamento desigual das minorias nomeadamente das minorias étnicas, o cadastro associa a tributação da riqueza fundiária à figura da capitação, por um lado, e por outro a considerações de natureza extrafiscal e interesse público também adaptados pelo Islão na sua incursão europeia. Este procedeu à integração tanto dos impostos herdados do Direito Romano como do sistema jurídico-fiscal bizantino, tributando o rendimento da terra por um lado mas criando sistemas de incentivos para o caso de os detentores da terra que realizassem a beneficiação da mesma – por exemplo por via de irrigação artificial – o que aumentando o seu valor e o seu rendimento dava lugar a um sacrifício fiscal mais baixo.

A ideia de que a tributação da terra constitui um elemento essencial dos réditos fiscais durante todo o período que antecede a emergência das democracias representativas e da lógica do consentimento tributário associada à decisão financeira e, adicionalmente, a ideia de que a tributação do património fundiário é, ou manifestação

⁵² Cfr. EDWIN SELIGMAN, *Essays in Taxation*, cit., p. 46.

⁵³ Cfr. GABRIEL ARDANT, *L'Histoire de l'Impôt*, Livre I, cit., p. 185.

da tributação da riqueza – ou sua isenção – ou um adicional ou complemento da tributação do rendimento da terra, parecem poder ser desmentidas por uma leitura mais atenta e menos doutrinariamente pré concebida da história dos sistemas fiscais comparados do espaço mediterrânico.

O Mediterrâneo representa, por todo o período medieval e mesmo depois deste, a antevisão do mundo moderno e da economia global dos nossos dias, caracterizada pela existência intensa de trocas internacionais e de especialização de produção, por uma constante deslocalização dos factores e da coexistência entre a paz comercial e a competição económica por um lado, e situações de tensão política, de confronto de Estados ou de blocos, no plano político, estratégico ou, no limite, militar por outro. O Mediterrâneo afirma ainda a diversidade de culturas, mas também a existência de uma língua comercial veicular, o aparecimento de “paraísos fiscais” e a gradual sedimentação de uma ordem internacional das trocas comerciais que só a emergência dos Descobrimentos e, resultado destes, dos impérios coloniais, desde o século XV ao século XIX, vem gradualmente romper⁵⁴.

À medida que a noção de Estado moderno foi ganhando forma – com a sua componente financeira de crescimento acentuado de despesas públicas e de organização contabilística da mesma, com a inerente vertente político administrativa – constatava-se, passado o período das Grandes Invasões, no seu momento mais tardio encerrado no século XI, o progresso continuado das trocas comerciais. A capacidade fiscal dos Estados aumenta ou diminui ao longo de toda a Baixa Idade Média e também da Idade Moderna, de acordo com três linhas de evolução: a primeira é a já constatada associação entre a constituição dos Estados modernos e o desenvolvimento das trocas internacionais; a segunda manifesta-se no paralelismo constatado entre as crises políticas e os sinais de depressão económica marcados também pela retracção, ou, no mínimo, estagnação do comércio internacional e mesmo das trocas internas; a terceira indicia um desenvolvimento paralelo e, por vezes, uma transferência das correntes dominantes do comércio internacional e da supremacia político militar dos Estados – já que era essa a forma de organização política própria do tempo – traduzindo-se como linha de tendência plurissecular na supremacia dos Estados que dominavam o comércio internacional.

⁵⁴ Cfr. F. BRAUDEL, *O Mediterrâneo e o Mundo Mediterrânico na Época de Filipe II*, vol. II, (tradução em língua portuguesa de *La Méditerranée et le monde méditerranéen à l'époque de Philippe II*, 1979), Publicações Dom Quixote, Lisboa, 1984, p. 41-61

É, em consequência, plenamente fundado afirmar que o sistema financeiro e, em particular, o sistema fiscal pré-democrático e pré-liberal, ou seja, aquele que antecede, no plano político, as três revoluções constitucionais, e no plano económico, a emergência da sociedade industrial, assentava, por um lado, no recurso generalizado ao crédito e no endividamento dos Estados e, por outro, num conjunto tributário, fragmentado é certo e sem preocupações sistémicas, mas que tinha como instrumentos principais, tanto do ponto de vista quantitativo como do ponto de vista da receita, os impostos indirectos, os impostos que a diversos títulos incidiam, às vezes de forma personalizada, sobre momentos, locais e agentes, de transacções comerciais internas e internacionais.

É o movimento paralelo de intensificação das trocas e aumento das receitas fiscais delas provenientes que permite a formação e desenvolvimento dos Estados modernos, encontrando aí a tributação da terra uma função lateral do ponto de vista reditício e secundária das preocupações do poder político financeiro.

A tributação fundiária, a partir da Idade Moderna, da centralização do Poder Político e da afirmação do soberano e da sua expressão financeira, o Tesouro régio, sofre uma alteração profunda cuja génese pode ser encontrada com clareza na experiência das cidades estado italianas. Gradualmente a civilização europeia recentra-se na cidade. É o património imobiliário que encontramos como objecto desse imposto o qual deixa de ser um imposto de âmbito local sobre a terra e passa a tributo de natureza predial sem distinguir propriedade rústica e propriedade urbana. Duas tendências são então manifestas. Desde a Itália do *Quattrocento* à Inglaterra de Guilherme III, o imposto predominantemente muda a sua natureza e em breve a sua função. De acordo com SELIGMAN “Throughout all Europe the local property tax has become a tax on real estate [...] Since personal property also was taxable, this was, however, simply a general property tax”⁵⁵. A excessiva simplificação de SELIGMAN sugere já o império do conceito de propriedade do Estado.

A Revolução Industrial introduz duas novidades na tributação predial: uma atenção crescente para o papel do capital e para a tributação deste e, com o advento da Ciência Económica moderna, a teorização da função económica da terra e do papel do imposto sobre o património com uma leitura que, do ponto de vista teórico a partir de LOCKE e da experiência histórica a partir da realidade colonial norte americana, articula a função económica da terra e a teoria dos direitos fundamentais.

⁵⁵ Cfr. EDWIN SELIGMAN, *Essays in Taxation*, cit., p. 53.

Entre o início do século XIX e o início do século XXI, em muitos ordenamentos jurídico tributários europeus,- com excepção de fenómenos mais de estratégia política e de estados vassalos (é disso exemplo a experiência irlandesa) - assistiu-se a um momento de relativo desinteresse pelos impostos sobre a terra, na óptica da receita, o que se reflectiu na gradual aproximação, quanto ao entendimento do património transposto para a lei fiscal ordinária, entre o conceito tributário do prédio rústico e de prédio urbano. À sociedade agrária reflectida numa teia de tributos substituía-se, gradual mas crescentemente, uma civilização urbana apreendida pelo sistema fiscal e pelo legislador tributário para efeitos de imposto, na qual a terra era apenas o local onde se instalavam gradualmente conjuntos urbanos.

A supremacia do conceito de prédio urbano sobre o rústico, consagrada nos sistemas fiscais de diversos Estados, foi complementada a breve trecho pela unicidade do regime tributário das duas espécies prediais e dos conceitos e elementos nucleares em que assentaram normas de determinação da matéria colectável e liquidação do imposto em causa. Exemplo do mesmo está no facto de a lei de imposto ter tratado integralmente o conceito de valor e as noções de uso e utilidade do património predial fundiário ou urbano.

Embora este padrão tenha conhecido, durante o período citado, excepções relevantes, com particular destaque para a experiência fiscal norte americana, a que se somam, no contexto europeu, casos que recorrem a soluções e conceitos mais ambivalentes - por razões doutrinárias ou pela existência de figuras fiscais ligadas à actividade agrícola - a experiência fiscal portuguesa é marcada por uma grande simplicidade de evolução, sendo nítida na linha de tendência mencionada, a gradual perda de autonomia dos impostos sobre a terra e dos conceitos a estes subjacentes, em particular o valor tributário do património fundiário e - menos abordado - o da relevância fiscal do uso dos bens fundiários.

A tributação da terra, nesta formulação hoje vigente, reflectiu e deve ser entendida necessariamente em obediência a um quadro de princípios fundamentais. Em tese, as experiências constitucionais dos dois lados do Atlântico, espaços norte europeu e norte americano, consagraram a partir do advento do liberalismo político, o princípio da liberdade individual que integrava o direito à propriedade privada e à apropriação dos bens imóveis e dos recursos naturais. O debate intelectual e científico realizado em redor da definição e limites deste princípio e dos seus desenvolvimentos, nomeadamente em sede de direito de propriedade, originou respostas diversas em

momentos históricos diferenciados mas também de experiência nacional para experiência nacional.

É, no entanto, possível encontrar dois padrões dominantes traduzidos na constituição financeira e no modelo de tributação fundiária; um mais associado à experiência norte americana e a alguns exemplos do norte europeu; um outro, mais limitativo, do qual o caso português constitui no presente e no entendimento da doutrina dominante, claramente reducionista da formulação do princípio da liberdade individual de apropriar e fruir o património fundiário e os recursos naturais e consequentemente do direito de propriedade que é expressão daquele. Acresce que o sistema português trata o imposto e a apropriação da terra por via fiscal ou parafiscal com expressão num único entendimento do princípio do benefício, sempre associado á actividade desenvolvida pelo Estado, definindo esta como preenchendo integralmente o conteúdo do benefício financiado pela tributação dos solos que integram o património fundiário do cidadão/contribuinte.

Na segunda metade do século XX, os Estados de Direito europeus começaram a verter na lei a apreensão da crescente diferenciação entre um bem tornado escasso pela expansão demográfica e urbanística, a sua relação intrínseca com a preservação dos recursos naturais e a necessidade de traduzir juridicamente uma nova hierarquia de interesses sociais com o inevitável reflexo no sistema fiscal. Paralelamente, o *boom* demográfico e os fluxos migratórios materializaram a “cidade global”, com expansão das áreas urbanas e a alteração das técnicas de construção a que corresponderam novos entendimentos das figuras jurídicas que regem a apropriação e o uso do património imobiliário, entendido como manifestação de riqueza. Gradualmente, os conceitos de valor, uso e utilidade do património imobiliário (urbano) vieram agravar a incoerência dos tipos tributários aplicados na tributação da terra e enfatizaram o domínio do princípio da capacidade contributiva e, também na leitura constitucional tributária portuguesa, agravando-se o entendimento redutor de direitos e princípios que são parte essencial da noção de Estado de Direito.

É quase um lugar comum, infelizmente não comprovável na lei ordinária, dizer que o sacrifício fiscal imposto pelo poder político aos detentores do património fundiário assenta num conjunto de princípios consagrados na Lei Fundamental. Estes princípios, a construção teórica que os suporta e a sua tradução no Direito Fiscal Constitucional primeiro, e no direito positivo depois, exigem uma revisitação profunda. E também aí se encontra, ainda que pela negativa, o alicerce intelectual para a reconstrução das figuras tributárias que incidem sobre o património fundiário. Acresce

ainda – e esse é um dos fundamentos do presente estudo que o legislador constitucional e sobretudo o poder político enquanto intérprete do texto constitucional ignoram a necessária submissão aos princípios que a Ciência Política e a teoria do Estado de Direito consagram como fundamentais.

Este estudo pretende ser um contributo em sede de Direito Constitucional e Financeiro para identificar com recurso à tributação do património fundiário e dos recursos naturais os princípios constitucionais que lhe subjazem e apurar em que medida os mesmos se encontram na bissectriz dos direitos fundamentais do indivíduo e da leitura constitucional e legislativa do interesse colectivo. Faria sentido, na tributação do património fundiário como porventura em nenhuma outra figura tributária – se excluirmos o tema dos benefícios fiscais – reconhecer o interesse das teorias que advogam a contratualização como instrumento para legitimar o imposto e concluir se é possível, em sede de Direito a constituir e no presente quadro constitucional, considerar que a tributação da terra pode ter, para a realização de determinados fins bem como para exprimir a protecção de direitos

fundamentais, a natureza de um contrato fiscal que consagre um outro entendimento do benefício fiscal.

No olhar que a colectividade e, por seu mandato, o poder político, hoje lançam sobre o património fundiário, cruzam-se a noção de riqueza, vista como capital acumulado, por vezes estéril ou ineficientemente introduzido no processo económico, complementada com a noção de reserva de poder aquisitivo e a ideia de recurso natural escasso que importa preservar. A síntese entre estas duas abordagens, presente no regime fiscal das últimas duas décadas, revela-se profundamente lacunar.

SECÇÃO III - O DOMÍNIO DO PRÍNCIPE E A TRIBUTAÇÃO DA RIQUEZA

Uma das dificuldades teóricas da construção do imposto sobre o património fundiário tem a ver com os seus fundamentos e os princípios que justificam a tributação já que a partir da teorização do *domínio do príncipe* o património é apreendido pelo imposto como uma manifestação de riqueza que pode ser dispendida, um *spending power* para usar a expressão de HANSEN, ou o capital gerado pelo trabalho e incorporado na terra como resulta do pensamento clássico⁵⁶. Se recusarmos estes como fundamento ou causa de um imposto sobre o património fundiário há que propor uma explicação coerente e sustentada do ponto de vista teórico para autonomizar as manifestações de poder tributário incidentes sobre a detenção e uso do património fundiário.

O direito de propriedade sobre bens imóveis rústicos, mesmo quando concebido ou experimentado no seu entendimento menos restritivo, sempre foi, ao menos em tese, limitado pelo poder tributário do Estado e demais entes públicos, que vêem na propriedade da terra uma manifestação de capacidade contributiva que presume recursos que, por via do poder tributário, o Estado pode, em parte, fazer seus⁵⁷.

Um trabalho de investigação que vise a prevalência ou a manifestação dos princípios constitucionais no regime tributário da terra ou conceitos nucleares do seu entendimento e recorte normativo deve, preliminarmente, procurar definir os dois termos desta equação: saber da natureza do imposto e princípios que o orientem, da sua função⁵⁸ e do entendimento da terra enquanto realidade sobre a qual o imposto vai incidir.

O Direito Tributário só em situações historicamente bem identificadas ou em regimes políticos em que a liberdade individual é cerceada por formas mais ostensivas ou mais discretas de repressão política ou económica pode surgir com uma função

⁵⁶ Cfr. HANSEN, *Aspects of Property Taxation. A General Report*, em *Public Finance*, 1959, n. 3-4, p. 200 e seguintes; FRANCESCO MOSCHETTI, *El Principio de Capacidad Contributiva*, op cit., p. 77 e EINAUDI, *Principi di Scienza della Finanza*, Turín, reed. 1963, p. 184-190.

⁵⁷ Cfr. GABRIEL ARDANT, *L'Histoire de l'Impôt*, cit., J. DE OLIVEIRA ASCENÇÃO, *Reordenamento Agrário e Propriedade Privada*, *Curso de Direito e Economia Agrárias*, Revista da Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa, Suplemento, Universidade de Lisboa, Lisboa, 1965, p. 281-306; JOSE SANCHEZ-ARCILLA, *Historia del Derecho Tributario*, cit; RICHARD ALLEN EPSTEIN, *Takings: Private Property and the Power of Eminent Domain*, cit..

⁵⁸ Não apenas da natureza do imposto mas, em rigor da sua função, da base territorial o que implica a consagração do princípio da territorialidade ou a aceitação de uma lógica de extra-territorialidade expressa na soberania tributária supraestadual (neste caso, essa soberania tributária pode ser relevante para a função do tributo mas não determina o essencial da relação entre o contribuinte e o poder político centrada no direito de propriedade e no património fundiário), dos atributos técnicos e dos elementos essenciais do facto tributário. Vejam-se neste contexto e acerca dos princípios fiscais da tributação da terra NATHANIEL LICHFIELD, CONNELLAN OWEN, *Land Value Taxation in Britain for the Benefit of the Community: History, Achievements and Prospects*, cit., p. 6, bem como a teoria económica da tributação da terra, desde ADAM SMITH, *Riqueza das Nações*, op cit..

estritamente reditícia, desligado de uma justificação teórica, sem qualquer conexão com princípios fundamentais que se articulam com as garantias do cidadão, por um lado e, por outro, com a leitura que a sociedade no seu todo tem da função social do imposto ou do seu objecto.

Quanto ao património fundiário, durante o muito longo período que foi o tempo das civilizações agrárias, o imposto viu a terra como factor de produção, ganga de recursos naturais esgotáveis talvez. Mas quanto à terra, essa, por definição, seria inesgotável e imperecível⁵⁹. A primeira manifestação da escassez da terra ou escassez do património fundiário surge a propósito da actividade agrícola, que determina alguns fenómenos juridicamente traduzíveis e historicamente relevantes⁶⁰. Primeiro, a epopeia colonizadora mas, sobretudo, o movimento migratório da Europa para o continente americano, alterando as estruturas agrárias deste, mas procurando predominantemente contrariar a escassez de terras aráveis, agravada na Europa pela manutenção fora de tempo de institutos e privilégios de classe que tinham perdido o seu fundamento social e, conseqüentemente, a sua razão de ser. Depois, no continente americano, o aparecimento desse conceito jurídico único que é a *frontier's law* e que assenta no exercício do direito de propriedade, na expressão da liberdade individual de apropriação e no consentimento do sacrifício tributário, na ideia de que o património fundiário é imperecível e tendencialmente ilimitado. Se *frontier's law* era a expressão, nos Estados da periferia, da liberdade igualitária consagrada em 1776, na jurisprudência dos tribunais americanos, nomeadamente do Supremo Tribunal Federal, o Chief Justice Marshal ligava capitalismo, constituição, liberdade individual e propriedade privada. No século XVIII, SMITH, RICARDO, mas sobretudo MALTHUS, antecipam a escassez dos recursos. Cem anos mais tarde, HENRY GEORGE valoriza a eficiência económica da sua utilização produtiva. No limiar do século XXI, a recuperação da antiquíssima crença restaurada pela Ciência moderna, de que a terra é não apenas finita mas perecível se usada contranatura, até à exaustão, pela civilização industrial, obrigam o legislador financeiro a, na linha dos aditamentos às constituições das democracias industriais, reconstruir o tratamento fiscal da terra, dissociando as funções do imposto, mas dissociando sobretudo o regime jurídico fiscal da propriedade fundiária de outras figuras que tributam também elas o património.

A definição do imposto e da sua incidência leva-nos à verificação de que o regime de tributação da terra revestiu formas diversas e não necessariamente reditícias. Sobre

⁵⁹ Cfr. DAVID RICARDO, *Princípios de Economia Política e de Tributação*, cit., p. 191.

⁶⁰ Veja-se a esse respeito a ilustrativa jurisprudência citada por JAMES W. ELY JR., *The Guardian of Every Other's Right - A Constitutional History of Property Rights*, cit., pp 59 e seguintes.

este tema há que passar em revista os pontos enunciados e depois os contornos de cada um dos tipos fiscais.

Por sua vez, falar em tributação da terra é fazer apelo a um termo vago que sugere alguma imprecisão quanto à realidade a ser tributada. A terra pode significar um entendimento geográfico do espaço físico que possa ser objecto de apropriação individual, pode surgir em oposição à propriedade urbana ou simplesmente edificada ou espaço integrado em comunidades de habitação e produção com formas típicas de gestão. Mas pode ainda querer referir os factores naturais, apenas os factores produtivos, eventualmente a remuneração dos mesmos, os bens físicos não urbanos e registados; ou ainda a aptidão que os bens físicos têm para realizar fins de interesse colectivo ou para constituir bens de interesse social, tendo aí o imposto uma dimensão ética⁶¹. Como escreve SOARES MARTINEZ, a terra há-de ser considerada e, bem ou mal, é-o de um ponto de vista tributário, sob vários pontos de vista, que podem ter a ver ou com aspectos físicos ou com a sua aptidão produtiva dominante num determinado momento histórico. Classicamente os economistas distinguiram entre a terra arável, o agro onde se desenvolvem actividades diversas todas reductíveis à agricultura em sentido amplo e os recursos naturais, muitas vezes situados no subsolo, os quais em numerosos ordenamentos jurídicos são, a título diverso, pertença do Estado

A questão da natureza do imposto que, de algum modo, se prende com a técnica tributária utilizada mas que, no seu essencial, está em saber se se trata de uma figura fiscal que apreende manifestações autónomas de riqueza ou de rendimento (e suas variações ou manifestações, nomeadamente transitórias). Mas sobretudo, se existe e é concebido como um elemento essencial de um sistema fiscal que pretende realizar fins que lhe estão cometidos constitucionalmente, incidindo sobre manifestações de riqueza e acervos de bens que têm em si mesmo, na sua propriedade, posse ou utilização, uma presunção de benefício colectivo que vai modelar o imposto e, num

⁶¹. Cfr. P. M. SOARES MARTÍNEZ, ISABEL MARQUES DA SILVA, e outros, *Relatório da Comissão de Estudo para a tributação da Terra e dos seus rendimentos*, cit., pp 137 e seguintes. Sendo a agricultura e as actividades extractíveis milenarmente dominantes esqueceu com frequência o legislador tributário contemporâneo que a terra usada aqui em sinonímia com património fundiário, tem uma função individual e uma função social sendo possível admitir que a segunda baliza os limites da primeira, sem no entanto se excluírem mutuamente. Sobre a propriedade rústica na história jurídica portuguesa veja-se entre outros HENRIQUE DA GAMA BARROS, *História da Administração Pública em Portugal*, Lisboa, Tomo VII, pp 321 e seguintes. Sobre a relação entre a terra e o fisco no direito português da reconquista, entre outros, ALEXANDRE HERCULANO, *História de Portugal* e DAMIÃO PERES, *História de Portugal* (edição de Barcelos). Mais recentemente surge quanto à terra e à sua função social o desenvolvimento agro-ambiental de alguns princípios fundamentais do direito agrário como o princípio da solidariedade e o princípio do uso conforme com a natureza. Cfr. J. F. DELGADO DE MIGUEL, *Derecho Agrario Ambiental*, Editorial Aranzadi, Pamplona, 1992, p. 28. Mas sem que daí decorra a colisão com a propriedade privada que parece inspirar alguns dos ordenamentos tributários europeus e nomeadamente na nossa ordem interna, algumas propostas recentes.

segundo momento, identificar o sujeito activo ou o beneficiário do rendimento fiscal, bem como fixar os princípios fundamentais a que a tributação geral da terra há-de obedecer.

A valorização do património fundiário encaminha-se tradicionalmente, de um ponto de vista conceptual e de um ponto de vista de experiência histórica, para relacionar o património fundiário, enquanto factor de produção, e o imposto sobre a terra como meio entre outros de apreender ou a propriedade privada desse factor ou a apropriação privada dos resultados, estimados ou reais, do contributo desse factor para o processo produtivo e de criação da riqueza. A abordagem do imposto fundiário na óptica do processo produtivo associa a tributação da terra à tributação da remuneração enquanto factor produtivo. Consequentemente, a relevância económica entendida como possibilidade de contribuir para a produção de bens e para gerar unidades de rendimento vai determinar um certo entendimento da questão do valor da terra para efeitos fiscais. Esta abordagem depara, a breve trecho, com a limitação que resulta de, por via do imposto, ser impossível distinguir entre as diversas formas de contribuição da terra para o produto económico, mantendo uma figura tributária autónoma e coerente. Esta conclusão, associada à diminuta relevância que hoje, no conjunto da receita fiscal, tem a tributação fundiária, levou a que, gradualmente, o imposto fundiário perdesse a sua autonomia conceptual e fosse gradualmente assimilado por outros impostos, incidindo ora sobre o rendimento, ora sobre as transacções, ora ainda sobre manifestações excepcionais e imprevistas de riqueza resultado de acréscimos de valor independentes da actividade económica dos agentes produtivos. E, quando o imposto sobre o património, a outras manifestações entendidas como de acumulação de capital.

Uma correcta delimitação da figura que consubstancia a tributação da terra no Direito Português, nomeadamente no Direito a constituir, inserindo-a na categoria jurídica tributária mais adequada, deve fazer-se, na medida em que estão em causa princípios e direitos fundamentais e a sua eventual colisão, em redor da ideia de *causa da tributação* entendida como causa do poder de tributar. Não se trata aqui de recuperar esta noção para dirimir sobre os contornos da relação jurídica tributária nessa sede que é a tributação da terra. Mas antes, na linha de BÜHLER, encontrar e delimitar a causa final ou seja o pressuposto constitucional de uma relação de imposto tipificada

por lei que, se tem um conteúdo ético-político, tem também inquestionavelmente de ser compreendida pela Ciência do Direito⁶².

Relevam para tanto o seu carácter jurídico, os elementos distintivos que fundamentem a sua autonomia e, necessariamente os princípios que devem presidir à sua concepção, já que, “no fim do dia” é disso que este estudo trata.

⁶² Sobre este tema da causa da tributação cfr. OTTMAR BÜHLER, *La causa giuridica nel diritto tributario tedesco* in Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze, 1939, p. 355, ANTONIO BERLIRI, *Principi di Diritto Tributario*, II, Milão, 1957, p. 92 e seguintes, ARMINDO MONTEIRO, *Introdução ao Estudo do Direito Fiscal*, cit., p. 38., SOARES MARTÍNEZ, *Da Personalidade Tributária*, 2ª ed., Lisboa, 1969, p. 186, MARTIM DE ALBUQUERQUE, *O Poder Político no Renascimento Português*, Lisboa, 1968, p. 277 e seguintes. Vejam-se ainda TABORDA FERREIRA, *Do Conceito de Causa nos Actos Jurídicos*, Lisboa, 1946 e, necessariamente, GOMES DA SILVA em diversos dos seus estudos. Veja-se, por todos, o «Antelóquio» que precede os *Estudos em Homenagem ao Professor Manuel Gomes da Silva*, (RUY DE ALBUQUERQUE, MARTIM DE ALBUQUERQUE (coord.), *Estudos em Homenagem ao Professor Doutor Manuel Gomes da Silva*, Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa, Lisboa, 2001), com manifesto interesse para uma abordagem interdisciplinar do tema deste estudo, nomeadamente em sede de direitos reais. Para o tema em apreço, a causa do poder tributário ressurgiu no contributo da Escola de Pavia, no entendimento de GRIZIOTTI ao encontrar os fundamentos daquele numa leitura da capacidade contributiva de conteúdo eminentemente ético e que rejeita a tese da apropriação individual de bens públicos. Embora não se subscreva integralmente a construção de GRIZIOTTI, reconheça-se que ela é particularmente adequada ao novo entendimento do património fundiário na sua dimensão de bem ambiental e à legitimidade da intervenção do Estado, também por via fiscal no uso dos bens fundiários privados dos seus titulares. Cfr. BENVENUTO GRIZIOTTI, *Principii di Politica, Diritto e Scienza delle Finanze*, Padova, CEDAM, 1929.

CAPÍTULO II - OS FUNDAMENTOS

SECÇÃO I - ENQUADRAMENTO TEÓRICO E CONCEPTUAL

Vimos, no capítulo anterior que diversos autores associam o imposto fundiário à noção – trazida do Direito Público – do domínio eminente do príncipe. SOARES MARTINEZ apresenta o imposto predial – na História da Europa figura essencialmente incidindo sobre o património rústico – como uma manifestação, tributária e limitada pela própria teoria política da separação dos poderes e da representatividade das instituições, desse domínio eminente⁶³.

Para o mesmo autor é possível fazer assentar os impostos prediais primevos numa “teoria da tributação que atribui ao imposto a natureza de um direito real, de um direito sobre as coisas”⁶⁴, afirmando, no entanto: “a referida construção circunscreve-se aos impostos prediais pois quanto aos outros, mais dificilmente seriam de invocar os direitos de conquista ou de defesa da terra como base da tributação”⁶⁵.

Desta visão, muito acolhida na doutrina nacional, da tributação da terra – que recupera o seu interesse no quadro conservacionista⁶⁶ embora não permitindo uma distinção nítida entre os fundamentos da tributação fundiária e os fundamentos da tributação

⁶³ Cfr. P. M. SOARES MARTINEZ, *Direito Fiscal*, Almedina, Coimbra, 10ª ed., 2000, pp. 75

⁶⁴ Explicitando a sua tese, diz-nos Soares Martinez que “o príncipe, por direito de conquista ou defesa da terra, seria o proprietário de todo o solo; e, quando cedia a outrem, a título perpétuo, direitos sobre qualquer fracção territorial, exigiria ao cessionário uma prestação periódica, também perpétua, uma espécie de foro enfitéutico, o imposto. Esta construção reflecte a teoria do domínio eminente do príncipe, projectada em normas do antigo Direito Português (vd., por ex., Ord. Filipinas, L. 3, T. LXXI, 2 e 3), e que emerge nas instituições jurídicas da actualidade. Como, por exemplo, quando o Estado afirma direitos sobre o subsolo de todas as fracções prediais do território estadual.” (Cfr. P. M. SOARES MARTINEZ, *Direito Fiscal*, cit., pp. 75). Ou ainda quando no novíssimo ordenamento ambiental o Estado subordina à aprovação de estudos de impacto ambiental o exercício do direito privado de propriedade. É afinal a tradução contemporânea do princípio das Ordenações Filipinas: “Porque, segundo Direito e geral costume de nossos Reinos, em todas as doações, per os Reys feitas, sempre fica resguardado ao Rey as appellações e justiça maior, e outras cousas, que ficam ao Rey em sinal e reconhecimento de universal e supremo Senhorio. 3. Porém, se a alguns Senhores de terras alguns privilegios forem outorgados pelos Reys passados, que os feitos civeis façam em elles fim, sem outra appellação, nem agravo, e stiverem sempre em posse de usar dos ditos privilegios, sendo per Nós confirmados, mandamos que lhes sejam guardados, em quanto usarem bem e como devem, das ditas jurisdições, e sem dano do povo; porque não o fazendo elles assi, ficará a Nós procedermos contra elles, cómo fôr Direito”, Ordenações Filipinas, Livro III, T. LXXI, 2 e 3, ed. Fundação Calouste Gulbenkian, 1985, pp. 681.

⁶⁵ Cfr. P. M. SOARES MARTINEZ, *Direito Fiscal*, cit., pp. 75.

⁶⁶ Conservacionismo é aqui usado no seu sentido técnico jurídico, pouco frequente ainda na doutrina portuguesa, talvez por preconceito do jogo etimológico, e reportado à preservação por via correctiva ou preventiva dos factores naturais de produção. Desde a década de 70 que, a partir da experiência do Direito Norte Americano, nomeadamente das Constituições de alguns Estados como de Winsconsin e Maryland (esta pioneira já que introduz o primeiro estatuto fiscal de protecção da terra em 1957), a conservação dos factores naturais tem, ao mesmo tempo, dignidade constitucional e dignidade tributária, o que obriga a autonomizar princípios e técnicas e a aferir da compatibilidade dos mesmos com a panóplia dos direitos fundamentais, não tanto da sociedade, mas sobretudo dos direitos individuais.

imobiliária⁶⁷(conceito a um tempo mais amplo e mais restritivo) - afastam-se os autores mais representativos da escola liberal que, desde o século XVIII, reflectem sobre o papel do imposto e, necessariamente – já que do principal factor de produção se tratava – do imposto sobre a terra.

Esta limitação pelo Poder Político que é inerente à noção, acolhida na nossa ordem jurídica, de direito de propriedade da qual há de resultar uma certa ideia de imposto patrimonial, não surge por exemplo nos fundamentos constitucionais norte americanos onde o direito de propriedade surge dissociado do domínio eminente e integra aquilo que a jurisprudência constitucional norte americana designa por *inborn rights*⁶⁸.

A escola liberal integrou tributação fundiária, tributação da propriedade imobiliária e tributação de alguns recursos naturais chamando a atenção para a componente capital fixo incorporado nas diversas manifestações de património predial. As figuras fiscais que sobre aqueles recursos incidiam, atendiam pouco à realidade tributada e mais ou às necessidades de financiamento ou às complexas relações de soberania e propriedade que marcaram o fim da Idade Moderna e grande parte do século XIX⁶⁹.

A teorização de conceito de prédio⁷⁰ de um ponto de vista tributário foi naturalmente enfatizada pelos fisiocratas que davam particular relevo à função da terra na vida económica e à necessidade de harmonizar as leis fiscais com a sua leitura do Direito Natural.⁷¹

É assim que, com QUESNAY, os fisiocratas, ao mesmo tempo, evidenciam o papel residual que este imposto deve ter, na linha de que o Estado não tem de interferir com o papel desempenhado pelas forças da natureza mas, na sociedade agrária ideal por si desenhada – que muito se aproxima, de resto, de alguns modelos utópicos

⁶⁷ Utilizando uma classificação que, com divergências de simples detalhe, é regularmente revisitada na doutrina portuguesa (veja-se N. SÁ GOMES, *Alguns Aspectos Jurídicos e Económicos Controversos da Sobretributação Imobiliária, no Sistema Fiscal Português, cit.*), usa-se aqui tributação fundiária para designar o imposto sobre a terra sem vocação urbana; e tributação imobiliária como aquela que incide ou deveria incidir sobre a propriedade imobiliária, ou sobre a construção urbana ou sobre a terra já ordenada para fins de urbanização ou aquela cujo destino económico a isso a reconduz no médio prazo.

⁶⁸ Cfr. BERNARD H. SIEGAN, *Property and Freedom - The Constitution, The Courts and the Land-Use Regulation*, cit., pp. 61.

⁶⁹ A título de exemplo, o imposto sobre o sal, os impostos mineiros e os direitos florestais que existiram em diversos momentos da história tributária portuguesa, mas também na generalidade das experiências tributárias europeias. Por todos, veja-se, GABRIEL ARDANT, *L'Histoire de l'Impôt*, cit., e quanto aos impostos portugueses, P. M. SOARES MARTINEZ, *Direito Fiscal*, cit..

⁷⁰ Cfr. NUNO SÁ GOMES, *Os conceitos fiscais de prédio*, Ciência e Técnica Fiscal N° 101, Direcção-Geral das Contribuições e Impostos, cit..

⁷¹ Cfr. F. QUESNAY, *Quadro Económico*, (tradução em língua portuguesa de textos franceses de Quesnay contidos em edições críticas recentes, 1958-1966), Fundação Calouste Gulbenkian, Lisboa, 2ª ed., 1978, pp. 186 e seguintes.

conservacionistas que têm vindo a ser advogados nos nossos dias⁷² -, o imposto sobre a terra ocupava necessariamente lugar entre as fontes de financiamento do Estado. O único vestígio no Direito positivo é o imposto sobre a terra, criado em Dezembro de 1790 pela Assembleia Constituinte francesa.

ADAM SMITH foi o primeiro dos economistas modernos a, reflectindo sobre a tributação da terra, identificar diversas categorias de impostos, bem como os seus efeitos. É também o primeiro a compreender e notar a diversa natureza da tributação da terra e da tributação dos prédios urbanos referindo que “*ground rents and the ordinary rent of land, are therefore, perhaps the species of revenue which can best bare to have peculiar tax imposed upon them*”⁷³.

Coerentemente com os princípios liberais da Escola Clássica que apontavam para a necessidade de os impostos não introduzirem distorções no funcionamento dos mercados, na alocação dos factores e no comportamento dos agentes económicos, SMITH via os impostos sobre a terra como essencialmente neutros. Esse referia a legitimidade intrínseca da tributação de riquezas ou “mais valias” traduzidas na alteração do valor dos prédios por razões ou comportamentos alheios à vontade ou ao esforço dos seus proprietários ou dos seus detentores e não ignorava a incorporação do capital inerente ao processo produtivo. O certo é que a sua análise neste ponto tinha apenas em vista os prédios urbanos e desinteressava-se quanto ao destino económico e à função socialmente desempenhada⁷⁴ da tributação do património fundiário que se mantivesse como tal.

A afirmação de SMITH nos termos da qual a comunidade e cada um dos seus membros individualizadamente devia pagar, por via da tributação da terra, as actuações do poder que a beneficiassem e os serviços públicos e bens colectivos colocados à sua disposição para seu conforto ou vantagem, está limitada ao entendimento da riqueza predial urbana ou seja, do património imobiliário, com exclusão da propriedade fundiária. Prova disso está, entre outros, o facto de ADAM SMITH nunca ter aceite que um imposto sobre o valor de mercado da terra pudesse

⁷² Entre outros, o estudo de ERIC T. FREYFOGLE, *Owing the Land: Four Contemporary Narratives*, Florida State University Journal of Land Use & Environmental Law, 1998.

⁷³ Cfr. ADAM SMITH, *Riqueza das Nações*, (tradução em língua portuguesa de An Inquiry Into the Nature and Causes of the Wealth of Nations, London, 1950), Fundação Calouste Gulbenkian, Lisboa, 1980.

⁷⁴ Daqui as teses de que SMITH defenderia o princípio do benefício e articulando-o até com construções teóricas de um liberalismo mitigado ou de um entendimento de actividade financeira funcional que não colida mas antes explique o funcionamento do mercado e se articule com a função económica e social do direito de propriedade, cfr. NATHANIEL LICHFIELD, CONNELLAN OWEN, *Land Value Taxation in Britain for the Benefit of the Community: History, Achievements and Prospects*, Lincoln Institute of Land Policy, 1997.

ser lançado como meio de introduzir esta parceladamente no mercado, sujeitando-a e aos seus detentores à lógica da concorrência. Qualquer imposto sobre a terra – e mesmo sobre a propriedade imobiliária – haveria de ser neutro e, conseqüentemente, este entendimento, que decorria da associação entre propriedade e liberdade, antecipava já, sem o necessário desenvolvimento teórico é certo, a distinta natureza entre o que designamos por tributação fundiária por um lado e tributação imobiliária por outro⁷⁵.

A tributação da terra, no quadro do pensamento clássico é, numa outra perspectiva, teorizada por DAVID RICARDO que, como SMITH antes dele e como HENRY GEORGE cerca de meio século depois, sugere a criação de um imposto único sobre a terra que contribuísse para dar idêntico tratamento à terra como factor natural de produção e aos outros factores, esses já sujeitos afinal a um elenco de figuras tributárias, à data sem conteúdo sistémico⁷⁶. É certo que RICARDO, quando refere a terra e a sua tributação, vê sobretudo o factor de produção, desinteressando-se da tributação dos prédios urbanos.

No entanto, cabem a este respeito duas reservas.

RICARDO via sobretudo a terra, de um ponto de vista tributário, como podendo gerar uma renda, pelo que na obra de Ricardo a tributação da terra é predominantemente a tributação do seu rendimento. Este define-se ou como rendimento efectivo, resultado do uso produtivo da mesma, ou como rendimento normal, aquele que haveria de decorrer de uma utilização desejável dada pelo seu proprietário e que permitia, numa multiplicidade de bens mas sobretudo nos produtos agrícolas objecto da análise ricardina, a optimização da oferta e a redução dos preços pelo abaixamento dos custos o que encontra eco nos textos posteriores de HENRY GEORGE. RICARDO defendia igualmente a criação de um imposto sobre a renda mas conceptualmente tratava-se de uma mesma figura ou ao menos, de uma mesma fundamentação, dissociada da teia dos direitos sobre a propriedade que distinguiam com frequência entre o proprietário e o detentor produtivo.

A segunda reserva permite compreender melhor a análise de RICARDO. Ao examinar a propriedade fundiária ou imobiliária, RICARDO via necessariamente na segunda

⁷⁵ Cfr. ADAM SMITH, *Riqueza das Nações*, cit., pp. 651 e seguintes.

⁷⁶ Cfr. DAVID RICARDO, *Princípios de Economia Política e de Tributação*, cit e HENRY GEORGE, *Progress and Poverty (1879)*, cit.

ainda uma contribuição limitada para a produção de rendimento e, sobretudo, entendia como residual a sua participação no processo produtivo.

Na economia predominantemente agrária da segunda metade do século XVIII, o urbano era instrumental quanto ao factor de produção terra, entendidos ambos à luz da criação de riqueza. Para RICARDO, existia então apenas como preocupação económica maior o tratamento fiscal adequado, economicamente eficiente, dos conceitos de agricultura intensiva e de agricultura extensiva, que não tinham paralelo nem correspondência no tratamento económico ou fiscal dos prédios urbanos. Ao identificar o conceito económico da renda da terra, RICARDO via esta última como uma realidade ainda ilimitada e não escassa ou, pelo menos, não finita, potenciando uma produção sempre acrescida e com inesgotável fertilidade, aquilo que RICARDO designava como “*the original and indestructible powers of the soil*”⁷⁷. Desde aqui se vem mantendo a confusão persistente na lei fiscal entre recursos naturais e capital incorporado.

É na datação desta leitura do carácter não exaurível dos recursos naturais e, por outro lado, na modificação do papel da propriedade urbana no processo produtivo e na criação de riqueza que se situa a chave da utilização dos conceitos de RICARDO na análise contemporânea da tributação da terra, mas também o limite dessa mesma utilização, limite nem sempre reconhecido pela literatura que encontra o fundamento teórico não do princípio do benefício que é esquecido mas da ideia de que o sistema fiscal e o ordenamento constitucional tributário hão-de reflectir em todas as suas figuras a capacidade económica⁷⁸.

SMITH e RICARDO procuram depois, na natureza e efeitos do imposto fundiário, uma dimensão ética, entendendo o primeiro que o seu fundamento estava, ao mesmo tempo, na necessidade de introduzir no sistema fiscal uma lógica de equidade que antecipa a consagração constitucional do princípio da igualdade tributária. Mas, associava também o imposto sobre a terra ao princípio do benefício.

Apesar de alguns autores verem aqui um fundamento para uma visão da tributação fundiária pacificamente aceite, horizontalmente partilhada pelas diversas escolas e correntes de pensamento, não pode ignorar-se que SMITH introduzia importantes

⁷⁷ Ver sobre esta matéria DAVID RICARDO, *Princípios de Economia Política e de Tributação*, cit..

⁷⁸ Cfr. FRANCESCO MOSCHETTI, *El Principio de Capacidad Contributiva* (tradução em língua espanhola de *Il principio della capacità contributiva*, Padova, 1973), Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1980, pp. 73 e seguintes.

limitações a esta causa. Sempre recusou a aplicação de um imposto generalizado sobre a terra, independentemente do seu valor, de onde extrai uma dupla consequência: a associação do princípio do benefício ao valor da terra ou às variações deste⁷⁹ e o reconhecimento conceptual de que haveria terras que não estavam sujeitas a imposto.

E, mais importante SMITH não afirma que a tributação da terra deva ser entendida como uma tributação do património, antes a reconduz à tributação do rendimento ao referir que, por incidir numa fase terminal do processo produtivo, este imposto não podia ser repercutido pelos agentes económicos proprietários nos consumidores através do preço dos bens e, conseqüentemente, não influenciava o jogo de mercado.

Sem negar a importância da teoria económica liberal para a formulação dos princípios de tributação da terra, há que reconhecer que SMITH se afasta, ao menos em termos conceptuais, de um verdadeiro imposto sobre o património fundiário admitindo, quando muito, a propósito da aplicação limitada do princípio do benefício⁸⁰ um imposto sobre o rendimento fundiário e mesmo esse, apenas sobre as terras férteis relativamente às quais, por causas naturais, sociais ou humanas, não se aplicava a lógica do pousio⁸¹
⁸².

RICARDO não se afasta da tese de ADAM SMITH, mas é o primeiro a autonomizar o conceito da renda económica da terra e a evolução do mesmo. Esta é vista por Ricardo como um acréscimo do pagamento de um factor de produção a qual não representa a remuneração da utilização do factor produtivo equivalendo por isso a uma mais valia. Deste modo parece Ricardo estar perto dos contemporâneos estudos sobre o custo de oportunidade e longe da ideia dicional segundo a qual a renda era

⁷⁹ Ver infra,

⁸⁰ Ver infra,

⁸¹ Este é, porventura, um dos temas em que o pensamento smithiano ao mesmo tempo mais se aproxima mas ao mesmo tempo mais se afasta de uma construção eficiente e contemporânea de um imposto fundiário. Na medida em que associa o princípio e os limites intransponíveis da liberdade individual à apropriação privada da terra insusceptível de ser imputada por via do imposto, Smith reorienta conceptualmente o tratamento desta figura que, gradualmente, o liberalismo político do século XIX e as sucessivas reformas fiscais que fomos experimentando ao longo do século XX trataram sem autonomia e em termos redutores. Mas, ao tratar a terra como um bem semelhante a outros recursos naturais ou como um repositório desses mesmos recursos naturais, sem consciência do seu valor potencial de utilização nem de um fenómeno emergente que é o da sua escassez, e da urgência de reintroduzir, ao lado do bom uso a ideia de conservação como fim social, o pensamento tributário de Smith recoloca-se na escola clássica.

⁸² "É deste modo que a renda das terras cultivadas que produzem alimentos para o homem regula a da maioria das restantes terras dedicadas à produção agrícola. Nenhum produto poderá proporcionar uma renda inferior porque, nesse caso, a terra passaria imediatamente a ser utilizada para outro fim; e, se algum produto proporciona em média uma renda superior, é porque a quantidade de terra que pode ser usada na respectiva produção é demasiado reduzida para poder suprir a totalidade da sua procura efectiva." Cfr. ADAM SMITH, *Riqueza das Nações*, cit., pp. 329.

entendida como um pagamento pelo uso da terra. Na verdade, é porventura o primeiro a, a propósito da procura de terra arável – ou de factores naturais de produção – mencionar o conceito de procura derivada que antecipa a existência de diversos valores retidos, nomeadamente para efeitos de tributação ainda que não simultaneamente mas em momentos temporalmente diversos. Há que concluir que RICARDO advoga um imposto sobre o rendimento fundiário que tenha não apenas uma componente reditícia mas também um efeito regulador sobre as variações da produção⁸³, mencionando, a propósito da procura de terra arável – de factores naturais de produção – o conceito de procura derivada que antecipa como se disse, a existência de diversos valores retidos, nomeadamente para efeitos de tributação.

J. STUART MILL é quem mais se aproxima do levantamento das questões que devem estar hoje presentes naquilo que pode designar-se como a constituição fiscal da terra. Essencialmente, através do levantamento de três ideias.

A primeira, a clara dissociação, no plano fiscal, entre duas formas de tributação da terra, aquela que incidiria sobre o seu rendimento e aquela que, incidindo sobre manifestações de valor que resultavam da leitura que o poder tributário soberano fazia dos preços do mercado, se traduzia por vezes, numa tributação confiscatória, mas que no essencial era a tributação da propriedade do património em nome de um poder soberano que constitucional ou absoluto se reencontra no domínio eminente. E que ressurge na limitação contratual da propriedade com fundamento em razões ambientais.

A segunda tem a ver com a dissociação conceptual entre o valor da terra e o seu rendimento, distinção que surge mais nítida quando o rendimento está associado ao conceito tradicional de renda e esta não tem, como STUART MILL bem apreendeu, um fundamento económico, mas resulta “*das circunstâncias*”; por outras palavras, pode ter fundamentos históricos ou sociais que legitimam a intervenção do Estado ou fazendo cessar “*a renda da terra*” ou tributando-a mais pesadamente.

Terceiro, STUART MILL foi o primeiro a entrever a existência de duas realidades independentes onde a determinação do valor, se obedecia aos mesmos mecanismos

⁸³ “O provável efeito de um imposto sobre os produtos agrícolas seria de aumentar o preço destes e de todos os bens em cuja composição eles entram mas numa proporção bastante inferior ao valor do imposto enquanto que os outros bens que não incorporam produtos agrícolas tais como os que são produzidos a partir dos metais e do barro baixariam de preço e, deste modo, a mesma quantidade de moeda que dantes circulava seria suficiente para fazer face às necessidades de circulação”. DAVID RICARDO, *Princípios de Economia Política e de Tributação*, cit., pp. 191.

de mercado, não tinha nem os mesmos fundamentos, nem a mesma relevância social e resultava da existência, ao lado da propriedade fundiária vista como factor de produção e objecto potencial de imposição fiscal, de uma propriedade imobiliária emergente e em expansão, que colidia com a primeira. Se se afigurasse uma leitura social diferente onde todavia o autor, se antecipou uma diferente valorização, não explicitou a necessidade de autonomizar de um ponto de vista fiscal, com base na leitura social, o valor e a utilidade⁸⁴ enquanto elementos definidores da carga fiscal.

Nenhum dos clássicos - que, no entanto, iniciaram a reflexão sobre a tributação da terra no plano da Ciência Económica - parece ter apreendido plenamente que a partir de um determinado momento, a propriedade imobiliária e a propriedade fundiária eram realidades diferentes. com diferentes leituras do essencial do valor económico da terra⁸⁵.

O primeiro que reflecte sobre a contradição existente, por força da transformação da propriedade imobiliária, entre um único valor tributário da terra, a natureza do benefício no seu tramento fiscal e a diferenciação dos destinos que esta pode ter, é ALFRED MARSHALL, com o seu contributo quanto à demonstração da aplicação ao conceito de propriedade imobiliária da análise que a propósito a teoria da renda, vinha a ser elaborada desde o pensamento clássico, dissociando o aproveitamento intensivo e o aproveitamento extensivo da terra.

MARSHALL reconhece que, tal como com as terras mais férteis por contraposição às terras marginais, assim os níveis de procura da propriedade imobiliária influenciam o seu valor e, na medida em que geram recursos adicionais identificáveis como mais

⁸⁴ Cfr. JOHN STUART MILL, *Principles of Political Economy*, London, Longmans Green, 1926

⁸⁵ O tema que passa com uma constância exemplar ao lado tanto do pensamento económico como da Ciência Financeira vem, no entanto, a ser desenvolvido desde há séculos pela Ciência Política e pelos estudos sobre a utopia que desde PLATÃO marcam a história da Humanidade. Construções tão diversas como a “Cidade do Sol” de CAMPANELA, a cidade sociológica de FOURIER e sobretudo, as imagens das civilizações urbanas, imperiais e ilimitadas que JÜNGER em “Heliopolis” e “Eumeswil” e ASIMOV na sua “Trilogia da Fundação” apresentam, antecipam a cidade infinita que destrói ou potencia a liberdade do Homem e, em muitos casos, surge confrontada com o mundo fundiário, originário, muitas vezes mas não necessariamente vestido de sociedade agrária, manifestamente antagónico e que pode ter ou o papel de repositório das virtudes sociais ou o do último refúgio de um princípio da liberdade individual que a cidade utópica totalitária deixou de reconhecer como acontece na soberba novela político filosófica de Jünger, em que o contraponto comunidade urbana / comunidade rural serve de parábola sobre a questão essencial da liberdade. Sobre este tema, em que existe vastíssima bibliografia, vejam-se por todos, ANTÓNIO MARQUES BESSA, *Utopia*, Publicações Europa-América, Lisboa, 1998 e também, quanto aos autores ou obras expressamente mencionados, ISAAC ASIMOV, *Fundação*, tradução em língua portuguesa, Editora Ulisseia, Lisboa, 1998, ERNEST JÜNGER, *Sobre as Falésias de Mármore*, tradução em língua portuguesa, Estúdios Cor, Lisboa, 1973, ERNST JÜNGER, *Eumeswil*, tradução em língua inglesa, Marsilio Publishers, 1993; e necessariamente, PLATÃO, *A República*, tradução em língua portuguesa, 4ª edição, Fundação Calouste Gulbenkian, 1993.

valia, podem ser corrigidos por via da tributação com ganhos de eficiência em termos de funcionamento do mercado. Influenciado pela envolvente temporal, MARSHALL, permanece adstrito todavia a uma noção hoje superada – ainda que o estudo da tributação da propriedade imobiliária não seja o objecto deste trabalho – que é a da relativa rigidez da oferta da componente da propriedade imobiliária que são construções urbanas quando projectada no longo prazo.

A construção de MARSHALL tem sido invocada erroneamente como fundamento teórico por autores que persistem em tratar, de modo uniforme e desprovido de autonomia, património imobiliário e património fundiário e as unidades de cada uma das espécies – como entre nós a generalidade da doutrina que nos últimos anos influenciou a produção legislativa⁸⁶ - e consequentemente, em associar o valor do prédio fundiário, em termos patrimoniais tributariamente relevantes, com a sua potencialidade de ordenamento urbano⁸⁷.

Menos orientado para considerações de natureza reditícia e mais para a análise da eficiência do mercado, MARSHALL via o imposto sobretudo como um instrumento de política financeira, combinando o poder tributário com uma provisória transferência da propriedade fundiária para a esfera jurídica do Estado por recurso ao princípio do domínio eminente, visto como instrumento para converter propriedade fundiária em propriedade imobiliária, aumentando a oferta e diminuindo efeitos especulativos traduzidos na mais valia referida no texto. A construção é interessante mas encerra uma aproximação entre o direito de tributar e o direito de expropriar que tem sido traduzida, ao longo da segunda metade do século XX, em numerosos textos legislativos, nomeadamente no ordenamento jurídico português.

⁸⁶ Cfr. J. L. SALDANHA SANCHES, *A Tributação do Património*, cit. e ainda V. VALDEZ MATIAS, *A Contribuição Autárquica e a Reforma da Tributação do Património*, cit., p. 86 e seguintes. Veja-se ainda GAPTEC, *Contribuição Autárquica – Impostos de Sisa, Sucessões e Doações e Mais Valias*, Sidónio Pardal (coord.), Ciência e Técnica Fiscal, n.º 384, Direcção-Geral das Contribuições e Impostos, Ministério das Finanças, Lisboa, Outubro-Dezembro, 1996, p. 9, 23 e seguintes.

⁸⁷ De tal modo a propriedade imobiliária e o rendimento fiscal a ela associado passaram a dominar a tributação do património no ordenamento jurídico português que mesmo os autores que mais esclarecidamente têm abordado o tema, tendem a não autonomizar a propriedade fundiária e a propriedade imobiliária nos seus juízos. Cfr. *inter alia*, MANUEL LOPES PORTO, *A Reforma Fiscal Portuguesa e a Tributação Local*, cit., p. 125. Exemplo deste erro de perspectiva foi o entendimento da contribuição predial, de TEIXEIRA RIBEIRO e depois, da evolução avulsa desta, quando analisada a contribuição autárquica à luz do entendimento do imposto sobre o rendimento acréscimo escreve que “os rendimentos imputados são rendimento acréscimo pois são acréscimos líquidos em bens com valor pecuniário, o valor das utilizações que os donos das casas e dos terrenos fazem destes”, in *A Reforma Fiscal*, cit., p. 216.

MARSHALL desenvolve, pela primeira vez em termos sistemáticos, a ideia de “externalidades”, a que chama “*external economies*”⁸⁸, nomeadamente as externalidades ambientais, tendo como consequência a falha de mercado e a intervenção do Estado na economia⁸⁹.

Em todo o caso, MARSHALL foi o primeiro a apreender que a modificação do tecido urbano por um lado, e a alteração relativa da afectação de recursos aos sectores de produção, permitiam reinterpretar o pensamento ricardiano, transpondo os juízos feitos a propósito do cultivo intensivo ou extensivo da terra, no contexto de uma sociedade agrícola, para o aproveitamento da mesma quando transformada – ou ordenada – para fins urbanos⁹⁰. Espaços urbanizáveis e urbanizados eram para MARSHALL, à semelhança do que havia acontecido com os prédios fundiários no pensamento de RICARDO, objecto de um processo de determinação do valor que tinha a montante a oferta e a procura e que, para efeitos tributários, havia de exprimir os acréscimos patrimoniais resultantes da sua introdução no mercado e as mais valias que decorriam da intervenção do Estado ou de causas estranhas aos seus detentores como a pressão demográfica ou a expansão urbana. O imposto, ainda entendido como prosseguindo a neutralidade em termos económicos, havia, segundo MARSHALL, de tomar em consideração estes factores.

MARSHALL parte, em toda a sua análise do património urbano, de um atributo embora subentendido, que explicitamente RICARDO imputava ao património fundiário: a sua natureza inexaurível de onde decorria que eventual escassez ou limitação de oferta estavam associadas às forças de mercado e não à natureza intrínseca do bem patrimonial. Com este enquadramento, MARSHALL aceita, à semelhança dos seus predecessores, a existência de um imposto sobre a terra, associando pela primeira vez - na relação entre o imposto e mercado -, o binómio correcção do excesso de mais-valias apropriadas individualmente e de manutenção de níveis elevados de oferta, e actuações directas do Estado por via administrativa que passavam ou por uma transferência de titularidade da esfera privada para o sector público ou por uma limitação espacial, temporal apenas ou jurídica do direito de propriedade.

⁸⁸ Cfr.. M.G. O'DONNELL *Pigou: An extension of Sidwickian thought*, in *History of political economy*, nº 11, pgs. 588-605, Cambridge, 1979; MARSHALL, Alfred, *Principles of Economics*, Amherst, New York, 1ª edição, 1997 .

⁸⁹ Desenvolvimentos sobre este tema e suas consequências fiscais (*levying taxes*) encontram-se já este século em R.E. BACKHOUSE e T. NISHIZAWA, “*No wealth but life, Welfare economics and the Welfare State in Britain 1880-1945*” Cambridge University Press, Cambridge, 2010; e M. DARDI, “*Marshall on welfare, or the utilitarian meets the the evolver*”, *European Journal of the History of Economic Thought*, vol. 17, nº3, pgs. 405-438, ed. *on-line*, 2010.

⁹⁰ Cfr. ALFRED MARSHALL, *Principles of Economics*, cit.

Antes de, sobre este tema, se produzirem algumas apreciações críticas, refira-se que com MARSHALL – e em certa medida, com os autores que imediatamente lhe sucedem, como PIGOU, que tratam do imposto sobre a terra já no contexto da utilidade dos bens e do recurso ao valor público daquela⁹¹ - ocorre uma demarcação fundamental no âmbito da construção científica da tributação da terra que vai determinar que, por todo o século XX, princípios, conceitos, instrumentos de análise e soluções normativas tenham uma demarcação evidente, traduzida no direito fiscal comparado numa dualidade que integra, por um lado, a experiência norte americana e, em oposição, soluções de tributação fundiária e imobiliária aplicadas na Europa e que influenciaram decisivamente e encontraram tradução no ordenamento jurídico tributário português⁹².

Por tudo quanto acaba de ser escrito há-de reconhecer-se a convergência da doutrina económica até ao início do século, quanto a um ponto: em economia de mercado e democracia representativa, um imposto sobre o património fundiário, a existir, não teria nem fundamentos económicos nem uma dominante função fiscal.

Após MARSHALL, o debate doutrinário dominante é o da tributação do rendimento mais do que o da tributação do património, de acordo com uma linha de entendimento que colocava os impostos sobre o património no quadro da possível intervenção do Estado em resultado de as externalidades ambientais provocarem uma falha de mercado, associando este estudo ao da eficiência fiscal. A questão centra-se então nos princípios orientadores – com destaque para a discussão do princípio do benefício e do princípio da capacidade contributiva – e, subsidiariamente, na proporcionalidade ou progressividade do imposto.

A elaboração sobre o princípio da capacidade contributiva, do qual parecia decorrer como instrumento de técnica tributária consistente com o princípio e com os seus fundamentos o recurso à progressividade, levou a que a discussão da tributação do património surgisse segundo duas linhas de reflexão. Uma privilegiando a orientação dos comportamentos de mercado para uma máxima eficiência social, sendo o imposto desejavelmente uma expressão da eficiência paretiana, traduzida numa divisão prorata do rendimento e da riqueza de cada indivíduo, relativizados pela sua

⁹¹ Cfr. A. C. PIGOU, *A Study in Public Finance*, 3ª ed., London, 1947.

⁹² Nesta medida, a realidade jurídico fiscal americana cedo se vê confrontada com o debate constitucional dos *Takings* citado infra. Cfr. RICHARD EPSTEIN, *Takings: Private Property and the Power of Eminent Domain*, Harvard, 7ª ed., 1998, p. 35 e seguintes; RICHARD EPSTEIN, *Lucas v. South Carolina Coastal Council: a Tangled Web of Expectations*, Stanford Law Review, vol. 45, number 5, May, 1993, p. 1385-1392; STEPHEN R. MUNZER, *A Theory of Property*, Cambridge University Press, Cambridge, 1990, p.419 e seguintes e JOHN E. NOWAK, RONALD D. ROTUNDA, *Constitutional Law*, West Publishing Co., St. Paul, 1995, p. 434 e seguintes.

integração na colectividade. E, uma outra que se reflecte no entendimento jurídico constitucional um certa ideia de justiça fiscal e os fundamentos éticos da dimensão tributária do bem estar, primeiro, e, depois, a limitação dos direitos fundamentais reinterpretados e subordinados, no Estado da primeira metade do século XX, a uma lógica da maximização do bem estar material.

Ainda que a dimensão jurídica dos fundamentos da tributação fundiária surja autonomizada há que, desde já, referir o imposto sobre o património fundiário, no plano constitucional, por vezes integrado na construção doutrinária da relação entre imposto e propriedade, numa perspectiva que é a do bem público ou, como se afirma com frequência na doutrina europeia, a da função social⁹³. No essencial tratar-se-á de dilucidar entre um entendimento da função social como um limite externo do direito de propriedade que, como tal, não faria parte integrante do entendimento constitucional daquele e opostamente a tese defendida por MOSCHETTI segundo a qual a função social da propriedade implica o contributo público pelo que o dever de contribuir “é um elemento constitutivo da função social da propriedade”⁹⁴. Autores como BIRK vão mesmo mais longe afirmando que, sem considerar o tributo elemento constitutivo do direito de propriedade, a medida da ilicitude não seria apreensível na função extrafiscal do imposto ^{95 96}.

Mesmo excluindo a herança hegeliana dos escritos de MARX e dos seus seguidores que pela rejeição absoluta da propriedade negavam a importância da questão da tributação do património nos seus diversos matizes ⁹⁷, não resta senão a tradição da

⁹³ Ver FRANCESCO MOSCHETTI, *El Principio de Capacidad Contributiva* (tradução em língua espanhola de *Il principio della capacità contributiva*, Padova, 1973), Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1980, p. 226.

⁹⁴ Cfr. PEDRO M. HERRERA MOLINA, *Capacidad Económica Y Sistema Fiscal*, Marcial Pons, Madrid, 1998, p. 95.

⁹⁵ Cfr. DIETER BIRK, *Allgemeines Steuerrecht*, C. H. Beck, München, 1994.

⁹⁶ Sobre a função social da propriedade e nomeadamente do património fundiário é incontornável a mensagem epistolar da *Sollicitudo Rei Socialis* sobre a função social da terra numa dimensão de ética social que concilia a mesma função social com as várias soluções de posse e uso privado desse património, individuais ou comunitárias, cfr. JOÃO PAULO II, *Sollicitudo Rei Socialis*, 2ª Ed., Edições Paulistas, 1988, p. 67 – 69.

⁹⁷ Nos seus estudos sobre a interpretação económica da história, MARX desinteressa-se do estatuto do património fundiário da actualidade quando elabora sobre as economias mais desenvolvidas, com algumas raras excepções da qual é exemplo a sua intervenção na controvérsia sobre o movimento agrário nos Estados Unidos e a tentativa de relacionar o mesmo com a gradual alteração dos processos produtivos. Cfr., neste contexto, o conjunto de artigos publicados no *Die Neue Zeit* entre 1845 e 1847. São também de 1847 os comentários de MARX sobre o entendimento da propriedade fundiária da capitalização da renda e do seu papel no progresso económico e no modo de produção tal com Ricardo os havia interpretado (in *Misère de la Philosophie. Réponse à la Philosophie de la Misère de M. Proudhon*, KARL MARX, 1847, p. 153 e EDWIN SELIGMAN, *Political Science Quaterly*, 1901-2, volume 16, p. 16-640; volume 17, p. 71-98, 284-312.

escola liberal recusando, ao mesmo tempo, a tributação do património e a tributação progressiva⁹⁸.

Desde os finais do século XVIII que doutrina económica, ciência política e ciência jurídica convergem no pensamento europeu para a ideia de que a tributação da terra ou de outra manifestação patrimonial ou de riqueza há de obedecer a um comando de justiça social sem esquecer o conteúdo do princípio da liberdade individual e do benefício. A rejeição material deste princípio implica a ruptura jurídico institucional, linhas atrás afluída sem desenvolvimento a propósito do materialismo histórico e do modo como os textos de MARX vêem a propriedade e o imposto e a relação entre eles.

É BENTHAM⁹⁹, que por via de regra, é apontado como estando no início do pensamento utilitarista que veio a ser desenvolvido por BRENNAN e BUCHANAN¹⁰⁰ e, numa outra dimensão, por DWORKIN¹⁰¹ quem enuncia, a propósito das externalidades da justiça social, o tema da articulação conflitual entre esta, a liberdade individual e a busca privada da felicidade e do sucesso.

É de um entendimento do utilitarismo social, já prenunciado por STUART MILL, como expressão de uma ideia de justiça compatível com a liberdade de escolhas económicas individuais que resulta,

- num primeiro momento, a ideia de que o imposto pode ser redistributivo em resultado de escolhas conceptuais de que decorra a intervenção do Estado na economia,
- num segundo, a da inevitabilidade da progressividade do imposto como instrumento para a um tempo responder a falhas de mercado e aproveitar a intervenção do Estado para prosseguir uma certa ideia de justiça social,
- num terceiro, a de que a tributação do património e, nomeadamente, o património fundiário, é elemento essencial da construção da justiça social.

Os mesmos instrumentos fiscais e, em alguns casos, idênticas respostas de um ponto de vista conceptual, podem ser dadas por autores que têm quanto à teorização da justiça social – de que a justiça fiscal é vista como parte integrante – um entendimento divergente. Como se referiu supra, MARSHALL, e mesmo PIGOU, oscilaram, segundo

⁹⁸ Cfr. F. A. HAYEK, *The Constitution of Liberty*, cit., p. 310 e seguintes.

⁹⁹ JEREMY BENTHAM, *The Theory of Legislation*, ed. C.K. Ogden, London: Routledge & Kegan Paul, 1931.

¹⁰⁰ GEOFFREY BRENNAN, JAMES M. BUCHANAN, *The Power to Tax*, op cit..

¹⁰¹ R. DWORKIN, *What is Equality? Part 3: The Place of Liberty*, Iowa Law Review, 73:1, 1987, p. 1-54.

decorre da sua obra, entre o utilitarismo e uma visão mais liberal segundo a qual o Estado não deveria intervir na economia salvo em situações excepcionais¹⁰²

Enquanto os clássicos, e mesmo STUART MILL e BENTHAM, procuravam as soluções traduzidas na ordem jurídica que correspondessem a uma melhor aplicação dos princípios e que fossem mais úteis para alcançar esse estágio de articulação harmoniosa entre interesse colectivo e liberdade individual que corresponderia à justiça social, outros, como RAWLS¹⁰³, recorrem, a partir de conceitos como o “véu da ignorância” e de postulados como o da inexistência da imparcialidade do Estado, à procura de uma dimensão ética da justiça que reflecte o juízo de cada indivíduo sobre a sociedade e permite a formação dos consensos sociais estabilizados no tempo num conjunto de normas constitucionais e que são a essência da Lei fundamental de cada Estado.

BRENNAN e BUCHANAN partem igualmente da existência de escolhas colectivas influenciadas por entes públicos não imparciais, sendo a consciência desse interesse próprio do Estado que leva a colectividade a encontrar no contrato constitucional, ao mesmo tempo, uma limitação do poder do Estado e uma limitação dos direitos individuais que, sem os eliminar, maximize a utilidade social das escolhas colectivas. A tradução constitucional, e depois, no ordenamento jurídico positivo, das escolhas sociais mais úteis – nomeadamente com recurso ao instrumento tributário – representam para estes autores o entendimento que a colectividade tem sobre a justiça social. A utilidade, noção nuclear do pensamento de BENTHAM há de então estar subjacente a uma leitura tributária do património e nomeadamente do património fundiário.

O relativo desinteresse pelos problemas da ética social que a escola utilitarista encontra na posição do Estado, simplifica a adopção do princípio da tributação do património nas suas diversas formulações. BENTHAM lê a propriedade em termos de expectativas e utilidade. Segundo escreve na sua *Theory of Legislation* “*Property is nothing but a basis of expectation; the expectation of deriving certain advantages from a thing which we are said to possess, in consequence of the relation in which we stand towards it*”¹⁰⁴.

¹⁰² Cfr. K. CALDARI e F. MASINI “Pigouvian versus Marshallian tax: market failure, public intervention and the problem of externalities” in *The European Journal of the History of Economic Thought*, volume 18, nº 5, 2011.

¹⁰³ Vd. *op. cit.* e também *The Theory of Justice, Collected Papers*, p. 37 e 50.

¹⁰⁴ Cfr. JEREMY BENTHAM, *The Theory of Legislation*, cit. p. 111-112

Afastando-se das posições de DAVID HUME, BENTHAM procura teorizar a origem jurídica da propriedade em sede de título da mesma, conciliando-a com a sua visão económica do património. Ao sugerir um elemento contratualista, BENTHAM relaciona-o com a utilidade social e com a maximização da mesma ou seja com a eficiência social do uso da propriedade. Cingindo-se à teoria das trocas interpessoais, BENTHAM cria, no entanto, uma limitação à sua construção. Limitação essa que é tentativamente superada por alguns dos seus seguidores nomeadamente na área da Ciência Económica quando substituem utilidade por bem estar.

O elemento contratualista introduzido por BENTHAM e um pouco mais tarde o acolhimento da noção de bem estar individual como consequência e legitimação de detenção da propriedade permitem os desenvolvimentos posteriores da Escola Utilitarista que, pela combinação dos princípios da utilidade e da eficiência, autoriza a intervenção do Estado tanto na produção de bens públicos como na transferência por via fiscal ou administrativa de fracções do património individual. Mas é inquestionável que se o contratualismo originário invocado por BENTHAM permite limitar o direito de propriedade enquanto direito fundamental, o nexo estabelecido entre expectativas, utilidade, eficiência e bem estar não afirma necessariamente a prevalência do agente público sobre o privado nem mesmo dos critérios públicos sobre critérios de mercado e muito menos o esquecimento de princípios fundamentais inseridos na constituição de cada povo.

Em resposta, autores como MUSGRAVE encontram na capacidade económica ou na capacidade contributiva o elemento distintivo que permite associar eficiência, resposta ao bem estar social e justiça tributária¹⁰⁵.

Refira-se, antecipando, que o princípio da capacidade contributiva na sua dimensão jurídica, enunciado por GRIZIOTTI, tem por fundamento uma relação entre o imposto e as vantagens genéricas que o agente individual vê o Estado disponibilizar-lhe aumentando a utilidade global ou se preferirmos o seu nível de bem estar individual. Nesta formulação, o princípio da capacidade contributiva seria afinal reconduzível a uma troca de utilidades¹⁰⁶.

O *mainstream* da doutrina europeia acolhe, no seu essencial, a relação entre o sacrifício tributário e os princípios da democracia representativa, procurando aí situar o fundamento para a recusa ou para a defesa de formas mais ou menos mitigadas de

¹⁰⁵ Cfr. RICHARD A. MUSGRAVE, PEGGY B. MUSGRAVE, *Public Finance in Theory and Practice*, McGraw-Hill Kogakusha Ltd., Tokyo, 2nd ed., 1976, p. 344 e seguintes

¹⁰⁶ Cfr. B. GRIZIOTTI, *Principii di Politica, Diritto e Scienza delle Finanze*, Padova, CEDAM, 1929, p. 50.

tributação do património. Ao contrário do que pretendem com frequência os textos preâmbulares ou os relatórios em sede de reforma fiscal, a tributação do património encontra coerência conceptual na Ciência Económica a partir do acolhimento das ideias de KNUT WICKSELL, do princípio do século XX, que, teorizando sobre a economia pública, defendeu a existência de processos diferenciados de realização das escolhas sociais em que a unanimidade seria o imperativo de alguns processos de decisão para que pudessem continuar a ter conteúdo os princípios constitucionalmente consagrados e as liberdades constitucionais das minorias não fossem meramente formais.

WICKSELL parte da ideia de só ser possível obter escolhas sociais eficientes que, ao mesmo, tempo asseguram o quadro de direitos e liberdades fundamentais num sistema jurídico¹⁰⁷ sobreposto ao funcionamento do mercado, em que o governo da maioria não fosse absoluto, se para satisfação das necessidades colectivas, existissem trocas voluntárias entre maiorias e minorias. Subjacente à ideia de limitação do poder da maioria ou afixação de regras de tomada de decisão em que as minorias são contempladas, surge a noção de contrato constitucional.

Desenvolvendo as teses de WICKSELL, BUCHANAN e BRENNAN¹⁰⁸ consideram o poder de tributar como um tema de eleição para o estudo do imperativo e dos limites do contrato constitucional, afirmando que sem estes e sem uma racionalização do poder de tributar numa base contratualista, este seria susceptível de se reconduzir ao poder de retirar a qualquer cidadão/contribuinte parte do seu rendimento ou do seu património por via de uma apropriação assente na coercibilidade¹⁰⁹. Daqui a uma lógica confiscatória vai apenas um passo na construção teórica dos instrumentos.

¹⁰⁷ Cfr. KNUT WICKSELL, *A New Principle of Just Taxation*, *op cit.*

¹⁰⁸ Cfr. GEOFFREY BRENNAN, JAMES M. BUCHANAN, *The Power to Tax*, cit., p. 8; vejam-se ainda RICHARD POSNER, *Frontiers of Legal Theory*, Harvard University Press, 2001, p. 31 a 61 e 95 a 141; ROBERT NOZICK, *Anarchy, State, and Utopia*, Basic Books, 1974, p.149 e seguintes; GORDON TULLOCK, *Wealth, Poverty and Politics*, 1988, p. 152; JAMES M. BUCHANAN, GORDON TULLOCK, *The Calculus of Consent, Logical Foundations of Constitutional Democracy*, Ann Arbor Paperbacks, 1983, p. 63 e seguintes; KENNETH ARROW, *Social Choice and Individual Values*, New York, John Wiley and Sons, 1951 e ainda ANTÓNIO PINTO BARBOSA, *The Constitutional Approach to the Fiscal Process*, Virginia, Polytechnic Institute and State University, 1978.

¹⁰⁹ "In [...] a nonconstitutional model of the political process, there are no formal or legal protections against fiscal exploitation or other arbitrary action on the part of the state. Reformers must "preach" to the powerful, and the hope for moderation rests only with the moral-ethical precepts that the powerful might have come to acknowledge, and to live by, as taught to them by the "preachers" of all ages. In such a model, "limited government" is a contradiction in terms; by its monopoly on coercion, government is by nature unlimited", cfr. GEOFFREY BRENNAN, JAMES M. BUCHANAN, *The Power to Tax*, Cambridge University Press, Cambridge, 1980, p. 9-10. Vejam-se igualmente tb. de JAMES M. BUCHANAN, *The Reason of Rules: Constitutional Political Economy*; ver ainda WARREN NUTTER, *Ideas, Their Origins and Their Consequences* e RONALD H. COASE, *Essays on Economics and Economists*.

Esta referência está limitada, na construção jurídica perfilhada, pelo poder tributário, como manifestação da soberania do Estado. As referências constitucionais nestes autores não surgem no sentido estritamente jurídico mas referem a organização do poder do Estado e dos comportamentos económicos socialmente relevantes para a colectividade e para os indivíduos, na linha que a *public choice* veio a seguir.

A tributação do património, por representar essa apropriação de riqueza não afecta ao processo produtivo que permanentemente a recrie ou reconstitua, obriga a que um imposto sobre o património seja orientado por considerações de ética social e de governo limitado. Para BUCHANAN, o poder de tributar é paradoxalmente uma manifestação da autolimitação dos poderes do Estado e a rejeição da construção utópica de THOMAS HOBBS, para quem o governo ilimitado e absoluto era a única alternativa ao caos e à anarquia, pelo que a soberania tributária não podia ser balizada por limites de natureza constitucional, reconduzindo-se o poder de tributar a um direito do Estado à apropriação coerciva do património dos cidadãos¹¹⁰.

A esta assumpção, numa linha doutrinária diversa, EPSTEIN faz consistentemente acrescer o imperativo kantiano. Referindo uma controversa decisão do poder judicial norte americano¹¹¹, EPSTEIN afirma que quanto mais intensa for a necessidade pública que determina a apropriação a qualquer título de parte ou da totalidade de um bem patrimonial privado maior a obrigação do Estado de compensar¹¹². Dado que uma situação tão extrema só pode configurar-se a propósito do imposto extraordinário é possível, para EPSTEIN, encontrar, mesmo na chamada *takings clause* da Constituição americana, uma limitação para o poder de tributar¹¹³. Um idêntico preceito não se vislumbra na Constituição da República, de 1976.

Enquanto WICKSELL e os seus seguidores colocavam o assento tónico no processo de decisão que evidenciava o exercício limitado de uma soberania fiscal legitimada nos termos de um contrato social inscrito em cada constituição tributária, autores como HAYEK, na linha do que havia já sido defendido por VON MISES, fixavam como limite à soberania tributária a liberdade individual ou liberdade privada nas suas diversas acepções, tivessem elas uma dimensão ética ou um conteúdo económico: liberdade de realizar as escolhas económicas, liberdade de utilizar os meios de produção ou de apropriar factores ou o resultado do processo produtivo.

¹¹⁰ Cfr. GEOFFREY BRENNAN, JAMES M. BUCHANAN, *The Power to Tax*, cit., p. 10.

¹¹¹ Cfr. RICHARD EPSTEIN, *Takings: Private Property and the Power of Eminent Domain*, cit., pp 114.

¹¹² “Now the good “kantian” insight must dominate: the greater the State’s, need, the stronger the State’s obligation to compensate”, cfr. RICHARD EPSTEIN, *Takings: Private Property and the Power of Eminent Domain*, cit., p. 115.

¹¹³ Cfr. RICHARD EPSTEIN, *Takings: Private Property and the Power of Eminent Domain*, cit., p. 283.

Daqui decorria, desde logo, a recusa da tributação progressiva, identificando-se a tributação proporcional com os fundamentos da democracia representativa já que a imposição por uma maioria a uma minoria de um sacrifício fiscal que os próprios mecanismos do mercado levariam a ser pareto-ineficient surgia como incompatível com o funcionamento das instituições democráticas¹¹⁴, na linha do já citado J. R. MCCULLOCH, que escrevera

“no tax is a good tax unless it leaves individuals in the same relative position as it finds them”¹¹⁵. In the first place, taxation having for its legitimate object the raising of money for the public purposes and proper needs of government, the exaction of moneys from the citizens for other purposes is not a proper exercise of this power, and must therefore be unauthorized”.

Já no século XIX autores como THOMAS COOLEY¹¹⁶ defendiam a existência de um limite constitucional geral particularmente relevante em sede de tributação do património dado que visava o domínio eminente do Estado

“Everything that may be done under the name of taxation is not necessarily a tax; and it may happen that an oppressive burden imposed by the government, when it comes to be carefully scrutinized, will prove, instead of a tax, to be an unlawful confiscation of property, unwarranted by a principle of constitutional government.”

A este respeito entendemos que a *lump sum tax* só aparentemente contraria este princípio. Com efeito, dado que não altera os óptimos de mercado, deve ser entendida como *Pareto-efficient* ainda que se trate de um imposto regressivo. Apesar de onerar mais fortemente em termos proporcionais a propriedade fundiária com mais baixo valor não altera a relação entre os níveis de procura e oferta, não colidindo com o que vimos defendendo.

De uma ou de outra forma, a Ciência Económica da primeira metade do século XX reteve como elementos essenciais da construção de uma doutrina da tributação a dimensão ética do imposto – o que implica um juízo de valor sobre o destino da riqueza ou do rendimento apropriados por via do sacrifício fiscal – e a questão do funcionamento e limites do sistema de democracia representativa consagrado em cada uma das constituições. Benefício e capacidade contributiva eram associados pelo pensamento liberal ao benefício individualmente apropriado e à utilidade de cada dose do sacrifício fiscal. Desta visão afasta-se a escola utilitarista, que procura

¹¹⁴ Cfr. LUDWIG VON MISES, *Human Action*, cit. por F. A. HAYEK, *The Constitution of Liberty*, cit., p.. 116.

¹¹⁵ Cfr. F. A. HAYEK, *The Constitution of Liberty*, cit. p. 316.

¹¹⁶ Cfr. THOMAS M. COOLEY, *A Treatise on the Constitutional Limitations Which Rest Upon the Legislative Power of the United States of American Union*, The Lawbook Exchange, Boston, 1ª ed., 1868 (reed. facsimilada, New Jersey, 1999, p. 487.

formular os princípios da tributação à luz da utilidade social criada, assumindo como postulado que o sistema fiscal não deve partir de uma situação de injustiça na utilização dos recursos para chegar a uma outra situação de injustiça na redistribuição desses mesmos recursos¹¹⁷.

Embora RAWLS se reclame herdeiro do pensamento wickselliano, afasta-se da herança post-liberal, nomeadamente pela contradição existente entre a sua definição de equidade (*fairness*) e a existência de uma propriedade privada intocável por via fiscal a menos que o quadro tributário integrasse uma qualquer figura reconduzível à tributação do património. A influência de RAWLS e do seu conceito de *fairness*, entendido como noção de justiça transcendente no sentido kantiano do termo, coloca-o na fundamentação, porventura involuntária, das construções redistributivas em matéria fiscal que dominaram o pensamento financeiro europeu na segunda metade do século XX¹¹⁸. JOHN RAWLS escreve na sua obra “*A Lei dos Povos*”¹¹⁹ :

“É importante compreender que [...] ao desenvolver a Lei dos Povos dentro de uma concepção liberal de justiça, construímos os ideais e princípios da política de um povo liberal razoavelmente justo. [...] A razão pública dos povos liberais é a razão pública de cidadãos iguais, debatendo os fundamentos constitucionais e matérias de justiça, referentes à sua própria governação.”

Ainda que os temas da justiça no seu sentido mais amplo – abrangendo, sem diferenciar, as ideias de *fairness* e de equidade -, da utilidade social e da redistribuição ultrapassem as balizas da teoria económica contemporânea, esta traz um contributo útil para a fundamentação do regime fiscal da terra. Uma tributação do património fundiário parece ser possível à luz do propósito do pensamento clássico mesmo assumido o princípio da proporcionalidade e pela confluência do tratamento fiscal a dar ao rendimento capitalizado e à utilização mais ou menos eficiente dos factores produtivos pelos agentes económicos.

A reflexão segundo a qual a adopção de um quadro lockeano de direitos e garantias é expresso quanto à tributação do património fundiário e, mesmo, do seu rendimento, por via de um método proporcional daí resultando ao mesmo tempo eficiência e

¹¹⁷ Um exemplo dessa redistribuição injusta seria o aumento da tributação progressiva até níveis opressivos por via de taxas confiscatórias. Cfr. JEFFREY A. SCHOENBLUM, *Tax Fairness or Unfairness? A Consideration of the Philosophical Bases for Unequal Taxation of Individuals*, cit., p. 252.

¹¹⁸ Cfr., entre outros, JOHN RAWLS, *Justice as Fairness. A Restatement*, The Belknap Press of Harvard University Press, 2001, p. 39 e seguintes, Erick Schokkaert, «*The Economics of Distributive Justice, Welfare and Freedom*», in *Justice: Interdisciplinary Perspectives* 90, (Klaus Scherer ed., 1992); num sentido diverso JEFFREY A. SCHOENBLUM, *Tax Fairness or Unfairness? A Consideration of the Philosophical Bases for Unequal Taxation of Individuals*, cit., p. 259, que sintetiza a sua visão crítica quanto à escola da *public choice* ao referir «a retórica da justiça» que surge recorrentemente nos textos de BUCHANAN.

¹¹⁹ Cfr. *op. cit.*, p. 63

redistribuição, é defendido hoje, entre outros, por EPSTEIN com um contributo adiante retomado ¹²⁰.

O recurso, no âmbito da Ciência Política, a uma visão da propriedade e dos direitos que a asseguram ou dela decorrem a qual enfatiza a utilidade retirada pelo agente individual ou colectivo, surge a partir de alguns fundamentos históricos sendo porventura o primeiro destes, decorrente da natureza e da construção jurídica da posse e uso da terra, limitando agora propriedade ou património ao património fundiário. A experiência histórica anglosaxónica incorpora dois atributos que em larga medida influenciaram tanto o pensamento económico como o pensamento político, o entendimento do poder e os direitos fundamentais. São eles a natureza derivada do direito de propriedade e a milenar incorporação de capital na terra ¹²¹.

Os dois atributos citados permitiram que a propriedade fosse vista, à semelhança do capital, em termos de resultado de um processo político ou económico em que a colectividade no seu todo tem intervenção quanto ao acréscimo de valor e garantia dos direitos, arrogando-se o poder político o direito a definir a disciplina jurídico-política e esperando a colectividade que o uso da mesma produza utilidades que são potenciadas pela garantia social da sua existência, gerando no Estado a expectativa, entendida como legítima, de um maior ou menor quinhão.

Esta linha de pensamento permitiu construções tributárias coerentemente articuláveis com a tradição de THOMAS HOBBS segundo a qual o modelo constitucional sugere consentimento e legitimidade e não pode em definitivo limitar o exercício do poder soberano para definir as escolhas colectivas racionais mais convenientes à ordem social sem preocupações de natureza ética ou de reconhecimento de limites à própria carga tributária que decorreriam dos direitos fundamentais.

É certo que – e talvez até por isso – a moderna evolução do pensamento utilitarista que se encontra na *public choice* com BRENNAN, BUCHANAN e também TULLOCK não se reveem neste entendimento hobbesiano da soberania e nomeadamente da soberania tributária ¹²². BRENNAN e BUCHANAN defendem não ser aceitável a ideia de que, em definitivo, não existem limites constitucionais para o exercício do poder soberano e que a ideia de limite é intrínseca à ideia de constituição. Quanto às

¹²⁰ RICHARD ALLEN EPSTEIN, *Taxation in a Lockean World*, *op cit.*

¹²¹ Cfr. JEREMY BENTHAM, *The Theory of Legislation*, cit., p. 111 e seguintes; STEPHEN R. MUNZER, *A Theory of Property*, cit., p. 195 e seguintes e ainda GEOFFREY BRENNAN, JAMES M. BUCHANAN, *The Power to Tax: Analytical Foundations of a Fiscal Constitution*, Cambridge University Press, Cambridge, 1980, p. 15.

¹²² Cfr. GEOFFREY BRENNAN, JAMES M. BUCHANAN, *The Power to Tax: Analytical Foundations of a Fiscal Constitution*, cit., p. 9 e seguintes;.

implicações normativas, afirmam que esses limites se transpõem para o plano tributário sendo a própria sociedade que entende historicamente como inconstitucionais as medidas fiscais que expressem um poder de tributar não limitado^{123 124}.

Quanto à questão do processo de decisão política que está na base da decisão financeira de tributar, há de ter segundo BRENNAN e BUCHANAN, uma base constitucional próxima do consenso ou da unanimidade¹²⁵.

A recusa do contributo doutrinário utilitarista em sede de constituição fiscal faz-se a partir da construção de HAYEK, que rejeita a possibilidade da existência na noção de justiça social de sequelas das externalidades que estão na base do pensamento utilitarista. No tema do imposto e da configuração que ao mesmo há de ser dada por uma constituição ideal, HAYEK, sem associar necessariamente progressividade e redistribuição, vê na primeira essencialmente uma questão ética. O reconhecimento de um quadro fundamental de liberdades é essencial para que a ideia do Estado de Direito representativo e assente no consentimento não resvale por vontade da maioria para uma prática totalitária de redistribuição permanente e de imposição de escolhas maioritárias sobre escolhas minoritárias que haviam de traduzir-se no abuso do recurso à progressividade do imposto. Independentemente de considerações utilitaristas e da eficiência económica, a progressividade tem por definição um limite que nega a *contrario* o entendimento segundo o qual é uma construção intrínseca à ideia de justiça social¹²⁶.

¹²³ “We reject the Hobbesian presumption that the sovereign cannot be controlled by constitutional constraints. Historically, governments do seem to have held in check by constitutional rules. The precise reasons why this has been so need not concern us here. But our whole construction is based on the belief, or faith, that constitutions can work, and that tax rules imposed within a constitutional will prevail”, cfr. GEOFFREY BRENNAN, JAMES M. BUCHANAN, *The Power to Tax: Analytical Foundations of a Fiscal Constitution*, cit., p. 10.

¹²⁴ Exemplo moderno desta rejeição está consubstanciado no movimento popular em redor da *Proposition 13* já citada. Cfr. CLARENCE Y. H. LO, *Small property versus big Government: Social origins of the property tax revolt*, University of California Press, Oakland, 1995, p. 22 e seguintes e ARTHUR O’SULLIVAN, TERRI A. SEXTON, e outros, *Property Taxes & Tax Revolts: the legacy of Proposition 13*, Cambridge University Press, Cambridge, 1995.

¹²⁵ Cfr. JAMES M. BUCHANAN, GORDON TULLOCK, *The Calculus of Consent, Logical Foundations of Constitutional Democracy*, Ann Arbor Paperbacks, 1983, p. 312-313. É particularmente interessante a leitura que BUCHANAN faz nesta obra das diferenças entre a obra de Spinoza e o pensamento hobbesiano: “The contractual apparatus, to Hobbes, becomes an excuse or a justification for political obedience of the individual and little more. Hobbes’ construction is aimed at establishing a basis for political obligation, whereas Spinoza’s construction becomes a genuine theory of political order that, more than most others, is largely divorced from all issues of obligation”.

¹²⁶ Ver F. A. HAYEK, *The Constitution of Liberty*, cit., p. 322-323: “In the last resort, the problem of progressive taxation is, of course, an ethical problem, and in a democracy the real problem is whether the support that the principle now receives would continue if the fully understood how it operates. It is probable that the practice is based on ideas which most people would not approve if they were stated abstractly. That a majority should be free to impose a discriminatory tax burden on a minority; that, in consequence, equal services should be remunerated differently; and that for a whole class, merely because its incomes

Da crítica de HAYEK ao utilitarismo – que não é aliás única nem porventura a mais radical¹²⁷ - parece-nos ser possível extrair um contributo doutrinário com projecção neste estudo. Admitindo, como aliás admitimos sem esforço e sem contradição conceptual, que exista uma função social no património – fundiário como outro – que o privado detém, não está, nem empiricamente, provado que a justiça se esgote na realização dessa função social, sendo antes determinante para que a mesma seja alcançada que os instrumentos que visam alcançá-la integrem outros atributos nomeadamente em sede de direitos fundamentais¹²⁸. A dimensão tributária da justiça deve pois ser uma entre outras e, sempre em democracia de mercado, uma solução residual.

A resposta utilitarista do recurso à eficiência¹²⁹ tem uma resposta bem mais conseguida na noção de *fairness* de RAWLS que, linhas adiante, será esboçada¹³⁰.

No tema da tributação do património faz sentido dizer que sendo embora a questão da utilidade como fundamento da decisão político tributária e o utilitarismo como escola de pensamento rejeitados por diversas escolas de pensamento, interessam-nos sobretudo as que relacionam o limite da tributação com os direitos fundamentais e com o recurso a uma noção de ética social onde estão necessariamente presentes embora com hierarquização variável, a justiça e a liberdade. Nessa medida, que é também a da rejeição da abordagem utilitarista destaque-se a posição de raiz kantiana que encontra em RAWLS um exemplo escolhido e a construção neoliberal e de Estado minimalista enunciada por HAYEK, levada depois à dimensão libertária por NOZICK¹³¹

Segundo HAYEK, “*utility is a purely relative concept*”. Desta relatividade extrai HAYEK um conjunto de considerações que evidenciam a insusceptibilidade do uso da ideia de utilidade, não para análise das figuras tributárias, mas para fundamentar princípios tributários. A natureza político fiscal da noção de utilidade retira-lhe validade do ponto de vista da construção científica, permitindo, no limite, reportá-la a cada constituição – no sentido que lhe é dado em Ciência Política – em concreto ou, porventura, à interpretação que o legislador ou o decisor político fazem da norma constitucional à luz

are not in line with those of the rest, the normal incentives should be practically made ineffective – all these are principles which cannot be defended on grounds of justice”.

¹²⁷ Cfr. RICHARD EPSTEIN, *Takings: Private Property and the Power of Eminent Domain*, cit., p. 216-217.

¹²⁸ Cfr. R. DWORKIN, *What is Equality? Part 3: The Place of Liberty*, *Iowa Law Review*, 73:1, 1987, p. 1-54

¹²⁹ Cfr. STEPHEN R. MUNZER, *A Theory of Property*, Cambridge University Press, Cambridge, 1990, p. 198 e seguintes.

¹³⁰ Cfr. JOHN RAWLS, *A Theory of Justice*, Harvard University Press, Cambridge, 1971 e JOHN RAWLS, *Justice as Fairness. A Restatement*, cit.

¹³¹ Cfr. JOHN RAWLS, *A Theory of Justice*, cit; F. A. HAYEK, *The Constitution of Liberty*, Routledge, London, 1976 e ainda JONATHAN WOLFF, *Robert Nozick - Property, Justice and the Minimal State*, Stanford University Press, 1991.

de uma construção doutrinária que é a sua ou de interesses, individuais ou de grupo, que entendam assumir¹³². Este entendimento não tem lugar na construção teórica de HAYEK e na sua leitura do Estado de Direito – e nas normas tributárias que no quadro deste podem ser geradas e aplicadas – já que, para HAYEK, “the rule of law is [...] not a rule of the law, but a rule concerning what the law ought to be, a meta-legal doctrine or a political ideal”¹³³.

HAYEK à semelhança, de resto, de outros autores que marcam a doutrina económica não tem com frequência uma tradução ou interpretação unívoca. Parece-nos, no entanto, que o melhor entendimento dos seus textos conduz a uma noção de constituição que em si mesma encerra a limitação do poder soberano por princípios que sendo constitutivos da expressão política da pessoa individual hão-de ser comuns não apenas às instituições de um quadro constitucional em concreto mas a qualquer constituição de um Estado de Direito representativo. Desejavelmente, como afirma o próprio HAYEK, um dos fins constitucionais está na limitação do próprio poder legislativo. Mas a limitação do poder legislativo não pode em caso algum ser entendida como uma limitação do poder da lei no sentido da limitação do Estado de direito. Para HAYEK

“The rule of law, of course, presupposes complete legality, but this is not enough: if a law gave the government unlimited power to act as it pleased, all its actions would be legal, but it would certainly not be under the rule of law. The rule of law, therefore, is also more than constitutionalism: it requires that all laws conform to certain principles”.

Estas medidas, de meados do século XVI, respondem a um padrão transversal em termos históricos já que o argumento apresentado é mais uma vez o da satisfação de necessidades colectivas – nomeadamente o abastecimento de bens alimentares – que não seria adequadamente realizado pela actividade privada ou pela manutenção da estrutura patrimonial préexistente.

Para HAYEK, a tributação progressiva sobre o património, é, ao mesmo tempo, um fenómeno histórico empiricamente demonstrável e uma figura insusceptível de ser incorporada num quadro constitucional em que a liberdade como valor fundamental seja privilegiada¹³⁴. Como exemplo da demonstração histórica de que a progressividade do imposto é o contrário do modelo da democracia representativa e

¹³² Cfr. F. A. HAYEK, *The Constitution of Liberty*, cit, p. 205.

¹³³ Cfr. F. A. HAYEK, *The Constitution of Liberty*, cit, p. 206.

¹³⁴ Cfr. F. A. HAYEK, *The Constitution of Liberty*, cit., capítulo XX. Para um estudo mais detalhado do enquadramento histórico destes eventos cfr. p.e. F. BRAUDEL, *O Mediterrâneo e o Mundo Mediterrânico na Época de Filipe II*, vol. I, (tradução em língua portuguesa de *La Méditerranée et le monde méditerranéen a l'époque de Philippe II*, 1979), Publicações Dom Quixote, Lisboa, 1984.

de salvaguarda dos direitos fundamentais, HAYEK apresenta a Florença dos Medici, em que as medidas fiscais confiscatórias surgiam fundadas não apenas no interesse público, mas no apoio popular proveniente do apelo às massas o que corporizava, para HAYEK, uma forma de tirania.

A ideia de utilidade e, nomeadamente, a ideia de utilidade crescente enquanto conceitos económicos trazidos para o Direito Financeiro, podem fundamentar uma tributação regressiva para manter o mesmo nível de estímulos do mercado mas, em caso algum, são fundamento adequado para a progressividade do imposto que, a existir há-de ter um fundamento assumidamente doutrinário e redistribucionista, sem que dessa redistribuição resulte seguramente uma maior eficiência à escala colectiva. Para HAYEK, a questão da tributação progressiva é pois uma questão de ética jurídica e reconduz-se, desde logo, à sua admissibilidade no quadro de uma democracia representativa, o que há de ser respondido pelo texto constitucional.

Em *Law, Legislation and Liberty*, HAYEK recusa coerência à construção utilitarista, do mesmo modo que nega conteúdo à resposta frequentemente apresentada para o tema da justiça social a partir do postulado da igualdade material¹³⁵. Para HAYEK, o problema não estará em saber do poder político e do uso de forma justa ou injusta dos poderes que necessariamente incumbem a quem governa, mas antes saber se os titulares dos órgãos de soberania devem deter a faculdade de determinar o quinhão material de cada membro da sociedade. A realização da igualdade material por parte do governo conduz então inevitavelmente à desigualdade das situações materiais resultantes da sua intervenção, já que os rendimentos individuais “perdem a função orientadora que têm numa ordem de mercado, tendo esse papel que ser retomado pelos comandos que emanam de um ente director”¹³⁶. A existência de um Estado de Direito que assegure o valor liberdade e conduza àquilo que HAYEK, como, POPPER, designam por «sociedade aberta» implica a recusa da recomposição sistemática da igualdade económica inicial (*Statgerechtigkeit*)^{137 138}.

¹³⁵ Cfr. F. A. HAYEK, *Law, Legislation and Liberty*, vol. II., Routledge & Kegan Paul, London, 1973, p. 96-101.

¹³⁶ Cfr. F. A. HAYEK, *Law, Legislation and Liberty*, vol. II, cit., p. 96-101.

¹³⁷ Cfr. F. A. HAYEK, *Law, Legislation and Liberty*, vol. II, cit., p. 101, e K. R. POPPER, *The Open Society and Its Enemies*, vol. I, Routledge, London, 1980, p. 169-201.

¹³⁸ Em sentido oposto e quanto à abordagem jurídico constitucional desta noção de igualdade recorrente que integra uma certa leitura do princípio da solidariedade de onde alguns autores fazem decorrer a função social da propriedade e como consequência desta o dever de contribuir visto como elemento intrínseco ao direito constitucional à propriedade privada tal como a constituição o acolhe, cfr. PEDRO M. HERRERA MOLINA, *Capacidad Económica Y Sistema Fiscal*, Marcial Pons, Madrid, 1998, p. 94 e seguintes

Com interesse para a fundamentação doutrinária da tributação do património fundiário e, no limite, da sua eventual rejeição, a construção hayekiana apresenta um entendimento do exercício do poder e dos seus fundamentos que hierarquiza entre direitos fundamentais e direitos económicos e sociais. Haverá assim que distinguir entre direitos fundamentais como a liberdade e, do outro lado, direitos económicos e sociais que são ou extensão daqueles ou que visam limitá-los ou reescrevê-los, sendo que apenas no primeiro caso o modelo constitucional se pode reclamar do Estado de Direito. Para HAYEK, é a liberdade como princípio fundamental da ordem constitucional da sociedade aberta que sustenta a abundância material, resultado da possibilidade de utilização livre dos conhecimentos para atingir os fins lícitos de cada cidadão^{139 140}.

Para HAYEK não deve então existir, acolhido pela Lei fundamental que rege uma sociedade, um modelo de distribuição, o que significa, ao mesmo tempo, que esse modelo não existe – inexistindo do mesmo modo uma ordem determinista -, que não deve existir e que seria materialmente lesivo para a colectividade se o mesmo existisse. A influência que as ciências positivas, nomeadamente a Física, têm vindo a exercer nas ciências sociais e no Direito é um dos motivos apresentados para a falta de coerência do quadro de direitos que as correntes utilitaristas e os defensores da redistribuição por via da consagração de direitos económicos e sociais vêm apresentando.

HAYEK não defende, no entanto, uma distribuição igualitária da carga fiscal já que a natureza ética da sua concepção leva a associar a distribuição dos recursos e dos rendimentos com o mérito, individual, que há de ser socialmente medido. É esta ideia de mérito social, associada à noção de justiça¹⁴¹ que possibilita uma distribuição da carga fiscal que pode ser diversa em situações diferentes, embora de acordo com normas que respeitem os princípios do Estado de Direito¹⁴².

¹³⁹ Cfr. F. A. HAYEK, *The Constitution of Liberty*, cit., capítulo V, p. 82.

¹⁴⁰ A falta de fundamento da construção segundo a qual os direitos sociais podem existir por si, nomeadamente aqueles que constam de comandos imperativos de natureza redistributiva, está para HAYEK bem ilustrada na Declaração Universal dos Direitos do Homem quando esta, no seu artigo 24º, afirma que cada homem tem o direito a “*uma justa e favorável remuneração, incluindo um razoável limite de horas de trabalho e de dias de descanso periódicos pagos*”, Declaração Universal dos Direitos do Homem, artigo 24º. A este propósito HAYEK faz notar: “*a ideia de um “direito universal” que assegure ao camponês, ao esquimó e, quem sabe, ao abominável homem das neves, “dias de descanso periódicos pagos” mostra o absurdo de tudo isto*”, cfr. F. A. HAYEK, *Law, Legislation and Liberty*, vol. II, cit., p. 125-126.

¹⁴¹ Cfr. F. A. HAYEK, *The Constitution of Liberty*, cit., p. 99.

¹⁴² Procurando sintetizar o pensamento hayekiano em sede de Ciência Política, JOÃO CARLOS ESPADA escreve: “*Essas regras, que permitem ao indivíduo saber o que o governo fará em diferentes situações, são as leis. O ideal liberal de reduzir tanto quanto possível a coerção é, portanto, um ideal de um governo limitado por leis. Essas leis devem, por sua vez, ser iguais para todos. «A grande finalidade da luta pela*

Neste quadro de referências doutrinárias, o imposto sobre o património num determinado ordenamento jurídico há-de resultar das escolhas fundamentais expressas na Constituição e da interpretação dessas escolhas que, tendo em conta o objecto do imposto, a colectividade faça em cada momento legislativo por via do seu sistema representativo parlamentar. Como adiante se verá, independentemente da corrente doutrinária perfilhada, a tributação do património fundiário há-de, para ser coerente com o modelo constitucional democrático, diferenciar-se da tributação do restante património. E, como já se enunciou a propósito do Direito positivo comparado, a utilidade social deste imposto associa-se hoje a uso e escolhas individuais de que não pode alhear-se o conceito e o recorte técnico do imposto fundiário.

O enquadramento teórico da tributação da terra não estaria concluído sem uma referência aos ensinamentos de certa doutrina norte americana de onde emergiram construções teóricas que haviam de traduzir-se em alguns casos em propostas de alteração na orientação normativa tributária própria dos institutos jurídicos do Direito americano como acontece com as teses de H. GEORGE.

A obra decisiva do pensamento de H. GEORGE foi publicada nos Estados Unidos em 1879¹⁴³. Referencial do estudo tributário sobre a terra, a obra de HENRY GEORGE que marca a segunda metade do século XIX é não tanto uma investigação sobre a pobreza, na linha de SMITH mas uma digressão sobre o tema da escassez. Em termos manifestamente precursores, H. GEORGE associa a escassez à terra a qual ele entende tratar-se de um bem que, sujeito embora às regras de mercado, tinha limitações e características únicas. Para H. GEORGE, o imposto era um instrumento privilegiado de responder à escassez numa envolvente que era a da rejeição de situações individuais ou sociais de pobreza. Na doutrina é este o ponto de clivagem

liberdade tem sido a igualdade perante a lei», diz Hayek, acrescentando que essa é também a «única igualdade que podemos garantir sem destruir a liberdade». Cfr. JOÃO CARLOS ESPADA, Direitos Sociais de Cidadania, Imprensa Nacional /Casa da Moeda, Lisboa, 1997, p. 46.

¹⁴³ Dado o interesse que o pensamento de HENRY GEORGE suscitou em autores posteriores e que continua a suscitar em estudos contemporâneos, as suas teorias surgirão, ainda para delas nos afastarmos, utilizadas como instrumento útil de análise em vários momentos deste estudo. Neste capítulo, procura-se, em consequência, dar tão só as linhas fundamentais do seu pensamento e enquadrar aquilo que dele vai ter para o tema agora tratado manifesta relevância, ou seja, a relação existente entre o imposto e a terra no quadro de uma interpretação do equilíbrio constitucionalmente entre o interesse social e os direitos individuais, em particular, o direito de propriedade. E ainda, a constatação inovadora da relação entre escassez fundiária e liberdade individual. Como refere JAMES BROWN, “Henry George wrote at a time when the era of nearly free land on the American frontier was coming to an end. George was concerned that diminished access to land would undermine the relative equality of economic opportunity – and therefore of political rights – that distinguished the United States from the “old” countries, some of which were responding to a wave of social conflict by retreating from representative democracy. Like the classical economists, Henry George believed that competitive markets and private property encouraged efficiency and productivity by systematically rewarding producers for meeting consumers’ needs at the lowest possible cost. He also recognized that land is a very peculiar commodity. No matter how high its price rises, its supply cannot increase.”, cfr. H. JAMES BROWN, *Land Use and Taxation: Applying the Insight of Henry George*, cit., p. 1-5.

entre duas correntes que aproveitam o ensinamento de H. GEORGE: aqueles que vêm na resposta à escassez um imposto eminentemente redistributivo – o que presume a intervenção apropriativa do Estado - ; e os que entendem que numa sociedade de abundância a resposta à escassez da terra se há de fazer por via da conservação o que permite conciliar esta com o imposto, a liberdade e a economia de mercado¹⁴⁴.

Mas como H. GEORGE referiu, a escassez da terra não era uma escassez idêntica à de outros bens ou outros factores de produção dado que se tratava de uma “*very peculiar commodity*”. Tratando-se de um clássico ou partilhando com estes o essencial das suas concepções, H. GEORGE não advogava a substituição do privado pelo público na gestão dos recursos naturais que a terra integrava. Mas adepto da economia de mercado e do efeito benéfico da produção e do progresso económico para a colectividade, H. GEORGE entendia que esse recurso crescentemente escasso haveria de ser utilizado por quem o detinha – que H. GEORGE designa pelo termo “*landowner*” de equívoca tradução quando transposto para a doutrina nacional e para as sucessivas experiências normativas portuguesas que integram, em direito constituído ou a constituir, as reformas fiscais do século XX, - detentor esse que havia de dar à propriedade fundiária uma função económica tal que, de um ponto de vista económico e de mercado, a sua atitude pudesse ser lida como “*either to put their land to its economically highest and best use themselves or make it accessible to someone who would*”¹⁴⁵. Salvo melhor opinião, o termo *landowner* deve ser traduzido para significar os agentes económicos –os sujeitos de direito – que detenham um direito sobre o património fundiário.

Para tanto, H. GEORGE propõe a criação de um imposto único sobre o valor da terra que haveria de substituir todas as outras figuras tributárias e cujo propósito seria, por um lado, desenvolver o progresso social e, por outro, gerar o rendimento bastante para cobrir as despesas públicas¹⁴⁶. Este imposto teria como efeito um financiamento

¹⁴⁴ Cfr. HENRY GEORGE, *Progress and Poverty* (1879), Robert Schalkenbach Foundation, New York, 1997. Vd. igualmente, JOHN KENNETH GALBRAITH, *The Affluent Society*, tradução portuguesa, ed. Publicações Europa América, 1984.

¹⁴⁵ Cfr. HENRY GEORGE, cit. por H. JAMES BROWN, *Land Use and Taxation: Applying the Insight of Henry George*, cit., p. 3.

¹⁴⁶ Esta construção de H. GEORGE ainda hoje encontra adeptos que procuram aqui ver uma antecipação da necessidade do Estado limitar por via fiscal o uso de recursos fundiários escassos e que usam os fundamentos da análise de H. GEORGE para afirmar a supremacia da natureza e do valor do uso público da propriedade fundiária relativamente ao uso privado (*land value capture*) o que, de um ponto de vista do conceito de utilidade, afirma a supremacia da utilidade social da propriedade fundiária pública sobre a propriedade fundiária privada, aproximando-a da figura da expropriação ou da limitação regulatória do direito de propriedade. Vejam-se nesse sentido JOAN M. YOUNGMAN, JANE M. MALME, *An International Survey of Taxes on Land and Buildings*, cit., p. 2 e seguintes, S. E. STERK, *Nollan, Henry George, and Exactions*, cit., p. 4-9; H. JAMES BROWN, MARTIN O. SMOLKA, «*Capturing Public Value*

sustentado da despesa pública, o estímulo ao crescimento económico e, pela mobilidade da posse da terra que lhe estava implícita, diminuiria gradualmente a pobreza, fenómeno social que estava no centro das preocupações de H. GEORGE e que aliás marca intensamente o processo histórico da legislação fundiária norte americana.

O pensamento económico de H. GEORGE, hoje considerado necessariamente como clássico ou precursor consoante a perspectiva de análise, deu lugar a linhas de orientação que continuam a merecer a atenção da doutrina contemporânea. H. GEORGE tem o mérito de chamar a atenção para a especificidade e para a desejável autonomia conceptual e científica de um imposto sobre a terra, evidenciando por outro lado, a interligação entre escassez, eficiência e tributação do património fundiário, como pressupostos da justiça do sistema fiscal, embora as suas referências à tributação do património surjam sempre implícitas e mais por via da adopção, ao mesmo tempo, da ideia de valor acréscimo e da componente dinamizadora do mercado que é a transferência da titularidade da terra que o seu modelo tributário visa estimular.

Numa outra linha, surge a defesa do incremento da função financeira do imposto sobre a terra, em resultado desse elemento da construção de H. GEORGE que estava em reconduzir ao património fundiário o objecto único da tributação da riqueza e do rendimento. Elemento que é dificilmente extrapolável para outras experiências históricas e necessariamente mais difícil ainda para a actualidade das sociedades industriais.

Na sua obra, H. GEORGE, mais do que discutir as relações entre o progresso e a pobreza, procurava integrar consistentemente uma constatação própria dos cientistas políticos norte americanos do final do século XIX: o fim da noção juridicamente relevante de *fronteira* e de “*frontier law*” e a necessidade de garantir que a inexistência de mais terras férteis para explorar não repetiriam a prazo, experiências traumáticas europeias de escassez, desigualdade e pobreza, parte da herança histórica de uma nação resultante de movimentos migratórios e do desenvolvimento de uma sociedade agrária moderna como era o caso dos Estados Unidos. Há assim nos textos de H. GEORGE uma nota ideológica mas também um traço apologético que é enfatizado

from *Public Investments*»; H. JAMES BROWN, *Land Use and Taxation: Applying the Insight of Henry George*, cit., pgs. 18-19. E, mais recentemente, H. WILLIAM BATT, *Value Capture as a Policy Tool in Transportation Economics: An Exploration in Public Finance in the Tradition of Henry George*, *The American Journal of Economics and Sociology*, 2001, vol. 60, nº 1, pgs. 195-228.

pelos contemporâneos para quem poder tributário e direito de propriedade encerram em si uma hierarquia natural.

SOLOW, num estudo publicado em 1997¹⁴⁷, faz uma curta análise comparativa das ideias de H. GEORGE e de alguns outros autores que designa ao mesmo tempo como clássicos e precursores, procurando encontrar um elemento comum entre contributos para a Ciência Económica – e também para o Direito Público da Economia – como MARX, WALRAS, KEYNES. O fio condutor é o de todos eles – e aqui comentaremos apenas incidentalmente as teses de H. GEORGE – procurarem adaptar a expressão normativa da ordem social à criação a um equilíbrio global que excluísse fenómenos de patologia social como o desemprego e a subprodução, embora divergindo entre si. Ao entendimento minimalista do poder público de LÉON WALRAS, opunha-se a actuação funcional evolutiva dos entes públicos proposta por KEYNES e já implícita na construção de MARX. SOLOW é, no entanto, um bom exemplo de como contributos para a Ciência Financeira e para a Ciência do Direito como o de H. GEORGE podem ser evolutivamente analisados.

Para SOLOW, H. GEORGE não tinha provavelmente consciência do que a sua construção implicava quando aplicada a todos os temas conexos com o uso da terra, nomeadamente o ordenamento e expansão urbanos e a autonomização e progressiva preponderância da noção de património imobiliário. É possível, diz SOLOW, encontrar aplicação das teorias de H. GEORGE no desenho normativo e institucional que venha a ser realizado sobre o uso, a propriedade e a detenção da terra, sobre a sua tributação e o tratamento, fiscal, das questões fundiárias ambientais. O que não significa que a sua construção seja actualmente aplicável, colocando-se o ênfase no seu papel de *“serious contributor to our continually developing ideas about the use of land and natural resources and not merely as a sort of a guru with sculpt circumscribed by the single notion of the single tax”*¹⁴⁸. A digressão sobre os fundamentos, para não ser generalista e ao mesmo tempo inesgotável, deve ser continuada delimitando-a por via dos princípios que hão de influenciar o modelo de tributação do património com os do benefício ou da capacidade económica. Sobre esses princípios surgem alguns dos mais válidos contributos recentes tanto em sede de filosofia económica como de Ciência Política como ainda no estudo do Direito Financeiro.

¹⁴⁷ Cfr. ROBERT SOLOW, «How to Treat Intellectual Ancestors», cit.; H. JAMES BROWN, *Applying the Insights of Henry George*, op cit.

¹⁴⁸ Cfr ROBERT SOLOW, «How to Treat Intellectual Ancestors», cit., p. 14-15.

Nesta última dimensão, havendo vantagem, de um ponto de vista da doutrina, do rigor conceptual, da eficiência fiscal e da justiça tributária em entender a terra como realidade com atributos e entendimento individualizados no quadro dos direitos, fundamentais e outros, que se definem, exercem e são limitados pelo poder soberano numa colectividade politicamente organizada, parece ser conseqüentemente sustentável que o imposto incida sobre esse acervo de direitos e bens materiais com autonomia teórica e técnica, dissociado de outras figuras tributárias com outro objecto normativo. A digressão feita sobre a natureza do imposto sobre o património fundiário e o enquadramento histórico, social e político que o imposto sobre a terra vem manifestando, tanto em períodos muito alargados da nossa experiência tributária como em sistemas comparados relevantes, fundamenta que se formule e detalhem a questão da natureza do imposto sobre o património fundiário, o que implica a identificação dos princípios orientadores e, quanto a uma experiência jurídico tributária que é a nossa e, melhor ainda, quanto a um modelo de tributação que devia ser o nosso, se detalham instrumentos e técnicas que não de ter uma relação de interdependência com a eventual autonomia conceptual e normativa de um tributo para que este trabalho pretende contribuir. Para concluir, refira-se que BRIAN BENTICK e DAVID MILLS, em dois estudos separados, parecem ambos concluir pela necessidade de autonomizar a tributação do património fundiário ao analisarem a questão da neutralidade ou da não neutralidade da tributação do valor da terra entendendo este como o valor capitalizado, ou seja, o património líquido.

Sem nunca o referir e porventura desconhecendo este contributo doutrinário, o legislador tributário nacional, à semelhança de poucos legisladores europeus, tem moldado a este entendimento a sua interpretação dos princípios constitucionais entre nós consagrados na Constituição de 1976.

SECÇÃO II - SOBRE O ENTENDIMENTO POSSÍVEL DE UM IMPOSTO FUNDIÁRIO NÃO CONFISCATÓRIO

O presente estudo reconduziu nas linhas anteriores o tema da tributação fundiária à dimensão patrimonial. Imposto fundiário é nesta acepção um imposto sobre o património fundiário, terra e recursos naturais apropriáveis por privados por via da constituição de direitos reais *maxime* o direito de propriedade e na medida em que subsista essa apropriação. O direito de propriedade, outros direitos reais e ainda direitos obrigacionais alguns dos quais a favor do Estado, relevam para a relação entre o contribuinte e a terra sendo elemento essencial da tipificação das figuras tributárias.

Mas o uso desse património, a “função” que o seu detentor lhe confere e a sociedade e o ordenamento jurídico pretendem disciplinar e regular é outro elemento essencial para construção teórica do imposto fundiário¹⁴⁹. Como atrás se referiu, fala-se neste estudo indiferenciadamente de património fundiário ou terra, embora reconhecendo que o primeiro é recondutível mais facilmente a um conceito jurídico preciso, tendo o segundo termo entre nós uma natural associação à teoria económica clássica e ao estudo dos factores de produção no âmbito da Economia. No entanto, parte relevante da investigação feita centrou-se na doutrina e no sistema fiscal norte americanos em que, ao lado de figuras fiscais consagradas na Lei com designações técnicas (*property tax*) surge, mesmo em autores contemporâneos, o estudo da tributação da propriedade fundiária e mesmo de parte daquela que aqui entendemos como propriedade imobiliária, definida pela expressão *land taxation*. Na doutrina portuguesa, a evolução terminológica das últimas décadas tem sido errática e desprovida de coerência doutrinária e até etimológica já que a definição se faz umas vezes pelo objecto, outras vezes pelo beneficiário da prestação fiscal, outras vezes pela função que o tributo visa desempenhar. Adoptou-se por isso a distinção de base entre património fundiário e património imobiliário urbano, afastando deliberadamente, quanto aos tributos que sobre estes incidem, o uso de expressões como fiscalidade imobiliária ou fiscalidade predial utilizadas abundantemente em estudos e relatórios recentes.

125. Para uma revista do tema nas suas diversas acepções e, de um modo geral, sobre esta matéria, ver NUNO SÁ GOMES, Os conceitos fiscais de prédio, *Ciência e Técnica Fiscal* Nº 101, Direcção-Geral das Contribuições e Impostos, Ministério das Finanças, Lisboa, Maio de 1967, pp 7 e J. LOUIS GUIGOU, J. MARC LÉGRAND, *Fiscalité Foncière*, Ed. ECONOMICA, 1983. Ver ainda N. SÁ GOMES, *Considerações em Torno da Contribuição Predial Autárquica*, *Ciência e Técnica Fiscal*, n.º 365, Direcção-Geral das Contribuições e Impostos, Ministério das Finanças, Lisboa, Janeiro-Março, 1992, p. 9-51.

Ainda que de um ponto de vista teórico todos os impostos tenham uma função financeira, acontece que a função extrafiscal do imposto pode, ou ser dominante ou reflectir mais do que a dimensão reditícia, a leitura social da realidade tributada ou seja do objecto do imposto.

Por função financeira entende-se aqui a actividade reditícia, a captação de recursos pecuniários tornados públicos e susceptíveis de, sem contrapartida, serem afectados à satisfação de necessidades colectivas. Mas, de acordo com uma aproximação de Direito Financeiro e vendo o elemento subjectivo da actividade financeira, faz parte ainda deste entendimento da função do imposto fundiário, a definição do sujeito activo ou do beneficiário da prestação de imposto. A evolução jurídico-fiscal portuguesa tem-se fixado no entendimento do imposto fundiário como rendimento das autarquias locais com base num muitas vezes invocado, critério da proximidade, outras a partir de discutíveis juízos históricos, outras ainda com recurso a um entendimento publicista do princípio do benefício. Mas a orientação recente tanto em sede constitucional como da lei fiscal ordinária, orienta para uma relevância maior da capacidade contributiva tal como analisado supra o que limita necessariamente não apenas o uso dessa fundamentação mas a autonomia do imposto sobretudo se tivermos em conta que os destinatários da receita fiscal são entes que não exercem, ao menos no sentido próprio do termo, o poder tributário.

As espécies de tributação do património fundiário são reconduzíveis a grandes categorias de uma classificação que assenta ou no objecto ou no momento relevantes para a aplicação das normas de incidência do imposto:

- impostos sobre o património ou a riqueza¹⁵⁰, essencialmente numa perspectiva estática e que se divide em diversos subtipos tributários. Mesmo essa abordagem do

¹⁵⁰ A tributação do património ou da riqueza tem no Direito Fiscal contemporâneo, um entendimento que vai muito para além das fronteiras da fiscalidade, roupagem moderna do imposto património fundiário e imobiliário. Todavia, parte da construção teórica em sede de tributação do património, nomeadamente a que é reconduzível aos preceitos constitucionais ou decorre da interpretação destes, abrange a tributação do património predial e mesmo, mais restritivamente, do património fundiário. Com sentido mais amplo ou mais restrito existe uma vasta bibliografia sobre o tema, a qual integra as diversas correntes doutrinárias, desde o entendimento quase confiscatório do património até a que procura estabelecer os limites precisos da intervenção do Estado por via fiscal na autonomia e direito de propriedade privados. Sobre o tema vejam-se, entre outros, *Relatório apresentado pelo Governo à Assembleia da República*, Ciência e Técnica Fiscal, n.º 384, Direcção-Geral das Contribuições e Impostos, Ministério das Finanças, Lisboa, Outubro-Dezembro, 1996, p. 61-80, ARTHUR D. LYNN, *The Property Tax in the 1980s: Evolution or Devolution?*, e *State and Local Finance: The Pressures of the 1980s*, The University of Wisconsin Press, 1980, p. 201-209, C. FORD RUNGE, M. TERESE DUCLOS, e outros, *Government Actions Affecting Land and Property Values: An Empirical Review of Takings and Givings*, Lincoln Institute of Land Policy Working Papers, Lincoln Institute of Land Policy, Cambridge, 1996, ASSOCIATION FISCALE INTERNATIONALE, *Cahiers de Droit Fiscal International*, l'Association Fiscale Internationale, vol. LXXVla, XLV Congrès International de droit financier et fiscal, Barcelone, 1991, COMISSÃO DE REFORMA DA TRIBUTAÇÃO DO PATRIMÓNIO, *Projecto de Reforma da Tributação do Património*, Ciência e Técnica

Fiscal, n.º 182, Direcção-Geral dos Impostos, Ministério das Finanças, Lisboa, 1999, COMISSÃO DE REFORMA FISCAL, *Reforma da Tributação do Rendimento*, Imprensa Nacional Casa da Moeda, Lisboa, 1987, COMISSÃO PARA O DESENVOLVIMENTO DA REFORMA FISCAL, *Relatório da Comissão para o Desenvolvimento da Reforma Fiscal*, Documentos do Ministério das Finanças, Ministério das Finanças, Lisboa, Abril, 1996, CRAIG A. PETERSON, *Recent Developments in "Takings" Jurisprudence Land Use Regulatory "Takings" Revisited: The New Supreme Court Approaches*, in *The Hastings Law Journal*, vol. 39, January, 1988, p. 335-358, DAVID BRUNORI, *The Politics of State Taxation: Return of the Property Tax?*, *State Tax Notes*, 199; DIETER BIRK, *Allgemeines Steuerrecht: Ein Studienbuch*, C. H. Beck'sche Verlagsbuchhandlung, München, 1988 ; EDWARD J. McCAFFERY, *The Uneasy Case for Wealth Taxation*, 104 *Yale Law Journal*, 1994, p. 284 e seguintes; EDWIN SELIGMAN, *Progressive Taxation in Theory and Practice*, cit.; F. A. HAYEK, *The Constitution of Liberty*, cit.; F. CASANA MERINO, *El Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana*, Marcial Pons, Ediciones Jurídicas, Madrid, 1994; FRANCES PLIMMER, W. J. McCLUSKEY, e outros, *Equity and Fairness within Ad Valorem Real Property Taxes*, Working Papers, Lincoln Institute of Land Policy, Cambridge, Massachusetts, 2000; FRANCESCO MOSCHETTI, *El Principio de Capacidad Contributiva* (tradução em língua espanhola de *Il principio della capacità contributiva*, Padova, 1973), Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1980; GENE STEUERLE, *Some Lessons From Henry George*, in *Tax Notes*, no. 62, March, 1994, pgs. 1615-1616; H. JAMES BROWN, *Land Use and Taxation: Applying the Insight of Henry George*, Lincoln Institute of Land Policy, Cambridge, Massachusetts, 1997; HELEN F. LADD, *Land and Tax Policy*, cit., HELEN F. LADD, *The Role of the Property Tax: a Reassessment*, cit. in R. A. MUSGRAVE (ed.), *Broad Based Taxes: New Options and Sources*, a Supplementary Paper of the Committee for Economic Development, Johns Hopkins University Press, 1973; HELEN F. LADD, *Theoretical Controversies: Land and Property Taxation*, in HELEN F. LADD, *Local Government Tax and Land Use Policies in the United States*, Studies in Fiscal Federalism and State-Local Finance, Edward Elgar Publishing Limited, 1998, p. 25-40, H. MEDINA CARREIRA, *A Tributação do Património. Necessidade da Sua Reforma. Um Modelo Alternativo*, Ciência e Técnica Fiscal, n.º 386, Direcção-Geral das Contribuições e Impostos, Ministério das Finanças, Lisboa, Abril-Junho 1997, p. 47-64, H. MEDINA CARREIRA, *A Tributação do Património*, Associação dos Administradores Tributários, Lisboa, 1995, HENRY GEORGE, *Progress and Poverty*, cit.; *Impuesto sobre el Patrimonio*, XXVI Semana de Estudios de Derecho Financiero, Fundacion por la Promocion de los Estudios Financieros, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1979, JANE MALME, *Preferential Property Tax Treatment of Land*, Lincoln Institute of Land Policy Working Papers, Cambridge, 1993, p. 1-46, JEFFREY A. SCHOENBLUM, *Tax Fairness or Unfairness? A Consideration of the Philosophical Bases for Unequal Taxation of Individuals*, cit.; JOAN M. YOUNGMAN, JANE M. MALME, *An International Survey of Taxes on Land and Buildings*, Lincoln Institute of Land Policy e International Association of Assessing Officers, OECD, Kluwer Law and Taxation Publishers, Deventer, 1994, J. G. XAVIER DE BASTO, *A Tributação do Património em Portugal*, comunicação apresentada ao Seminário sobre Política Fiscal, organizado pela Fundação Mário Soares e Forum Social, (texto policopiado), Outubro de 1997, J. J. TEIXEIRA RIBEIRO, *A Reforma Fiscal*, Coimbra Editora, Coimbra, 1989, J. L. SALDANHA SANCHES, *A Tributação do Património*, cit.; J. E. VARONA ALABERN, *Impuesto sobre el Patrimonio: Valoración de Bienes Inmuebles*, Editorial Lex Nova, Valladolid, 1999, JUAN M. QUERALT, CARMELO L. SERRANO, e outros, *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, cit., MANUEL C. LOPES PORTO, *Tributação Predial: Experiência e Perspectivas*, Ciência e Técnica Fiscal, n.º 393, Direcção-Geral dos Impostos, Ministério das Finanças, Lisboa, Janeiro-Março 1999, p. 9-39, M. C. LOPES PORTO, *A Reforma Fiscal Portuguesa e a Tributação Local*, Separata do número especial do Boletim da Faculdade de Direito de Coimbra Estudos em Homenagem ao Prof. Doutor Eduardo Correia, Coimbra, 1988, NATHANIEL LICHFIELD, CONNELLAN OWEN, *Land Value Taxation in Britain for the Benefit of the Community: History, Achievements and Prospects*, cit., N. SÁ GOMES, *Alguns Aspectos Jurídicos e Económicos Controversos da Sobretributação Imobiliária, no Sistema Fiscal Português*, cit., N. SÁ GOMES, *Considerações em Torno da Contribuição Predial Autárquica*, cit., N. SÁ GOMES, *Subsídios para a Revisão da Constituição Fiscal Portuguesa*, Ciência e Técnica Fiscal, n.º 381, Direcção-Geral das Contribuições e Impostos, Ministério das Finanças, Lisboa, Janeiro-Março, 1996, p. 7-34, P. M. SOARES MARTÍNEZ, ISABEL MARQUES DA SILVA, e outros, *Relatório da Comissão de Estudo para a tributação da Terra e dos seus rendimentos*, cit.; PETER MIESZKOWSKI, GEORGE R. ZODROW, *Taxation and the Tiebout Model: the Differential Effects of Head Taxes, Taxes on Land Rents, and Property Taxes*, *Journal of Economic Literature*, No. 27, 1989, p. 1098-1146; R. CALVO ORTEGA, *Derecho Tributario I* (Parte General), Civitas Ediciones, Madrid, 3ª ed., 1999, RICHARD ALLEN EPSTEIN, *History Lean: The Reconciliation of Private Property and Representative Government*, cit., p. 591, RICHARD ALLEN EPSTEIN, *Takings: Private Property and the Power of Eminent Domain*, cit.; STEVEN B. CORD, *Legal Suggestions for Enacting Land Value Taxation*, Working Papers, Lincoln Institute of Land Policy, Cambridge, Massachusetts, 1999; S. E. STERK, *Nollan, Henry George, and Exactions*, *Columbia Law Review*, 88, December 1988, p. 1731-1751, T. NICOLAUS TIDEMAN, *Taxing Land is Better than Neutral: Land Taxes, Land Speculation and the Timing of Development*, Lincoln Institute of Land Policy Working Papers, Cambridge, 1995, OCDE, *Taxation of Immovable Property*, OCDE, 1983, V. VALDEZ MATIAS, *A Contribuição Autárquica e a Reforma da Tributação do Património*, Vislis Editores, Lisboa, 1999, W. E. OATES, R. M. SCHWAB, *The Impact of Urban Land Taxation: the Pittsburgh Experience*, Lincoln Institute of Land Policy Working

património como acervo consolidado dotado de uma apreciável estabilidade temporal quanto ao seu valor e ao titular ou do direito de propriedade ou do que fundamenta juridicamente a sua detenção, é susceptível de ser questionada. Autores como MEINCKE¹⁵¹ defendem a tributação do património na perspectiva do acréscimo líquido que neste se verifica. E a generalidade das figuras tributárias que recaem sobre a detenção do património tomam em conta as alterações de valor que este sofre, adequando-o à carga tributária em função dos critérios seleccionados para determinar o valor tributário do bem ou direitos que são objecto do imposto¹⁵². Classificar o imposto sobre a terra, qualquer que ele seja, como imposto sobre o património pode, com efeito, ter acepções diversas e, mesmo considerando apenas aquelas figuras que relacionam o valor do bem e a base territorial, existem formulações em que os elementos caracterizadores do imposto decorrem de outros critérios¹⁵³.

Também, quando esses impostos incidem sobre o património imobiliário, tendo em conta a sua área e localização, visam umas vezes o rendimento capitalizado, outras vezes, o factor de produção associado a um determinado valor de capital e, em outros casos, uma associação de natureza mais doutrinária entre património predial e manifestações de riqueza privada¹⁵⁴.

O fundamento e os objectivos que a tributação do património visam alcançar não são doutrinariamente unívocos. Conceptualmente, coloca-se para muitos autores a questão de saber se a tributação do património tem por objectivo a alteração da estrutura distributiva da riqueza, tanto pela transferência da mesma para o Estado como através de um conjunto de estímulos de natureza fiscal que obrigam o detentor a colocar no mercado parte do património e, conseqüentemente, a realizar a sua transmissão forçada. Para alguns autores como SALDANHA SANCHES¹⁵⁵, na linha do que foi já defendido por TEIXEIRA RIBEIRO¹⁵⁶, a tributação do património é

Papers, Cambridge, 1995, e WILLIAM J. McCLUSKEY (ed.), *Comparative Property Tax Systems*, Avebury, England, 1991.

¹⁵¹ Cfr. J.P. MEINCKE, *Rechtfertigung der Erbschafts- und Schenkungssteuer Steuern auf Erbschaft und Vermögen*, Köln, 1999, p. 39-58.

¹⁵² Ainda que mesmo nos sistemas tecnicamente mais evoluídos em que a administração tributária consegue aplicar eficientemente regras de actualização dos valores tributários, essa actualização faz-se em regra em períodos plurianuais o que, ao menos num círculo mais curto, nos faz regressar à ideia de estabilidade e introduz um princípio importante para a tributação do património que é o da segurança jurídica do proprietário contribuinte. Cfr. neste sentido, a propósito de diversas experiências, nomeadamente o caso inglês, WILLIAM J. McCLUSKEY (ed.), *Comparative Property Tax Systems*, cit., e P. PITTA E CUNHA, *A Reforma Fiscal*, Publicações Dom Quixote, Lisboa, 1989.

¹⁵³ Veja-se infra uma abordagem mais detalhada sobre a questão do valor tributariamente relevante do património fundiário.

¹⁵⁴ Cfr. COMISSÃO DE REFORMA DA TRIBUTAÇÃO DO PATRIMÓNIO, *Projecto de Reforma da Tributação do Património*, op cit.

¹⁵⁵ Cfr. J. L. SALDANHA SANCHES, *A Tributação do Património*, cit.

¹⁵⁶ Cfr. J. J. TEIXEIRA RIBEIRO, *Lições de Finanças Públicas*, Coimbra Editora, 1977.

eminentemente redistributiva, assentando em consequência numa leitura própria do princípio da capacidade contributiva¹⁵⁷.

Segundo esta linha de reflexão, questiona-se a confusão, em sentido jurídico, entre liberdade individual e propriedade privada ou, a separação entre os dois princípios, admitindo-se que possam ser diferenciados pelas limitações que o Poder Político impõe a um ou a outro dos direitos, tanto na ordem constitucional como no Direito Positivo.

A temática da inviolabilidade do direito de propriedade quando confrontado com o poder tributário do Estado, e visto o imposto como instrumento de eleição para o cerceamento de direitos fundamentais consagrados pela constituição primordial de cada Estado, tem sido ciclicamente revisitada com abundante elaboração científica, em particular na doutrina norte americana. A tradição liberal inspirada no pensamento de LOCKE associa o imposto com os actos administrativos de transferência forçada da propriedade da terra, da esfera privada para a esfera pública, vendo-se aí uma violação não apenas das normas constitucionais mas do contrato político que está na génese do sistema e da democracia representativa norte americanos. Ainda que não com os mesmos fundamentos, MARSHALL¹⁵⁸ depois PIGOU¹⁵⁹ e, mais recentemente, RAWLS¹⁶⁰, coincidem nessa leitura.

A tributação do património fundiário que tão pouco interesse tem despertado na doutrina portuguesa, ilustra no Direito Americano o dilema da supremacia da soberania financeira v. liberdades individuais. O último grande debate doutrinário que teve lugar na experiência política portuguesa a propósito da definição dos limites do domínio eminente do Estado e dos direitos individuais surgiu em sede política com o processo designado por Reforma Agrária e, em sede legislativa, com a aprovação da Constituição de 1976 e sucessivas revisões constitucionais.¹⁶¹

¹⁵⁷ A posição destes autores era mais sustentável no quadro do texto originário da Constituição de 1976, podendo argumentar-se que a revisão constitucional de 1997 e 2005 reorientam e limitam este tipo de figuras tributárias. Mas, como se discutirá mais adiante, o texto de 2005 continua a pecar por equívoco e conflitual relativamente aos princípios e aos direitos fundamentais.

¹⁵⁸ *op. cit.*

¹⁵⁹ *op. cit.*

¹⁶⁰ *op. cit.*

¹⁶¹ Cfr. JOAQUIM BARROS MOURA, *A Contra Reforma Agrária – Legislação, Notas, Comentários*, Coimbra Editora, Coimbra, 1978; JOSÉ MAGALHÃES, *Dicionário da Revisão Constitucional*, Editorial Notícias, 1999, e J. DE OLIVEIRA ASCENÇÃO, *Estudos sobre Expropriações e Nacionalizações*, Imprensa Nacional Casa da Moeda, 1989.

O tema nuclear reconduziu-se ao direito de propriedade privada sobre a terra¹⁶².

O imposto e a política fiscal não constituíram, no caso português, elemento, primordial ou acessório, do debate doutrinário que teve então lugar¹⁶³. No essencial, estava em causa a transferência forçada da propriedade da terra da esfera privada para a esfera jurídica do Estado e a necessidade de enquadrar constitucionalmente esse poder e os seus limites, à semelhança do que acontece em outras experiências constitucionais, nomeadamente com a *takings clause* consagrada no Direito Constitucional norte americano¹⁶⁴.

Contrariamente ao que sucede no Direito Português, a doutrina dos *takings* assenta em três elementos todos retirados do Direito Privado: princípio segundo o qual da apropriação pública resulta um benefício (para a colectividade) e um prejuízo (para o particular); que o *taking* representa em si mesmo um acto de extinção da propriedade privada (e como tal, deve estar sujeito a um regime de excepção ou de fundamentação do acto que se deve, ou não, alhear do recurso a poderes discricionários consoante o suporte doutrinário; e que da apropriação pública decorre a constituição na esfera jurídica pública de obrigações decorrentes de uma responsabilidade de compensar os prejuízos que a colectividade por essa via assumiu perante os entes privados¹⁶⁵.

¹⁶² A legislação portuguesa sobre a reforma agrária, consagra explicitamente a construção marxista sobre o exercício do domínio eminente do Estado sobre a terra e os direitos privados sobre esta constituídos, na linha, aliás, do que vinha sendo defendido com constância doutrinária pelas teses dos sucessivos congressos do Partido Comunista Português, desde o início da década de 30. Aí se distinguia a figura do latifúndio sobre a qual o Estado deveria exercer uma função redistributiva predominantemente por via legislativa ou administrativa, tendendo à sua extinção; e a figura da grande exploração agrícola, aceite como modelo de utilização da terra e dos demais recursos naturais orientados para a agricultura, a silvicultura e a pecuária e que, em tese, não foram nunca questionados pela legislação do período pós revolucionário português. A Constituição da República, mesmo após as sucessivas revisões, manteve a referência à eliminação dos latifúndios mas associando-os à grande exploração agrícola e à consagração da economia de mercado e dos direitos e garantias individuais, pelo que a mesma tem um carácter equivocadamente programático e é, no próprio texto constitucional, contraditória com outras disposições. Veja-se a este respeito JOSÉ MAGALHÃES, *Dicionário da Revisão Constitucional*, cit..

¹⁶³ Com excepção de algumas propostas sem tradução legislativa que surgiram aquando da formulação de um modelo político para a democracia portuguesa que nunca chegou a vingar e que esteve associado às teses do chamado Grupo dos Nove, encabeçado pelo MAJOR MELO ANTUNES, cfr. M. MANUELA DE S. RAMA, CARLOS PLANTIER, *Melo Antunes, Tempo de ser firme*, Liber, Lisboa, 1976.

¹⁶⁴ Cfr. RICHARD ALLEN EPSTEIN, *Takings: Private Property and the Power of Eminent Domain*, cit., W. W. FISHER III, *The Significance of Public Perceptions of the Takings Doctrine*, *Columbia Law Review*, vol. 88, No. 8, December 1988, p. 1774-1794, G. S. ALEXANDER, *Takings, Narratives, and Power*, *Columbia Law Review*, vol. 88, No. 8, December 1988, p. 1752-1773, F. I. MICHELMAN, *Property, Utility, and Fairness: Comments on the Ethical Foundations of "Just Compensation" Law*, *Harvard Law Review*, vol. 80, no. 6, April 1967, p. 1230-1234., JOSEPH SINGER, *Sovereignty and Property*, cit; T. NICOLAUS TIDEMAN, *Takings, Moral Evolution, and Justice*, cit., CRAIG A. PETERSON, *Recent Developments in "Takings" Jurisprudence Land Use Regulatory "Takings" Revisited: The New Supreme Court Approaches*, cit., WILLIAM A. FALIK, ANNA C. SHIMKO, « *The "Takings" Nexus - The Supreme Court Chooses a New Direction in Land-Use Planning: a View from California* », *The Hastings Law Journal*, vol. 39, January 1988, p. 359-397, JAMES WADLEY, PAMELA FALK, « *Lucas and Environmental Land Use Controls in Rural Areas: Whose Land is it Anyway?* », *William Mitchell Law Review*, 1993, vol. 19, , p. 331-365, DAVID D. GREGORY, « *The Easement as a Conservation Technique* », ap. II at 44-45, 1972.

¹⁶⁵ Cfr. W. W. FISHER III, « *The Significance of Public Perceptions of the Takings Doctrine*, op cit.

A temática do tratamento fiscal do património fundiário tem, desde há alguns anos, na Europa, e desde o início da segunda metade do século XX, nos Estados Unidos, para lá do habitual fundamento das questões agrárias e da política agrícola, um outro quadro de fundamentação que obteve consagração constitucional na revisão de 1997 e que é a questão ambiental.

Nesta matéria, a experiência portuguesa segue de perto e com algum atraso o processo europeu no âmbito da implementação de ecoimpostos que a Comunidade Europeia vem promovendo. Refira-se que mesmo nos Estados mais sensíveis às questões ambientais, como o caso da Alemanha, a legislação fiscal ambiental é sobretudo orientada para a alteração de comportamentos desde incentivos para investimentos na poupança de energia até à discriminação fiscal entre tipos de veículos e de combustível consoante a sua maior ou menor carga poluente. A mesma orientação foi seguida nos países nórdicos, nomeadamente na Suécia, onde as emissões poluentes e a degradação dos recursos naturais constituem o objecto das normas fiscais que têm, por essa via, uma função marcadamente não financeira¹⁶⁶.

Em Portugal, as medidas tomadas reconduzem-se à transposição das directivas e à aplicação dos regulamentos comunitários, alheando-se da questão fundiária por via fiscal. Quanto à terra, o legislador tem privilegiado o instrumento administrativo, limitando gradualmente o direito de propriedade sobre o património fundiário em nome de um interesse público desprovido de base constitucional e permitindo-se, com recurso à noção de domínio eminente do Estado, introduzir essas limitações sem às mesmas associar prévia e adequada compensação e, porventura mais relevante, sem que poder legislativo ou judicial, contraponham caso a caso interesse colectivo e direitos privados, pré assumindo-se que a intervenção administrativa prossegue mais vantajosamente e com maior eficiência o interesse colectivo, o que é uma assumpção empírica que por não estar sequer estatisticamente demonstrada, se reconduz a uma interpretação dogmática e extensiva do texto constitucional.

A experiência portuguesa é, na União Europeia, um dos casos em que a política fiscal ambiental apresenta um desenvolvimento manifestamente inadequado, fruto de um consentimento generalizado e incompreensível do poder judicial quanto às incursões administrativas nos direitos fundamentais. Em outros Estados da União, como o citado exemplo alemão, está reconhecido o princípio constitucional da complementaridade

¹⁶⁶ Cfr. ADAM CHASE, «*Ecotax International: Comments on Taxation for Environmental Protection: A Multinational Legal Study*», 23 *Environmental Law*, 721, Winter 1992, Northwestern School of Law of Lewis & Clark College, p. 72-733.

entre a propriedade privada, o interesse colectivo e a protecção ambiental por via de um apelativo sistema de incentivos fiscais que associa as iniciativas privadas às formas de mecenato e filantropia¹⁶⁷.

A experiência norte americana é, nesta sede, inquestionavelmente mais enriquecedora e o imposto é, no sistema tributário federal, estadual e local, visto como um instrumento privilegiado na conciliação entre direitos fundamentais e protecção do ambiente e conservação da natureza e dos recursos naturais. Daqui decorre um duplo elemento, nuclear para o presente estudo, que está na diferenciação do objecto do imposto fundiário e de um imposto imobiliário – em muitas situações com funções diferenciadas – e ainda a necessidade de autonomizar a noção de valor tributável num e noutro caso, com recurso a instrumentos e critérios diferenciados¹⁶⁸.

No Direito português, mesmo as mais recentes propostas de tributação individualizada da terra¹⁶⁹, vêem-na, sobretudo em sede de utilização e de rendimento, associada à actividade da produção agrícola, o que inevitavelmente chama a questão agrária e a conexão com o direito público sempre que a lógica redistributiva ou rupturas constitucionais são dominantes.

Na análise feita sobre a tributação da terra em Portugal no último século, SOARES MARTINEZ, passando em revista a legislação aplicável desde a Lei de 3 de Abril de 1873 até ao Código do IMI, encontra como fio condutor a tributação indiscriminada e conjunta dos diversos factores de produção e da sua remuneração, sejam as rendas prediais rústicas, os lucros da exploração da terra, os juros e os salários, o rendimento capitalizado ou o próprio património fundiário¹⁷⁰. É exemplo do tratamento diferenciado da terra e dos outros factores de produção no processo de produção da riqueza a situação que ainda hoje perdura e que era descrita por ALBERT SILBERT a propósito

¹⁶⁷ Cfr. FRIEDRICH VON ZEJSCHWITZ, *Environmental Taxes in Germany*, in *Taxation for Environmental Protection: a Multinational Legal Study* 65, 91 (Sanford E. Gaines & Richard A. Westin eds., 1991); C. FORD RUNGE, M. TERESE DUCLOS, e outros, *Government Actions Affecting Land and Property Values: An Empirical Review of Takings and Givings*, cit., p. 221.

¹⁶⁸ Sobre esta matéria, detalhada infra, vejam-se preliminarmente I. BOWLES, D. DOWNES, e outros, *Economic Incentives and Legal Tools for Private Sector Conservation*, 8 *Duke Envtl. L. & Pol'y*, Fall, p. 209-244; ERIC T. FREYFOGLE, *Justice and the Earth - Images for Our Planetary Survival*, University of Illinois Press, Chicago, 1995 e M. A. SUPRAK, *Environmental Tax Law: Challenge of the 90s*, *Journal of State Taxation*, p. 35-51.

¹⁶⁹ Cfr. P. M. SOARES MARTÍNEZ, ISABEL MARQUES DA SILVA, e outros, *Relatório da Comissão de Estudo para a tributação da Terra e dos seus rendimentos*, cit., p. 158 e seguintes.

¹⁷⁰ A este respeito refere SOARES MARTINEZ: “não se contabilizam rendas pela utilização da terra que pertence ao próprio cultivador, nem juros dos capitais que ele vai colocando na exploração para compra de sementes, adubos, combustíveis, alfaias, etc., nem salário pelo trabalho realizado na própria exploração [...]. Daqui resulta uma tributação conjunta, indiscriminada, das rendas prediais rústicas, dos lucros de exploração da terra e ainda de juros e salários. Acrescente-se que tal tributação conjunta, indiscriminada, é sentida com razão como profundamente injusta”. Cfr. P. M. SOARES MARTÍNEZ, ISABEL MARQUES DA SILVA, e outros, *Relatório da Comissão de Estudo para a tributação da Terra e dos seus rendimentos*, cit., p. 167.

do Alentejo de meados do sec. XIX :“A maior parte da província estava inculta; e em meados do século, a quem passasse pela região impressionava ver tanto terreno abandonado e improdutivo”¹⁷¹

Ainda que não seja essa a tradição jurídico fiscal portuguesa, diga-se então que a tributação da terra, associada ou entendida como tributação da riqueza ou das suas manifestações e, de algum modo, integrada num escopo tributário mais amplo com um objecto que não apenas o da propriedade fundiária, corresponde à linha de orientação seguida desde finais do século passado, em ordenamentos jurídicos comparados e, com uma constância antisistémica preocupante, no processo recente de reforma tributária em Portugal.

O outro princípio frequentemente associado nos sistemas fiscais contemporâneos à tributação fundiária é o princípio da capacidade contributiva, que se encontra indirectamente presente, por um lado, através da ideia de valor de capital como base de tributação e de determinação do valor tributável e, por outro, expresso na grelha de taxas utilizadas pelo imposto.

Ainda retirado do elenco das figuras fiscais putativas, em que o processo de “reforma fiscal” português tem sido fértil nos últimos anos, refira-se a proposta MEDINA CARREIRA de criação de um imposto sintético sobre a fortuna, de cariz equivocadamente confiscatório¹⁷²¹⁷³. Mais sedimentadas e tecnicamente mais consistentes são as figuras avulsas habitualmente designadas por encargo de mais-valias que, há cerca de um século, existem no ordenamento jurídico fiscal português. Nestes tributos assinalam-se como notas dominantes a inexistência de elemento de conexão entre a riqueza e o proprietário e entre a riqueza tributada e o rendimento predial ou a actividade económica exercida.

Conceptualmente, estes impostos, sobretudo quando tomam em conta o estatuto especial da terra e a relativa inamovibilidade da riqueza fundiária, são fortemente progressivos, elemento que resulta dum esforço conceptual feito para diminuir a importância da determinação de um qualquer valor da terra como base do imposto.

Sobre estes impostos discute-se, de resto, a bondade de uma construção progressiva em favor de uma lógica de neutralidade da tributação da terra.

¹⁷¹ Cfr. “Representação da Associação Central da Agricultura pedindo medidas que promovam o aproveitamento dos terrenos incultos”, Diário do Governo, 1872, nº 40, p. 279.

¹⁷² Cfr. H. MEDINA CARREIRA, *A Tributação do Património: Necessidade da sua reforma. Um modelo alternativo*, cit..

¹⁷³ Cfr. N. SÁ GOMES, *Alguns Aspectos Jurídicos e Económicos Controversos da Sobretributação Imobiliária, no Sistema Fiscal Português*, op. cit..

Em contraponto com as teorias reformadoras sociais que viam a progressividade como um elemento técnico essencial de um imposto sobre o património fundiário, a actual doutrina utilitarista americana associa a tributação do património fundiário às ideias de neutralidade e eficiência, o que é menos pacífico do que a utilização das mesmas a propósito do património predial intermutável do sector fundiário para o imobiliário através do mecanismo do *zoning* que a Ciência Fiscal tenta organizar e orientar em obediência aos referidos princípios da neutralidade e da eficiência¹⁷⁴. Esta orientação, seguida entre outros por HELEN LADD, opõe-se à generalidade da doutrina tributária de inspiração liberal em que prevalecem as considerações de filosofia política e os princípios da equidade e da justiça tributária.

Para HELEN LADD, a tributação da terra, entendida aqui em sentido amplo, há-de fazer-se em obediência ao funcionamento do mercado já que a alternativa ao mercado atribui aos impostos fundiários uma natureza confiscatória o que, para esta autora, não traz acréscimos de eficiência.

"That is, with the introduction of the tax, potential purchasers will reduce the amount they are willing to pay for the land by the amount of the present value of the stream of future tax payments to which they will be subject. [...] he in effect pays the tax in the form of a lower sales price for the land." E acrescenta, "If the value of the land for tax purposes were based [...] on its highest and best use, the land value tax would not distort the timing of investment decisions".¹⁷⁵

Existindo embora pontos de convergência, o imposto fundiário acentua as clivagens de escola sobre a progressividade do imposto associada ao debate sobre a igualdade ou desigualdade do sacrifício fiscal e sobre a utilidade social marginal dele resultante. As teses de STANLEY JEVONS primeiro e MUSGRAVE¹⁷⁶ mais tarde, permitem constatar uma subalternização de alguns direitos fundamentais, em particular, da expressão patrimonial da liberdade individual, o que vai ser rejeitado primeiro por HAYEK¹⁷⁷, e depois por SCHOENBLUM¹⁷⁸ e EPSTEIN¹⁷⁹.

¹⁷⁴ Cfr. HELEN F. LADD, *Local Government Tax and Land Use Policies in the United States*, cit., p. 25-27. Levando ao extremo a análise que considera o funcionamento de mercado determinante para a técnica tributária a utilizar e que condiciona àquele os comportamentos dos contribuintes; MARTIN FELDSTEIN, «*The surprising incidence of a tax on pure rent: a new answer to an old question*», *Journal of Political Economy*, 85 (2), 1977, p. 349-60, in HELEN F. LADD, *Local Government Tax and Land Use Policies in the United States*, cit., p. 39) desenvolve a tese segundo a qual "in the context of a life-cycle model in which taxpayers try to accumulate a certain amount of wealth during their lifetime. Because the imposition of a land-value tax reduces the value of taxpayers' wealth, they are induced to accumulate more wealth in the form of produced capital".

¹⁷⁵ Cfr. JEFFREY A. SCHOENBLUM, *Tax Fairness or Unfairness? A Consideration of the Philosophical Bases for Unequal Taxation of Individuals*, cit.; JAMES M. BUCHANAN, GORDON TULLOCK, *The Calculus of Consent*, Ann Arbor Paperbacks, 1983.

¹⁷⁶ Cfr. RICHARD A. MUSGRAVE, PEGGY B. MUSGRAVE, *Public Finance in Theory and Practice*, cit.

¹⁷⁷ Cfr. F. A. HAYEK, *The Constitution of Liberty*, cit..

"To the extent that our society continues to adhere to certain traditional liberal principles, in that it elevates the values of the autonomous individual and the equal status of each such individual before the state, any system of taxation that differentiates among taxpayers ought to require a compelling philosophic justification. In general, over the last century, a variety of defenses has been offered to justify the state's lack of regard of private property and unequal treatment of its members in terms of progressive or proportional income taxation. None of these defenses, however, can withstand analysis from a fairness stand point. No adequate ethical basis has been offered to date."

O debate sobre a progressividade do imposto fundiário leva a questionar a essência e a leitura dos princípios constitucionais, sendo que autores tão distintos como EPSTEIN e WICKSELL consideram que a tributação progressiva sobre o património sempre que o sacrifício fiscal vá além do rendimento não capitalizado é, em si, uma manifestação de tributação confiscatória e dificilmente se poderá basear no princípio da capacidade contributiva a menos que exista um imperativo constitucionalmente consagrado que o determine e mesmo aí, para HAYEK, nos limites metajurídicos do Estado de Direito¹⁸⁰. O debate acerca da natureza do imposto sobre o património fundiário e dos seus fundamentos reorienta-se para o campo da ética social¹⁸¹.

Note-se que ainda antes da emergência do Estado Providência e do novo debate sobre a função conservacionista da tributação dos recursos naturais, a tributação da terra cedo colidiu, no contexto do Estado de Direito, com a ideia de afirmação da soberania tributária do Estado nacional¹⁸².

A confusão legislativa e doutrinária entre património imobiliário e património fundiário valorizou no debate sobre os contornos doutrinários da tributação da terra a questão da neutralidade e o tema da redistribuição. YOUNGMAN chama à atenção para o facto de o princípio da capacidade contributiva ter estado presente em formas muito precoces da tributação da terra e ainda para o facto de autores como HENRY GEORGE terem procurado conciliar do ponto de vista do pensamento económico a capacidade contributiva, a natureza confiscatória do tributo e a eficiência social e

¹⁷⁸ Cfr. JEFFREY A. SCHOENBLUM, *Tax Fairness or Unfairness? A Consideration of the Philosophical Bases for Unequal Taxation of Individuals*, cit., p. 29.

¹⁷⁹ Cfr. RICHARD ALLEN EPSTEIN, *Takings: Private Property and the Power of Eminent Domain*, cit., p. 125.

¹⁸⁰ Cfr. F. A. HAYEK, *The Constitution of Liberty*, cit.

¹⁸¹ Na sua crítica ao princípio da capacidade contributiva, KNUT WICKSELL subordina-o à noção de justiça tributária, princípio insito em qualquer constituição de um Estado de direito. Refere WICKSELL a ideia de "justo estado de distribuição" para rejeitar ao mesmo tempo a capacidade contributiva e uma visão alargada das teses utilitaristas, op. cit.

¹⁸² Isto apesar de alguns autores tentarem conciliar ambos. Cfr. VON STEIN, in JEFFREY A. SCHOENBLUM, *Tax Fairness or Unfairness? A Consideration of the Philosophical Bases for Unequal Taxation of Individuals*, cit., que refere que "taxation is the economic expression of the individuals' cohesion with the nation". Esta construção é aperfeiçoada com autores como BARONE e LINDHAL primeiro, e BUCHANAN e TULLOCK mais tarde, que introduzem e acentuam o papel determinante dos grupos de interesse públicos, burocracia e aparelhos partidários.

económica do imposto¹⁸³. JOHN RAWLS vem trazer um importante contributo à teorização do imposto sobre o património introduzindo duas distinções. Uma primeira entre a tributação da riqueza detida numa base duradoura e útil e a transmissão da mesma que, por um lado, a manifesta e produz para o seu detentor o acréscimo resultante do preço. Uma outra que associa quanto à tributação da riqueza duradoura, ou seja, do património fundiário, progressividade e violação do princípio da justiça social por via da concentração da riqueza, associando a injustiça ao dano social o que há-de ser interpretado à luz das normas constitucionais e do seu entendimento pela colectividade¹⁸⁴.

Mas, aqui, a neutralidade é, por vezes, deliberadamente afastada da própria construção teórica ou constitucional do imposto, na medida em que ele assenta umas vezes na vontade de induzir estímulos ou comportamentos económicos no contribuinte ou, outras vezes, na intenção de, alternativamente, obrigar ao uso da terra num quadro de interesse colectivo ou provocar, por via fiscal, a transferência desta enquanto riqueza socialmente útil. Como afirma a este respeito HELLEN LADD¹⁸⁵, a terra difere dos outros factores de produção como o trabalho ou o equipamento, expressão do capital investido, na medida em que a oferta de terra é fixa ou rígida. A visão convencional é assim a de que um imposto sobre a renda da terra, do mesmo modo que um imposto sobre o rendimento do factor terra¹⁸⁶, é neutro no que respeita à utilização dos recursos. O imposto não distorce o uso dos recursos porque os donos da terra não têm qualquer incentivo em usá-la diferentemente depois da tributação relativamente ao uso anteriormente dado (no pressuposto de que eles são *profit maximisers*). Neste entendimento, o imposto será neutro porque impõe a mesma carga fiscal sobre a terra independentemente de esta estar ou não desenvolvida. Aqui voltaremos em breve.

¹⁸³ Cfr. JOAN M. YOUNGMAN, JANE M. MALME, *An International Survey of Taxes on Land and Buildings*, cit., p. 3. No mesmo sentido, ver ainda JEFFREY A. SCHOENBLUM, *Tax Fairness or Unfairness? A Consideration of the Philosophical Bases for Unequal Taxation of Individuals*, cit., pág. 249, retomando algumas raízes do pensamento económico walrasiano sobre a relação entre o aumento da riqueza dos cidadãos e o desejável aumento dos recursos do Estado. Em sentido contrário, F. A. HAYEK, *The Constitution of Liberty*, cit., p. 311.

¹⁸⁴ Cfr. JOHN RAWLS, *A Theory of Justice*, Harvard University Press, Cambridge, Massachusetts, 1971.

¹⁸⁵ Cfr. HELEN F. LADD, *Theoretical Controversies: Land and Property Taxation*, cit., p. 2-40.

¹⁸⁶ Aqui estamos a abordar a questão da utilização contínua do património fundiário mantendo a natureza deste. Diferente seria a situação em caso de alteração da afectação por via do uso urbano ou urbanizável. Cfr. na doutrina portuguesa o relatório de P. M. SOARES MARTÍNEZ, ISABEL MARQUES DA SILVA, e outros, *Relatório da Comissão de Estudo para a tributação da Terra e dos seus rendimentos*, cit.. E para uma teorização do tema na linha de HENRY GEORGE, veja-se KENNETH C. WENZER, *An Anthology of Single Land Tax Thought*, vol. III, Henry George Centennial Trilogy, University of Rochester Press, 1997, com valiosas referências doutrinárias e bibliográficas centradas no papel dominante da tributação da terra no quadro de um sistema fiscal.

Surtem aqui implícitas duas questões. A primeira, a de um eventual tributo sobre o património e do seu fundamento, o que integra a questão dos princípios e, de algum modo, da legitimidade do imposto. O valor tributável não há-de ser indiferente neste debate, pelo que é relevante a função do imposto o que, quanto ao património fundiário – o mesmo não se dirá quanto ao património imobiliário – dificilmente tal imposto pode ser neutro, excepto se a sua razão de ser tiver origem na prossecução por via privada do interesse social.

A segunda questão é a do valor, que há-de ser diverso no caso da tributação do património e no da tributação do rendimento, onde fazem já sentido as reflexões sobre a neutralidade, pelo que parecem de rejeitar, ao menos preliminarmente, figuras de tributação híbrida como é o caso da contribuição autárquica e do actual IMI.

Embora não se trate da primeira teorização do imposto sobre o património ou sobre a riqueza, porventura a mais radical na medida em que aquele reconduziu todo o sistema fiscal, é a que foi enunciada por HENRY GEORGE que, há mais de cem anos¹⁸⁷, propunha a substituição da generalidade dos impostos por um imposto sobre a terra (*tax on land value*), construção singular que, ao mesmo tempo, recusava uma apropriação administrativa do valor da terra ou de parte dele mas que, por outro lado, justificando-a com base na pretendida neutralidade económica, propunha uma tributação confiscatória, embora gradual, daquilo a que o detentor não desse um *highest and best use*.

¹⁸⁷ Cfr. HENRY GEORGE, *Progress and Poverty* (1879), cit.

CAPÍTULO III - OS PRINCÍPIOS E AS FUNÇÕES

SECÇÃO I - SOBRE A RAZÃO E A NORMA

Sobre a *ratio* da norma tributária que integra como previsão o imposto sobre o património fundiário e a sua coerência e entendimento possíveis num ordenamento constitucional, impõe-se uma breve reflexão sobre a existência de um direito fundamental com um regime tributário próprio do património fundiário em que o ordenamento jurídico tributário configure adequadamente a tutela – e hierarquia - dos direitos consagrados constitucionalmente e dos princípios que decorrem da noção de Estado de Direito e que hão-de ser, nomeadamente, encontrados numa leitura não dogmática da Constituição da República.

Não é ainda na metodologia que me proponho tratar o dilema constitucional. Diga-se no entanto, desde já, que sobre a tributação do património a constituição fiscal portuguesa inclui desde 1997 uma norma programática. Por via daquela norma, o legislador fiscal pretende ter fundamento e legitimidade para, mesmo retroactivamente, consolidar manifestações residuais de tributação do património existentes na nossa ordem jurídica, mas predominantemente para novas construções doutrinárias que têm por limite de incidência não apenas a terra mas todas as manifestações de acumulação de capital ou de aforro não imediatamente incorporado no processo produtivo. Emerge aqui, por via de um tal pressuposto, a consagração de um muito acolhido conceito de valor patrimonial fiscal próximo do *highest and best use* primeiro resultante do entendimento liberal, depois temperado pela influência do pensamento utilitarista e neo-utilitarista espelhado na valorização dominante da produção de bens públicos que visa legitimar o binómio sacrifício fiscal/capacidade contributiva e subsidiariamente uma certa ideia de benefício, sempre definido pelo Estado, como contrapartida ético-tributária do imposto sobre o património.¹⁸⁸

A ordem jurídica do Estado de Direito associada a uma economia global não sedimentada normativamente, veio sugerir o interesse sistémico e filosófico de uma nova leitura da propriedade rústica que neste estudo se identifica como património fundiário, terra e, seguindo a terminologia duvidosamente rigorosa da recente legislação nacional, solos. A análise jurídica ou constitucional do património fundiário

¹⁸⁸ Este princípio é hoje um adquirido no Direito Tributário positivo quanto à tributação das diversas manifestações de património ou fortuna que, por associáveis à incorporação e acumulação de capital e pela integração potencial no processo produtivo, são objecto de tributação. Este estudo tem como postulado que a subsumpção da terra a este princípio está errada se a leitura for assente nas vantagens económicas e de mercado. Os bens em causa não são reconduzíveis a uma agregação de utilidades permanentes decorrente da teoria dos factores e do funcionamento dos mercados (v. EPSTEIN e ADÃO DA FONSECA entre outros)

tem referenciais hoje obrigatórios –embora ignorados pela lei positiva portuguesa - como o conteúdo jurídico da defesa do ambiente e conservação dos recursos ou como a atribuição da dignidade constitucional ao bem ambiental, bem jurídico colectivo e completo como afirmam JORDANO FRAGA e HERRERA MOLINA¹⁸⁹, com uma natureza jurídica específica e um conteúdo e fins próprios; mas tem outros referenciais que condicionam a norma e não-de reinterpreter os preceitos constitucionais e que são na linha de HAYEK o princípio da liberdade individual e o direito fundamental à propriedade privada, seu corolário incontornável. Por se tratar de princípios meta-jurídicos, eles são inerentes à ideia de Estado de Direito e antecipam qualquer ordenamento constitucional que procure emanar deste. Quando prosseguido por via fiscal levanta questões até agora esparsamente tratadas obrigando a aclarar os princípios subjacentes ao tributo em causa.

Este alargamento e entendimento em termos de legitimidade e da *fairness* tributária e uma possível subordinação aos mesmos princípios são também objecto da presente dissertação. E, com estes, a leitura porventura limitativa que há a impor aos princípios tradicionalmente aceites na ordem constitucional tributária e à transposição destes para o direito positivo.

Uma abordagem seria a de essas figuras e controlo advirem de uma contratualização fiscal, figura entre nós pouco acolhida, mas com um peso e elaboração recente no Direito Comparado e em particular, na experiência norte-americana (vd. *infra* a propósito dos *conservation easements*).

Esta leitura obriga a uma digressão sobre os princípios enformadores, nesta sede, da norma tributária. A tradicional dicotomia de normas tributárias traçada pelo Direito alemão assentava, em matéria de fontes, no reconhecimento de grandes princípios constitucionais anteriores ao Estado de Direito. Mas, como afirma ALBERTO XAVIER, “foi o advento deste que lhes imprimiu um conteúdo particular e uma inegável unidade sistémica”. Para ALBERTO XAVIER, o Estado de Direito traduzia-se, quanto ao seu conteúdo formal, na “realização da justiça concebida como uma rigorosa delimitação da livre esfera dos cidadãos em ordem a prevenir o arbítrio do Poder e a dar a maior expressão possível à segurança jurídica”. E, ainda, num conteúdo formal traduzido “na

¹⁸⁹ Cfr. J. JORDANO FRAGA, *La protección del derecho a un medio ambiente adecuado*, J. Bosch, Barcelona, 1985, p. 79 e seguintes, PEDRO M. HERRERA MOLINA, *Derecho tributario Ambiental*, Marcial Pons, 2000, p. 23 e seguintes

*ideia de que, na realização dos seus fins, o Estado deve exclusivamente utilizar formas jurídicas de que sobressai a lei formal*¹⁹⁰.

Poder-se-á dizer que o princípio dominante, para o pensamento jurídico dominado pelos postulados kantianos foi o que teve por fundamento a realização da justiça material, da igualdade tributária, - interpretado pela doutrina alemã como um mandato e um imperativo endereçados pela colectividade aos detentores do poder político, - e da proibição da arbitrariedade (*Willkürverbot*) entendida como proibição de qualquer tratamento desigual pela norma como sobretudo pela administração tributária sempre que o mesmo não resulte de um fundamento objectivo.¹⁹¹

A doutrina alemã, seguida nesta matéria pela doutrina ibérica, detectou a necessidade de, no conteúdo do princípio da igualdade, incluir tanto a legitimidade como o imperativo do tratamento desigual quando para tanto existissem motivos objectivos¹⁹² à luz do que poderíamos designar por consciência jurídica da colectividade. Assim, o princípio da igualdade, consagrado na generalidade dos textos constitucionais contemporâneos, explícita ou implicitamente, integrava um conteúdo negativo – princípio da generalidade – e um conteúdo positivo identificado como princípio da capacidade económica ou da capacidade contributiva¹⁹³.

Por outro lado, a exigência do sacrifício tributário à luz deste princípio obrigaria para a generalidade dos autores à admissão da existência, para efeitos fiscais, de uma capacidade económica mínima ou seja, a insusceptibilidade de existir imposto quando o contribuinte não disponha dos meios necessários ou para prover o sacrifício fiscal ou para o diferenciar economicamente.

A esta dimensão coloca-se, com maior incidência, a questão da natureza mas sobretudo da legitimidade da tributação do património já que, enquanto para determinados autores este não é manifestação de capacidade económica no sentido de capacidade aquisitiva, para outros, tanto numa análise jurídica como no âmbito da

¹⁹⁰ Cfr. ALBERTO PINHEIRO XAVIER, *Manual de Direito Fiscal*, Manuais da Faculdade de Direito de Lisboa, Lisboa, 1981, p. 105 e 106; J. J. TEIXEIRA RIBEIRO, *Os princípios constitucionais da fiscalidade portuguesa*, Boletim da Faculdade de Direito de Coimbra, 1966, p. 255 e seguintes.

¹⁹¹ Cfr. LEIBHOLZ, G. *Die Gleichheit vor dem Gesetz*, 2ª ed., Berlin, 1959, p. 72 e seguintes; PALAO TABOADA, C. *Los principios de capacidad económica e igualdad en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional español* in Revista Española de Derecho Financiero, nº 88, 1995, p. 641.

¹⁹² Este, dependendo da percepção expressa e continuada de uma maioria do eleitorado é um dos pontos teoricamente mais frágeis.

¹⁹³ Cfr. BENVENUTO GRIZIOTTI, *Principii di Política, Diritto e Scienza delle Finanze*, Padova, CEDAM, 1929; FRANCESCO MOSCHETTI, *El Principio de Capacidad Contributiva* (tradução em língua espanhola de *Il principio della capacità contributiva*, Padova, 1973), Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1980; MANZONI, *Il principio della capacità contributiva nell'ordinamento costituzionale italiano*, Turim, 1965; GAFFURI, F., *L'attitudine alla contribuzione*, Milão, 1969; PEDRO M. HERRERA MOLINA, *Capacidad Económica Y Sistema Fiscal*, cit; ALBERTO PINHEIRO XAVIER, *Manual de Direito Fiscal*, cit.

doutrina económica, o património evidencia uma reserva de capacidade aquisitiva a que acresce o facto de a ausência de rendimento gerado indiciar que o *highest and best use* não é prosseguido pelo detentor dos bens em causa e conseqüentemente o interesse colectivo não é assegurado.

Se esta é, nomeadamente, a visão da Escola utilitarista, tenha-se em conta que GRIZIOTTI, na linha da Escola de Pavia, sustentou que o princípio integrava a existência de uma relação entre o sacrifício tributário por um lado e, por outro, as vantagens, individualmente apropriáveis ou não, que o mesmo contribuinte retirava da existência do Estado e da ordem social económica ou seja o benefício que para si decorria do reconhecimento jurídico-político da propriedade privada e da protecção desta pela Lei.

A ideia de criar o imposto surge por isso, conexas não apenas com capacidade económica do sujeito, mas com a legitimidade da norma tributária e com o benefício que para aquele decorre, benefício que no caso do direito de propriedade sobre a terra e outros recursos naturais tem sido visto como autonomizável e associado a uma mais valia pública que, por via da produção de bens públicos, o agente económico ou incorpora no seu património ou no valor deste ou usa para garantir ou potenciar o melhor uso desse património fundiário. Nada mais duvidoso¹⁹⁴.

A exegese, preliminar a qualquer investigação, mandaria admitir que o princípio do benefício e o princípio da capacidade contributiva, não sendo noções completamente distintas devem analisar-se em função da prevalência de um ou de outro na fundamentação do imposto sobre o património fundiário e na hierarquia que possa vir a ser fixada com os outros princípios constitucionalmente consagrados mas sempre com o respeito dos direitos fundamentais que visam acolher e que incorporam, sem esgotar, a legitimidade do imposto.

¹⁹⁴ Cfr. WILLIAM BATT, op. cit..

SECÇÃO II - O PRINCÍPIO DO BENEFÍCIO

O princípio do benefício deve ser entendido de acordo com a formulação que lhe foi dada não apenas pela doutrina liberal mas também por autores mais recentes como HAYEK ou EPSTEIN: o imposto ao obedecer a princípios que transcendem o ordenamento constitucional positivo de cada Estado tem como limitação a propriedade de cada um e o primado da liberdade que lhe subjaz. Tal faz com que o princípio do benefício vá para além do entendimento reducionista do princípio da equivalência tributária que encontramos na Constituição da República Portuguesa e seja formulado nos seguintes termos: aquilo que o contribuinte paga por via do imposto, quaisquer que sejam as normas de incidência deste e a realidade que se visa tributar, deve ter como contrapartida aquilo que o Estado, numa acepção ampla, coloca como utilidades à sua disposição ou a medida do que o Estado acresce ao valor do seu património ou à expressão quantitativa do seu rendimento.

Mas esta leitura não esgota a leitura deste princípio. Podem existir também figuras tributárias que não se reconduzem à liquidação e cobrança do imposto e mesmo assim este ser configurado em nome do benefício fiscal. E, porventura mais relevante, o benefício pode estar dissociado da intervenção do Estado na satisfação de necessidades colectivas ou na criação de utilidades em nome do bem-estar social.

É possível ainda conceber que o princípio do benefício explicita o tratamento favorável que outras necessidades conjugam a liberdade, o benefício e o interesse social ou colectivo. Mas, quando a lógica do benefício é associada à lógica do sistema representativo assente no binómio representação/consentimento (o velho princípio dos *framers*, “*no taxation without representation*”), o princípio do benefício por via da regra não tem aplicação já que o grupo beneficiário das utilidades sociais procura transferir, pelo voto e pela decisão política, o sacrifício fiscal para grupos minoritários identificados, sobretudo na perspectiva da receita, pela dimensão do património, pela expressão do rendimento ou pela fraca capacidade de resistir, mesmo no quadro de uma democracia representativa, ao agravamento, sem contrapartida, do fardo tributário. Veja-se aqui, em termos interpretativos, a linha explicativa da *public choice*. É sobretudo a propósito da tributação de ambos, património e rendimento, ou seja, dos impostos directos, que se trata do princípio.

O enunciado que LOPES PORTO faz deste princípio abre, desde logo, colateralmente, uma reflexão sobre as normas de incidência pessoal ao levantar a questão de saber

se o imposto sobre o património fundiário (“um imposto sobre o valor dos prédios”) pode ter como sujeito passivo não apenas o titular do direito de propriedade mas, ainda, titulares de direitos limitados ou de direitos reais menores, ou até, sujeitos de meras relações obrigacionais^{195 196}.

Esta solução de alargamento da base pessoal da incidência do imposto é visível em algumas das propostas constantes dos relatórios sobre a reforma fiscal da tributação do património em que o termo detentor é, com grande frequência, utilizado, suscitando, aliás, críticas diversas da parte de autores como SÁ GOMES.

No entanto, se o investigador abstrair da questão da exacta caracterização técnica do sujeito passivo da relação de imposto, alcançar-se-á com simplicidade que associar este tema ao princípio do benefício tem um interesse eminentemente pecuniário na medida que permite aumentar a base de incidência pessoal do imposto por um lado e, por outro, dado que a intensidade do benefício prestado pela colectividade ao sujeito privado vai graduar necessariamente, ou o valor tributário do prédio, ou a taxa do imposto, ou a colecta, e incorpora um reforço de um elemento de progressividade que os mais devotados defensores do entendimento publicista do princípio do benefício desde cedo procuraram justificar, até de um ponto de vista teórico¹⁹⁷. A este propósito, veja-se MUSGRAVE, quando afirma:

“since the return to land is in the nature of economic rent (being a return to a factor of production in inelastic supply), it may be taxed without giving rise to an “excess burden”. Indeed, land taxation may be used, especially in developing countries to encourage more intensive utilization. Moreover, gains derived from increases in land values may be considered unjust enrichment, as initially argued by Henry George.”

A questão do princípio do benefício encerra então uma outra que está em saber se a tributação do património fundiário – porque a este respeito não surge na doutrina (que invoca o princípio do benefício em nome também da eficiência) qualquer distinção entre propriedade fundiária e propriedade imobiliária – deve ser progressiva ou proporcional, neutra ou funcional¹⁹⁸. Quando, a propósito das razões que justificam a

¹⁹⁵ Cfr. M. C. LOPES PORTO, *Tributação Predial: Experiência e Perspectivas*, cit., p. 20, nota 7. Veja-se ainda, quanto se refere nesta obra, a propósito das experiências fiscais comparadas e, nomeadamente, ao caso do Reino Unido, em que os titulares de uma multiplicidade de direitos que lhes conferem a detenção do prédio são, ou sujeitos passivos de imposto, ou substitutos fiscais.

¹⁹⁶ Sobre esta matéria veja-se a esclarecedora exposição de ARMINDO MONTEIRO sobre a definição de imposto a partir da indivisibilidade do serviço público que seria prestado a título de contrapartida. Esta posição leva ao incontornável obstáculo de não ser imposto o que não possa ter por fundamento, próximo ou remoto, a produção de serviços ou bens públicos, acabando por elaborar a propósito de um argumento em defesa do princípio do benefício uma orientação que limita o Estado na sua medida da capacidade contributiva. Ver ARMINDO MONTEIRO, *Introdução ao Estudo do Direito Fiscal*, cit.

¹⁹⁷ RICHARD A. MUSGRAVE, PEGGY B. MUSGRAVE, *Public Finance in Theory and Practice*, cit., p. 345-346.

¹⁹⁸ Cfr., M. LOPES PORTO, *Tributação Predial: Experiência e Perspectivas*, cit., p. 21.

tributação do património predial, M. LOPES PORTO distingue entre a lógica do benefício, situada no plano dos princípios distributivos, e essa outra razão que se traduz num “*incentivo à utilização da propriedade*” não está, em rigor, a abordar dois temas distintos mas ainda o mesmo tema numa dupla vertente que é a de saber se, em nome do benefício, é possível exigir do contribuinte um sacrifício do imposto que, até há poucas décadas, fazia a unanimidade dos autores que se pronunciavam sobre a tributação do património fundiário ou, mais amplamente, da riqueza predial. tributário mensurado de acordo com os critérios que o Estado usa para avaliar o benefício e, ao mesmo tempo, obrigá-lo, sob pena de progressivo confisco fiscal, a utilizar a propriedade de acordo com uma noção de uso e uma leitura da utilidade que, por não serem as suas, violam a justiça fiscal e a equidade.

Rejeitado pelos clássicos¹⁹⁹, o princípio do benefício aplicado à tributação da terra, encontra igualmente argumentos na obra de TULLOCK como na de HAYEK que visam reinterpretá-lo quanto à sua validade na fundamentação do tributo²⁰⁰. Buscando embora os fundamentos nos autores clássicos, os defensores de um princípio do benefício que não seja limitado à outra face do financiamento da actividade pública, são sobretudo contemporâneos e minoritários em regimes tributários confiscatórios como se tem vindo a demonstrar na evolução post-1976 da Constituição da República.

Num modelo tributário em que se dá por adquirida a existência de um imposto geral sobre o património fundiário, o princípio do benefício encontra na doutrina portuguesa recente uma cuidada elaboração e defesa em MANUEL LOPES PORTO²⁰¹ ²⁰². Afirma este Autor, introduzindo a questão da fundamentação de um imposto sobre o património predial no plano dos princípios distributivos e também no da conveniência económica:

“Mais do que numa lógica de capacidade de pagar, em que não seria fácil ou mesmo possível justificar a referida desigualdade em relação à não tributação de outras formas patrimoniais, a tributação do património predial fundiário pode encontrar justificação na lógica do princípio do benefício, na medida em que os proprietários de prédios são especiais beneficiários de infraestruturas e serviços, muito onerosos, que a colectividade lhes proporciona”.

¹⁹⁹ Cfr. ADAM SMITH, *Riqueza das Nações*, cit., e STUART MILL, *Utilitarianism*, in *Utilitarianism, Liberty and Representative Government* (E. P. Dutton & CO., 1863). No mesmo sentido ainda, DAVID RICARDO, *Princípios de Economia Política e de Tributação*, cit.. Refira-se, no entanto, que RICARDO e MILL, pelas suas referências ao sacrifício fiscal justo são interpretados pelos defensores do princípio do benefício como enunciando alguns dos fundamentos que presidem a este.

²⁰⁰ F. A. HAYEK, *The Constitution of Liberty*, cit., p. 311.

²⁰¹ Cfr. M. LOPES PORTO, *Tributação Predial: Experiência e Perspectivas*, Ciência e Técnica Fiscal, n.º 393, Direcção-Geral dos Impostos, Ministério das Finanças, Lisboa, Janeiro-Março 1999, p. 20 e seguintes.

²⁰² Cfr. M. LOPES PORTO, *Tributação Predial: Experiência e Perspectivas*, cit., p. 20.

Para LOPES PORTO levanta-se desde logo a questão de saber se o imposto sobre o património (“*um imposto sobre o valor dos prédios*”) pode ter como sujeito passivo não apenas o titular do direito de propriedade mas, ainda, os titulares de direitos limitados ou de direitos reais menores, ou até, as partes de meras relações obrigacionais^{203 204}
205.

Esta solução de alargamento da base pessoal de incidência do imposto é visível em algumas das propostas constantes dos relatórios sobre a reforma da tributação do património em que o termo detentor é, com grande frequência, utilizado, suscitando, aliás, críticas diversas da parte de autores como SÁ GOMES.

No entanto, se o investigador abstrair da questão da exacta caracterização técnico jurídica do sujeito passivo da relação de imposto, alcançar-se-á que associar este tema ao princípio do benefício tem um interesse eminentemente pecuniário na medida que permite aumentar a base de incidência pessoal do imposto por um lado e, por outro, incorpora um reforço de um elemento de progressividade que os mais devotados defensores de uma visão redutora do princípio do benefício desde cedo procuraram justificar, de um ponto de vista teórico, associando-o ao princípio da igualdade lido de forma dinâmica ou seja com a aptidão para corrigir por via da progressividade desigualdades económicas ou sociais identificadas como tal pelo poder político.

Se nos recentramos agora no tema fundamental destas linhas e que me proponho tratar, a doutrina portuguesa bem como a interpretação largamente dominante da constituição tributária portuguesa entende o princípio do benefício como o mesmo foi enunciado por LOPES PORTO: a tributação da terra seria a contrapartida das infraestruturas e bens públicos que a colectividade proporciona aos proprietários dos solos. Mas daqui resultam duas questões que importa formular:

1 - Quais os critérios a que as entidades públicas obedecem na decisão de definir que necessidades responder e que infraestruturas, bens ou serviços públicos são construídos ou prestados? Qual a intervenção do cidadão na limitação da discricionariedade dos órgãos municipais? Não se tratando de impostos, como ensina

²⁰³ Cfr. M. LOPES PORTO, *Tributação Predial: Experiência e Perspectivas*, cit., p. 20, nota 7. Veja-se ainda, quanto se refere infra, a propósito das experiências fiscais comparadas e, nomeadamente, do caso do Reino Unido, em que os titulares de uma multiplicidade de direitos que lhes conferem a detenção do prédio são, ou sujeitos passivos de imposto, ou substitutos fiscais.

²⁰⁴ Cfr. ARMINDO MONTEIRO, *Introdução ao Estudo do Direito Fiscal*, cit.

²⁰⁵ Sobre esta matéria e quanto ao Direito norte americano vejam-se, entre outros, JOAN YOUNGMAN e JANE MALME, *An International Survey of Taxes on Land and Buildings*, Kluwer, Boston, 1994, pgs.2-11; HELEN LADD, *Local Government Tax and Land Use Policies in the United States*, Cambridge, 1998, p.2-72.

ARMINDO MONTEIRO – embora erradamente o IMI seja designado como um imposto municipal pela lei portuguesa (como errada é mesmo a sua qualificação como imposto, ao menos no que respeita ao património fundiário) – de um ponto de vista doutrinário e conceptual, decorre do princípio do benefício que a tributação da propriedade fundiária deveria ter subjacente uma natureza de contrato fiscal que está omissa na lei constitucional e na doutrina.

A questão do princípio do benefício encerra então uma outra que está em saber se a tributação do património fundiário – porque a este respeito não surge na doutrina que invoca o princípio do benefício em nome também da eficiência, qualquer distinção entre propriedade fundiária e propriedade imobiliária – deve ser progressiva ou proporcional, neutra ou funcional²⁰⁶. Mas, e esta a nossa tese, não é a única ou principal questão. Quando, a propósito das razões que justificam a tributação do património predial, LOPES PORTO distingue entre a lógica do benefício, situada no plano dos princípios distributivos, e essa outra razão que se traduz num “*incentivo à utilização da propriedade*” não está, em rigor, a abordar dois temas distintos mas ainda o mesmo tema numa dupla vertente que é a de saber se, em nome do benefício, é possível exigir do contribuinte um sacrifício tributário mensurado de acordo com os critérios que o Estado usa para avaliar o benefício e, ao mesmo tempo, obrigá-lo, sob pena de progressivo confisco fiscal, a utilizar a propriedade de acordo com uma noção de uso e uma leitura da utilidade que, por não serem as suas, violam a justiça fiscal e a equidade que, até há poucas décadas, fazia a unanimidade dos autores que se pronunciavam sobre a tributação do património fundiário ou, mais amplamente, da riqueza predial.

O aparecimento histórico de manifestações do princípio do benefício reveste-se de razoável empirismo e de algum modo está associado a duas realidades com uma expressão temporalmente diversa nos sistemas fiscais: o poder tributário das autarquias e a expansão, ocorrida na idade moderna sobretudo a partir do século XVI, dos aglomerados urbanos²⁰⁷. SELIGMAN faz notar a existência de um duplo enunciado do princípio. Com efeito, ao lado do benefício decorrente da produção de bens públicos e da prestação indiferenciada pela colectividade de utilidades que decorrem das tarefas gerais do Estado como a segurança ou a defesa, existem benefícios específicos que claramente aumentam o valor do património em termos de valor de mercado muitas vezes como resultado directo de uma actuação do poder

²⁰⁶ Cfr., M. C. LOPES PORTO, *Tributação Predial: Experiência e Perspectivas*, op cit., p. 21.

²⁰⁷ Cfr. EDWIN SELIGMAN, *Essays in Taxation*, 7ª Ed., Macmillan & Co, Londres, 1915, p. 342 e seguintes.

local. Estamos perante a ideia de mais valias socialmente acrescentadas, expressão extrema do benefício social designado na doutrina anglo-saxónica por *betterment principle*²⁰⁸.

Ainda a propósito do princípio do benefício tem sido levantada a questão de saber em que medida ele pode ser usado como fundamento de um imposto sobre as sucessões e doações existentes em muitos ordenamentos jurídicos tributários. SELIGMAN estabelece uma consistente delimitação conceptual ao tipificar o imposto sucessório, ao menos no direito norte americano – e dada a ausência de base constitucional – não como um imposto sobre a riqueza ou sobre o rendimento mas como o pagamento associado a um direito de suceder na titularidade de direitos patrimoniais. Na nossa opinião, a melhor construção e a mais consistente com ordenamentos constitucionais claramente delimitativos quanto à existência de um imposto sobre o património está em limitar o imposto sucessório à ideia de oneração fiscal de ganhos fortuitos e consequentemente aproximá-lo de uma *betterment tax*²⁰⁹.

Na ordem constitucional portuguesa a questão estava solucionada logo no texto inicial de 1976 já que aí se previa, de resto como única configuração constitucionalmente admissível de tributação do património, um imposto sobre as sucessões e doações, cortando o cordão umbilical com as formas conservadoras e de Ciência das Finanças que vinham desde 1933. Aliás, o nexos entre este imposto e o imposto sobre o património no seu todo tem coerência conceptual para o legislador constitucional português já que, com a referência mais alargada a partir de 2005 à tributação do património e aos seus fins, desaparece, provavelmente por desnecessária, a consagração constitucional da tributação das transmissões patrimoniais por via gratuita. Todavia, resta por solucionar a tradução tributária na lei ordinária, da repartição igualitária da riqueza, prevista no art. 104º da Constituição da República.

De um ponto de vista teórico é frequente encontrarmos na doutrina a referência ao princípio do benefício como tendo sido inicialmente formulado por ADAM SMITH configurando-se a tributação não como uma contrapartida da medida da capacidade económica do contribuinte mas como a medida do seu interesse²¹⁰. Para SALDANHA SANCHES este princípio tem uma particular aplicação no caso do direito português a propósito da contribuição autárquica havendo de corresponder esta “à *contrapartida*

²⁰⁸ Para uma curta digressão histórica sobre este princípio cfr. EDWIN SELIGMAN, *Essays in Taxation*, cit e EDWIN SELIGMAN, *Progressive Taxation in Theory and Practice*, 9 Am. Econ. Ass'n Publications 150, 3d series, 1908.

²⁰⁹ Cfr. EDWIN SELIGMAN, *Essays in Taxation*, cit., pp 130/131.

²¹⁰ Cfr. J. L. SALDANHA SANCHES, *Manual de Direito Fiscal*, LEX, Lisboa, 1998, p. 21 a 24.

*dos benefícios que os proprietários recebem com obras e serviços que a comunidade proporciona*²¹¹.

Nada mais incerto, e voltaremos infra a esta questão.

O enunciado mais simples deste princípio é-nos dado por MUSGRAVE, quando afirma que os detentores de um rendimento mais elevado não-de pagar mais impostos, na medida em que são quem mais beneficia da sociedade e dos serviços e utilidades que o Estado coloca ao seu dispor²¹². Para MUSGRAVE, este princípio geral aplica-se a qualquer manifestação de riqueza e, em consequência, também ao património fundiário.

É interessante notar que os argumentos originários apresentados por MUSGRAVE sobre o fundamento do princípio do benefício tendo como resultado um acréscimo da tributação ou uma determinação desta em função da expressão material do património decorrem, não de quaisquer considerações de índole ou com fundamento redistributivo mas antes, da ideia de que o princípio do benefício é uma manifestação derivada do direito de propriedade, direito esse constitucionalmente assegurado, sendo o património garantido e protegido pelo Estado. Existe nessa protecção uma componente activa, traduzida em actividade financeira, materializada nos serviços que o Estado presta, e essa componente, se implica despesa pública, possibilita, ainda segundo a mesma linha de pensamento, relacionar o seu financiamento com a detenção do património. Na concepção de MUSGRAVE, apreende-se uma herança directa das escolas do Direito Natural e das concepções de JOHN LOCKE que são no entanto prejudicadas pela inferior sistematização usada por MUSGRAVE.

Para LOCKE, a liberdade era um valor inerente à própria natureza humana e a propriedade surgia como uma sua expressão natural. Todavia, como reconhece no seu *Segundo Tratado sobre a Governança*,²¹³ o exercício sem barreiras da liberdade individual, numa colectividade organizada, pode ainda assim ser lesiva dos interesses e das legítimas expectativas tanto das pessoas singulares como das pessoas colectivas, sendo necessário que o Estado balize os termos em que essa liberdade há de, na estrita medida da colisão de interesses, ser disciplinada e exercida. O mesmo

²¹¹ Cfr. J. L. SALDANHA SANCHES, *Manual de Direito Fiscal*, cit., p. 23.

²¹² Cfr. RICHARD A. MUSGRAVE, PEGGY B. MUSGRAVE, *Public Finance in Theory and Practice*, cit., p. 343-346.

²¹³ Cfr. LOCKE op. cit.

se diga quanto à limitação dos direitos de propriedade sobre os quais é precursora a posição tomada pelos *framers*, e nomeadamente JEFFERSON e MADISON.²¹⁴

A teoria do direito de propriedade em sede constitucional tributária tem sobretudo a ver com um tema que mantém a sua actualidade apesar de frequentemente esquecido, ou seja a necessidade de conciliar os direitos fundamentais com o bem estar comum, bem estar esse apreendido diferentemente em momentos distintos da história política e económica de qualquer Estado. Ora, por um lado, como afirma MADISON nos *Federalist Papers*, o bem estar comum só deve ser prosseguido com recurso aos poderes que constitucionalmente estão ao dispor dos órgãos de soberania. E, segundo, estes não detêm um poder ilimitado de prossecução daquilo que se convencionou ser o bem estar colectivo mas a busca deste é pelo contrário limitada pelos direitos fundamentais contra o que de outro modo poderia entender-se como o arbítrio do poder político, arbítrio que historicamente revestiu com frequência uma roupagem fiscal^{215 216}. Tanto LOCKE como os autores seus contemporâneos, como BLACKSTONE e COKE²¹⁷, entendiam que o poder político estava submetido a um contrato com a colectividade, expresso na constituição que impedia o arbítrio e entendia a liberdade individual complementada com o direito à vida e o direito à propriedade que fazia parte de um conjunto de direitos naturais insusceptível de ser alienado pelo poder político. O essencial desta argumentação foi objecto de elaboração pelo poder judicial e, com actualizações mantém-se ainda hoje.

Mas, no seu enunciado do princípio do benefício, MUSGRAVE identifica o património líquido ou seja, deduz ao valor tributável as responsabilidades ou encargos. Por outro lado, atribui ao Estado o dever – e o direito – de avaliar do sacrifício fiscal representado pela tributação do património em função dos serviços que, de acordo com o princípio do benefício, àquele podem ser associados²¹⁸.

²¹⁴ Cfr. *The Federalist Papers*, cit.

²¹⁵ Cfr. ALEXANDER HAMILTON, JAMES MADISON, e outros, *The Federalist Papers*, Mentor, 1961, p. 236-254; e BERNARD H. SIEGAN, *Property and Freedom - The Constitution, The Courts and the Land-Use Regulation*, Social Philosophy & Policy Center, Bowling Green State University, 1997, p. 13 e seguintes.

²¹⁶ Cfr. JOHN LOCKE, *Two Treatises of Government*, Peter Laslett ed., Cambridge University Press, 1960; BERNARD H. SIEGAN, *Property and Freedom - The Constitution, The Courts and the Land-Use Regulation*, cit., p. 15 a 17.

²¹⁷ BLACKSTONE, Edward, *Institutes of the Lawes in England*, Londres, 1628

²¹⁸ A este respeito, MUSGRAVE escreve: “*in the spirit of this approach, revenue from this tax would be limited to cover the cost incurred in rendering protection services, such as the cost of law enforcement, legislation, and judicial administration. While the range of includable costs is debatable, certainly not all governmental functions would be covered. Use of the property tax for education finance, for instance, cannot be rationalized in this way.*” Cfr. RICHARD A. MUSGRAVE, PEGGY B. MUSGRAVE, *Public Finance in Theory and Practice*, cit., p. 343.

Esta limitação dos serviços públicos que, por via do imposto, podem estar relacionados com o património através dessa dualidade que é a consagração do direito de propriedade e o dever de financiar, mediante o lançamento e cobrança de um imposto fundiário, sugere, como afirma, de resto, também MUSGRAVE, uma especificidade no leque dos serviços prestados que, de um ponto de vista da organização política do Estado, indicia uma aproximação entre o imposto fundiário e o poder tributário das entidades infraestaduais, nomeadamente, as autarquias, dado que os serviços que estas prestam têm, muitas vezes, uma natureza infraestrutural que se traduz em benefício directo para os detentores da propriedade, permitindo ou apreciando o uso desta.

A questão aqui subentendida tem, para a tributação do património, maior interesse. A primeira questão é, naturalmente, a do valor patrimonial para efeitos de imposto. Se se entender que o imposto sobre o património deve ser um imposto geral, haverá dificuldades conceptuais evidentes em, na linha do princípio do benefício, associar este imposto aos serviços públicos que o Estado presta a nível central e mais ainda, em estabelecer um qualquer nexos entre a carga fiscal e os beneficiários desses serviços ou, se se preferir, os critérios com que esses serviços são alocados à colectividade em geral. Mas acresce ainda questionar o não recurso à sede contratual como no caso português em que essa recusa carece de fundamentação constitucional e da lei ordinária. É neste vazio conceptual, que encontram justificação e fundamento, porventura artificialmente, as teses redistributivas dominantes nas últimas manifestações legislativas do nosso Direito interno em matéria de tributação da propriedade.

Mas o problema do valor patrimonial tributável coloca-se ainda, em sede de benefício, e de acordo com a mesma linha de pensamento, num outro plano que é o da eventual capitalização expressa no valor da propriedade dos serviços públicos que lhe são directamente alocados. MUSGRAVE vê aqui um fundamento adicional para não apenas a tributação da riqueza mas para a utilização de regimes de tributação local quanto ao património fundiário²¹⁹.

A coerência de um sistema fiscal obriga à existência não apenas de um conjunto de figuras tributárias que, harmoniosamente, se completam na medida do mandato político e dos fins sociais, sem todavia se justaporem. Exige ainda que cada uma dessas figuras tenha o adequado recorte técnico, incida coerentemente sobre a

²¹⁹ “The reason is that capital will move [...] whereas land cannot move between jurisdictions.” RICHARD A. MUSGRAVE, PEGGY B. MUSGRAVE, *Public Finance in Theory and Practice*, cit., p. 344.

realidade económica visada ou, se o propósito for extrafiscal, que prossiga os objectivos que lhe estão cometidos. É necessário que, a respeito de um imposto como é o caso do imposto sobre o património fundiário, se encontrem o fundamento e os limites em sede constitucional. E que, porventura, a análise dos modelos propostos pela doutrina e pelo Direito comparados e a reconstrução da figura tributária de direito a constituir possibilite uma reflexão sobre o próprio normativo constitucional e a harmonia ou falta desta que possa existir entre aquele e esse conceito a que temos vindo recorrentemente a utilizar, o de constituição primordial da democracia representativa plasmada na experiência político jurídica portuguesa.

SMITH foi o primeiro, se nos reportarmos apenas ao período posterior ao nascimento da Ciência Económica, a admitir que os diversos elementos e grupos sociais, beneficiando diferentemente das vantagens da civilização e das infraestruturas que o esforço e o progresso de cada sociedade colocavam à disposição de todos, poderiam contribuir de modo diferenciado para essa colectividade já que os detentores de rendimentos mais elevados aproveitavam uma envolvente que lhes permitia maximizar os seus resultados, os quais eram, pela diferenciação, prova desse benefício diferenciado²²⁰.

Embora as teses de SMITH não se traduzissem numa escolha pela progressividade do imposto, o facto é que foi a propósito da proporcionalidade ou progressividade do imposto decorrentes do princípio do benefício que foi sendo elaborada a construção teórica e a defesa desta ideia que presidiria também à tributação do património.

O princípio do benefício encontra-se sedimentado em termos mais amplos e diversos na doutrina financeira norte americana e autores como MUSGRAVE, que o explicita, procuram aproximá-lo dos fundamentos da concepção do Estado de Direito representativo tal como este era visto pelos *Framers*, afirmando que “*in its most general form, the supporting argument may be derived from Locke’s theory of the state as a protector of property*”²²¹, o que não parece aceitável como princípio geral.

Introdutoriamente, MUSGRAVE faz – de resto na linha de SMITH – uma abordagem do princípio do benefício entendido como desenvolvimento dos direitos fundamentais à liberdade e à propriedade; mas se assim for – e esse é o nosso entendimento - o

²²⁰ Cfr. ADAM SMITH, *Riqueza das Nações*, vol. I, cit., p. 310.

²²¹ Cfr. RICHARD A. MUSGRAVE, PEGGY B. MUSGRAVE, *Public Finance in Theory and Practice*, cit., p. 343.

princípio do benefício não pode sobrepor-se àqueles e tê-los-á como limitação necessária e absoluta²²².

Para MUSGRAVE, o *rationale* da tributação do património é precisamente o princípio do benefício ou seja, é aquele imposto a contrapartida do acréscimo de valor que, segundo ele, os bens e os serviços públicos incorporam continuamente no património predial. Num primeiro momento, o princípio do benefício limitar-se-ia a fundamentar a contrapartida de serviços fundamentais como a segurança e o acesso à justiça, não sendo possível justificar um imposto sobre o património a partir do benefício que para o cidadão decorre do orçamento com a educação. Todavia, no caso da propriedade imobiliária urbana – para a qual foi teorizado sobretudo na óptica da progressividade do imposto – o princípio do benefício decorreria de encargos suportados pelo Estado com tarefas infraestruturantes que valorizavam quer os lotes de terreno quer as construções em si mesmas.

Embora MUSGRAVE faça a defesa do princípio do benefício como um dos fundamentos da tributação do património, não deixa de reconhecer que o mesmo apresenta limitações dificilmente superáveis como o facto de os benefícios resultantes da produção de bens públicos se diferenciarem espacial e temporalmente o que, dada a manifesta impossibilidade da deslocação dos bens imóveis, retira um elemento de conexão importante entre o benefício e o imposto. Por isso mesmo, MUSGRAVE apresenta fundamentos complementares para a tributação do património como a capacidade contributiva e o controlo social²²³, embora rejeitando que a tributação do rendimento e do património se possam fazer a partir de um fundamento comum²²⁴.

Mais interessante, embora sem desenvolvimentos conhecidos da parte do mesmo autor, é a verificação de que a tributação da riqueza ou do património haveria de variar no seu recorte técnico em função dos fundamentos invocados para a justificar, sendo

²²² O tema do direito da propriedade enquanto direito fundamental e a limitação que constitucionalmente pode representar para o imposto e, nomeadamente, para o imposto sobre o património, coloca-se mais frequentemente a propósito do princípio da capacidade contributiva. Como exemplo das correntes doutrínarias que defendem o valor absoluto daquele direito, veja-se RICHARD EPSTEIN, *Taxation in a Lockean World*, cit., embora tentando reconciliar os objectivos redistributivos inerentes à tributação do património e a semântica antiredistributiva da *takings clause* da Constituição norte americana.

²²³ Cfr. RICHARD A. MUSGRAVE, PEGGY B. MUSGRAVE, *Public Finance in Theory and Practice*, cit., p. 345. O controlo social (*social control*) é, por via de regra, na doutrina europeia associado à solidariedade política, económica e social. Cfr FRANCESCO MOSCHETTI, *El Principio de Capacidad Contributiva*, cit., p. 110-115. Ver ainda BALLADORE PALLOERI, *Doctrina dello Stato*, Padova, 1964, p. 226-228 e 271, e Giorgio del Vecchio, *Lo Stato*, Roma, p. 89-117.

²²⁴ Cfr. RICHARD A. MUSGRAVE, PEGGY B. MUSGRAVE, *Public Finance in Theory and Practice*, cit., p. 344.

essa diversidade de fundamentos possível tanto no plano teórico como na sua expressão constitucional²²⁵.

Esta construção contém, no entanto, duas lacunas que necessariamente enfraquecem a sua coerência científica e doutrinária. A primeira está em que ao admitir o princípio da capitalização, ainda que para efeitos tributários, do hipotético benefício resultante do serviço público afectando o valor da propriedade privada, abre uma porta ao enfraquecimento gradual do primado do direito de propriedade já que o valor patrimonial seria cada vez menos o resultado do esforço individual e, em proporções crescentes, a capitalização residual (depois de imposto) da actividade pública.

A questão da hierarquia entre o direito de propriedade e os princípios do benefício, da capacidade contributiva e da solidariedade em sede de tributação do património fundiário cabem numa análise do quadro constitucional português²²⁶. Todavia, não há controvérsia sobre que a doutrina, tanto num plano teórico e conceptual como a propósito de experiências comparadas, não haja debatido, entendendo uniformemente os defensores da tributação do património que esta não contraria a propriedade privada, nem tão pouco a apropriação privada dos meios ou factores de produção, mas apenas uma alteração da sua distribuição de acordo com critérios de eficiência económica²²⁷, o que é questionado por aqueles que entendem não ser possível dissociar nesta matéria um juízo de eficiência económica da questão da justiça do imposto (ainda que no sentido de *fairness* para utilizar a terminologia tão própria de RAWLS)²²⁸.

O segundo aspecto lacunar prende-se directamente com a propriedade fundiária tal como esta vem sendo definida para efeitos deste trabalho. Se a linha de argumentação seguida nomeadamente a propósito da aproximação entre a *property tax* e o poder tributário das autarquias pode ter validade, ao menos na perspectiva da decisão financeira, para a propriedade imobiliária – atenda-se às infraestruturas urbanas e ao processo de ordenamento e à influência de ambos no uso e valor dos bens imóveis – no caso da terra, sem aptidão urbana ou desta desviada por decisão, pública ou privada, as mesmas considerações perdem muito da sua aplicabilidade.

²²⁵ “*Wealth taxation may be advocated on various grounds, each calling for a different type of tax*”. Cfr. RICHARD A. MUSGRAVE, PEGGY B. MUSGRAVE, *Public Finance in Theory and Practice*, cit., p. 346).

²²⁶ Ver infra,

²²⁷ Cfr. I. MANZONI, *Il principio della capacità contributiva nell’ordinamento costituzionale italiano*, cit., p. 145.

²²⁸ Cfr. J. RAWLS, *Uma Teoria da Justiça*, cit., p. 278 e seguintes, JEFFREY A. SCHOENBLUM, *Tax Fairness or Unfairness? A Consideration of the Philosophical Bases for Unequal Taxation of Individuals*, cit., GEOFFREY BRENNAN, JAMES M. BUCHANAN, *The Power to Tax*, cit., RICHARD ALLEN EPSTEIN, *Taxation in a Lockean World*, cit..

Daqui levantam-se duas interrogações a que necessariamente será preciso responder: a questão do entendimento do direito de propriedade num e noutra caso; e a afectação do poder tributário ao poder central ou às autarquias, consoante de uma ou de outra espécie do património se trate. De momento, as questões obrigam apenas a alguma cautela na aceitação dos argumentos apresentados²²⁹.

Uma inteligente análise crítica do princípio do benefício muito orientada para a tributação do património é realizada por JEFFREY SCHOENBLUM²³⁰, que considera que a Ciência Política e a teoria dos impostos nunca conseguiram, até hoje, apresentar adequada fundamentação da tributação desigual assente na lógica do benefício ou provar qualquer espécie de correlação entre a riqueza patrimonial de um agente individual e o benefício que ele retira de bens públicos ou serviços que a colectividade coloca à sua disposição. Com este ponto de partida, SCHOENBLUM procura não tanto rejeitar o princípio do benefício em absoluto como, sobretudo, rejeitar a construção tributária das escolas do utilitarismo social que na segunda metade do século XX fizeram escola, promovendo as formas de tributação progressiva e associando a tributação do património fundiário a um conceito mais amplo da tributação da riqueza.

Analisando uma linha de pensamento que vem desde os clássicos – embora a utilização que em alguns casos por estes foi feita do princípio do benefício haja sempre apontado para impostos proporcionais e não progressivos – SCHOENBLUM usa para rejeitar a tradução fiscal deste princípio a impossibilidade de afectação em sede de benefício dos bens públicos e serviços que o Estado ou mesmo as autarquias providenciam.

Ao questionar o princípio, SCHOENBLUM oferece-nos dois exemplos daquilo em que este princípio pode fundar-se ou consistir. A primeira corresponde à formulação clássica do princípio, nos termos da qual

“a more generalized argument has been made that the defense, police, and infrastructure benefits afforded by the society provide disproportionate help to higher income earners because these services assure an environment in which earnings can

²²⁹ A argumentação de MUSGRAVE encontra-se especialmente em RICHARD A. MUSGRAVE, PEGGY B. MUSGRAVE, *Public Finance in Theory and Practice*, cit., p. 343-344. Sobre o mesmo tema vejam-se ainda JEFFREY A. SCHOENBLUM, *Tax Fairness or Unfairness? A Consideration of the Philosophical Bases for Unequal Taxation of Individuals*, cit., p. 7 e seguintes, e GEOFFREY BRENNAN, JAMES M. BUCHANAN, *The Power to Tax*, cit., p. 10-12.

²³⁰ Cfr. JEFFREY A. SCHOENBLUM, *Tax Fairness or Unfairness? A Consideration of the Philosophical Bases for Unequal Taxation of Individuals*, cit., p. 221-271.

be maximized. The very existence of such higher earnings is sometimes offered as proof of greater benefits”²³¹.

O princípio do benefício pode, e tem sido entendido por alguns como uma tentativa de fundamentar um imposto desigual. Poder-se-ia acrescentar que esta parte de um falso postulado que é o da desigualdade do imposto. É verdade que a desigualdade do imposto é questão de há muito tempo levantada e em alguns casos aceite²³². Já HOBBS, no século XVII, entrevia a relação entre a carga fiscal de um determinado imposto e o *spending power*, a capacidade para gastar, visto não como um indicador de riqueza mas como uma manifestação da repartição desigual do resultado do esforço comum. A nota dominante na formulação deste princípio é não poder alhear-se da ideia de contrapartida. Todavia, a contrapartida presume entre nós a existência de bens públicos e a colocação dos mesmos à disposição, ainda que não voluntária, do contribuinte, o que levanta naturalmente o problema de saber em que medida pode o princípio do benefício fundamentar um determinado tipo tributário se o objecto do imposto estiver lógica e conceptualmente dissociado dos bens e serviços que, a título de benefício para o cidadão/contribuinte, o poder central ou local pretenda associar-lhe.

Como se referiu, a desigualdade do imposto é normalmente associada à estrutura das taxas. Mas, o recurso à mesma leitura finalista haveria de determinar que em alguns casos fosse negligenciada sistematicamente a igualdade jurídica constante da estatuição tributária, diferenciando a norma, a partir de outros elementos essenciais do tributo como o objecto materializado nas normas de incidência ou a utilização de conceitos técnicos diferenciados como a noção de valor tributável. Este poderia ser o valor que, para a sociedade, deve ser tributado à luz dos fundamentos do imposto.

Pela aplicação do princípio do benefício, e se este tivesse uma construção teórica coerente em redor de uma ponderação de deve e haver entre privado e colectivo, para além da mensurabilidade e adequação tributo/necessidades a satisfazer, o valor corresponderia a um residual a tributar e não a um valor absoluto de mercado ou administrativamente fixado. A inconsistência jurídica que daqui resulta aproxima-se afinal, dos modelos tributários que tratam uniformemente um objecto que não é unívoco e não tem nem o mesmo valor económico nem sobretudo o mesmo valor social. A distinção, por via da criação de figuras tributárias autónomas torna-se, se o

²³¹ Cfr. JEFFREY A. SCHOENBLUM, *Tax Fairness or Unfairness? A Consideration of the Philosophical Bases for Unequal Taxation of Individuals*, cit., p. 226.

²³² Cfr. THOMAS HOBBS, *Leviathan*, J. M. Dent & Sons, London, 1943.

princípio do benefício for correctamente interpretado e entendido como relevante, uma inevitabilidade.

No limite, o reconhecimento da diferença pode determinar impostos diferentes, o que nos reconduz à ideia de MUSGRAVE segundo a qual “*wealth taxation may be advocated on various grounds, each calling for a different type of tax*”²³³.

O estudo de SCHOENBLUM sobre o princípio do benefício em sede de tributação do património demonstra que, ao contrário do princípio da capacidade contributiva, adiante analisado criticamente, ou mesmo do princípio do controlo social ou da solidariedade, o princípio do benefício coloca imperativamente a questão ética ou, se se preferir, o problema da justiça fiscal em sede de igualdade tributária.

DWORKIN, entre outros, compreendeu que nem a teoria da utilidade marginal nem uma leitura assente no aprovisionamento de bens públicos fundamentavam adequadamente, em sede de benefício, uma tributação diferenciada por via de regra reconduzida à progressividade das taxas, até porque esta tem consensualmente uma leitura redistributiva. Assim, foram tentadas, na linha do que já MUSGRAVE havia proposto, abordagens “eticamente assépticas”, procurando ajustar os escalões do tributo aos escalões do benefício. Já SELIGMAN, referindo a construção de VON HOCK apontava para um imposto em que as taxas incidiam por escalões diferenciados, um primeiro associado à pessoa, um segundo à propriedade e um terceiro a bens públicos especiais ou à obtenção de mais-valias. Desvalorizando a ideia de *fairness*, autores como DWORKIN ou VON HOCK defendem uma progressividade em escalões que se desenvolveria à semelhança de um plano de seguros em que os prémios haveriam de corresponder aos bens públicos que o Estado colocava à disposição dos diversos grupos de contribuintes, baseando-se no valor da propriedade que estes detinham, nos níveis de consumo ou de rendimento ou na combinação entre os três critérios²³⁴.

DWORKIN procura conciliar a sua construção com considerações de natureza ética recorrendo à figura da abstracção face à situação específica das diversas categorias de construção do seguro social que visa responder. Por outro lado, acaba por

²³³ Cfr. RICHARD A. MUSGRAVE, PEGGY B. MUSGRAVE, *Public Finance in Theory and Practice*, cit.

²³⁴ Cfr. R. DWORKIN, *What is Equality? Part 3: The Place of Liberty*, cit.; EDWIN SELIGMAN, *Progressive Taxation in Theory and Practice*, 9 Am. Econ. Ass'n Publications 150, 3d series, 1908, pgs. 178 a 180. Cfr. também JEFFREY A. SCHOENBLUM, *Tax Fairness or Unfairness? A Consideration of the Philosophical Bases for Unequal Taxation of Individuals*, cit., p. 229; R. DWORKIN, *What is Equality? Part 3: The Place of Liberty*, cit., p. 29-31 e 43-46. Para um estudo aprofundado desta corrente de pensamento, veja-se também R. DWORKIN, *What is Equality? Part 1: Equality of Welfare*, 10 Philosophy. & Public Affairs 185, 1981, e R. DWORKIN, *What is Equality? Part 2: Equality of Resources*, 10, Philosophy & Public Affairs 283, 1981.

defender um imposto sobre o património que corresponda a uma redistribuição mitigada a partir de uma análise das utilidades comparadas entre bens públicos e bens privados, usando o princípio do *maximin* de RAWLS mas privilegiando, ao contrário deste, a liberdade relativamente à redistribuição. Todavia, a construção de DWORKIN afasta-se claramente do modelo liberal ao desvalorizar a propriedade como direito fundamental, fazendo prevalecer a ideia de redistribuição numa envolvente de liberdade política e económica.

A posição de DWORKIN é imaginativa e procura entender a igualdade como resultado da aplicação do princípio do benefício e ponto de partida para uma actuação competitiva no mercado que produziria, ao mesmo tempo, resultados do ponto de vista da solidariedade social. DWORKIN situa-se assim em posição antagónica à defendida, por exemplo, por HAYEK, a cujas críticas por antecipação não responde, procurando antes resolver, por esse imaginativo recurso ao seguro social, o conflito entre a liberdade e a igualdade entendida como igualdade de oportunidades e prosseguida em termos finalistas por via do imposto. É, no entanto, o próprio DWORKIN quem abre a porta à constatação da debilidade da sua construção ao afirmar que um imposto redistributivo associado a outros mecanismos de distribuição teria o efeito de um seguro compensatório “*contra o desemprego, os salários baixos e a pouca sorte*”²³⁵. Há forçosamente de concluir que a construção de DWORKIN não é aplicável ao imposto sobre o património fundiário o que lhe retira muito do seu rigor enquanto construção doutrinária susceptível de ser utilizada na análise das normas constitucionais tributárias que pretendem consagrar princípios fundamentais nomeadamente o princípio do benefício.

Uma primeira limitação ao princípio do benefício está para SCHOENBLUM na impossibilidade de proceder a uma qualquer abordagem quantitativa do benefício resultante dos bens públicos disponibilizados, o que determinaria desde logo a insusceptibilidade de se poder fundamentar a progressividade do imposto no princípio do benefício. Uma outra resposta doutrinariamente mais consistente é a que se baseia na conclusão de ARMINDO MONTEIRO, segundo o qual o imposto sobre o património fundiário lançado pelo município para teoricamente financiar infraestruturas e serviços colocados como contrapartida teórica à disposição dos contribuintes por ele abrangidos, se não permite fundamentar a exacta contrapartida do benefício, não é um

²³⁵ Veja-se R. DWORKIN, *What is Equality? Part 3: The Place of Liberty*, cit., p. 43: “*Our theory of improvement allows us to imagine programs of redistribution, including compensatory insurance against unemployment, low wages, and bad luck, that are technically, as distinct from politically, possible for us, and that would bring our community closer to an ideal distribution.*”

imposto mas um outro tributo que deve ser ponderado em termos de constitucionalidade.

Do mesmo modo, sem recorrer ao método quantitativo, o princípio do benefício não pode nem fundamentar uma tributação mais favorável daqueles que dispõem de menos recursos nem justificar um modelo de tributação oposto. Diríamos que desta impossibilidade há que extrair uma outra conclusão: a de, para que um imposto pudesse assentar no princípio do benefício, este haveria de ser entendido em termos qualitativos, o que daria lugar a que o imposto assentasse ele próprio num *rationale* qualitativo cuja medida haveria de ser encontrada. Mesmo nesse quadro, faria já sentido o recurso à ideia de *fairness*, como faria sentido o recurso a uma qualquer noção de equidade que respeitasse os direitos e garantias fundamentais o que, no caso português não acontece.

Apesar da dificuldade doutrinária em o reconhecer por parte dos autores que o invocam como fundamento da tributação do património²³⁶, o princípio do benefício estrutura-se em termos tais que a sua expressão tributária, combinada com a dimensão despesa pública na produção de bens públicos, deve entender-se como uma relação de prestação mútua entre o contribuinte de um lado, e a colectividade, representada pelo poder político, de outro. Esta reciprocidade encontra-se na associação da ideia de equivalência ao princípio do benefício – por vezes denominado princípio da equivalência tributária – sem que, no entanto, até pela ausência dos instrumentos quantitativos adequados, se possa aceitar a tese de que haveria na ordem constitucional ou na doutrina económica registo de uma equivalência económica. Por não ser quantificável, o princípio do benefício, há de então assentar numa equivalência de princípio, o que nos confronta com a principal questão dele emergente, questão essa que a progressividade só vem agravar, e que é a do limite da prestação tributária dos detentores do património – ou dos economicamente mais bem sucedidos –, limite esse que, se outro não existisse, haveria de depender em exclusivo do arbítrio da maioria, razão pela qual a leitura dominante na lei fiscal ordinária e em particular no Código do IMI ou não esgota o benefício ou não pode fundamentar-se no princípio do benefício.

O próprio princípio do benefício encerra então em si mesmo a necessidade de acolher na lei fundamental ou na interpretação doutrinária e jurisprudencial desta, um limite de

²³⁶ Vejam-se ressalvadas as diferenças entre as respectivas construções teóricas, J. L. SALDANHA SANCHES, *Manual de Direito Fiscal*, cit.; e M. LOPES PORTO, *Tributação Predial: Experiência e Perspectivas*, cit..

natureza teleológica que pode ou não estar associado à ética social mas que imperativamente há-de conciliar-se com princípios e garantias fundamentais como a liberdade e a propriedade²³⁷.

O recurso à *fairness*, aproximação feita por RAWLS, é partilhado pela escola utilitarista sob expressões diversas como a de sacrifício igual (*equal sacrifice*) ou sacrifício justo (*fair sacrifice*). MUSGRAVE demonstra excelentemente a existência de uma avaliação subjectiva, social ou individual, através do recurso à noção de *equal proportional sacrifice* e recorrendo ao conceito de utilidade marginal de cada dose do sacrifício fiscal a partir de diversas estruturas de taxas. Só a conclusão que MUSGRAVE daqui retira é a de que é possível a progressividade do imposto, a partir não de uma análise quantitativa mas de um recurso à análise comparativa da utilidade²³⁸.

Já RAWLS privilegia uma dimensão ética que, no entanto, contrasta flagrantemente com a sua ideia de contribuinte individual, como faz notar SCHOENBLUM²³⁹. Este leva “o véu da ignorância” até à recusa em aceitar um entendimento individual de uma estratégia colectiva num contexto de desigualdade potencial o que, para SCHOENBLUM, nos conduz a uma ideia de justiça social assente na aceitação da mediocridade do próprio modo como a sociedade se revê na sua estrutura, com predomínio do arbítrio do poder político no uso dos recursos obtidos por via do imposto²⁴⁰.

BUCHANAN e TULLOCK, em *The Calculus of Consent – Logical Foundations of a Constitutional Democracy*, em capítulo que dedicam aos grupos de pressão e à relação entre interesses particulares e interpretação e aplicação do texto constitucional, associam o princípio do benefício à unanimidade ou quase unanimidade dos eleitores. Mas, quanto às escolhas que traduzem o interesse público, também identificado como “*general welfare*”, afirmam a existência de processos de definição do interesse público que, em rigor, aproximariam este de um conjunto de interesses particulares. O exemplo é dado através do recurso à comparação entre o sacrifício fiscal e a utilização dos fundos decorrentes desse sacrifício fiscal²⁴¹.

²³⁷ Esta ideia é apreendida, embora em termos e com conclusões muito diversas, por autores como JEFFREY A. SCHOENBLUM, *Tax Fairness or Unfairness? A Consideration of the Philosophical Bases for Unequal Taxation of Individuals*, cit., RICHARD ALLEN EPSTEIN, *Taxation in a Lockean World*, cit., R. DWORKIN, *What is Equality? Part 3: The Place of Liberty*, cit., e J. RAWLS, *Uma Teoria da Justiça*, cit..

²³⁸ Veja-se, em sentido contrário, F. A. HAYEK, *The Constitution of Liberty*, cit..

²³⁹ Cfr. JEFFREY A. SCHOENBLUM, *Tax Fairness or Unfairness? A Consideration of the Philosophical Bases for Unequal Taxation of Individuals*, cit., p. 252.

²⁴⁰ Cfr. JEFFREY A. SCHOENBLUM, *Tax Fairness or Unfairness? A Consideration of the Philosophical Bases for Unequal Taxation of Individuals*, cit., p. 252.

²⁴¹ cfr. JAMES M. BUCHANAN, GORDON TULLOCK, *The Calculus of Consent*, cit., p. 283.

Os autores que procuram explicações compromissórias daquilo que poderíamos designar por a constituição económica originária ou fundamental de um Estado reconhecem que, na definição dos objectivos de uma política fiscal, os interesses de grupo, os seus objectivos e a necessidade ou capacidade de compromisso são elementos essenciais da tradução, no caso e no momento concretos, daquilo que se convencionou depois designar por interesse público. Como se afirma num relatório de uma conferência subordinada ao tema “*Major Economic Groups and National Policy*”, “ask whether it was not true that the means of obtaining the objectives rather than the objectives themselves was the issue. Perhaps the process, the means of compromise and agreement are themselves a large part of the public interest”,

Para estes autores, é a capacidade de intervenção e influência dos grupos de interesse junto do legislador ou junto do decisor político ou financeiro, consoante os casos, que determina a afectação dos recursos provenientes dos impostos e, necessariamente, a própria distribuição do sacrifício fiscal.

E todavia não deixam de afirmar:

“We reject the Hobbesian presumption that the sovereign can not be controlled by constitutional constraints. Historically, governments do seem to have held in check by constitutional rules. The precise reasons why this has been so need, not concern us here. But our whole construction is based on the belief, or faith, that constitutions can work and that taxes rules imposed within a constitution will prevail”.

É esta leitura, estas “*Analytical Foundations of a Fiscal Constitution*” que nos separa de Brennan e Buchanan.

A progressividade do imposto pode assim basear-se na definição de um óptimo colectivo que só formalmente segue a análise paretiana e que, em rigor, emerge de um processo legislativo ou de decisão, resultado de equilíbrios de grupo ou da intervenção dos mesmos. BUCHANAN e TULLOCK fazem notar que este tipo de tradução de interesses especiais se faz as mais das vezes através de legislação especial, embora o padrão da própria lei geral possa também vir a sofrer o mesmo processo prévio à decisão legislativa²⁴².

Daqui resulta um processo de definição do interesse público e do sacrifício fiscal onde a ética social é o resultado da leitura do grupo dominante. A única resposta coerente a

²⁴² Cfr. JAMES M. BUCHANAN, GORDON TULLOCK, *The Calculus of Consent*, cit., p. 284-295.

este modelo de decisão que não passa pela rejeição integral do processo assentaria numa outra interpretação do texto da Constituição de 1976 - e das leis reforçadas que a complementam – com recurso a uma leitura do princípio do benefício de conteúdo unívoca, sedimentada constitucional, jurisprudencial e doutrinariamente.

Os riscos para os fundamentos do sistema representativo que estão associados à aceitação sem reservas do sistema de progressividade do imposto têm uma leitura porventura mais clara nas escolas neoliberais de que RICHARD EPSTEIN é um sugestivo exemplo²⁴³.

Utilizando o exemplo do Direito Constitucional norte-americano, EPSTEIN parte da Secção 8ª do Artigo 1º da Constituição dos Estados Unidos, nos termos do qual é esta que limita o poder tributário ao afirmar que “*the Congress shall have power to lay and collect taxes, duties, imposts and excises, to pay the debts and to provide for the common defense and general welfare of the United States*”. Para EPSTEIN, é a própria estrutura da cláusula que sugere uma limitação quanto à natureza do objecto da tributação, enquanto as referências à defesa comum e ao bem estar geral “*reinforce the kingship between the constitutional constraint and the standard economic accounts of public goods*”²⁴⁴. Ao abrigo do Direito Constitucional norte americano e da interpretação jurisprudencial dele decorrente, o princípio do benefício seria em si questionável, tal como a legitimidade da tributação progressiva.²⁴⁵

Citando um clássico dos constitucionalistas americanos, THOMAS COOLEY, EPSTEIN refere ainda como boa doutrina constitucional e argumento contrário à tributação progressiva, com base na sua inconstitucionalidade, que “*taxation is the equivalent for the protection which the government affords to the persons and property of its citizens; and as all alike are protected, so all alike should bear the burden, in proportion to the interests secured. Taxes by the poll are justly regarded as odious, and are seldom resorted to for the collection of revenue*”^{246 247}.

²⁴³ Cfr. RICHARD ALLEN EPSTEIN, *Takings: Private Property and the Power of Eminent Domain*, cit..

²⁴⁴ Cfr. RICHARD ALLEN EPSTEIN, *Takings: Private Property and the Power of Eminent Domain*, cit., p. 295-296.

²⁴⁵ Para o autor, “*in voluntary markets the tastes of private parties are highly dependent upon income levels. A similar assumption seems equally plausible in the context of public goods. A tax that worked on a simple per capita basis (that is, where the charge was constant regardless of the level of the income, so that, in principle, the tax could exceed the full amount of income) does not have any obvious virtue*” (RICHARD ALLEN EPSTEIN, *Takings: Private Property and the Power of Eminent Domain*, cit., p. 297).

²⁴⁶ Cfr. THOMAS M. COOLEY, *Constitutional Limitations*, 5th Edition, 1883, p. 613, in RICHARD ALLEN EPSTEIN, *Takings: Private Property and the Power of Eminent Domain*, cit., p. 297.

²⁴⁷ Em defesa das suas teses, EPSTEIN socorre-se de vasta jurisprudência do Supremo Tribunal Federal. De entre esta e a título informativo, refiram-se *United States v. Butler*, 297 U.S. 1 (1936), *Wickard v. Filburn*, 317 U. S. 111 (1942) e *Pollock v. Farmers Loan and Trust* 157 U.S. 429 (1895), in RICHARD ALLEN EPSTEIN, *Takings: Private Property and the Power of Eminent Domain*, cit., p. 296.

Uma recente formulação do princípio do benefício surgiu pela aprovação pelo Congresso norte-americano do *The Revenue Reconciliation Act*, em 1993, a partir de propostas eleitorais do depois presidente William (Bill) Clinton, argumentando que “*the time has come to the rich to pay their fair share*”²⁴⁸. Todavia esta construção que representa apenas um desenvolvimento – questionado na experiência norte americana a propósito da tentativa de legitimar a retroactividade – de teses anteriores e de uma aceitação quase acrítica da tributação progressiva, encontra manifestas limitações tanto do ponto de vista da justiça fiscal que não pode dissociar-se do princípio da legalidade e do respeito dos direitos fundamentais consagrados constitucionalmente, como do ponto de vista da igualdade tributária.

Quanto à primeira, a tentativa de superação leva à utilização do conceito de *fairness* para justificar a orientação de recentes reformas fiscais e, quanto à tributação do património, a ideia de que existe uma justiça intrínseca no facto de, por via do imposto, se recuperar o resultado de uma procura criada pela sociedade e os benefícios por esta gerados que aumentam o valor da propriedade fundiária²⁴⁹. Esta construção é questionada por SCHOENBLUM que argumenta que é falsa a ideia segundo a qual “*fairness requires that the burden of certain taxpayers be greater than that of others taxpayers, relatively or even absolutely*”. Partindo da ideia de que quem detém maiores níveis de riqueza e rendimento dá uma importância crescente não só à segurança pessoal como à salvaguarda dos seus bens – o que poderia, numa primeira abordagem, fundamentar a teoria do benefício – SCHOENBLUM escreve:

“Crime is a growing concern of all levels of society. When persons are required to incur significant personal expenditure for security devices and insurance or are required to alter their lifestyles because the state lacks the capacity to police effectively, the contention that high income earners particularly benefit from a safe society is not a compelling argument. Indeed, the failure to afford all persons adequate security exacts a disproportionately higher cost on the income earners in terms of insecurity, eventual losses, and the costs of alternative means of protection. To the extent they purchase their protection from private providers, they increase the relative portion of government protection that may be devoted to lower income earners. Furthermore, lower income earners are less likely to be able to purchase any of their own protection, and in this sense gain greater utility from public expenditures than do high income earners. Far

²⁴⁸ Cfr. JEFFREY A. SCHOENBLUM, *Tax Fairness or Unfairness? A Consideration of the Philosophical Bases for Unequal Taxation of Individuals*, cit., p. 222.

²⁴⁹ Como afirma a este propósito LICHFIELD, “*much of the increased value of land arises from the efforts and expenditures of the community as a whole. Public expenditures on the infrastructure such as that on roads, water, gas and electricity services will dramatically increase the values of land which is adjacent to such services. There is a strong case to be made out for much (or all) of the increase in the value of the land accruing to the community rather than to the landowners, and many countries have introduced a development tax which is levied on any increase in the market value of land*”, NATHANIEL LICHFIELD, CONNELLAN OWEN, *Land Value Taxation in Britain for the Benefit of the Community: History, Achievements and Prospects*, cit., p. 8.

from justifying greater taxation of high income earners, these factors seem to support a regressive tax under a benefit theory”²⁵⁰.

Refira-se que entre os clássicos não encontramos nesta matéria unidade de pensamento. Por um lado, autores como STUART MILL rejeitam liminarmente o princípio do benefício, enquanto outros como SMITH o aceitam com limitações, restrito à tributação do rendimento e aplicável apenas numa base proporcional com exclusão, em consequência, da progressividade do imposto.

Quanto ao tema da igualdade, a natureza redistributiva do imposto assente no princípio do benefício tem evidentes limitações, já que a dogmática tributária impede a arbitrariedade na concepção e aplicação do imposto, o que determinou que a questão da igualdade fosse predominantemente tratada em associação com o chamado princípio da capacidade contributiva visto como uma extensão evolutiva do princípio da igualdade²⁵¹.

A aceitação da lógica do benefício, no caso da tributação patrimonial, obriga à reflexão sobre o valor por que cada contribuinte vê avaliado o seu património.

Uma resposta poderia estar em reconduzir o anteriormente mencionado conceito de *fairness* ou mesmo uma justiça fiscal comutativa entre cidadão/contribuinte e colectividade a uma base objectiva que permitisse não apenas uma previsão do contribuinte quanto ao sacrifício fiscal a ser-lhe exigido em virtude de uma determinada extensão do seu património, mas também uma limitação do poder discricionário do Estado, controlável pelo cidadão através dos mecanismos eleitorais, quanto às escolhas realizadas pelas assembleias representativas, e igualmente controlável, na aplicação e execução da norma fiscal, por uma obediência estrita desta ao princípio da legalidade material, excluindo a discricionariedade tributária por parte do Executivo ou por parte da Administração, nomeadamente a Administração regional ou local.

O tema da exclusão da discricionariedade é entendido pela doutrina jurídica como uma exigência lógica do Estado de Direito em termos todavia variáveis. Para ALBERTO

²⁵⁰ JEFFREY A. SCHOENBLUM, *Tax Fairness or Unfairness? A Consideration of the Philosophical Bases for Unequal Taxation of Individuals*, cit., p. 227.

²⁵¹ Se esta tem sido, como já se referiu, a leitura clássica do princípio da capacidade contributiva, parte da doutrina tem vindo a autonomizar este princípio relativamente ao princípio da igualdade. TIPKE entre outros entende que o dever de pagar impostos é um dever fundamental do cidadão que possua capacidade económica para tanto independentemente de considerações de natureza igualitária, cfr. K. TIPKE, *Die Steuerrechtsordnung*, Vol. I, Otto Schmidt, Köln, 1993. O gradual alheamento relativamente ao princípio da igualdade tem sobretudo a ver com as acepções diversas da igualdade, do direito à igualdade e da igualdade tributária sendo apontada a igualdade normativa como dando lugar a uma repartição desigual dos recursos e em consequência a um resultado arbitrário e inconstitucional, cfr. PEDRO M. HERRERA MOLINA, *Capacidad Económica Y Sistema Fiscal*, cit. p. 86 e H. H. VON ARNIM, *Staatslehre der Bundesrepublik Deutschland*, Franz Vahlen, München, 1984, p. 158.

XAVIER, a exclusão da discricionariedade reconduz-se à proibição do arbítrio e integra o conteúdo material do Estado de Direito. Esta foi consistentemente a posição da doutrina alemã²⁵² e ainda hoje assenta na possibilidade da identificação de critérios que invocam uma consciência jurídica comum²⁵³ da qual emergem juízos de igualdade ou de desigualdade, afinal um termo de comparação entre o objecto da norma tributária, comparação que vai para além da mera proibição do arbítrio fiscal²⁵⁴. No entanto, outros autores consideram a proibição da arbitrariedade puramente semântica, tanto na sua elaboração jurisprudencial como em resultado da adopção pelo Direito Fiscal de princípios como o princípio da prevalência da substância sobre a forma, o que conduz para os seus defensores a uma interpretação teleológica das normas fiscais. Neste sentido inclinam-se SALDANHA SANCHES e CASALTA NABAIS para quem a interpretação das normas tributárias há ainda de reconduzir-se a uma valoração constitucional, vendo no texto da Constituição uma expressão qualitativamente mais exigente da legalidade, mas permitindo, por essa via, um alargamento de contornos dificilmente determináveis da discricionariedade fiscal²⁵⁵. Se o intérprete da norma aplicar um entendimento que permite a chamada discricionariedade técnica, antes admitida unicamente na liquidação das taxas aduaneiras, estaremos perante um entendimento instrumental mas também dogmático do princípio do benefício que na nossa leitura é contrário à Constituição, no entendimento metajurídico da sujeição das normas constitucionais escritas aos princípios fundamentais do Estado de Direito de uma democracia representativa.

Do princípio da igualdade visto não à luz do conteúdo material do Estado de Direito mas do enunciado formal na Constituição de 1976, resultaria também a necessidade de não apenas tributar em função do benefício a obterem termos colectivos mas de tributar em função da capacidade económica constitucionalmente reconhecida para a realização da igualdade entendida em termos finalistas²⁵⁶.

A introdução de elementos de avaliação que tenham uma natureza subjectiva – por exemplo, o estatuto social do contribuinte – ou referenciais económicos que obedeçam

²⁵² Cfr. PAULICK, *Die verfassungsrechtliche Bindungen des gesetzgebers beim Erlass vom Steuergesetzen* in Zeitschrift für die gesamte Staatswissenschaft, nº 109, 1953, p. 492 e seguintes.

²⁵³ Cfr. LEIBHOLZ in PEDRO M. HERRERA MOLINA, *Capacidad Económica Y Sistema Fiscal*, cit., p. 27.

²⁵⁴ Cfr. K. TIPKE, *Die Steuerrechtsordnung*, cit., p. 341.

²⁵⁵ Cfr. JOSÉ CASALTA NABAIS, *Presunções Inilidíveis e Princípio da Capacidade Contributiva*, Fisco, n.º 84/85, ano IX, Setembro-Outubro 1998, p. 85-95 e J. L. SALDANHA SANCHES, *Manual de Direito Fiscal*, cit., p. 79 e seguintes.

²⁵⁶ Cfr. C. PALAO TABOADA, *Los principios de capacidad económica e igualdad en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional Español*, cit., p. 630.

vinculadamente a critérios objectivos de determinação²⁵⁷, introduzem a discussão em torno da equidade do imposto levando inevitavelmente, para manter o quadro de coerência teórica e conceptual, ou à subalternização ou mesmo abandono do princípio da igualdade surgindo, em alternativa, a progressividade e a lógica redistributiva, outra leitura, reconstrutiva, do princípio da igualdade, leitura essa que rejeitamos na linha de HAYEK.

A noção de *fairness* é utilizada amplamente por JOHN RAWLS na sua tentativa de reconstrução das teorias utilitaristas, identificando-a com diversas manifestações de justiça social num quadro democrático tendencialmente representativo. RAWLS procura extrair da identificação de *fairness* com uma noção ampla de justiça, ao mesmo tempo a ideia de que existem deveres fundamentais naturais, como o dever de tratar justamente cada um dos cidadãos do ponto de vista individual, complementando-a com um outro entendimento de limitação das desigualdades económicas e sociais que, não colidindo com a liberdade individual, permita a mobilidade das situações económicas numa escala temporal perceptível ao cidadão.

De um ponto de vista fiscal, este entendimento, ao mesmo tempo permite a diferenciação mas obriga, em nome dos direitos fundamentais, a que esta esteja limitada ou seja, a que a lógica redistributiva ou o princípio da transferência do privado para o público não possam aplicar-se em absoluto²⁵⁸.

Algumas conclusões não-de ser necessariamente desde já extraídas.

A primeira está em que o recurso ao princípio do benefício arrasta, quando da avaliação e fixação do sacrifício fiscal que se lhe há-de contrapor, ou a quantificação do benefício privado resultante da produção de bens públicos e a sua resposta tributária, o que só pode ser realizado com recurso à comparação de utilidades marginais, se aceitarmos os pressupostos de MUSGRAVE, - e esta é mais uma comparação de intensidades do que uma quantificação de uma prestação financeira

²⁵⁷ Um exemplo da introdução de elementos subjectivos na determinação do valor para fins tributários (*value capture*) é-nos dado por BROWN e SMOLKA, no seu artigo «*Capturing Public Value from Public Investment*», in H. JAMES BROWN, *Land Use and Taxation: Applying the Insight of Henry George*, Lincoln Institute of Land Policy, Cambridge, Massachusetts, 1997. p. 17-32, numa tese que não parece de acolher por razões adiante expostas, que a propósito de acréscimos de valor da propriedade fundiária produzidos pela colectividade ou pelos agentes privados seus detentores, exemplifica o acréscimo introduzido pela colectividade e o acréscimo produzido por privados da seguinte forma: “*preservation of lands/parks accessible to the general public v. beautification of a large private garden*”, acrescentando “*examples of community-based efforts include public investments to provide better access to highways or utilities, changes in other publicly defined prerogatives such as zoning ordinances, and [...] private actions that boost land value include design of an attractive community or shopping center, development of a gated community, or beautification of a large private garden.*”.

²⁵⁸ Cfr. J. RAWLS, *Uma Teoria da Justiça*, cit., p. 108-114.

que pode justificar a progressividade mas não quantifica a prestação²⁵⁹;- ou o recurso a um critério que, em termos amplos, deve ser susceptível de ser integrado no domínio da ética social. Isto ainda que alguns autores, como BUCHANAN e o próprio MUSGRAVE, preferiram as referências ao interesse social ou interesse colectivo, muitas vezes identificado com o interesse do grupo ou grupos dominantes ou da maioria num quadro democrático com uma leitura aritmética e, conseqüentemente, simplista.

Segundo, o princípio do benefício, para ser aplicável, não deve colidir com os princípios constitucionais – melhor se diria, com os princípios fundamentais – que presidem ao sistema em causa, o que tem implícita a ideia de limite do sacrifício fiscal, cuja referência não decorre da prestação de bens públicos apenas, mas sobretudo da leitura que a lei fundamental faz da liberdade económica privada, nesta se incluindo o princípio da apropriação e o direito de propriedade, particularmente relevantes em sede de tributação do património.

Terceiro, o princípio do benefício não deve entender-se como um princípio absoluto, antes como um instrumental em sede de igualdade, única construção compatível com a consagração constitucional da liberdade individual e com o recurso a uma igualdade comparativa, a melhor chamaríamos equidade (ou *fairness*) na determinação da prestação tributária. A ideia de equivalência fiscal há de ser lida devidamente como um limite mínimo do benefício contrapartida do sacrifício tributário, estando em consequência sujeita a uma tradução na lei formal susceptível de uma análise de conformidade com a leitura constitucional dos direitos fundamentais do Estado de Direito representativo em que necessariamente o texto constitucional e a sua exegese interpretativa devem rever-se.

A ideia de que existe um limite obriga a reflectir sobre a legitimidade constitucional desse limite, que deve estar traduzido na lei de imposto e nos comportamentos do poder político e ser observado pelo intérprete e pela jurisprudência constitucional no caso da ultrapassagem do mesmo.

É possível entender esse limite do sacrifício fiscal, hoje aceite a propósito da generalidade das figuras tributárias como matéria da psicologia dos impostos, que teria a ver não tanto com a construção sistémica existente em sede de Ciência Política mas antes com reacções do contribuinte enquanto sujeito económico que, perante um processo de transferência privado público associado a uma utilidade marginal social

²⁵⁹ O que vai ao encontro das críticas atrás expostas quanto ao reduzido papel da utilidade na determinação tanto do modelo fiscal a adoptar como, sobretudo, da prestação fiscal.

decrecente, se revoltaria, por via da evasão, da actuação de grupo ou do levantamento popular contra esse processo de apropriação de recursos por parte do Estado.

Para os efeitos do presente estudo, o instrumento usado é pouco relevante já que a noção de limite à tributação parece incontornável, cabendo definir os fundamentos e a legitimidade do sacrifício fiscal que se situa abaixo desse limite e, no quadro de um Estado de Direito, avaliar dos instrumentos legítimos porventura não contemplados na lei ordinária mas que o contribuinte tem à sua disposição se o Poder Político ultrapassar o limite do sacrifício fiscal aceitável em termos predefinidos pela colectividade.

É ainda possível extrair uma outra conclusão. A de que as escolhas da colectividade não-de ser duradouras no tempo, em nome da natureza garantística associada tanto à norma financeira como ao princípio da liberdade; e que os fundamentos escolhidos não-de ser consensuais, correspondendo a um óptimo ético social, ainda que possam não configurar o interesse de cada um dos grupos ou até o interesse da maioria.²⁶⁰.

Com todas as suas limitações e, porventura, vícios de construção, o princípio do benefício, entendido com as cautelas que permitem aproximá-lo, ao mesmo tempo, da liberdade de apropriação e de um princípio de justiça tributária que integra a noção de *fairness* supra esboçada - mas que nem a esta se vincula nem na mesma se esgota -, permite extrair no caso do imposto fundiário como noutros uma conclusão *de jure condendo*, própria dos modelos em que direitos e garantias individuais estão de há muito sedimentados e que é a da construção contratual do imposto.

A ideia do recurso ao contrato político constitucional expresso na lei fundamental é avançada por BRENNAN e BUCHANAN como expressão dos diversos grupos sociais do benefício decorrente da acção do Estado e da contrapartida fiscal. Numa primeira abordagem a lógica do benefício haverá então de ser a lógica constitucional mas o entendimento do que é o sentido da Constituição não deve caber à entidade que aplica ou lança o tributo mas ao legislador ou aos tribunais, sempre no respeito de direitos fundamentais embebidos na construção jurídica do Estado de Direito.

²⁶⁰ O princípio do *maximin* utilizado por RAWLS e também por DWORKIN pode revelar-se um útil instrumento de análise com estes considerandos. O mesmo se diga quanto à definição pareteana do óptimo social, com as limitações inerentes à quantificação do benefício supra mencionadas. Quanto ao estudo do processo de decisão e da contratualização das escolhas sociais através do mecanismo de voto, veja-se KENNETH ARROW, *Social Choice and Individual Values*, John Wiley and Sons, New York, 1951.

Para alguns, é, no entanto, questionável o entendimento – em que nos revemos - de que o contrato político expresso pela Constituição e pela lei tributária está limitado por direitos fundamentais do indivíduo relativamente aos quais a sociedade não se auto-limita mas que representam em si um limite teleológico.

Os autores que procuram explicações compromissórias daquilo que poderíamos designar por a constituição económica originária ou fundamental de um Estado reconhecem que, na definição dos objectivos de uma política fiscal, os interesses de grupo, os seus objectivos e a necessidade ou capacidade de compromisso são elementos essenciais da tradução, no caso e no momento concretos, daquilo que se convencionou depois designar por interesse público.²⁶¹

BUCHANAN e TULLOCK, no seu livro *The Calculus of Consent – Logical Foundations of Constitutional Democracy*, em capítulo que dedicam aos grupos de pressão e à relação entre interesses particulares e interpretação e aplicação do texto constitucional, associam o princípio do benefício à unanimidade ou quase unanimidade dos eleitores. Mas, quanto às escolhas que traduzem o interesse público, também identificado como “*general welfare*”, constata-se a existência de processos de definição do interesse público que, em rigor, aproximam este de um conjunto de interesses particulares. O exemplo é dado através do recurso à comparação entre o sacrifício fiscal e a utilização dos fundos decorrentes desse sacrifício fiscal.

Para estes autores, é a capacidade de intervenção e influência dos grupos de interesse junto do legislador ou junto do decisor político ou financeiro, consoante os casos, que determina a afectação dos recursos provenientes dos impostos e, necessariamente, a própria distribuição do sacrifício fiscal. A progressividade do imposto poderia assim basear-se na definição de um óptimo colectivo que só formalmente segue a análise paretiana e que, em rigor, emerge de um processo legislativo ou de decisão, resultado de equilíbrios de grupo ou da intervenção dos mesmos. BUCHANAN e TULLOCK fazem notar que este tipo de tradução de interesses especiais se faz as mais das vezes através de legislação especial, embora o padrão da própria Lei geral possa também vir a sofrer o mesmo processo prévio à decisão legislativa²⁶².

Daqui resulta um processo de definição do interesse público e do sacrifício fiscal onde a ética social é o resultado da leitura do grupo dominante. A única resposta coerente a

²⁶¹ JAMES M. BUCHANAN, GORDON TULLOCK, *The Calculus of Consent*, cit., p. 283.

²⁶² JAMES M. BUCHANAN, GORDON TULLOCK, *The Calculus of Consent*, cit., p. 284-295.

este modelo de decisão que não passe pela rejeição integral do processo, assenta na interpretação do texto da Lei fundamental - e das leis reforçadas que a complementam – ao abrigo de princípios de conteúdo unívoco, desejavelmente sedimentados na jurisprudência constitucional.

Os riscos para os fundamentos do sistema representativo que estão associados à aceitação sem reservas do sistema de progressividade do imposto têm uma leitura porventura mais radical nas escolas neoliberais de que EPSTEIN é um sugestivo exemplo²⁶³.

Utilizando o exemplo do Direito Constitucional norte-americano, EPSTEIN parte da Secção 8ª do Artigo 1º da Constituição dos Estados Unidos, nos termos do qual é esta que limita o poder tributário ao afirmar que “*the Congress shall have power to lay and collect taxes, duties, imposts and excises, to pay the debts and to provide for the common defense and general welfare of the United States*”. Para EPSTEIN, é a própria estrutura da cláusula que sugere uma limitação quanto à natureza do objecto da tributação, enquanto as referências à defesa comum e ao bem estar geral “*reinforce the kingship between the constitutional constraint and the standard economic accounts of public goods*”²⁶⁴. Para EPSTEIN, ao abrigo do Direito Constitucional norte americano e da interpretação jurisprudencial dele decorrente, o princípio do benefício é em si questionável, como questionável é a legitimidade da tributação progressiva.²⁶⁵

Existe uma oposição fundamental relevante no estudo do princípio do benefício entre a lógica da contratualização e um outro entendimento do universo de recursos e bens públicos que a colectividade, em tese, coloca à disposição de cada um e todos os contribuintes, e que se pode reconduzir à expressão utilizada por MCCAFFREY de *common pool*²⁶⁶.

A *common pool* admitiria que a quantificação não é necessária dado que a colectividade, socorrendo-se dos critérios próprios da decisão político financeira, coloca à disposição dos cidadãos um conjunto de bens públicos que em si representam um benefício virtual que cabe ao contribuinte aproveitar ou não. O cidadão/beneficiário pode ou não recorrer, de acordo com as suas escolhas próprias e

²⁶³ RICHARD ALLEN EPSTEIN, *Takings: Private Property and the Power of Eminent Domain*, cit..

²⁶⁴ RICHARD ALLEN EPSTEIN, *Takings: Private Property and the Power of Eminent Domain*, cit., p. 295-296.

²⁶⁵ Para o autor, “*in voluntary markets the tastes of private parties are highly dependent upon income levels. A similar assumption seems equally plausible in the context of public goods. A tax that worked on a simple per capita basis (that is, where the charge was constant regardless of the level of the income, so that, in principle, the tax could exceed the full amount of income) does not have any obvious virtue*”. Cfr. RICHARD ALLEN EPSTEIN, *Takings: Private Property and the Power of Eminent Domain*, cit., p. 297.

²⁶⁶ Cfr. EDWARD J. MCCAFFREY, «*The Uneasy Case for Wealth Taxation*», cit., p. 1166.

no exercício da liberdade individual, aos bens colectivos. Mas tal facto não o desonera de pagar a contrapartida imperativamente imposta.

Mas existe uma segunda linha de argumentos que indiciam quanto à vantagem da construção teórica que introduz como medida do imposto a lógica contratual e que assenta – para recorrer a autores como MUSGRAVE que, no fim do dia, consideram existir fundamento também por via do benefício para a tributação progressiva – no funcionamento do mercado. Com efeito, em sede de quantidade e de qualidade dos bens públicos produzidos, a análise de mercado substitui vantajosamente a ideia de *common pool*, com a vantagem de que são reconduzíveis a “mercados fiscais” parciais como o dos benefícios tributários²⁶⁷.

O tema dos benefícios fiscais é aquele em que tradicionalmente o legislador português – que relutantemente recorre ao contrato fiscal – tem demonstrado alguma uma maior abertura quanto às vantagens e à constitucionalidade dos contratos fiscais. Estes contratos encontram-se no Direito Fiscal europeu com uma tradição abundante, nomeadamente no Direito Fiscal alemão e nos ordenamentos jurídico-tributários que lhes estão estreitamente ligados, a saber, o Direito Fiscal austríaco e o Direito Fiscal suíço.

No caso dos *realsteuern* integrados no poder tributário das autarquias locais, estas fixam com potenciais investidores, por via contratual, contratos de natureza sinalagmática que isentam as empresas investidoras dos impostos gerais e mesmo dos impostos locais sobre o rendimento industrial. É uma figura semelhante à das nossas isenções de IMI atribuídas em contrato de benefícios fiscais pelas autarquias.

Mas o modelo português é francamente mais redutor entre outras razões por as autarquias exigirem sempre do poder central a compensação, por via de financiamento, das receitas perdidas e, por outro lado, têm tradicionalmente recusado conceder isenções, a menos que a colecta seja repostada pelo Orçamento de Estado.

E no entanto, o instrumento contratual, pode decorrer harmoniosamente da lógica do benefício, entendido num quadro constitucional determinado. A tributação do

Sobre a matéria dos incentivos fiscais em sede contratual e ainda sobre outras formas de contratualização tributária, vejam-se ALBERTO PINHEIRO XAVIER, *Manual de Direito Fiscal*, cit., p. 293 e seguintes, JOSÉ CASALTA NABAIS, *Contratos Fiscais*, cit., NUNO SÁ GOMES, *Lições de Direito Fiscal*, vol. II, cit.. Sobre a experiência alemã cfr., entre outros, DIETER BIRK, *Allgemeines Steuerrecht: Ein Studienbuch*, cit.; SAINZ DE BUJANDA, *Fernando Hacienda y Derecho*, vol. III e IV, Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1967; e F. GAFFURI, *L'attitudine alla contribuzione*, Milão, 1969. Na experiência legislativa portuguesa, cfr., entre outros, o Decreto-Lei n.º 409/99 de 15 de Outubro e o Decreto-Lei n.º 198/2001 de 3 de Julho.

património fundiário, aqui claramente dissociada da tributação do rendimento desse património, deve conceptualmente poder acolher a leitura que a colectividade faz do uso privado da terra mas sempre com os limites inerentes aos princípios implícitos no Estado de Direito representativo.

A introdução do elemento contratual no imposto fundiário auxiliaria tecnicamente à dissociação relativamente à tributação do prédio urbano, afastando a leitura conservadora que muitos, como SÁ GOMES, fazem dos benefícios fiscais, que associa a ideia de benefício à de privilégio e a sua atribuição ao exercício do poder discriminatório por parte do legislador ou do poder executivo, o que crescentemente vem surgindo no sistema tributário, ao arrepio da lógica vinculada que lhe deveria presidir ²⁶⁸.

Mas apesar da semelhança verbal entre os benefícios fiscais e o princípio do benefício, estamos perante figuras conceptualmente distintas não sendo possível reconduzir uns ao outro. O princípio do benefício, para poder ser trazido com utilidade a uma fundamentação do imposto sobre o património fundiário, parece assim afastar-se de uma aplicação que integre o automatismo na determinação da carga fiscal, até porque o mesmo automatismo levaria à regressividade das taxas de imposto ²⁶⁹.

²⁶⁸ Cfr. N. SÁ GOMES, *Lições de Direito Fiscal*, vol. II, cit., p. 80.

²⁶⁹ JEFFREY A. SCHOENBLUM, *Tax Fairness or Unfairness? A Consideration of the Philosophical Bases for Unequal Taxation of Individuals*, cit., p. 230-231.

SECÇÃO III - O PRINCÍPIO DO BENEFÍCIO E UMA LEITURA CONTRATUALISTA DO IMPOSTO FUNDIÁRIO

A fundamentação da tributação do património fundiário com recurso ao princípio do benefício e o facto de a mesma poder ter uma tradução legal poder-se-ia questionar em sede de Direito Constitucional, argumentando se a construção técnica utilizada para prosseguir objectivos extrafiscais não colidiria com uma afirmação absoluta do poder tributário do Estado. No entanto, a “contratualização” parece ser doutrinariamente uma feliz leitura complementar já que permite conciliar a salvaguarda dos direitos e garantias fundamentais por um lado e a equidade fiscal por outro, complementar de uma fundamentação da tributação do património fundada no benefício social e respeitando a função social da propriedade mantendo a sua natureza e uso privado que integra algumas leituras constitucionais.

Por vezes, sucede que o contrato de benefícios fiscais ou a sua atribuição por lei resulta de uma rectificação, sempre limitada pelos princípios constitucionais, do sacrifício fiscal exigido por razões financeiras ao contribuinte. GORDON TULLOCK afirma que este é o sistema para que recorrentemente se orienta a lei fiscal ordinária já que do poder tributário é originariamente emitido um comando de sacrifício fiscal demasiado pesado por razões orçamentais que é depois numa base casuística temperado pela criação e aplicação de um sem número de isenções²⁷⁰. Não é o caso da experiência portuguesa. Mesmo SELIGMAN²⁷¹ defende, com limitações uma visão contratualista da tributação do património associada ao princípio do benefício²⁷².

A relação existente, de causa e efeito, entre o benefício fiscal e o sacrifício tributário com uma expressão constitucional contratualista em diversos ordenamentos jurídicos,

²⁷⁰ Cfr. GORDON TULLOCK, *Wealth, Poverty and Politics*, cit., p. 18: “a given amount of money has to be raised, we would expect it to be raised by general taxes that were “too heavy” but riddled by special exemptions for all sorts of groups”.

²⁷¹ Cfr. EDWIN SELIGMAN, *Progressive Taxation in Theory and Practice*, cit..

²⁷² Esta associação entre o princípio do benefício e a existência de um contrato constitucional surge, por vezes, ditada pelo senso comum. Veja-se, a título de curiosidade, o artigo de EÇA DE QUEIRÓZ nos *Textos do Distrito de Évora*, em que se lê : “o povo tem direito a autoridades que policiem, que velem, que diligenciem. Paga para ser policiado; é necessário, é legal, é justo, é exigível que o seja. De outro modo, o imposto é um roubo fiscal. Um roubo porque o Estado não cumpre o contrato cívico; recebe a quota e não faz o serviço. [...] querem as contribuições? Dêem-nos a polícia.” in EÇA DE QUEIRÓZ, *Textos no Distrito de Évora*, 1867. Este mesmo senso comum é, no entanto, em alguns casos, uma consequência decisiva na limitação do sacrifício fiscal. As revoltas fiscais passadas, mas sobretudo as do século XX, indiciam a existência de um limiar colectivo de aceitação do sacrifício fiscal, não unilateral, mas directamente relacionado com o benefício emergente do imposto. A experiência americana em redor da tributação do património imobiliário e fundiário é particularmente ilustrativa nesta matéria. Veja-se CLARENCE Y. H. LO, *Small property versus big government: social origins of the property tax revolt*, University of California Press, California, 1995, p. 108-109 e 194 e seguintes, e ARTHUR O’SULLIVAN, TERRI A. SEXTON, STEVEN M. SHEFFRIN, *Property Taxes & Tax Revolts: The Legacy of Proposition 13*, Cambridge University Press, Cambridge, 1995, p. 1-14.

nomeadamente no Direito Constitucional norte americano, é defendida, entre outros, por BUCHANAN, que apresenta como critério para ajuizar da conformidade ou desconformidade de um imposto com a justiça fiscal constitucionalmente consagrada a existência de uma *secession option* que estaria associada ao limite do sacrifício fiscal. Esta construção visa superar a crítica libertária de NOZICK ao princípio do benefício que afirma a injustiça do sistema tributário em vigor por este não permitir uma *exit option* no caso de inequidade resultante da ponderação dos bens públicos disponibilizados e da carga fiscal. BUCHANAN reconhece implicitamente a existência de um *secession limit* que se manifesta nas revoltas fiscais ocorridas, nomeadamente na sequência da *Proposition 13*.

No caso da tributação da terra, estas dificuldades doutrinárias parecem reforçar a ideia de que o benefício que é contrapartida da carga fiscal há-de ser lido nos dois sentidos. É nesta linha que se desenvolve o nosso contributo para uma outra leitura da Constituição fiscal de 1976 apesar da orientação em sentido inverso tanto de grande parte da doutrina portuguesa como do próprio legislador nas normas que integram a Constituição financeira do Estado.

Na última década do século XX desenvolveu-se, no direito norte-americano, uma figura contratual em matéria tributária e, em concreto, em sede de tributação fundiária e desenvolvimento, um entendimento do princípio do benefício, com uma prossecução do interesse colectivo e produção e manutenção pelos entes privados, do interesse social, sem intervenção do Estado: os designados *conservation easements*.²⁷³

No Direito fiscal norte americano, a terra, enquanto bem físico em que coincidem interesse privado e dimensão social, reveste uma dimensão desconhecida em muitos outros ordenamentos jurídicos e, nomeadamente, na quase totalidade dos sistemas fiscais europeus. Para respeitar o fio condutor possível na abordagem das outras experiências comparadas, refiram-se seguidamente os incentivos ou benefícios de natureza fiscal que o Direito norte americano concede e a motivação que lhes está subjacente.

Desde logo, encontramos na generalidade dos Estados um quadro de benefícios fiscais orientado tanto para prédios fundiários utilizados por *charities* como outros benefícios – configurados como isenção total ou parcial -, que se aplicam a prédios

²⁷³ O autor terá sido, tanto quanto se sabe, o primeiro investigador português a abordar o tema num *paper*, apresentado numa conferência, em 1992, “O papel das *charities* privadas no desenvolvimento do bem-estar social”, ao lado de RICHARD KAPLAN, professor no College of Law of University of Illinois at Champaign-Urbana e com o patrocínio da Comissão Europeia e da Presidência do Conselho de Ministros (texto policopiado).

fundiários utilizados para a actividade agrícola, para a actividade silvícola ou apenas para a manutenção de zonas de interesse paisagístico. A estas isenções, normalmente parciais, associam-se alterações do critério de avaliação ou seja, do valor tributário que é relevante para efeitos de aplicação da *property tax* sendo que, por via de regra, o valor de mercado (*market value at highest and best economic use*) é substituído por uma fórmula de avaliação que procura determinar o *current use value* relevante para efeitos do imposto.

Existe depois um complemento financeiro já que o tratamento da propriedade fundiária de acordo com o regime mais favorável é definido pelo Estado, sendo a perda de rendimento fiscal assumida ela própria pelo orçamento estadual que compensa os counties da respectiva perda de rendimento. No sentido de envolver o poder local nessa definição do que é o interesse público ou a relevância social de determinados tipos de propriedade fundiária, a maioria dos Estados limita a compensação financeira a uma percentagem da perda do rendimento fiscal o que se traduz, na prática, em que as municipalidades e o Estado vão quinhonar no benefício fiscal concedido²⁷⁴.

A partir de meados do século XX e sobretudo após o fim da II Guerra Mundial, assistiu-se nos Estados Unidos à tradução no Direito Fiscal de preocupações que, de algum modo, se contrapunham à necessidade de actualizar os critérios de valorização decorrentes do ordenamento para fins imobiliários. Assim, a partir de 1957, um número relevante de Estados iniciou a resposta às pressões decorrentes do ordenamento para fins urbanos com a aprovação de regimes tributários mais favoráveis para os prédios fundiários de aptidão e uso agrícola e, em alguns Estados, os prédios fundiários com um horizonte temporal de utilização não imobiliária (refiram-se a título de exemplo os regimes fiscais da propriedade fundiária do Colorado, que atribui um tratamento fiscal mais favorável, do Maryland, que utiliza para a propriedade fundiária a tributação diferida no tempo, e o Wisconsin, com a particularidade de contratualizar o quadro de benefícios fiscais atribuídos)²⁷⁵.

De um ponto de vista tradicional, a primeira distinção na definição dos tipos fiscais residia no facto de a propriedade fundiária não ser objecto de comportamentos ou tensões de natureza especulativa, ao contrário do que acontecia com os prédios

²⁷⁴ Cfr. JOAN M. YOUNGMAN, JANE M. MALME, *An International Survey of Taxes on Land and Buildings*, cit., p. 208.

²⁷⁵ Cfr. CRAIG A. PETERSON., «Recent Developments in "Takings" Jurisprudence Land Use Regulatory "Takings" Revisited: The New Supreme Court Approaches», *The Hastings Law Journal*, vol. 39, January 1988, p. 335-358.

urbanizáveis que sejam susceptíveis de integração no conceito amplo de propriedade imobiliária que temos vindo a utilizar.

Este regime foi inicialmente criticado por três ordens de razões:

-por se traduzir, na prática, por uma transferência do sacrifício fiscal de um grupo social para outro;

-por impedir, no longo prazo, uma definição clara do estatuto da terra e com isso significar a ausência de controlos directos do uso da terra; e,

-por último, por estabelecer distorções entre municipalidades e permitir que as mesmas acelerassem ou retardassem o ordenamento imobiliário tendo por única base o apoio político a uma ou outra das opções.

Gradualmente, no entanto, no sistema americano antes de qualquer outro, foi ganhando relevância a importância da manutenção da natureza não imobiliária e não urbanizável da terra por razões genericamente descritas como ambientais. Como sintetiza A. Morris, "*the most persuasive economic rationale for farmland preservation is the positive environmental externality associated with open space land*"²⁷⁶. À medida que as preocupações conservacionistas e ambientais iam ocupando o lugar que presentemente têm na escala de prioridades das sociedades mais desenvolvidas, tornou-se claro, mesmo para o legislador fiscal, que o reordenamento imobiliário (*zoning*) não era necessariamente uma externalidade positiva se a manutenção de áreas rurais e a conservação paisagística tinham, mesmo quando detidas por privados, uma crescente apreciação social e, conseqüentemente, traduziam na sua manutenção e no regime fiscal mais favorável, a prossecução do interesse colectivo.

Sobretudo a partir do início da década de 90, o Direito Americano começou a reflectir um outro tipo de preocupações, aquelas que decorriam da necessidade de ter em conta na depreciação e, conseqüentemente, no valor tributável dos prédios rústicos, os encargos que os seus detentores suportavam para assegurar a conservação do solo. Em rigor, essa tendência surge a partir das profundas alterações introduzidas pelo *Tax Reform Act* de 1986, nas diversas figuras fiscais norte americanas, nomeadamente no *Internal Revenue Code*. A reforma fiscal de 1986 anunciada pelo então presidente Ronald Reagan, em 22 de Outubro desse ano,²⁷⁷ orientava-se no sentido da protecção dos chamados recursos vulneráveis, considerados como

²⁷⁶ Cfr. ADELLE MORRIS, op. cit., p. 145.

²⁷⁷ Cfr. *Remarks at the Signing Ceremony for the Tax Reform Act*, White House Press Office, 1986.

indispensáveis não apenas para uma agricultura sustentável como para um melhoramento da qualidade ambiental. Como afirmam BENFIELD, WARD e KINSINGER, “*the enactment of the Tax Reform Act is the first step in a process that will change fundamentally the relationship between taxation and agriculture resource conservation*”²⁷⁸.

Com efeito, o *Tax Reform Act* introduziu algumas medidas que podem ser sintetizadas do seguinte modo:

-eliminação dos incentivos fiscais para transformação das chamadas *wetlands* em terras aráveis;

-limitação das despesas aceites para a conservação de solos àquelas que se traduzem num aumento da protecção dos recursos naturais; e

-o desaparecimento das deduções associadas à limpeza de terrenos incultos.

Ao mesmo tempo, a reforma protegia a terra, a vida selvagem e a qualidade das águas interiores que tinham até então um tratamento subalterno relativamente à actividade agrícola ao abrigo do regime fiscal anterior.

O *Tax Reform Act* de 1986 criou duas linhas de tendência que se mantiveram e acentuaram na década seguinte. A primeira traduz-se na existência de um regime tributário diferenciado, não apenas na técnica utilizada mas nos fundamentos que o sustentam, entre propriedade imobiliária e propriedade fundiária, valorizando nesta última a componente ambiental e conservacionista, o que só é possível fazer através de um regime diferenciado. A segunda consiste no reconhecimento do instrumento fiscal como instrumento de protecção ambiental, sem recurso a medidas de natureza administrativa com impacto financeiro negativo e em articulação com o estatuto privado dos detentores do património fundiário em causa.

Mais relevante das linhas de tendência do *Tax Reform Act* nesta matéria terá com probabilidade sido a complementaridade desde aí estabelecida entre os regimes tributários federal, estadual e local, tanto na protecção dos melhores terrenos agrícolas como na protecção do património fundiário não agrícola através da introdução de novas figuras de benefício fiscal recorrendo, nomeadamente, ao regime tributário das

²⁷⁸ Cfr. F. KAID BENFIELD, JUSTIN R. WARD, ANNE E. KINSINGER, «*Conservation Gains in the Tax Reform Act: an Analysis of the Implications of Tax Reform for Farmers and Natural Resources in Rural America, with a Policy Agenda for the Future*», Harvard Environmental Law Review, vol. 11:415, 1987, pgs. 414-43.

charities e articulando-o com o valor arbitrado a um determinado prédio ou à sua transmissão para efeitos fiscais²⁷⁹.

Com efeito, o sistema de avaliação em matéria de *property tax*, pelos seus pressupostos obriga, sob pena de iniquidade fiscal, a diferenciar entre a propriedade imobiliária e propriedade fundiária. Como já se referiu, o princípio básico para incidência da *property tax* é o da avaliação do prédio em causa por um “*fair market value according to its highest and best economic use*”²⁸⁰. Este valor de mercado é obtido por recurso a um de três sistemas de avaliação: comparação de preço de venda, custo de substituição menos depreciações e capitalização do rendimento. O reconhecimento da necessidade de tratar de modo diferenciado os prédios fundiários levou a que para estes fosse utilizado um critério de valor com base no uso corrente (*current use*). Este critério, dada a sua relativa imprecisão e nos casos em que o tratamento fiscal não está autonomizado por via de regimes de tratamento fiscal preferencial, é sustentado pelo recurso a indicadores de produtividade.

A combinação entre os dois regimes faz-se, assim, por diversas vias²⁸¹.

Uma peculiar figura distintiva quanto ao regime norte americano tem a ver com a contratualização a que as leis fiscais recorrem para, por um lado, diferenciar o regime fiscal da propriedade fundiária do da propriedade imobiliária e, por outro lado, para fundamentar diferentes critérios de avaliação. Neste contexto, reveste particular importância a figura designada por *conservation easement*, onde se manifestam as duas notas distintivas agora citadas. Como atrás se referiu, a *property tax* é entendida, genericamente, como um imposto *ad valorem* que toma por base o valor do prédio a tributar e as benfeitorias nele realizadas, reconduzindo-se este valor ao já citado *fair market value*. Todavia, esta expressão tem uma tradução própria de Estado para Estado, não apenas semântica mas influenciando as técnicas de avaliação e, em definitivo, o valor fiscal. É assim que vamos encontrar utilizadas numa sintonia

²⁷⁹ Cfr. F. KAIT BENFIELD, JUSTIN R. WARD, ANNE E. KINSINGER, op. cit., p. 434. Cfr. ainda, do Autor, op. cit., 1992.

²⁸⁰ Cfr. JOAN M. YOUNGMAN, JANE M. MALME, *An International Survey of Taxes on Land and Buildings*, cit., p. 212.

²⁸¹ A este respeito, refere A. MORRIS “For any of these reasons, state and local governments do mandate special tax treatment for farmland using a variety of approaches. Forty-nine states have included use-value assessment as part of their overall plan. Along with preferential assessment, many states impose deferred taxes, also called rollback taxes, through which localities recapture previous tax abatements, sometimes with interest, when land is developed or otherwise loses its special status. [...] Land use zoning and purchasing conservation easements reduce property taxes indirectly by removing the development potential of the property, but direct land use controls pose several problems. They reduce assessments and property taxes on the targeted land, but nearby land without restrictions becomes more attractive for development. In fact, urban sprawl can leapfrog past protected areas, with the pockets of farmland in between becoming increasingly unviable for farming.” Cfr. A. MORRIS, cit., p. 146.

meramente aparente as expressões *full cash value* (Arizona), *just value* (Maine), *fair cash valuation* (Massachusetts), *true cash value* (Michigan) ou *true value* (New Jersey), todas reconduzidas àquilo que a doutrina norte americana designa, como já mencionado, de *highest and best use*^{282 283}.

Com naturalidade, daí recorre que, quando não existe um mercado dinâmico dos prédios a tributar ou relativamente aos quais há que estabelecer um regime tributário, o conceito de valor de mercado ou valor de transacção potencial perde a sua razão de ser. Por outro lado, o mercado deixa de ser o referencial para avaliação do prédio – porque a colocação do mesmo no mercado a um determinado valor não é o *rationale* da sua apropriação por um agente económico privado – sendo que a apreciação - ou valorização – da propriedade fundiária, sobretudo nos casos de uso não agrícola, acaba por se reconduzir ao interesse social da mesma. Os *conservation easements* são uma figura central do regime de incentivo em matéria de *property tax*, figura que surgiu a partir de 1957, quando o Maryland aprovou o primeiro estatuto de benefícios fiscais para a propriedade fundiária com fins agrícolas tendo, a partir daí e gradualmente, todos os outros Estados (com excepção da Georgia e do Mississippi) aprovado benefícios fiscais para propriedade fundiária sem aptidão imobiliária, destinada ou não à agricultura.

Retomando um dos exemplos nucleares da nossa defesa de uma outra construção doutrinária do princípio do benefício, é no direito norte americano que surgem pela primeira vez os *conservation easements* os quais prosseguem com linear clareza funções extrafiscais com (o regime jurídico de) tributos sobre o património fundiário. Nesta figura jurídica complexa, os elementos nucleares são :

-têm por base um peculiar entendimento da articulação entre o princípio do benefício e o respeito absoluto dos fundamentos metajurídicos de um Estado de Direito representativo, a liberdade e a propriedade;

-terem por base uma contratualização que assenta teoricamente no regime fiscal aplicável;

²⁸² As expressões utilizadas e aqui reproduzidas são as consagradas nos textos constitucionais de cada um dos Estados referidos.

²⁸³ Como refere STOCKFORD, “*calculation of fair market value is made on the basis of a property’s highest and best use on the theory that a buyer is willing to pay a price reflecting the potential value of the property.*” O *fair market value* seria então “*the price at which the property who change hands between a willing buyer and a willing seller neither being under any compulsion to buy or sell and both having reasonable knowledge of relevant facts.*” Cfr. DANIEL C. STOCKFORD, «*Property Tax Assessment of Conservation Easements*», 17 B. C., *Envtl. Aff. Law Review*, 1990, p. 823-853, p. 827.

-darem lugar a sucessivas fases de transmissão de propriedade, transferência da posse e configuração do regime jurídico de exploração económica e dos seus limites;

- têm como elementos originais, além dos supracitados, a natureza jurídica e janela temporal dos *conservation easements*.

Existem ainda como elementos essenciais do conceito e na tipologia dos *conservation easements*:

Um easement negativo com obrigações positivas permite ao detentor do easement proibir ou requerer “ a limitation upon or an obligation to perform acts on or with respect to the land owned by the grantor appropriate to the retaining or mantaining of such land”²⁸⁴.

Um outro elemento essencial, ainda não referido: o easement é nuclearmente a transmissão de um direito de propriedade por um valor simbólico gerado por um interesse não possessório, com obrigações de natureza positiva e implicações relativas a um prédio rústico, sendo o easement constituído por um acto jurídico de natureza contratual sujeito às mesmas obrigações formais associadas a outros actos dispositivos da propriedade fundiária.

Os *conservation easements* são em consequência, actos voluntários com um relações e fins constantes do contrato constitutivo; e são actos e figuras que se regem pelo Direito Privado e têm um natureza perpétua.

Na pesquisa de um fio condutor que potencie a coerência conceptual e valide as conclusões que venham a ser extraídas, a experiência jurídico-fiscal dos Estados Unidos mereceu-nos uma atenção muito particular. E nesse quadro, o estudo de regimes jurídico-financeiros que ao mesmo tempo combinam a prossecução do bem comum por entes privados e a articulação na ordem jurídica entre princípios constitucionalmente consagrados mas de índole diversa, merecem uma particular atenção. É neste ponto que faz sentido olhar com algum detalhe para esse modelo de contratualização dos regimes tributários norte-americanos que são os *conservation easements*.

O direito norte americano da terra cedo distinguiu entre a apropriação deste bem da existência de outras manifestações patrimoniais privadas exprimindo essas o repositório de capital acumulado. Pelo contrário, a propriedade da terra no direito

²⁸⁴ Cfr. JESSICA JAY “*Conservation easements and tax benefits*” Evergreen, Colorado, 2010.

americano surge numa ordem constitucional que é ainda a da fundação, relativamente pouco alterada tendo em conta o estabelecimento de formas de propriedade absoluta que distinguem nos últimos momentos da época colonial britânica em solo americano, o instituto jurídico da posse da terra no direito inglês e no direito colonial em formação. Curiosamente, quando, nos seus *Two Treatises of Government*, citados, LOCKE escreve sobre o arbítrio do poder, a liberdade, a protecção dos direitos individuais e a lógica do consentimento, associa a existência de um fim jurídico – “*the preservation of their property*” – com a protecção da natureza²⁸⁵.

Esta a primeira diferença, conceptual, constitucional e de facto, entre uma bem sucedida experiência norte americana, os modelos tributários europeus e o regime confiscatório-tributário português.

A elegibilidade pode ser determinada a partir da existência de um regime contratual de limitação do uso da terra (*conservation easement*) que, enquanto se mantiver, dá lugar à aplicação de um regime diferenciado de tributação que pode traduzir-se na utilização de um conceito autónomo de valor, numa tributação diferida no tempo ou numa carga fiscal mais favorável ou mesmo negativa.

Escolhas individuais, interesse social, contratualização e regime tributário estão assim interligados dando lugar, através daquilo que tem sido já designado pela doutrina como *betterment theory*²⁸⁶, a um conceito de *fair market value* próprio dos prédios objecto deste regime jurídico²⁸⁷.

A figura dos *conservation easements* e o seu tratamento fiscal permitem introduzir uma dupla vertente da experiência financeira norte americana em matéria de tributação do património fundiário que, pela diversidade de soluções – nomeadamente quando comparadas com as linhas de força da evolução fiscal no quadro da União Europeia -, merecem uma reflexão cuidada. Refiro-me, por um lado, à relação existente entre a tributação da terra e o tratamento fiscal das questões ambientais e, em segundo lugar, à tributação da terra como instrumento de prossecução de objectivos de natureza extrafiscal e, muitas vezes, extrafinanceira, em que o regime tributário se afasta da função reditícia.

De um ponto de vista conceptual, os *conservation easements* podem ser definidos como direitos contratuais permanentes detidos por um *land trust* ou uma entidade

²⁸⁵ JOHN LOCKE, *Two Treatises of Government*, Second Treatise §124, Peter Laslett ed., Cambridge University Press, 1960.

²⁸⁶ Cfr. DANIEL C. STOCKFORD, «Property Tax Assessment of Conservation Easements», cit., p. 847.

²⁸⁷ Cfr. J. BUCHANNAN, op. cit.

institucional – que poderemos traduzir por ente de direito privado e interesse público -, nos termos da qual, o proprietário ou possuidor da terra transfere, geralmente por transmissão gratuita, a propriedade fundiária. O *land trust* compromete-se perante as entidades federais ou estaduais a usar essa propriedade fundiária unicamente nos termos previstos no contrato constitutivo do *conservation easement*. Por sua vez, o anterior proprietário ou possuidor da terra, tem o direito de continuar a sua utilização – para criação de gado e pastoreio ou para cultivo de cereais, - desde que aquele não proceda ao aumento da área cultivada ou pastoreada nem lhe dê qualquer outro destino – ainda que agrícola, como a alteração das culturas ou alteração da espécie de gado – sob pena de proibição do uso desse prédio e pagamento de uma indemnização ao *land trust* e à autoridade estadual de supervisão do cumprimento dos contratos constitutivos dos *conservation easements*.

Como referem NANCY MCLAUGHLIN e JULIA MAHONEY²⁸⁸, existem diversas figuras legalmente admitidas de *conservation easements* todos podendo beneficiar de três tipos de incentivos fiscais de aplicação federal e estadual que encorajam a constituição de *conservation easements* e a passagem da propriedade fundiária não urbanizável ao regime descrito :

-uma dedução do imposto sobre o rendimento baseada no valor tributário do prédio rústico;

-uma não incidência da *property tax* (correspondente ao nosso IMI) sobre o valor dos solos abrangidos pelo *easement*;

-uma isenção adicional da *estate tax* (correspondente à derrama municipal do sistema fiscal português) relativa a 40% do valor do património fundiário rústico abrangido pelo *conservation easement* o que, no seu todo, pode configurar um imposto negativo.

O *conservation easement*, foi entendido pelo Congresso - e pela legislação federal por este aprovada -, como uma figura tributária que prossegue por via financeira objectivos extrafiscais e foi concebido como uma realização, por entes privados, do bem estar social com fundamento no princípio do benefício a que permite um entendimento doutrinariamente inovador, uma manifestação de como o princípio do benefício e o

²⁸⁸ Cfr. NANCY MCLAUGHLIN e JULIA MAHONEY, in “*Reinventing Conservation Easements: A Critical Examination and Ideas for Reform*” ed. Jeff Pidot, Lincoln Institute of Land Policy, Cambridge, Massachusetts, 2005, p. 3 a a 11.

interesse social podem ser prosseguidos por pessoas privadas com recurso a instrumentos inseridos no sistema tributário.

É, por outro lado, do ponto de vista doutrinário que perfilhamos, a elaboração e aprovação de uma idêntica figura no Direito positivo nacional, manifestação que, em nosso entender, tem fundamento constitucional na defesa do princípio da liberdade e do direito de propriedade inerentes à construção do Estado de Direito representativo que deveria ser apreendida como tal –com as alterações inerentes ao sistema fiscal nacional - pelo legislador nacional fiscal, pela administração tributária e, pela jurisprudência dos tribunais superiores.

De entre os tipos de *conservation easement* permitidos pela Constituição norte-americana e pela legislação federal e estadual, vejamos, a título de exemplo, os *working landscape conservation easements* e *exacted conservation easements* que são, não exaustivamente, assim definidos por²⁸⁹ MCLAUGHLIN:

“-working landscape conservation easement (that) seeks to protect the land’s open space and certain natural values while allowing continuing forestry, ranching or farming uses. It restricts other uses that are incompatible with these objectives.

-exacted conservation easements are imposed as a permit condition by a regulatory agency in mitigation of environmental damages caused by a (urban or industrial) development”.

Como referem MCLAUGHLIN e MAHONEY,

“a well-crafted easement may be worth the public subsidy conferred by its tax deductability or purchase price, if it meaningfully protects property having public benefit, provides robust land protection that cannot be accomplished through regulation and is held by an entity with the resolve, durability and resources to permanently monitor and enforce it”.

Esta figura jurídica é, em termos de utilização de instrumentos financeiros nomeadamente tributários, resposta privada a necessidades sociais e reflecte um contrato fiscal que desejavelmente há-de ter fundamento numa leitura do princípio do benefício traduzido em sede constitucional por um Estado de Direito assente na representação e subsequente consentimento. Na medida em que esse contrato não tem aquilo que NOZICK e também BRENNAN e BUCHANAN²⁹⁰ chamam uma *exit option*, será tanto mais justo quanto maior for a regressividade da taxa.

²⁸⁹ NANCY MCLAUGHLIN e JULIA MAHONEY, *op. cit.*

²⁹⁰ Cfr. GEOFFREY BRENNAN, JAMES M. BUCHANAN, *The Power to Tax*, *cit.*

Se dermos por adquirido que, na sociedade contemporânea, a resposta a necessidades sociais só deve ser dada pelo Estado em termos residuais, valerá então a pena, do princípio do benefício – e falamos apenas do imposto sobre o património fundiário, embora o exercício pudesse em tese ser realizado a propósito de outras figuras do sistema– reter os dois aspectos que marcam a herança das democracias representativas, a saber, a contratualização do sacrifício e a resposta a necessidades colectivas. E, acrescentará o Autor, figuras jurídico-tributárias que vantajosamente prossigam ambos, com menor encargo para o Estado e para o cidadão.

Sempre se dirá que o imposto fundiário perfeito, justificado pela necessidade de realizar interesses sociais é aquele que diferencia património fundiário e património imobiliário com adequação entre esse uso e os direitos e fins constitucionalmente consagrados.^{291 292}.

O princípio do benefício, na sua versão doutrinariamente menos consistente com a lógica da democracia representativa e a panóplia dos direitos fundamentais de natureza garantística, tem vindo a ser utilizado em experiências normativas em que o Estado vê no imposto sobre o património, nomeadamente fundiário, um instrumento de limitação da propriedade privada. Tem igualmente vindo a ser defendido, de um ponto de vista doutrinário, associado a um reforço do poder tributário das autarquias locais e à capacidade de intervenção destas no ordenamento do território e no financiamento de políticas infraestruturais de âmbito local.

Em matéria de tributação do património, o princípio do benefício tem tido, na doutrina e na legislação portuguesas, uma defesa que resulta da consagração de medidas legislativas que o próprio legislador quis, ao menos parcialmente, mas com algum ênfase, explicar recorrendo a um tal fundamento doutrinário²⁹³.

²⁹¹ Sobre esta matéria, veja-se JEFFREY A. SCHOENBLUM, *Tax Fairness or Unfairness? A Consideration of the Philosophical Bases for Unequal Taxation of Individuals*, cit., p. 230-233.

²⁹² Um exemplo teorizado em 1994, e posteriormente levado à prática a partir de Maio de 1997, surge na experiência anglo-saxónica em que o manifesto fiscal do *Labour Party*, intitulado «*In Trust for Tomorrow*» afirmava a dado passo: “*Labour will regularise the planning gain system presently operating for non-domestic development proposals, to ensure that it operates transparently and according to clear rules. Where there is a substantial increase in the value of a site resulting from the granting of planning permission, we believe that the community should derive some benefit. There must be open discussion of the social, environmental, and economic costs and benefits of particular proposals.*” «*In Trust for Tomorrow*», 1994, in NATHANIEL LICHFIELD, CONNELLAN OWEN, *Land Value Taxation in Britain for the Benefit of the Community: History, Achievements and Prospects*, cit., p. 49.

²⁹³ A este respeito, LOPES PORTO refere que “*mais do que uma lógica de capacidade de reparar, em que não seria fácil ou mesmo possível justificar a referida desigualdade em relação à não tributação de outras formas patrimoniais, a tributação do património predial pode encontrar justificação na lógica do princípio do benefício na medida em que os proprietários de prédios são especiais beneficiários de infraestruturas e serviços, muito onerosos para a colectividade*”. (MANUEL LOPES PORTO, *Tributação Predial: Experiência e Perspectivas*, cit., p. 22.). Cfr. igualmente o preâmbulo da lei nº31/2014 de 30 de

O princípio do benefício como fundamento da tributação do património e, na matéria em apreço, do património fundiário, deverá ter – ou não – uma consagração constitucional. Se, de um ponto de vista teórico, a lógica do benefício pode ser estudada dissociando-a de um texto constitucional em concreto, tem todo o interesse saber em que medida ocupa um lugar num quadro jurídico tributário como é aquele que consta da Constituição financeira portuguesa, semanticamente dominado pela lógica da redistribuição. Vale assim a pena, analisar de um ponto de vista teórico também o princípio da capacidade contributiva, visitar ambos os princípios em sede constitucional e concluir sobre a existência ou inexistência de comandos e limites constitucionais.

Maio, “Lei de bases gerais da política pública de *solos*, de ordenamento do território e de urbanismo” e o preâmbulo do Código do Imposto Municipal sobre Imóveis (IMI).

SECÇÃO IV - O PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA: UMA ANÁLISE CRÍTICA

O princípio da capacidade contributiva tem sido apresentado como fundamentando a tributação do património tanto na jurisprudência dos tribunais superiores portugueses como por grande parte da doutrina. Este fundamento, nos termos em que é formulado, surge para os seus defensores validando a tributação de qualquer património e não apenas do património fundiário. Não se questiona de momento o tema da associação entre património e capacidade contributiva ou capacidade económica, ainda que, em rigor, esta devesse estar associada à capacidade dispositiva, ou seja, à possibilidade de gerar receita para o contribuinte e permitir a este realizar despesa com os fundos daí resultantes.

De um ponto de vista teórico, os autores que privilegiam o princípio da capacidade contributiva fazem-no decorrer de um entendimento finalista e doutrinário do princípio da igualdade; mas entendem-no igualmente como expressão da ideia de justiça tributária, com raízes numa outra dimensão desta que poderia designar-se por princípio da justiça na despesa pública ou na satisfação das necessidades colectivas.

Esta justaposição em matéria de fundamento está expressa na ideia segundo a qual a justiça tributária tem como instrumento privilegiado de realização o sacrifício fiscal assente na capacidade económica do contribuinte. Trata-se de uma afirmação doutrinária frequentemente encontrada, nomeadamente nos trabalhos preliminares do nosso texto constitucional e das medidas da “reforma fiscal” que, não apenas não materializa uma verdade de evidência como, do ponto de vista científico e financeiro, está longe de ser demonstrada²⁹⁴.

O que é mais, o princípio da capacidade contributiva afasta-se da construção, ainda que finalista, da justiça, quando aplicado à despesa pública, naquilo que é a sua componente de equidade já que, no essencial, o sacrifício fiscal associado à capacidade contributiva ou económica desinteressa-se, não só da afectação da receita, mas também dos critérios que presidem a essa afectação.

Enunciado assim de modo deliberadamente esquemático e associando-o, para evidenciar limitações e contradições, à justiça fiscal, a capacidade contributiva é apresentada por alguma doutrina como fundamentação alternativa do princípio do benefício que é o princípio tributário esquecido na Constituição da Republica de 1976

²⁹⁴ Cfr. FRANCESCO MOSCHETTI, *El Principio de Capacidad Contributiva*, cit., p. 32-35.

bem como nas sucessivas revisões desta até à versão de 2005 ou mesmo na Lei de Bases que viria a ser aprovada como Lei 31/2014. Mas recuemos um pouco, atendendo à leitura e limites do princípio da capacidade contributiva.

O princípio da capacidade contributiva surge na História do Direito Fiscal Ocidental, na sua formulação medieval recuperada pelos canonistas, a partir de figuras do Direito Romano já sistematizadas no Código de Justiniano, por aplicação, em sede de impostos municipais, ao abrigo do princípio *justa bonorum facultate*. No plano da Ciência Económica, SMITH foi o primeiro a realizar esta aproximação, considerando que cada um dos cidadãos dos diversos Estados tem o dever de contribuir, na proporção dos seus haveres, para a satisfação das necessidades comuns, o que constitui, ao mesmo tempo, o reconhecimento de que a tributação se define, ao menos quanto ao rendimento, em redor da capacidade contributiva e, em matéria de taxas, numa lógica de proporcionalidade²⁹⁵.

Seria quase supérfluo referir que, em redor da questão da capacidade contributiva, se foi construindo gradualmente o grande debate doutrinário sobre a redistribuição por via fiscal.

O pensamento liberal, ao mesmo tempo que a crítica do princípio da capacidade contributiva com uma leitura redistributiva, ressurgiu com HAYEK que, na sua *Constitution of Liberty*, expõe o seu entendimento sobre a perversidade intrínseca do princípio da progressividade do imposto:

“Redistribution by progressive taxation has come to be almost universally accepted as just. Yet, it would be disingenuous to avoid discussing this issue [...]. It should become evident once the issue has been clearly stated that it is here that, more than elsewhere, policy has moved towards arbitrariness”²⁹⁶.

Refutando as ideias expandidas a este propósito por MARX e ENGELS que já em 1848, no seu *Manifesto*²⁹⁷, propunham a criação de um elevado imposto progressivo sobre o rendimento como medida a utilizar no primeiro estágio do processo revolucionário, pelo proletariado, para imobilizar a burguesia, amputando-a do capital e centralizando os instrumentos de produção nas mãos do Estado. Este desiderato tinha na base uma leitura discricionária que o Estado haveria de fazer, no seu processo de alteração das estruturas económicas e políticas. Mas tinha também uma referência – que, por ser reconduzível a um normativo vinculado, gradualmente foi adaptada pela

²⁹⁵ Sobre esta matéria, cfr. ADAM SMITH, *Riqueza das Nações*, cit.

²⁹⁶ Cfr. F. A. HAYEK, *The Constitution of Liberty*, cit., p. 306.

²⁹⁷ Cfr. KARL MARX, *Manifest der Kommunistischen Partei*, Londres, 1848.

maioria dos textos constitucionais – à ideia de justiça tributária para afirmação de que o imposto deve ao mesmo tempo ser geral e basear-se na capacidade contributiva, aquilo que a doutrina alemã designa por *Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit*²⁹⁸.

O princípio da capacidade contributiva reconduzido, em matéria de técnica tributária, a um imposto proporcional, pode parcialmente coincidir ou sobrepor-se na sua fundamentação com o princípio do benefício²⁹⁹. Aqui, o predomínio de um dos princípios sobre o outro na fundamentação da norma fiscal teria sobretudo a ver com o entendimento daquilo que SCHOENBLUM designa por “unequal distribution of the tax burden socially acceptable”³⁰⁰.

Todavia, a partir do momento em que o princípio da capacidade contributiva é entendido como dominante e se se encontra uma aceitação social, traduzida politicamente pelos grupos dominantes das assembleias representativas, de uma desigual distribuição do sacrifício tributário, parece difícil manter a posição classicamente defendida por SMITH e J. S. MILL, segundo a qual a tributação de acordo com a capacidade contributiva poderia ter uma tradução técnica em sede de proporcionalidade do imposto. Autores que hoje, na linha de SELIGMAN, consideram que a capacidade contributiva não conduz necessariamente à progressividade, reconhecem, apesar de tudo, a existência de duas objecções dificilmente superáveis.

A primeira está na ambiguidade do princípio, que levaria a que o Estado pudesse ultrapassar, por via do abuso de poder, os limites que haviam sido previamente estabelecidos pela aceitação social.

A segunda objecção tem a ver com a própria ideia de desigualdade. Se a desigualdade do sacrifício socialmente aceite pode corresponder a um sentimento de equidade social, a gestão dessa desigualdade pelo Estado, com base na constatação de que determinada pessoa tem uma capacidade contributiva diferente de outra, não reconduz necessariamente a tributação pela capacidade contributiva a um conceito de justiça fiscal, nem tão pouco a um entendimento da igualdade que transcenda as

²⁹⁸ Cfr. HAENSEL, *Verfassungsrechtliche Bindungen des Steuergesetzgebers. Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit. Gleichheit vor dem Gesetz*, en VJSchrStFR, 1930, p. 443 ; F. A. HAYEK, *The Constitution of Liberty*, cit.

²⁹⁹ “A leading proponent of this view was Carl Dietzel. See Carl Dietzel, *Das System des Staatsanleihen im Zusammenhang der Volkswirtschaft Betrachtet*, (Heidelberg 1855). See generally the discussion of Dietzel’s views in Walter Stettner, *Carl Dietzel, Public Expenditures and the Public Debt, in Income, Employment, and Public Policy: Essays in Honor of Alvin H. Hansen 276-99 (1948)* in JEFFREY A. SCHOENBLUM, *Tax Fairness or Unfairness? A Consideration of the Philosophical Bases for Unequal Taxation of Individuals*, cit., pgs. 234.

³⁰⁰ Cfr. JEFFREY A. SCHOENBLUM, *Tax Fairness or Unfairness? A Consideration of the Philosophical Bases for Unequal Taxation of Individuals*, cit., p. 234.

escolhas políticas da colectividade conjunturalmente expressas por uma maioria eleitoral.

É a partir daqui, da necessidade de introduzir princípios dotados de aplicabilidade que ultrapasse escolhas baseadas no ciclo político e, ao mesmo tempo, dotadas do necessário grau de abstracção, que autores que não se revêem na escola utilitarista rejeitem não tanto o princípio da capacidade contributiva mas, sobretudo, a tradução, pela técnica da progressividade, desse mesmo princípio³⁰¹.

Para a tributação do património fundiário, porque só este é relevante para o presente estudo, a questão da capacidade contributiva como fundamento do imposto não se reconduz no entanto ao mero tema da progressividade que pode ser questionada em termos autónomos. A capacidade contributiva deve ou não poder ser invocada, do ponto de vista da dogmática jurídica como do da Ciência Económica, como fundamento bastante para a existência como para o recorte técnico de uma possível tributação fundiária na sua dimensão patrimonial.

Para HAYEK, é o desenvolvimento das teses utilitaristas e a elaboração em redor da noção de utilidade que contrariam a análise consubstanciada no parágrafo anterior. Existe, no seu entendimento, um vício lógico na possibilidade de comparar as utilidades decorrentes para vários indivíduos da prestação pelo Estado de um conjunto de bens. E, depois, é a ideia da utilidade marginal decrescente do rendimento disponível que é posta em causa. Utilizando os mesmos pressupostos das teses que rebate, HAYEK afirma que as necessidades sentidas, mesmo por aqueles que têm níveis de rendimento inferiores, não são reconduzíveis a um padrão que possa fundamentar, da parte do Estado, o recurso a uma tributação pela capacidade contributiva com adopção da progressividade do imposto.

Utilizando os ensinamentos da Ciência Económica a propósito da utilidade marginal e ainda a relação existente entre doses adicionais de rendimento e o esforço realizado

³⁰¹ Ao enunciar a sua rejeição do sistema da progressividade, quer quanto à tributação do rendimento, quer sobretudo quanto à tributação do património, HAYEK explica a dominância deste sistema em épocas recentes ou em experiências normativas concretas nos seguintes termos: “*The social reformers, while generally disavowing any desire to alter the distribution of incomes, began to contend that the total tax burden, assumed to be determined by other considerations, should be distributed according to “ability to pay” in order to secure “equality of sacrifice” and that this would be best achieved by taxing incomes at progressive rates. Of the numerous arguments advanced in support of this, which still survive in the textbooks on public finance, one, which looked most scientific, carried the day in the end. It requires brief consideration because some still believe that it provides a kind of scientific justification of progressive taxation. Its basic conception is that of the decreasing marginal utility of successive acts of consumption. In spite of, or perhaps because of its abstract character, it has had great influence in making scientifically respectable what before had been admittedly based on arbitrary postulates*”. (F. A. HAYEK, *The Constitution of Liberty*, cit., p. 308-309).

para as conseguir, HAYEK vai concluir que capacidade contributiva e progressividade do imposto são associadas nos sistemas fiscais por razões que não têm a ver com a coerência do modelo teórico adoptado, pelo que a progressividade só pode ter um outro tipo de fundamentação que se passará a referir.

Para tanto, HAYEK apresenta uma curta lista de exemplos retirados da história fiscal recente que, em seu entender, comprovam a contradição implícita na progressividade associada não apenas a formas de representatividade política que garantem os direitos fundamentais, como a criação de uma envolvente social favorável ao crescimento económico continuado, aquilo que se poderia igualmente designar por progresso ou desenvolvimento económico e social e que foi experimentado nos últimos cem anos pela Alemanha, Reino Unido e Estados Unidos, exemplos que HAYEK usa para comprovar o seu ponto de vista³⁰².

De um ponto de vista teórico, a capacidade contributiva surge, na sua dimensão jurídica, associada à ideia de realização da justiça material e, de um ponto de vista económico, como leitura pelo poder político da utilidade marginal crescente do rendimento privado e dos recursos, mais ou menos genericamente entendidos, dos particulares. Note-se que, para alguns autores,³⁰³ o princípio da capacidade contributiva não deve ser colocado em termos alternativos e no todo dissociado da lógica do benefício. Os diferenciais de tributação em impostos assentes na teoria do benefício teriam como referência a capacidade contributiva. Mas a conexão entre as duas teorias surge através de um entendimento do benefício que associa doutrinariamente os agentes com maior capacidade contributiva e que, conseqüentemente, não-de suportar uma maior parcela do sacrifício fiscal ao grupo que mais recebe da colectividade e que, em consequência, vê a carga fiscal adicional que lhe é imposta ter como contrapartida o maior número de bens públicos colocados à sua disposição. E este entendimento não tem nem sustentação na Ciência das Finanças nem suporte numa análise econométrica ou estatística.

³⁰² "It was in Germany, then the leader in "social reform", that the advocates of progressive taxation first overcame the resistance and its modern evolution began. In 1891, Prussia introduced a progressive income tax rising from 0.67 to 4 per cent. In vain did Rudolf von Geist, the venerable leader of the then recently consummated movement for the Rechtsstaat, protest in the Diet that this meant the abandonment of the fundamental principle of equality before the law, "of the most sacred principle of equality", which provided the only barrier against encroachment on poverty. The very smallness of the burden involved in the new schemes made ineffective any attempt to oppose it as a matter of principle. Though some other continental countries soon followed Prussia, it took nearly twenty years for the movement to reach the great Anglo-Saxon powers. It was only in 1910 and 1913 that Great Britain and the United States adopted graduated income taxes rising to the then spectacular figures of 8 ¼ and 7 per cent, respectively. Yet within thirty years these figures had risen to 97 ½ and 91 per cent.", cfr. F. A. HAYEK, *The Constitution of Liberty*, cit., p. 310.

³⁰³ Numa referência crítica a esta tese, veja-se JEFFREY A. SCHOENBLUM, *Tax Fairness or Unfairness? A Consideration of the Philosophical Bases for Unequal Taxation of Individuals*, cit., p. 233.

Esta associação doutrinal entre benefício e capacidade contributiva constitui, em tese, numa outra dimensão que é a da ética do sacrifício tributário, o melhor fundamento para o imposto progressivo. E, no entanto, a teoria dos fundamentos do imposto fundiário não se esgota nesta dualidade na ordem jurídica constitucional portuguesa.

O princípio da capacidade contributiva surge, numa corrente doutrinária que é subscrita entre outros por GAFFURI, como integrando o conteúdo positivo do princípio da igualdade. Há aqui, neste entendimento, que na doutrina portuguesa é partilhado por ALBERTO XAVIER, uma dupla leitura da capacidade contributiva, a capacidade que os sujeitos têm para desigualmente, de acordo com meios desiguais, acorrer à satisfação das necessidades colectivas e uma dimensão finalista que está em ver na realização da igualdade, poder o conjunto dos agentes económicos que são contribuintes atingir um estágio em que é idêntica a sua capacidade contributiva. Esta tese justifica também a existência de alguns benefícios fiscais, aqueles que não têm uma justificação extrafiscal mas que se destinam tão só a repor, pela negativa, uma igualdade de tratamento tributário para contribuintes com encargos ou rendimentos diferenciados³⁰⁴.

O nexó teórico estabelecido entre o princípio da igualdade e o princípio da capacidade contributiva supra referido levou a doutrina alemã a tratar a capacidade económica também na óptica da proibição da arbitrariedade (*Willkürverbot*). Esta tese apresentada por LEIBHOLZ³⁰⁵ visava respeitar os pressupostos e o enquadramento da noção de Estado de Direito e coloca a questão da igualdade e desigualdade fiscais em sede de licitude ou ilicitude que ao sacrifício fiscal há que adequar. Na medida em que são necessários critérios racionais e objectivos para admitir uma fiscalidade diferenciada, a capacidade económica desigual é nessa linha entendida como oferecendo um referencial seguro que fundamenta a desigualdade tributária com base num entendimento finalista do princípio da igualdade. Esta a posição tomada por PALAO TABOADA³⁰⁶ reproduzindo a jurisprudência do tribunal constitucional alemão seguida pelos tribunais superiores italianos e espanhóis.

Estas posições doutrinárias e jurisprudenciais bem como as que aproximavam o princípio da capacidade contributiva do princípio do benefício, na medida em que ambos seriam instrumentais para a realização da igualdade fiscal, limitavam o

³⁰⁴ Cfr. GAFFURI, F., *L'attitudine alla contribuzione*, Milão, 1969 e ALBERTO PINHEIRO XAVIER, *Manual de Direito Fiscal*, cit. p. 107.

³⁰⁵ Cfr. G. LEIBHOLZ, *Die Gleichheit vor dem Gesetz*, cit., p. 72 e seguintes.

³⁰⁶ Cfr. C. PALAO TABOADA, *Los principios de capacidad económica e igualdad en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional español*, cit.

reconhecimento da capacidade contributiva como permitindo fomentar a criação de figuras tributárias com fins predominantemente extrafiscais.

A jurisprudência e a doutrina contemporâneas têm vindo, no entanto, a assistir ao desenvolvimento das teses segundo as quais a capacidade económica tem predominantemente a ver com a justiça por via fiscal na leitura que da mesma faça o intérprete constitucional e os tribunais superiores, julgando da constitucionalidade das normas tributárias e, segundo, com a emergência de uma posição doutrinária defendida entre outros por HERRERA MOLINA, nos termos da qual existiria, construída em redor da noção de capacidade económica associada a capacidade contributiva, a consagração de um dever fundamental de contribuição para a despesa pública³⁰⁷. Dar a essa participação nos encargos públicos a natureza de dever fundamental significa obrigatoriamente, no seu conteúdo, o reconhecimento, tanto pela Lei como pelo poder político, da constatação do direito a ser tratado diferenciadamente, ou por outras palavras, a que não seja exigido ao contribuinte montante igual ou superior aquele que resulta do sacrifício fiscal imposto ao outro contribuinte com maior capacidade económica. Esta é uma leitura do princípio da igualdade que abre o caminho para o recurso pelo legislador à tributação proporcional ou à tributação progressiva consoante o imposto, a situação do contribuinte e os fins extrafiscais que a colectividade e o poder político entendam coincidir com uma igualdade finalista e com o preenchimento de uma qualquer ideia de justiça tributária.

Uma outra distinção que resulta da elaboração doutrinária sobre o tema é-nos referida por SCHOENBLUM e, antes dele por SELIGMAN, mencionando uma distinção clássica entre o poder contributivo (*faculty*) reportado ao conjunto dos meios económicos e a capacidade contributiva (*ability*) identificada com o rendimento. Se, na opinião de autores como FRANK KNIGHT³⁰⁸, ambos podem justificar o recurso a uma tributação diferenciada, é na acumulação diferenciada de meios de riqueza que está o primeiro fundamento não apenas da lógica da capacidade contributiva mas ainda da progressividade do imposto. O imposto sobre o património surge assim como uma extensão natural da ideia defendida entre outros, por MOSCHETTI, de que por essa via se realizaria a justiça material fiscal, conferindo-se ao mesmo tempo racionalidade ao sistema tributário³⁰⁹.

³⁰⁷ Cfr. PEDRO M. HERRERA MOLINA, *Capacidad Económica Y Sistema Fiscal*, cit., p. 25 a 64.

³⁰⁸ “The powerful tendency of inequality to increase cumulatively compounding at an enormous rate”. FRANK KNIGHT, *Freedom and Reform* 9, (1947), in JEFFREY A. SCHOENBLUM, *Tax Fairness or Unfairness? A Consideration of the Philosophical Bases for Unequal Taxation of Individuals*, cit., p. 235.

³⁰⁹ Cfr. FRANCESCO MOSCHETTI, *El Principio de Capacidad Contributiva*, cit., p. 73 e seguintes.

Para MOSCHETTI, a capacidade contributiva erigida à categoria de princípio fundamental visa conferir racionalidade ao sistema tributário, gerar justiça económica por via do imposto e, ao mesmo tempo, assegurar a prossecução de outros princípios fundamentais do sistema jurídico e económico constitucionalmente consagrados, pelo que ele há-de ser compatível com o exercício privado da actividade produtiva. É a partir da constatação de que é necessário harmonizar em cada imposto, que obedeça ao princípio da capacidade contributiva este binómio, sacrifício fiscal e actividade produtiva privada eficiente que MOSCHETTI, na linha de GAFFURI, encontra os limites do princípio da capacidade contributiva. Para este autor, apenas é a capacidade contributiva do ponto de vista da apreensão do imposto, a riqueza, patrimonial ou outra, de que o contribuinte possa ser desapossado sem que haja lesão da sobrevivência da entidade económica em causa³¹⁰.

Verifica-se aqui uma clivagem determinante na doutrina, separando-se esta em duas correntes, uma que defende a tributação do património como um instrumento que ao mesmo tempo ocorre às necessidades do Estado e estimula comportamentos eficientes da parte do contribuinte, e uma outra que entende que seria afectada a sobrevivência do agente económico privado se o princípio da capacidade contributiva determinasse não apenas a tributação do rendimento mas também a tributação do património³¹¹.

MOSCHETTI, conclui ser a capacidade económica condição necessária mas não suficiente para a aplicação de um imposto fundado na capacidade contributiva, devendo os outros requisitos resultar dos princípios constitucionais fundamentais.

Daqui pode extrair-se desde logo que a capacidade contributiva não é em si vista por parte da doutrina, na qual o Autor se integra, como um princípio absoluto, embora essa tenha sido a visão dominante em grande parte das propostas fiscais do século XX, associando-a quer à progressividade do imposto, quer à função redistributiva deste³¹². A introdução do imposto progressivo mais não é do que uma consequência jurídica de uma leitura do princípio da capacidade contributiva, associando-a ou a uma repartição diferenciada da resposta, por via do financiamento, às necessidades colectivamente sentidas, ou a uma lógica redistributiva, em alguns casos consagrada, como no texto originário da Constituição da República de 1976. São numerosos os

³¹⁰ Cfr. FRANCESCO MOSCHETTI, *El Principio de Capacidad Contributiva*, cit., p. 74.

³¹¹ Cfr. F. GAFFURI, *L'attitudine alla contribuzione*, cit., p. 154.

³¹² Aplicado à tributação do património, o princípio da capacidade contributiva, na sua formulação mais radical, transfere riqueza do privado para o Estado, associando-se por isso a formas de expropriação ou confisco, perspectiva à luz da qual deve, de um ponto de vista tributário, ser também considerado.

textos constitucionais em que surge consagrado o princípio da capacidade contributiva, sendo que na grande maioria dos sistemas políticos assentes numa lógica de democracia representativa de tipo parlamentar, o princípio da capacidade contributiva obedece a uma dupla subordinação: princípio da igualdade – entendido instrumentalmente como igualdade de tratamento perante a Lei, na perspectiva garantística, aquilo que a doutrina norte-americana designa por “equal protection of the law” – e princípio da legalidade, esse de há muito consolidado na experiência constitucional, na jurisprudência e na doutrina portuguesas. Mas, nos desenvolvimentos legislativos do século XXI, com uma leitura que abre as portas à discricionariedade.

O tema da justiça tributária, pela carga doutrinária e política que reveste, foi tratado por parte significativa da doutrina, numa perspectiva de Ciência Política ou de Filosofia do Direito, com um entendimento meramente programático.

A doutrina jurídica alemã, à semelhança aliás da Escola de Pavia, bem como a jurisprudência do Tribunal Constitucional alemão, olharam até recentemente com algum cepticismo a justiça tributária associada por autores como KRUSE, ainda assente na capacidade contributiva, a optarem por impostos sintéticos que, ao mesmo tempo, incidem sobre o património e sobre o rendimento – ou que incidem sobre o património por via de uma falsa tributação do rendimento estimado – como acontece com o actual IMI, o imposto patrimonial sugerido pela Comissão encarregada da reforma do sistema tributário – e associado ao princípio da igualdade em termos finalistas.

No seu texto sobre tributação e redistribuição, HAYEK analisa o tema da progressividade do imposto à luz não apenas da redistribuição mas também da justiça tributária. Reconhecendo que “*redistribution by progressive taxation has come to be almost universally accepted as just*”, HAYEK³¹³, na sua rejeição deste postulado, parte da ideia de que não é possível, no longo prazo, conciliar coerentemente instituições democráticas com a progressividade global da tributação. É ainda HAYEK quem coloca em evidência que a capacidade contributiva é instrumental face à igualdade de sacrifício como propósito da sua consagração constitucional e fiscal. Sendo assim, antes que esta esteja provada, a afirmação da capacidade contributiva ou da progressividade do imposto para fundamentar um sistema fiscal ou uma figura tributária não são cientificamente aceitáveis e reconduzem-se a postulados decorrentes do arbítrio do legislador, vindo também a desinteressar-se do tema da

³¹³ Cfr. F. A. HAYEK, *The Constitution of Liberty*, cit., p. 306-309.

justiça tributária, associando esta à expressão legislativa do voto maioritário o que só pode ser aceitável ou numa envolvente transformacionista ou na recusa de uma leitura metajurídica do Estado de Direito.

Para KRUSE o princípio da capacidade contributiva não tem em si mesmo uma leitura unívoca mas ao invés uma vocação instrumental de realização de fins constitucionalmente associados às tarefas do Estado aperfeiçoando, por via do imposto, a execução de comandos constitucionais de índole doutrinária. Para KRUSE o imposto tanto pode ser justificado por razões fiscais como por razões extrafiscais e o princípio da capacidade contributiva há de então ter uma leitura diferente de imposto para imposto pelo que a consagração desse princípio pode conduzir à negação ou pelo menos a uma forte limitação da arbitrariedade em matéria tributária. Se a tributação de acordo com a capacidade contributiva é um imperativo constitucional não um mero princípio orientador ou instrumental então o modelo social ideal que o realiza e acolhe plenamente há que estar muito perto daquilo que alguns designam por *democracia totalitária* em matéria fiscal³¹⁴.

A posição de KRUSE embora levante questões não solucionadas, não traz uma explicação consistente que permita a integração da capacidade económica no referencial teleológico do imposto. E se é certo que as teses apresentadas poderiam traduzir o papel da capacidade económica na formulação do sistema fiscal, já a propósito da tributação do património como da concepção dos benefícios fiscais, o princípio da igualdade no entendimento finalista que lhe é dado pela doutrina alemã citada, não responde aos imperativos constitucionais inerentes à coerência do quadro dos direitos fundamentais consagrados num Estado de Direito.

A ponte entre a elaboração doutrinária da capacidade económica e o direito à propriedade e sua tributação embora enunciada sobretudo no âmbito da Ciência Política e da filosofia do direito na doutrina americana, surge nos trabalhos de KIRCHHOF que sustenta a partir da jurisprudência do Tribunal Constitucional a existência de um nexo entre as manifestações económicas e o dever de contribuir.

Sustentado na análise da jurisprudência constitucional que de resto em decisões recentes recolhe aquele contributo doutrinário, KIRCHHOF afirma, tal como a restante doutrina já citada, a relevância do princípio da capacidade contributiva. No entanto, à leitura que tradicionalmente associa capacidade económica e princípio da igualdade,

³¹⁴ Cfr. KRUSE, *Steuerrecht*, 3ª ed., 1973, p. 43. Sobre a noção de democracia totalitária veja-se i.a. PAULO OTERO, *A Democracia Totalitária*, Princípiã, Cascais, 2001.

KIRCHHOF e o Tribunal Constitucional apresentam em substituição como fundamentação do princípio da capacidade contributiva a ideia de Estado Social e a noção de direito de propriedade por um lado e, por outro, a satisfação das necessidades financeiras do Estado³¹⁵.

A relação entre a capacidade económica e o direito de propriedade constitui uma novidade na jurisprudência alemã mas vem afinal reconduzir um debate pré-existente no âmbito da Ciência Política e já mencionado supra, a propósito dos limites do direito de propriedade, no recurso à tributação progressiva e dos limites dos sacrifícios tributários. Para esta corrente, o direito de propriedade há de então ser como afirma HERRERA MOLINA³¹⁶, no seguimento de BIRK³¹⁷ e MOSCHETTI³¹⁸, um direito que integra como elemento constitutivo a função social da propriedade. Mas, por outro lado, o direito de propriedade constitucionalmente consagrado impediria que o princípio da capacidade contributiva se traduzisse numa progressividade ilimitada das taxas. O reconhecimento constitucional de que os rendimentos do contribuinte e a sua propriedade não-de contribuir igualmente para acorrer às necessidades privadas e para realizar o interesse público, levou o Tribunal Constitucional alemão a considerar que a conjunção dos dois princípios – direito de propriedade por um lado, princípio da capacidade contributiva por outro – haveria, por força nomeadamente do Artigo 4º da Constituição Alemã de 1949, de limitar a carga fiscal global a um tecto de cinquenta por cento da totalidade dos rendimentos do contribuinte³¹⁹.

É esta desconsideração do princípio da igualdade que leva o Tribunal Constitucional alemão a afirmar a impossibilidade de comparar níveis de prestação social em função da necessidade, recusando que o *Kindergeld* – o montante que cada família vê deduzido da sua matéria colectável ou da sua colecta a título de dedução por cada filho – seja de algum modo associado em termos quantitativos às prestações financeiras positivas que correspondem na ordem jurídica alemã ao rendimento mínimo garantido português.

KIRCHHOF aproxima ainda o princípio da capacidade económica da construção doutrinária do *maximin* a partir do qual o contribuinte não apenas está isento de imposto como tem direito a ser apoiado pelo Estado, para encontrar aí uma

³¹⁵ Cfr. P. KIRCHHOF, *Der verfassungsrechtliche Auftrag zur Besteuerung nach der finanziellen Leistungsfähigkeit in Steuer und Wirtschaft*, nº 4, 1985, p. 323

³¹⁶ Cfr. PEDRO M. HERRERA MOLINA, *Capacidad Económica Y Sistema Fiscal*, cit., p. 95.

³¹⁷ Cfr. DIETER BIRK, *Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Massstab der Steuernormen*, Köln, 1982, p. 211.

³¹⁸ Cfr. FRANCESCO MOSCHETTI, *El Principio de Capacidad Contributiva*, cit., p. 226.

³¹⁹ Cfr. KRUSE, *Amtliche Sammlung von Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts* pgs.93, 121 e 138.

manifestação não tanto do princípio da igualdade entendida em termos finalistas mas sobretudo para aproximar capacidade económica, função social da propriedade e satisfação das necessidades financeiras do Estado³²⁰. No seguimento de HERRERA MOLINA entendemos que estas decisões e o pensamento de KIRCHHOF simplificam excessivamente a conexão entre a capacidade contributiva e o direito de propriedade³²¹.

Como contributo diremos que, se do ponto de vista do sacrifício fiscal e da tarefa do Estado de acorrer tanto à produção de bens públicos como à manutenção de um mínimo de subsistência, a posição doutrinal apontada realiza uma interpretação nos limites do entendimento dos preceitos constitucionais, já quanto à função social da propriedade como ao valor que esta possa ter, esses são temas a jurisprudência citada claramente negligencia. Por um lado, por não atender à função extrafiscal que a propriedade possa ter enquanto propriedade privada. Depois, porque em matéria de valor – numa linha que é aliás seguida pela jurisprudência administrativa portuguesa – contempla apenas valor produtivo e valor de mercado, com as competentes actualizações, sem ter em conta o uso dos mesmos ao contrário do que há muito vem sido feito em outros ordenamentos tributários comparados como o direito norte americano. Por fim, porque o limite da capacidade económica é calculado associando rendimento e património sem se atender à especificidade deste e à aptidão de um e de outro, necessariamente diversa, para a realização de despesa. O confronto desta orientação com a da jurisprudência constitucional portuguesa tem evidente interesse.

Contributos doutrinários muito recentes têm reaproximado a capacidade contributiva e a igualdade atribuindo à capacidade contributiva uma mais estreita relação com a produção de bens públicos, entendendo BIRK que aquela deve ser lida no sentido de limitar a *einheitliches transferverhältnis*, reaproximando-a por essa via do princípio do benefício e de um entendimento de justiça fiscal que resultaria do disposto na Constituição³²². Para alguns, a capacidade contributiva e o seu limite consubstanciarão não apenas um dever mas um direito do cidadão, constitucionalmente consagrado, a não ser tributado para além dessa mesma capacidade económica³²³.

³²⁰ KIRCHHOF, in *Amtliche Sammlung von Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts*, 87, 153, 173.

³²¹ Cfr. PEDRO M. HERRERA MOLINA, *Capacidad Económica Y Sistema Fiscal*, cit. p. 68

³²² Cfr. DIETER BIRK, *Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Massstab der Steuernormen*, cit. p. 102.

³²³ Cfr. K. TIPKE, *Die Steuerrechtsordnung*, Vol. II, Otto Schmidt, Köln, 1993, p. 882.

Em nosso entender trata-se de uma posição que, embora formalmente mantendo a proibição do arbítrio, não tem em conta o conjunto dos direitos fundamentais afectados por este direito de ver associado à capacidade económica do cidadão/contribuinte e fazendo prevalecer a economia social pública sobre o direito à propriedade e iniciativa privada sem cuidar do interesse social desta.

É esta porventura a única dimensão da capacidade contributiva num contexto de economia privada e de mercado que importa aprofundar para um correcto entendimento da aplicabilidade deste princípio à tributação do património fundiário.

Parte da doutrina privilegia os efeitos económicos da lógica da capacidade contributiva³²⁴, nomeadamente com recurso ao conceito de utilidade marginal decrescente. Todavia, o puro recurso à capacidade contributiva deve, no caso da tributação do património, para autores como MUSGRAVE, ter em conta o conjunto de pressupostos que individualizam a aplicação do imposto, o reportam à riqueza líquida e permitam a imposição de uma taxa uniforme sobre todos os elementos integrantes de um determinado acervo patrimonial que constitui a riqueza ou património global de um contribuinte. O princípio da tributação única ou tributação global do qual isenções e taxas progressivas são instrumentais, deveria reportar-se, para MUSGRAVE, à totalidade do património de cada contribuinte para que legitimamente o legislador fiscal pudesse invocar a lógica da capacidade contributiva como fundamento do imposto. Como se referiu parágrafos acima, nenhum destes requisitos é aplicado na tributação do património fundiário em ordenamentos estudados em sede de Direito Comparado e, no caso português, nem pela contribuição autárquica nem pelo IMI que veio substituí-la^{325 326}.

Resta então um fundamento possível para a progressividade do imposto. Aquilo que, na medida em que corresponde, no essencial, a uma clara escolha doutrinária e a

³²⁴ SCHOENBLUM comenta a este propósito que *“this view of the snowballing effect of faculty was regarded as superior to progressivity based on the concept of declining marginal utility, since the marginal utility curve of particular individuals could not be established and comparisons among individuals were not deemed persuasive. Of course, evidence of the snowballing effect or the rate of the snowballing effect could also not be proven”*. JEFFREY A. SCHOENBLUM, *Tax Fairness or Unfairness? A Consideration of the Philosophical Bases for Unequal Taxation of Individuals*, cit., p. 235.

³²⁵ *“To make a benefit case for the general property tax as now applied, one would have to maintain that all real property benefits equally from local public services and that the value of such benefits equals the property tax yield. Neither proposition holds. The bulk of property tax revenue goes to provide general public services such as education, the benefits from which need not be distributed in line with property ownership. A general tax on real property, therefore, is a poor instrument for charging for services rendered. Other indicators would be superior. Thus, income might be a better proxy than residences for general benefits received by individuals, and value added might be a better proxy than business structures for benefits to firms.”*, cfr. RICHARD A. MUSGRAVE, PEGGY B. MUSGRAVE, *Public Finance in Theory and Practice*, cit., p. 344-345.

³²⁶ O mesmo acontecia já na vigência da Constituição de 1933.

interesses de grupo social – e, porventura, a rupturas dentro do mesmo tecido social -, é, com alguma frequência, ocultado atrás de outras construções teóricas ou da evocação de outros princípios como o da capacidade contributiva. Refiro-me àquilo que, na semântica constitucional utilizada pelo texto original de 1976 da Constituição da República, era referido como uma mais justa distribuição da riqueza e do rendimento. Esta mais justa distribuição da riqueza e do rendimento traduz, afinal, o entendimento de justiça daquilo que num determinado momento constitucional é o interesse do grupo social dominante em sede de maiorias políticas parlamentares. O protolegislator fiscal português vai mesmo mais longe hoje, como adiante será adequadamente desenvolvido, falando no estabelecimento ou reposição da verdade fiscal, fórmula que muito se aproxima do arbítrio da norma positiva e da administração tributárias e contraria exemplarmente a natureza garantística que preside ao Direito Financeiro das sociedades contemporâneas democráticas e, muito particularmente, ao Direito Fiscal.

Existe uma justificação para a pequena digressão que acaba de ser feita sobre controvérsias clássicas ou mais recentes em matéria de progressividade do imposto e da sua decorrência do princípio da capacidade contributiva. Se este princípio está hoje constitucionalmente assumido e enquanto tal, independentemente da sua bondade, não pode ser colocado em causa, é no entanto legítimo dele não extrair a inevitabilidade da tributação progressiva.

Levantando esta as questões teóricas mencionadas, no essencial, esgrimindo argumentos em redor da tributação do rendimento, parece fazer todo o sentido entender que, no caso de o princípio da capacidade contributiva fundamentar um instituto tributário de tributação do património fundiário que, por simplicidade de expressão, se poderia associar a riqueza capitalizada no longo prazo, aplicar o princípio da capacidade contributiva com recurso a formas de tributação agravada em função do valor ou da extensão, coloca a questão da justiça fiscal e da igualdade de tratamento em termos que hão-de, necessariamente, ser confrontados com os dispositivos constitucionais vigentes. Mas, acentua também, dada a controvérsia doutrinária, a vantagem em fazer corresponder a cada objecto um instituto tributário próprio, autónomo, nem acessório nem adicional. Até porque, na pouca experiência de tributação do património, aqui predial no seu todo, que existe no Direito Português – imposto municipal de sisa e contribuição autárquica e, depois disso, IMT e IMI – encontra-se patente, por via das taxas ou dos métodos de determinação da matéria colectável, a progressividade objectiva do imposto.

A capacidade contributiva é, às vezes em sede constitucional como no caso da Constituição da República, utilizada quase em sinonímia com um objectivo visado pelo legislador fiscal ou, melhor se diria, pelo legislador fiscal constitucional, e que é o do fim redistributivo do imposto. A redistribuição da riqueza por via do imposto, expressão utilizada em diversos ordenamentos constitucionais³²⁷, não elucida muito sobre a questão essencial que é a dos contornos e limites do princípio da capacidade contributiva já que as mais das vezes o legislador constitucional não esclarece o que entende por redistribuição da riqueza, quais os critérios que lhe presidem, como vai o imposto proceder a essa redistribuição, orientando-se parte da doutrina para uma reconstituição cíclica da igualdade de oportunidades, o que HAYEK liminarmente põe em causa.

Esta questão prende-se com a da opção entre a proporcionalidade e a progressividade do imposto. HAYEK rejeita uma reconstituição periódica – ainda que indeterminada no tempo – da igualdade de partida (*Startgerechtigkeit*), nomeadamente por via do imposto, por entender que ela perverte o funcionamento do mercado e os princípios da justiça e da igualdade. Perfilhando no entanto a igualdade de oportunidades como elemento constitutivo da justiça social. Admitindo a recomposição social, ela deverá surgir sobretudo pelo funcionamento do próprio mercado, sob pena de os impostos terem uma componente discriminatória que conflituaria com os princípios constitucionais. O autor conclui pela necessidade da fixação de um limite à carga fiscal global, não sendo o menor dos problemas a estabilidade desse limite que desejavelmente há-de resultar da constituição tributária em vigor: “*If a reasonable system of taxation is to be achieved, people must recognize as a principle that the majority which determines what the total amount of taxation should be, must also bear it at the maximum rate.*”³²⁸.

A potencial contradição entre capacidade contributiva e redistribuição agrava-se para parte da doutrina quando o tema é analisado em sede de tributação do património, existindo quem entenda que a capacidade contributiva se deve definir não em função da riqueza total, como defende MUSGRAVE, mas tendo por referencial a riqueza não produtiva o que, no limite, iria impedir a tributação do património com este fundamento e em sede de impostos ordinários³²⁹.

³²⁷ Assim acontece na Constituição da República e no Direito Comparado, por exemplo, na Constituição italiana. Veja-se F. GAFFURI, *L'attitudine alla contribuzione*, cit., p. 155.

³²⁸ Cfr. F. A. HAYEK, *The Constitution of Liberty*, cit., p. 322). Diverge HAYEK nesta matéria de RADBRUCH no entendimento que este tem de Estado de Direito (*Rechtsstaat*).

³²⁹ Veja-se, neste sentido, F. GAFFURI, *L'attitudine alla contribuzione*, cit., p. 61 e seguintes.

Não é neste sentido que se orienta a doutrina europeia dominante, que se inclina para ver no património uma clara manifestação de capacidade contributiva, justificando-se a sua tributação pelo objecto e pelos fins da redistribuição da riqueza e da reposição da igualdade de oportunidades. O património constituiria um acervo protector perante riscos de natureza económica, daria ao seu detentor um poder contratual no mercado, no limite, distorsor da concorrência, e constituiria sobretudo uma reserva daquilo que HANSEN designa por *spending power*, sendo esse *spending power* a bitola do nível e do limite de tributação³³⁰.

Esta teoria contém em si mesma os limites da sua aplicação e o fundamento da inaplicabilidade à generalidade das manifestações de riqueza, nomeadamente o património fundiário. É que de acordo com esta construção, o intérprete tanto da norma constitucional como da lei ordinária teria de qualificar a riqueza, de a distinguir quanto à sua natureza e quanto à sua função. O resultado dessa qualificação há-de reflectir-se no valor de um bem para efeitos de tributação do património. E mais determinante ainda será a constatação de que esse bem ou acervo de bens aumenta, diminui ou é neutro, ainda que em termos potenciais, relativamente ao *spending power* de um contribuinte ideal³³¹.

No entendimento da capacidade contributiva louvamo-nos com algumas reservas, na doutrina que define a mesma à luz dos princípios constitucionais que consagram e protegem o acesso e o exercício da actividade económica pelo sector privado e que associa a apropriação privada da terra ao quadro de direitos fundamentais na medida em que estes não possam ser contraditados ou esvaziados no seu conteúdo garantístico, tanto por normas fiscais como por normas extrafiscais³³².

Este é um dos temas nucleares da capacidade contributiva e do seu estudo, o da subordinação a um elenco de direitos fundamentais e a valorização da dimensão garantística que constitui o seu limite. Para autores como MOSCHETTI, esta referência aos direitos fundamentais deve entender-se como extensiva aos referenciais da ordem constitucional económica, nomeadamente no que esta possa integrar em termos de solidariedade social, sendo da reciprocidade inerente que resultará, em definitivo, a legitimidade do imposto e do sacrifício fiscal que acarreta.

³³⁰ Cfr. HANSEN, *Aspects of property taxation. A general report, in Public Finance*, 1959, n. 3-4, p. 200 e sgs. ; in FRANCESCO MOSCHETTI, *El Principio de Capacidad Contributiva*, cit., p. 77; EINAUDI, *Principi di scienza della finanza*, Turin, reed. 1963, p. 184-190, e COSCIANI, «*L'imposta ordinaria sul patrimonio e la discriminazione dei redditi*», em *La Riforma Tributaria*, Florença, 1950, pgs. 97-138.

³³¹ MANZONI, *Il principio della capacità contributiva nell'ordinamento costituzionale italiano*, Turim, 1965; MAFFEZONI, *Il principio di capacità contributiva nel diritto finanziario*, Turim, 1970, e FRANCESCO MOSCHETTI, *El Principio de Capacidad Contributiva*, cit., pgs. 77.

³³² No mesmo sentido veja-se F. GAFFURI, *L'attitudine alla contribuzione*, cit..

O facto de, como regista parte da doutrina, ser indemonstrável a relação entre a eficiência na actividade do sujeito passivo e o uso efectivo dos bens públicos não altera a correlação teórica subjacente, a qual há-de ser, se outro não resultar expressamente do ordenamento constitucional, um dos limites do recurso à capacidade contributiva.

É nomeadamente na doutrina italiana que encontramos o desenvolvimento desta tese valorizadora da tutela da economia privada como limite da capacidade contributiva. Para MAFFEZONI, este imperativo conceptual há-de permitir um juízo sobre a legitimidade do imposto – e, no limite, um juízo sobre a legitimidade constitucional das figuras integrantes do sistema tributário -; e a relação, que MOSCHETTI apelida de solidariedade social, entre o imposto exigido em função da capacidade contributiva e a utilização dos fundos daí decorrentes para fins económicos e sociais compatíveis com os comandos constitucionais³³³. Exemplificativamente, note-se que, dado que o princípio do benefício não integra, como veremos, explicitamente, o ordenamento constitucional tributário português, no estudo da disciplina jurídica da contribuição autárquica primeiro e, depois, do IMI houve que dirimir sobre a questão de estar esta balizada, ou não, pela capacidade contributiva entendida nos termos que resultem das normas constitucionais para aferir da sua legitimidade.

Mas, de acordo com este entendimento, o princípio do benefício é identificável como um requisito conceptual da lógica da capacidade contributiva, emergindo assim como elemento essencial da fundamentação do imposto com recurso à capacidade contributiva que há-de ter limites, a saber, a obrigação para o Estado, decorrente do sacrifício fiscal do particular, de concorrer para os gastos públicos que visam a prossecução do interesse colectivo. Neste entendimento que GAFFURI designa por solidário mas que reveste, do ponto de vista jurídico-político, uma natureza contratual, há-de extrair-se um limite que consiste na existência de escolhas alternativas de utilização dos recursos privados que mais eficientemente prossigam o interesse público. Vejam-se as considerações feitas pelo Autor, a propósito dos *conservation easements*.

Desta concepção afastam-se MUSGRAVE e THUROW ao preferirem quanto ao tema nuclear que é a tributação do património, a ideia de *social control* à de solidariedade

³³³ Veja-se a este respeito FRANCESCO MOSCHETTI, *El Principio de Capacidad Contributiva*, cit., p. 96. Se é verdade que alguns autores como MOSCHETTI entendem que nem todas as figuras tributárias podem reconduzir-se a esta ideia de prestação e contra prestação com vista à realização de fins sociais, o imposto sobre o património, pela sua natureza confiscatória há-de, na pureza dos princípios, preencher o tipo constitucional doutrinariamente relevante. Cfr. BERLIRI, *Principi di diritto tributario*, vol. I, Milão, 1952, F. GAFFURI, *L'attitudine alla contribuzione*, cit., p. 40.

social. Para estes autores, *social control* corresponde à faculdade que o Estado tem de prevenir pela via do imposto as consequências sociais da desigualdade na distribuição da riqueza ou, diversamente, na distribuição da despesa. Para MUSGRAVE, o imposto progressivo sobre a riqueza é então o instrumento adequado para lidar separadamente com essas consequências sociais da desigualdade da distribuição patrimonial em termos mais eficientes do que por exemplo através de um imposto sobre o rendimento. O “controlo social” surge em consonância com as finanças activas confundindo-se, no entanto, nessa noção, controlo social e controlo público o que pode, numa leitura que não parta dos mesmos pressupostos, conflitar com as normas constitucionais. Ao colocar o “controlo social” como fundamento legitimador da tributação do património, MUSGRAVE orienta-se sobretudo para um entendimento finalista da solidariedade social com dois pressupostos:

- que a tributação do património reduz ou elimina as consequências sociais negativas de uma desigual distribuição da riqueza; e
- que esta só faz sentido se for possível definir para efeitos fiscais – e consequentemente atribuir um valor tributável – à riqueza global de um dado agente económico³³⁴.

No caso da tributação do património fundiário, mesmo a tese do controlo social tem, para MUSGRAVE, limites que resultam a um tempo da equidade, da eficiência e da leitura contemporânea das normas constitucionais, limites que MUSGRAVE reconduz pela negativa à não verificação de um *excess burden*, dando a entender que a tributação progressiva da terra, consequência lógica desta concepção, faria predominantemente sentido do ponto de vista da teoria económica no caso dos países em desenvolvimento³³⁵.

Musgrave considera inquestionável a tributação do património fundiário por promover a justiça fiscal e repor a equidade; trata-se de ganhos fortuitos associados a mais-valias independentemente do agente económico e que apreciam significativamente a terra. Já HENRY GEORGE defendera a mesma tese. Mas aqui não se tributa o património mas antes ganhos fortuitos de capital, pelo que esta constatação em nada acresce ao debate científico.

³³⁴ Cfr. RICHARD A. MUSGRAVE, PEGGY B. MUSGRAVE, *Public Finance in Theory and Practice*, cit., p. 344.

³³⁵ Cfr. RICHARD A. MUSGRAVE, PEGGY B. MUSGRAVE, *Public Finance in Theory and Practice*, cit., p. 346.

Do que foi dito, há-de concluir-se sobre a necessidade de examinar os comandos constitucionais para saber do entendimento legítimo que a lei ordinária possa fazer da capacidade contributiva na ordem jurídica tributária portuguesa, sem que tal signifique que subscrevamos, por antecipação, o entendimento doutrinário que subjaz aos preceitos constitucionais.

Antes, no entanto, é útil, partindo da ideia de GAFFURI de que a capacidade contributiva encontra a sua coerência na realização da actividade financeira, resultante de escolhas que obedeçam aos princípios da representação e do consentimento, identificar um conceito de capacidade contributiva aplicável ao caso concreto pela lei ordinária, mediante indicadores que não ponham em causa a legitimidade e coerência constitucionais da norma de imposto.

O entendimento mais frequentemente encontrado associa a capacidade contributiva à riqueza global. E essa riqueza global só poderá, ao abrigo daquele princípio, ser amputada se manifestar aptidão para contribuir para gastos públicos relevantes ou que, pela sua própria existência, indiquem um dever do contribuinte para com a sociedade. É, nomeadamente, este o caso dos acréscimos do valor patrimonial que não hajam sido produzidos pelo contribuinte e que tenham resultado de uma envolvente favorável ou de comportamentos do Estado ou outros entes públicos.

Já mais atrás foi enunciada a manifestação tradicionalmente mais acolhida de capacidade contributiva, aquela que associa o património ou a fortuna privados, ao *spending power*, à reserva de poder aquisitivo, que há-de ser a resultante dos activos patrimoniais ou monetários do contribuinte. Daqui há-de resultar em consequência que o sistema ideal, em tese, seria uma tributação assente na despesa e nas suas diversas manifestações – o que inclui a capacidade de despesa (*spending ability*)³³⁶. KALDOR enuncia uma construção inteiramente baseada na tributação da despesa, embora reconhecendo a sua inaplicabilidade actual. Vale a mesma no entanto por conter um entendimento limitativo da capacidade contributiva que afasta esta da ideia de redistribuição, a que pode ser associada mas nunca com o automatismo pretendido por muitos. Afigura-se, nesta linha de pensamento, inquestionável que a detenção do património fundiário só por si, na medida em que não traduza a disponibilidade imediata de meios de pagamento, não indicia capacidade contributiva.

A questão torna-se, no entanto, mais complexa na medida em que os sistemas tributários integram crescentemente impostos com uma função extrafiscal,

³³⁶ Cfr. NICHOLAS KALDOR, *An Expenditure Tax*, Cambridge, 1955, p. 53.

recolocando-se a propósito destes o tema da legitimidade do imposto e da validade da lógica da capacidade contributiva. Os fins extrafiscais, se objectivamente se traduzem no favorecimento de determinados contribuintes, relativamente a outros não-de necessariamente estar subordinados ao quadro constitucional de liberdades e garantias, não podendo dissociar-se do princípio da justiça fiscal em sentido amplo que aí esteja consagrado ou que seja inerente a um tipo tributário.

A lógica da capacidade contributiva, associada à proliferação dos fins do imposto para lá da função eminentemente reditícia, obriga à identificação dos fins e à adequação do meio tributário consubstanciado no imposto em causa.

No caso do património fundiário é necessário, no caso do Direito interno, tomar em consideração a recente legislação sobre o tema condensada na Lei 31/2014 de 30 de Maio de 2014 epigrafada como “Lei de bases gerais da política pública de solos, de ordenamento do território e de urbanismo”. São, neste diploma, particularmente relevantes o Art. 3º (“Princípios gerais”), Art. 4º (“Direito de propriedade privada do solo”) e ainda os Arts. 6º, 7º e 9º. Refira-se, quanto aos fins (“Fins”) o que consta das suas alíneas h) e i):

Alínea h): Promover a defesa, a fruição e a valorização do património natural, cultural e paisagístico; e,

Alínea i): Assegurar o aproveitamento racional e eficiente do solo, enquanto recurso natural escasso e valorizar a biodiversidade.

Se este diploma integrasse um normativo tributário e não se auto-limitasse à política pública dos solos poder-se-ia concluir, sem grande elaboração teórica, existir no direito interno sobre a propriedade fundiária rústica, uma lei de bases assente na figura do contrato fiscal, em termos que trataremos infra mais aprofundadamente. Mas este tema foi esquecido pelo legislador português, porventura em consonância com uma certa leitura de imposto que erradamente os nossos parlamentares insistem em que decorre da Constituição da República.

Reconheça-se então, como resultando da justiça fiscal e da equidade da norma como da natureza garantística que a esta há-de presidir, a necessidade de fixar conceptualmente – e em sede de interpretação constitucional – um limite à função extrafiscal do imposto que é o de este se conformar com o princípio da liberdade, nomeadamente na sua dimensão económica, e nessa outra dimensão do Estado de Direito que é o respeito pela propriedade privada entendida como o direito

fundamental enquanto extensão da liberdade individual. Vejamos em que medida um tal limite se encontra, quanto à tributação do património fundiário, consagrado na nossa Constituição ou na jurisprudência dos tribunais superiores.

O princípio da capacidade contributiva está hoje, como já foi dito, consagrado em numerosos textos constitucionais da actualidade como grande princípio orientador da *potestas tributaria* inerente à soberania do Estado. Não parece, no entanto, possível entender este princípio, como alguns pretendem, em termos absolutos, considerando-o como um instrumento privilegiado de realização do interesse público e transformando aquilo que, na sua génese, é a expressão de um contrato social entre o indivíduo, a colectividade e o poder político, numa limitação do quadro de direitos fundamentais e garantias, igualmente com dignidade constitucional e que devem, também eles, merecer acolhimento na Lei Fiscal ordinária. Parece assim correcto afirmar, como faz MOSCHETTI que, com o princípio da capacidade contributiva “tende a assegurar que a disciplina da relação jurídica fiscal se adequa aos princípios doutrinários (*leitideen*) que inspiram o ordenamento jurídico do Estado e correspondem a uma consciência social comum”³³⁷.

A doutrina e jurisprudência alemãs mas também como foi já mencionado a jurisprudência e a doutrina espanholas, entre outras, associaram correctamente – ainda que em termos por vezes impeditivos de uma elaboração posterior – a questão da capacidade económica e o tema da discricionariedade ou, se se preferir, da proibição da discricionariedade. A proibição da discricionariedade em Direito Fiscal foi durante muito tempo dado adquirido para a doutrina e para o legislador no ordenamento jurídico português e nunca questionada pela jurisprudência tributária³³⁸. Esta leitura constitucional termina ainda estando em vigor a Constituição de 1933, com a aprovação e entrada em vigor da legislação sobre o Imposto Complementar e agrava-se desde a Reforma Fiscal do fim da década de oitenta do século XX. Refere-se aqui, naturalmente, a discricionariedade ou na criação do imposto – que se confunde com a inconstitucionalidade do mesmo – ou no próprio acto tributário, excluindo tanto a chamada discricionariedade técnica como a discricionariedade nos actos preparatórios da Administração Fiscal que foram desde sempre aceites³³⁹.

³³⁷ Cfr. FRANCESCO MOSCHETTI, *El Principio de Capacidad Contributiva*, cit., p. 51.

³³⁸ Sobre a construção doutrinária, tanto na doutrina portuguesa como na doutrina alemã e italiana mais relevante sobre esta matéria, cfr. por todos ALBERTO XAVIER, *Conceito e Natureza do Acto Tributário*, Livraria Almedina, Coimbra, 1972, p. 337 e seguintes. Destaca-se, no entanto, a posição de Berliri que limita a proibição da discricionariedade à *potestá tributaria* ou seja ao poder de instituição de tributos, cfr. BERLIRI, *Principi di diritto tributario*, vol. I, Milán, 1952, p. 73 e seguintes e p. 79.

³³⁹ Cfr. ALBERTO XAVIER, *Conceito e Natureza do Acto Tributário*, cit., p. 355 e seguintes.

A orientação recente da doutrina tem-se orientado em sentido mais favorável ao da jurisprudência dos tribunais tributários, evoluindo para uma delimitação negativa da competência discricionária, tese que tinha já defensores, sobretudo na doutrina italiana, como PUGLIESE e ROTONDI³⁴⁰.

Este entendimento deveria obrigar a especiais cautelas no tocante à leitura constitucional do princípio da capacidade contributiva já que, se se pretende associar este com a realização da justiça tributária, não pode ignorar-se que esta passa pela clara delimitação e pelo respeito sem desvio do princípio da legalidade tributária. Como sobre este tema afirma ALBERTO XAVIER, se por um lado não podemos esquecer que

“o cerne da justiça em matéria de impostos está, [...], em afirmar que a lei fiscal deve tratar os cidadãos de um modo «igual» e que a igualdade, necessariamente relativa, tem como padrão ou como critério a capacidade económica”, esta deve ser entendida no contexto do Estado de Direito e do princípio da legalidade, já que “o princípio da legalidade tributária é o instrumento – único válido para o Estado de Direito – de revelação e garantia da justiça tributária”³⁴¹.

Em sentido contrário e numa reinterpretação deste entendimento tem vindo a consolidar-se a orientação jurisprudencial portuguesa nomeadamente em sede de jurisprudência do Tribunal Constitucional. No Acórdão nº 1108/96 de 30 de Outubro de 1996 o Tribunal Constitucional português não apenas confirma a dignidade constitucional do princípio da capacidade contributiva como faz deste não apenas um instrumento de realização da igualdade e justiça tributárias mas afirma que “o imposto na medida em que é uma intervenção na propriedade dos cidadãos justificada pela realização de fins sociais, tem de decorrer da vontade democrática e respeitar a igualdade e a justiça tributárias (artigos 106º e 107º da Constituição), aferidas pela capacidade contributiva de cada cidadão”³⁴². No mesmo sentido se pronuncia o Acórdão nº 348/97 de 29 de Abril de 1997 do mesmo Tribunal Constitucional que afirma que “a generalidade do dever de pagar impostos significa o seu carácter universal (não discriminatório), e a uniformidade (igualdade) significa que a repartição dos impostos pelos cidadãos há-de obedecer a um critério idêntico para todos.

³⁴⁰ Cfr. PUGLIESE, *Diritti subbiettivi ed interessi legittimi di fronte alla giurisdizione amministrativa tributaria*, R.I.D.F., I, 1938, p. 68 e seguintes e ROTONDI, *Appunti sull'obbligazione tributaria*, Pádua, 1950, p. 82 e seguintes.

³⁴¹ Cfr. ALBERTO XAVIER, *Conceito e Natureza do Acto Tributário*, cit., p. 279 e 280.

³⁴² Cfr. Acórdão do Tribunal Constitucional nº 1108/96 de 30 de Outubro de 1996 *in* Diário da República, II Série, 20 de Dezembro de 1996.

Tal critério, como acentua CASALTA NABAIS³⁴³ «[...] é o da capacidade contributiva (capacidade económica, capacidade para pagar, etc), o que significa que os contribuintes com a mesma capacidade contributiva devem pagar o mesmo imposto (igualdade horizontal) e os contribuintes com diferente capacidade contributiva devem pagar diferentes (qualitativa e/ ou quantitativamente) impostos (igualdade vertical)», sendo certo que o âmbito subjectivo deste princípio vale tanto para os indivíduos (pessoas físicas) como para as pessoas colectivas”³⁴⁴.

O princípio da capacidade contributiva é assim tratado pelo Tribunal Constitucional como sobrepondo-se – na medida em que dá conteúdo material – aos princípios da igualdade e legalidade tributárias, esvaziando de sentido esta última se, como vem sendo confirmado pela doutrina dominante, forem cada vez mais estreitas as fronteiras da proibição da discricionariedade tributária.

O mesmo Acórdão nº 348/97 elabora um entendimento do dever tributário segundo a capacidade contributiva que é doutrinariamente consistente com o que acaba de ser referido, ao colocar o referencial da relação entre o contribuinte e o Estado, regida constitucionalmente, no dever dos cidadãos pagarem impostos³⁴⁵. Para o Tribunal Constitucional, o dever de pagar impostos segundo a sua capacidade contributiva passa a estar equiparado (“regra equivalente”) aos direitos fundamentais o que determinaria a sua sujeição aos princípios da generalidade e da igualdade.

Ainda sobre este tema, o Tribunal Constitucional associa a capacidade contributiva e o princípio da igualdade tributária com aquilo que chama “as *isenções e regalias fiscais que não podem deixar respeitar, sob pena de privilégio constitucionalmente ilícito*”³⁴⁶, segundo a orientação de GOMES CANOTILHO e VITAL MOREIRA³⁴⁷. Embora tal não seja mencionado nem pela doutrina citada nem pelo Tribunal Constitucional, não pode deixar de se entender que o princípio da igualdade tributária há de ter uma dimensão económica no seu entendimento ou seja, existe para o Estado a obrigação de atribuir um benefício fiscal em situações que são as tipificadas pela Lei e não apenas o dever de não atribuir esse benefício em violação do princípio da igualdade.

³⁴³ Cfr. JOSÉ CASALTA NABAIS, *Contratos Fiscais (Reflexões acerca da sua admissibilidade)*, Coimbra, 1994, p. 265 e segs.

³⁴⁴ Cfr. Acórdão do Tribunal Constitucional nº 348/97 de 29 de Abril de 1997 in Diário da República, II Série, 25 de Julho de 1997.

³⁴⁵ “O dever de os cidadãos pagarem impostos constitui uma obrigação pública com assento constitucional. Como tal, está sujeito a algumas regras equivalentes às dos direitos fundamentais, designadamente os princípios da generalidade e da igualdade” in Acórdão do Tribunal Constitucional nº 348/97 de 29 de Abril de 1997, cit.

³⁴⁶ Cfr. Acórdão do Tribunal Constitucional nº 348/97 de 29 de Abril de 1997, cit.

³⁴⁷ Cfr. J. J. GOMES CANOTILHO, VITAL MOREIRA, *Constituição da República Portuguesa Anotada*, 2 vols., Coimbra Editora, 2ª ed., 1985.

Mas reconduzir a capacidade contributiva ao plano estrito da receita tributária ou da função fiscal do imposto é um entendimento redutor da leitura daquele critério se o entendermos na prossecução não apenas da igualdade tributária mas também da justiça fiscal.

Se aceitarmos que os impostos podem ter funções extrafiscais para além da sua função recaudatória e que certos impostos podem não ter a função reditícia e apenas prosseguir o bem-estar social reconduzindo-se por isso apenas à função extrafiscal, a capacidade contributiva e o dever de pagar impostos devem ser entendidos no contexto de uma contribuição igual – perante a Lei e visando a justiça fiscal – da parte dos agentes económicos para a satisfação dos fins de interesse colectivo.

Este princípio foi, nos anos recentes, objecto de elaboração na doutrina portuguesa mas centrada na tributação do rendimento o que pressupõe que, em rigor, a verdadeira questão em análise não parece ter sido a da consagração e limites constitucionais do princípio da capacidade contributiva mas antes a da justificação, de um ponto de vista conceptual e teórico, de uma escolha de há muito assumida pelo ordenamento jurídico tributário português que é a da progressividade do imposto³⁴⁸. CASALTA NABAIS, partindo do postulado de que o princípio geral da igualdade há-de ser entendido como uma igualdade material em termos finalistas, o princípio da capacidade contributiva vigora independentemente “*de um específico e directo preceito constitucional*”.

SALDANHA SANCHES afirma a este respeito que a Constituição teleológica exige “a existência de um imposto de rendimento pessoal que vise a diminuição das desigualdades, o que em princípio implica um grau mais elevado de progressividade”³⁴⁹.

É verdade que esta recondução da capacidade contributiva a um princípio absoluto que privilegia a ideia de que a justiça fiscal, e com ela uma dimensão económica da justiça social, se obtém privilegiadamente por via da despesa pública em detrimento da despesa privada é essencialmente formulada em redor da tributação do rendimento. SOUSA FRANCO, ao tratar o princípio da capacidade contributiva e não se pronunciando sobre a compatibilidade conceptual deste com uma ideia de justiça,

³⁴⁸ Nesse sentido, J. J. GOMES CANOTILHO, VITAL MOREIRA, *Constituição da República Portuguesa Anotada*, vol. I, cit., p. 457. (CASALTA NABAIS, *Contratos Fiscais*, Coimbra Editora, Universidade de Coimbra, Boletim da Faculdade de Direito, 1994, p. 155, 156). Ver, do mesmo autor, *O Dever Fundamental de Pagar Impostos. Contributo para a Compreensão Constitucional do Estado Contemporâneo*, Coimbra, 1998, p. 495 e seguintes.

³⁴⁹ Cfr. J. L. SALDANHA SANCHES, *Manual de Direito Fiscal*, cit., p. 147.; DIETER BIRK, *Allgemeines Steuerrecht: Ein Studienbuch*, cit..

faz já uma referência a que do princípio da capacidade contributiva (ou, como refere, “*das faculdades contributivas*”³⁵⁰) admite uma opção do legislador fiscal pela tributação da “riqueza imobilizada (património ou capital)”³⁵¹. Também SALDANHA SANCHES trata predominantemente o tema acerca da tributação do rendimento, embora aquando do estudo do conceito do rendimento acréscimo patrimonial, admita a tributação do património³⁵².

Visão extrema é sustentada por CASALTA NABAIS que considera que “a capacidade contributiva constitui o pressuposto e o critério da tributação”, reconhecendo embora que o mesmo não fornece “uma resposta para problemas como o da (in)admissibilidade da tributação do capital ou do património”^{353 354}.

Poderá então afirmar-se que para a doutrina portuguesa dominante como para a jurisprudência do Tribunal Constitucional, o princípio da capacidade contributiva adquire dignidade constitucional absoluta, permitindo determinar o tipo de igualdade que vai ser prosseguida em nome de uma qualquer ideia de justiça fiscal que há de ser doutrinariamente fundada.

Nesta linha de reflexão, não é admissível nem na tributação do rendimento nem, o que mais nos interessa, na tributação do património, realizar uma escolha entre progressividade e proporcionalidade do imposto já que a própria formulação do princípio da capacidade contributiva decide em favor da progressividade. Mais controverso ainda será entender que os impostos fortemente progressivos possam não ter, ao menos quanto ao património, uma natureza confiscatória, sendo em nosso entender impossível com uma outra base que não seja a de uma dogmática doutrinária distinguir qual o momento a partir do qual é possível falar de confisco fiscal ou também dar conteúdo conceptual à expressão “*máximo confiscatório*”³⁵⁵.

Cabe referir que, conceptualmente e mesmo do ponto de vista da fundamentação constitucional na generalidade das experiências constitucionais comparadas que vimos referenciando, capacidade contributiva e progressividade não são conceitos plasmáveis ainda que a capacidade contributiva ou capacidade económica seja com frequência invocada pelos defensores da tributação progressiva como justificando,

³⁵⁰ Cfr. A. L. DE SOUSA FRANCO, *Finanças Públicas e Direito Financeiro*, vol. II, cit., p. 186.

³⁵¹ Cfr. A. L. DE SOUSA FRANCO, *Finanças Públicas e Direito Financeiro*, vol. II, cit., p. 187.

³⁵² Cfr. J. L. SALDANHA SANCHES, *Manual de Direito Fiscal*, cit., pgs. 153-154.

³⁵³ Cfr. JOSÉ CASALTA NABAIS, *Contratos Fiscais*, cit., p. 156.

³⁵⁴ Já na vigência da Constituição de 1933 – que consagrava, aliás, expressamente o princípio da capacidade contributiva – se colocava a questão da igualdade finalista que o imposto deveria prosseguir o que, para alguns como CORTES ROSA, reinterpretava ou obrigava à reinterpretação em termos mais limitados do princípio geral da não retroactividade em matéria de impostos.

³⁵⁵ Cfr. JOSÉ CASALTA NABAIS, *Contratos Fiscais*, cit., p. 156.

num plano finalista, uma tributação tecnicamente desigual. Em rigor, a progressividade do imposto pode ser ditada por um propósito redistributivo que não é conduzido necessariamente por uma lógica igualitária na repartição do encargo público em função do rendimento disponível ou da riqueza entendida como reserva de meios de pagamento, mas pode tão só exprimir o equilíbrio de grupos de interesse, ser expressão de uma maioria, ou visar a transferência para o Estado de meios financeiros e activos patrimoniais que se encontram na titularidade de privados.

Dominantemente, não se ocupa este estudo da questão da progressividade do imposto e do seu fundamento teórico ou técnico. Ele interessa-nos unicamente do ponto de vista da igualdade mas mais ainda no sentido de saber da inevitabilidade do recurso à tributação progressiva para visar a justiça fiscal nos pressupostos do modelo constitucional português e do Estado de Direito e no respeitante à tributação do património a resposta afigura-se-nos decididamente negativa.

Embora com raízes doutrinárias diferentes, esta linha de orientação da doutrina portuguesa aproxima-se da defesa que RAWLS faz do papel do imposto e da progressividade do mesmo numa sociedade pós liberal. É certo que RAWLS limita a sua aceitação teórica da progressividade do imposto à persistência de situações que possam ser classificadas como injustas. Todavia, reconduzindo embora a progressividade a uma técnica de tributação, a manutenção daquilo que designa por igualdade de oportunidades implica uma sistemática e intensa redistribuição de recursos no pressuposto de que a despesa pública é eficiente nesta matéria³⁵⁶.

Ainda quanto à tributação do património há um outro plano em que a progressividade do imposto é relevante para o entendimento e conteúdo dos direitos fundamentais ou dos deveres contributivos: trata-se da supracitada dimensão confiscatória do imposto. Mas aí a questão não está na expressão quantificada do sacrifício tributário mas na natureza deste, na sua relação com a realização do bem comum.

É na tributação do património que devemos inquirir acerca da verdadeira natureza e do conteúdo possível dessa noção de capacidade económica ou capacidade contributiva como referencial de um sistema tributário. Vimos já que a jurisprudência constitucional e a doutrina portuguesa dominante são favoráveis a uma recondução dos princípios clássicos, nomeadamente do princípio da igualdade, à capacidade contributiva elegendo de entre os deveres fundamentais do cidadão o dever de

³⁵⁶ Cfr J. RAWLS, *Uma Teoria da Justiça*, cit., p. 277. Para uma crítica da tese da progressividade do imposto com fins redistributivos, ver RICHARD ALLEN EPSTEIN, *Takings: Private Property and the Power of Eminent Domain*, cit., p. 342.

pagamento de impostos de acordo com a sua capacidade económica independentemente, ao menos na formulação da regra geral, do uso dessa capacidade contributiva por parte do agente privado e do contributo que o mesma pessoa possa com os seus meios e actividade privado, dar para a realização do bem comum³⁵⁷.

Trata-se apenas de questionar o princípio e dilucidar sobre ele em sede de património e sua eventual tributação. A questão é relevante não apenas nas fronteiras deste estudo mas porque é através da conclusão a que se chegar quanto à tributação do património que se podem recortar, ao mesmo tempo, a natureza e os limites da dimensão fiscal da capacidade económica.

Para os defensores da existência de formas de tributação continuada do património, numa base pessoal, fundada na especial capacidade económica dos detentores daquele mesmo património, existem razões diversas que podem justificar essa tributação. E cabe dizer que a principal crítica e a dificuldade maior que foi encontrada pelos defensores da capacidade económica tem a ver não tanto com a existência deste imposto mas antes com saber se ele corresponde a uma situação de dupla tributação já que, como afirma TIPKE, o titular do património pode utilizá-lo para realizar despesas ou para pagar os impostos e, sendo o património rendimento aforrado que foi já sujeito a tributação, em sede de imposto sobre o rendimento, mais não seria do que tributar duplamente esse mesmo rendimento, que agora é capital que não fora dispendido para fazer eventualmente face a consumos futuros. É com esta argumentação que TIPKE refuta a possibilidade de existir um imposto sobre o património enquanto tal, que incida continuada e periodicamente sobre este³⁵⁸.

Os defensores da tributação do património com fundamento na capacidade económica contributiva agrupam-se segundo um quadro teórico que pode ser descrito nos termos que seguem.

Uma teoria acolhida em alguma jurisprudência constitucional alemã e com eco na doutrina portuguesa assenta na natureza consolidada do rendimento aforrado que como capital é integrado no património oferecendo por via dessa integração uma particular segurança jurídica ao seu titular (*Fundustheorie*)³⁵⁹. HERRERA MOLINA critica esta teoria com base na depreciação que, por alteração de circunstâncias, o

³⁵⁷ Veja-se a este propósito a Lei de Bases Gerais da Política Pública de Solos, de Ordenamento do Território e de Urbanismo, Lei 31/2014, cit..

³⁵⁸ Cfr. K. TIPKE, *Die Steuerrechtsordnung*, Vol. II, cit., p. 775.

³⁵⁹ Cfr. J. L. SALDANHA SANCHES, *Manual de Direito Fiscal*, cit e JOSÉ CASALTA NABAIS, *Direito Fiscal*, Almedina, Lisboa, 2000, p. 154.

valor de mercado pode ter o que atenuaria significativamente a segurança inerente à capitalização e incorporação do rendimento aforrado³⁶⁰. Cumpre dizer que nem a fundamentação desta teoria nem a crítica formulada se afiguram convincentes.

Uma segunda construção associa a ideia de património à existência duradouramente projectada no tempo de uma capacidade económica diferenciada. Trata-se de uma tese, segundo a qual, a capacidade económica tem uma leitura social que é juridicamente relevante já que, da detenção patrimonial, resultam para o seu titular mais fácil acesso ao crédito, prestígio social, poder nas relações económicas privadas e na ordem jurídico-político vigente, bem como segurança económica. TIPKE refere ainda o facto de um detentor do património ser por essa razão detentor de escolhas fiscais alternativas que não são acessíveis para a generalidade dos agentes económicos mesmo para aqueles que a título de rendimento disponham de montantes mais elevados do que o rendimento patrimonial³⁶¹.

Difícilmente se poderá conceder que esta teoria tenha uma base teórica e jurídica aceitável, repousando antes numa leitura sociológica ou no limite, de uma doutrina política. Mas quanto ao património fundiário, ela é seguramente inaplicável, já que a opção entre escolhas fiscais alternativas há de estar associada à ideia de flexibilidade. Ora, nada é menos flexível do que a detenção do património fundiário, a qual, com frequência, assenta em juízos históricos, familiares ou afectivos envolvendo a sua transmissão uma rigidez que, se fiscalmente relevante, não pode nunca indiciar uma especial capacidade económica.

A mesma crítica servirá para refutar a ideia de que a detenção patrimonial implica a capacidade económica que permite um recurso relevante à elisão fiscal.

TIPKE refere ainda, igualmente para a rejeitar, a tese segundo a qual a capacidade económica expressa em activos patrimoniais, permite ao seu detentor formas de autoconsumo de prestações em espécie inerentes à fruição do mesmo património, o que contraria a tese do *highest and best use*³⁶².

Embora tentativamente aplicada por algumas experiências tributárias incluindo a portuguesa a propósito da tributação dos rendimentos da terra e da actividade agrícola nela desenvolvida, o facto é que o princípio da igualdade determinaria que a tributação desses elementos, configurados como rendimento em espécie, haveria sempre de ser

³⁶⁰ Cfr. PEDRO M. HERRERA MOLINA, *Capacidad Economica y Sistema fiscal*, cit., p. 328

³⁶¹ Cfr. K. TIPKE, *Die Steuerrechtsordnung*, Vol. II, cit., p. 777.

³⁶² Cfr. K. TIPKE, *Die Steuerrechtsordnung*, Vol. II, cit., p. 780.

tributação do rendimento e não tributação do património; e, por outro lado, o património fundiário que de forma mais imediata proporciona essas vantagens é reconduzível ao “trem doméstico” tradicionalmente isento de tributação independentemente do seu valor de mercado.

Uma outra linha doutrinária assenta em considerações sociais de natureza extrafiscal, reconhecendo implicitamente a inexistência de um fundamento jurídico decorrente da integração do imposto no Estado de Direito que permita fundamentar a tributação do património com base na capacidade contributiva. Para o Tribunal Constitucional Alemão, da própria Lei Fundamental resultaria uma diferenciação qualitativa entre rendimentos do trabalho e rendimentos do capital pelo que seria admissível uma tributação adicional, mais gravosa, dos rendimentos do capital³⁶³.

Esta teoria dificilmente parece poder associar tributação do património e capacidade contributiva, já que presume a existência de rendimento mas ainda de rendimento equiparável no seu montante ao rendimento do trabalho objecto de idêntica tributação. Reporta-se depois a um não apenas *highest and best use* mas a um valor produtivo que não é imediatamente associável à detenção, pública ou privada, do património fundiário. E, por último, a aceitar-se a distinção entre os dois tipos de rendimento, sempre a mesma se faria vantajosamente por via da tributação do rendimento e não com recurso à tributação do património.

Existe depois um plano que a doutrina post liberal habitualmente negligencia e que é o tema da coacção e da sua intensidade. É através da coacção que o entendimento extremo do princípio da capacidade contributiva, associado a elevados níveis de progressividade, permite identificar um imposto como confiscatório – no plano da coacção, ao menos, é essa tendência recente da Lei Fiscal portuguesa -, aproximando este da apropriação por parte do Estado ao abrigo do domínio eminente³⁶⁴. Não cabe nos limites deste estudo uma reflexão que exceda as questões relevantes em sede de princípios e em particular da reconstrução do entendimento do princípio do benefício ilustrando-a com a tributação do património fundiário. Mas quanto a este são patentes as dificuldades da doutrina em aplicar o princípio da capacidade contributiva com os mesmos fundamentos e mais ainda, equacionar o tema da progressividade. No entanto, mesmo CASALTA NABAIS reconhece que o legislador fiscal não encontra no princípio da capacidade contributiva uma resposta para o tema da admissibilidade da

³⁶³ Cfr. Acórdão do Tribunal Constitucional Alemão de 12 de Outubro de 1966.

³⁶⁴ Veja-se sobre este tema e as suas implicações em matéria fiscal RICHARD ALLEN EPSTEIN, *Takings: Private Property and the Power of Eminent Domain*, cit., pgs. 99 e seguintes e pgs. 146 e seguintes.

tributação do património. Dado que o princípio da capacidade contributiva em si mesmo não contém uma referência à realização do bem estar social (ou do bem comum) e não é unívoco nem em matéria de justiça tributária nem na sua relação com a liberdade como direito fundamental, na sua dimensão económica, parece difícil subscrever a ideia de que a capacidade contributiva é a causa da tributação, no sentido que lhe dava ARMINDO MONTEIRO.

A terra e o direito de propriedade que sobre a mesma se afirmou como direito fundamental, aproximam enquanto realidades fundamentais, o direito do cidadão e o poder do Estado. Não surpreende então que a tributação da terra ofereça, no passado como ainda hoje, uma riqueza de experiências normativas comparadas e de figuras jurídicas próprias que a afastam da tributação de outras manifestações de riqueza ou de outras formas de património, mesmo imobiliário³⁶⁵.

A relevância do estudo da tributação da terra neste momento tem razões de ordem doutrinária que, perante o desvirtuamento das figuras tributárias tradicionais ou projectadas, justificam uma abordagem crítica e científica. Essa abordagem é facilitada se tivermos em conta a existência de uma relação cruzada entre cidadão/contribuinte, direito de propriedade da terra e exercício e limites do poder político expresso em escolhas sociais e legislativas sobre repartição do poder, limites e representação e modelo de organização económica em que o Estado (poder central e poder local) está presente ou ausente.

Tal como em outros temas da vida das colectividades, estas relações triangulares são tão ambivalentes como conflituais e inevitáveis. Parece ser esse o princípio que está presente nas escolhas feitas em matéria de tributação do património fundiário – que nesta dissertação se entende sempre por património rústico na tradicional e adoptada terminologia jurídico tributária portuguesa – e que nos reconduz aos limites de uma leitura coerente da constituição tributária e seus princípios, e sua transposição para o direito positivo. Constituição tributária do Estado de Direito tal como a Constituição de 1976, entendida no âmbito da Ciência Política,³⁶⁶ não pode ser lida isoladamente das matérias que integram o texto constitucional e as suas condicionantes históricas.

³⁶⁵ Aqui se vai encontrar uma linha conceptual e consuetudinária de fractura entre o ordenamento jurídico norte-americano desde o período colonial e os ordenamentos europeus de raiz senhorial. Cfr. BERNARD H. SIEGAN, *Property and Freedom - The Constitution, The Courts and the Land-Use Regulation*, cit, pgs. 13 e seguintes.

³⁶⁶ Cfr. GEOFFREY BRENNAN, JAMES M. BUCHANAN, *The Power to Tax: Analytical Foundations of a Fiscal Constitution*, cit..

Sobre esta matéria e antecipando a análise da Constituição tributária portuguesa, dos princípios que a regem e afirmando desde logo a necessidade de a Lei avulsa não poder contradizer o sistema, o sistema não ir contra a Lei Fundamental e a Lei Fundamental apresentar coerência de princípios sob pena de não uso ou ruptura social, faria bem em reflectir a vaga de reformadores fiscais que se tem sucedido de 1989 a 2014 no Direito a constituir, nesta como em outras matérias tributárias e, independentemente de privilegiar este ou aquele dos princípios constitucionalmente consagrados ou que a doutrina recorta, em relendo os *Tratados sobre a Governança* de John Locke, procurando encontrar, a propósito da conciliação entre a propriedade (Capítulo V, “Da Propriedade”) e o poder legislativo (Capítulo XI, “Da Extensão e Limites do Poder Legislativo”), o equilíbrio entre ambos na ideia de consentimento a que é preliminar o reconhecimento da propriedade em vida social, que nenhuma leitura de organização social pode, no entender de Locke, eliminar:

“Thirdly, The Supreme Power cannot take from any Man any part of his Property without his own consent. For the preservation of Property being the end of Government, and that for which Men enter into Society, it necessarily supposes and requires, that the People should have Property, without which they must be supposed to lose that by entering into Society, which was the end for which they entered into it, too gross an absurdity for any Man to own.”³⁶⁷

³⁶⁷ JOHN LOCKE, *Two Treatises of Government*, cit.

CAPÍTULO IV - O DIREITO COMPARADO

SECÇÃO I - RAZÃO DE ORDEM

As experiências fiscais do Direito comparado, dinamarquês, inglês e norte americano, e mesmo a experiência espanhola em sede de tributação da propriedade fundiária, são vistas como casos em que existe uma profunda raiz histórica e elaboração conceptual mais rica e mais interessante do ponto de vista científico. Essas experiências, não apenas o regime jurídico das diversas figuras fiscais mas a elaboração doutrinária no âmbito do Direito Financeiro e da Ciência Política a que a questão sobre os impostos sobre a terra deu lugar, foram objecto de uma parte relevante da investigação realizada e que deu lugar ao presente estudo.

A especificidade das experiências citadas resulta de diversos factores, uns de natureza histórica, outros decorrentes do quadro constitucional que se mantém inalterado desde o século XVIII, outros ainda de natureza geográfica, atendendo à importância relativa que a propriedade fundiária continua a ter quando confrontada com a propriedade imobiliária; mas também razões de natureza económica e ambiental que marcaram de modo original tanto correntes doutrinárias como o regime tributário decorrente do sistema normativo hoje em vigor.

Os contributos teóricos que fundamentam ou resultam destas experiências são passados em revista, de acordo com uma inserção temática e respeitando a metodologia adoptada. Aqui, referem-se apenas os antecedentes e as linhas de força do sistema de tributação da terra, bem como as figuras que o integram.

SECÇÃO II - A EXPERIÊNCIA DINAMARQUESA

A experiência normativa dinamarquesa em matéria de tributação da terra é, porventura, a mais interessante e original de entre os países que integram hoje a União Europeia. Monarquia constitucional desde 1849, a Constituição dinamarquesa em vigor foi adoptada em 1953 e atribui o poder legislativo em matéria fiscal conjuntamente ao Rei e ao Parlamento, estruturado numa base unicameral que institui um parlamento nacional, o *Folketing*. Ao *Folketing* cabe todo o poder tributário no plano nacional existindo, no entanto, em matéria de tributação da terra, uma vasta tradição de Poder Local e conexão com as normas constitucionais em matérias de direitos e garantias que tem uma origem anterior à restauração da unidade dinamarquesa como Estado soberano.

Historicamente, a Dinamarca constitui, desde o período que se inicia ainda na Alta Idade Média, uma comunidade baseada numa estrutura económica mista em que, se o comércio e a conquista desempenhavam um papel fundamental na evolução social do país, nem por isso deixava de se verificar uma fixação das populações à terra que marca não apenas o Direito medieval dinamarquês mas, por força das invasões do fim do primeiro milénio, o próprio ordenamento social e tributário dos *counties* ingleses em que a ocupação dinamarquesa teve características duradouras.

É, aliás, do Direito inglês que surge um conhecimento mais detalhado das figuras precursoras do actual sistema de tributação fundiária dinamarquês já que os conquistadores dinamarqueses impuseram no território conquistado, em vez dos tradicionais tributos aplicados aos povos vencidos, um imposto sobre a terra, o *danegeld*, que revertia directamente para o rei e para o povo. Gradualmente, na medida em que começam a encontrar-se nas crónicas nórdicas e nos textos de Direito medieval dinamarquês referências à tributação da terra, surge a menção expressa, por um lado, de atributos que incidiam sobre o rendimento estimado baseado numa avaliação da terra mas com a muito peculiar função de responder às necessidades de financiamento da defesa do Estado, na linha dos tributos modernos surgidos séculos mais tarde.

Como o próprio WINSTON CHURCHILL reconhece,

“the Danish sailors from the long ships who fought ashore in England as soldiers brought with them into England a new principle represented by a class, the peasant yeoman proprietor. The sailors became soldiers, the soldiers became farmers. The whole of the East of England thus had seen a class of cultivators who, except for

purposes of common defence, owed allegiance to none; independence and discipline were thus conjoined.”³⁶⁸.

O direito tributário dinamarquês foi também precursor, no quadro dos povos europeus que não retiveram a herança tributária do Direito romano, em matéria de determinação do valor de capital da terra associado ao seu valor de mercado. A solução encontrada a partir do século XIII, nas províncias da Zelândia, foi a de aplicar uma taxa percentual fixa estimada a partir de rendimentos médios efectivos, ou seja, de colheitas médias no caso da sociedade agrária então dominante. Isto implicava, por um lado, uma superação da questão da determinação do valor para efeitos fiscais e, por outro lado, o reconhecimento de situações de especial produtividade.

A experiência fiscal dinamarquesa sofreu, no entanto, nos séculos seguintes, à semelhança do resto da Europa, a influência negativa da consolidação de privilégios senhoriais. No entanto, o sistema de cadastro existente no início do século XVIII era considerado o melhor da Europa, embora as situações de desigualdade tributária tenham dado lugar a períodos de perturbação social, uma vez mais com razões fiscais que terminaram em 1788 com a extinção dos direitos fiscais senhoriais.

Ainda antes da adopção da actual constituição, a Dinamarca, tendo recuperado em 1814 a sua independência momentaneamente perdida pela união com a Noruega, primeiro, e com um período transitório de ocupação na sequência das Guerras Napoleónicas, orientou-se para uma reconstrução do poder tributário em matéria de impostos sobre a terra, recuperando-se a relevância do poder tributário das comunidades locais ou municipalidades. Gradualmente, entre o final da II Guerra Mundial e 1965, foram revogados os preceitos que estabeleciam um imposto geral estadual sobre a terra, mantendo-se o poder tributário dos *counties* e das entidades municipais. Hoje, o sistema dinamarquês baseia-se na existência de um imposto sobre a terra designado por *grundskyld*, que incide tanto sobre a terra desaproveitada como sobre as mais valias, diferenciado da tributação da propriedade imobiliária sobre a qual recai uma outra figura tributária, o *daekningsafgift*, ambos estes impostos sendo impostos locais. Trata-se das únicas formas de tributação da terra entendida como tributação do património já que a tributação do rendimento da mesma está integrada no imposto único sobre o rendimento que é, aliás, o único imposto sobre o património imobiliário destinado à habitação. Em 1965, foi abolido o último dos impostos estaduais fundiários passando a existir unicamente o *grundskyld* que incide sobre o

³⁶⁸ Cfr. WINSTON CHURCHILL, *A History of the English Speaking Peoples*, 1956; e VIGGO STARCKE, *Centuries of Experience with Land Taxation in Denmark*, 1st edition, 1967, p. 5.

valor de mercado da terra, incluindo na base de incidência os melhoramentos realizados pelo proprietário como a drenagem e a construção de caminhos rurais.

Todavia, os melhoramentos realizados pelo proprietário ou detentor são valorados em determinado montante e a lei dinamarquesa permite que esse montante seja deduzido do valor atribuído ao património fundiário para efeitos de cálculo da matéria colectável durante um período de trinta anos. A fixação dos limites das taxas aplicáveis pelos *counties* cabe, no entanto, ao governo central e é desde 1985, de 1%. O governo central fixa ainda os limites das taxas aplicadas pelos *municípios* que são hoje, para valor mínimo, 0.6% e para valor máximo, 2.4%.

A questão da valorização é um dos temas em que a experiência dinamarquesa pode considerar-se mais enriquecedora. O valor do prédio é determinado com base num cadastro nacional, integralmente informatizado, que reúne a informação geográfica e física, para além de dados económicos como a afectação da terra e dados jurídicos, nomeadamente, os ónus que sobre o mesmo prédio fundiário incidem. Este sistema baseia-se no modelo alemão associado ao registo predial e integra uma prática administrativa de actualização periódica quadrienal. Essa actualização dos valores de cadastro fiscal é realizada de quatro em quatro anos, com base numa variação anual sendo que a informatização do sistema permitiu a gradual substituição por uma técnica de indexação anual, o que implica uma maior extensão dos períodos entre reavaliações. Todo este processo compete ao governo central, com apoio de comissões locais de avaliação compostas por elementos certificados.

É particularmente relevante o entendimento da lei dinamarquesa quanto ao valor da propriedade fundiária. O conceito teórico base relembra, em termos semânticos, os estudos realizados por H. GEORGE, já que se retém um valor único que equivale ao valor da colocação imediata no mercado em condições de melhor eficiência económica e do seu condicionalismo temporal e geográfico. Para cada prédio – e esta técnica tem especial interesse no caso da existência num prédio de parte rústica e parte urbana, ou seja, da dupla denominação em termos conceptuais como propriedade fundiária e propriedade imobiliária para adoptar a terminologia retida para efeitos deste estudo – é calculado um duplo valor, o valor total e aquilo que se designa por o valor da terra. Para a determinação de ambos os valores são tomadas em conta as disposições normativas eventualmente existentes, nomeadamente em matéria de ordenamento do território, bem como quaisquer ónus ou restrições de natureza pública que incidam quer sobre o uso quer sobre a alienação do prédio como servidões públicas, regulamentos ambientais ou direitos de preferência no caso de alienação.

Existem duas excepções.

A primeira determina que restrições de Direito privado ou que resultem de vínculos entre privados em que não haja, a qualquer título, a intervenção dos poderes públicos, não são relevantes para efeitos de determinação do valor do prédio.

Segunda, a Lei distingue entre a propriedade fundiária com um destino rústico que é declarada como tal pelos seus proprietários e do mesmo modo assumida em termos cadastrais, e a propriedade fundiária com aptidão declarada, por via de reordenamento do território ou de loteamento, para vir a ser propriedade imobiliária, ou seja, área urbana ainda que numa dimensão temporal plurianual, diferenciando para efeitos fiscais, o valor de uma e de outra, ainda que, durante vários anos, a utilização e a actividade económica desenvolvida em ambas sejam exactamente as mesmas³⁶⁹.

Esta técnica, ignorada pela regulamentação tributária da generalidade das experiências comparadas que foram objecto deste estudo e inexistente no Direito tributário interno, permite a distinção conceptual entre propriedade fundiária e propriedade fundiária com aptidão imobiliária e indicia quanto à eventual vantagem de, em sistemas que não dispõem da base cadastral adequada ou dos meios administrativos e de participação das colectividades e dos contribuintes semelhantes aos que transparecem da experiência dinamarquesa, autonomizar a tributação da propriedade fundiária. Subsidiariamente, coloca outras questões, nomeadamente a da valorização do prédio rústico com aptidão agrícola sobre que impendam restrições de interesse público, vistas na perspectiva do fim ou da função que as legitimam ou fundamentam, independentemente de decorrem de acto de autoridade ou de iniciativa do proprietário ou detentor do prédio. Não se encontra no Direito Dinamarquês a solução infra referenciada a propósito da experiência norte americana de dar relevância fiscal às limitações privadas de uso da terra assentes numa base contratual que visa uma qualquer manifestação de interesse social ou público.

O Direito Dinamarquês contempla, à semelhança da generalidade dos ordenamentos jurídicos da União Europeia, diversas categorias de isenção ou benefício fiscal reportados a uma tipologia de prédios definidos não unicamente em termos objectivos ou seja, em função da sua natureza mas também, como consequência da utilização

³⁶⁹ Vd. a posição do Autor sobre os *conservation easements*.

que podendo não ser perpétua, deve oferecer alguma estabilidade financeira que permita reter uma lógica de plurianuidade na atribuição do regime de benefício³⁷⁰.

Nesta categoria integram-se sobretudo isenções concebidas à propriedade imobiliária, aqui se incluindo prédios como representações diplomáticas de países estrangeiros, edifícios ou infraestruturas alocadas a transportes e comunicações, edifícios públicos, escolas públicas ou privadas, aquartelamentos ou instalações conexas com a defesa nacional e a generalidade dos edifícios, monumentos ou locais de interesse histórico. No entanto, cabem também nesta categoria espaços que não podem ser classificados como propriedade imobiliária, como é o caso dos parques nacionais.

A atribuição dos benefícios fiscais no Direito Dinamarquês é uma demonstração particularmente feliz da transferência do poder tributário – e do binómio decisão financeira/lógica representativa a ele inerente – do Poder Central para o Poder Local já que os benefícios (sempre concedidos sob a forma de isenção total), se são concedidos pelos *counties* ou pelas *municipalidades*, são-no também no pressuposto, que é traduzido na prática fiscal dinamarquesa, de que não existe uma compensação ou reembolso financeiro do orçamento estadual pela perda de receitas tributárias das autarquias. Estamos nessa matéria bem longe da realidade portuguesa e perante um entendimento da natureza do poder tributário e da aplicação da norma fiscal muito mais consistentes com os fundamentos constitucionais da dimensão tributária das democracias representativas - de que a experiência constitucional portuguesa se pretende reclamar em matéria financeira - e de exercício, autonomia e limites do Poder Local.

³⁷⁰ São disso exemplo, os prédios fundiários alocados por entes privados a fins de interesse social como os detidos por fundações ou entidades semelhantes (sobre este tema, vejam-se a elaboração que o Autor realizou sobre o regime jurídico das *charities* e dos *land trusts* que oferece contributo útil para uma reformulação dos conceitos tributários consagrados no Direito português sobre este tema).

SECÇÃO III - A EXPERIÊNCIA BRITÂNICA

A experiência inglesa em matéria de tributação do património fundiário é influenciada por algumas linhas de força comuns a outros sistemas jurídico financeiros europeus, nomeadamente, o caso dinamarquês anteriormente visto. Trata-se de uma estrutura de tributação fundiária onde se manifesta a importância que o poder local tem no modelo britânico e na história do Reino Unido, de uma realidade sócio económica em que o estatuto da terra e a actividade nela desenvolvida sempre estiveram no centro das preocupações do ordenamento constitucional, da elaboração doutrinária e intelectual em matéria de direitos e garantias fundamentais e em que o exercício da soberania financeira do Estado, nomeadamente na sua dimensão tributária encontraram, em momentos diversos da história, uma resistência consistente da parte dos cidadãos e dos grupos de interesses sempre as manifestações do poder político ultrapassavam aquilo que o cidadão comum e as suas estruturas representativas entendiam como o limiar da liberdade individual e do direito de uso da propriedade aquela associado³⁷¹. No entanto, o modelo inglês de tributação da terra é influenciado também, nos seus fundamentos e na sua concepção, pela estrutura própria do Reino Unido que, não sendo um Estado federal, pode ser caracterizado como uma monarquia unitária agrupando quatro países, correspondendo a cada um deles particularidades que têm, no essencial, a ver com a sua anterior existência mais ou menos recuada no tempo como unidades políticas independentes e que voltam hoje a traduzir-se numa diferenciação de competências e em graus distintos de autonomia, nomeadamente em matéria financeira e fiscal.

A experiência britânica tem, por fim, um elemento que a aproxima, na sua concepção, da experiência portuguesa já que, à semelhança daquilo que aconteceu em Portugal ao longo do século XIX mas, sobretudo, no período imediatamente posterior ao advento das instituições liberais – ou se se preferir, nas primeiras tentativas, ainda que mal sucedidas ou não concretizadas, de promulgação de uma Carta Constitucional – se verificou, por influência de correntes doutrinárias, umas ligadas à ciência económica, outras da área das ciências políticas, uma ruptura relativamente aos modelos tradicionais de tributação que vigoraram até ao início do século XX.

De um ponto de vista doutrinário, a tributação fundiária no Reino Unido começou a ser vista, a partir da difusão das ideias de SMITH e RICARDO, como uma realidade cuja relevância económica determinava a sujeição a imposto por critérios que eram muito

³⁷¹ Citar exemplos históricos.

distintos dos privilégios tradicionais que, ao longo dos séculos, haviam marcado os impostos sobre a terra nas diversas parcelas do Reino Unido. HENRY GEORGE, que no final do século XIX visitou demorada e repetidamente a Grã-Bretanha, exerceu uma considerável influência em algumas escolas de pensamento como os Fabianos, não deixando de ser anotado por alguns autores que, sendo embora GEORGE um adepto do livre comércio e do individualismo associado à dimensão jurídica da noção de *frontier* tal como esta resulta do Direito americano do século XIX, foi sobretudo entre as correntes radicais ou do socialismo britânico que GEORGE encontrou maior eco e acolhimento.

Historicamente, os primeiros relatos sobre a tributação da terra no território das ilhas britânicas são, como seria de esperar, associáveis à ocupação romana entre os séculos I a.C. a V d.C. em que o Império, uma vez sedimentada a ocupação, aplicou as normas cadastrais que anteriormente foram já mencionadas como comuns a todo o Império³⁷². A tributação da terra na Grã-Bretanha no período Medieval sofreu depois influências diversas, nomeadamente pela aplicação temporária em algumas regiões do leste do reino Unido do imposto dinamarquês sobre a terra, o *danegeld* já citado. Detecta-se ainda, apesar da Revolução Inglesa, a existência de um imposto residual sobre o valor da terra designado por *Queen Anne's Bounty*. Com a Revolução inglesa, os líderes dos Comuns entenderam o imposto sobre a terra como demasiadamente impopular, determinando a sua extinção, situação que se manteve até depois da II Guerra Mundial, altura em que veio a ser objecto de dois interessantes documentos, o *Uthwatt Report*, de 1942, e o *Simes Report*, também designado por *Majority Report*, de 1952.

Para compreender o actual sistema de tributação da terra no Reino Unido, afigura-se útil uma curta digressão sobre a estrutura de Poder Local. Assim, o Poder Local apresenta grandes semelhanças no caso da Inglaterra e do País de Galês, em que existem três de circunscrições locais (*County*, *District* e *Parish*), cada um com competências próprias, limitando-se a competência das paróquias a alguns serviços de interesse colectivo em áreas rurais. Na Escócia encontram-se dois tipos de circunscrições (*Regions* e *Districts*), enquanto na Irlanda do Norte, antes da revisão das Leis fundamentais actualmente em curso, as circunscrições se reconduziam a

³⁷² A este respeito, veja-se o estudo de Gibbon sobre a aplicação da dimensão financeira do Direito Romano à Gália e à Britânia e a propósito da tributação da terra, em particular, a associação entre o imposto fundiário e o número de habitantes: "Either from design or from accident, the mode of assessment seemed to unite the substance of a land-tax with the forms of a capitation. The returns which were sent of every province or district, expressed the number of tributary subjects, and the amount of the public impositions." (EDWARD GIBBON, *History of the Decline and Fall of the Roman Empire*, vol. I, cit., p. 636).

distritos com competências limitadas, já que o essencial da administração era directamente exercido por extensão do Poder Central através do *Northern Irland Office*. Cada uma destas circunscrições tem participação nos recursos decorrentes da tributação da propriedade, sendo que a tributação da propriedade por via da figura das *rates* incidia essencialmente sobre a propriedade imobiliária.

Num Estado com um debate tributário permanente e com os momentos essenciais das suas mutações constitucionais associados a questões tributárias, a tributação da propriedade imobiliária mantém-se como o elemento fundamental de avaliação da autonomia dos governos locais, tendo falhado tentativas recentes de alterar estruturas tributárias assentes numa determinação do valor medida a partir da renda nominal e aplicável tanto à propriedade residencial como não residencial. Esta estrutura tributária manteve-se em vigor desde 1601, data da aprovação do *Poor Law Reform Act*, até Abril de 1990. Data dessa altura a tentativa fracassada do Governo da Senhora THATCHER de substituir o sistema das *rates* aplicável à propriedade imobiliária por uma outra figura tributária com uma base de incidência mais uniforme, designada por *community charge* e popularmente apelidada de *poll tax* ³⁷³.

O essencial da tributação fundiária no Reino Unido não assenta, no entanto, no conceito de tributação do património, existindo uma *rate* à escala nacional introduzida em Abril de 1990, conhecida por *Uniform Business Rate* e que tem como base de incidência a ocupação lucrativa da propriedade fundiária e da propriedade imobiliária, sendo o imposto calculado sobre o rendimento líquido, actualizável anualmente a partir do índice de preços no consumidor (*Retail Price Index*). No sistema britânico, os casos de não tributação da propriedade fundiária correspondem a uma tradição de inexistência de impostos sobre a terra e levam a uma controvérsia crescente materializada também nas propostas nos partidos com representação no Parlamento britânico, em especial, nas propostas apresentadas na esfera doutrinária do *Labour*, que vêm, nos casos de isenção ou de não tributação, a persistência de modelos historicamente caducos.

Em matéria de isenções, os casos mais representativos são os dos terrenos com utilização agrícola, os parques naturais e as áreas recreativas de titularidade pública

³⁷³ Como referem J. Youngman e Jane Malme “Popular resistance to the Community Charge led to legislation replacing it with a “Council Tax” based mainly on the capital value of property, but with some personal element (e.g., automatic discounts for single householders). The main Council Tax legislation was passed in March, 1992 and endorsed by the electorate at the Parliamentary General Election the following month. This tax is innovative in that it places properties into “bands” of value, all property within the band bearing the same tax. The number of bands, and the levels at which the lowest band begins and the highest bands ends, will determine the extent to which the tax reflects property value.” (JOAN M. YOUNGMAN, JANE M. MALME, *An International Survey of Taxes on Land and Buildings*, cit., p. 198).

ou privada, independentemente de lhes estar associada ou não uma função social ou conservacionista. Estão ainda isentos os prédios fundiários detidos ou com uso afecto a entidades não lucrativas³⁷⁴.

Independentemente das limitações resultantes das normas de incidência, o património fundiário e imobiliário está, de acordo com o Direito inglês, submetido a uma dimensão eminentemente tributária do instituto do cadastro que se encontra a cargo de um corpo administrativo que integra a Administração Central, a *Inland Revenue Valuation Office Agency*. Apesar do poder local ser beneficiário de grande parte das receitas decorrentes da tributação do património e de poderem as circunscrições determinar o grau de benefício fiscal ou as taxas aplicáveis dentro dos limites fixados pela Lei tributária, esta é hoje da exclusiva competência do Governo Central, que tem também a seu cargo o cadastro e a determinação do valor do património fundiário e imobiliário para efeitos fiscais³⁷⁵.

O processo de avaliação é um processo eminentemente público, sendo utilizados vários métodos mas sempre tendo em conta o objectivo central que é o de estimar o valor da renda anual que seria possível num quadro de continuidade da detenção da propriedade obter em mercado competitivo, deduzidos os custos de manutenção. O sistema inglês, até por prever amplas situações de isenção ou não tributação, não valoriza - e conseqüentemente não é relevante em termos de experiência comparada - separadamente a análise das benfeitorias realizadas na parte fundiária e na parte imobiliária, no caso de prédios mistos, incidindo a avaliação dessas benfeitorias, de modo integrado, sobre o conjunto do prédio, procedendo-se hoje, de acordo com a legislação em vigor, a reavaliações quinquenais, incidindo o imposto sobre a valorização no último exercício financeiro que afasta a incidência do imposto da evolução da inflação, apesar da referência legal ao índice de preços no consumidor.

³⁷⁴ Genericamente designadas no Direito Anglosaxónico *charities*, noção tratada infra e que é distinta no Direito Britânico, das *non profit organizations*, que podem também beneficiar de isenções em matéria fiscal tanto quanto à propriedade fundiária quanto à propriedade imobiliária de que fazem uso. Estas entidades gozam de uma redução imperativa de taxa fixada na Lei de 80%, podendo a isenção total ser concedida pelas autoridades locais.

³⁷⁵ Existe uma diferença substancial de tratamento fiscal entre a propriedade fundiária com aptidão agrícola ou conservacionista e a propriedade imobiliária não desenvolvida ou seja, ainda não sujeita a um processo de urbanização ou, em alguns casos, abandonada por este. A diferença de regime está bem clara no estudo de Barry Wood, *Vacant Land in Europe*: "Commercial property occupiers are responsible for paying the Uniform Business Rate, (UBR); a tax based on the rental value of their property, an paid to central government. No tax is payable for the holding of vacant land or where a property exists it is one that is so damaged that it cannot be occupied. The direct cost of holding vacant land is therefore nil. The UBR does not appear to have any significant relationship with the issue of vacant land; because it is uniform, (commonly applied across the country), it does not discourage development in any specific location. The exception to this is in the EZ where no UBR tax is payable. It is clear that one of the consequences of EZ is to attract investments that would otherwise have been spread over the urban area and beyond." BARRY WOOD, *Vacant Land in Europe*, Working Papers, Lincoln Institute of Land Policy, Cambridge, Massachusetts, 1998, p. 32.

Os eventuais desvios deste sistema, algo impreciso, em matéria de equidade fiscal são todavia corrigidos pela tradição britânica de ver o cidadão contribuinte desafiar e questionar a Administração Fiscal sempre que se considera injusta ou ilegalmente tratado por esta, sendo frequente o recurso em situações de litígio ou pré litígio com a Administração fiscal em matéria de tributação fundiária a ente privados muito qualificados em matéria de avaliação da propriedade e devidamente certificados para tanto, admitindo-se num futuro próximo, que o próprio Estado recorra a estes entes privados para determinar o valor tributável do património imobiliário e fundiário.

É muito relevante no plano do conjunto das receitas fiscais do Reino Unido o montante da colecta resultado da tributação da propriedade imobiliária. Inversamente e à semelhança, aliás, daquilo que acontece em Portugal, a tributação da propriedade fundiária, apesar da actualização cadastral e, conseqüentemente, da actualização da valorização para efeitos potencialmente fiscais, tem como resultado uma colecta pouco expressiva, factor que potencia o estatuto tributário da mesma estar associado a uma controvérsia não resolvida na experiência inglesa sobre a tributação da terra e a sua relação com a redistribuição da carga fiscal ou, se preferirmos, do sacrifício tributário.

Para uma integral compreensão daquilo que, na experiência britânica, está subjacente a esta controvérsia, deve ter-se em conta o enquadramento teórico da função do imposto sobre o património, dissociando desta análise a dimensão puramente reditícia já que ela constitui, por um lado, uma evidência em si mesmo e, por outro, é comum à generalidade das figuras tributárias^{376 377}. Recorde-se que a tributação da terra tem, de um ponto de vista teórico, sido questionada quanto à sua natureza e integração em sistemas baseados num duplo eixo tributário, tributação do rendimento por um lado, tributação do valor acrescentado ou da despesa por outro. Também preliminar à questão da função – a meu ver, erradamente – é frequente encontrar o tema da incidência ou base de tributação. Mas este poderá fazer algum sentido num contexto

³⁷⁶ Menciona-se a generalidade e não a totalidade das figuras tributárias já que existem impostos que têm não apenas uma função não reditícia mas mesmo uma função extrafinanceira, como é o caso de alguns impostos ambientais referidos neste estudo. De resto, o reconhecimento, primeiro conceptual e depois em sistemas jurídicos concretos, da sua relevância, acrescenta uma justificação em matéria de antecedentes na teoria do imposto não apenas quanto à necessidade de autonomizar a tributação do património fundiário mas ainda quanto ao interesse e legitimidade de associar a determinação do seu valor à função do imposto que está associada, nesses casos, à utilidade social do património fundiário privado no período temporal que é objecto da previsão tributária.

³⁷⁷ Embora a função reditícia possa ter e tenha, na generalidade das experiências comparadas aqui passadas em revista, importância em sede de redistribuição dos recursos entre Poder Central e Poder Local. Refira-se que, para os efeitos do presente estudo, mais do que as justificações de natureza histórica ou reconduzidas a casos de independência financeira, de poder tributário próprio ou de institutos fiscais tradicionais, tem interesse a associação, para efeitos de sintonia, entre a medida da carga fiscal sobre o património afecta ao Poder Local e os serviços prestados pela colectividade (ou à colectividade se valorizarmos para efeitos fiscais e de utilidade social, a utilização privada da terra).

que é uma vez mais o da utilidade social/utilidade privada do uso e detenção do património fundiário.

Sem descurarmos tema já atrás adequadamente tratado que é o da recondução e o da legitimação da tributação fundiária à luz da Constituição fiscal portuguesa, refira-se que, de entre as funções de um imposto fundiário, surge com frequência mencionado na doutrina o contributo que este pode dar – ainda que reconduzido no fim à atribuição de isenções fiscais – para a determinação da capacidade contributiva³⁷⁸. Para autores como Youngman e Malme, o imposto fundiário perdeu, na economia moderna, crescentemente desmaterializada, com uma componente dominante de operações financeiras e comerciais realizadas com recurso aos meios electrónicos e digitais, a sua função de indicador de capacidade contributiva mas a propriedade fundiária e imobiliária continuam a ser um repositório de meios de riqueza: “real property may no longer serve as a primary index of financial ability but it continues to represent a major store of wealth”³⁷⁹.

A aceitar esta construção, altera-se a fundamentação do imposto fundiário à luz do princípio da capacidade contributiva, a menos que claramente se reconduza o mesmo a um imposto sobre a riqueza. Todavia, o entendimento do imposto fundiário como imposto sobre a riqueza não está em diversos ordenamentos constitucionais financeiros de acordo com os princípios fundamentais que enquadram a natureza e função da carga fiscal. As experiências anglosaxónicas e, em particular, a do Reino Unido, reflectem em consequências, esta relativa incerteza – que é o mesmo que dizer a dependência política e doutrinária – quanto à função do imposto fundiário, surgindo em situações limite a processos de contestação popular, mesmo quando a função do imposto não é alterada, como aconteceu o já mencionado caso da *Poll Tax*, que levou à queda do Governo Conservador de Margaret Thatcher. Nesta referência à tributação da fortuna surge também apontada como função do imposto fundiário, a de uma figura desta natureza desincentivar a especulação imobiliária. Não se vê como no caso da propriedade fundiária uma tal conclusão que possa ser adequadamente fundamentada. Em rigor, aquilo que resulta de análises teóricas realizadas na sequência do relatório Simes já mencionado, tendem a desvalorizar a distinção entre propriedade fundiária e propriedade imobiliária ou entre prédios rústicos a reordenar para urbanização e prédios rústicos com aptidão ou reserva agrícola ou ambiental, considerando como comportamento especulativo aquilo que objectivamente se

³⁷⁸ Cfr. a este respeito quando se disse sobre a tributação fundiário e o princípio da capacidade contributiva,

³⁷⁹ Cfr. JOAN M. YOUNGMAN, JANE M. MALME, *An International Survey of Taxes on Land and Buildings*, cit., p. 2-3.

reconduz a uma não transformação da função da propriedade fundiária por parte do seu detentor. A tentativa de substituir a escolha do detentor pela escolha da colectividade emerge de estudos recentes no âmbito da doutrina anglosaxónica, o que nos permite regressar e concluir a abordagem da experiência britânica³⁸⁰.

H. Law³⁸¹ dá-nos a este respeito conta da emergência no Reino Unido, a partir de 1995, mas com raízes que vão tão longe quanto o fim da II Guerra Mundial, de uma *land value taxation campaign* que visa reorientar no sentido da equidade e do reconhecimento de figuras conceptuais autónomas e realidades distintas da tributação entre prédios fundiários e prédios imobiliários, atendendo à natureza e destino dos mesmos. Se nos alhearmos das questões que predominantemente relevam para a determinação do valor e consequente tributação da propriedade imobiliária e nos concentrarmos apenas nos temas conexos com a conservação e tributação da terra, verifica-se que também na experiência britânica a dimensão ecológica do imposto e o reconhecimento de uma identidade não plasmável entre propriedade imobiliária e propriedade fundiária, aceleraram o tratamento doutrinário e os projectos políticos no sentido da criação de um imposto autónomo sobre a terra que Law designa por LVT. Alguns dos pressupostos em que esta construção assenta decorrem mais de opções ideológicas do que de uma demonstração científica ou mesmo de análises empíricas, estatísticas ou quantitativas, já que não se encontram elementos ou estudos que os fundamentem³⁸². No entanto, o simples enunciado da questão e a associação entre valores próprios da propriedade fundiária e interesse colectivo associados ao sacrifício fiscal e à própria determinação e administração do imposto são, em si, uma alteração nos pressupostos do sistema fiscal britânico³⁸³.

³⁸⁰ Cfr. BLUNDELL (1993:16), cit. por NATHANIEL LICHFIELD, CONNELLAN OWEN, *Land Value Taxation in Britain for the Benefit of the Community: History, Achievements and Prospects*, cit., p. 15.

³⁸¹ Cfr. Henry Law, «Land Value Taxation - Implications for the Planning», August 1995.

³⁸² Ao descrever os fundamentos que justificariam a implementação da LVT e numa linha de pensamento que é comum a organizações não governamentais ambientalistas, a *land value taxation campaign* faz apelo a temas em voga o século XIX que têm sido ciclicamente objecto de revivalismo na doutrina política e económica britânicas: "In rural areas, there is a tendency for small, mixed, farms to be swallowed up by large farms, which include huge fields which are monocultures. These monocultures have very limited numbers of associated wild-life species, and they also require heavy applications of pesticides and fertilisers. These chemicals are frequently damaging to wild, and sometimes to human, life. An important effect of LVT would be to encourage a reduction in farm size; small family farms would tend to be much more friendly to the natural environment than the big one are." Henry Law, «Land Value Taxation - Implications for the Planning», cit., p. 6.

³⁸³ O sistema proposto tem semelhanças com a experiência dinamarquesa. H. Law refere aliás, além desta, os casos da África do Sul, do Canadá e da Austrália como Estados que no todo ou em parte promoveram experiências tributárias de idêntica inspiração. Henry Law, «Land Value Taxation - Implications for the Planning», cit., p. 7.

Por sua vez, Blundell primeiro, e depois Lichfield *et al.*³⁸⁴ fundamentam da seguinte forma a introdução no sistema fiscal inglês daquilo que designam genericamente por *land tax*:

um sistema de tributação da terra adequadamente repartido em matéria de receita e de realização de funções extrafinanceiras entre a Administração Central e a Administração Local seria consistente com os princípios da economia de mercado, mesmo no seu enunciado clássico de Smith e Ricardo, o que implicava ter por referencial desse imposto o princípio da capacidade contributiva;

a tributação da terra deveria reger-se por uma preocupação de equidade, não só entre tipos de propriedade como entre as diversas formas de detenção da mesma, sendo que o valor patrimonial deveria ser o objecto das normas de imposto e não o benefício retirado da detenção, ainda que a título provisório, da mesma propriedade; como fundamento de um imposto sobre o património fundiário, estaria a assunção, em termos de ética social, de que a capacidade de criar riqueza de uma determinada propriedade fundiária resultava não do esforço do seu detentor ou proprietário mas da colectividade, já que o valor da propriedade fundiária na sociedade contemporânea eminentemente urbana se reconduz à sua capacidade de, por via do ordenamento, ser total ou parcialmente transformada em propriedade imobiliária, pelo que o valor da terra mais não exprime do que aquilo que o agente económico situado do lado da procura está disposto a pagar por esse prédio e a procura tem, neste caso, origem em escolhas feitas pela colectividade. Pelo que a existência de um imposto sobre a terra – em tese sempre potencialmente urbanizável no todo ou em parte – introduz um referencial de equilíbrio financeiro e equidade repartido entre a colectividade e o agente privado. Aqui está subjacente a tentativa de articulação entre o princípio do benefício e o princípio da capacidade contributiva nos fundamentos da tributação da terra;

a tributação da terra deveria traduzir o princípio da neutralidade fiscal com as implicações distributivas daí decorrentes. A tributação do património produziria um efeito diferente do da tributação do rendimento desse mesmo património, já que existe uma diferença fundamental em matéria da elasticidade da oferta de uma e de outra;

a existência de um imposto sobre o património fundiário iria necessariamente promover uma mais acelerada transferência da afectação do prédio para fins

³⁸⁴ Cfr. NATHANIEL LICHFIELD, CONNELLAN OWEN, «Land Value Taxation in Britain for the Benefit of the Community: History, Achievements and Prospects», cit, p. 16-19.

imobiliários. Para além do efeito desincentivador da especulação, o imposto fundiário permitiria reduzir a carga fiscal sobre a propriedade imobiliária e sobre a própria construção enquanto actividade económica, contribuindo para um aumento da actividade de mercado;

a promoção do desenvolvimento imobiliário resultaria igualmente da tributação da terra, necessariamente com base no valor que resultaria da sua mais eficiente utilização, finalizando os proprietários dos prédios não urbanizados.

O conjunto de teses que acabam de ser enunciadas sintetiza o essencial do debate sobre a existência e concepção de um imposto fundiário no ordenamento jurídico tributário britânico no presente. Têm sido, no entanto, lentas as alterações que indicem no sentido da criação de um imposto sobre o património fundiário – embora o mesmo conste das propostas oficiais do Partido Trabalhista –, em grande parte por o Poder Central não ter ainda conseguido ultrapassar, do ponto de vista do direito a constituir, uma questão que pode ser relevante quando transportada com as necessárias adaptações, para o ordenamento jurídico constitucional português: a necessidade de dar às autarquias locais o poder tributário e as competências necessários para definir a base de incidência de um imposto fundiário entendido como imposto sobre o património, e o imperativo constitucional de manter nas atribuições do Poder Central a defesa dos direitos e garantias fundamentais e, conseqüentemente, a faculdade de limitar o exercício pelo Poder Local das suas competências em matéria tributária. Esta questão emergiu claramente na experiência fiscal britânica a propósito da tentativa frustrada do governo conservador de implementar a *Poll Tax* no princípio de 1990. Como a este respeito reconhece na sua autobiografia a então Primeiro Ministro Margaret Thatcher, “the essential point was to insure that central government stepped in to protect the victims of what was essentially an arbitrary abuse of power by irresponsible local authorities. Arguments about accountability and prospects for long term improvement simply had to take second place”³⁸⁵.

³⁸⁵ Cfr. MARGARET THATCHER, *The Downing Street Years*, Harper Collins Publishers, London, 1993, p. 659.

SECÇÃO IV - A EXPERIÊNCIA NORTE AMERICANA

Historicamente, o Direito fiscal norte americano, construído em redor do conceito tributário de propriedade fundiária, encontra as suas raízes, nomeadamente quanto à definição do objecto, no sistema jurídico anglosaxónico e nos conceitos aí consagrados. Embora a expressão *property tax* integre a tributação do universo dos bens imóveis tanto terra como construções, ocupamo-nos apenas do regime jurídico da tributação da terra que, em alguns casos, coincide com o regime de tributação do que temos vindo a designar por propriedade urbana ou imobiliária³⁸⁶.

O primeiro conceito de *property tax* que toma forma no Direito norte americano correspondia à ideia de imposto sobre todos os bens, aquilo que surge identificado pelas expressões *general property tax* ou *total property tax*. Todavia, a partir do fim da Guerra da Secessão, o imposto sobre a propriedade exclui os bens pessoais e a generalidade dos bens móveis e passa a concentrar-se na tributação de natureza fundiária e imobiliária, ainda que bens ou direitos de natureza intangível continuem a ser relevantes para efeitos fiscais. As últimas três décadas do século XIX são marcadas por uma cruzada doutrinária que integra abordagens diferenciadas da questão fiscal e dos impostos sobre o património, mas que têm um efeito convergente³⁸⁷. Datam da mesma época os estudos de HENRY GEORGE já referidos. A este propósito, cite-se apenas adicionalmente que GEORGE, ainda antes da publicação do seu *Progress and Poverty* (1879), chamara já a atenção para a falta de coerência no tratamento tributário do património pela lei fiscal norte americana. Mais tarde, num artigo publicado na *Harvard Law Review*, em 1888, GEORGE colocava os direitos de propriedade no centro da sua investigação e das suas teses, encontrando como elementos nucleares de análise a questão da determinação do valor dos bens e

³⁸⁶ De algum modo, o conceito subjacente à tributação fundiária e imobiliária presente no Direito norte americano pode ser sumariado na expressão de JAMES BONBRIGHT que escreveu “*because the law of early capitalism concerned itself so largely with rights full, and divided ownership, and because these rights attached mainly to specific, tangible objects, like land or chattels, the property rights in these objects were closely identified with the objects themselves. A court, no less than a layman, will sometimes refer to attractive land or a shipment of wheat as property and will sometimes refer to the interests of people in this land or this shipment as property.*” JAMES BONBRIGHT, *The Valuation of Property*, vol. I, Columbia University, 1937, pgs. 100-101.

³⁸⁷ São disso exemplo os estudos que EDWIN SELIGMAN realizou entre 1872 e 1897, prossequindo a ideia segundo a qual “*the general property tax as actually administered is beyond all doubt one of the worst taxes known in the civilized world*”, in *Essays in Taxation*, 10th Edition, 1931, p. 27. SELIGMAN vai mesmo mais longe, no estilo panfletário que frequentemente os textos de doutrina económica vestiam à época, ao escrever, num relatório apresentado em New Jersey em 1897, que “*it is now literally true that the only ones who pay honest taxes on personal property are the estates of decedents, widows, orphans, idiots and lunatics*” ; cfr. também JOAN YOUNGMAN, *Legal Issues in Property Valuation and Taxation: Cases and Materials, The International Association of Assessing Officers*, Chicago, Illinois, 1994, p. 8. Cfr. JOAN YOUNGMAN, *Legal Issues in Property Valuation and Taxation*, in H. JAMES BROWN, *Land Use and Taxation: Applying the Insight of Henry George*, cit., p. 97.

aquilo a que YOUNGMAN, comentando o pensamento de HENRY GEORGE, identifica como

“consideration of the changing on definitions of the property itself. Clarifying and characterising new concepts of property rights is a task of the utmost difficulty. One need only consider from a quarter-century’s perspective the debate over the “new property” theories of Charles Reich embraced by the Supreme Court in an opinion finding a welfare recipient to have a constitutional property interest in the continued receipt of public assistance. Although this result would be unremarkable in many western democracies, the opinion’s celebration of entitlements has aged so rapidly as an expression of social consensus in this country as to seem an anachronism in the context of current public debate on welfare reform. Against this background, George’s insistence that property rights proceed only from individual effort sounds a distinctly contemporary note.”

Todavia, ainda na actualidade se encontram na jurisprudência americana entendimentos originais, mesmo peculiares até, do objecto do imposto sobre o património (*property tax*). Veja-se a decisão do Supremo Tribunal do Estado de Oregon (Oregon Supreme Court), que entendeu poder um avião ser objecto da aplicação da *property tax*, aplicável em função do tempo que demorava a voar sobre o Estado, mesmo sem nunca aí aterrar. Como consta da decisão “*as might be expected, over flights involve little contact with ground facilities and the State of Oregon did not provide regular services to over flights*”. Todavia, como o avião era, de acordo com a lei fiscal, entendido como parte de uma entidade empresarial com estabelecimento permanente no Estado de Oregon, o imposto foi considerado como devido pelo Oregon Supreme Court^{388 389}.

O tema da proporcionalidade esteve no centro de debates doutrinários que vêm desde a primeira metade do século XIX e que ainda hoje perduram na doutrina norte americana. Não se trata, quanto ao tema em si, de uma preocupação exclusiva dos autores norte americanos já que parte da doutrina alemã e britânica, como STUART MILL, também incluíram o tema nos seus estudos. Todavia, a proporcionalidade integra, em termos por vezes únicos, o debate fiscal nos Estados Unidos, tanto em sede de repartição de receita fiscal, como a propósito da própria concepção do imposto em oposição ao princípio da progressividade do imposto. Esta decisão permite-nos introduzir o sistema de tributação do património contemporâneo nos

³⁸⁸ Cfr. *Alaska Airlines, Inc. v. Department of Revenue*, 307 Or. 406, 769 P.2d 193 (1989), *cert. denied*, 493 U.S. 1019 (1990), in JOAN YOUNGMANN, *Legal Issues in Property Valuation and Taxation: Cases and Materials*, The International Association of Assessing Officers, Chicago, Illinois, 1994, p. 9.

³⁸⁹ Cfr. a este respeito, contra a progressividade, F. A. HAYEK, *The Constitution of Liberty*, Routledge, London, 1976, pgs. 306-317; os estudos a favor daquela remontam a MARX e ENGELS, na sua obra conjunta, *O Manifesto Comunista*, na versão tardia traduzida em inglês por F. ENGELS e datada de 1888).

Estados Unidos, onde a *property tax* é a mais importante fonte de rendimento fiscal dos *counties*.

A iniciativa legislativa nesta matéria é deixada aos Estados federados, constatando-se em muitos Estados a existência de normas autónomas de tributação consoante o objecto é a terra (*land taxation*) ou o património imobiliário. O mesmo se diga, em matéria de diferenciação de legislação de Estado para Estado, quanto à função do imposto, as normas de incidência do mesmo, os casos de não incidência ou isenção e até a estrutura de taxas que, associada às normas de incidência, pode determinar que o imposto sobre o património seja em uns casos neutro e, em outros, tenha um efeitos distorsor , sendo adicionalmente dotado de progressividade (o que compensa ou agrava o efeito distorsor, consoante a orientação doutrinária que subjaz à análise feita). O tema do imposto sobre o património, com um elenco de taxas progressivo ou proporcional é, incidentalmente e com fins instrumentais, analisado num outro ponto deste estudo. Diga-se, no entanto, que grande parte dos estudos realizados sobre a experiência americana a este propósito são estudos económicos – muitas vezes estudos estatísticos ou empíricos – ou estudos situados no âmbito da Ciência Política. Vejam-se a este respeito as considerações de WILLIAM FISCHER acerca do modelo TIEBOUT-HAMILTON e também sobre o modelo elaborado por MIEZKOWSKI, o primeiro considerando o *property tax* um imposto sobre o acréscimo de valor, o segundo avaliando o seu carácter progressivo.³⁹⁰

É na experiência na ordem jurídica e na doutrina norte americanas que vamos encontrar uma outra abordagem do património fundiário em termos fiscais, esta mesma resultante do entendimento constitucional e fiscal do direito de propriedade e de apropriação da terra e dos recursos naturais, por via de uma superação da oposição dilemática entre poder tributário e direito de propriedade e essa outra ideia segundo a qual o domínio eminente do Estado há-de ter como limite constitucional também a liberdade individual e o direito de propriedade pelo que releva, *no fim do dia*, a realização do interesse colectivo ou do bem comum o que levanta a questão da relevância fiscal do bom uso da terra.

Vem também do Direito norte americano uma curiosa distinção quanto á possibilidade de a produção de bens públicos surgir não como consequência de necessidades

³⁹⁰ Cfr. WILLIAM A. FISCHER, *Regulatory Takings: Law, Economics, and Politics*, Cambridge, Harvard University Press, 1995; do mesmo autor, «*Communication: property taxation and the Tiebout model: evidence for the benefit view from zoning and voting*», *Journal of Economic Literature*, 30, 171-7; HELEN F. LADD, *Local Government Tax and Land Use Policies in the United States*, *Studies in Fiscal Federalism and State-Local Finance*, Edward Elgar Publishing Limited, United Kingdom, 1998, p. 39).

colectivas mas em resultado da falta de resposta privada a determinadas necessidades pela convicção de que as mesmas iriam traduzir-se na prestação de serviços gratuitos a terceiros e conseqüentemente a criação de situações de desigualdade relativa e de parasitismo económico e social, questão que alguma doutrina designa por *free riders problem*³⁹¹.

Colocando-se a questão em termos de utilidade e eficiência e ainda quanto a necessidade de obter a sua tradução no plano do bem estar colectivo, a alternativa constitucionalmente mais sustentada no direito norte americano na medida em que permite conciliar interesse geral e propriedade privada aponta para a criação de incentivos que, nomeadamente na dimensão conservacionista, permitam a articulação dos dois termos em presença, sem que o Estado deva suportar os muito elevados custos associados tanto a utilização de instrumentos reguladores como à compensação por transferência da titularidade da terra do sector privado para o público.

Surgem no direito americano um conjunto de instrumentos de natureza jurídico-fiscal com um fundamento que é o de uma certa leitura do texto constitucional e que visam incentivar os agentes económicos privados à realização voluntária e não constrangida de um uso da terra orientado para a conservação da mesma vista aquela como um recurso natural por excelência mas de apropriação predominantemente privada. Só isto bastaria para indiciar no sentido da existência de figuras tributárias distintas para este acervo patrimonial ou para o objecto das normas fiscais em causa.

Algumas dessas figuras não são exclusivas do direito norte americano como acontece com os incentivos fiscais em sentido restrito do tipo dedução à tributação do rendimento. Mas veja-se a interessante experiência citada em nota, que vai muito para além dos modelos europeus e por maioria de razão, do modelo municipalista cego português³⁹².

Do mesmo modo existem paralelamente um conjunto de institutos tributários e outros ainda interdisciplinares do ponto de vista jurídico que são específicos do direito norte americano mas fundamentais, na sua análise para o presente estudo e contributo teórico que deste possa emergir.

³⁹¹ Veja-se o clássico exemplo do farol, mais adiante abordado e PAUL SAMUELSON, *Economics: an Introductory Analysis*, tradução em língua portuguesa, Edição Calouste Gulbenkian; e em particular RANDY E. BARNETT, *The Structure of Liberty - Justice and the Rule of Law*, Oxford University Press, New York, 1998, pGS. 160 e seguintes

³⁹² Vejam-se os trabalhos conjuntos, de campo, e já desta década, entre o *Departament of Agronomy of University State of Kansas* que dão lugar a protocolos com incidência tributária e assumem claramente uma natureza contratual.

Referimo-nos, em particular, aos institutos orientados para a prossecução por via tributária da conservação da terra e dos recursos bem como ao regime fiscal distintivo em função do uso do património fundiário.

Exemplo da primeira espécie de regime fiscal ou em muitos casos jurídico-tributário, está nos *conservation easements*, instituto mediante o qual o detentor de um prédio qualificável como património fundiário pode contratualizar o destino desse prédio para um dado momento temporal fixado no futuro ou para um momento reportado ao seu ciclo de vida ou seja ao ciclo de vida do proprietário. Um *conservation easement* pressupõe dois requisitos, a utilização, o uso orientado ou adequado a fins de natureza ambiental, predominantemente fins conservacionistas, e, depois a manutenção da propriedade privada. Dois outros elementos se perfilam ainda num horizonte temporal diverso: a existência de um regime fiscal diferenciado e contratualizado e no final do período ajustado a transmissão do mesmo bem para a titularidade de uma entidade, pública, social ou privada que reconhecidamente garanta a prossecução dos mesmos fins³⁹³

A tributação diferenciada da terra tem um duplo sentido. Em primeiro lugar, o de existir para a riqueza fundiária, para o património fundiário, um imposto conceptual e tecnicamente autónomo daqueles que incidem sobre as outras manifestações de riqueza ou sobre outras realidades patrimoniais ainda que prediais como é o caso dos prédios urbanos³⁹⁴. Em segundo lugar este imposto há-de permitir nas suas noções nucleares e na sua técnica diferenciar tributariamente o uso da terra e na medida em que este uso seja uma simples extensão da natureza do prédio há-de valorar o exercício do direito de propriedade num plano que é o da realização do bem comum e o do respeito pela liberdade de apropriação como um direito fundamental.

Para o autor, os prédios urbanos naquilo que neste estudo se vem designando por património imobiliário não são provavelmente subsumíveis a uma única categoria de imposto ou uma única técnica tributária. Mas, a razão da diferenciação do estatuto fiscal é outra e tem a ver não com a natureza do bem em si mas ou com as normas de incidência pessoal ou com o uso que num determinado momento é dado a um determinado bem. O imposto e a realidade física materializada no imóvel não são alterados um em função da outra mas é antes o regime tributário que pode ser adequado a este titular ou aquele uso. A ser assim o tema seria solucionado pela

³⁹³ Vd. nota 350

³⁹⁴ Sobre esta matéria vejam-se entre outros HELLEN F. LADD, *Local Government Tax and Land Use Policies in the United States*, cit e WILLIAM FISCHER, cit. . Na doutrina portuguesa consulte-se NUNO SÁ GOMES, *Os conceitos fiscais de prédio*, cit., p. 7.

adequação das normas de incidência ou seja, recorrendo a benefícios ou a agravamentos.

Constitucionalmente, o modelo estabelecido é então o de uma intervenção do Estado em matéria de constituição dos impostos e aprovação do regime fiscal – modelo esse que é, aliás, comum aos impostos estaduais e aos impostos locais -, sendo a administração do imposto aquilo a que associaríamos, traduzindo para o Direito interno, ao procedimento tributário realizado. A sua ligação estreita, do ponto de vista constitucional e do quadro legislativo em vigor, ao poder local, tradição que vem já, no caso americano, do modelo fiscal adoptado ainda na época colonial e confirmado após a declaração de independência e a entrada em vigor da Constituição americana, leva a que a *property tax* represente durante boa parte do século XX mais de 60% das receitas, percentagem essa que foi gradualmente diminuindo até se fixar em cerca de 25% na década de 60, mantendo-se estável desde então. Alguns factos explicam esta alteração da relevância da *property tax* de entre os meios de financiamento das municipalidades devendo-se algumas das oscilações verificadas, a fenómenos como a Grande Depressão ou, em sentido contrário, o lançamento de programas de expansão económica.

Mas, mesmo assim, os estudos comparativos realizados no âmbito da OCDE demonstram que para as municipalidades o imposto sobre o património fundiário tem um papel muito mais importante nos Estados Unidos do que em qualquer outro dos Estados membros da Organização.

Isto não significa que, numa tendência oposta aquilo que se tem vindo a desenvolver em alguns Estados europeus e nomeadamente em Portugal, não haja na doutrina americana contemporânea – num quadro de renascimento adaptado das teses de HENRY GEORGE – quem defenda a necessidade de gradualmente centralizar a tributação da terra num plano estadual ou mesmo num plano federal, limitando mesmo o direito à propriedade privada da mesma.^{395 396}

Ao contrário de outras experiências europeias, o sistema fiscal americano, nomeadamente em matéria de tributação do património foi, desde o século XIX, visto pelos economistas como campo privilegiado de análise, debate e construção de modelos, tendência que no entanto o legislador estadual raramente partilhou e quando

³⁹⁵ Sobre a figura das *exactions* (indemnização mediante compensação por razões de interesse público) cfr. S. E. STERK, *Nollan, Henry George, and Exactions*, cit., p. 1731.

³⁹⁶ Cfr. DICK NETZER, « *The Centralization and Decentralization of Government and Taxation* », p. 54, in H. JAMES BROWN, *Land Use and Taxation: Applying the Insight of Henry George*, cit., 1997.

o fez, confrontou-se, em alguns casos, com manifestações de revolta fiscal da parte do contribuinte comum, no estilo de organização cívica de interesses tão peculiar na sociedade norte americana.

É, todavia, inquestionável que alguma da principal controvérsia hoje presente se coloca em redor da incapacidade que algumas comunidades, na sua maioria comunidades urbanas, têm em adequar a valorização dos bens à evolução do mercado mas, sobretudo, às necessidades decorrentes do *boom* urbano as quais, sem contrapartida, acabam por ser em grande parte respondidas quer pelos governos estaduais quer pelo Governo federal.

Porventura a principal razão pela qual a intensidade desta controvérsia e a crítica à inexistência de um imposto sobre o património dotado de progressividade e se necessário transferido para a sede federal, está no peso que o património fundiário (na acepção utilizada neste estudo) ou seja, aquilo que se designa na experiência norte americana por *farmland*, tem ainda hoje no estilo e concepção de vida de grande parte da população americana, estilo e concepção de vida esses que são maioritários em muitos Estados.

O direito fiscal americano tenta assim – e para um observador externo, com considerável sucesso – conciliar a tributação de duas realidades conceptualmente distintas: a propriedade imobiliária, objecto de processos administrativos de ordenamento para efeitos urbanos designados por *zoning* e a tributação das áreas que, por definição, não se destinam a ordenamento com fins urbanos e correspondem ao conceito de *open space land*, que tem um tratamento jurídico tributário diferenciado através de variados institutos e regimes de natureza fiscal em cuja definição é relevante por vezes o elemento contratualista e que são inexistentes na generalidade dos ordenamentos jurídicos europeus³⁹⁷.

Vejam-se primeiro as linhas de força e os principais dispositivos do regime geral da *property tax* e passem-se em seguida em revista os aspectos originais e próprios do sistema americano conexos com a tributação fundiária.

As normas de incidência que determinam a base de aplicação do imposto identificam, na totalidade dos Estados, aquilo que é designado por *capital value of land and improvements*. Todavia, a base de incidência e o valor identificado para efeitos fiscais

³⁹⁷ Cfr. ADELE C. MORRIS, «*Property tax treatment of farmland: does tax relief delay land development?*», in HELEN LADD, *Local Government Tax and Land Use Policies in the United States, Studies in Fiscal Federalism and State-Local Finance*, Edward Elgar Publishing Limited, United Kingdom, 1998, p. 144-167.

bem como a grelha de taxas variam entre os Estados. A maioria dos Estados federados calcula a matéria colectável a partir de uma determinação do *fair market value*. Sete dos Estados utilizam, para determinar o valor tributável, critérios de equidade e de uniformidade. Caso particular com um regime único na legislação fiscal norte americana é a *property tax* aplicável na Califórnia, em que se utilizam dois tipos de avaliação, um reconduzido à determinação do *full market value* à data da última, quando esta ocorreu depois de 1976 ou, em caso contrário, a partir da pré determinação cadastral de 1976, com um acréscimo anual limitado a um tecto de 2%³⁹⁸. A experiência californiana em matéria de *property tax* constitui, no Direito Fiscal norte americano em sede de tributação do património, um *case study*, sobretudo a partir e a propósito, da apresentação proposta de alteração da Constituição do Estado da Califórnia – pela introdução do artigo XIII A – naquilo que ficou conhecido por *Proposition 13*. A apresentação deste texto resultou dos efeitos do *baby booming* sentidos no Estado da Califórnia entre 1960 e meados da década seguinte, tendo aumentado a população do Estado e, em maior escala ainda, o número de prédios (propriedade imobiliária urbana) detidos por famílias. No início dos anos 70, a recessão que se fez sentir nos Estados Unidos atingiu a Califórnia em termos relativamente ténues comparativamente com outros Estados e durante um período mais curto, o que determinou que o rendimento das famílias californianas aumentasse em média, até 1976, mais rapidamente do que a média nacional. Dado que a Califórnia era além disso um Estado privilegiado de retiro para muitos cidadãos no final da sua vida activa, estes factores associados aos sistemas públicos e privados de assistência social nos Estados Unidos, incrementaram a procura imobiliária, tendência que foi ainda agravada pelo facto de o Governo da Califórnia ter retirado dos planos de ordenamento urbano, ao longo das décadas de 60 e 70, parcelas significativas do território reconduzindo património urbanizável a património fundiário e levando, em consequência, os prédios urbanos ou os terrenos com aptidão urbana a um valor crescente de mercado (Cfr. *California Williamson Act* e *California Coastal Act*, ambos de 1976). A reacção da administração fiscal e do Governo estadual fez-se sentir, inicialmente em alguns dos *counties*, através de revisões extraordinárias do valor tributável, acompanhadas por vezes da redução das taxas mas que, dada a evolução do mercado, se traduziam na prática no agravamento continuado da dívida de impostos dos cidadãos em geral, detentores de património imobiliário ou de património fundiário que não tivesse expressamente sido retirado dos planos de ordenamento

³⁹⁸ Sobre este tema, para uma análise retrospectiva e sobre as tendências do Direito fiscal norte americano nos últimos anos, cfr. FREDERICK D. STOCKER, *Proposition 13: a Ten-Year Retrospective*, Stocker, 2ª Edição, Cambridge, Massachusetts, 1992 e DAVID BRUNORI, *The Politics of State Taxation: Return of the Property Tax?*, cit., p. 222 e seguintes.

urbano. A experiência californiana estava até então marcada por uma forte consciência e intervenção fiscais dos cidadãos que frequentemente tomavam a iniciativa de requerer medidas correspondentes a um *tax relief* que o poder legislativo estadual habitualmente adoptava.

Todavia, em 1977 a Califórnia tinha um governador pertencente ao Partido Democrata (Jerry Brown) que via nas alterações introduzidas na *property tax* a nível estadual e a nível municipal um instrumento eficaz de distribuição de riqueza e de rendimento, contrariando aquilo que era o entendimento do poder legislativo estadual de maioria republicana, que pretendia a redução da carga fiscal e, em particular, em sede de tributação do património fundiário e imobiliário. Em 1977, os republicanos apresentaram vinte e duas propostas de alteração das normas em vigor e de redução da carga fiscal, não tendo conseguido que qualquer delas entrasse em vigor. Este impasse associado ao continuado aumento da colecta individual por aplicação da *property tax*, determinou a eclosão daquilo que vulgarmente se designa por «Revolta Fiscal da Califórnia», que inverteu por duas décadas a tendência em matéria de tributação do património. O movimento constituído em redor de um documento intitulado *People's Petition to Control Taxation* viu as suas teses aprovadas por referendo de Julho de 1978, do qual a *Proposition 13* é consequência directa. Nesta proposta criava-se um conjunto de limitações, de natureza constitucional, ao aumento do sacrifício tributário em matéria de *property tax*, introduzindo-se na Constituição do Estado da Califórnia um artigo XIII A com o seguinte texto

“Section 1.

The maximum amount of any ad valorem tax on real property shall not exceed One Percent (1%) of the full cash value of such property. The one percent (1%) tax to be collected by the counties and apportioned according to law to the districts within the counties.

The limitation provided for in subdivision (a) shall not apply to ad valorem taxes or special assessments to pay the interest and redemption charges on any indebtedness approved by the voters prior to the time this section becomes effective.

Section 2.

The full cash value means the County Assessors valuation of real property as shown on the 1975-76 tax bill under “full cash value”, or thereafter, the appraised value of real property when purchased, newly constructed, or a change in ownership has occurred after the 1975 assessment. All real property not already assessed up to the 1975-76 tax levels may be reassessed to reflect that valuation.

The Fair market value base may reflect from year to year the inflationary rate not to exceed two percent (2%) for any given year or reduction as shown in the consumer price index or comparable data for the area under taxing jurisdiction.

Section 3.

From and after the effective date of this article, any changes in State taxes enacted for the purpose of increasing revenues collected pursuant thereto whether by increased rates or changes in methods of computations must be imposed by an Act passed by not less than two-thirds of all members elected to each of the two houses of the Legislature, except that no new ad valorem taxes on real property, or sales or transaction taxes on the sales of real property may be imposed.

Section 4.

Cities, Counties and special districts by a two-thirds vote of the qualified electors of such district, may impose special taxes on such district except ad valorem taxes on real property or a transaction tax or sales tax on the sale of real property within such City, County or special district.

Section 5.

This article shall take effect for the tax year beginning on July 1 following the passage of this Amendment, except Section 3 which shall become effective upon the passage of this article.

Section 6.

If any section, part, clause, or phrase hereof is for any reason held to be invalid or unconstitutional, the remaining sections shall not be affected but will remain in full force and effect.”

Quase todos os Estados aprovaram legislação no sentido de as municipalidades utilizarem os mesmos critérios de definição de valor tributário, decorrendo as divergências em matéria de carga fiscal das taxas aplicáveis. Desta disparidade de taxas aplicadas decorre que o sacrifício fiscal per capita da *property tax*, quando analisado comparativamente entre os Estados, varia entre 1246 dólares para o Alaska e 163 dólares para o Alabama (dados de 1990). A variação das taxas situa-se entre 6,1% no Alaska e 1,2% no Alabama, subindo mesmo a uma média nacional de 6,6%.

No início dos anos 90, pareciam verificar-se, na experiência norte americana, duas linhas de orientação contraditórias. A primeira estava em que a *property tax*, entendida globalmente, representava ou continuava a representar uma importante fonte de receita ao nível local, embora a partir da aprovação da *Proposition 13* atrás mencionada, os limites políticos e psicológicos – em sede de psicologia financeira, entenda-se – da *property tax* estarem de algum modo fixados. A receita global continuou a crescer entre 1970 e 1990, e mesmo depois de 1978, mas a importância

relativa em matéria de fontes de financiamento foi reduzindo no conjunto do território norte americano. No entanto, em alguns Estados e dadas as graduais limitações da carga fiscal ao nível estadual e local, o peso relativo da property tax aumentou em termos percentuais (citem-se, a título de exemplo e com números de 1990, os casos da Pennsylvania, Michigan, Wisconsin, Minnesota e Texas). No entanto, igualmente a partir dos anos 80, acentuou-se o movimento de diferenciação entre as cargas fiscais correspondentes a tipos de propriedade, de acordo com classificações formais, a proliferação dos regimes de isenção ou benefício, a coexistência de sistemas variados de determinação da matéria colectável e a limitação das taxas. Este movimento havia sido predito por ARTHUR LYNN³⁹⁹.

O fundamento para estas alterações não tem como única explicação a vaga de fundo resultante da *Proposition 13* ou o receio por parte dos decisores políticos quanto a uma evolução negativa, tanto ao nível do comportamento dos contribuintes como do desenvolvimento económico. A resposta está, em grande parte, na gradual diferenciação entre Estados em matéria de tratamento da terra e de áreas urbanas sujeitas a critérios cada vez mais distintos de avaliação, actualização e sujeição a um regime normal que encontra como contraponto fórmulas de tratamento preferencial que decorre da preservação das áreas agrícolas ou da protecção de valores ambientais.

Uma análise mais detalhada da experiência norte americana não poderia ignorar uma outra abordagem que tem sobretudo a ver com a relação existente entre a propriedade privada e aquilo que a doutrina designa por *public rights*. Para a propriedade fundiária – ao contrário da propriedade imobiliária – a doutrina norte americana, nomeadamente aquela que procura com actualizações rever-se nos fundamentos teóricos de Henry George, sempre entendeu a *property tax* como um instrumento de prosseguir uma política de uso da terra ao lado de outros instrumentos de natureza administrativa assentes no princípio do domínio eminente. Este movimento colidiu, a partir do final dos anos 80, com a emergência do chamado *private property rights movement*, movimento assente numa coligação de interesses muito diferenciados mas convergindo na sua discordância quanto à política regulatória e fiscal de uso e protecção ambiental da terra. Uma das organizações promotoras deste movimento, a *American Land Foundation*, definia desta forma a questão em causa:

“the right and ability to use our land, utilize this nation’s natural resources, protect and defend the Constitution of the United States and the liberty it harbours, must include to

³⁹⁹ Cfr. LYNN, cit. por STOCKER.

the maximum extent, the preservation of private property and all protections afforded by that end”⁴⁰⁰.

Daqui à limitação – ou diferenciação como se preferir – da carga fiscal resultante da *property tax* vai apenas um passo. E, primeiro a propósito dos terrenos agrícolas-movimento iniciado em 1956 no Maryland -, depois por motivos ambientais, é possível falar de dois regimes fiscais em matéria de tributação do património, o regime base da *property tax*, variando embora mas com características comuns entre os Estados e incidindo sobre a propriedade imobiliária, e um regime geral de preferência, designado por vezes na doutrina por *preferential property taxation* que, sendo formalmente uma excepção, é a regra para a propriedade fundiária. A experiência norte americana tem aqui subjacente um ensinamento: só pode existir um regime de imposto único sobre o património (fundiário ou imobiliário) se as normas de enquadramento desse regime forem tão abrangentes que permitam em rigor a coexistência de dois regimes diferenciados. No Direito Fiscal inspirado no modelo continental europeu, a conclusão evidente estaria na criação e aplicação de figuras fiscais distintas ou seja, de dois impostos.

Em matéria de tributação preferencial da propriedade, o Direito norte americano partiu da abordagem conservadora de que existia não apenas um património fundiário que, pela sua afectação, merecia um tratamento fiscal diferenciado, como ainda do reconhecimento de que parte da economia do Estado federal e, conseqüentemente, as economias de diversos Estados, assentavam na actividade agrícola.

Este tipo de preocupações e de reflexo no regime fiscal compreende-se se atendermos a que a economia americana é a principal produtora mundial de bens agrícolas e alimentares. A inexistência de um regime preferencial traria a consequência de mais rapidamente permitir o gradual abandono dos terrenos de produtividade marginal orientando para explorações de tipo intensivo – que caracterizam, por exemplo, o espaço europeu – com todos os efeitos perversos daí decorrentes. Estudos recentes – baseados em análises empíricas que abrangem períodos relativamente longos, sempre superiores a uma década – têm, é certo, desenvolvido a teoria de que os programas de tributação preferencial do património fundiário com uso agrícola não só é ineficiente como instrumento de intervenção no uso da terra, como tem, em alguns casos, efeitos perversos⁴⁰¹. Parece, em todo o

⁴⁰⁰ Cfr. HARVEY M. JACOBS, *State Property Rights Laws: The Impact of Those Laws on Land*, Lincoln Institute of Land Policy, Cambridge, Massachusetts, 1999, p. 7.

⁴⁰¹ Que JANE MALME sintetiza da seguinte forma: “*Property tax liabilities have been found to be one of the least important determinants of farm real estate values compared with other factors such as farm size and productivity and measures of urban influence, and thus only marginally affect the decisions owners*

caso, de admitir ainda segundo J. MALME que, mesmo que os programas de tributação preferencial sejam politicamente ineficientes no seu propósito de influenciar as decisões do empresário agrícola quanto ao uso da propriedade fundiária, traduziram-se em qualquer caso num tratamento fiscal mais favorável para os detentores do património fundiário, vistos pela opinião pública como insusceptíveis de estar sujeitos ao regime geral da *property tax* dado que em vastos sectores de actividade o decisor financeiro identificado com a opinião pública norte americana seguiria o princípio segundo o qual o rendimento é baixo quando comparado com o valor de capital exigido para o obter “*making owners land rich and income poor*”⁴⁰².

Tratava-se afinal, que mais não fosse, de reduzir a regressividade do imposto. Em qualquer caso, os estudos realizados determinaram que as normas fiscais aplicáveis e definidoras da *preferential property taxation* deveriam assentar na verificação de um conjunto de pressupostos muito questionados pelos movimentos ligados ao *private property rights movement* mas que são, embora com uma paleta de intensidade diferenciada, aceites na generalidade dos Estados. Estes pressupostos centram-se na definição pela Lei da utilização da propriedade fundiária que permite o acesso a um tratamento preferencial⁴⁰³, de uma manifestação de vontade por parte do contribuinte, de uma limitação do acesso ao regime preferencial que está vedado às explorações intensivas; ao requisito que associa extensão e produtividade mínima⁴⁰⁴ e existência de um “cadastro económico” dos prédios que beneficiam deste regime.

O regime de acesso varia de Estado para Estado, sendo o património elegível limitado na maioria dos Estados ao património fundiário, desprovido de qualquer edificação. No entanto, Estados há como Oregon e West Virginia, que aceitam incluir o terreno onde estão implantados os edifícios agrícolas, enquanto a Georgia e South Dakota concedem o mesmo tratamento a uma percentagem – arbitrada pelo valor – das

make on the use of their land. It is generally accepted that reduced taxes are capitalized into land value, increasing farmland values which may deter farmers from expanding their holdings or new owners from entering agriculture, and may require ever-increasing tax expenditures to offer even marginal tax reductions. This effect may actually increase land speculation on the urban fringe and encourage landowners to abandon farming for the higher profits to be gained from the development of their land.”, cfr. JANE MALME, *Preferential Property Tax Treatment of Land*, cit., p. 3).

⁴⁰² Cfr. JANE MALME, *Preferential Property Tax Treatment of Land*, cit., p. 2

⁴⁰³ A este propósito ver, por todos, *Land Conservation Through Public/Private Partnerships*, Edited by Eve Endicott, Lincoln Institute of Land Policy, Island Press, 1993.

⁴⁰⁴ Um bom exemplo a este respeito está na utilização pelos Estados de três critérios, fixação de categorias por áreas, relacionando com cada categoria um rendimento mínimo por hectare (Kentucky); existência de uma percentagem do rendimento bruto proveniente da terra (Alaska); relevância do rendimento declarado pelo detentor do prédio, mesmo que não reportado ao prédio, desde que proveniente da actividade agrícola (Michigan e Wisconsin), embora aqui se esteja claramente dentro de um modelo de tributação que se desinteressa do valor do prédio e, conseqüentemente, não é relevante para a análise doutrinária a que este estudo se propôs. Cfr., JANE MALME, *Preferential Property Tax Treatment of Land*, cit., p. 12-13.

edificações agrícolas. Daqui resulta que as definições que correspondem a termos ou expressões utilizadas na Lei Fiscal variam de Estado para Estado. Recentemente, critérios de natureza ambiental (traduzidos pelas expressões *environmentally sensitive*, *enhancing natural resources* e *a benefit to the public*) são crescentemente incluídas na legislação, aumentando naturalmente as dificuldades de classificação dos prédios em causa. Estas dificuldades e esta falta de uniformidade reforçam a tendência para entregar a aplicação da Lei Fiscal ao Poder Local já que este é, por definição, mais apto para ajuizar sobre a verdadeira natureza da utilização da terra. É duvidoso, no entanto, que o Poder Local tenha igual aptidão para juízos de natureza ambiental mas, no caso da experiência norte americana, a existência de uma tradição sempre renovada de um parceria entre público e privado em matérias ambientais e de conservação da terra elimina obstáculos que por antecipação se dirá que se colocam no caso português.

O direito norte americano levanta, a propósito da tributação da terra, reorientada na segunda metade do século XX pela necessidade da gestão dos recursos naturais relacionando ecossistema e actividade económica, os temas da hierarquização de direitos individuais e direitos colectivos e, complementarmente, a questão da responsabilidade individual e da responsabilidade colectiva e da distribuição de ambas à luz da equidade ou justiça fiscal, tal como a constituição tributária de cada um dos Estados as define. É supérfluo dizer que desta reflexão resultou, em muitos casos – e resultará com probabilidade no caso português -, a reelaboração das normas de direito fiscal positivo e a revisão, se necessário for, dos preceitos constitucionais.

Não é possível tratar exhaustivamente a legislação, jurisprudência e doutrina norte americanas que permitem identificar a alteração do entendimento económico da propriedade fundiária e a correspondente alteração do modo como a mesma é percebida e tratada pela Lei Fiscal. Realizá-lo no âmbito deste estudo teria como resultado uma longa digressão descritiva sobre uma experiência comparada, inquestionavelmente relevante para a análise teórica a desenvolver, mas não é esse o tema deste estudo. Opta-se, por isso, por destacar das experiências comparadas norte americana e europeia, por um lado, as grandes linhas de tendência – aquilo que poderíamos designar por princípios doutrinários orientadores – e, por outro, alguns institutos e actos legislativos ou judiciais que ilustram o percurso evolutivo do objecto do imposto e das figuras tributárias em si mesmas.

O imposto sobre o património fundiário evolui conseqüentemente e, além da *property tax*, assiste-se gradualmente a tentativas diversas de encontrar, também na política

fiscal, uma resposta para as questões do dano ambiental e da contaminação dos recursos fundiários. Questão por si só de manifesta complexidade por obrigar a uma revisão dos instrumentos e da regulamentação tributários e, por outro lado, pelo facto de a abordagem financeira do imposto passar a incluir, às vezes predominantemente, um elemento extrafiscal. Como a este propósito afirmava SUPRAK, “*ideally tax policy should play a supportive and consistent roll with environmental policies; however, current environmental tax law is complex and largely undefined*”⁴⁰⁵.

Do ponto de vista do objecto, o tratamento fiscal da propriedade fundiária e dos recursos naturais em termos que não decorressem da actividade empresarial agrícola e da tradicional distinção entre solos aráveis e solos urbanizáveis, surge a elaboração de normas jurídicas tributárias, a propósito da contaminação dos recursos, matéria que, na estrutura federal norte americana, sendo da competência do Estado federal, é também da competência dos órgãos próprios de cada um dos Estados federados, nos termos das suas constituições respectivas⁴⁰⁶.

É sobretudo no plano estadual que, dada a natureza e o destino das receitas tributárias decorrentes da *property tax*, surgem as manifestações de carácter fiscal da consideração do interesse social dos recursos naturais com incidência na sua função económica e depois, na própria leitura que o imposto faz da realidade a ser tributada; em matéria de taxas e, num segundo momento, quanto ao valor tributável que, em alguns casos, começa a diferenciar-se, por via legislativa ou jurisprudencial, do valor económico dos bens.

A experiência tributária do Wisconsin é particularmente ilustrativa em matéria de resposta por via fiscal – não excluindo a via administrativa – às questões de natureza ambiental colocadas pela detenção privada e pelo uso económico em mercado da propriedade fundiária.

Refira-se, no entanto, que a degradação da propriedade fundiária, avaliada de acordo com critérios puramente ecológicos, não resulta unicamente da combinação apropriação privada/economia de mercado, mas também das externalidades relacionadas com o bem-estar material colectivo, financiado pelos dinheiros públicos.

⁴⁰⁵ M. A. SUPRAK, *Environmental Tax Law: Challenge of the 90s*, cit., p. 35.

⁴⁰⁶ Não se analisam aqui os diversos actos legislativos que, sobretudo a nível federal, representam na experiência norte americana o esforço administrativo e financeiro de criar padrões de descontaminação e reposição de recursos naturais em matéria de detritos, nomeadamente detritos sólidos, emissões e reciclagem de produtos ou derivados. Sobre esta matéria veja-se, no entanto, a extensa bibliografia publicada sobre os auspícios do Lincoln Institute of Land Policy e de que se encontra uma enumeração representativa em ALICE E. INGERSON, *Managing Land as Ecosystem and Economy*, Lincoln Institute of Land Policy, Cambridge, Massachusetts, 1995, p. 34-36.

Esse facto é reconhecido pela legislação e pela jurisprudência mas influencia sobretudo o quadro normativo da repartição do risco e da responsabilidade e, em menor grau, as normas fiscais aplicadas.

O tratamento sistemático do tema por via tributária e a conseqüente reformulação da política fiscal no Estado do Wisconsin detecta-se a partir de 1992 com a constituição do Legislative Council Special Committee on Tax Delinquent Contaminated Land, que tinha por objectivo definir a articulação entre regime fiscal, valor tributável e a relevância dos custos com a descontaminação consoante encargos e responsabilidades fossem afectados aos detentores da terra ou às municipalidades. No caso dos agentes privados detentores de propriedade fundiária objecto de medidas de recuperação ambiental, sobretudo em resultado do comportamento de terceiros e de acordo com uma classificação de situações definidas ao nível estadual, a lei fiscal do Wisconsin criou um conjunto de isenções e benefícios de que poderiam beneficiar não apenas os agentes económicos que procedessem à descontaminação, como ainda os agentes económicos que mantivessem os níveis de protecção ambiental impostos pela legislação administrativa. A passagem da recuperação à conservação e o reconhecimento da relevância para efeitos fiscais dos comportamentos dos agentes privados levou a que muito rapidamente os órgãos legislativos do Wisconsin passassem da utilização com os fins considerados do que poderíamos designar por *ecoimpostos*⁴⁰⁷ para uma análise do efeito que a mesma orientação de política fiscal haveria de ter no regime da *property tax*.

A este propósito, colocavam-se essencialmente três ordens de questões:

- a criação ou a recusa de um regime mais favorável em matéria de tributação;
- a relevância tributária dos custos acrescidos e a sua capitalização ou, pelo contrário, o tratamento como despesas de exercício;

⁴⁰⁷ No plano estadual e ainda a propósito da experiência do Wisconsin que é particularmente sugestiva no quadro do Direito norte americano, embora a doutrina se refira, por via de regra, à tributação ambiental usando as expressões *specific environmental taxes* ou ainda *taxation of environmental costs*, mais do que *ecoimpostos*, em rigor, dever-se-ia falar de *ecotributos* já que entidades que não têm uma natureza fiscal nem podem ser entendidas como fazendo parte da administração tributária têm, no entanto, o direito de, relativamente aos proprietários ou detentores de propriedade fundiária que apresenta problemas de natureza ambiental, cobrar encargos, verdadeiras receitas parafiscais que, se por um lado, se aproximam dos impostos já que penalizam os agentes económicos que não assumem voluntariamente o que ainda na doutrina americana se designa por *management of environmental cleanup costs*, por outro lado, pretendem, de um ponto de vista conceptual, contribuir para o custeio das actividades da administração estadual em matéria de recuperação, mas sobretudo com vista a tomar as medidas adequadas a prevenir situações de responsabilização do Estado ou dos seus agentes. Sobre este tema, cfr. M. A. SUPRAK, *Environmental Tax Law: Challenge of the 90s*, cit., e LARRY KREISER, WILLIAM BUTCHER e HERBERT SCHOCH, *The Taxation and Management of Environmental Cleanup Costs: a Growing Worldwide Concern*, in *Taxes*, May 1998, pgs. 29-34.

- e por fim, o impacto que os comportamentos determinados por imperativos ambientais haveriam de ter na determinação para efeitos tributários no valor da propriedade fundiária.

Segundo a lei fiscal do Wisconsin, a avaliação - valorada positivamente em matéria de definição do interesse social -, por parte do contribuinte de factores determinantes da natureza, estado e uso da propriedade fundiária, relacionando-os embora com a sua actividade privada e, porventura, empresarial e lucrativa, pode no entanto, se preencher a função de prevenção, controlo ou reparação de danos ecológicos, em termos maximizados, nomeadamente por descontaminação ou por remoção de resíduos, determinar que essa função prevaleça sobre a função remuneratória do uso da propriedade fundiária como factor de produção e, em consequência, a terra que se reconduz ao prédio fundiário em causa, pode beneficiar de uma isenção total de *property tax*, mesmo que nela não se desenvolva uma actividade lucrativa de tipo agrícola ou agroindustrial⁴⁰⁸.

Existem, como é lícito presumir, numerosas situações com resultado económico ou remuneração muito semelhante que se aproximam do ponto de vista dos interesses em causa que não merecem no entanto o mesmo tratamento. Veja-se, por exemplo, a substituição de processos produtivos, poluentes, por processos produtivos menos poluentes ou até isentos de poluição conhecida, quando ambos incorporam, antes e depois, o factor terra. E, no entanto, a mesma situação que não dá, na generalidade dos casos, lugar a benefício fiscal ou a isenção de imposto pode ver retirado todo o sacrifício tributário se for demonstrado pelo contribuinte – aí não é de uma presunção da Administração Fiscal que se trata – que, quando alterou os processos produtivos, tinha como *primary purpose* reduzir ou eliminar os efeitos ambientais perversos⁴⁰⁹. A inovação aqui surge por via jurisprudencial. É que, de acordo com a jurisprudência a partir de então consolidada, não se torna necessário que o contribuinte tenha o propósito exclusivo de eliminar a poluição mas basta que nas suas escolhas económicas essa eliminação, ou seja, a relevância do interesse social da recuperação ou prevenção ambiental haja figurado como interesse dominante (*primary purpose*)⁴¹⁰.

A prevenção forçada, voluntária ou primordial dos comportamentos e consequências desses comportamentos alusivos do factor de produção materializado na propriedade fundiária, teriam sempre, ainda que o sistema fiscal não existisse, e, num estado ideal

⁴⁰⁸ Ver os Wisconsin Statutes, Section 144.01(5) e Section 144.30(1).

⁴⁰⁹ Cfr. *Wisconsin Power and Light Co. v. Department of Revenue*, in M. A. SUPRAK, *Environmental Tax Law: Challenge of the 90s*, cit., p. 42.

⁴¹⁰ M. A. SUPRAK, *Environmental Tax Law: Challenge of the 90s*, cit., p. 42.

e utópico, não houvesse impostos a pagar, um custo determinado. A esse custo estaria associada uma imputação desses encargos, que tanto podem ser vistos na perspectiva do aumento dos custos de exploração, ou seja, como despesa do agente para fazer face a situações adversas como, porque em rigor de uma apreciação económica se tratou, uma valorização do bem que acresce potencialmente ao seu valor, ao capital que este representa e que pode ser traduzido, devendo ser esse montante capitalizado.

A jurisprudência norte americana tem entendido que estas despesas são capitalizáveis e, conseqüentemente, acrescem ao valor contabilístico do bem e podem influenciar o seu valor tributário se se vier a verificar alguma das seguintes situações:

- aumente o valor material – leia-se, de mercado – da propriedade;
- poder constatar-se um aumento apreciável do uso normal da propriedade fundiária (já que de acordo com as novas doutrinas ambientais a terra não é apenas um bem escasso mas um bem degradável e por isso perecível que, um pouco à semelhança das pessoas singulares, tem uma “esperança média de vida” que pode ser aumentada por comportamentos ambientalmente correctos);
- possibilitar a adaptação ou a utilização do prédio fundiário em causa para novas utilizações ou utilizações diversas das anteriores;
- a propriedade é considerada valorizada se for entendida no quadro de um programa geral de recuperação;
- as despesas resultarem da intenção do detentor do prédio de agir em conformidade com a regulamentação em vigor;
- melhorarem as condições de utilização da propriedade e, nomeadamente, o seu estatuto ambiental;
- for essa valorização inerente ao preço de mercado a pagar, nas suas diversas componentes, pela aquisição da propriedade fundiária em causa.

Foi a este propósito, não em todas as situações citadas mas em parte delas e, nomeadamente, naquelas que mais directamente têm a ver com a adequação do estado da terra com as regras de inspiração conservacionista em vigor que se suscitaram divergências de entendimento, primeiro entre Administração fiscal e

contribuintes, depois entre a Administração Fiscal e os tribunais que julgavam questões tributárias.

No essencial, verificavam-se duas linhas de entendimento conceptualmente divergentes e de difícil conciliação. De um lado, a Administração Fiscal, personificada no Internal Revenue Service (IRS), admitia que determinados encargos fossem tratados como despesas, influenciando enquanto tal a determinação da matéria colectável, mas nem por isso deixando de influenciar o valor dos bens, apreciando-os e onerando, a prazo, o prédio fundiário em causa, com uma *property tax* mais elevada em resultado de uma reavaliação cadastral⁴¹¹.

Inversamente os tribunais, em orientação que gradualmente tem vindo a ser subscrita pelo poder legislativo, orientaram-se no sentido da capitalização associada a situações limite, distinguindo-se gradualmente dois tipos fiscais de detentores de património fundiário, aqueles que não orientam a sua actuação no quadro do que se considera o interesse colectivo ou o interesse ambiental socialmente relevante, embora respeitem a regulamentação em vigor e, um outro conjunto de agentes que beneficiam ou de compensações do Estado na situação extrema de apropriação pública dos bens fundiários ou de medidas fiscais favoráveis que podem ir ao limite da isenção total da *property tax*, durante o período em que o bem é detido por um único proprietário ou seja, quando em rigor, apesar da valorização patrimonial e da capitalização dos encargos, o bem económico está retirado do mercado, não existem expectativas de venda e, com esse fundamento, se entendam existirem variações significativas no valor tributário, antes a ver lugar a isenções determinadas pelo uso.

Esta tendência no sentido de um tratamento mais favorável dos encargos ou despesas com actividades económicas de valorização da terra que, ao mesmo tempo, recuperam ambientalmente, acentuou-se a partir da alteração do IRC (*Income Revenue Code*), Secção 198, aditada pelo *Taxpayer Relief Act* de 1998, que tem por objectivo “*to encourage the cleanup of contaminated sites as well as to eliminate*

⁴¹¹ Trata-se do conceito que SUPRAK define de modo simples e ilustrativo: “*basically, the IRS concludes that cleanup costs make the property more valuable than it was in a contaminated state. The IRS reasons that the property is more valuable because: safer working conditions exist for employees, thereby reducing the liability of workers being exposed to a substance; the marketability of the equipment increases; the operating efficiency of the equipment is increased through reduced costs of ordinary equipment repairs and maintenance; and, by complying with government safety regulations, equipment is more likely to be run without interruptions.*” (M. A. SUPRAK, *Environmental Tax Law: Challenge of the 90s*, cit., p. 46).

*uncertainty regarding the appropriate treatment of environmental remediation expenditures for federal law purposes*⁴¹².

Como afirma KREISER na sequência deste novo normativo fiscal, “The public would be well served by governmental policies which eliminate business uncertainty regarding the deductability of environmental cleanup costs for tax purposes. The public would also be well served by enlightened management policy regarding the environment.”⁴¹³

A doutrina norte americana tem, no entanto, evoluído a partir desta reflexão de natureza eminentemente instrumental sobre uma nova função económica desempenhada pela propriedade fundiária enquanto factor económico, se não de produção, ao menos seguramente de realização do bem comum. Verifica-se hoje, não apenas nos Estados que desde muito cedo – como o caso do Wisconsin -, promoveram um tratamento diferenciado em matéria de tributação fundiária por motivos ambientais, mas também em outros Estados que de alguma forma marcam a corrente dominante, como é o caso da Califórnia.

No entanto, os exemplos mais sustentados de apreciação fiscal do património fundiário relacionando liberdade individual e interesse colectivo encontram-se, no Direito norte americano, a propósito de um instituto já analisado com maior detalhe, os designados *conservations easements*”, que permitem elaborar doutrinariamente sobre o entendimento segundo o qual existe uma relação estreita que de um ponto de vista fiscal que, tendo em conta a natureza económica do factor terra, se traduz, em termos simples, na existência de um regime jurídico tributário que associa ao mesmo tempo a protecção do ambiente, a promoção do interesse colectivo, as escolhas económicas privadas, a dimensão patrimonial do direito fundamental à liberdade individual e o reconhecimento dos novos direitos económicos e sociais.

Uma tal articulação obriga a e a isso obrigou no Direito norte americano, a uma revisão de conceitos. Desde logo, o reconhecimento de que o imposto tem como elemento essencial, ao lado da colecta, aquilo que poderíamos designar o regime da não colecta ou seja, o da isenção ou do benefício fiscal. E, segundo, a ideia de que existem com alguma probabilidade, na articulação entre direito público e interesses privados, leituras diferenciadas da função do instrumento fiscal, que pode ser o

⁴¹² Cfr. LARRY KREISER *et alia*, «*The Taxation and Management of Environmental Cleanup Costs: a Growing Worldwide Concern*», cit., p. 31.

⁴¹³ Cfr. LARRY KREISER *et alia*, «*The Taxation and Management of Environmental Cleanup Costs: a Growing Worldwide Concern*», cit., p. 34.

mesmo desde que o seu regime normativo permita realizar a distinção entre o objecto das normas de incidência, nomeadamente em matéria de relevância económica dos factores e comportamentos para efeitos tributários, aquilo que designamos por uso ou utilidade, e a apreciação que um determinado bem pode ter no mercado, mas que em termos sociais não é relevante se o desconectarmos desse mesmo mercado ou seja, a existência, no seio de um mesmo imposto, de normas de quantificação diferenciada do valor do bem para efeitos tributários, que pode ser tributado de acordo com o seu *highest and best use* como pode, em matéria fiscal, reconduzir-se, tomando como ponto de partida o chamado *fair market value*, aquilo que JANET MADDEN chama a tributação *below the line*⁴¹⁴.

Hoje a generalidade dos Estados norte americanos reconhece, para efeitos fiscais, com consequências embora diversas, a chamada *qualified land conservation*, da qual os *conservation easements* são, porventura, a mais relevante das construções jurídico tributárias⁴¹⁵.

O tratamento fiscal de uma abordagem da propriedade fundiária no quadro daquilo a que se vem designando por ecotributação não é conceptualmente nem normativamente dissociado no Direito norte americano da questão do regime tributário do uso agrícola da terra. Em primeiro lugar, porque as primeiras manifestações fiscais da relevância ambiental do património fundiário surgiram no contexto da conservação de recursos naturais caros à economia norte americana, como o caso dos recursos silvícolas. A protecção florestal, tanto da floresta como dos produtos florestais (*timber activity*), vêm do reconhecimento ainda no século XIX de que uma tributação *ad valorem* desencorajava os investimentos privados na reflorestação e, conseqüentemente, contribuía para um gradual declínio da actividade. Foi também a propósito dos prédios florestais que a questão do interesse público foi colocada pela primeira vez, surgindo como contrapartida ao regime fiscal preferencial o acesso público a esses prédios para fins eminentemente recreativos ou sociais.

Em finais do século XX, foi introduzido no Internal Revenue Code o conceito de “agricultural environmental property, definida como “any identifiable treatment facility used in a farming related business for the primary purpose of complying with Federal,

⁴¹⁴ Cfr. J. L. MADDEN, *Tax Incentives for Land Conservation: the Charitable Contribution Deduction for Gifts of Conservation Easements*, 11 Boston College Environmental Affairs Law Review, Fall, 1983, pgs. 105-147, nomeadamente p. 123.

⁴¹⁵ Estes são já reconhecidos na quase totalidade dos Estados americanos e, nomeadamente, no Arkansas, Califórnia, Colorado, Connecticut, Delaware, Flórida, Georgia, Illinois, Indiana, Missouri, Massachusetts, Minnesota, Nova Iorque, Montana, Rhode Island, South Dakota, South Carolina e Utah. Veja-se, op. cit., p. 88 que remete para os actos legislativos dos Estados citados.

State and local environmental laws dealing with the abatement or control of water, soil or atmospheric pollution or contamination by removing, altering, disposing, storing or preventing the creation or ignition of pollutants, contaminants, wastes or heat.”⁴¹⁶

Esta definição vinha na evolução lógica da orientação do *Tax Reform Act* de 1986 que pretendia estabelecer uma relação entre a tributação, a conservação dos recursos agrícolas e a protecção do ambiente. Com a Administração Clinton, intensificou-se o reforço da dimensão conservacionista e ecotributária da tributação do património, introduzindo-se critérios ambientais alargando, no caso da tributação do rendimento, as deduções relacionadas com o ambiente, a dedução imediata de encargos resultantes da protecção ambiental e criando um regime fiscal próprio para determinados contribuintes considerados de utilidade ambiental como o caso dos *environmental remediation trusts*.

A partir da década de 90, o Direito norte americano mas também a jurisprudência fiscal, passam a actuar de modo interrelacionado e interactuante, conectando a tributação do rendimento, a tributação do património fundiário e a tributação em sede própria de algumas actividades directamente relacionadas com a defesa do ambiente ou com o agravamento das condições ambientais.

Como afirmam GUPTA e SHANKER, “the income tax treatment of environmental remediation and related expenditures is an essential element in determining the cost of any proposed environmental action whether the environmental expenditure restores contaminated property to its previous condition or whether it increases the value of the property”⁴¹⁷. Desta afirmação retira-se um princípio doutrinário implícito em normas anteriores e que surge posteriormente confirmado por via jurisprudencial: o eventual acréscimo do valor de um bem para efeitos tributários é um referencial que depende dos critérios em que assenta a definição do facto tributário e a razão de ser da norma fiscal, a *ratio legis* tributária.

A questão dos *takings* como é habitualmente designado na doutrina norte americana o tema da actuação do Estado na definição da função pública da terra, para além de pré condicionamentos de natureza doutrinária, encontra a sua expressão clara no processo de *decision making* a propósito do uso da terra tal como ele era entendido pela Administração americana após a II Guerra Mundial. O objecto da actividade administrativa foi então definido como “*the power of governmental entities through the*

⁴¹⁶ Cfr. IRC, sec. 169 (d) (4) (A), 31 December, 1993.

⁴¹⁷ Cfr. SANJAY GUPTA, HOWARD M. SHANKER, *Taxing the Environment*. Tax Notes, March 1997, p. 1451 e seguintes.

exercise of the police power and specific statues and constitutional provisions to plan for and regulate the use of land."⁴¹⁸. Numa época em que a questão dominante era ainda a da expansão urbana e a da gradual transformação da natureza dos prédios pelo processo de ordenamento urbano e planeamento da expansão dos aglomerados habitacionais, a Administração Pública norte americana orientava as suas decisões pela necessidade de prossecução de três objectivos: a criação de níveis óptimos de desenvolvimento urbano; a uniformização dos padrões de uso da terra que iam influenciar processos de avaliação e valores de mercado fundiário e imobiliário; e uma gestão dos recursos públicos disponíveis, procurando que correspondessem à procura dos mesmos tal como ela era interpretada pela própria Administração Pública, aquilo que WADLEY e FALK chamam "*wise and efficient use of public resources in meeting, expanding public needs*"⁴¹⁹. Esta orientação inevitavelmente colidiria a breve trecho na experiência norte americana com o entendimento que parte da doutrina e da opinião pública tinham dos direitos de propriedade privada, e também porque a Administração Pública procurou transferir os mesmos princípios e os mesmos procedimentos de matérias em que tinha o apoio de parte da opinião pública, como era o caso do ordenamento urbano em que a Administração ia ao encontro não só da procura crescente de habitação como das preocupações de um desenvolvimento (*zoning*) ordenado por parte dos anteriores residentes do aglomerado urbano em causa, para outras áreas em que esse apoio por parte da opinião pública era, por um lado, mais mitigado. Existiam, com efeito, nas terras com vocação agrícola, outras expressões organizadas da opinião pública e dos grupos de interesse norte americanos. Pode dizer-se que, quanto a estes, a controvérsia se fixou unicamente na periferia dos aglomerados urbanos. Mas ao introduzir o tem ambiental de acordo com procedimentos administrativos relativamente ao património fundiário não urbanizável, a jurisprudência administrativa norte americana e a própria jurisprudência dos tribunais foram gradualmente colocando no centro da controvérsia a questão do valor dos bens – e dos comportamentos a eles associados – valor público e valor privado; e, quanto aos comportamentos, o problema do uso ou da utilidade, a limitação das escolhas privadas nessa matéria e a possível conflitualidade entre escolhas privadas e interesse público.

A jurisprudência fiscal associa a tributação da terra à protecção ambiental e à tributária desta no sistema fiscal.

⁴¹⁸Cfr. DONALD G. HAGMAN, JULIAN CONRAD JUERGENSMEYER, *Urban Planning and Land Development Control Law 4* (2d ed. 1985), cit. por JAMES WADLEY, PAMELA FALK, «*Lucas and Environmental Land Use Controls in Rural Areas: Whose Land is it Anyway?*», *William Mitchell Law Review*, vol. 19, 1993, pp. 331 a 365, pp. 333

⁴¹⁹Cfr. WADLEY e FALK, op. cit., p. 331 e sgs

Até à Reforma Fiscal de 1986, para além de alguns temas tradicionais, de resto já aqui mencionados⁴²⁰, o poder público a nível federal, estadual ou local, e, em particular, o poder legislativo, vinham traduzindo no sistema jurídico norte americano a relação entre a propriedade privada da terra e a protecção da natureza através de normas que, traduzidas para o nosso sistema jurídico, seriam de Direito Administrativo. A extensão dos *takings* levados a cabo pela Administração Pública, com fundamentos em que era invocada a defesa do ambiente e o interesse público para justificar a limitação dos direitos de propriedade privada, associados à controvérsia da definição e determinação do direito a ser indemnizado, geraram uma controvérsia crescentemente intensa ao longo das décadas de 70 e 80 que veio influenciar os regimes preferenciais e o recurso ao instrumento fiscal, a par da contratualização de interesses, a partir do *Tax Reform Act* de 1986⁴²¹.

A introdução no pensamento jurídico fiscal norte americano de reflexões, em parte vindas da Ciência Política, outras da própria Ciência Financeira, quanto ao tratamento das externalidades ambientais determinou tanto o aparecimento de novas figuras tributárias como a alteração do quadro normativo de impostos pré existentes, como foi o caso da *property tax*. De um ponto de vista metodológico, seria possível nesta análise de Direito Comparado agrupar as questões que emergiram dessa tomada de consciência e do debate científico e político que se lhe seguiu em duas grandes áreas: a utilização do instrumento fiscal para promover a reposição de condições ambientais compatíveis com a definição feita pela sociedade quanto ao interesse público; e a reconstrução de alguns dos conceitos que os impostos utilizavam no seu quadro normativo e que manifestamente surgiam agora com uma insusceptibilidade de resposta, nomeadamente em sede de equidade fiscal, aos objectivos que poder público e colectividade visavam alcançar⁴²².

Como foi referido supra, o Direito Fiscal norte americano integrava historicamente, em conexão estreita com a tributação da terra, a abordagem da dimensão tributária do

⁴²⁰ Vejam-se supra as referências ao regime preferencial associado ao património florestal.

⁴²¹ Sobre esta matéria, por todos, vejam-se WILLIAM A. FALIK, ANNA C. SHIMKO, «*The "Takings" Nexus - The Supreme Court Chooses a New Direction in Land-Use Planning: a View from California*», *The Hastings Law Journal*, vol. 39, January 1988, p. 359 a 397, p. 361 e seguintes, JAMES WADLEY, PAMELA FALK, «*Lucas and Environmental Land Use Controls in Rural Areas: Whose Land is it Anyway?*», *William Mitchell Law Review*, vol. 19, 1993, p. 331 a 365, p. 334 e seguintes, e S. E. STERK, «*Nollan, Henry George, and Exactions*», cit..

⁴²² Esta reconstrução de conceitos pode consistir tanto numa nova definição ou numa outra hierarquia de princípios fundamentais de um determinado imposto ou sistema fiscal, como ainda na utilização, às vezes sob o mesmo termo etimológico, de noções diferenciadas porque as anteriores foram tornadas caducas pela evolução tecnológica ou social. É disso exemplo, no Direito Fiscal, ainda que num outro ramo do conhecimento científico, o impacto resultante do aparecimento da economia digital nos princípios que presidiam à tributação da despesa e das transacções, internas ou internacionais. Sobre este tema, veja-se de CARLOS DE ALMEIDA SAMPAIO, «*O Princípio Fiscal da Territorialidade numa Economia Digital*», Kluwer, 2010.

aproveitamento de recursos naturais cujo esgotamento ou reposição constituíam externalidades, negativas ou positivas, do ponto de vista da teoria dos bens públicos. Era, como se mencionou, o caso dos povoamentos e exploração florestal.

Foi, porém, por via jurisprudencial que a reconstrução dos conceitos e dos princípios se iniciou de modo mais sistemático e alargado. E, em certa medida, a constatação da necessidade de um tratamento diferenciado de realidades unificadas apenas por via tributária, dada a natureza dos interesses em causa, determinou que a doutrina e jurisprudência fiscais recorressem a parte do debate doutrinário realizado em sede de Direito Público a propósito das medidas administrativas para controlo do uso da terra e, nomeadamente, a propósito da tradução normativa do uso e do valor da terra.

Se excluirmos a dimensão puramente conservacionista, as primeiras decisões jurisprudenciais surgem ainda nos anos 70, mas tornam-se mais frequentes e influenciando o próprio legislador fiscal na última década do século XX. Um tema que atraiu particular atenção foi, como bem se compreenderá, o do valor da propriedade fundiária determinado para efeitos tributários. Em síntese, a questão colocada prendia-se com o facto de a Lei Fiscal tratar, na sua formulação originária, o prédio – e o seu detentor – indistintamente, independentemente das acções que ele tivesse desenvolvido para diminuir o valor social da terra, aumentando o nível de contaminação daquela e de outros recursos naturais, e o outro caso em que o proprietário ou detentor realizava despesas orientadas no sentido da preservação ou descontaminação (*environmental cleanup expenditures*). A abordagem em sede fiscal deste tema colocava duas questões: primeiro, qual o tratamento a dar para efeitos de dedutibilidade, capitalização e amortização às despesas suportadas pelo detentor da terra; em segundo, em que medida essas despesas, ao serem capitalizadas por um lado, e a aumentarem o valor de mercado e o valor operacional do bem, iam traduzir-se no aumento da carga fiscal, tanto ao nível da *property tax* como no momento da transacção.

Entre transacções, a negligenciar fiscalmente comportamentos que implicavam afinal a redução da despesa pública, colocariam no mesmo nível de tributação os contribuintes poluentes, aqueles que detinham prédios fundiários e recursos naturais não poluídos e aqueles que, tendo entrado na posse, a qualquer título, de prédios poluídos, haviam promovido a sua recuperação em termos ecológicos aumentando conseqüentemente o seu valor de mercado.

Este tratamento indiferenciado foi partilhado durante algum tempo pela Administração Fiscal americana antes de ser questionado judicialmente⁴²³. Em 1997, o United States Tax Court contrariou alguma jurisprudência anterior que vinha favorecendo, de um ponto de vista fiscal, a diferenciação de valores tributários pelo tratamento de encargos e utilização ambientalmente orientados, determinando que o contribuinte capitalizasse os custos suportados com o melhoramento ambiental da propriedade e dando assim acolhimento às teses que a administração fiscal norte americana vinha defendendo.

O poder legislativo reagiu a este retrocesso jurisprudencial tendo o Tax Payer Relief Act de 1997 aditado ao Income Revenue Code uma nova secção 198 com o título *Expensing of Environmental Remediation Costs*, com o objectivo de “*encourage the cleanup of contaminated sites as well as to eliminate uncertainty regarding the appropriate treatment of environmental remediation expenditures for federal tax law purposes*”⁴²⁴.

Esta orientação, se é certo que deixava de parte as manifestações estaduais do poder tributário, marcava uma linha de tendência que, embora ainda hoje questionada pela administração fiscal norte americana, tem acolhimento crescente da parte da opinião pública e do legislador. De algum modo, trata-se da aplicação no plano tributário da questão doutrinária intensamente polémica das escolhas e limitações ao uso da terra e

⁴²³ O Internal Revenue Service (IRS), pelo menos desde a década de 60, no caso Plainfield/ Union Water Co. (1962), afirmara o princípio da capitalização das despesas realizadas com a valorização ambiental, ainda que esta valorização se consubstanciasse nas chamadas *environmental cleanup expenditures*. O argumento central estava em que essas despesas criavam um benefício com uma duração plurianual, aumentando o valor do prédio ainda que as despesas resultassem de uma *remediation activity* (TAM 9240004). O Internal Revenue Service permitia um tratamento mais favorável por via da dedução unicamente por aplicação do *restoration principle*, princípio da reintegração, aplicável exclusivamente nos casos em que o contribuinte adquiria uma propriedade fundiária não contaminada que sofria um processo de contaminação durante o período da sua exploração económica e, para que esta prosseguisse, via-se foçado a realizar o processo de descontaminação. Apesar da orientação jurisprudencial lhe ser crescentemente contrária e ter tradução em propostas apresentadas no Congresso, o facto é que o IRS continua a dissociar a questão ambiental e os encargos a ela inerentes da valorização para efeitos tributários da terra, orientação que só veio a ser alterada a partir de Janeiro de 1998, data em que foi apresentado um novo quadro regulamentar autorizando os contribuintes a obter uma decisão vinculativa em matéria de relevância dos custos ambientais suportados, com efeitos na determinação do valor, mesmo o valor de transacção, num quadro plurianual. Descrevendo esta nova orientação, KREISER, BUTCHER e SCHOCH referem que “*taxpayers may request a private letter ruling on the deductibility or capitalization of environmental cleanup costs incurred in a continuing project which spans a period of years. The letter ruling can cover years in which the taxpayer has already filed tax returns. A letter ruling will not be issued, however, if the identical environmental cleanup issues are currently pending in litigation in a case involving the IRS and the taxpayer. The Revenue Procedure is effective for letter ruling requests submitted during the two year period: February 2, 1998 to February 2, 2000.*” (Cfr. LARRY KREISER, WILLIAM BUTCHER AND HERBERT SCHOCH, *The Taxation and Management of Environmental Cleanup Costs: a Growing Worldwide Concern*, Taxes, May 1998, pgs. 29-34).

⁴²⁴ Cfr. LARRY KREISER, WILLIAM BUTCHER, HERBERT SCHOCH, «*The Taxation and Management of Environmental Cleanup Costs: a Growing Worldwide Concern*», Taxes, May 1998, p. 29-34, p. 31.

suas consequências tributárias que esteve na base do célebre caso *Lucas vs South Carolina Coastal Council*⁴²⁵.

Descrito nos seus contornos factuais, *Lucas* parecia um processo igual a tantos outros de limitação pela administração estadual do direito de um cidadão erguer em prédio seu uma construção, fundando-se a Administração em razões ambientais e de preservação da natureza e de um *natural health environment*. A questão colocou-se quando o reclamante, ao ser confrontado com a proibição administrativa resultante da aprovação, posterior à sua aquisição da propriedade, do *Beachfront Management Act*, argumentou que a Administração Pública tinha depreciado o valor do seu prédio, limitado o exercício constitucional do seu direito de propriedade e, conseqüentemente, ser-lhe-ia devida uma compensação pecuniária.

Ao ser apresentado em tribunal, este caso permitiu identificar um conjunto de grandes questões de natureza doutrinária, de Direito Administrativo umas, de Direito Financeiro outras, que importava resolver e que tinham como origem directa a regulamentação norte americana em vigor, mas também os critérios e conceitos que a Administração estadual, nomeadamente as agências ambientais, utilizavam na aplicação dessa legislação⁴²⁶. Estas questões reconduzem-se a três grandes temas: a utilização do conceito de valor da propriedade imobiliária para fundamentar tanto actos administrativos como decisões financeiras, como actos tributários, que têm por objecto a propriedade fundiária; segundo, a impossibilidade de na formulação tradicional fazer coexistir, sem violação do quadro constitucional, o domínio eminente e o exercício de direito de propriedade sobre prédios fundiários quando de um ou de outro resultam alterações no uso da terra; por fim, a questão da relevância para definição do interesse público, mas também para determinação do valor fiscal e do sacrifício tributário, do chamado uso não económico da terra, em que colidem ou coexistem funções de bem-estar públicas e privadas. Este último tema em particular, tinha

⁴²⁵ Cfr. JAMES WADLEY, PAMELA FALK, «*Lucas and Environmental Land Use Controls in Rural Areas: Whose Land is it Anyway?*», William Mitchell Law Review, vol. 19, 1993, p. 331-365, p. 332 e seguintes, Supreme Court of the United States, «*David H. Lucas, Petitioner v. South Carolina Coastal Council*», No. 91-453, S. E. STERK, *Nollan, Henry George, and Exactions*, cit., G. S. ALEXANDER, *Takings, Narratives, and Power*, cit..

⁴²⁶ A orientação das agências ambientais dos Estados Unidos e dos movimentos que orbitam em seu redor é muitas vezes contraditória, tendendo não apenas a limitar a expansão urbana, mas entrando com frequência em rota de colisão com a tradicional utilização da propriedade fundiária sempre que a actividade empresarial agrícola aí desenvolvida recorre a meios químicos ou a culturas intensivas para aumentar a eficiência da produção. Cfr. JAMES WADLEY, PAMELA FALK, «*Lucas and Environmental Land Use Controls in Rural Areas: Whose Land is it Anyway?*», cit., p. 344.

profundas raízes na experiência constitucional americana e na doutrina em que os *framers* assentaram a teoria dos direitos individuais⁴²⁷.

“There have been efforts in our political history to equate the right to own property with natural law. Id. John Locke, a nature law theorist, argued that men possessed certain rights according to the laws of nature. [...] The fact that these rights were inadequately defined and protected in the state of nature impelled men to form civil society and to establish government. [...] Private property, although a natural right, was not an unlimited one. [...] In contrast, Thomas Hobbes argued that there was no natural right to property. [...] Rather, the protection of property comes from the establishment of sovereign power, and, consequently, property ownership comes from that power. [...] Our founding fathers drew their ideas from many eraly theorists who were comfortable with the notion that the state should have some control over property to insure that property was used in the public interest. [...] Charles Louis de Secondat and Baron de la Brede et de **Montesquieu** argued against the need to protect the public interest in favor of a greater recognition of private control. [...] He suggested that “a” natural community of goods [...] was abandoned by men when they entered civilized society. Civil laws are designed, in part, to protect property. It is wrong for people to support a law that limits the property rights of an individual on the ground that the limitation is in the interest of the community. The community interest [...] is never served by curbing the individual’s property rights.” (sublinhado nosso)

Diversamente do que podemos encontrar nas experiências fiscais europeias, o sistema norte americano sempre tratou a tributação da terra – associando-lhe muitas vezes os recursos naturais – dando um particular ênfase, por um lado, ao uso ou destino da mesma, o que implica necessariamente a emissão de um juízo colectivo sobre escolhas individuais ou privadas e, por outro, a questão dos direitos fundamentais, já que na tradição liberal da Constituição norte americana e a jurisprudência, tanto dos tribunais estaduais como do Supreme Court of Justice, entendem o direito de propriedade, nomeadamente, exercido sobre a terra como uma extensão do direito de liberdade, mas mais do que isso, com autónoma consagração constitucional, ao contrário daquilo que acontece na Constituição portuguesa de 1976.

A propósito da panóplia de incentivos em sede de *property tax* para estimular programas de conservação da terra e dos recursos naturais, vale talvez a pena passar em revista as limitações constitucionais à tributação.

Ao abrigo daquilo que a doutrina norte americana designa por *uniformity clauses*, os tribunais opuseram com alguma frequência, ao legislador e à Administração, limitações de ordem constitucional que, sendo relevantes para fixar os limites em que a terra pode ser tributada e consagrando não apenas os limites mas também princípios conexos como é o caso do princípio da igualdade ou da fixação por via

⁴²⁷ A este respeito, veja-se, por esclarecedora, a longa nota de WADLEY E FALK, «*Lucas and Environmental Land Use Controls in Rural Areas: Whose Land is it Anyway?*» cit., p. 353-354.

jurisprudencial de um conceito de equidade acolhido no Direito norte americano, as *uniformity clauses* são também relevantes para aferir da constitucionalidade ou inconstitucionalidade de regimes mais favoráveis de tributação da terra baseados numa lógica de incentivo ambiental ou conservacionista.

MASSEY e SILVER⁴²⁸ distinguem nove tipos de *uniformity clauses*, todos eles anteriores à criação dos regimes de incentivo por via unilateral ou – o que é outra nota original do sistema norte americano, de base contratualista -, à preservação não apenas em termos ambientais mas até para efeitos de património agrícola e florestal⁴²⁹ ⁴³⁰. A questão tem interesse, do ponto de vista da construção científica, sob diversas abordagens. Primeiro, porque complementa com a identidade teórica a questão dos actos de expropriação ou limitação do direito de propriedade, com ou sem indemnização, atrás mencionados a propósito do caso *Lucas*. Depois, porque as limitações constitucionais em si mesmas constituem um obstáculo não apenas a uma tributação mais gravosa da terra com fins conservacionistas por violação da equidade fiscal mas também a uma tributação menos gravosa do mesmo património fundiário, controvérsia que privilegia o princípio da igualdade relativamente a um certo entendimento da justiça tributária e da prossecução por via fiscal do bem comum, dilema a que a doutrina visa responder. Terceiro, ao surgir o impedimento constitucional, confirmado pela jurisprudência, abre-se a porta para a via da contratualização tributária, entre nós escassamente utilizada – vai pouco do regime do incentivo ao investimento directo produtivo -, mas dotada de particular eficiência para prossecução dos objectivos aqui visados.

O tema da criação de regimes preferenciais levanta, como se afirmou preliminarmente, a questão dos limites constitucionais ao exercício do poder legislativo em sede de

⁴²⁸ Cfr. DEAN T. MASSEY, MARGARET B. SILVER, «*Property Tax Incentives for Implementing Soil Conservation Programs Under Constitutional Taxing Limitation*», *Denver Law Journal*, vol. 54:3, p. 485-535, p. 488.

Quanto a este último ponto, veja-se DANIEL C. STOCKFORD, «*Comment, Property Tax Assessment of Conservation Easements*», cit..

⁴³⁰ «*Their distinguishing characteristics relate to the manner in which the words “uniform” and “equal” are used. The nine types of uniformity clauses are: (1) property shall be taxed according to its value; (2) property shall be taxed in proportion to its value; (3) the legislature may impose proportional and reasonable assessments, rates, and taxes upon all persons and estates within the state; (4) there shall be a uniform rule of taxation; (5) taxation of property shall be equal and uniform; (6) the legislature shall provide by law for a uniform and equal rate of assessment and taxation; (7) taxes shall be uniform upon the same class of subjects; (8) taxes shall be uniform upon the same class of property; and (9) there shall be a fair distribution of governmental expenses. Five states, Alaska, Connecticut, Hawaii, Iowa, and New York, do not have uniformity clauses pertaining to property taxation*». Cfr. DEAN T. MASSEY, MARGARET B. SILVER, «*Property Tax Incentives for Implementing Soil Conservation Programs Under Constitutional Taxing Limitation*», cit., p. 488-489.

tributação fundiária⁴³¹. A doutrina norte americana identifica duas limitações potenciais⁴³², sendo que cada um desses limites integra em sentido estrito diversas limitações ou restrições ao exercício do poder legislativo.

A primeira tem a ver com o princípio da generalidade do imposto ou seja, trata-se de saber em que medida o legislador, estadual ou federal – mas em particular o legislador estadual já que é nesta sede e a propósito das constituições dos Estados federados que poderes e limites predominantemente se colocam -, isto é, em que medida pode o legislador seleccionar de entre as diversas classes de propriedade fundiária, aquelas que beneficiam de regimes diferenciados. Uma aplicação purista do princípio da generalidade do imposto determinaria que a existência de um imposto sobre o património fundiário obrigaria à inexistência de isenções objectivas ou seja, daquelas que decorressem não da diferenciação do património mas do uso do mesmo a partir de uma consideração das suas características naturais consideradas relevantes para efeitos tributários e desejáveis do ponto de vista colectivo⁴³³.

O segundo limite, assente num entendimento mais amplo da *uniformity clause* que, porventura, integra também uma ideia de equidade, assenta no sacrifício fiscal em concreto ou seja, na taxa efectiva de imposto que, em rigor, combina o valor tributável com a taxa de imposto incidente sobre esse mesmo valor tributável. Várias questões podem levantar-se a este respeito. Entre elas, saber se não viola o princípio da uniformidade do imposto na utilização de critérios diferenciados para determinação do valor, o que faria com que a carga fiscal e, conseqüentemente, a taxa efectiva fossem diferentes, ainda que decorresse da Lei a aplicação de uma mesma taxa nominal. Uma outra questão está em saber se são admissíveis diversas classes de património fundiário, a que correspondem diversas taxas, nominais ou efectivas, quando o ponto de partida é o mesmo método de determinação do valor e a utilização ou recurso aos mesmos critérios. Uma rejeição constitucional da flexibilidade em ambas as ordens de questões determinaria a impossibilidade prática de criação de modelos tributários preferenciais diferenciados⁴³⁴.

⁴³¹ Ainda que, para este trabalho, interesse apenas a tributação do património fundiário, estas limitações aplicam-se também à tributação do rendimento fundiário detido de forma estável ou seja, ao menos aqueles que não resultam ou de transacções ou se materializam em mais valias.

⁴³² Cfr. DEAN T. MASSEY, MARGARET B. SILVER, «*Property Tax Incentives for Implementing Soil Conservation Programs Under Constitutional Taxing Limitation*», cit., p. 489.

⁴³³ Ver, a este respeito, W. NEWHOUSE, *Constitutional Uniformity and Equality in State Taxation*, 1959, in DEAN T. MASSEY, MARGARET B. SILVER, «*Property Tax Incentives for Implementing Soil Conservation Programs Under Constitutional Taxing Limitation*», cit. p. 487.

⁴³⁴ Esse é ainda hoje o caso da Constituição do Estado do Mississippi, sendo também o regime aplicável até à revisão constitucional de 1907 no Wisconsin que tem, no entanto, hoje uma enriquecedora experiência no campo da protecção fiscal do património fundiário ambientalmente relevante.

A superação destas questões fez-se as mais das vezes por via jurisprudencial, recorrendo o tribunal à conciliação do princípio constitucional da uniformidade – também ele decorrente do quadro originário de direitos fundamentais – e da ideia de bem comum ou bem público, por via de uma graduação ético social do uso do património fundiário reflectida na noção e critérios da determinação do valor tributável desse mesmo património⁴³⁵.

Sendo embora a experiência norte americana de longe a mais rica, legislativa, jurisprudencial e doutrinariamente, também o tema da diferenciação do tratamento fiscal do património fundiário encontra reflexos em outros ordenamentos jurídico tributários, tanto no espaço da União Europeia como, como já atrás se mencionou, em diversas experiências latino americanas. O Direito alemão recorre nesta matéria sobretudo à figura do mecenato e do critério do imposto ⁴³⁶, enquanto o Reino Unido privilegia a identificação da matéria colectável e o seu interesse público, tratando em pé de igualdade, com o recurso a isenções ou reduções de taxa, o uso selectivo do património fundiário e a protecção de valores estéticos, do património histórico e da actividade científica, técnica que, do ponto de vista conceptual, não parece a mais recomendável, até por diluir os fundamentos constitucionais e de interesse colectivo que subjazem à outorga de um regime preferencial tributário ⁴³⁷.

Na doutrina constitucional norte americana, cabe fazer referência a correntes que surgiram na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, em finais do século XX.

Como bem refere⁴³⁸ RABKIN, a propósito da defesa por alguma doutrina norte americana de ser admissível uma leitura constitucional que permite ao governo actuar

⁴³⁵ Esse valor tributável podia ser, em alguns casos, uma adequação de um valor de mercado em função de um fim socialmente relevante mas que não permitia o *highest and best use*, mas podia também ser uma noção construída *ecos novo* numa base contratualista e como alternativa a medidas de ordem administrativa como os *takings* vistos a propósito do caso *Lucas v. South Carolina Coastal Council*. Quanto à primeira das situações, veja-se o entendimento confirmado pelo Supremo Tribunal do Estado de New Jersey no caso *Inmar Associates, inc. v. Borough of Carlstadt*, in JOAN YOUNGMAN, "Legal Issues in Property Valuation and Taxation: Cases and Materials", cit, p. 38., a ideia de que existe uma relação intrínseca entre o valor tributável e o uso que lhe é dado pelo seu detentor ao abrigo dos direitos constitucionalmente reconhecidos foi afirmado repetidamente pelo Supremo Tribunal Federal. Veja-se, entre outros, *Susquehanna Power Co. V. State Tax Commission*, "A large part of the value of property in civilized communities has been built up by its inter-related uses; but it is a value ultimately reflected in earning capacity and the price at which the property may be sold, and hence is an element to which weight may appropriately be given in determining its taxable value. It has never been thought that the taxation of such property at its enhanced value is in effect taxation of its owner for the property of others."

⁴³⁶ Cfr. FRIEDRICH VON ZEZSCHWITZ, *Environmental Taxes in Germany*, in *Taxation for Environmental Protection: a Multinational Legal Study* 65, 91 (Sanford E. Gaines & Richard A. Westin eds., 1991), in I. BOWLES, D. DOWNES, e outros, *Economic Incentives and Legal Tools for Private Sector Conservation*, cit., p. 221

⁴³⁷ Cfr. I. BOWLES, D. DOWNES, e outros, *Economic Incentives and Legal Tools for Private Sector Conservation*, cit., p. 226

⁴³⁸

em nome de um relativismo moral entendido como mandatado pela Constituição norte americana, “ Indeed, the most revealing thing in this book is the extraordinary scope the ACLU (American Civil Liberties Union) now gives to the term “*civil liberty*”. There is a neo-marxist essay on “economic justice, demanding income redistribution and social control of corporate investment in the name of enhancing liberty”⁴³⁹.

A reflexão de RABKIN é suportada por ROBERT H. BORK: “An egalitarian morality produces both extreme governmental of individual liberty and simultaneously, the demand that the Government recognize the “right to be let alone”⁴⁴⁰.

BORK acrescenta” As a friend of mine put it, “Whether the issue be racial balance in schools, seat belts on autos, or the rules for women’s basketball in Iowa, the desires of the people to be affected are given little or no weight by the intellectual class”⁴⁴¹.

O tema constitucional deve ser por nós retomado na sequência de uma reflexão sobre os princípios que a doutrina, ao mesmo tempo, identificou como base do sistema tributário das democracias representativas de mercado e que inspiram ou de onde resultam a legitimidade e o contorno técnico jurídico da tributação do património fundiário.

A referência à experiência norte americana não estaria, no entanto, concluída sem a abordagem de alguns institutos jurídicos que no Direito norte americano consubstanciam o tratamento mais favorável do património fundiário – embora, em alguns casos, não se apliquem apenas ao património fundiário mas ao conjunto do património predial ou até ao seu rendimento – com particular incidência para dois tipos de figuras, as que têm uma base contratual e as que, para efeitos de associação entre propriedade e uso privado e interesse público, recorrem a uma outra dimensão do regime jurídico fiscal norte americano em sede de benefícios ou seja, o regime das *charities*.

Há no entanto que distinguir o conceito geral das *charities* - que tem, no Direito interno português, um instituto equivalente, as fundações-, do dos *land trusts* consagrados no Direito norte americano e instituto essencial da constituição de um *conservation easement*.

⁴³⁹ Cfr. JEREMY RABKIN, “Our endangered rights- The ACLU Report on Civil Liberties today”, Fall Books Supp, Fall, 1984, pp. 244,245.

⁴⁴⁰ Cfr. ROBERT H. BORK “ The tempting of America”, p. 245, Touchstone (ed.) New York, 1990

⁴⁴¹ Cfr. BORK, op. cit., p. 245

Ainda que estes devam ser entendidos como *charitable entities*, o conceito de *land trust* pode sintetizar-se, como referido supra, do seguinte modo: entidade de Direito privado, com fins não lucrativos, que tem título bastante para lhe ser atribuída uma total isenção de impostos e que nas suas funções juridicamente definidas se destina a receber doações de propriedade fundiária em regime de dedução fiscal sendo a sua missão a conservação dos solos e demais fins acessórios como a conservação da natureza, paisagística e outra.

O tratamento diferenciado do património fundiário no Direito norte americano surgiu cedo na experiência legislativa dos Estados Unidos, quando a agricultura e as actividades conexas, exercidas directa ou indirectamente sobre a terra, representavam uma fracção significativa da riqueza criada⁴⁴².

A abordagem mais comum no Direito norte americano – à semelhança, aliás, da generalidade dos ordenamentos jurídico fiscais – para diferenciar em função do uso surge por via da isenção em sede de imposto, tanto sobre o património como sobre o rendimento do património (*property tax*). Houve já ocasião para referir o debate doutrinário e jurisprudencial que teve lugar a propósito da eventual contradição entre a diferenciação por via do benefício fiscal e o princípio da generalidade ou *uniformity clause*. O Supremo Tribunal Federal dos Estados Unidos teve repetidamente de se pronunciar acerca da constitucionalidade de isenções fiscais, tanto por iniciativa dos beneficiários das mesmas como por iniciativa de contribuintes ou grupos de contribuintes, entendendo que a natureza intrinsecamente discricionária das isenções por via da aplicação da Lei a um caso concreto colidia com a *uniformity clause* e, em alguns casos, com outros imperativos constitucionais⁴⁴³.

⁴⁴² Para uma história do desenvolvimento da *property tax* no Direito norte americano ver JENS PETER JENSEN, *Property Tax in the United States*, University of Chicago Press, 1931, cit. por HENRY J. AARON, *Who Pays the Property Tax?*, Studies of Government Finance, The Brookings Institution, Washington D.C., 1975. Sobre o tema e, nomeadamente, o tratamento preferencial da tributação fundiária, ver ainda HARVEY M. JACOBS, «*State Property Rights Laws: The Impacts of Those Laws on my Land*», Lincoln Institute of Land Policy, Cambridge, Massachusetts, 1999, HELEN F. LADD, *The Role of the Property Tax: a Reassessment*, cit., JANE MALME, *Preferential Property Tax Treatment of Land*, cit.. Para uma abordagem económica da *property tax* na doutrina americana, ver Robert C. Schmidt, «*Managing the Property Tax Function*», *Journal of State Taxation* 1, 1982, p. 239-245, HELEN F. LADD, *Theoretical Controversies: Land and Property Taxation*, cit., ; HELEN F. LADD, *Land Use Regulation as a Fiscal Tool*, in *Local Government Tax and Land Use Policies in the United States*, *Studies in Fiscal Federalism and State-Local Finance*, Edward Elgar Publishing Limited, United Kingdom, 1998, pgs. 55-74.

⁴⁴³ Veja-se a este respeito o acórdão do Supremo Tribunal Federal no caso *Walz v. Tax Commission of the City of New York*, julgando sobre uma alegada violação das primeira e décima quarta emendas à Constituição Norte Americana, à Constituição do Estado de Nova Iorque e à legislação fiscal em vigor, cit. por HENRY J. AARON, *Who Pays the Property Tax?*, cit., p. 82. Na linha de orientação seguida pelo Supremo Tribunal Federal e defendendo a constitucionalidade da atribuição de isenções e benefícios fiscais, veja-se BITTKER, ao afirmar que “*there is no way to tax everything; a legislative body, no matter how avid for revenue, can do no more than pick out from the universe of people, entities, and events over which it has jurisdiction those that, in its view, are appropriate objects of taxation*” (BORIS I. BITTKER,

Os argumentos contra a criação de regimes diferenciados concentraram-se, na doutrina norte americana, em redor de três linhas de força. Uma primeira baseia-se na constatação de que a atribuição de um qualquer incentivo é em si um acto discricionário. Este argumento tem sido rejeitado pela jurisprudência por, em primeiro lugar, não existir uma proibição constitucional explícita, depois por a Lei conter critérios objectivos que vinculam a entidade que atribui o incentivo e, por fim, por todos os incentivos a atribuir ao abrigo das normas constitucionais deverem ser aprovados pelo legislador ou seja, pelas entidades que, no plano estadual ou no plano federal, são as detentoras do poder legislativo e estão, nos termos da ordem constitucional existente, mandatadas para tanto.

A segunda linha de argumentação contra os benefícios assenta na ideia de que estes contrariam um juízo de boa gestão já que, em rigor, a aplicação das normas tributárias e a gestão de um sistema fiscal tem custos administrativos que, no caso da atribuição de benefícios, se destinam não a cobrar impostos mas precisamente a não cobrar os impostos. Um terceiro argumento assenta na ideia de que a administração fiscal não tem meios para controlar uma prática que a experiência demonstra e que consiste em as entidades beneficiárias dos incentivos exercerem frequentemente actividades que excedem mormente a actividade pela qual o incentivo foi concedido⁴⁴⁴.

Se o segundo argumento é eminentemente formal, o terceiro tem para nós o interesse de levantar a questão, fundamental neste estudo, das normas de incidência relevantes em sede de tributação do património, nomeadamente do património fundiário. Parece desejável que a tributação do património fundiário⁴⁴⁵, já que apenas desta trata este estudo, se oriente por normas de incidência real em que os elementos relevantes do detentor dos direitos são os directamente conexos com a terra, pelo que a noção a reter do valor tributável há-de centrar-se não no agente ou no detentor dos direitos mas nos seus comportamentos em sede do uso do bem e, eventualmente, na utilidade social dos mesmos.

É precisamente este uso e a utilidade social dele decorrente que esteve na base da segunda categoria do tratamento fiscal diferenciado que encontrámos no Direito norte

«Churches, Taxes and the Constitution», *Yale Law Journal*, vol. 78, July 1969, p. 1285-1310, p. 1288, in HENRY J. AARON, *Who Pays the Property Tax?*, cit., p. 82).

⁴⁴⁴ Cfr. HENRY J. AARON, *Who Pays the Property Tax?*, cit., p. 83-84. Nesta linha crítica ver DICK NETZER, «Property Tax Exemptions and Their Effects: A Dissenting View», National Tax Association, 1972 *Proceedings of the Sixty-Fifth Annual Conference on Taxation*, 1973, p. 268-274, in HENRY J. AARON, *Who Pays the Property Tax?*, cit., p. 83.

⁴⁴⁵ É a opinião do autor que a mesma linha de raciocínio seria vantajosamente aplicável ao modelo de tributação de outros tipos de património, com exclusão do elemento subjectivo ou seja, da consideração do nível patrimonial do detentor dos bens ou direitos sob pena de inaplicabilidade do imposto e de violação grosseira do princípio da igualdade.

americano a propósito do património fundiário e do seu rendimento. A tributação preferencial para agricultores surge, como se referiu, pela primeira vez na legislação estadual do Maryland, em 1956.

De acordo com esta legislação, o valor de mercado foi abandonado, utilizando-se um critério de determinação do valor tributável com base em indicadores e tendo em conta o uso da terra. Tratou-se de um critério eminentemente administrativo, mas que permitia graduar o sacrifício fiscal e, inversamente, o benefício a conceder e, ao mesmo tempo, estimular a protecção dos terrenos agrícolas face ao rápido crescimento dos espaços urbanos. Há medida que a experiência foi sendo acolhida por outros Estados, surge por via de regra a utilização de um valor de referência, o *full cash value*, reconduzível ao valor de mercado, mas com uma redução de 50%. Os prédios são declarados como prédios agrícolas pelos contribuintes e aceites como tal, ao abrigo de um princípio muito comum no Direito norte americano, a consagração da *bona fides* do contribuinte, figura aceite sempre com reservas em muitas experiências continentais, nomeadamente a do Direito Português.

É a partir deste valor tributável dos prédios rústicos que surge a atribuição de um conjunto de benefícios fiscais, que podem limitar-se à mera classificação dos prédios ou integrar alguma das técnicas já anteriormente citadas, como o diferimento temporal do pagamento do imposto ou ainda benefícios directamente relacionados com requisitos a preencher pelo agricultor ou pelo detentor dos direitos e obrigações fiscais⁴⁴⁶.

Em sede de técnicas de tributação da terra e do seu uso quando este se identifica com uma actividade produtiva conforme com o entendimento que o interesse público tem do uso da terra, o Direito norte americano tem vindo a consagrar ainda outras soluções de idêntico suporte doutrinário, mas de recorte técnico diverso, aproveitando-se o facto de a tributação fundiária estar, em matéria de poder tributário, consolidada no plano estadual.

Estão neste caso as leis fiscais de, entre outros, Califórnia, Michigan e New Hampshire, onde a tributação diferida no tempo se associa a aplicação de normas de incidência mais favoráveis ao contribuinte, aplicáveis numa base quase contratual. O contribuinte compromete-se a utilizar o solo dentro de um conjunto possível de utilizações que o qualificam para efeitos de tratamento fiscal mais favorável, mediante

⁴⁴⁶ Cfr. HENRY J. AARON, *Who Pays the Property Tax?*, cit., p. 85-87, e DEAN T. MASSEY, MARGARET B. SILVER, «*Property Tax Incentives for Implementing Soil Conservation Programs Under Constitutional Taxing Limitation*», cit., p. 513-515.

apresentação de um pedido que dá lugar, em caso de concordância da administração fiscal, a uma análise de custo/benefício entre interesse público especificamente prosseguido por via do comportamento do particular – o uso restritivo da terra – e perda de rendimento. A concordância do Estado ou do *county* é transmitida ao contribuinte e com este contratualizada⁴⁴⁷. O Estado pode, neste caso, optar por definir uma área limite para a atribuição deste regime fiscal mais favorável, pelo que não estamos na presença de um direito constitucional do contribuinte mas no exercício de um poder discricionário da administração fiscal. É nestas situações que se coloca com equidade a questão da violação da *uniformity clause* e as sequelas judiciais daí decorrentes que o poder público tenta superar por recurso à fórmula contratual⁴⁴⁸.

Existe, com efeito, um problema doutrinário paralelo, que é o do juízo da administração tributária e a escolha em contratualizar ou em não contratualizar pressupondo uma actividade discricionária da administração fiscal, hoje cada vez mais frequente em muitos ordenamentos jurídicos de democracias representativas e na jurisprudência administrativa a que dá lugar mas que, representa no entendimento do Autor, uma violação do princípio da legalidade e do princípio da confiança.

A discricionariedade administrativa, com todas as reservas e cautelas a que o termo obriga, só parece admissível no direito tributário democrático nos casos em que exista ou uma previsão constitucional que a explicita e autorize – que não faz mais do que diferir a questão colocando-a a jusante no circuito da decisão – ou nos casos em que o regime fiscal decorre de uma contratualização pura em que contribuinte e administração fiscal – melhor se diria, contribuinte e Estado – entre si ajustam, por via comercial e concertada, os dois elementos essenciais da relação imposta ou seja, a determinação da matéria colectável (com recurso a uma noção contratualizada do valor) e a fixação dos elementos essenciais da colecta (taxa, modo e tempo de pagamento)⁴⁴⁹.

⁴⁴⁷ A este respeito, veja-se DEAN T. MASSEY, MARGARET B. SILVER, «*Property Tax Incentives for Implementing Soil Conservation Programs Under Constitutional Taxing Limitation*». Massey e Silver descrevem desta forma o processo de decisão público: “*In evaluating petitions, the state or local government balances the general welfare interests in preserving the land in its present condition against the loss of revenue that will result from reduced taxes. In granting restrictive agreements, state or local governments may choose the area or land they want to preserve and contract with a limited number of landowners. Moreover, this contract participation allows state and local governments to monitor the program to minimize abuses*” (DEAN T. MASSEY, MARGARET B. SILVER, «*Property Tax Incentives for Implementing Soil Conservation Programs Under Constitutional Taxing Limitation*», *op cit.*, p. 498-499).

⁴⁴⁸ DEAN T. MASSEY, MARGARET B. SILVER, «*Property Tax Incentives for Implementing Soil Conservation Programs Under Constitutional Taxing Limitation*», *op cit.*

⁴⁴⁹ Cfr. DEAN T. MASSEY, MARGARET B. SILVER, «*Property Tax Incentives for Implementing Soil Conservation Programs Under Constitutional Taxing Limitation*», *cit.*, p. 498-502, e JANE MALME, *Preferential Property Tax Treatment of Land*, *cit.*, p. 8-25 e, em particular, as observações sobre *preferential treatment*.

Embora amplamente maioritária no ordenamento jurídico estadual do conjunto dos Estados norte americanos, a utilização destes regimes diferenciados suscitam oposições doutrinárias, em particular, dos autores que vêem como elemento essencial da relação tributária a função financeira do imposto e, conseqüentemente, a captação da receita, aceitando que a mesma possa ser diferida no tempo mas que o Estado deva ser ressarcido, num calendário fiscal determinado, por via da colecta de receitas adicionais.

Curiosamente, esta corrente doutrinária defende, por via de regra, a existência de um acesso mitigado à discricionariedade por parte da administração fiscal na aplicação da Lei do imposto, mas invoca a natureza discricionária – ou arbitrária – da atribuição destes benefícios para, em nome do princípio da generalidade do imposto (*uniformity clause*), recuar o tratamento fiscal preferencial.

A questão da definição específica de um valor tributário resultante do uso de interesse público mas que aproveita ao contribuinte privado é vista pelos mesmos autores como uma violação dos princípios constitucionais norte americanos⁴⁵⁰.

Esta crítica doutrinária parece mais assentar num entendimento restritivo de alguns dos direitos fundamentais e numa interpretação dos mesmos em sede constitucional. Em rigor, uma digressão pela legislação dos diversos Estados que utilizam estes instrumentos mostra que essa discricionariedade é limitada por um recurso imperativo a critérios e indicadores fixados na própria Lei, como a localização, o interesse de mercado, o uso possível, o custo deduzidas as depreciações, o recurso a análises comparativas com prédios similares, o valor de mercado em mercado concorrencial, o rendimento potencial e o valor de arrendamento, igualmente por recurso a uma análise comparativa. O elemento tempo de realização das benfeitorias ou dos investimentos necessários é outro dos critérios fixados na lei.

Sem prejuízo da atribuição ou não atribuição de um regime fiscal imperfeitamente contratualizado, a avaliação do património fundiário idêntico deve realizar-se de acordo com os mesmos processos e com recurso aos mesmos critérios.

⁴⁵⁰ Sufragando esta orientação doutrinária, veja-se JANE MALME, *Preferential Property Tax Treatment of Land*, cit., p. 24: “At a minimum, preferential programs should require the recapture of taxes when the benefited land is developed or converted to a non-preferred use. Increasing the number of years to which the penalty is imposed is recommended to prevent short-term land speculation. In this period of slower economic growth, it should be possible to develop a penalty provision that strikes the right balance between the tax incentive and the deterrent. This is an opportune time to re-evaluate and strengthen penalty provisions.”

A discricionariedade fica então consideravelmente diminuída⁴⁵¹. Mas a este conjunto de figuras tributárias parece faltar um elemento essencial que resultaria do elenco constitucional dos direitos e liberdades fundamentais e da própria natureza do imposto: o reflexo na relação jurídica tributária concreta, e no valor tributável que desta há-de ser elemento essencial, da vontade do contribuinte que, se conforme com a realização do interesse público, há-de limitar consideravelmente a discricionariedade da administração tributária.

Essa dimensão contratualizada da tributação surge no Direito norte americano, em sede de tributação da terra, com os regimes fiscais que visam harmonizar ordem constitucional e interesse social.

⁴⁵¹ Foi tema contravertido a propósito do ordenamento jurídico tributário do Colorado e da eventual violação das normas constitucionais estaduais. Cfr. *City & County of Denver v. Lewin*, 106 Colo. 331, 336, 105 P.2d 854, 858 (1940); *Foster v. Hart Consol. Mining Co.*, 52 Colo. 459, 468, 122 P.2d 48, 51 (1912)., *The Court decision in Ames v. People ex rel. Temple*, 26 Colo. 83, 105, 56 P656, 663 (1899), dispõe: “*In the method of laying a tax, either as to the assessment or the apportionment, the general assembly is not restricted by the constitution, and, unless the legislature is palpably unjust, oppressive or inadequate, courts will not substitute their judgement for that of the legislature*”; COLO. CONST. art. X, §§ 4, 5. See CROCKETT, *The Problem of Tax Exempt Property in Colorado*, 19 Rocky Mountains Law Review, 22 (1946). Para uma análise crítica da isenção fiscal da terra, cfr. DEAN T. MASSEY, MARGARET B. SILVER, «*Property Tax Incentives for Implementing Soil Conservation Programs Under Constitutional Taxing Limitation*», cit., p. 504.

SECÇÃO V - A EXPERIÊNCIA ESPANHOLA

A tributação do património fundiário é hoje realizada no ordenamento jurídico tributário espanhol através do *impuesto sobre el patrimonio* que foi o que iniciou a reforma fiscal espanhola realizada a partir da segunda metade da década de 70 do século XX e se prolongou pela década seguinte. Criado em 1977 pela Ley n.º 50/1977 de 14 de Novembro, foi posteriormente alterado, primeiro, pela introdução de normas provisórias de aplicação⁴⁵², Ley n.º 20/1989 de 28 de Julho e, depois, pela Ley n.º 19/1991 de 6 de Junho, que aprovou o modelo tributário actualmente em vigor⁴⁵³. Na sua configuração actual, o imposto sobre o património é um imposto pessoal e progressivo, concepção de que decorrem algumas das características mencionadas nas linhas seguintes. A tributação do património fundiário é completada pelo *impuesto sobre bienes inmuebles*, criado pela Ley 39/1988 de 28 de Dezembro, que funde num único tributo as anteriores *contribucion territorial urbana* e *contribucion territorial rustica* criadas em 1845 como impostos estaduais, e que é hoje manifestação do poder tributário das autarquias locais, à semelhança do que acontecia desde 1979 com os dois impostos que veio substituir. Refira-se introdutoriamente que a tributação do património no ordenamento jurídico espanhol – e aqui há naturalmente que distinguir até aos finais do século XVII a existência de vários ordenamentos jurídico tributários em resultado, primeiro, da existência como Estados independentes dos reinos de Leão, Castela, Aragão e Navarra e, depois, pelo facto de, mesmo após a união das coroas de Castela e Aragão e mais tarde Navarra, se ter mantido a identidade, tanto dos *reales patrimonios* como das *reales haciendas*⁴⁵⁴ - foi durante um longo período influenciada pela herança do Direito romano comum à experiência tributária portuguesa. De resto, durante todo o período medieval são notórias as semelhanças entre a fiscalidade espanhola e a fiscalidade portuguesa⁴⁵⁵.

⁴⁵² A necessidade de introduzir um regime jurídico provisório resultou da decisão do Tribunal Constitucional que proibia a tributação conjunta dos rendimentos familiares. Cfr. Sentença do Tribunal Constitucional Espanhol n.º 45/1989 de 20 de Fevereiro.

⁴⁵³ Cfr. JUAN M. QUERALT, CARMELO L. SERRANO, e outros, *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, cit., p. 615-618.

⁴⁵⁴ Às *haciendas* próprias de cada um dos reinos espanhóis peninsulares somava-se ainda a *hacienda de Indias*, entendida como um regime especial dentro da *real hacienda* de Castela, tanto do ponto de vista administrativo como do ponto de vista das figuras tributárias. Cfr. SANCHEZ-ARCILLA, p. 721.

⁴⁵⁵ São muitas as figuras comuns ao ordenamento espanhol e ao ordenamento português. Mencionem-se as portagens (*portazgos*), as peagens (*peajes*), as sisas (com a mesma denominação no Direito Espanhol), os pedidos, comuns a ambos os ordenamentos e com origem no *petitum* romano, e a décima ou dízimo. No conjunto espanhol, coexistiam diversos poderes tributários e diversas instâncias com capacidade fiscal: rei, a nobreza, a Igreja e os municípios. Particularidade do sistema espanhol, é de notar a assunção de um princípio da desigualdade que se traduzia umas vezes em impostos com uma natureza extrafinanceira como o *pecho de los moros* e as *entregas de los judios*, tipos de capitação que mantinham estes grupos étnicos fora das instâncias fiscais ordinárias e apressaram o seu desaparecimento. No outro

É apenas com os Reis Católicos que surge em Espanha a reforma da *hacienda del Estado* ou *real hacienda*, que determinou profundas alterações nos tributos e nos poderes tributários que caracterizavam todo o período medieval.

Durante todo este período, a tributação do património em Espanha era realizada no quadro foraleiro ou através de figuras que caracterizavam não apenas o poder tributário do rei mas também o poder tributário senhorial⁴⁵⁶. Refiram-se, a título de exemplo, os tributos designados por *martiniega*, *marzazga*, *infurcion* – que correspondiam essencialmente à tributação das rendas patrimoniais – e ainda os *censales* e os *treudos*, do Direito aragonês, tributos patrimoniais que eram contrapartida da entrega a título perpétuo das propriedades fundiárias que a eles davam lugar.

O processo de extinção dos impostos sobre o património fundiário tem lugar durante o agitado século XIX espanhol e inicia-se com as chamadas *reformas gaditanas*, materializadas no Real Decreto de 13 de Setembro de 1813. Já no século XX têm lugar numerosas reformas fiscais e ainda mais numerosos projectos de tributação do rendimento e da riqueza mas, por todo o período que medeia entre 1940 e 1977, a *contribucion territorial rustica* e a *contribucion territorial urbana* são os tributos nucleares que incidem sobre o património (em rigor, sobre o seu rendimento) e que vêm, de resto, do período anterior à instauração do regime franquista.

O actual *impuesto sobre el patrimonio* insere-se numa orientação que integra elementos que datam já da reforma de 1940 – a necessidade de reestruturar a tributação de bens ou actos económicos onde o regime fiscal permitia situações de evasão tributária – e outros mais recentes como a reinterpretação do princípio da igualdade e a utilização do instrumento fiscal para a redistribuição da riqueza. Compreende-se por isso que o imposto sobre o património não incida unicamente sobre o património imobiliário mas ainda sobre um vasto conjunto de categorias, de bens e direitos, desde os depósitos bancários aos valores mobiliários, passando pelos direitos de propriedade intelectual e industrial a partir do momento da sua transmissão originária.

extremo vamos encontrar a fiscalidade própria das *vancongadas*, modelo de repartição diferenciada da carga fiscal entre os habitantes daquelas províncias.

⁴⁵⁶ No conjunto espanhol, coexistiam diversos poderes tributários e diversas instâncias com capacidade fiscal: rei, a nobreza, a Igreja e os municípios. Particularidade do sistema espanhol, é de notar a assunção de um princípio da desigualdade que se traduzia umas vezes em impostos com uma natureza extrafinanceira como o *pecho de los moros* e as *entregas de los judios*, tipos de capitação que mantinham estes grupos étnicos fora das instâncias fiscais ordinárias e apressaram o seu desaparecimento. No outro extremo vamos encontrar a fiscalidade própria das *vascongadas*, modelo de repartição diferenciada da carga fiscal entre os habitantes daquelas províncias.

Tem para nós particular interesse o facto de este imposto, redistributivo na sua essência, ser conceptualmente um instrumento de tributação da riqueza, incidindo por esse facto necessariamente sobre o valor dos bens. No que respeita aos bens imóveis e, conseqüentemente, à propriedade fundiária, as regras de incidência do *impuesto sobre el patrimonio* determinam a utilização como valor tributário do mais alto valor de entre os que resultarem de três critérios alternativos: o cadastro, o valor relevante para aplicação de outros impostos ou o valor de aquisição dos bens. O *impuesto sobre el patrimonio* é assim um imposto que assenta numa base doutrinária pouco comum entre os ordenamentos jurídicos dos Estados membros da União Europeia – embora tenha uma fundamentação doutrinária perfeitamente consistente com as construções teóricas que vêm no imposto um instrumento de igualitarização com fins redistributivos – e dificulta a consideração no ordenamento jurídico espanhol do tratamento fiscal de questões ligadas ao novo ordenamento jurídico económico da terra possível quando as figuras tributárias são dotadas de uma maior flexibilidade mas, sobretudo, de uma autonomia que este imposto nega ao colocar o património fundiário, independentemente da actividade nele desenvolvida ou da utilidade social ou privada, no mesmo plano de manifestações de riqueza que, por definição, não é escassa nem pode ter uma função social, como é o caso dos valores mobiliários.

O *impuesto sobre bienes inmuebles* tem não só outras motivações como outra função, como ainda um outro enquadramento jurídico. Por fim, separa-o também do *impuesto sobre el patrimonio* o tipo de afectação de receitas dele resultantes.

Trata-se, como já foi dito, de um imposto que é manifestação do poder tributário local. Na medida em que integra as anteriores *contribuciones territoriales*, das suas normas de incidência decorrem limitações quanto ao tratamento do património fundiário enquanto tal. Passando em revista os seus elementos fundamentais, refira-se que o sujeito passivo de imposto é determinado não apenas com recurso à figura do direito de propriedade mas o mesmo incide sobre quem é titular de todo um outro conjunto de direitos como o usufruto ou o direito de superfície, ou mesmo de direitos que não têm a natureza de direitos reais, como são os direitos dos concessionários que detêm parcelas do património do Estado.

Em segundo lugar, este imposto distingue prédios urbanos e rústicos, identificando estes de acordo com um critério residual ou seja, (artigo 62º da Ley 39/1988) são prédios rústicos todos aqueles que não podem ser classificados para efeitos de ordenamento e planeamento urbanístico como prédios urbanos e urbanizáveis. Excluem-se também deste conceito de prédio rústico todos os prédios em que hajam

sido integradas, realizadas ou construídas obras ou edifícios que não sejam as indispensáveis para a realização da actividade agrícola, pecuária ou silvicultura. Esta limitação representa, por um lado, uma preocupação de natureza reditícia, por outro, manifesta que o legislador espanhol não tem em conta a distinção conceptual entre património fundiário e património imobiliário, independentemente da reclassificação de solos para efeitos de transferência de uma para a outra categoria. Daqui resulta com naturalidade que o conjunto de isenções ou benefícios fiscais seja neste caso – como de resto como também no caso sobre o *impuesto sobre el patrimonio* – muito limitado, dirigindo-se na quase totalidade ou a bens de domínio público ou a bens detidos, a diversos títulos, por entes públicos ou de interesse público (vias de comunicação rodoviárias e ferroviárias, terrenos afectos à defesa nacional, jardins históricos, património cultural ou zonas arqueológicas)⁴⁵⁷. No imposto com esta vocação reditício tem, como acontece no caso do *impuesto sobre el patrimonio*, natural relevância o critério de determinação do valor utilizado para definir a base de incidência do imposto. O artigo 66º da Ley 39/1988 escolhe como referência o valor cadastral do imóvel que tendencialmente há-de corresponder ao valor de mercado da propriedade em causa. O valor cadastral pode, nos termos da lei, ser actualizado anualmente pela aplicação de um coeficiente, não excluindo a lei que regula no Direito espanhol as Finanças Locais, a utilização dos métodos de revisão ou modificação do valor do bem, modificação essa que é obrigatória, em alguns casos, como o da modificação do seu estatuto urbanístico. A gestão do imposto cabe às municipalidades, pelo que cada *ayuntamiento* tem, dentro dos limites fixados pela lei, o poder para modificar elementos essenciais do imposto como é o caso das taxas. Embora os prédios rústicos tenham, como acaba de se ver, um tratamento subsidiário, existem normas próprias na *Ley Reguladora de las Haciendas Locales* quanto à determinação do valor dos prédios rústicos. Também aqui a preocupação reditícia está expressa já que, por um lado, não se fixam com precisão os critérios de valorização e, por outro, usam-se para base da determinação do valor cadastral aptidões (e, conseqüentemente, rendimentos ou rendas) reais ou potenciais sendo o recurso a uns ou a outros determinado pela Administração. O critério geral é o da capitalização do rendimento real ou potencial tendo em vista a determinação, pelo Estado ou pelo ente público, da melhor afectação económica do prédio recorrendo-se, quando este critério geral não pode ser utilizado, a uma determinação administrativa com factores tecnoagrários, económicos ou outros. São assim elementos essenciais para a aplicação do imposto a

⁴⁵⁷ Cfr. ANTONIO QUIRÓS ROLDÁN, JUAN DE DIOS VILCHEZ PARDO, *Los Beneficios Fiscales en el Impuesto sobre Bienes Inmuebles*, Editorial Comares, Granada, 1998, p. 78-122.

determinação da renda dos terrenos rústicos e o valor que no final do processo de avaliação e determinação por via cadastral venha a ser fixado⁴⁵⁸.

De todo o dispositivo jurídico tributário que se encontra consagrado nas leis quadro ou na Lei geral sobre o *impuesto sobre los bienes inmuebles* não se encontram conceptualmente autonomizáveis traduzidas ou num regime jurídico tributário excepçional ou na atribuição de benefícios fiscais. Tal não significa, no entanto, que os mesmos não existam na ordem jurídico tributária espanhola constando, no entanto, por via de regra, de decretos reais, como acontece com os prédios rústicos objecto de povoamentos florestais de crescimento lento⁴⁵⁹. Estes benefícios surgem com finalidades extrafinanceiras associadas a uma política de incentivo ao repovoamento florestal por razões económicas e ambientais e aplicam-se apenas à propriedade fundiária ou, de acordo com a terminologia utilizada pela Lei espanhola, aos bens de natureza rústica⁴⁶⁰. Criados ao abrigo do Real Decreto 378/93 de 12 de Março, estes benefícios distinguem entre situações que são objecto de uma isenção permanente do imposto e outras que beneficiam apenas de isenções temporárias. Têm particular interesse as isenções de natureza permanente de que gozam, nos termos da Lei espanhola, “los montes poblados con especies con crecimiento lento de titularidad publica ou privada”⁴⁶¹. Trata-se de uma categoria que, surgindo incidentalmente no quadro da legislação espanhola post adesão às Comunidades Europeias, é conceptualmente distinta e representa uma excepção naquilo que é o fio condutor do sistema tributário espanhol e dos princípios que o orientam. Com efeito, estamos perante o único caso em que a lei tributária espanhola reconhece ao exercício privado da titularidade da terra e à actividade económica aí desenvolvida, com carácter lucrativo e, através de povoamentos florestais, aumentando o valor da terra – e necessariamente o valor económico o que, em regra, implicaria o aumento do valor para efeitos tributários – a função de prosseguir o interesse social, reflectindo-se esta prossecução no regime fiscal, mas também no valor tributário considerado para efeitos de aplicação do imposto. Todavia, a Lei não consolida esta linha de entendimento nas isenções a título temporário, também atribuídas ao abrigo do Real Decreto citado⁴⁶², onde se limita para outras espécies florestais a isenção a quinze anos mas, não tendo a realização do interesse público tradução no regime tributário após o período de isenção, já que a Lei prevê a sujeição das normas de actualização cadastral em

⁴⁵⁸ Cfr. MANUEL LÓPEZ QUERO et alia, *El Catastro y la Tributación de los Bienes Inmuebles Rusticos*, Editorial Paraninfo, Madrid, 1993, p. 133-139.

⁴⁵⁹ Cfr. ANTONIO QUIRÓS ROLDÁN, JUAN DE DIOS VILCHEZ PARDO, cit., p. 122 e 139-144.

⁴⁶⁰ Real Decreto 378/93 de 12 de Março, Anexo I.

⁴⁶¹ Cfr. ANTONIO QUIRÓS ROLDÁN, JUAN DE DIOS VILCHEZ PARDO, cit., p. 139.

⁴⁶² Real Decreto 378/93 cit., art. 64º, alínea c), segundo parágrafo.

matéria de valor já atrás citadas. Merece também referência a existência de uma redução de 95% da colecta relativamente aos impostos locais citados quanto ao património fundiário detido por entidades que detêm ou exploram a terra numa base comunitária (cooperativas agrárias)^{463 464}.

Os decretos reais têm sido desenvolvidos por via jurisprudencial mas a doutrina dominante é contrária à utilização de um tratamento fiscal diferenciado, pelo que o recurso a decisões administrativas que traduzem ou o domínio eminente do Estado ou o recurso à despesa pública, são o instrumento privilegiado para alcançar o efeito económico que é também fundamento do tratamento fiscal diferenciável de alguns tipos de património fundiário em outros ordenamento jurídicos.

A tributação do património fundiário no sistema fiscal espanhol completa-se com o *impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana*, que incide sobre a valorização do património imobiliário e substitui os anteriores tributos ou encargos de mais valias. Embora tratando-se de um imposto que incide sobre uma categoria residual do património fundiário que não integra o objecto nuclear deste estudo, refira-se que a passagem de um prédio de rústico a urbano para efeitos de aplicação do imposto e o eventual acréscimo de valor daí resultante têm dado lugar a numerosa jurisprudência tributária, tanto na primeira instância como em sede de apelação^{465 466}.

⁴⁶³ Cfr. ANTONIO QUIRÓS ROLDÁN, PARDO, JUAN DE DIOS VILCHEZ, cit., p. 147.

⁴⁶⁴ Sobre o regime jurídico fiscal dos detentores de património fundiário e dos entes públicos, cooperativos ou privados que realizam aí a sua actividade económica veja-se por todos, JAVIER SANCHO CALABUIG, *Tributación de Agricultores y Ganaderos*, Editorial CISS, Valencia, Maio de 1999, p. 143-192.

⁴⁶⁵ Por todos, veja-se o Acórdão do Tribunal Supremo Espanhol de 29 de Novembro de 1997.

⁴⁶⁶ Cfr JUAN M. QUERALT, CARMELO L. SERRANO, e outros, *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, cit., p. 681. Sobre o sistema espanhol de tributação da propriedade fundiária, de entre uma vastíssima bibliografia, vejam-se inter alia, JUAN M. QUERALT, CARMELO L. SERRANO, e outros, *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, cit., p. 615-618, 675-677, 681-683; JOSE LUIS PEREZ DE AYALA, MIGUEL PEREZ DE AYALA BECERRIL, *Fundamentos de Derecho Tributario*, cit., p. 365-367, 371-379; R. CALVO ORTEGA, *Derecho Tributario I*, cit., p. 532 e seguintes; J. E. VARONA ALABERN, *Impuesto sobre el Patrimonio: Valoración de Bienes Inmuebles*, cit.; *Impuesto sobre el Patrimonio*, cit.; MANUEL LÓPEZ QUERO et al., *El Catastro y la Tributación de los Bienes Inmuebles Rusticos*, Editorial Paraninfo, Madrid, 1993; JAVIER ORDUÑA MORENO, *El Derecho Agrario: su marco jurídico y económico*, Tirant Lo Blanch, Valencia, 1997. Quanto ao tratamento jurisprudencial destes temas, vejam-se, por todos, os *Cuadernos de Jurisprudencia Tributaria*, e nomeadamente, CLEMENTE CHECA GONZALEZ, «Exenciones en Materia de Impuestos Locales», in *Cuadernos de Jurisprudencia Tributaria* 9, Aranzadi Editorial, Pamplona, 1998.

CAPÍTULO V - A TRIBUTAÇÃO DA TERRA NO SISTEMA FISCAL PORTUGUÊS

SECÇÃO I - DIREITO CONSTITUÍDO E TENDÊNCIAS RECENTES

Subalternizada por razões quantitativas e de rendimento financeiro relativamente a outras formas de tributação e, desde ainda antes da implantação do modelo liberal de entendimento dos impostos prediais que suprimiu privilégios e regimes tornados caducos mas agregou sob uma única definição de prédio, património predial, fosse ele rústico ou urbano, para usar a terminologia da Lei, a tributação do património fundiário manteve no Direito Português, ao longo de mais de um século (1861-1999), a natureza e o regime de relativa menoridade. A tributação da propriedade era, por um lado, no modelo liberal primeiro – na medida em que, de um ponto de vista económico, este tinha sobretudo subjacente um entendimento clássico quanto à tributação da terra -, e depois nas sucessivas reformas fiscais no século XX, até à Constituição de 1976, ou melhor, até à reforma fiscal de 2005, uma forma de tributação do rendimento e não se configurava como um imposto sobre a riqueza capitalizada no médio ou no longo prazo. Não existia por isso, no imposto directo sobre a detenção, a qualquer título, do património predial, um qualquer intuito de natureza redistributiva ou igualitária, mas tão só uma preocupação do rendimento financeiro, que acentuava a subalternização do imposto fundiário relativamente à componente imobiliária daquilo que, desde 1860, vinha sendo designado como contribuição predial.

A Revolução de 1974, com a carga ideológica que a esta vinha associada, veio traduzir-se, do ponto de vista fiscal, desde logo, na aprovação de um conjunto de diplomas avulsos que alteraram sucessivamente o Código da Contribuição Predial e, mais tarde, o Código da Contribuição Autárquica, descaracterizando-os por completo, e deu lugar, por outro, à introdução no novo texto constitucional, aprovado pela Assembleia Constituinte em 1976, de um conjunto de preceitos, uns de natureza económica finalista, outros que integram aquilo que se tem vindo a designar por constituição financeira ou constituição financeira e tributária, que reconstróem, do ponto de vista dos princípios, o sistema fiscal ou aquilo que, através dos impostos, deve ser prosseguido pelo Estado.

Valerá a pena fazer notar que o novo imposto e mesmo a Comissão de cujos trabalhos aquele imposto resultou, surgiram já não na vigência da versão original da Constituição de 1976, mas após a revisão constitucional de 1982 e quase coincidindo com a revisão constitucional de 1989, o que permitiria pressupor uma convergência de orientação entre o novíssimo imposto que era o IMI, e os princípios e disposições imperativos sobre o sistema fiscal e impostos, nomeadamente artigos 106º e seguintes, hoje 104º e seguintes, que integravam o texto constitucional.

Na versão originária, o artigo 106º da Constituição colocava, pela primeira vez na história da experiência constitucional portuguesa, o princípio da “repartição igualitária da riqueza”. Esta tentativa de repartição igualitária da riqueza – seja o que for que o legislador constitucional com isto pretende abarcar - por via fiscal foi prosseguida entre 1974 e e 2016, com curtos interregnos através, no essencial, de uma tributação do rendimento fortemente progressiva a que se associou, a breve trecho, o aparecimento de figuras tributárias de carácter avulso , como aconteceu nomeadamente, quanto à tributação do rendimento, no quadro da Proposta de Lei para Orçamento para 2017

467 .

As sucessivas reformas fiscais, como as que foram impulsionadas pelos ministros das Finanças Miguel Cadilhe e Miguel Belez, e em que intervém, a partir de um momento determinado, o então Secretário de Estado Oliveira e Costa, que impõe orientações à própria Comissão de Reforma Fiscal, sobretudo no plano da articulação entre a construção da reforma e os níveis de receita tributária desejados, orientam-se no plano técnico para um modelo que era já padrão nos Estados membros das então Comunidades Europeias a que tínhamos acabado de aderir e que representava o referencial técnico mais desejado. Tratar-se-ia pois de rever profundamente a tributação do rendimento que era objecto de impostos gerais completamente autónomos e de numerosa legislação avulsa complementar⁴⁶⁸, substituindo-os por um modelo de tributação do rendimento por via de um imposto único.

Com a reforma da tributação do rendimento eram parcialmente abrangidos os rendimentos da actividade agrícola e ainda os rendimentos prediais.

A questão da tributação do património, tanto do património predial, como do património financeiro, mantinha, de há muito e em rigor, desde a reforma fiscal de 1929, inspirada por OLIVEIRA SALAZAR, uma ambiguidade latente já que a existência de impostos de sobreposição de natureza pessoal, a aplicação de taxas progressivas, a existência de

⁴⁶⁷ PITTA E CUNHA descreve-o, por antecipação, criticamente da seguinte forma: “O equilíbrio do orçamento corrente do sector público administrativo seria assegurado através da instituição de uma nova espécie tributária, denominado “imposto extraordinário para o equilíbrio do orçamento corrente e referida no mapa anexo das receitas do Estado como imposto extraordinário para a recuperação económica”. Sem embargo da sonância destas designações, trata-se, no essencial, de pura e simples introdução de adicionais aos impostos parcelares sobre o rendimento visando, pelo conseqüente agravamento das respectivas taxas efectivas, a produção de acrescida receita. (PAULO DE PITTA E CUNHA, *A Reforma Fiscal*, Publicações Dom Quixote, Lisboa, 1989, pág. 31-32).

⁴⁶⁸ Sobre o sentido e conteúdo da reforma fiscal de 1958/62 e sobre as alterações legislativas avulsas que gradualmente a foram, no entender de grande parte da doutrina, descaracterizando, veja-se como leitura obrigatória embora nem sempre com coincidência de apreciação técnica ou doutrinária, por todos, JOSÉ JOAQUIM TEIXEIRA RIBEIRO, *A Reforma Fiscal*, cit.. Sobre a inspiração do papel do imposto e de alguns dos principais institutos e princípios tributários, nomeadamente o princípio da legalidade, na leitura que dele faziam os governos do Estado Novo até à conclusão da reforma veja-se ANTÓNIO DE OLIVEIRA SALAZAR, *Estudos de Direito Fiscal*, Ministério das Finanças, Abril de 1963.

um imposto complementar que não incidia exclusivamente sobre o rendimento real indicavam no sentido da não rejeição de uma tributação do património, embora não se encontrem, tanto nos textos preambulares como nos relatórios e trabalhos das diversas comissões, indícios de que estivessemos perante formas deliberadas de prossecução de modelos redistributivos da riqueza mas, com mais probabilidade, perante uma inspiração convergente de, por um lado, permitir o aumento da receita pública e, por outro, criar limites ou, pelo menos, condições mais gravosas de acesso a níveis elevados de riqueza e do rendimento. Aquilo que, numa economia de mercado, teria uma fundamentação sobretudo na óptica da eficiência na utilização dos factores, na economia mais intervencionada do Estado Novo era obrigatoriamente acrescido de uma leitura de contenção do bem estar individual que, correspondendo ao corpo doutrinário de pensamento de OLIVEIRA SALAZAR, permitia justificar sem grandes convulsões, a progressividade e os níveis elevados de tributação.

Este conjunto de orientações necessariamente não consistente, deu lugar ao aparecimento de tendências contraditórias como, por um lado, o agravamento das taxas da tributação cedular e, por outro lado, à redução da base de incidência do imposto, pelo aparecimento, nomeadamente quanto aos impostos prediais, de uma diversidade de benefícios fiscais cuja razão de ser era dificilmente perceptível.

O movimento iniciado a partir de 1974 veio trazer alterações de fundo ao regime da tributação predial, primeiro, da tributação fundiária depois. A primeira está na já citada disposição constitucional que, de acordo com o anterior artigo 106º da Constituição, manda o sistema fiscal orientar-se para a repartição igualitária da riqueza e do rendimento desta decorrente, procurando-se, ao mesmo tempo, a satisfação das necessidades financeiras do Estado. Ainda quanto ao contributo constitucional, as posteriores revisões do texto da Constituição introduziram uma expressão que originariamente dela não constava. Formalmente, por iniciativa do cidadão Medina Carreira, em Projecto de Revisão Constitucional, foi introduzida no actual artigo 104º, n.º 3 da Constituição, uma referência até então inexistente (“a tributação do património deve contribuir para a igualdade entre os cidadãos”), substituindo a anterior referência ao imposto sobre as sucessões e doações ou seja, à tributação do momento transmissório da riqueza patrimonial, mas que necessariamente passa a condicionar a tributação do património fundiário, seja esta feita por via da contribuição autárquica, do IMI ou de um qualquer outro imposto incidindo sobre aquele.

O segundo tema que constitui uma alteração qualitativa fundamental, igualmente ocorrida após 1974, tem a ver com a alteração da natureza do imposto sobre o

património fundiário (sobre o património predial no seu todo já que de momento as figuras não revestem a desejável autonomia conceptual), que deixa de ser um imposto geral sobre o rendimento e sobre o património e passa a constituir uma receita municipal primeiro, e um imposto municipal depois. Com efeito, a partir do reconhecimento da autonomia financeira do poder local, desde logo no texto originário da Constituição, consubstanciada na Lei de Finanças Locais (Lei n.º 1/87, de 6 de Janeiro), a contribuição predial passa a constituir a receita das autarquias municipais e a constituir, em sede de colecta, deduzidos que forem os encargos de cobrança, receita das autarquias municipais. Esta solução que, para os adversários da autonomia municipal, não representa mais do que uma perda de receitas por parte do Tesouro e um acréscimo da transferência de receitas do Orçamento de Estado para os municípios, é substituído, como se referiu, em 1989, pela entrada em vigor da contribuição autárquica e, em 12 de Novembro de 2003, pelo IMI.

Diga-se desde já que, tal como se referiu linhas atrás, a municipalização dos impostos fundiários, é semântica e além do mais perversa já que pressupõe que os órgãos municipais optam por decisões mais adequadas à prossecução do interesse dos munícipes. Dada a estrutura eleitoral prevista na constituição - e numa tendência que vem aliás desde o século XIX -, são os interesses de cada força política dominante que prevalecem sem que qualquer controlo exista quanto à protecção dos interesses relevantes da colectividade, nomeadamente quanto ao uso dos solos em sede de aproveitamento económico do património fundiário.

A contribuição autárquica enquanto se manteve em vigor e hoje em dia o IMI apresentaram como fundamento a necessidade de financiar adequadamente as autarquias locais, evitando a sua dependência do chamado Fundo de Equilíbrio Financeiro previsto na Lei de Finanças Locais e, até à alteração do regime desta pela Lei n.º 42/98, de 6 de Agosto, dependente da discussão anual das verbas a transferir em sede de aprovação do Orçamento de Estado. Para a constituição deste imposto e da sua concepção como imposto municipal, aponta VALDEZ MATIAS uma justificação adicional que tem a ver com, segundo afirma, a necessidade de dar acolhimento “às sugestões constantes da Carta Europeia da Autonomia Local do Conselho da Europa, tratado a que Portugal se encontra vinculado”⁴⁶⁹ e que aconselha a diversificação das receitas autárquicas, o que fundamentaria, para aquele autor, a manutenção do peso relativo das receitas fiscais no conjunto dos réditos autárquicos. À luz da riquíssima experiência histórica e da não menos exuberante fundamentação doutrinária que

⁴⁶⁹ Cfr. VASCO VALDEZ MATIAS, *A Contribuição Autárquica e a Reforma da Tributação do Património*, Vislis Editores, Lisboa, Fevereiro de 1999, pág. 22.

associa a tributação do património, quer imobiliário quer fundiário, nomeadamente no Direito Comparado como longamente se fez já menção, o argumento apresentado por VALDEZ MATIAS parece, no mínimo, marginal. Admite-se, no entanto, que houvesse intenção de, gradualmente, reforçar a componente tributária das receitas municipais por via da consagração constitucional de um poder tributário próprio das autarquias que só foi contemplado com a aprovação do IMI (Decreto- Lei nº 287/2003), apesar de constar de algumas propostas de revisão constitucional aquando da revisão de 1997 e mais tarde na de 2005.

O tema da expressão tributária do poder local cruza-se ciclicamente, ao longo da história dos impostos portugueses e nas experiências comparadas, com a tributação da terra na sua dimensão patrimonial. As razões são diversas e já apontadas supra. Da afirmação pré medieval de uma certa autonomia perante os estádios superiores do Poder Político até à expressão natural de um poder tributário próprio *de facto* emergindo gradualmente como elemento essencial de uma ordem jurídica em construção (*vide a Frontier Law* da experiência norte-americana), há que reconhecer que são, ao menos, ambíguas, do ponto de vista conceptual e da coerência teórica, as razões pelas quais a tributação do património fundiário se encontra associada, em termos relativamente consensuais, à tributação local ou ao “poder tributário próprio” das autarquias locais, seja qual for a sua dimensão presente ou futura próxima e com a aprovação do IMI entendido como expressão do princípio do benefício o que é, completo erro doutrinário e conceptual do legislador. Aliás, o Preâmbulo do diploma integra uma leitura viciada do princípio do benefício, que não se entende nem está em sintonia com o disposto com o artigo 104º nº3 da Constituição da República.

A primeira questão relevante, de um ponto de vista financeiro e fiscal, para as autarquias locais, quando estas, entre si ou com o Estado, ajuízam dos seus impostos, está em que as receitas fiscais locais são uma magra fatia das receitas das autarquias, sendo mesmo irrelevante de um ponto de vista reditício se entendermos apenas as receitas originárias da tributação de matrizes prediais rústicas⁴⁷⁰.

A questão do rendimento do imposto fundiário e dos seus fundamentos é um tema que surge escassas vezes abordado autonomamente já que a tributação da propriedade rústica agrega, na quase totalidade dos estudos conhecidos, a tributação do

⁴⁷⁰ Cfr. JOSÉ JOÃO DUARTE, JOÃO LAVADINHO LEITÃO, MARIA ALDINA MOREIRA, Direcção-Geral das Contribuições e Impostos, *Relatório sobre o Projecto de Decreto Lei que aprova o Regulamento do cadastro predial*, Dezembro de 1994. Ver ainda J. LAVADINHO LEITÃO, *Avaliação Fiscal. Enquadramento Legal*, Publicação policopiada da Ordem dos Engenheiros, Lisboa, Junho de 1993 e A. WOOLEREY, *Property tax principles and practice*, The Land Reform Training Institute, Formosa (Taiwan) e Lincoln Institute of Land Policy, Cambridge, Massachusetts, USA, 1989.

rendimento predial e a tributação do património predial. Por outras palavras, a base de tributação ou é predominantemente uma base rendimento ou uma base mista, rendimento/património. Em qualquer caso, existe ainda um outro referencial que é determinante para a tributação do património fundiário e que é a avaliação fiscal da riqueza (capital) ou do rendimento desse mesmo património, e a sujeição ou não a um regime de cadastro, primeiro e, segundo, a avaliação cadastral e sua actualização. A existência de uma desactualização e de desconformidade da valorização resultante do cadastro por um lado e, por outro, a inexistência de consenso quanto à reforma do cadastro rústico nacional e dos critérios a ter em conta, nomeadamente em sede de avaliação, têm contribuído para o facto de os rendimentos fiscais da tributação do património fundiário serem negligenciáveis. É entendimento assente na administração fiscal que o cadastro nacional, tanto na sua fixação como na sua actualização, traduz falta de homogeneidade, subalternização da riqueza fundiária relativamente ao rendimento, inexistência de meios físicos e situações de violação do princípio da justiça tributária, entendido aqui como expressão de um princípio da igualdade que tem, como atrás se mencionou, uma formulação constitucional algo equívoca. No sentido de melhorar a tributação fundiária, quanto mais não fosse para correcção das assimetrias verificadas, a administração fiscal vem propondo alterações

“na classificação nos tipos de avaliação, na avaliação das dependências agrícolas que, na prática não eram avaliadas por se considerarem integradas no rendimento da terra [...] e na simplificação dos registos de avaliação nas avaliações cadastrais de base não geométrica, anteriormente avaliações gerais da propriedade rústica, tendo em conta a informatização das matrizes”,

passando a existir avaliações cadastrais de base geométrica, de base não geométrica e por inspecção directa.

Faria então sentido olhar para a tributação do património fundiário na óptica da sua função e não na óptica do rendimento⁴⁷¹.

Essa é, de resto, a tendência na generalidade dos países da União Europeia. Ao contrário da realidade portuguesa, em que as últimas alterações legislativas sugerem o reforço das transferências do Estado para a Administração Local, nos países da Europa do norte a Administração Central tem vindo a colocar pressão orçamental contínua nas comunidades locais para estas gerirem mais eficientemente os seus recursos com base numa extensão do poder tributário, numa óptica de transferência de poder como alternativa à transferência de recursos. Dá-se ênfase, nomeadamente

⁴⁷¹ Cfr. Council of European Municipalities, *Local Taxes in Europe: an Analysis of How They Function*, n.º 37, International Bureau of Fiscal Documentation, Amsterdam, 1985, pág. 15 e seguintes e 32-38.

em experiências como a sueca, a britânica ou a irlandesa, ao alargamento da responsabilidade orçamental das autarquias locais, à transferência da resposta pública às necessidades locais e à decisão da definição a nível local da hierarquização de prioridades. O volume diminuto dos rendimentos fiscais fundiários – recorde-se que se trata apenas da tributação do património e não do rendimento fundiário – torna menos relevante, neste modelo fiscal, o debate sobre os princípios, matéria de transcendente importância em termos conceptuais. Mas, sobretudo, faz cair pela base a ideia de que deva ser o princípio da capacidade contributiva o suporte e fundamento de um imposto sobre a terra, de características locais, a menos que – e aí é inquestionável a coerência de algumas formações políticas – se anteveja nesse imposto o embrião de instrumentos crescentemente limitadores da liberdade económica individual e se associe o tributo a instrumentos administrativos de restrição ou transferência a favor dos entes públicos da propriedade fundiária ⁴⁷².

Essa tendência, já atrás referida a propósito da doutrina financeira sobre o tema, tem também defensores na própria escola liberal já que as teses de GEORGE mais não apontam para uma substituição latente do Estado ao cidadão sempre que este não atinge os níveis de eficiência que o próprio Estado entende deverem ser superados. Existe, no entanto, tanto na perspectiva do detentor privado como do Estado, um conceito nuclear que está no centro do debate que é o da eficiência, eficiência do imposto de um lado, eficiência na apropriação e uso da terra do outro. Nessa medida, autores como FISCHER e STERK chamam à atenção para que um imposto sobre a terra que pretendesse apreender uma percentagem significativa da riqueza gerada seria ele próprio confiscatório.

Como se refere em nota, não tem sido essa a orientação do legislador. Em grande medida, quanto à tributação do património fundiário, devido ao modelo de integração para efeitos tributários da propriedade rústica e urbana numa única figura fiscal, sem atender a que se trata, crescentemente, de realidades diversas com evoluções antagónicas. Colateralmente, diga-se ainda que, embora a autonomia do poder local

⁴⁷² Cfr. STEWART E. STERK, «*Nollan, Henry George, and Exactions*», *Columbia Law Review*, vol. 88, no. 8, December 1988, pág. 1731-1751, e WILLIAM FISCHER, *The Economics of Zoning Laws*, 14-19 (1985), in STEWART E. STERK, «*Nollan, Henry George, and Exactions*», *Columbia Law Review*, vol. 88, no. 8, December 1988, pág. 1732). A controvérsia entre defensores de uma limitação crescente do núcleo essencial dos direitos de propriedade em nome de um quadro de valores como a igualdade económica, a estabilidade e a eficiência e aqueles que vão encontrar no pensamento de LOCKE o fundamento da defesa de um direito inalienável à propriedade privada da terra, é particularmente fértil no Direito norte americano, mas tem uma vertente com relevância crescente na actualidade no plano tributário em redor do tratamento conceptual dos recursos naturais. Sobre esta matéria veja-se, T. NICOLAUS TIDEMAN, «*Takings, Moral Evolution, and Justice*», cit., GREGORY S. ALEXANDER, «*Takings, Narratives, and Power*», *Columbia Law Review*, vol. 88, no. 8, December 1988, pág. 1752-1773, WILLIAM W. FISHER, «*The Significance of Public Perceptions of the Takings Doctrine*», *Columbia Law Review*, vol. 88, no. 8, December 1988, pág. 1774-1794.

seja uma tradição do sistema jurídico político português, esta, durante todo o período liberal, sofreu os efeitos agravados da concepção do Estado unitário associada ao centralismo financeiro e aos efeitos, no plano das receitas locais, dos decretos que marcam a extinção dos privilégios, isenções e imunidades que perduraram até Mouzinho da Silveira. As autarquias preferem a transferência, que lhes permite reivindicar perante o Poder Central, em vez da gestão difícil do lançamento de impostos locais, instrumento, em regra, associado a níveis de participação cívica pouco vulgares entre nós. Esta situação, indesejável do ponto de vista financeiro, é constatada pela nossa doutrina sem que, no entanto, se apontem caminhos claros para a sua alteração. A principal preocupação parece ser, já desde a reforma fiscal do fim dos anos 80 e, como referia LOPES PORTO,

“que a entrada em vigor da nova reforma fiscal não diminuísse ainda mais o peso das receitas (tributárias das autarquias): muito pequeno no nosso país, quando razões de diferentes naturezas apontam no sentido de passarem a ser maiores a capacidade de intervenção das autarquias e o seu financiamento através de receitas tributárias próprias”⁴⁷³.

E acrescentava o mesmo Autor, em vésperas de entrada em vigor do Código da Contribuição Autárquica: “a criação de um imposto sobre o valor dos prédios e a manutenção de derramas com novas bases de incidência, aparecem-nos como particularmente recomendáveis no caso português”⁴⁷⁴.

Estava assim lançada a ideia de uma tributação autónoma do património predial. Todavia, o caminho escolhido – que foi o de introduzir um elemento de tributação sobre a riqueza na nova contribuição autárquica – não foi o mais feliz já que permaneceu a confusão do objecto do imposto e a confusão sobre a hierarquia dos princípios, os fundamentos das figuras tributárias ou dos elementos essenciais do imposto, a quantificação das taxas, a razão de ser dos benefícios e, por fim, o valor dos bens prediais. E, segundo, esqueceu-se que, numa reforma, o elemento mais desejável é o da inovação que soluciona e aperfeiçoa os institutos a reformar. Não leu o legislador nessa altura – e se atendermos aos subsequentes diplomas de reforma fiscal de tributação da terra, continua a não o fazer – a crescente incoerência e contradição intrínseca à tributação por via da contribuição autárquica e mais tarde, do IMI, de um património fundiário a que se associam, quase quotidianamente, imperativos resultantes da transformação sócio-económica transnacional e um património imobiliário com questões próprias com um valor onde o único elemento de aproximação pode ser a existência, sempre com vantagem, de um cadastro

⁴⁷³ Cfr. MANUEL LOPES PORTO, *A Reforma Fiscal Portuguesa e a Tributação Local*, cit., pág. 46.

⁴⁷⁴ Cfr. MANUEL LOPES PORTO, *A Reforma Fiscal Portuguesa e a Tributação Local*, cit., pág. 46.

atualizado, mas que, em que todos os demais elementos relevantes para efeitos tributários, se dissociam crescentemente da terra.

A reforma da tributação do património fundiário teve lugar em 2003 com a aprovação do Decreto-lei nº 287/2003 de 12 de Novembro. Como aconteceu recorrentemente na legislação que foi moldando o sistema fiscal português, o Preâmbulo do diploma, ao menos no que se refere à propriedade fundiária, não está materializado no articulado do IMI (Imposto Municipal sobre Imóveis) que veio substituir a legislação avulsa em vigor.

Vejam-se as alterações mais relevantes do novo imposto relativamente à contribuição autárquica mas, desde já, dois erros de técnica legislativa e de conceptualização em matéria de construção do imposto.

O primeiro encontra-se no entendimento segundo o qual, para efeitos de tributação, existe identidade entre prédio urbano e prédio rústico. Esse entendimento que surge no diploma pode ser demonstrado com recursos às novas normas fiscais:

O artigo 2º tendo por epígrafe o conceito de prédio elabora uma definição que não tem semelhança ou paralelo, no direito comparado dos Estados da União Europeia. Para o IMI

“[...] prédio é toda a fracção do território abrangendo as àguas, plantações, edifícios e construções de qualquer natureza nela incorporados ou assentes, com carácter de permanência, desde que faça parte do património de uma pessoa singular ou colectiva e, em circunstâncias normais, tenha valor económico [...]”.

Com a entrada em vigor, ainda em 2014, da Lei 72/2014 de 02/09, a tributação do património atingiu um paroxismo quase anedótico ao ser incluído um novo artigo 2º-B/3 que dispõe, a propósito dos baldios:

“para efeitos do artigo 8º do CIMI [...] os terrenos de baldio são inscritos em nome do próprio baldio”. A este respeito, na sua obra “Tributação do Património” SANTOS ROCHA refere sem criticar que “os terrenos que integram os baldios, passaram a estar sujeitos a inscrição matricial, a qual se há de materializar na matriz predial respectiva e tendo como titular do direito de propriedade, o próprio baldio”.⁴⁷⁵

E, nos artigos seguintes, encontra-se uma repetida confusão entre propriedade fundiária privada e propriedade urbana. Assim, a ordenação do articulado segue uma lógica puramente tecnicista, privilegiando o alargamento da tributação tendo em vista um entendimento perverso do princípio do benefício reconduzido e subalternizado ao

⁴⁷⁵ SANTOS ROCHA, op. cit., (edit.) Almedina, 2015,p. 27

princípio da capacidade contributiva. Para além da materialização deste princípio constitucional no Código do IMI, não se encontra qualquer disposição que dê corpo ao princípio do benefício referido no preâmbulo do Código do IMI. Pelo contrário, o princípio do benefício está limitado, no articulado do Código. De um ponto de vista teórico e conceptual, o Código que sustenta o novo imposto não estabelece – ao menos quanto aos prédios rústicos e sua leitura tributária - qualquer conexão entre os princípios da liberdade e propriedade ínsitos a um modelo hayeckiano de Estado de Direito adoptado pelo autor, ao reconduzir o benefício na tributação da terra a uma transferência para o ente público local o critério e limites da aplicação do imposto. Uma leitura da lei de imposto sobre o património fundiário que reflecte um entendimento de princípio do benefício como criação de bens ou serviços definidos discricionariamente pelos órgãos de decisão dotados de poder administrativo na colectividade autárquica em causa.

Esta leitura exprime ainda a supremacia do princípio da apropriação, função da capacidade contributiva, numa visão redutora do princípio do benefício individual, subordinado à leitura de um bem comum definido pelo Poder Político, independentemente da natureza do ente público autárquico que prossegue o autoproclamado benefício público.

Quanto às isenções, a primeira nota a fazer decorre de o legislador ter entendido o IMI, tal como antes dele a contribuição autárquica, enquanto imposto sobre o património fundiário, como um imposto global, ou seja, aquele que na sua concepção, no seu objecto, no recorte das normas de incidência, não admite situações de não sujeição ou de incidência negativa do imposto. Em consequência, o artigo 12º integra todos os casos de exclusão da contribuição autárquica, sempre por recurso à figura da isenção. Não deixa de ser curioso notar que não existem, quanto à propriedade fundiária, isenções *ope legis*. O legislador não reconhece, em consequência – e ao contrário daquilo que acontecia em sede de tributação do património no Código da Contribuição Predial e do Imposto sobre a Indústria Agrícola e depois, no Código da Contribuição Autárquica, -, o direito do contribuinte detentor de um prédio rústico a, verificados certos pressupostos, não estar sujeito ao sacrifício tributário, automaticamente, por simples aplicação dos preceitos legais e independentemente da vontade da administração tributária. De acordo com o artigo em questão, os prédios rústicos beneficiam unicamente de isenções que se mantenham em vigor porque concedidas com um horizonte temporal, ao abrigo de diplomas anteriores.

Terceiro tema, a natureza de imposto local do IMI. Esta decorre, desde logo, do preâmbulo do Código do IMI., que procura justificar a razão de ser da recondução do imposto de estadual a local, sendo certo que se trata de um imposto geral sobre a riqueza o que, na eventualidade de um reforço dos poderes autárquico, mesmo dentro do presente quadro constitucional, poderia incidir diversamente sobre esta no âmbito do território nacional, implicando essa diferenciação distorções em sede de princípio da igualdade.

O Código da Contribuição Autárquica de 1988 resultou do processo de elaboração doutrinal e legislativa levado a cabo a partir dos trabalhos de uma Comissão de Reforma Fiscal constituída em 1984 pelo Decreto Lei n.º 232/84, de 12 Julho, incumbida da tarefa de realizar os estudos “necessários à efectivação de uma reforma de fundo da fiscalidade portuguesa, centrada no domínio da tributação do rendimento e envolvendo a completa reformulação da própria morfologia básica do sistema fiscal” que supostamente terá surgido com a aprovação do IMI⁴⁷⁶. Até por isso, a tipologia adoptada para a contribuição autárquica e a ruptura que esta visa estabelecer em sede de tributação da terra – passando do modelo tradicional no Direito tributário português, que era o da tributação do rendimento, para a consagração de um imposto sobre o património imobiliário e fundiário – surpreendem e só podem encontrar justificação, por um lado, numa tendência da época e dos países em que se reconheciam ou assimetrias de desenvolvimento ou assimetrias de distribuição da riqueza; e, por outro, na realização de propósitos constitucionalmente consagrados desde 1976 – a realização, por via fiscal, da igualdade entre os cidadãos – e a implementação de uma transferência dos impostos prediais para a esfera de poder tributário das autarquias locais. Uma e outra das explicações parecem encontrar o apoio que, do ponto de vista teórico lhes falta, na preocupação do aumento da receita autárquica. Mas ao abrir esta porta, o legislador não se terá apercebido de que recriava, pela via do imposto, aquilo que vinha limitando na legislação administrativa e, até, no Direito público positivo da economia, a subalternização do direito de propriedade aos interesses e critérios do Poder Político, ainda por cima local, e, mais pelos pressupostos do que pelos resultados, um desincentivo à utilização eficiente da riqueza predial e a recondução desta a critérios de tributação do património em que se vêm amalgamar objectos tributários que não têm qualquer identidade ou proximidade conceptual.

⁴⁷⁶ Cfr. PAULO DE PITTA E CUNHA, *A Reforma Fiscal*, cit., pág. 161.

De algum modo, essa aproximação parece ter sido pretendida pelo legislador português de 1988 que, no Preâmbulo do Código, reconhecia que com a contribuição autárquica, nos termos então aprovados, se procedeu “a uma tributação de valores patrimoniais com a consciência de que muitos outros valores da mesma natureza não são abrangidos pelo fisco português”⁴⁷⁷.

A exegese deste texto, tendo como ponto de partida a defesa do entendimento que classicamente as democracias representativas fazem dos direitos fundamentais, aponta, mais do que para uma deficiente ou infeliz redacção do texto, para uma cultura tributária e um entendimento do papel do imposto no sistema político, que só encontram acolhimento em leituras minoritárias e em declínio dos princípios constitucionais e dos fundamentos do sistema legal português. Isto porque – e refira-se a título de mero exemplo – se entende que a existência de valores patrimoniais tem como corolário natural serem estes objecto de normas de incidência de um qualquer imposto. E, segundo, que os valores patrimoniais são ou não tributáveis em função da sua natureza, distinção que viola, grosseiramente, o princípio da igualdade tributária. Por fim, a referência singular ao “fisco português”, visão publicana do imposto, muito ao gosto dos responsáveis dos assuntos fiscais da época, mas que em si mesmo exprime uma visão reditícia pouco conforme ao princípio da legalidade e a supremacia da administração tributária e do Tesouro do Estado aos direitos do contribuinte e à natureza e limites do sacrifício fiscal numa democracia representativa.

E acrescentava o mesmo Preâmbulo, qual, no entendimento do legislador, a justificação, do ponto de vista da Ciência Política e da Ciência Financeira, para este regime, ainda excepcional, de tributação do património vir a ser introduzido no sistema fiscal português. É que, no entender do Preâmbulo “*a tributação predial encontra especial justificação na lógica do princípio do benefício, correspondendo o seu pagamento à contrapartida dos benefícios que os proprietários recebem com obras e serviços que a colectividade lhes proporciona*”.

O Preâmbulo do Código do IMI, tal como previamente o da Contribuição Autárquica é, como tantas vezes acontece, um texto adequadamente esclarecedor dos interesses, dos intuítos e das prioridades que moveram o legislador tributário e também uma leitura ilustrada dos pressupostos e princípios em que assenta o novo Direito Positivo. Este Preâmbulo não é uma excepção e nele surgem algumas referências, infelizmente rituais, na experiência legislativa portuguesa como o apelo, em jeito de argumento de autoridade, às experiências estrangeiras e, contraditoriamente, à tese de que o novo

⁴⁷⁷ Código da Contribuição Autárquica, Preâmbulo.

texto mais não faz do que pôr em letra de forma uma tendência afirmada ou pela prática política e administrativa ou pela legislação avulsa até então aprovada⁴⁷⁸.

Retomando o fio condutor deste estudo, que é o da tributação da terra, constata-se que a mesma é, erradamente, negligenciada pelo legislador aquando da aprovação do Código do IMI por razões diversas mas em que avulta seguramente o seu diminuto interesse reditício. Assim, para além do recurso a técnicas de avaliação ou determinação do valor bebidas do Direito pré existente e da extinta contribuição predial, as distinções entre propriedade urbana e propriedade rústica surgem, em matéria de efectiva elaboração do imposto, sobretudo no plano das taxas, situando-se o tecto da taxa aplicada à propriedade fundiária cerca de meio ponto percentual abaixo da que incide sobre os prédios urbanos.

Parece, no entanto, excessivo dizer, como o faz o Preâmbulo do Código, que nesta fixação das taxas se legislou tomando em consideração “*na sequência de uma velha tradição portuguesa, a menor capacidade muitas vezes ligada à propriedade rústica e à sua exploração*”. É que não existe na matéria qualquer tradição portuguesa, velha ou recente. E, se é fundamento da configuração deste imposto o Direito comparado, então aí o princípio do benefício fundamenta a tributação – nos casos em que assim acontece – no pressuposto de um aumento da eficiência económica do factor terra e dos recursos naturais numa modulação mais ou menos extremada do *highest and best use* advogado por HENRY GEORGE.

Sobre a questão da taxa do IMI quanto ao património fundiário, vale a pena recordar o Relatório da Comissão de Estudo para a Tributação da Terra e dos seus Rendimentos, presidida por SOARES MARTINEZ que, a propósito da contribuição autárquica, entendia que a taxa, embora calculada sobre o valor patrimonial, respeita a um imposto periódico, pelo que a colecta há-de ser suportada pelo rendimento. E completando esta reflexão, escreve:

“se a taxa se aproximasse das mais correntes, em poucos anos o património ficaria absorvido pela tributação. Bem poderia dizer-se que o imposto era confiscatório. Aliás, que se trata de uma tributação só formalmente incidindo sobre o capital fundiário fica demonstrado pela circunstância de recair não apenas sobre os proprietários mas também sobre os usufrutuários”.

⁴⁷⁸ Como diz o Preâmbulo, a propósito desta nova receita e da sua classificação como receita autárquica, “vai ao encontro da prática corrente nos demais países da OCDE, em alguns dos quais continua a constituir a sua receita mais significativa”. E vai o legislador ao extremo de encontrar justificação na existência de “um projecto de Lei já apresentado no Parlamento espanhol e os trabalhos preparatórios em curso na Itália”.

Aqui, o Autor permite-se uma vez mais discordar do entendimento expresso, já que este não contempla todas as situações, nomeadamente aquelas em que, existindo valor do prédio e sendo até esse valor incrementado pela realização de investimentos, a fruição do prédio, a sua vocação e afectação não são economicamente mensuráveis e não produzem rendimento. É o caso, cada vez mais frequente, de uma afectação resultante de escolhas conservacionistas. Aí, o imposto, a existir, será por definição confiscatório. E dado que a obrigação de imposto incide sobre o usufrutuário, o critério apresentado e a indisponibilidade destes quanto ao capital não operam no presente caso. Aliás, é precisamente o facto dele incidir sobre os usufrutuários e destes não poderem dispor do capital, e mesmo assim este ser amputado por via do imposto que mais evidencia a natureza confiscatória do IMI em matéria de património fundiário.

Depois da revisão constitucional de 1997 e 2005, uma leitura integrada e compreensiva da Lei fundamental nos seus artigos 80º, 81º e 82º, 84º e ainda as normas respeitantes ao sistema financeiro e fiscal, em particular o artigo 104º, n.º 3, procurou o legislador sedimentar uma nova abordagem estrutural da relação entre o sistema tributário e a realidade económica sobre que os impostos hão-de incidir.

Quando comparado o texto da Constituição com as tendências da fiscalidade contemporânea dos países mais desenvolvidos e, em particular, com os sistemas dos Estados membros da União Europeia e as recomendações que emergem da própria Comunidade, constata-se que o sistema fiscal, tal como a Constituição o antevê, ao contrário de constituir um quadro orientador de uma desejável evolução das normas tributárias, se mantém preso a um entendimento teleológico da vida económica, da relação entre o Estado e os meios de produção e os agentes económicos e, por acréscimo, a relação entre o Poder Político e o património. O mesmo se poderia dizer, embora com outros fundamentos e consequências, quanto à janela que a Constituição abre sobre a futura tributação do rendimento.

O texto constitucional tem, quanto ao direito de propriedade sobre bens fundiários imóveis que sejam entendidos como factores de produção e se aproximem, na realidade física ou no conceito jurídico, dos recursos naturais, uma visão limitativa que se afasta, em muito, da construção dos direitos, liberdades e garantias fundamentais consagrados pelo movimento que originou as democracias representativas, pelo que só uma visão conciliatória e pouco fundamentada do ponto de vista da Ciência Política ou do Direito Constitucional permite a aproximação entre a Constituição de 1976 no tocante à organização económica e a tributação do património nas constituições que são o modelo de uma democracia liberal em que o direito de propriedade sobre bens e

recursos naturais permanece, no essencial, com o conteúdo e o entendimento que lhe foram dados a partir de LOCKE ⁴⁷⁹.

Apesar de originados por várias revisões constitucionais, existe considerável coerência entre a formulação actual dos preceitos supra citados⁴⁸⁰.

É neste equívoco quadro constitucional, detalhado num outro ponto deste estudo, que surgiram duas manifestações, uma imediatamente anterior, outra já posterior à revisão constitucional, que visam ambas a revisão da tributação predial num entendimento que amplia essa primeira manifestação da tributação do património que a contribuição autárquica havia já iniciado.

A constituição de uma Comissão de Reforma da Tributação do Património, nomeada pelo então Ministro das Finanças SOUSA FRANCO, em 3 de Setembro de 1997, balizou o que é ainda a leitura vigente no Direito interno e obriga a um estudo que integre uma visão crítica e propostas de reorientação sistémica da tributação do património, que se refira a esta evolução e aos projectos, relatórios e documentos a ela associados, com o necessário detalhe.

A Comissão de Reforma da Tributação do Património tinha então um mandato que necessariamente extravasava em muito – e poder-se-ia mesmo dizer que predominantemente não tinha por objecto – a tributação do património fundiário. Mas, como foi até aqui descrito e analisado, no final do século XX fazia já parte da tradição fiscal portuguesa e do saber adquirido em matéria tributária que a tributação da terra mais não era do que uma subespécie, sem autonomia conceptual, da tributação da propriedade, da propriedade imóvel ou imobiliária. Os prédios rústicos, com as limitadas particularidades de regime em sede de determinação do valor, foram

⁴⁷⁹ Cfr. JOHN LOCKE, *Two Treatises of Government*, edited by Peter Laslett, Cambridge University Press, Cambridge, 1968, JOHN STUART MILL, *On Liberty*, Ed. Stefan Collini, Cambridge University Press, Cambridge, 1989, JOHN HITTINGER, «*Modern Philosophy*», International Catholic University, 2001, pág. 1-3, JOHN W. TATE, «*Locke and the Origins of Liberalism*», International Catholic University, 2001, pág. 10, e MARC F. PLATTNER, «*Do liberalismo à democracia liberal*», in JOÃO CARLOS ESPADA, MARC F. PLATTNER, ADAM, WOLFSON (organizadores), *Liberalismo: o Antigo e o Novo*, Coleção Estudos e Investigações, Imprensa de Ciências Sociais, Viseu, Abril de 2001, pág. 55-69. Para uma visão de um Estado maximizador do sacrifício fiscal em nome do interesse público e das eventuais contradições entre o *Leviathan* “democrático” e o “contrato constitucional”, veja-se GEOFFREY BRENNAN, JAMES M. BUCHANAN, *The Power to Tax*, Cambridge University Press, Cambridge, 1980, pág. 17-49.

⁴⁸⁰ Veja-se o artigo 80º, alínea d (“propriedade pública dos recursos naturais e de meios de produção de acordo com o interesse colectivo”), artigo 81º, alínea b) (“promover a justiça social [...] e operar as necessárias correcções das desigualdades na distribuição da riqueza [...] através da política fiscal”) e artigo 104º, n.º 3 (“a tributação do património deve contribuir para a igualdade entre os cidadãos”). A formulação clássica dos direitos fundamentais de liberdade e de propriedade na visão garantística que ainda hoje se mantém em muitos textos constitucionais como, nomeadamente, a Constituição Norte Americana (Section 9), desaparece aqui – embora presente no enunciado dos direitos, liberdades e garantias fundamentais, parecendo sobrepor-se-lhe a prossecução do interesse colectivo e da igualdade entre cidadãos, expressões ambas sem definição no quadro da Constituição e mesmo dos trabalhos preparatórios (embora em alguns casos surjam explicitadas nas propostas das diversas forças políticas).

crescentemente vistos pelo Direito constituído como uma realidade em tudo associável aos prédios urbanos ou à propriedade imobiliária no sentido utilizado neste estudo e como tal, quando a Comissão fixou o fio condutor e o programa dos seus trabalhos não havia, nem no início nem na conclusão, qualquer referência a uma autonomia conceptual dos elementos fundamentais e das figuras tributárias que, com base em princípios próprios, autonomizassem o regime fiscal da terra.

É aqui que, porventura, se estabelece, sem que Governo ou Comissão hajam sentido a necessidade de o afirmar, o nexos entre o modelo constitucional vigente, os princípios que presidem à nossa democracia económica e a tributação do património fundiário. Enunciando em termos simples, dir-se-ia que o texto constitucional e o regime tributário vêem a terra subdividida numa classificação dualista possível que exclui um qualquer outro entendimento: o património fundiário é, primeira possibilidade, património que aguarda, por via do desenvolvimento dos aglomerados urbanos ou da reafecção económica dos seus titulares, a sua transformação em património imobiliário. No limite, todo o prédio rústico urbanizável há-de transformar-se, no espírito e na letra da Lei, em prédio urbano, pelo que a inexistência da autonomia fiscal antecipa apenas a perda da autonomia económica. Ou então, segunda possibilidade, o património rústico é, em definitivo, não urbanizável. Mas, para efeitos de criação legislativa, o Estado, na sua vocação mais intervencionista, assimila-o gradualmente aos recursos naturais ou detidos pelo Estado, integrando-se no domínio ou património públicos; ou objecto de uma titularidade de direitos limitados de uma propriedade imperfeita em que o privado é regulamentar e administrativamente restringido na propriedade ou na posse da terra, que é o mesmo que dizer, no seu uso. Neste quadro limitativo, a terra, o prédio fundiário, tem, no limite, o valor que o Estado lhe permite que tenha ou, pelo contrário, numa perspectiva confiscatória, o prédio tem o valor que o Estado o obriga a ter para efeitos fiscais, meio de operar gradualmente a transferência do património em nome do princípio constitucional de prossecução da igualdade no zelo do interesse colectivo. Existe, é certo, uma terceira afectação, mais comum até e, porventura, mais duradoura do património fundiário, que genericamente se pode designar por actividade agrícola e que alberga, sob esta denominação genérica, a agricultura, a silvicultura e a pecuária. Tem esta, tanto do ponto de vista da estrutura agrária como na óptica da política agrícola, a primeira por razões interna e herança recente post 1974, a segunda por imperativos europeus, dignidade constitucional. Mas a actividade agrícola pouco colhe para a formatação de um imposto sobre o património fundiário. Aí, é sobretudo o rendimento que está em causa embora, como mais adiante veremos – e como atrás se explicitou a propósito

do *highest and best use* – o uso ou mau uso da terra devam ser, do ponto de vista do sistema fiscal a constituir, relevantes para efeitos de regime, taxas, benefícios ou agravamentos. A estrutura agrária, tal como a Constituição a vê, não é entendida – apesar de esse ser provavelmente o quadro mais adequado, de um ponto de vista teórico, ao disposto no artigo 104º, n.º 3 da Constituição – relevante em matéria fiscal. E tanto os artigos 94º e 95º - de vocação manicaísta e marcada inspiração ideológica – como os demais artigos que tratam da apropriação dos bens imóveis em sede de intervenção do Estado ou de domínio, contêm qualquer menção ao instrumento fiscal.

Os recursos naturais e as implicações que o seu regime fiscal têm para a construção coerente de um modelo de tributação do património fundiário não são antecipados pelo legislador constitucional, a não ser de modo incidental e embrionário quanto à política de defesa do ambiente e aos direitos e deveres colectivos e individuais associados ao tema. E desta abordagem também não fez eco o trabalho apresentado pela Comissão de Reforma da Tributação do Património.

Identifica pois esta Comissão, no início dos seus trabalhos, como figura tributária a rever ou substituir aquela que, com as limitações já estudadas, incide sobre a tributação do património ou seja, a contribuição autárquica. E para a Comissão são elementos essenciais do objecto do imposto que hão-de moldar as normas de incidência a tradução jurídica da *detenção dos bens*, a natureza imobiliária desses bens e o momento em que na vida da relação entre o detentor (para usarmos a terminologia da Comissão) e o bem fundiário vai incidir a figura tributária a criar.

Alargou a Comissão os seus trabalhos a um universo amplo de elementos constitutivos da designada riqueza patrimonial. Ao fazê-lo, desejavelmente reconduziria a tributação da riqueza imobiliária à sua justa medida ou seja, a um conjunto de normas tributárias que resultassem de uma tripla reflexão: princípios que haveriam fundar a existência ou a inexistência de um imposto sobre o património fundiário; identificação e autonomia conceptual dos elementos essenciais deste e do seu objecto; e a autonomia, se justificada, não apenas por razões técnicas mas em função do papel do imposto, no sistema jurídico constitucional em vigor, das figuras tributárias correspondentes aos distintos universos a tributar.

Reconhecendo embora a recondução do património imobiliário a parte do património privado e a diminuição do seu peso relativo, nem por isso a Comissão e o protolegislator deixam de adoptar a atitude tradicional que é a de olhar para a propriedade de bens imóveis numa perspectiva técnica enquanto a tributação dos

outros elementos patrimoniais é enquadrada e precedida por um debate no plano dos princípios, dos conceitos e até do contrato constitucional vigente.

Embora sem chegar às desejáveis conclusões, esta diferença de tratamento resulta bem clara de um conjunto de estudos preliminares realizados, na sua maioria, entre 1997 e 1999, e que antecederam o documento intitulado *Relatório e Exposição de Motivos* que, apresentado em Agosto de 1999, integra o primeiro Projecto de Reforma de Tributação do Património.

Em estudo publicado durante os trabalhos da Comissão, SOUSA FRANCO, à data Ministro das Finanças, identifica as insuficiências (que designa por *incongruências*) da contribuição autárquica e listam os temas fundamentais a que deve obedecer a reforma do mesmo imposto, materializada no Código do IMI.

Sobre a primeira, escreve nomeadamente: “Na sua formulação actual, o preâmbulo do diploma invoca expressamente (embora nem sempre coerentemente) o princípio do benefício como fundamento da tributação.

A ser assim, isto é, sendo o pagamento do IMI a contrapartida dos benefícios proporcionados pela colectividade (pelas Câmaras Municipais) em obras e serviços, havia que definir de forma clara como reais beneficiários, os proprietários, os usufrutuários e, de um modo geral, os ocupantes efectivos. Do mesmo modo, à luz deste princípio, dever-se-ia reduzir o número de isenções e reponderar mesmo a questão do crédito de imposto de que a CA beneficiou em sede de IRS”⁴⁸¹.

Daqui resultariam, para aquele autor que à data exercia funções governativas, as “incongruências” já citadas que, necessariamente, só haviam de ser superadas num quadro mais global que podia ter uma dupla configuração alternativa. Esse quadro integrava necessariamente a reforma das finanças locais, o que dá a entender que do ordenamento constitucional do entendimento da tributação do património fundiário e de uma experiência político tributária estabilizada resulta inevitável ou desejável, consoante a perspectiva de análise, a aproximação do imposto patrimonial fundiário e do poder tributário das autarquias. O segundo requisito essencial formulado em alternativa é o da reforma da tributação do património imobiliário “ou como resulta de outras soluções do património no seu todo”⁴⁸².

⁴⁸¹ Cfr. ANTÓNIO DE SOUSA FRANCO, ANTÓNIO CARLOS DOS SANTOS, *Estruturar o Sistema Fiscal do Portugal Desenvolvido*, Ministério das Finanças, Livraria Almedina, Coimbra, 1998, pág. 288.

⁴⁸² Cfr. ANTÓNIO DE SOUSA FRANCO, ANTÓNIO CARLOS DOS SANTOS, *Estruturar o Sistema Fiscal do Portugal Desenvolvido*, cit, pág. 288.

Mas estes autores adendam ainda dois requisitos necessários a um possível sucesso da figura e da técnica tributária a implantar, revendo ou substituindo a então contribuição autárquica, sendo o primeiro a clarificação do peso dos princípios (do benefício ou da capacidade contributiva) em sede de tributação do património; e ainda a necessidade de introduzir uma outra coerência ao imposto, nomeadamente às suas normas de incidência, já que ainda para os mesmos autores a contribuição autárquica, como mais tarde se veria replicado no IMI, caracterizava-se pela existência de um número muito exagerado de isenções e ainda pela necessidade de diminuir a taxa mantendo-se, por via do mesmo imposto, o financiamento tributário da administração local. Ao enunciarem estes dois últimos pressupostos da eficiência da reforma, Sousa Franco e António Carlos dos Santos levantam duas questões que, embora não sendo nessa obra e nesse contexto identificadas pelos autores, podem constituir fundamento para algumas das teses e reflexões que integram este estudo. Sem antecipar, diga-se que, em matéria de princípios, a diferenciação em termos conceptuais das prioridades que deveriam estar traduzidas em contrato constitucional indicia que a solução, velha de duzentos anos, de integrar num único imposto tributação imobiliária e tributação fundiária pode ter perdido o sentido, sobretudo se for possível demonstrar que os princípios subjacentes a uma e a outra para justificar a existência do imposto e a natureza do imposto e para moldar as normas fundamentais de cada um são necessariamente diferentes. Mais simplesmente, dir-se-ia que se os dois princípios podem ser invocados, sob certos pressupostos de Filosofia Política, para justificar a existência e as soluções adoptadas quanto à incidência da determinação do valor tributável no caso da tributação dos bens imobiliários eles não bastam para fundamentar a tributação fundiária porque haveria que recorrer a um terceiro princípio ou a uma reformulação dos princípios pré existentes que não necessariamente os dois apontados. A ser assim, teria lugar a autonomização conceptual e técnica deste imposto, sob pena de ou não tributar violando o princípio da igualdade – o que do ponto de vista do rendimento fiscal seria em todo o caso negligenciável – ou tributar com ofensa ao princípio da justiça tributária e à coerência do sistema já que parece defensável que o património fundiário tem na sociedade contemporânea cada vez mais a ver com os recursos naturais, bem comum e a dimensão ambiental da tributação num quadro de exercício da liberdade e propriedade privadas do que, com os problemas do urbanismo e da economia da actividade imobiliária com os constrangimentos e os imperativos que a mesma coloca à colectividade.

Um segundo tema que se diria involuntariamente retraçado por SOUSA FRANCO é a questão das taxas e do nível das receitas como, aliás, acaba sucintamente de ser

mencionado. Se se pode aceitar que um imposto sobre o património imobiliário tenha por fundamento a necessidade de encontrar réditos fiscais, seja qual for a justificação para os mesmos – o benefício de alguns, o sacrifício a impor a alguns –, já o imposto fundiário não pode ter na sociedade actual uma função eminentemente reditícia, podendo aproximar-se, em muitos casos – como hoje é reconhecido em muitas legislações – e como na Lei Portuguesa surge incidentalmente inspirado em matéria de isenções – de um imposto com funções extrafiscais em que, do ponto de vista do rendimento, poderá a grelha de taxas e de isenções ser modelada de acordo com critérios políticos que se tornam ainda mais fáceis de determinar e consolidar em sede da tributação do património, dando lugar a princípios próprios e á autonomia conceptual da figura tributária que venha a ser adoptada.

Ainda a propósito da tributação do património e, em meu entender, interpretando correctamente a situação pré existente, SOUSA FRANCO identifica o elemento nuclear da discussão ao afirmar que “*a questão fulcral a ressalvar numa reformulação deste imposto é, sem dúvida, a da determinação do valor tributável*”⁴⁸³.

Para os autores em causa, a questão essencial está na ausência de normas clara, precisas, objectivas, actualizadas de aplicação geral, permitindo introduzir eficácia e equidade na tributação do património. Daqui decorre a apreciação subjectiva da base tributária, a ausência de equidade na determinação do valor, a lentidão, a falta de fiabilidade, a limitação redutora das garantias dos contribuintes. Todos estes argumentos parecem válidos e susceptíveis de comprovar pela experiência passada e recente. Todavia, o que acaba de ser dito, demonstra que mais uma vez qualquer tentativa de introduzir coerência no sistema de tributação do património imóvel ou predial traz, para que essa tributação seja coerente, a demonstração de que os imperativos da justiça tributária e do interesse social num quadro de direitos fundamentais que é o nosso, apontam para um outro entendimento do património fundiário a que se aplicam princípios diversos e impostos próprios.

⁴⁸³ Cfr. ANTÓNIO DE SOUSA FRANCO, ANTÓNIO CARLOS DOS SANTOS, *Estruturar o Sistema Fiscal do Portugal Desenvolvido*, cit., pág. 289.

SECÇÃO II - AS FUNÇÕES DO IMPOSTO SOBRE O PATRIMÓNIO FUNDIÁRIO

São normalmente enunciadas razões justificativas da tributação de um património predial – aplicáveis igualmente à tributação da terra – que se situam tanto no plano dos princípios como em meros juízos de racionalidade ou interesse económico⁴⁸⁴. Para LOPES PORTO, as razões agrupam-se em quatro ordens. Uma lógica de benefício, que faz prevalecer sobre a capacidade contributiva e que associa a tributação da propriedade à ideia de contrapartida privada pelos benefícios públicos, muitas vezes de natureza infraestrutural, prestados pela sociedade⁴⁸⁵. Em segundo, a ideia de que o imposto incentiva a utilização da terra pelo seu proprietário (no limite, esta linha de fundamentação aproxima-se da teoria de HENRY GEORGE⁴⁸⁶). Há depois, segundo LOPES PORTO, razões de ordem pública ou, se se preferir, administrativa. Por fim, agrupa-se num único critério a noção simplificadora que assenta na vantagem em manter uma forma tributária tradicional (“*an old tax is a good tax...*”).

Este tipo de considerações, independentemente da sua validade ou do bem fundado da análise daí resultante, não impedem que se possa levar a cabo o estudo do imposto fundiário visto essencialmente na sua função financeira ou seja, tendo em conta predominantemente, por um lado, o rendimento fiscal, por outro, o contorno técnico do imposto pela definição do credor da prestação tributária e, porventura mais relevante, das normas sobre incidência e taxa do tributo em causa. Visto o imposto fundiário como fonte de financiamento, o mesmo pode revestir qualquer dos tipos identificados; mas inevitavelmente, se outras considerações não fossem tomadas em conta, haveria que o associar ou com a capacidade contributiva do sujeito ou, com menor probabilidade, com as necessidades de financiamento do Estado ou ente público beneficiário do imposto.

Historicamente, como vimos no Direito Comparado, essa função é ainda dominante. Mas neste imposto como em nenhum outro confrontam-se o tema da função social de

⁴⁸⁴ Cfr. MANUEL LOPES PORTO, *Tributação Predial: Experiência e Perspectivas*, op cit.. Ver também RICHARD A. MUSGRAVE, PEGGY B. MUSGRAVE, *Public Finance in Theory and Practice*, op cit..

⁴⁸⁵ Era também já este o princípio de HENRY GEORGE na sua proposta de imposto sobre a terra, “*Henry George believed that socially created values should be socially appropriated, and that public fiscal burdens should be distributed on the basis of benefits received rather than on ability to pay*”, in DANIEL W. BROMLEY, *Henry George and the Environment: Property Regimes in Transition*, Lincoln Institute of Land Policy, Cambridge, 2002 (ed. digital), p. 3.

⁴⁸⁶ Cfr. HENRY GEORGE, *Progress and Poverty* (1879), op cit..

terra – e conseqüentemente do seu regime tributário – e a relação entre detenção privada e interesse social ⁴⁸⁷.

O imposto fundiário acabou por ser a bissectriz das duas leituras, resultando, por um lado, da premência em sede de receitas do credor público, mas aceitando por outro, ainda que desigualmente numa perspectiva temporal, as limitações que expressões muito diferenciadas de representatividade impuseram ao poder tributário. Portugal é nessa matéria uma excepção, em conformidade aliás com a natureza socializante do ideário expresso no preâmbulo constitucional. Para retomar uma citação amplamente repetida, embora muito tardiamente MARSHALL tenha enunciado o seu famoso “*the power to tax involves the power to destroy*” o facto é que a tributação sobre o rendimento real ou, as mais das vezes, normal ou presumido, foi amplamente preferida quando contraposta à concepção assente na tributação da riqueza fundiária ou predial, fosse esta riqueza gerada, mais valia, ou amputação da riqueza preexistente. De um ponto de vista teórico, é pois possível formular tecnicamente o imposto segundo lógicas muito diferenciadas.

Assim, de acordo com uma tese consagrada em numerosos ordenamentos fiscais – embora por si só não legitimando o imposto mas orientando para a autonomia do tipo tributário – a propriedade fundiária deve ser tributada de acordo com o seu valor. Uma segunda construção traduzir-se-ia na introdução, aditando o primeiro princípio, da ideia de proporcionalidade. Terceira perspectiva seria a de associar a razoabilidade como critério que influísse numa tributação fundiária proporcional ao valor da terra ⁴⁸⁸.

O princípio do rendimento poderia, no entanto, ditar uma tributação uniforme. Levado ao seu limite, este entendimento daria lugar a uma tributação não apenas uniforme mas igual, concepção que, porventura, representa o desenho extremo da função rendimento dos impostos sobre a terra. Seria ainda possível limitar as condições de igualdade às normas de incidência; ou pelo contrário, reconduzir a igualdade ao

⁴⁸⁷ “A recurring theme over the past decade is the conflict over land use practices – a conflict that has tended to pit environmentalists against those who might characterize themselves as advocates of private property rights. Those who identify with the property rights side of the question see the control of land (land ownership) as part of their natural rights, and they tend to see that ownership as an essential part of liberty. Those on the environmental side of the question will often insist that land cannot properly be reduced to individual dominion – for if land is so commoditized, then the long-run collective good will be sacrificed to the narrow interests of those momentarily in position of a property interest in land. Environmentalists will suggest that since individuals necessarily have shorter planning horizons than societies, the individualization of land surely lead to incompatibilities between the interests of the current owner and the larger social good over the long term”, cfr. DANIEL W. BROMLEY, *Henry George and the Environment: Property Regimes in Transition*, cit. Sobre a noção de bem social veja-se FERNANDO ADÃO DA FONSECA, *The Measurement of Social Welfare*, University of Lancaster, Agosto, 1982.

⁴⁸⁸ Esta construção encontra-se subjacente à figura das *rates* próprias do Direito anglosaxónico e da experiência inglesa.

momento da colecta. A uniformidade poderia ter como denominador classes de contribuintes ou, pelo contrário, classes de propriedade. As sub-hipóteses seriam ainda mais numerosas mas este enunciado permite evidenciar que, seja qual for o contorno técnico do imposto fundiário, ele vai, com grande probabilidade, obrigar a uma definição de princípios, a uma análise do sistema económico, de mercado, ou outro, mas sobretudo a um entendimento em sede do sistema político e constitucional, de tomada em consideração do sentido da riqueza fundiária em si mesma e de como o imposto pode exprimir o entendimento que dessa riqueza têm o poder político e a consciência social dominante.

Pode, depois, o imposto sobre o património fundiário ter na sua génese uma função extrafiscal (impostos sobre a exploração dos recursos naturais, impostos confiscatórios sobre a riqueza patrimonial fundiária, impostos tendendo para uma receita fiscal igual a zero, como é o caso dos que visam a preservação/conservacionismo do património fundiário). Algumas das espécies tributárias aqui enunciadas foram objecto de abordagem supra ou agora reveladas à luz do tema que visamos explicitar. É verdade que, em alguns casos, se prendem ou com a constituição fiscal ou com o entendimento que a colectividade, o legislador ou o investigador que se encontra por detrás do legislador têm da relação entre o Estado e a propriedade, nomeadamente a propriedade fundiária, e do modo como, instrumentalmente, o imposto pode ser utilizado para reconduzir essa relação a termos que o poder político ou o momento colectivo entendem como próximos de uma definição conforme os princípios consagrados no sistema jurídico político⁴⁸⁹.

Esta dicotomia entre a natureza reditícia e a natureza não reditícia do imposto com outros fins, de ordem pública, que não se traduzem no aumento da receita, é exemplarmente enunciada por Juan Martín Queralt ao escrever: “

La existencia de un Impuesto sobre el Patrimonio (IP) no es unánimemente aceptada, sobre todo en la modalidad más conocida, que grava únicamente el patrimonio de las personas físicas. Las críticas más frecuentes que se realizan a su establecimiento son que suponen una discriminación respecto de las personas jurídicas, sobre todo por lo que se refiere a las entidades que no se puede decir que pertenezcan, siquiera sea de modo indirecto, a las personas físicas (Asociaciones, Fundaciones, Entes públicos, etc.), que supone una discriminación entre las fuentes de renta (en perjuicio de las de capital respecto de las de trabajo), y que conllevan una doble imposición al coexistir cin tributos que gravan algunos elementos patrimoniales (por ejemplo, la propiedad inmobiliaria).

⁴⁸⁹ JUAN M. QUERALT, CARMELO L. SERRANO, e outros, *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, cit., p. 615).

Con ser esto cierto, también lo es que éste es un tributo que se conoce en los sistemas de nuestro entorno y que la magnitud elegida como objeto de gravamen, el patrimonio personal, es uno de los más idóneos, junto a la renta, como exponente de la capacidad económica, siempre naturalmente que respete los demás principios constitucionales, en especial la no confiscatoriedad.

En la imposición sobre el patrimonio existen, desde el punto de vista teórico, dos posibilidades: una consiste en establecer un impuesto con unos mínimos exentos elevados y unos tipos de gravamen también elevados. En estas condiciones los sujetos obligados son muy pocos y la finalidad recaudatoria aparece en primer término. Otra consiste en reconocer unos mínimos exentos pequeños y unos tipos de gravamen moderados. Los sujetos pasivos son numerosos y la finalidad recaudatoria no constituye la finalidad primordial del tributo”.

A função extrafiscal do imposto ou, se se preferir, a sua função não reditícia, que altera hoje ordenamentos jurídicos como o americano, manteve-se marginal mesmo à medida que decrescia a importância reditícia da tributação fundiária a natureza do próprio imposto sobre a terra. A partir da segunda metade do século XVIII, a falta de correspondência, por um lado, entre a realidade económica e as figuras tributárias sobre a terra, por outro, entre a existência de benefícios ou gravames fiscais de natureza fundiária que não tinham já correspondência no quadro político, histórico ou económico nas motivações que os tinham ditado, levaram a que se questionasse primeiro e se alterasse depois, a natureza das isenções e dos tributos constantes dos forais e se adoptasse, na tributação do património fundiário e no que tem a ver com o sistema fiscal português, um modelo inspirado pelo pensamento económico liberal, pela necessidade de desenvolver economicamente o País e obter receita que compensasse a inexistência de receitas patrimoniais, a dificuldade cíclica de recurso ao crédito e o aumento considerado inevitável da dívida pública, sobretudo encerrado o ciclo das lutas liberais. Os outros Estados europeus, com motivações factuais diversas, mas idêntico fundamento doutrinário, seguiram, no essencial, o mesmo caminho⁴⁹⁰.

Existe em qualquer caso a necessidade de tomar em conta a necessidade teórica de autonomizar a função extrafiscal do imposto sobre a terra, tanto na perspectiva da autonomia conceptual e, conseqüentemente, da autonomia da sua tradução normativa, como no seu enquadramento na constituição tributária. Para o estudo desta dimensão da tributação fundiária, não se tornam obsoletos, muito pelo contrário, os

⁴⁹⁰ Refira-se exemplificativamente o que sobre esta matéria nos diz J. ALMEIDA COSTA, citando Melo Freire e algumas Cartas Régias homologadas entre 1810 e 1815: “[...] pelo Alvará com força de Lei de 11 de Abril de 1815 ainda expedido do Rio de Janeiro, o Príncipe Regente faz saber que se providenciara de novo, agora a pretexto de remover os estragos da guerra, sobre a revisão e exame dos inconvenientes que da antiga legislação dos forais provinham ao bem e aumento da agricultura.” (MÁRIO JÚLIO DE ALMEIDA COSTA, *Temas de História do Direito*, Faculdade de Direito de Coimbra, Coimbra, 1970, p. 55-56).

institutos e conceitos que, ao longo dos últimos duzentos anos têm vindo a ser desenvolvidos e utilizados como base da determinação de aspectos tão essenciais do imposto sobre o património como o são a determinação da matéria colectável, a medida do sacrifício fiscal imposto ao contribuinte por via da taxa do imposto e sobretudo, três questões essenciais:

- a determinação do sujeito passivo;
- a determinação do valor da terra; e
- a determinação dos princípios que subjazem ao imposto fundiário.

Desses temas cuidaram os trabalhos preparatórios das diversas reformas fiscais que ocorreram ao longo de todo o século XX da história tributária portuguesa e que marcam, por atraso nos trabalhos legislativos, o início do século XXI. A questão do valor reconduzida neste estudo, como não poderia deixar de ser dada a sua natureza, a um debate de filosofia do Direito, a uma visão histórica e de direito a constituir e a uma reflexão sobre as figuras e critérios de natureza técnico jurídica, merece um tratamento autónomo. Os princípios e o sujeito passivo de imposto estão, de algum modo, interligados. Prendem-se com uma ideia relativamente esquecida no Direito Positivo Português desde há 150 anos: a reflexão fiscal sobre o interesse, público ou privado, não apenas do imposto fundiário, mas do uso da terra. Reflexão que, no entanto, permaneceu viva no debate doutrinário que desde os clássicos, mas muito particularmente, desde HENRY GEORGE, tem animado a doutrina em sistemas comparados como o norte americano e depois, e mesmo até muito recentemente⁴⁹¹, no âmbito da União Europeia. Como escreve BROMLEY nos seus estudos que ligam a doutrina clássica à temática ecofiscal “*a História sugere que as sociedades atribuem o controlo privado da terra a detentores individuais na expectativa de que interesses igualmente relevantes em sede de bem comum, possam ser alcançados*”⁴⁹².

Muitas vezes a doutrina – não apenas de um ponto de vista teórico mas ainda no tratamento do tema em sede de reforma fiscal ou a propósito de normas de conexão

⁴⁹¹ Cfr. «*Future Priorities for EU Tax Policy*», Comunicação da Comissão Europeia ao Conselho, Fevereiro de 2001, p. 2, 8 e 14.

⁴⁹² Mas o mesmo autor acrescenta “*Consistently with the tenor of this time, Henry George found the logic of natural rights to be an agreeable basis for land ownership. That is, ownership was justified to the extent that it arose from individual initiative and hard work. But what cuts one way must also cut the other. That is, this logic legitimises ownership in some instances (when one adds value to land), and discredits it in others (when one lives off the hard work of others). We need not dwell on the idea of natural rights to see that the benefits of land ownership consist of two components: the autonomy of ownership, and the financial rewards of ownership*”, cfr. DANIEL W. BROMLEY, *Henry George and the Environment: Property Regimes in Transition*, cit., p. 3 e 4.

no quadro do direito tributário em vigor, ou ainda numa perspectiva financeira quanto ao poder tributário e ao direito às receitas fiscais daí decorrentes – associa à tributação do património fundiário em si mesmo, aliás, tanto à tributação do património fundiário com a tributação do património imobiliário, o imposto sobre actos de transmissão da propriedade aquilo que atrás designámos por *impostos sobre a riqueza percebida no momento da sua transmissão* ou *impostos sobre a transmissão em si mesmo*. Exemplo dos segundos é o IMT já atrás referido a propósito da sisa e que naturalmente se exclui do âmbito deste trabalho.

Aliás, é elucidativa a este propósito a abolição do imposto municipal de sisa tal como se configurava na realidade jurídico tributária portuguesa desde 1 de Janeiro de 1959, substituindo-o em sede não apenas de receita fiscal mas de operação a ser tributada, por uma alteração das normas de incidência do imposto sobre o valor acrescentado, pretendendo-se complementarmente uma taxa especial, mais reduzida que reflecta alguma especificidade mas que não altere nem a natureza do imposto nem o essencial da realidade que se pretende tributar, ou seja, a transmissão, a despesa, o acto que consubstancia o fenómeno de circulação monetária com todos os efeitos económicos e financeiros daí decorrentes.

Se já era possível ver na sisa um instrumento de tributação da fortuna ou do património ou do seu valor, o novo regime fiscal vem claramente ao arrepio dessa interpretação. Isto sem se pretender naturalmente que tributação da despesa não possa ter efeitos correctivos sobre o consumo, sendo, no entanto, duvidoso que por esta via se cumpra o preceito constitucional de que a tributação do consumo no sistema fiscal português deve ter uma vocação redistributiva.

Qual a tradução normativa no direito interno? A esse respeito, pode dizer-se que o que o imposto visa tributar não é a transmissão em si mesma mas a riqueza no momento da sua transmissão. Como instrumento de análise esta distinção tem uma particular relevância. É que se o valor do bem transmitido é elemento essencial para a aplicação das normas de incidência do imposto e das normas em matéria de taxa, o Direito Positivo português como outros ordenamentos jurídicos positivos comparados mostra, nomeadamente a propósito da definição, elenco e aplicação dos benefícios fiscais, a. E com naturalidade, surge a questão de saber se ele não pode ou deve ser conceptualmente autónomo e, conseqüentemente, se o imposto sobre o património e o imposto sobre a transmissão do património não só são independentes entre si, como incidem eles próprios sobre realidades diferentes, ou seja, sobre manifestações fundiárias da riqueza cujo valor e utilidade, conceptualmente são dotados de

independência perante a Lei Fiscal que se funda em princípios constitucionais diversos, sendo a utilidade, socialmente medida, elemento relevante para essa autonomia.

A terra foi, de um ponto de vista económico, o factor de produção e o elemento nuclear das economias agrárias, nomeadamente europeias, durante um período que ultrapassa os mil e quinhentos anos⁴⁹³. A partir do momento em que é possível falar em Europa como unidade cultural e como espaço economicamente coerente⁴⁹⁴, é também possível escrever a sua História Agrária⁴⁹⁵. Aqui, a terra, se vista como factor de produção era também instrumento de diferenciação social, de afirmação do poder político e de realização do interesse público. O imposto sobre o património, como configurado no espaço europeu no momento que antecede a Revolução Industrial é, ou instrumental e reditício, ou marca diferenças políticas de estatuto, prossequindo objectivos de natureza extrafiscal, e o regime regra é o da não incidência. No entanto, até etimologicamente o imposto surge ligado à terra na organização das unidades económicas. É SLICHER VAN BATH quem nos diz que do norte da Alemanha à Baviera o património rústico dos grandes proprietários, e mais tarde as aldeias e burgos, recebiam a denominação de *vila* e os domínios reais eram identificados pelo termo *fiscus*. A terra como factor económico era vista pelo imposto não pelo valor que tinha mas pelo novo valor – rendimento eventualmente capitalizado – que podia gerar. Assim, o dízimo incidia sobre os terrenos cultivados praticamente desde Teodósio e Constantino tendo, no entanto, as suas receitas uma afectação muitas vezes de utilidade social (resgate de prisioneiros, distribuição aos mais necessitados, sustento de eclesiásticos). O dízimo conceptualmente mais ligado à tributação do património

⁴⁹³ Sobre os temas fiscais e, em particular, a tributação da terra, vistos de uma perspectiva histórica que ilustra a relevância deste tipo de tributos e a sua associação à relevância do factor terra nas economias do tempo, veja-se supra p.

⁴⁹⁴ Para um estudo de história da ideia de Europa, compreensivo desta como entidade, veja-se por todos DENIS DE ROUGEMONT, *Vingt-huit Siècles d'Europe*, Payot, Paris, 1990 e na doutrina portuguesa cfr. JOÃO MOTA DE CAMPOS, *Direito Comunitário*, I Vol., 8ª ed., Ed. Fundação Calouste Gulbenkian, Lisboa, 1997.

⁴⁹⁵ Sobre a história agrária do início da nacionalidade até aos nossos dias com as referências úteis aos regimes fiscais respectivos, cfr. entre outros JOSÉ MATTOSO, *História de Portugal*, vol. II, Círculo de Leitores, Lisboa, Março de 1993, A. H. DE OLIVEIRA MARQUES, *Introdução à História da Agricultura em Portugal*, Edições Cosmos, Lisboa, 2ª ed., 1968, P. M. SOARES MARTÍNEZ, ISABEL MARQUES DA SILVA, e outros, *Relatório da Comissão de Estudo para a tributação da Terra e dos seus rendimentos*, Ciência e Técnica Fiscal, n.º 397, Direcção-Geral dos Impostos, Ministério das Finanças, Lisboa, Janeiro-Março, 2000, JOSÉ PEQUITO REBELO, *As Falsas Ideias Claras em Economia Agrária*, 1926, RUY DE ALBUQUERQUE, MARTIM DE ALBUQUERQUE, *História do Direito Português*, Pedro Ferreira, Lisboa, 9ª ed., 1998, MARCELLO CAETANO, *História do Direito Português*, Verbo, Lisboa, 1985 e DAMIÃO PERES, *História de Portugal*, vol. VII, Barcelos, 1935

eram os chamados *dízimos novais* que eram devidos pela utilização por arroteamento de terrenos até aí incultos⁴⁹⁶.

Desta visão e deste enquadramento de um espaço rural predominantemente vocacionado para actividades económicas tradicionais – agricultura, silvicultura e pecuária –, momentaneamente finito e por isso escasso, atributo logo questionado pela primeira vaga de globalização que resultou da descoberta, reconhecimento e apropriação de vastas áreas rurais com aptidão agrícola nos novos continentes ou subcontinentes, submetidos também eles ao modelo ocidental de actividade económica e organização empresarial, resultou, em larga medida, a análise clássica da terra como factor económico que, por ausência de conhecimento científico e também pelo processo político inerente à colonização europeia à escala planetária, tendia a negligenciar a dimensão não empresarial, ou não lucrativa, da relação entre o homem e a colectividade, de um lado, e a terra do outro, e os direitos e deveres sociais e individuais normativamente traduzíveis que essa relação podia implicar.

A história dos impostos sobre o património fundiário na experiência portuguesa dos séculos XIX e XX é, de um lado, a de uma leitura da propriedade fundiária privada como destinada a longo prazo a transformar-se em propriedade imobiliária logo que a Lei, o Poder Político, o mercado ou, mais simplesmente, a pressão demográfica e o crescimento urbanístico, a isso induzam os seus detentores. Por outro lado, quanto à actividade agro-silvo-pecuária dominante nos terrenos não urbanizados, o sistema fiscal colocava dois problemas e via-se confrontado, tanto no direito constituído como no direito a constituir, com duas ordens de limitações: de um lado, a existência de uma estrutura agrária pouco eficiente quando colocada em competição com outras formas de organização empresarial que fazia do tratamento fiscal mais favorável uma pré condição para a subsistência de formas tão diversas como a agricultura de minifúndio e a grande exploração em regime extensivo. Em segundo lugar, o crescimento urbano e a escassez da propriedade fundiária eram vistos numa relação de causa/consequência e de quase exclusividade de afectação. Estas são razões que levam o imposto até à década de 70 a desinteressar-se, na prática, de todas as outras questões inerentes à propriedade fundiária e que deviam afinal determinar uma

⁴⁹⁶ Cfr. B. H. SLICHER VAN BATH, *História Agrária da Europa Ocidental*, (tradução em língua portuguesa de *De Agrarische Geschiedenis van West-Europa 500-1850*, 1960), Editorial Presença, Lisboa, 3ª ed., 1976, p. 46 a 55.

modificação do modelo tributário aplicável, tanto no plano dos conceitos como no da técnica fiscal^{497 498}.

Em algumas correntes actuais notam-se laivos de malthusianismo desprovido embora da sua dimensão premonitória e catastrofista. Melhor se falaria então na firme convicção gerada de que o acréscimo do espaço urbano e o aumento da população levariam à diminuição da propriedade fundiária vista como espaço aberto e livre. Dado que a própria pressão demográfica determinava que parcelas cada vez mais diminutas de terra produzissem o mesmo, ou mesmo maiores quantidades, de alimentos necessários, a terra, porventura mais do que outros factores de produção, haveria, nesta perspectiva, de tornar-se ao mesmo tempo mais escassa e mais valiosa. Daqui a entender que, no essencial, a valorização tributária da terra em termos semelhantes recorrendo senão a idênticos pressupostos, pelo menos a idênticas figuras tributárias para a tributação da propriedade imobiliária, foi um passo que a Administração Fiscal em Portugal, como em outros Estados europeus, estava predisposta – até por razões de cultura administrativa que vinham das reformas de MOUZINHO DA SILVEIRA⁴⁹⁹ - para dar, e que a doutrina, ou melhor, parte da doutrina, aquela que maioritariamente se vem reflectindo nos relatórios das reformas fiscais das últimas duas décadas, veio sustentar.

Este entendimento económico da terra ou esta visão que um certo Direito Fiscal tem da terra como factor inserido no processo produtivo e na distribuição e acumulação da riqueza surgiu, aparentemente reforçado, quando, com a constituição a partir do início da década de 50 das Comunidades Europeias e, sobretudo, após o Tratado de Roma

⁴⁹⁷ Esta visão de um recurso natural escasso, mesmo para aqueles que defendiam um tratamento tributário diferenciado, está bem ilustrada no seguinte texto de SOARES MARTINEZ: “A posição da agricultura na Europa do passado e a quebra dessa posição dificilmente poderiam ser explicadas pelos mecanismos naturais. Pelo contrário, esses mecanismos levariam a uma valorização constante da terra e das suas explorações. Porque a terra constitui um factor de produção limitado, ou relativamente limitado, face a populações crescentes. Embora essa limitação possa, de algum modo, remover-se em termos de produtividade, tornando os terrenos mais férteis, é certo também que nem sempre isso tem sido viável. E indiscutível será que a terra se vai tornando um bem cada vez mais raro, cabendo uma porção sempre mais reduzida dessa mesma terra a cada homem, à medida que a população aumenta. Ao contrário do que acontece relativamente aos capitais, que se podem produzir em maiores quantidades, com maior ou menor custo, quando escasseiam face a necessidades crescentes. Consequentemente, uma relativa raridade mais acentuada, e não remediável, levaria, pela natureza das coisas, a maior valorização da terra do que do capital. A menos que tivessem minguado as necessidades económicas cuja satisfação depende dos produtos da terra, “maxime” da agricultura”. Cfr. SOARES MARTÍNEZ, ISABEL MARQUES DA SILVA, e outros, *Relatório da Comissão de Estudo para a tributação da Terra e dos seus rendimentos*, cit., p. 14-15.

⁴⁹⁸ Em sentido contrário, J. J. TEIXEIRA RIBEIRO, *A Contra-Reforma Fiscal*, *A Reforma Fiscal*, cit., p. 59-76. Vejam-se ainda diversos estudos preambulares realizados no âmbito do Ministério das Finanças aquando da introdução do Imposto sobre a Indústria Agrícola.

⁴⁹⁹ Cfr. a este respeito, ANTÓNIO PEDRO MANIQUE, *Mouzinho da Silveira - Liberalismo e Administração Pública*, Livros Horizonte, Lisboa, 1989.

em 1957, se deram os primeiros passos para a criação e implementação de uma Política Agrícola Comum (PAC).

A PAC, concebida como o principal instrumento regulador de mercados da Comunidade Económica Europeia, integrava todos os elementos necessários à apreciação da propriedade fundiária e à legitimação a prazo mais ou menos longo da tributação da riqueza fundiária. A actividade agrícola, silvícola e pecuária passavam a coexistir com preços garantidos, com um estímulo à colocação crescente de quantidades de bens agrícolas no mercado, independentemente da resposta desse mesmo mercado. Pela primeira vez desde há séculos, a actividade agrícola no seu todo, na Europa rural espartilhada entre a Europa urbana, no quadro de uma ordem internacional económica das democracias parlamentares que legitimava, em nome do mercado, a rejeição das orientações do mercado em matéria agrícola em nome da prosperidade e do bem-estar, contribuíam para uma utilização intensiva do factor terra e para uma valorização inevitável do mesmo em termos económicos e em termos fiscais. Esta opção estava, aliás, bem fundada do ponto de vista doutrinário e científico. Pretendia-se, com a PAC, nos Estados membros originários da Comunidade Económica Europeia, atingir o *highest and best use*, valor da terra que desde o tempo da ortodoxia georgiana vinha sendo considerado como fundamento do imposto fundiário.

Na lógica fiscal das então Comunidades Europeias haveria, quando muito, que incentivar, não o uso da terra porque essa era escassa e apreciada, mas a actividade empresarial nela desenvolvida. Pelo que é sobretudo ao nível da tributação do rendimento dos agricultores que diversos sistemas fiscais europeus, entre eles o sistema fiscal português, primeiro com o imposto sobre a indústria agrícola, depois com o IRS no seu regime especial para a agricultura, vai ser concedido um tratamento diferenciado⁵⁰⁰.

Os dados da tributação diferenciada da terra pareciam estar assim definitivamente lançados com um estímulo fiscal claro à agricultura intensiva no espaço da União Europeia e um estímulo às grandes produções orientadas para o abastecimento dos mercados mundiais a partir de terras muito ricas e férteis e da introdução de uma lógica empresarial em tudo semelhante à de outros sectores da actividade produtiva no caso dos Estados Unidos e Canadá. De 1950 a 1984, a produção alimentar mundial cresceu acima do aumento da população mundial e parecia provar que a

⁵⁰⁰ Sobre esta matéria vejam-se, entre outros, A. J. EASSON, *Tax Law and Policy in the EEC*, Sweet & Maxwell, London, 1980, p. 325 e seguintes.

análise de um estatuto diferenciado da propriedade fundiária era, pelo efeito combinado da pressão urbanística e da produtividade agrícola, um problema caduco e desprovido de interesse.

A partir de meados dos anos 80, outras linhas de tendência que já transpareciam no passado, mas necessariamente de forma minoritária ou mesmo marginal, impuseram à escala dos Estados e das comunidades infraestaduais como à escala planetária ou global, uma nova leitura da questão fundiária. Por um lado, a política de preços garantidos da PAC provocou tensões orçamentais e financeiras consideradas in comportáveis no quadro do alargamento do espaço comunitário, com as implicações daí decorrentes em matéria de coesão o que, relativamente aos terrenos marginais, voltou a colocar o tema do valor e do uso e a sua ressonância fiscal e, quanto aos prédios fundiários mais produtivos, a agricultura intensiva parece encontrar os seus limites nas novas epidemias que estão na razão directa da busca do acréscimo de produtividade e do aumento do rendimento por hectare. O certo é que, ao contrário do que acontecera nas décadas anteriores, nos anos 80, a produção mundial *per capita* que tinha vindo desde os anos 50 a crescer, diminuiu em cerca de 8%.

Os estudos prospectivos realizados por autores como PAUL KENNEDY⁵⁰¹ sobre necessidade de alimentar uma população mundial em expansão com exigências crescentes nos padrões de gosto, qualidade e condições sanitárias, apontam pela primeira vez para soluções que a bioquímica, a biotecnologia e a genética molecular parecem permitir e que eram até recentemente do domínio da literatura utopista. Mas mais relevante é o facto de esta revolução científica, em tudo semelhante e porventura com maior impacto na história da Humanidade e na ciência do Direito do que a Revolução Industrial, e com probabilidade de dissociar a produção alimentar e a terra já que o factor terra volta a ser negligenciável para o desenvolvimento da componente mais relevante da actividade produtiva da cadeia alimentar. Se for possível substituir comunidades agrícolas por produção laboratorial *in vitro*, então teremos muito em breve, no amanhã jurídico imediato, empresas biotecnológicas colocadas em parques industriais ou de investigação aplicada produzindo *in vitro* para além do que a imaginação do homem comum pode suportar⁵⁰².

⁵⁰¹ Cfr. PAUL KENNEDY, *Preparing for the Twenty First-Century*, Harper Collins Publishers, London, 1993.

⁵⁰² E que é elucidativamente ilustrado por P. Kennedy quando escreve “*some biotech firms may be creating in vitro tomato pulp, orange juice, apple sauce, and tobacco that don’t have to be farmed at all. Even if this research is merely experimental at present and faces the obstacle of large production costs, the implications of replacing the traditional citrus or tobacco industry with synthetic products are so enormous – affecting growers, truckers, perhaps even the large foodstore companies themselves – that*

A ser verdadeira esta janela prospectiva sobre o futuro da alimentação mundial, então haveria que concluir num cenário que tomasse em linha de conta as relações de dependência e o atraso estrutural das economias do Terceiro Mundo. Os países mais desenvolvidos poderiam dissociar nesse cenário a utilização da terra da resposta às necessidades alimentares crescentes de uma população em que são igualmente crescentes a diversificação, a exigência, a inovação e a variedade das necessidades económicas a que um mercado afluyente deve dar resposta. Do outro lado de uma barreira invisível, presos ainda na lógica malthusiana agravada pelo esgotamento progressivo dos recursos naturais e pela dependência financeira para com quem detenha o controlo das fontes mundiais de financiamento, estariam grande número de Estados e povos do hoje chamado Terceiro Mundo, com um atraso inevitável em matéria de estruturas de produção mas sobretudo, em investigação e desenvolvimento e em *know how* intelectual, escassez essa acompanhada de uma escassez crescente de recursos financeiros e de uma expansão exponencial das necessidades alimentares. A resposta de autores como KENNEDY a este tipo de observações é, ainda assim, a resposta optimista dado que, na lógica da globalização, não é relevante quem detém a titularidade dos meios de produção e a biotecnologia e os progressos da ciência, por definição, traduzem em aplicações empresariais sempre que existe mercado. Como refere KENNEDY, *“biothechnology could also offset environmental damage, if plentiful food supplies reduced today’s pressures upon marginal land. Above all, it could remove the “Malthusian trap” confronting poorer societies”*⁵⁰³.

Este tema parece afastar-se consideravelmente do objecto deste estudo mas trata-se de um desvio aparente até porque evidencia a subalternização de uma certa ideia de benefício relativamente à capacidade contributiva. Em primeiro lugar, na medida em que, como em linhas atrás foi já antecipado, o facto de a terra poder ser dissociada na sua utilização primordial, de actividades económicas ou de formas de ocupação ou de exploração de recursos naturais que conduzem inevitavelmente a uma crescente escassez e empobrecimento, leva a que outras dimensões da realidade fundiária recentradas pela definição de uma panóplia de interesses colectivos contemporâneos sejam objecto não apenas de reflexão teórica mas do enquadramento jurídico adequado.

A segunda tese está em que mesmo que a lógica da globalização permita um desenvolvimento sustentado que incorpore os espaços que relações imperiais ou

this development, when it eventually occurs, might be heavily resisted” (PAUL KENNEDY, *Preparing for the Twenty First-Century*, cit., p. 76).

⁵⁰³ Cfr. PAUL KENNEDY, *Preparing for the Twenty First-Century*, cit. p. 78.

atrasos de desenvolvimento estrutural condenaram temporariamente a uma dinâmica de selecção natural que recorda MALTHUS, há-de sempre emergir o problema da correcção, da alocação da terra, necessariamente mais ineficiente no passado do que é desejável no futuro, compatibilizando-a não só com o interesse colectivo mas com a panóplia de direitos fundamentais que hão-de estar presentes, mesmo numa economia global, o que coloca a questão de saber se o imposto sobre a terra tem ou não lugar nessa reconstrução da função da propriedade fundiária. E ainda que ele se reconduzisse a meras considerações ambientais ditadas pelo interesse colectivo – o que é uma visão em voga muito defendida mas necessariamente reducionista⁵⁰⁴ – já por si existiria uma abordagem fiscal fundiária no quadro da economia e da sociedade globais que obrigavam a que a terra, do ponto de vista económico, desse lugar a uma reflexão autónoma, também em outros ramos da ciência, nomeadamente da ciência financeira, mas seguramente e à partida, em sede da ciência do Direito.

Sendo a actividade económica uma actividade emulativa, o agente económico que lida com o factor produção terra e o instrumento de domínio imposto, não constitui uma excepção. Visa o seu fim. Tudo o mais no uso dos meios, no sistema que o rodeia é-lhe provavelmente indiferente. Mas se-lo-á tanto menos quanto mais próximas estiverem as suas escolhas das que são assumidas pela colectividade a que pertence. Esta é a realidade ensinada pela experiência histórica das colectividades que, sobre a terra, sempre preferiram aproximar os ónus públicos do poder tributário local. talvez porque estivesse presente a ideia de que ou existia um entendimento entre o detentor da riqueza, o uso que dela fazia e aquilo que a colectividade lhe dava como espaço de exercício dos seus direitos, ou então seria a própria colectividade a encontrar, com recurso a poderes de autoridade, e ainda e uma vez mais pela via do imposto, os meios de responder – financiando – a uma procura global de bens públicos, que é o mesmo que dizer, necessidades colectivamente sentidas, que a oferta individual dos detentores da terra não pode ou não quer satisfazer ou – e essa a regra -, trata com indiferença. A indiferença é assim erigida a uma dimensão de categoria do ético social mas, reconduzida aos seus devidos termos, traduz-se na aptidão ou inaptidão de comportamentos individuais prosseguirem interesses que, sendo individuais, são ao mesmo tempo colectivos. Mas, mais importante torna-se, por essa via, uma categoria fiscalmente relevante, na medida em que não é possível que a colectividade queira despendar recursos onde já encontra necessidades satisfeitas, nem penalizar do

⁵⁰⁴ Cfr. JOÃO JOANAZ DE MELO, ANÁLIA TORRES, PATRÍCIA VELOSO, « *Os Impostos Relacionados com o Uso da Terra como Instrumento de Ordenamento do Território* », *Economista*, Julho de 1997, p. 6-9.

ponto de vista tributário, os agentes económicos que produzem, à escala local ou à escala planetária, bens públicos que enquanto tal devem ser valorados pelo imposto.

A ideia de que existe uma abordagem fiscal própria inerente ao tratamento dos recursos naturais e à própria terra no contexto da economia global tem vindo a recolocar a questão da tributação diferenciada da terra. Podem detectar-se, por antecipação, duas linhas de pensamento divergentes, antagónicas, mas qualquer delas merecedora de análise de um ponto de vista da Ciência do Direito já que, embora divergindo nas suas conclusões, partilham dos mesmos pressupostos, a saber, a necessidade de autonomizar – e conceptualmente reconstruir – a tributação da terra e dos recursos naturais por um lado, e a tributação do património urbano, que neste estudo se tem vindo a denominar por património imobiliário.

Uma tese recente que levanta inquestionavelmente questões a que muitos sistemas fiscais e modelos de financiamento de bens públicos não respondem, é a que foi apresentada a partir da ideia de que a lógica da globalização obriga a uma utilização eficiente dos recursos públicos para prosseguir objectivos tão diversos como a saúde, a educação, as infraestruturas ou o ambiente, e que, neste contexto, o imposto e a criação de regimes diferenciados – com maior ou menor benefício fiscal – do imposto podem ser ética e financeiramente mais vantajosos, remunerando a sociedade pelas utilidades que lhe são oferecidas, colocando, se necessário, meios financeiros à sua disposição, e punindo, eventualmente, ainda pela via fiscal, comportamentos dotados ou de indiferença ou de menos valia social⁵⁰⁵.

O reconhecimento de que terra e recursos naturais são objecto de uma nova leitura pelas colectividades e que o seu valor social – com incidência no valor económico – tem uma alteração estreitamente relacionada com o uso dos mesmos deve ter consequências do ponto de vista tributário, o que é já reconhecido, ainda que em

⁵⁰⁵ Num *paper* apresentado em Setembro de 1999 na Saint John's University em Nova Iorque, no âmbito de uma conferência designada por *Taxation Alternatives for the Twenty-First Century*, ALANNA HARTZOG afirmava que a lógica da globalização implicava a existência de um sistema fiscal com base local mas concebido de acordo com uma lógica globalmente uniforme que fosse, ao mesmo tempo, integrada, coerente e tivesse subjacente o princípio de equidade tributária. A componente ambiental implicava que uma política fiscal que fosse orientada para objectivos considerados relevantes do ponto de vista ecológico ou conservacionista havia necessariamente que ter em conta uma de duas abordagens: ou o aumento da receita pública que permitisse a persecução desses objectivos; ou a maximização dos incentivos, de natureza fiscal, prosseguindo um leque tão alargado de temas como a repartição equitativa da riqueza, a protecção ambiental, o acréscimo de valor, o aprovisionamento colectivo e a resolução de conflitos de natureza territorial. Trata-se de um estudo que associa eficiência de mercado aquilo que é designado por equidade ecológica na linha, aliás, do que parece ter sido sugerido com alguma antecipação pelo Prémio Nobel da Economia, W. VICKREY, que, recuperando as teses de H. GEORGE e referindo-se embora a uma questão sempre subjacente na sociedade norte americana que é a da expansão urbana, designava como “*site value taxation in the long run tends to diminish urban sprawl, increasing densities and site values at the center and usually diminishing them at the periphery*”, p. 14.

termos muito diferenciados, por um grande número de sistemas fiscais. A questão do valor implica uma reflexão sobre o valor fiscal, à semelhança do que aconteceu aquando da necessidade de diferenciar a tributação dos prédios e do rendimento da actividade agrícola. A questão do uso é determinante para identificação do objecto do imposto, mas deve também ser determinante para definição do tipo de imposto que vai incidir sobre a terra e demais recursos naturais⁵⁰⁶.

Este estudo parte de uma abordagem do tema sugerida pelo facto de a produção legislativa em matéria fiscal na experiência portuguesa – surpreendentemente secundada pela doutrina dominante – assentar num postulado que deveria ser uma conclusão: a constatação de que existe um património fundiário e a assunção como verdade fiscal absoluta de que há-de existir um imposto sobre o património⁵⁰⁷. É este entendimento dogmático que coloca a propriedade fundiária no centro de um debate entre a soberania tributária do Estado de um lado, e os direitos e garantias fundamentais constitucionalmente reconhecidos do outro. Para que uns e outros possam encontrar a sua justa medida, há que analisar da colisão ou complementaridade entre uso privado e uso público. Ou, colocando a questão de modo bem mais rigoroso, embora pouco habitual na doutrina interna, entre uso privado e apropriação pública⁵⁰⁸. Se os séculos XIX e XX, na experiência portuguesa, marcaram, do ponto de vista económico, o gradual declínio do uso agrícola da terra, do lado patrimonial a transferência crescente de património fundiário para património imobiliário, do ponto de vista técnico, a subalternização primeiro, a confusão depois, da tributação do rústico e da tributação do urbano, já o quadro dos direitos fundamentais permaneceu até à reforma dos anos 80 relativamente inalterado. Isto porque a constituição tributária não esteve, até essa data, salvo legislação avulsa, sobretudo na óptica da tributação do rendimento, reflectida no Direito Positivo e nas principais figuras que integravam o sistema fiscal português⁵⁰⁹.

A contribuição autárquica primeiro, as propostas de tributação do património predial e, conseqüentemente fundiário, depois, o IMI hoje em vigor – embora muito adulterado pela legislação avulsa e alterações entre 2005 e 2016, trazendo para o sistema

⁵⁰⁶ Sobre as abordagens possíveis de utilização do instrumento fiscal com uma função ambiental cfr. *Future Priorities for EU Tax Policy*, Comunicação da Comissão Europeia ao Conselho, Fevereiro de 2001, e OECD, *Environmentally Related Taxes in OECD Countries*, OECD, 2001.

⁵⁰⁷ São ilustrativas desta orientação as posições de H. MEDINA CARREIRA, *A Tributação do Património. Necessidade da Sua Reforma. Um Modelo Alternativo*, cit., e de J. L. SALDANHA SANCHES, *A Tributação do Património*, op cit..

⁵⁰⁸ Cfr. DEAN T. MASSEY, MARGARET B. SILVER, «*Property Tax Incentives for Implementing Soil Conservation Programs Under Constitutional Taxing Limitation*», *Denver Law Journal*, vol. 54:3, pGS. 485-535.

⁵⁰⁹ Veja-se a este propósito, J. J. TEIXEIRA RIBEIRO, *A Reforma Fiscal*, op cit..

tributário, de modo avulso e discricionário, comandos constitucionais, alteram o juízo doutrinário sobre o equilíbrio entre poder de tributar e limites constitucionais a esse poder. O declínio, mais acentuado em Portugal do que nos outros Estados, paradoxalmente mais desenvolvidos da União Europeia, da actividade agrícola como uso da terra; a apressada associação entre património predial e riqueza por parte do legislador tributário e de algumas correntes doutrinárias e a invocação crescente de que mais do que intervenções selectivas se justificaria uma limitação genérica do direito de propriedade em nome de um interesse público ambiental, delimitação de que o instrumento tributário seria uma abordagem privilegiada, leva a que finalmente na doutrina portuguesa surjam as primeiras reflexões sobre a especificidade do património fundiário e da sua tributação, dos princípios que lhe hão-de presidir e do adequado equilíbrio entre uso e interesse por um lado, entre direitos e soberania tributária por um outro. À semelhança do que acontecia com os amplos “espaços abertos” agricultáveis que inspiraram as teses de HENRY GEORGE na doutrina do século XIX, numa envolvente que era a do constitucionalismo liberal americano, também a tomada de consciência da importância do recurso fundiário e da sua preservação num dado quadro constitucional obriga a refazer, conceptual e tecnicamente, os instrumentos fiscais. Passem-se assim em revistas aquelas que têm sido as orientações dominantes nesta matéria para nos reconduzirmos depois ao tema que o protolegisador nacional nos impõe e que é o da existência no sistema jurídico fiscal português de um imposto sobre o património fundiário.

Uma digressão, tanto pelo Direito Comparado como pelas experiências prosseguidas ao nível estadual ou no âmbito de organizações internacionais, mostra-nos que a conservação dos recursos e a protecção do ambiente são tratadas pelos *policy makers* ou privilegiando o instrumento administrativo e, conseqüentemente, a intervenção directa do Estado e das suas agências, ou valorizando os instrumentos e o funcionamento do mercado, aquilo que se designaria por as forças do mercado, para, com os adequados instrumentos de correcção, alcançar os objectivos pretendidos⁵¹⁰.

Uma segunda verificação tem a ver com o facto de não existir uniformidade entre os sistemas fiscais dos diferentes Estados – tal como não existe uniformidade entre os sistemas políticos pela tradição garantística do Direito Fiscal – pelo que as organizações internacionais, abordando o tema numa perspectiva global que há-de ser traduzida no Direito interno de cada Estado, privilegiam figuras que possam ser indistintamente aplicadas em sistemas fiscais diferenciados, não obriguem a uma

⁵¹⁰ Cfr. R. A. WESTIN, *Understanding Environmental Taxes*, 46 *Tax Law*, Winter, 1993, p. 327-363.

harmonização dos mesmos sistemas e permitam prosseguir por via fiscal objectivos concertados numa base multilateral. A este propósito vale a pena citar o contributo da OCDE⁵¹¹.

Partindo da constatação da diferença entre os sistemas fiscais e da necessidade de utilização de modo diferenciado dos mesmos, a OCDE centra a sua orientação fiscal na criação de figuras eminentemente instrumentais que privilegiem a competitividade das economias e a gradual introdução de impostos que, sem descurar o efeito reditício, prossigam predominantemente funções extrafiscais. A primeira das abordagens conceptuais há-de estar assim associada ao tema das externalidades, da produção de essa particular categoria de bens públicas que é a protecção ambiental. Enquanto externalidades, a teoria da tributação ambiental retida por organizações como a OCDE e a própria União Europeia entende por aquelas que podem ter um impacto económico negativo num mercado competitivo e não regulado, tanto nos comportamentos dos consumidores como nos comportamentos ou na eficiência da produção.

Parece inquestionável a aceitação geral de uma relação entre um lucro ou benefício marginal e um custo social marginal. O recurso a uma análise pigouviana permite medir a perda de eficiência resultante da introdução de medidas de protecção do ambiente, podendo os impostos ambientais ou ecoimpostos, vulgarmente designados por *green taxes*, ser utilizados como instrumentos de prossecução directa de objectivos de natureza ambiental – vejam-se aqueles que incidem directamente sobre a utilização dos recursos naturais escassos – ou aqueles que se destinam a gerir os comportamentos dos agentes económicos, em alguns casos utilizados como estímulo ou incentivo; na perspectiva das despesas públicas tratar-se-á então de impostos negativos que visam, ao mesmo tempo, recuperar a eficiência dos comportamentos económicos e induzir comportamentos ambientalmente correctos.

A questão da eficiência coloca-se tanto no plano da alteração de processos produtivos como na própria estrutura de produção (eficiência estática). Aqui intervêm sobretudo os impostos que, agravando os custos pela utilização de processos poluentes, levam a que esse agravamento seja mais elevado do que o resultante de uma alteração do processo produtivo. Um outro tipo de eficiência, gerada por via fiscal, tem a ver não com o agravamento fiscal mas com o incentivo por via de uma diminuição da carga tributária orientada para a inovação para as novas tecnologias e para as energias limpas. A OCDE sugere que nesta dimensão fiscal se introduza a lógica da contratualização do imposto para associar os produtores contribuintes e para gerar,

⁵¹¹ Cfr. OECD, *Environmentally Related Taxes in OECD Countries*, cit..

por outro lado, ganhos ao nível da produção de bens públicos ou de utilidades que ficam a cargo do sector privado. Tratando-se embora de figuras orientadas para comportamentos ou objectos que se dissociam do tema deste estudo, estes são inquestionavelmente elementos a ser retidos, a contratualização e a ponderação pelo poder político entre a prossecução pública ou privada da produção de utilidades colectivas.

A orientação recente da OCDE⁵¹², visando obter a integração dessas figuras tributárias nos sistemas fiscais dos Estados membros, aponta para figuras que possam, relativamente às externalidades que se traduzem em acréscimos da estrutura de custos, permitir a sua internalização por via de uma pré-assunção pelos decisores económicos. Só esta internalização (*priced into*) permitirá que as escolhas dos consumidores não se façam a favor de produtos ou mais poluentes ou com um processo de produção mais poluente, sendo equivalente a variação dos custos marginais entre os produtores.

Uma recente teoria sobre ecoimpostos assenta na ideia de que o ponto de partida da reconstrução de uma figura fiscal com base em considerações de natureza conservacionista é a neutralidade do imposto, associada a ganhos de competitividade e de bem estar líquido, exactamente o mesmo ponto de partida da generalidade das propostas no Direito Comparado e, em particular, no Direito Norte Americano, encontramos em sede de tributação do património fundiário. Dentro dos aspectos relevantes a ter em conta destaquem-se a necessidade de considerar a optimização do efeito do imposto não apenas numa dimensão reditícia mas também quanto aos objectivos. O mesmo se diga quanto à tributação do património fundiário. Para que estes efeitos sejam positivos as normas de incidência têm que ser moduladas em conformidade, privilegiando os estímulos ao consumidor. A eficiência ambiental do imposto e a alteração das escolhas devem estar reflectidas na Lei fiscal, no contexto daquilo a que a OCDE chama «*The Green Tax Reform*», para a qual a experiência sueca e a experiência dinamarquesa permitem, através de análises empíricas, concluir que os resultados são atingidos num contexto de neutralidade de rendimento ou seja, mantendo-se constante a receita fiscal.

Se no espaço europeu a tributação fundiária não surge ainda associada de modo sistemático a uma reforma fiscal conservacionista, mais orientada para consumos e alterações no processo produtivo e na utilização ou desperdício dos recursos naturais, a experiência norte americana apresenta desde os anos 80 e, em alguns casos, em

⁵¹² Ver OECD, *Environmentally Related Taxes in OECD Countries*, cit., p. 22 e seguintes.

momentos anteriores, uma abordagem diferenciada da tributação da terra à luz da conservação dos recursos⁵¹³. Aqui, uma vez mais, colide o sistema de tributação fundiária portuguesa e um entendimento do princípio do benefício que se alinhe com os direitos de liberdade e propriedade.

Da experiência norte americana resulta um conjunto de questões que permitem vantajosamente introduzir o tema da tributação individualizada do património fundiário no debate jurídico fiscal português. Chame-se antes, no entanto, a atenção para que o facto do modelo norte americano não estar generalizado, o que significa que estamos perante dois movimentos paralelos com ordens de prioridade diferenciadas, sendo que são por vezes Estados em desenvolvimento que acolhem com mais naturalidade nos seus sistemas fiscais o tratamento do património fundiário de modo individualizado.

Regressando por breves instantes à *property tax* norte americana mas também a alguns exemplos comparados como o caso do Canadá ou mesmo do Japão, verifica-se que falar recursos naturais ao mesmo tempo que em matéria fiscal se trata do tema da especulação imobiliária conduz inevitavelmente a uma confusão conceptual que impede uma abordagem clara da tributação da propriedade fundiária. Existe um único tema comum em que autores de escolas e correntes de pensamento tão opostas encontram algum consenso e que está no facto de, com probabilidade e desde que isso se reflecta no seu orçamento próprio, as comunidades locais – as Regiões Autónomas ou os municípios em Portugal, os Estados federados, mas sobretudo os *counties* nos Estados Unidos – serem a sede adequada para o poder tributário próprio em matéria de imposto fundiário mas que é também a sede política que permite definir, sem uma abstracção excessiva, qual o comportamento privado que pode, com tradução fiscal, ser relevante em matéria de produção de bens públicos, evitando o recurso ao financiamento local e público.

A terra como factor natural de produção, parece ser então de concluir, tem uma abordagem diferenciada que se reflecte no seu regime fiscal consoante o estágio de desenvolvimento em que se encontra o país ou a região em causa. Quer isto significar que na determinação do imposto sobre a terra – e entenda-se aqui determinação no seu sentido mais amplo, determinação dos contornos conceptuais da figura tributária e dos elementos essenciais do imposto bem como da função que desempenha ou visa prosseguir na ordem jurídica tributária em causa, determinação também do imposto em concreto e dos elementos que permitem a definição da base tributável e a

⁵¹³ Cfr. DEAN T. MASSEY, MARGARET B. SILVER, «*Property Tax Incentives for Implementing Soil Conservation Programs Under Constitutional Taxing Limitation*», cit.

intensidade da carga fiscal, como a taxa aplicável, as técnicas de determinação do valor e a amplitude das normas de incidência e de isenção, distinguindo entre propriedade tributada e não tributada e, ainda que por vezes implicitamente, entre propriedade fundiária e propriedade imobiliária – há que ter em conta que esse património, factor de produção ou manifestação de riqueza, como se queira, é, para efeitos de apreensão pelo Direito e independentemente da natureza dos direitos reais ou obrigacionais que possam tê-la como objecto, uma realidade conceptualmente complexa para efeitos fiscais, já que nela podemos detectar, no mínimo, um elemento físico, um elemento social e um elemento político que prevalecem um sobre os outros em termos variáveis, que decorrem do sistema fiscal, do estágio de desenvolvimento, do modelo económico ou dos princípios fundamentais consagrados na constituição em causa.

O modelo de apropriação privada da terra muito a ver com aquilo que a colectividade “lê” na terra como potencial de realização de um interesse social dominante, pelo que a inclusão da propriedade fundiária nos factores naturais de produção à luz da visão clássica dos factores, a questão do aproveitamento – e subsidiariamente do esgotamento gradual – dos recursos naturais; e a reelaboração da leitura do interesse social em sede de recursos naturais à luz de uma outra perspectiva que determina o aparecimento de figuras ecotributárias, impedem, porque ou dominantes em alguns sistemas ou concorrentes em outros, que haja um único conceito de imposto fundiário, do mesmo modo que não é possível olhar para a terra como factor natural de produção idêntico ao capital e ao trabalho e por via do imposto, tributar o rendimento que gera ou a riqueza capitalizada que se foi acumulando.

Referiu-se alguns parágrafos acima a existência de leituras diferenciadas deste imposto e deste factor de produção, consoante se trate o espaço desenvolvido dos Estados membros da OCDE – embora verificando-se experiências muito diferenciadas e, porventura, divergentes entre a evolução da política fiscal norte americana e da sua doutrina subjacente e da política fiscal da União Europeia e da maior parte dos Estados que a compõem – ou de países em desenvolvimento para os quais a terra está ainda no centro de um debate sobre a propriedade e a repartição do rendimento, mas que nem por isso apresentam idênticas soluções.

Apesar disso, os países em vias de desenvolvimento são, porventura, aqueles que, por um lado, mais se aproximam de um entendimento da terra predominantemente como factor natural de produção e fonte de recursos naturais fiscalmente integráveis ou dissociáveis na definição de propriedade fundiária mas que, por outro lado, na medida

em que as tensões decorrentes da expansão urbana têm uma natureza em certa medida laboratorial, permitindo experiências tributárias diversas, úteis na redefinição do conceito do imposto fundiário e do seu objecto.

A tributação da terra quando realizada em subordinação à disciplina constitucional, pode configurar – e é essa a questão de fundo - uma transferência legitimada de activos que não são pela própria natureza escassa da coisa objecto do imposto, reconstitutíveis. Valem aqui todas as referências já realizadas a propósito tanto da escassez dos recursos naturais como da dimensão fiscal das políticas de conservação e ambiente, que geraram essas figuras tributárias que em termos muito amplos poderíamos integrar numa única categoria de tributos.

Essa transferência socialmente validada contém em si o primeiro elemento que permite a autonomização do imposto sobre a terra, já que há a presumir um acordo entre as partes ou a vontade que os substitui tanto no momento da decisão política tributária – em que a colectividade opta por via dos seus representantes sobre se há-de ou não transferir activos e a sua gestão – como num momento que pode ser preliminar ou posterior a este em que o agente económico com ou sem o estímulo do imposto atribui um certo uso e infere uma dada apreciação ao elemento patrimonial o qual tanto no imposto como num acto administrativo de expropriação há-de ser valorizado pelo estado para efeitos de pagamento de uma compensação justa. Se esta compensação é adquirida no Direito Público e nomeadamente nas figuras de direito administrativo que implicam a transferência forçada de património predial, rústico ou urbano dos privados para o estado, os mesmos princípios hão-de obrigar a que tratamento idêntico seja dado no caso do imposto sobre a terra.

Parte da doutrina, como foi exposto supra⁵¹⁴, apoia-se na ideia de que o imposto sobre o património está legitimado numa outra sede que é semanticamente a do princípio do benefício ou, de facto, a do princípio da capacidade contributiva. No entanto, se tal argumento é válido quando fiscalmente se confunde por via legislativa rústico e urbano, fundiário e imobiliário, o mesmo não pode disser-se quando mais não existe

⁵¹⁴ Sobre os princípios do benefício e da capacidade contributiva veja-se supra o nosso capítulo V, a articulação deste princípio citem-se por todos na doutrina portuguesa MANUEL LOPES PORTO, *Tributação Predial*, cit, p. 20 e seguintes e na doutrina estrangeira, MUSGRAVE, *Public Finance* cit, p. 343 e seguintes. Quanto à capacidade contributiva, por todos MOSCHETTI, *El Pricipio de Capacidad Contributiva*, cit, p. 32 e seguintes e SCHOENBLUM, *Taxes Fairness or Infairness*, cit, pp 233 e seguintes. No sentido restritivo de ambos os princípios veja-se F. A. HAYEK, *The Constitution of Liberty*, cit, pp 306 e seguintes.

do que uma mera transferência forçada de activos sem vantagem pública nem compensação do privado⁵¹⁵.

Qualquer figura tributária autónoma na sede que vimos analisando obriga por entrar em colisão com direitos e princípios constitucionalmente consagrados a uma análise nesta sede.

Fica, em consequência, a discussão em redor do uso diferenciado – e de ser este socialmente relevante ou não - e, segundo da noção de valor tributário quando esta corresponda a um conceito afastado de valor de mercado ou quando em função do uso ou da natureza do bem sugira técnicas diferenciadas de formulação e aplicação da lei fiscal⁵¹⁶.

Veja-se a propósito da função social, que temos vindo a associar por simplificação ao interesse público, a relação entre o uso e o estatuto fiscal do património fundiário privado. Se é certo que já a doutrina medieval com especial destaque para a doutrina tomista⁵¹⁷ reconhecia uma função social para o direito de propriedade foi sobretudo a partir dos clássicos quem num quadro de reflexão sobre Estado imposto e propriedade privada primeiro referiu a natureza única de posse e uso da terra e depois a relevância social dos mesmos. Se é pacífico na doutrina o reconhecimento de uma função social da propriedade agrária o mesmo não pode ser afirmado quando dessa função social

⁵¹⁵ Sobre esta matéria vejam-se nomeadamente RICHARD ALLEN EPSTEIN, *Takings: Private Property and the Power of Eminent Domain*, cit.; F. I. MICHELMAN, *Property, Utility, and Fairness: Comments on the Ethical Foundations of "Just Compensation" Law*, cit.; EVE ENDICOTT, (ed.), *Land Conservation Through Public/Private Partnerships*, cit. e BERNARD H. SIEGAN, *Property and Freedom - The Constitution, The Courts and the Land-Use Regulation*, cit., com especial incidência nas origens da propriedade tratando indiferenciadamente património fundiário e património imobiliário numa abordagem da jurisprudência dos tribunais superiores norte americanos JAMES W. ELY JR, *The Guardian of Every Other Right - A Constitutional History of Property Rights*, cit., p. 24 e seguintes, necessariamente JULIAN CONRAD JUERGENSMEYER, THOMAS E. ROBERTS, *Land Use Planning and Control Law*, cit., e JOHN E. NOWAK, RONALD D. ROTUNDA, *Constitutional Law*, cit., e RONALD D. ROTUNDA, *Modern Constitutional Law - Cases and Notes*, cit., na elaboração da recolha comentada de jurisprudência decorrente da Quinta Emenda à Constituição dos Estados Unidos.

⁵¹⁶ Autores como PLIMMER, MCCLUSKEY e OWEN in FRANCES PLIMMER, W. J. MCCLUSKEY, et alia, *Equity and Fairness within Ad Valorem Real Property Taxes*, cit., sugerem que o tema do valor pode também ser reconduzido a um juízo de justiça e equidade tributárias. Sobre a relação entre benefício privado e benefício público veja-se F. I. MICHELMAN, *Property, Utility, and Fairness: Comments on the Ethical Foundations of "Just Compensation" Law*, cit., p. 1196 e RANDY E. BARNETT, *The Structure of Liberty - Justice and the Rule of Law*, cit., p. 156 e seguintes e ainda RICHARD ALLEN EPSTEIN, *Takings: Private Property and the Power of Eminent Domain*, cit.

⁵¹⁷ Embora função social na acepção tomista tenha sobretudo a ver com o entendimento das acções humanas valoradas em termos éticos e nas quais a Escola Tomista inclui o uso da propriedade de cada um por cada um que há-de estar subordinado e ser apreciado por critérios morais. Não pode em consequência afirmar-se que a função social da propriedade privada tomista seja reconduzível a um entendimento do bem comum definido pelo bem político. Cfr. FERNANDO ADÃO DA FONSECA, *The Measurement of Social Welfare*, University of Lancaster, 1982.

se procura extrair como premissa incontornável a limitação do direito de propriedade
518 519

No entanto como foi já também exposto é essa a orientação dominante da doutrina portuguesa dos últimos anos que procura de modo que se afigura excessivamente dogmático reconduzir todos os tipos de propriedade a manifestações simples de uma reserva de riqueza passível de um tratamento tributário senão único ao menos semelhante.

Vamos então encontrar tanto na doutrina nacional como na doutrina estrangeira o reconhecimento da existência de uma função social do património fundiário privado que vai para alguns limitar o direito de propriedade na sequência de comandos constitucionais ou da própria reconstrução do entendimento que a ordem jurídica da mesma propriedade privada. Seja qual for a posição adoptada há-de de aqui resultar uma consequência do ponto de vista fiscal que alguns autores reconduzem em termos dogmáticos a uma aproximação entre o imposto sobre o património e a expropriação por utilidade pública.

Não se trata aqui de analisar o direito de propriedade nos seus novos contornos mas tão só de encontrar os fundamentos que impõem a construção de um modelo autónomo de tributação desse mesmo património fundiário. E é igualmente incontornável num estudo de direito comparado que no ordenamento jurídico constitucional e tributário norte americano se encontra uma tendência legislativa e doutrinária que conciliam os aspectos potencialmente conflituais em presença usando como instrumento relevante para tanto o imposto fundiário. A base constitucional dessa mesma construção é elemento nuclear desta.

⁵¹⁸ Este tema é retomado neste trabalho tanto na análise dos princípios que a doutrina entende como fundamento da tributação do património como na reflexão crítica sobre o texto constitucional. BIRK entre outros encontra aqui uma distinção entre imposto e outras formas de apropriação pelo Estado considerando que o imposto se reflecte sobre o património enquanto institutos como o da expropriação produzem os seus efeitos na esfera jurídica do cidadão impondo a transferência do direito de propriedade mas não alterando a dimensão patrimonial. Cfr. DIETER BIRK, *Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Massstab der Steuernormen*, Köln, 1982, PEDRO M. HERRERA MOLINA, *Capacidad Económica Y Sistema Fiscal*, cit. p. 94 e seguintes, TULLIO ROSEMBUJ, *Los Tributos Y La Proteccion del Medio Ambiente*, cit e BERNARD H. SIEGAN, *Property and Freedom - The Constitution, The Courts and the Land-Use Regulation*, Social Philosophy & Policy Center, Bowling Green State University, 1997

⁵¹⁹ Se nos recentrarmos na questão do uso da terra entendido como espaço rural e na actividade que aí se desenvolva entendida como havendo de ser adequada à função social imposta a públicos ou a privados, encontramos uma gradual complementaridade entre a actividade produtiva sobre a terra e a protecção dos recursos naturais que ao mesmo tempo promova o desenvolvimento e impeça uma utilização negativa hoje associada genericamente à escassez e que J. DELGADO distingue em cinco situações ou comportamentos: o esgotamento dos recursos fundiários, hídricos ou florestais, a contaminação biológica, a contaminação química, a perturbação do meio físico, a degradação do tecido social dependente a qualquer título do uso da terra. Cfr. JUAN F. DELGADO, *Derecho Agrario Ambiental*, cit, p. 55 e 56.

Como linhas atrás foi escrito tanto a doutrina como o ordenamento jurídico americanos partem de um entendimento do imposto balizado e limitado pelos direitos fundamentais e nomeadamente por um conteúdo que associa liberdade individual e propriedade privada. Este entendimento teve, como também já foi referido, uma envolvente em sede de processo histórico muito diferenciado do europeu já que a análise da função social da propriedade privada e o sacrifício que por via administrativa ou fiscal a esta podia ser imputado manifestava não apenas dois elencos de direitos fundamentais mas sobretudo uma diferente elaboração do conteúdo de alguns deles.

Um exemplo interessante e elucidativo desta diferente leitura da transferência, fiscal ou administrativa do património privado para uma sede pública tendo como pano de fundo a realização do interesse colectivo surge precisamente a propósito do muito clássico bem público que é o farol. Para a doutrina europeia este manifesta a incapacidade do mercado que é o mesmo que dizer da iniciativa privada em responder a necessidades públicas. Na doutrina americana o farol é visto ainda como um caso, um entre poucos, em que porque o serviço não é individualmente apropriado e o beneficiário não surge como controlável ou tributável, conseqüentemente insusceptível de pagar um preço, não existe incentivo para os agentes privados se dedicarem à construção, manutenção e exploração de faróis⁵²⁰. Quer isto dizer que em igualdade de circunstâncias perante aquilo que é reconhecidamente uma necessidade colectiva e doses de utilidade que no essencial são públicas o mercado se respondesse seria preferido e o ordenamento constitucional e nomeadamente o ordenamento constitucional tributário e financeiro haveriam de reflectir esse limite à intervenção do Estado.

Encontra-se na doutrina o reconhecimento da existência de uma função social do património fundiário privado que vai para alguns limitar o direito de propriedade na sequência de comandos constitucionais ou da própria reconstrução do entendimento que a ordem jurídica da mesma propriedade privada. Seja qual for a posição adoptada há-de aqui resultar uma consequência do ponto de vista fiscal que alguns autores reconduzem em termos dogmáticos a uma aproximação entre o imposto sobre o património e a expropriação por utilidade pública.

⁵²⁰ Economistas dos dois lados do Atlântico evocaram o exemplo do farol como STUART MILL, PIGOU e SAMUELSON. Para uma leitura que reúne os contributos económicos a propósito do caso do farol veja-se RONALD H. COASE "The Lighthouse in economics" in Journal of Law and Economics, vol. 17, 1974, pgs. 357 e seguintes.

Não se trata aqui de analisar o direito de propriedade nos seus novos contornos mas tão só de encontrar os fundamentos que impõem a construção de um modelo autónomo de tributação do património fundiário que não abarca toda a propriedade e não se restringe a esse direito. E é igualmente incontornável num estudo que se apoia em ensinamentos extraídos do Direito Comparado que, no ordenamento jurídico constitucional e tributário norte americano, se encontra uma tendência legislativa e doutrinária que concilia os aspectos potencialmente conflituais em presença usando como instrumento relevante para tanto o imposto fundiário. A base constitucional dessa mesma construção é desta um elemento nuclear.

A terra como factor natural de produção, parece ser então de concluir, tem uma abordagem diferenciada que se reflecte no seu regime fiscal consoante o estágio de desenvolvimento em que se encontra o país ou a região em causa. Assim, também o modelo de apropriação privada tem muito a ver com aquilo que a colectividade “lê” na terra como potencial de realização de um interesse social dominante, pelo que a inclusão da propriedade fundiária nos factores naturais de produção à luz da visão clássica dos factores, a questão do aproveitamento – e subsidiariamente do esgotamento gradual – dos recursos naturais; e a reelaboração da leitura do interesse social em sede de recursos naturais à luz de uma outra perspectiva que determina o aparecimento de figuras ecotributárias, impedem, porque ou dominantes em alguns sistemas ou concorrentes em outros, que haja um único conceito de imposto fundiário, do mesmo modo que não é possível olhar para a terra como factor natural de produção idêntico ao capital e ao trabalho e por via do imposto, tributar o rendimento que gera ou a riqueza capitalizada que se foi acumulando. A Constituição da República não é, nesta matéria, excepção.

Retomando o exemplo essencial, o das experiências europeias e norte-americanas, dir-se-á, em síntese, que o modelo fiscal europeu, se é possível falar de um modelo fiscal europeu, valoriza três vectores fundamentais.

Um primeiro, o da dignidade constitucional do direito do ambiente traduzido nos impostos de cada estado segundo uma perspectiva ou abordagem finalista que vise sobretudo a alteração ou de uma realidade ou de uma tendência e que pela associação aos mais fundamentais dos direitos constitucionalmente reconhecidos, como mais atrás se referiu, privilegiam a dimensão correctiva do imposto e afirmam a clara supremacia do entendimento colectivo do bem estar comum relativamente não apenas aos direitos individuais mas a compreensão e uso privados desses direitos.

Em segundo e decorrendo consistentemente da concepção anterior, surge o tema da responsabilidade. O imposto tendo uma dimensão finalista tem também uma função protopenalizadora no sentido de poder ser entendido como uma responsabilização individualizada e susceptível de ultrapassar as fronteiras de cada estado, obedece ao *rationale* dos instrumentos administrativos e a alguns princípios caros à doutrina ambiental como o princípio do contaminador – pagador.

Terceiro aspecto, caro à abordagem das instituições europeias e das próprias OMC e UE, é o princípio reparador que surge afirmado pela primeira vez ao nível dos tratados constitutivos em Maastricht, em Abril de 1992, e que na Organização Mundial do Comércio dá lugar a um instrumento autónomo aprovado em Marraquexe em 1996 e retomado em Seattle no quadro da chamada Ronda do Milénio, embora com resultados ainda dificilmente avaliáveis quanto ao seu impacto^{521 522}.

A função do imposto que incidindo embora sobre a terra e os recursos naturais – mais estes do que aquela – tem então nas experiências europeias uma natureza extrafiscal, J. HERNANDEZ e CASADO OLLERO analisando o Direito espanhol vigente sobre a matéria, à luz dos ensinamentos que na ciência jurídica comparada se encontram tanto no Direito alemão como na experiência espanhola⁵²³ procuram identificar o que a lei espanhola designa por fins não fiscais dos impostos, natureza essa – e função – extrafiscal que os aproximam da parafiscalidade levando a que se negue por vezes que nesses tributos exista a manifestação dos elementos essenciais do poder tributário⁵²⁴.

C. ALBIÑANA nega nomeadamente que quanto as figuras tributárias que compõem o essencial da panóplia fiscal das *green taxes* se possa falar de impostos já que aqueles prosseguem uma função extrafiscal, actuam como instrumentos punitivos de comportamentos privados de relevância social, violam frequentemente e, em tese, necessariamente o princípio da capacidade contributiva e não possuem ou ao menos não deveriam possuir uma função redictícia como elemento essencial. O imposto ao

⁵²¹ Cfr. Tratado de Maastricht, artigo 130.

⁵²² Vejam-se nomeadamente sobre este aspecto as propostas da Comissão Europeia sobre a base legal da tributação ambiental apresentada em 28 de Janeiro de 1997.

⁵²³ Vejam-se W. GERLOFF e F. NEUMARK, *Tratado de finanzas*, (trad. espanhola) Ed. El Ateneo, Buenos Aires, 1961, vol. II, p. 212 e seguintes; e G. CASADO OLLERO, “*Los fines no fiscales de los tributos*” in *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma* (Libro homenaje al Profesor Fernando Sainz de Bujanda), Ministerio de Economía y Hacienda, I.E.F., Madrid, 1991, p. 113 e seguintes citados por JORGE JIMÉNEZ HERNÁNDEZ, *El Tributo como Instrumento de Protección Ambiental*, Editorial Comares, Granada, 1998, p. 84.

⁵²⁴ Neste sentido veja-se C. ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, *Los impuestos de ordenamiento económico*, em HPE, no. 71, (1981), cit. p. 17

serviço da economia - afirma ALBIÑANA - carece de uma função financeira e este elemento em si mesmo é a negação da natureza fiscal destas figuras.

No plano oposto situam-se autores como J. J. HERNANDEZ, na linha de HAURIOU que entendendo o bem ambiental como um bem público encontram aí o fundamento de poder tributário quanto a essas figuras que no Direito Português vem sendo designadas por impostos ecológicos⁵²⁵.

Na abordagem da doutrina nacional dominante existe uma subalternização de princípios fundamentais como a liberdade e a propriedade privadas associada a um outro entendimento do princípio da igualdade que se considera como sendo adequadamente assegurado em termos finalistas por via do exercício desse mesmo poder tributário.

Como resulta da investigação comparativa descrita nos capítulos anteriores, a experiência norte americana apresenta desde os anos 80 e, em alguns casos, em momentos anteriores, uma abordagem diferenciada da tributação da terra à luz da conservação dos recursos⁵²⁶.

Da experiência norte americana resulta um conjunto de questões que permitem vantajosamente rever a leitura e o tema da tributação do património fundiário no debate jurídico fiscal português.

Na doutrina espanhola, MOLINA visa integrar a questão da tributação fundiária e o tema da protecção jurídica da natureza com recurso às correntes integralistas de que é referência científica GRIZIOTTI⁵²⁷. Para GRIZIOTTI o Direito Financeiro e, na dimensão que temos vindo a tratar, o direito fiscal não pode sob pena de insuficiência científica deixar de recorrer ao estudo dos fundamentos dos diversos institutos na tripla dimensão da ciência política, da ciência económica e da ciência jurídica. São estas que integradamente permitem uma leitura coerente da prestação tributária como da função extra fiscal do imposto.

⁵²⁵ Cfr. JORGE JIMÉNEZ HERNÁNDEZ, *El Tributo como Instrumento de Protección Ambiental*, cit., pp 102 e seguintes. Na doutrina portuguesa ver sobre esta matéria J. L. SALDANHA SANCHES, *Manual de Direito Fiscal*, LEX, Lisboa, 1998, Edição 2002, pp 249-251. Ver ainda CLÁUDIA SOARES, *O imposto Ecológico – Contributo para o Estudo dos Instrumentos Económicos para a Defesa do Ambiente*, Coimbra, 2001 e CARLOS LOBO, *Impostos ambientais*, FISCO nº 70/71, 1995, p. 73.

⁵²⁶ Cfr. DEAN T. MASSEY, MARGARET B. SILVER, «Property Tax Incentives for Implementing Soil Conservation Programs Under Constitutional Taxing Limitation», cit..

⁵²⁷ Cfr. PEDRO M. HERRERA MOLINA, *Derecho Tributario Ambiental*, Marcial Pons, Madrid, 2000, p. 6 e B.GRIZIOTTI, *Principii di Política, Diritto e Scienza delle Finanze*, Padova, CEDAM, 1929.

MOLINA dá um especial ênfase às figuras que, no Direito Europeu Comparado e nomeadamente no Direito Comunitário, constituem a resposta financeira do Estado ou a comportamentos considerados lesivos – o princípio do poluidor pagador – ou à imposição, por via fiscal, de procedimentos individuais e colectivos de utilização dos recursos naturais ou de prossecução do bem ambiental como imperativo constitucional⁵²⁸. Todavia, ao fazê-lo, MOLINA comete o mesmo erro de abordagem do sistema fiscal que a generalidade dos autores europeus que partem da ideia de bem ambiental para a análise e construção dos instrumentos tributários ao negligenciar, desde logo, a existência de uma tradução jurídica e constitucional diversa no caso da terra e no caso dos outros recursos naturais; depois ao esquecer a existência de um sistema fiscal onde impostos ordinários pré existentes não de ter uma leitura consistente com os valores constitucionais em causa; e ainda a excessiva valorização do bem ambiental no quadro das liberdades e garantias que integram a panóplia dos direitos fundamentais^{529 530}.

A tributação fundiária obriga, também pelas razões apresentadas neste estudo, a um esforço científico para articular harmoniosamente as tarefas fundamentais do Estado em matéria de política pública de solos e de interesse social por um lado e dos direitos fundamentais do cidadão.

⁵²⁸ Cfr. PEDRO M. HERRERA MOLINA, *Derecho Tributario Ambiental*, Marcial Pons, Madrid, 2000, p. 7; MARGARET A SUPRAK, *Environmental Tax Law: Challenge of the 90s*, *Journal of State Taxation*, p. 35-51; SANJAY GUPTA, HOWARD M. SHANKER, *Taxing the Environment*, *Tax Notes*, March, 1997, p. 1451-1458; ADAM CHASE, *Ecotax International: Comments on Taxation for Environmental Protection: A Multinational Legal Study*, 23 *Envtl. L.* 721, Winter 1992, Northwestern School of Law of Lewis & Clark College, p. 72-733; R. M. LIPTON, *Just When Will Environmental Clean-Up Expenditures be Deductible?*, *The Journal of Taxation*, February, 1996, p. 75-79; LARRY KREISER, WILLIAM BUTCHER, e outros, *The Taxation and Management of Environmental Cleanup Costs: a Growing Worldwide Concern*, *Taxes*, May, 1998, p. 29-34; JORGE JIMÉNEZ HERNÁNDEZ, *El Tributo como Instrumento de Protección Ambiental*, Editorial Comares, Granada, 1998, P. 78 e seguintes; TULLIO ROSEMBUJ, *Los Tributos Y La Protección del Medio Ambiente*, Marcial Pons, Madrid, 1995, p. 181 e seguintes e ROSA MARÍA MORENO FLOREZ, *Perspectivas de la Responsabilidad Civil en Materia de Medio Ambiente in Fiscalidad Ambiental*, Ana Yábar Sterling Ed., Barcelona, 1998, p. 273 e seguintes.

⁵²⁹ Cfr. PEDRO M. HERRERA MOLINA, *Derecho Tributario Ambiental*, cit., p. 11; PEDRO M. HERRERA MOLINA, *Capacidad Económica Y Sistema Fiscal*, Marcial Pons, Madrid, 1998, P. 327; LUIS MANUEL ALONSO GONZALEZ, *Los impuestos autonomicos de caracter extrafiscal*, Marcial Pons, Madrid, 1995, p. 79; G. P. JENKINS e R. LAMECH, *Fiscal Policies to Control Pollution: International Experience in International Bureau of Fiscal Documentation*, vol. 10, 1992, p. 483.

⁵³⁰ É sobretudo este tema e conexamente o da função social da propriedade fundiária e das limitações que também com fundamento ambiental lhe são introduzidas que interessa para o presente estudo. Para tanto vejamos entre outros J. F. DELGADO DE MIGUEL, *Derecho Agrario Ambiental*, Editorial Aranzadi, Pamplona, 1992, p. 65 e seguintes; PEDRO M. HERRERA MOLINA, *Capacidad Económica Y Sistema Fiscal*, cit., P. 94 e seguintes e ainda TULLIO ROSEMBUJ, *Los Tributos Y La Protección del Medio Ambiente*, cit., p. 52 e seguintes. E na doutrina norte americana BERNARD H. SIEGAN, *Property and Freedom - The Constitution, The Courts and the Land-Use Regulation*, Social Philosophy & Policy Center, Bowling Green State University, 1997 BERNARD H. SIEGAN, *Property and Freedom - The Constitution, The Courts and the Land-Use Regulation*, Social Philosophy & Policy Center, Bowling Green State University, 1997, p. 203 e seguintes e RICHARD EPSTEIN, *Takings: Private Property and the Power of Eminent Domain*, Harvard, 7th ed., 1998, p. 283 e seguintes.

Do Direito positivo, hoje em vigor, resultam quando nos reconduzimos quer ao património fundiário quer às figuras tributárias, um conjunto de contradições sistémicas que embora reconhecidas por alguns autores tal como foi já aqui referido, não encontram na doutrina e no direito português uma resposta científica ou sistémica dotada da desejável coerência.

Depois existe a contradição entre o discurso do imposto – a causa do imposto invocada pelo legislador – e o propósito último, com frequência contraditório, e que contribui para o sistema perverso de tributação do património fundiário que em Portugal como em outros estados europeus vem perdurando. Como foi já dito a doutrina tende a agrupar-se em redor da tese segundo a qual o imposto fundiário é essencialmente um tributo com fins diversos e funções tanto reditícias como de protecção do meio ambiente e de realização do interesse social.

E no entanto o estudo da realidade tributária infraestadual dotada de poder tributário próprio, de poder tributário derivado ou tão só do direito a arrecadar receitas fiscais mostra-nos que no quadro jurídico-político europeu existem exemplos consistentes de impostos de invocação ambiental que mais não exprimem do que a invocação de um interesse público para obter uma receita adicional para o estado federado, a região ou a autarquia. Se atentarmos no exemplo espanhol, encontramos ao lado de uma fiscalidade inspirada pela doutrina comunitária das *green taxes* toda uma gama de impostos autonómicos de carácter dito extrafiscal que mais não são do que instrumentos tributários das autonomias que permitem a estas com o duplo fundamento da competência tributária e da competência quanto à protecção do ambiente obter receitas adicionais. Assim acontece por exemplo com os impostos de protecção paisagística ou do meio ambiente consagrados na ordem jurídica espanhola em algumas *Autonomias*. No entanto, tais figuras no seu recorte técnico mas sobretudo na sua tradução financeira são entendidas por parte relevante da doutrina como meros instrumentos financeiros de natureza reditícia que mais não visam do que aumentar a receita das referidas *Autonomias*⁵³¹.

O princípio longamente referido do poluidor-pagador, quando traduzido em termos fiscais significa afinal que o contribuinte paga pela contaminação ou presunção de contaminação mas não existe do lado do Estado como afectação obrigatória das

⁵³¹ Ver JORGE JIMÉNEZ HERNÁNDEZ, *El Tributo como Instrumento de Protección Ambiental*, op.cit., p. 277 e ainda LUIS MANUEL ALONSO GONZALEZ, *Los impuestos autonómicos de carácter extrafiscal*, Marcial Pons, Madrid, 1995, p. 87; , MARTA GÓMEZ VERDESOTO e MIGUEL ÁNGEL MARTÍNEZ-LAGO, *Acerca del Impuesto Balear sobre Instalaciones que Inciden en el Medio Ambiente*, Fiscalidad Ambiental, Ana Yábar Sterling, Barcelona, 1998, p. 485.

receitas tributárias por essa via obtidas a necessária consignação das mesmas receitas a tarefas públicas de descontaminação. Sendo o direito tributário ambiental um direito tributário excepcional parece-nos que faria todo o sentido que o princípio da não consignação inerente ao imposto mas já não ao tributo fosse aqui afastado.

São disto exemplo o impuesto sobre instalaciones que inciden sobre el medio ambiente de Baleares⁵³² a respeito do qual MARTA GÓMEZ VERDESOTO e MIGUEL ÁNGEL MARTÍNEZ-LAGO e tecem duras críticas⁵³³; e o impuesto gallego sobre la contaminación atmosférica para citarmos apenas dois dos exemplos que mais atenção têm merecido do Tribunal Constitucional Espanhol⁵³⁴.

O Tribunal Constitucional Espanhol tem vindo no entanto a recusar a natureza extrafiscal destes impostos e o seu fundamento ambiental considerando que mais não se trata do que manifestações de um arbítrio local em violação do princípio da legalidade tributária e com fins eminentemente reditícias.

CASADO OLLERO procura conciliar os dois fins afirmando que

“junto com la función recaudatoria (recaudar para gastar) el tributo puede conseguir directa y autónomamente [...] la realización de los fines del ordenamiento constitucional [...], que reconoce el principio de instrumentalidad fiscal o, si se prefiere, la dimensión o función extrafiscal del sistema tributario”⁵³⁵

A doutrina espanhola e a jurisprudência do tribunal Constitucional introduzem no entanto uma importante limitação aos tributos extrafiscais que é a da capacidade económica do contribuinte como pressuposto do facto tributário. Uma leitura possível é a do pressuposto de uma equidade implícita da norma ou se se preferir um critério de razoabilidade quanto ao sacrifício patrimonial imposto. Mas o recurso a essa linha de orientação e ao próprio princípio da capacidade contributiva negam o carácter extrafiscal e não reditício destes impostos.

É a dimensão autónoma do exercício do poder tributário que revela esta contradição e esta limitação dos impostos sobre o património fundiário que estão em, invocados

⁵³² Aprovado pela Lei 12/1991 de 20 de Dezembro.

⁵³³ Cfr. MARTA GÓMEZ VERDESOTO e MIGUEL ÁNGEL MARTÍNEZ-LAGO, *Acerca Del Impuesto Balear Sobre Instalaciones que Inciden en el Medio Ambiente* in *Fiscalidad Ambiental*, Ana Yábar Sterling Ed., Barcelona, 1998, p. 445 e seguintes.

⁵³⁴ Cfr. LUIS MANUEL ALONSO GONZALEZ, *Los impuestos autonomicos de caracter extrafiscal*, Marcial Pons, Madrid, 1995, p. 87 e seguintes; ÁNGEL BAENA AGUILLAR, *Nuevos impuestos Ambientales* in *Fiscalidad Ambiental*, cit., p. 83 e seguintes e TULLIO ROSEMBUJ, *Los Tributos Y La Proteccion del Medio Ambiente*, Marcial Pons, Madrid, 1995.

⁵³⁵ Cfr. G. CASADO OLLERO, *Los fines no fiscals de los tributos*, en VV. AA., *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma*, Homenaje a F. Sáinz de Bujanda, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1991.

embora um outro fim ou uma outra função, serem utilizados tais impostos como prosseguindo a função recaudatória, o financiamento considerado necessário de produção de bens públicos, o interesse público fiscal.

A introdução, na análise dos impostos ambientais, do princípio da capacidade contributiva é em si uma contradição nos próprios termos, já que aquilo que é prosseguido é o interesse geral de natureza extrafiscal através da conservação do património fundiário, não faz qualquer sentido introduzir uma lógica de transferências forçadas com base na capacidade económica. Tal só encontraria a sua razão de ser no vencimento da tese de que uma maior capacidade económica era um factor de menor eficiência nos comportamentos ambientais dos privados e segundo que a produção de bens ambientais por parte do Estado ou a conservação dos mesmos é socialmente mais eficiente do que a conservação dos bens ambientais realizada pelos agentes económicos privados. Tal está empiricamente rejeitado e a mais elaborada experiência jurídico-fiscal recusa esse postulado⁵³⁶.

Não pode dizer-se também que ao contrário daquilo que acontece em outros ordenamentos jurídicos europeus como é o caso da jurisprudência constitucional alemã, o Tribunal Constitucional Espanhol consiga uma interpretação despojada de contradições ao, aplicando o artº. 31 da Constituição espanhola, entender que os fins extrafiscais de um imposto não de conformar-se com o princípio da capacidade contributiva porque a posse da terra ou de recursos naturais é em si mesma uma manifestação da riqueza⁵³⁷.

E aqui o Tribunal Constitucional Espanhol vai em fins da década de oitenta aproximar-se da construção de HENRY GEORGE e dos seus seguidores já longamente elaborada e da aplicação do princípio do highest and best use ao decidir que, a propósito do Impuesto sobre Tierras Infrutilizadas

“la intentio legis del tributo – [...] – no es crear una nueva fuente de ingresos públicos com fines estrictamente fiscales o redistributivos, sino disuadir a los titulares de propiedades o empresas agrícolas del incumplimiento de las obligaciones inherentes a la función social de la propiedad de la tierra que la propia ley define o, dicho en términos positivos, estimular a aquellos para que obtengan de sus propiedades los rendimientos económicos y sociales que les son legalmente exigibles”⁵³⁸.

⁵³⁶ Cfr. RICHARD EPSTEIN, *Takings: Private Property and the Power of Eminent Domain*, cit., p. 283 e seguintes.

⁵³⁷ Cfr. Acórdão do Tribunal Constitucional Espanhol de 26 de Março de 1987 cit. por TULLIO ROSEMBUJ, *Los Tributos Y La Proteccion del Medio Ambiente*, cit., p. 246.

⁵³⁸ Cfr. Acórdão nº 37/1987 do Tribunal Constitucional Espanhol de 26 de Maio de 1987 in CLEMENTE CHECA GONZÁLEZ, *Cuadernos de Jurisprudencia Tributaria 9*, Aranzadi Editorial, Pamplona, 1998.

Salvo melhor opinião parece-nos que o quadro teórico que se perfila no horizonte legislativo e jurisprudencial espanhol à semelhança daquilo que acontece como foi já analisado em outros ordenamentos jurídico tributários europeus, mesmo após – e poderia dizer-se especialmente após – a atribuição de um novo recorte fiscal e financeiro ao património fundiário e aos recursos naturais, encerra contradições científicas insanáveis por persistir na recusa de dois pressupostos: aceitação da eficiência do agente privado na realização simultânea do interesse próprio e do meio ambiental como manifestação do bem estar comum; e, segundo, a incorporação na doutrina financeira e na doutrina fiscal de um contributo da ciência económica do velho continente segundo a qual património fundiário mais não é do que capital acumulado, sendo no presente negligenciável em cada parcela do património fundiário privado a componente recurso natural.

Ora, o princípio da capacidade contributiva ou da capacidade económica, como vimos supra, tem no seu entendimento mais esclarecido ou um desígnio da reposição da igualdade como pretende MUSGRAVE ou um intuito eminentemente fiscal de repartição não igualitária e por isso mesmo redistributiva da riqueza ao associar património e spending power como pretende KALDOR⁵³⁹. Nenhum destes autores nega a possibilidade de pelo uso do património o seu titular dar desde logo o adequado contributo para a satisfação das necessidades colectivas. E a dimensão conservacionista que deveria ser particularmente valorizada nesta perspectiva porque representa ganhos de eficiência e não lesa direitos fundamentais, é negligenciada porque a tanto se opõem o entendimento publicista do bem ambiental e a relevância do tributo como instrumento predominantemente fiscal para as entidades intermédias, sejam elas estados federados, autonomias, municípios ou outras dimensões do poder regional e local.

A mesma linha de orientação tem sido defendida no âmbito de sucessivos grupos de trabalho constituídos para estudar a reforma da tributação fundiária associada ao ordenamento do território no direito britânico. Em 1993, V. H. BLUNDELL e mais tarde N. LICHFIELD traçam aquilo que parece crescentemente ser a leitura do Estado Providência em matéria de património fundiário e sua tributação⁵⁴⁰. Como linhas de força desta orientação aqueles autores identificam ao lado da capacidade contributiva, a determinação do valor com base no benefício individual, a natureza pública do

⁵³⁹ Cfr. RICHARD A. MUSGRAVE, PEGGY B. MUSGRAVE, *Public Finance in Theory and Practice*, cit. e NICHOLAS KALDOR, *An Expenditure Tax*, 1955, p. 53.

⁵⁴⁰ Cfr. NATHANIEL LICHFIELD, CONNELLAN OWEN, *Land Value Taxation in Britain for the Benefit of the Community: History, Achievements and Prospects*, Lincoln Institute of Land Policy, 1997, p. 15 e seguintes.

incremento do valor – e conseqüentemente da riqueza – do património fundiário, a pretendida neutralidade que resultaria da tributação da terra em resultado da rigidez da oferta da mesma; a inevitabilidade da transformação da propriedade rústica em propriedade urbana; e, argumento que parece esquecer as outras preocupações supra citadas.

É na experiência na ordem jurídica e na doutrina norte americanas que vamos encontrar uma outra abordagem do património fundiário em termos fiscais, esta mesma resultante do entendimento constitucional e fiscal do direito de propriedade e de apropriação da terra e dos recursos naturais, por via de uma superação da oposição dilemática entre poder tributário e direito de propriedade e essa outra ideia segundo a qual o domínio eminente do estado há-de ter como limite constitucional também a liberdade individual e o direito de propriedade.

De um ponto de vista teórico, a distribuição equitativa de direitos e deveres que constitucionalmente traduzem a repartição da responsabilidade, do risco e do encargo, tem uma tradução fiscal que, para retomarmos o tema deste capítulo, obriga a uma reflexão sobre o tratamento tributário da terra enquanto factor de produção ou seja, de um ponto de vista económico tributário.

A sustentabilidade económica e ambiental da utilização da terra não pode ser ignorada pelo imposto, como quase unanimemente é reconhecido. Mas, ao incidir sobre a terra enquanto factor de produção e bem económico, o imposto incide por vezes sobre o elemento subjectivo ou seja, valorizando quem é o seu detentor, outras vezes sobre o seu elemento objectivo: qual é o objecto do imposto e qual o valor que, para efeitos fiscais, lhe é atribuído. E é aqui, nesta dupla ordem de questões, que vai reflectir-se o entendimento dos princípios fundamentais do ordenamento jurídico tributário em causa. Se o imposto for visto como um instrumento eminentemente reditício, então o factor de produção, o bem económico que é a propriedade fundiária, não-de ser lidos de acordo com critérios que justificam a identidade de tributação entre a propriedade fundiária e a propriedade imobiliária. Na civilização cosmopolita e urbana do início do século XXI não há utilização mais lucrativa da terra, não existe comportamento económico que melhore se traduza numa apreciação do seu valor do que o ordenamento e posterior urbanização de prédios rústicos ou propriedade fundiária. A defesa do desenvolvimento sustentado e do equilíbrio entre o ecossistema e a economia e o seu reconhecimento no ordenamento jurídico fundamental, aceite tanto no plano internacional como nas constituições dos Estados, colocaram a uma nova luz os limites e a impossibilidade de levar essa tendência indefinidamente avante. O

imposto sobre a propriedade fundiária pode, neste outro entendimento do destino económico da terra, ser ainda um imposto predominantemente reditício. Mas então, há-de sê-lo em nome do princípio do rendimento ou sustentado pela ideia de fazer coincidir sacrifício fiscal e capacidade contributiva.

Mas colocam-se duas questões às quais esse tipo de tributação patrimonial indiferenciada não oferece resposta. A primeira está em que o imposto é, nesse caso, por definição confiscatório e nada o distingue dos instrumentos administrativos de transferência da propriedade ao abrigo do domínio eminente do Estado. Em segundo lugar, esse imposto não encontra, do ponto de vista do edifício dos direitos fundamentais e da coerência entre este e o sistema fiscal, fundamento ou suporte relevante do ponto de vista da ciência do Direito e da exegese do Direito constitucional no caso das democracias representativas de base parlamentar. A prova desta contradição e a reconstrução de elementos essenciais da tributação do património fundiário são objecto, linhas abaixo, do essencial desta reflexão.

Regressemos à questão da responsabilidade que permite reflectir sobre a nova dimensão económica deste recurso que é a terra.

A responsabilidade objectiva a que se associou a responsabilidade pelo risco ambiental determinou o florescimento de um quadro normativo que associava, no papel de financiador dos encargos resultantes do risco ambiental, os agentes privados e os entes públicos, em particular, as municipalidades. Mas a própria natureza dos riscos e a sua diversidade e a conseqüente ampliação sistemática do elenco das situações de que podia emergir responsabilidade financeira e administrativa tornou a breve trecho caducos instrumentos e critérios utilizados na determinação da base tributável e da carga fiscal da *property tax* e de outras formas de tributação do património fundiário. A título de exemplo, objecto de análise mais detalhada infra, refira-se essa noção nuclear para o imposto sobre o património que é o valor do bem. A consideração das questões ambientais e os direitos associados à preservação ou conservação da terra, mesmo quando utilizada, determinaram, como se referiu, acréscimo de encargos, diversidade de situações de risco e, em conseqüência, a alteração do valor dos bens⁵⁴¹. Por outro lado, o instrumento fiscal surgiu numa economia de mercado em que a panóplia tradicional de direitos fundamentais era ainda dominante como um instrumento útil, ao mesmo tempo salvaguarda de direitos individuais e de apropriação privada, sem colisão com interesses públicos ou com o

⁵⁴¹ Cfr. M. A. SUPRAK, *Environmental Tax Law: Challenge of the 90s*, cit., p. 40 e T. NICOLAUS TIDEMAN, *Takings, Moral Evolution, and Justice*, cit..

entendimento que a colectividade tinha do uso e do valor da terra⁵⁴². Existe aqui subjacente uma alteração fundamental da função do imposto fundiário daquilo que a jurisprudência norte americana é identificado a propósito de medidas de natureza fiscal umas, de natureza administrativa outras, como o *primary purpose* dos institutos jurídicos em causa. A função do imposto deixa de ser predominantemente o rendimento e passa a situar-se em outros planos de realização de um interesse colectivo que há-de ser mensurável em termos económicos ou seja, de utilidade, para que o instrumento fiscal possa ser utilizado e se mantenha a coerência entre o Direito Positivo e os princípios fundamentais constitucionalmente consagrados⁵⁴³.

O aparecimento de uma função do imposto fundiário que, sendo nova nos seus fundamentos, se identifica com um dos entendimentos possíveis do imposto no quadro das democracias políticas que é o da prossecução de um interesse social relevante sem lesão irreparável de direitos fundamentais ou expectativas legítimas legalmente consagradas e com ganhos de eficiência é, em termos crescentes, um natural desenvolvimento da teoria deste imposto que a doutrina dos últimos três séculos apreendeu em matéria de especificidade o que, paradoxalmente, raras vezes foi traduzido no sistema fiscal e no ordenamento jurídico financeiro portugueses. Um outro entendimento da terra como factor económico leva a colocar o imposto fundiário – como de resto outras figuras fiscais e instrumentos financeiros novos ou repensados, nomeadamente em sede de ajudas de Estado – no centro de uma revisão do regime jurídico de utilização da terra, orientando-se para uma outra denominação que tentativamente haveria de caber na ideia de regime jurídico de protecção da terra por via tributária.

Dito isto, o tema do relacionamento entre o património fundiário e o Poder tributário, ou melhor, entre os direitos fundamentais que subjazem ao património fundiário privado e ao seu uso e o poder tributário, por interposta figura que é o imposto sobre a terra, surge como um imperativo num sistema político e financeiro que visa assegurar direitos e garantias fundamentais melhorando acessoriamente o uso dos recursos naturais apropriados individualmente.

Eric T. Freygole, escreveu um dia:

⁵⁴² Cfr. M. A. SUPRAK, *Environmental Tax Law: Challenge of the 90s*, cit., e Bureau of National Affairs, «*Taxation, Budget and Accounting Text*», Daily Tax Report, n.º 134, Washington D. C., December 1996, p. 1-7. Para uma visão da corrente mais liberal da articulação entre o direito de propriedade e a prossecução do interesse social, veja- RICHARD ALLEN EPSTEIN, *History Lean: The Reconciliation of Private Property and Representative Government*, cit..

⁵⁴³ Para uma análise da utilização eminentemente extrafiscal do imposto e o adequado do enquadramento teórico e legislativo, cfr. JORGE JIMÉNEZ HERNÁNDEZ, *El Tributo como Instrumento de Protección Ambiental*, Editorial Comares, Granada, 1998, p. 39-48 e 73-123.

“our legal conception of ownership tells us, first, that the earth is something that we can own [...], tells us, second, that the land can be divided into distinct, discrete parcels and that division of the earth in this manner is sensible [...]. The third component of this message is that [...] we make the rules”⁵⁴⁴.

Encerrando em si mesma alguma contradição conceptual, a obra citada, embora um estudo universitário, procura ser também um texto de divulgação que reúne reflexões sobre uma reelaboração da ideia de justiça social na perspectiva da detenção e uso da terra como factor económico, mas como bem escasso e base de um equilíbrio ambiental sustentado.

Ao contrário dos ordenamentos jurídicos continentais o direito norte americano triangula do ponto de vista da elaboração doutrinária entre esta ideia do bom uso privado, o tratamento tributário preferencial e a apreensão da técnica jurídica que integre harmoniosamente a soberania tributária do Estado e os direitos fundamentais do cidadão exprimindo no regime fiscal a apreciação pela colectividade da relevância pública do uso privado do património fundiário. A diferenciação, independentemente da técnica tributária utilizada, autonomiza o uso e transmissão e só dos impostos que incidem sobre o primeiro e para os quais este pode ser relevante tratamos aqui.

Coloca-se aqui uma vez mais o tema da colisão dos princípios constitucionais e dos direitos fundamentais já que o princípio da igualdade tributária ou como muitos preferem o princípio da generalidade dos impostos, num entendimento amplo do património e do capital, colide com uma valorização diferenciada e com um outro tratamento fiscal da terra e dos recursos naturais.

Esta questão por causa da relevância da panóplia dos direitos fundamentais que a experiência política e constitucional norte americana havia consagrado, é objecto de vastíssima elaboração, como foi já referido supra, no Direito norte-americano. Centremo-nos naquilo que neste pode utilmente permitir a reconstrução da figura no sistema fiscal português não apenas em sede de direitos fundamentais mas numa outra perspectiva é a da realização do bem comum, economicamente avaliável por via da produção de bens públicos. Princípios e instrumentos hão-de ser harmoniosamente combinados para obter um tal resultado.

⁵⁴⁴ Estas reflexões surgem no capítulo III de *Justice and the Earth*, que abre com uma citação de WENDELL BERRY: “*Property belongs to a family of words that, if we can free them from the denigration that shallow politics and social fashion have imposed on them, are the words, the ideas, that govern our connections with the world and with one another: property, proper, appropriate, propriety*”, Cfr. ERIC T. FREYFOGLE, *Justice and the Earth - Images for Our Planetary Survival*, University of Illinois Press, Illinois, 1995, p. 45 e 51.

Ao contrário do que é ainda hoje a orientação do Direito europeu e comunitário que vê autonomamente o uso da terra, e numa perspectiva fiscal se orienta predominantemente a propósito dos resíduos e da descontaminação, o legislador norte-americano constatou a necessidade de complementar as medidas administrativas colocadas em prática - e em muitos casos com resultados limitados nos últimos trinta anos - recorrendo à tributação sobre a terra e o seu uso integrado juridicamente a propriedade privada como um instrumento de produção de bens públicos nomeadamente de bens ambientais. Colocava-se aqui a questão de uma dupla diferenciação: diferenciação deste modo de riqueza relativamente a outros, diferenciação entre o bom e o mau uso da terra.

Quanto ao primeiro falar-se-ia no tratamento preferencial da propriedade fundiária⁵⁴⁵. Quanto ao segundo, o tema do uso e de uma outra ideia de valor expresso, na razão inversa, no valor tributário, poderia ser reconduzido a uma só expressão, o custo das escolhas socialmente relevantes, constitucionalmente adequadas⁵⁴⁶.

O tema do custo das escolhas socialmente relevantes foi longamente elaborado primeiro por PIGOU e PARETO dos quais são particularmente interessantes neste contexto as considerações acerca da definição de matérias de consenso social que possam ser definidas como Pareto-eficientes⁵⁴⁷ e, mais tarde, por BUCHANAN⁵⁴⁸ a propósito da teoria dos bens públicos e do processo de formação das escolhas colectivas que implicam um encargo financeiro – custo – para a colectividade ou para o cidadão individual. Mas é o mesmo BUCHANAN quem reconhece não ser possível de um ponto de vista constitucional ou desejável atendendo aos fundamentos da democracia representativa, dissociar este tema da questão da justiça entendida como

⁵⁴⁵ Cfr. D. HANSEN, S. SCHWARTZ, *Prime Land Preservation: the California Land Conservation Act*, cit.

⁵⁴⁶ RANDY E. BARNET, *The Structure of Liberty – Justice and the Rule of Law*, Oxford University Press, New York, p. 150 e seguintes

⁵⁴⁷ Cfr. VILFREDO PARETO, *Manuale di Economia Politica*, Milano 1906, tradução em língua inglesa, New York, Kelley Publishers, 1971 e ARTHUR C. PIGOU, *The Economics of Welfare*, Macmillan, London, 4ª ed., 1932. Tratando-se embora de autores recorrentemente citados e de leitura obrigatória refiram-se exemplificativamente os comentários de BUCHANAN sobre PARETO e a teoria contratual explicando os seus limites mas também uma leitura mais alargada que possa superar insuficiências na interpretação dos modelos constitucionais, cfr. JAMES M. BUCHANAN, GORDON TULLOCK, *The Calculus of Consent*, Logical Foundations of Constitutional Democracy, Ann Arbor Paperbacks, 1983, p. 319-320; e ainda, ADÃO DA FONSECA que refere: “*The most persuasive – and beautifully written, we should add – discourse on this issue is that in chapter 1 of PIGOU’s great work, The Economics of Welfare. After defining welfare as “a thing of very wide range”, he felt it necessary to limit it to “that portion of the field in which.... there is present something measurable, on which analytical machinery can get a firm grip”. And since “the one obvious instrument of measurement available in social life is money”, he concluded that his inquiry could be “restricted to that part of social welfare that can be brought directly or indirectly into relation with the measuring rod of money”, which he called economic welfare. Summing up, welfare was split into two distinct parts, namely economic welfare and non-economic welfare.*”, cfr. FERNANDO ADÃO DA FONSECA, *The Measurement of Social Welfare*, University of Lancaster, Agosto, 1982

⁵⁴⁸ Ver GEOFFREY BRENNAN, JAMES M. BUCHANAN, *The Power to Tax: Analytical Foundations of a Fiscal Constitution*, cit.

princípio do ordenamento jurídico e do primado da lei visto como fundamento de qualquer manifestação ou exercício do poder político.

A tributação diferenciada da terra tem um duplo sentido. Em primeiro lugar o de existir para a riqueza fundiária para o património fundiário um imposto conceptual e tecnicamente autónomo daqueles que incidem sobre as outras manifestações de riqueza ou sobre outras realidades patrimoniais ainda que prediais como é o caso dos prédios urbanos⁵⁴⁹. Em segundo lugar este imposto há-de permitir nas suas noções nucleares e na sua técnica diferenciar tributariamente o uso da terra e na medida em que este uso seja uma simples extensão da natureza do prédio há-de valorar o exercício do direito de propriedade num plano que é o da realização do bem comum e o do respeito pela liberdade de apropriação como um direito fundamental.

Para o Autor os prédios urbanos naquilo que neste estudo se vem designando por património imobiliário não são provavelmente subsumíveis a uma única categoria de imposto ou uma única técnica tributária. Mas, a razão da diferenciação do estatuto fiscal é outra e tem haver não com a natureza do bem em si mas ou com as normas de incidência pessoal ou com o uso que num determinado momento é dado a um determinado bem. O imposto e a realidade física materializada no imóvel não são um alterado em função da outra mas é antes o regime tributário que pode ser adequado a este titular ou aquele uso. A ser assim o tema seria solucionado pela adequação das normas de incidência ou seja, recorrendo a benefícios ou a agravamentos.

O entendimento segundo o qual o património fundiário é reconduzível ao longo dos tempos a uma outra manifestação de acumulação de capital e conseqüentemente é sempre quantificável desvaloriza o direito constitucional de propriedade e permite ao estado administrativamente diminuir o seu valor seja por via fiscal seja pela limitação do uso. No limite, a expropriação e a compensação que estão na essência do Estado de Direito podem ser adulteradas por actos administrativos limitativos do direito de propriedade ou por actos tributários que aplicam um imposto sobre o património fundiário baseado em princípios objecto desta investigação mas de que se destacam cinco ideias fundamentais.

Primeiro, um imposto sobre património fundiário há-de observar uma certa hierarquia das normas e princípios constitucionais sendo o elemento nuclear da aproximação

⁵⁴⁹ Cfr. HELLEN F. LADD, *Local Government Tax and Land Use Policies in the United States*, cit e WILLIAM FISCHER. Na doutrina portuguesa consulte-se NUNO SÁ GOMES, Os conceitos fiscais de prédio, cit., p. 7.

feita pelo legislador tributário a ideia de limitação do poder político versus a limitação dos direitos de liberdade e propriedade privadas.

Segundo, a ideia de que a colectividade ao tributar o património fundiário limita e por vezes reescreve um direito fundamental cujo o exercício não é indiferente à própria vida colectiva, ao interesse público pelo que o imposto há-de permitir, na sua construção normativa uma diferenciação entre dois usos com “valor” social diverso.

Terceiro, a diferenciação há-de sempre fazer-se em sentido negativo ou seja por via de normas de incidência negativa e de normas de isenção a que acrescem instrumentalmente os outros tipos de benefícios fiscais a que o legislador entende recorrer e que o direito comparado ilustra abundantemente.

Quarto, o uso e a própria natureza do património fundiário hão-de conduzir à construção de uma noção de valor tributário diversa do valor de mercado e em parte resultante das normas de incidência que venham a ser configuradas. Nesta medida ao contrário daquilo que tem sido ensinamento tradicional da ciência económica é possível e em muitos casos até desejável que o imposto sobre a terra não seja neutro mas á semelhança do que acontece com outros impostos ambientais, induza comportamentos ou reflecta situações em que o privado se substitui ao estado na produção de bens públicos.

Quinto e último o imposto sobre o património fundiário há-de obedecer aos princípios que sustentam a economia de mercado e consequentemente não pode significar a apropriação de bens escassos quando estes são eficientemente usados para prosseguir o que numa acepção de ética social se tem vindo a designar por bem comum⁵⁵⁰.

Passemos então em revista aquilo que, numa leitura que siga esta ordem de razão, justifica, tipifica e fundamenta um imposto autónomo sobre o património fundiário usando para tanto, em boa medida, aquilo que do direito comparado possa servir como referencial.

Permita-se uma última e curta digressão paralela que mais facilmente concorra para dilucidar sobre os aspectos mais controversos de uma tal figura e de uma tal proposta. A tributação da terra quando realizada em subordinação à disciplina constitucional que

⁵⁵⁰ Para uma análise económica da medida do bem comum na linha de uma harmonização dos efeitos públicos e privados da utilização dos recursos disponíveis numa lógica repartição/ compensação veja-se FERNANDO ADÃO DA FONSECA, *The Measurement of Social Welfare*, University of Lancaster, Agosto, 1982, p. 66 e seguintes.

antecipamos haver de constar da Constituição tributária portuguesa em vigor, há-de configurar sempre uma transferência consensualizada de activos que não são pela própria natureza escassa da coisa objecto do imposto, reconstituíveis. Valem aqui todas as referências já realizadas a propósito tanto da escassez dos recursos naturais como da dimensão fiscal das políticas de conservação e ambiente, que geraram essas figuras tributárias que em termos muito amplos poderíamos integrar numa única categoria de tributos e que são os eco impostos.

Essa transferência consensualizada contém em si o primeiro elemento que permite a autonomização do imposto sobre a terra, já que há que presumir um acordo entre as partes ou a vontade que os substitui tanto no momento da decisão política tributária – em que a colectividade opta por via dos seus representantes sobre se há-de ou não transferir activos e a sua gestão – como num momento que pode ser preliminar ou posterior a este em que o agente económico com ou sem o estímulo do imposto atribui um certo uso e infere uma dada apreciação ao elemento patrimonial o qual tanto no imposto como num acto administrativo de expropriação há-de ser valorizado pelo estado para efeitos de pagamento de uma compensação justa. Se esta compensação é adquirida no Direito Público e nomeadamente nas figuras de Direito Administrativo que implicam a transferência forçada de património predial, rústico ou urbano dos privados para o Estado, os mesmos princípios não-de obrigar a que tratamento idêntico seja dado no caso do imposto sobre a terra.

Parte da doutrina, como foi exposto supra, apoia-se na ideia de que o imposto sobre o património está legitimado numa outra sede que é a do ou princípio do benefício ou a do princípio da capacidade contributiva. No entanto, se tal argumento é válido quando a lei fiscal desconsideradamente associa, rústico e urbano, fundiário e imobiliário, o mesmo não pode disser-se quando mais não existe do que uma mera transferência forçada de activos sem vantagem pública em função da procura.

Segundo esta perspectiva o uso da terra é plural dependendo apenas das solicitações do mercado ou do exercício de políticas sociais e redistributivas que visariam alargar o espaço urbano ou urbanizável pelo que um imposto sobre o património fundiário teria ainda como justificação o desincentivo à não urbanização da terra fundando-se em razões de justiça fiscal distributiva e de ética social por estimular a oferta e reduzir o preço final das fracções urbanas. Uma tal construção vale a pena pelos seus pressupostos e se era defensável na visão da sociedade urbana e da ausência de preocupações conservacionistas que padronizarão o período que medeia entre o final do século XVIII e meados do século XX, não pode hoje ser aceite sobretudo quando

os seus defensores o fazem coexistir com uma outra tese que condiciona os comportamentos privados ao ganho máximo e reserva a conservação da terra e dos recursos naturais às incumbências do estado

Qualquer figura tributária autónoma na sede que vimos analisando obriga por entrar em colisão com direitos e princípios constitucionalmente consagrados a uma análise nesta sede a qual terá lugar no último capítulo deste estudo para aí se remetendo o essencial das considerações em redor dos problemas supra enunciados.

Fica, em consequência, a discussão em redor do uso diferenciado – e de ser este socialmente relevante ou não - e, segundo da noção de valor tributário quando esta corresponda a um conceito afastado de valor de mercado ou quando em função do uso ou da natureza do bem sugira técnicas diferenciadas de formulação e aplicação da lei fiscal⁵⁵¹.

Historicamente como se referiu, diversos ordenamentos jurídicos com especial incidência para o caso do direito fiscal norte americano reconheceram no exercício da actividade agrícola entendida em sentido amplo como fundamento para um tratamento diferenciado em termos fiscais relativamente aos prédios com uma utilização vocacionadamente agrícola⁵⁵². A diferenciação entre o regime dos prédios rústicos e dos prédios urbanos é ilustrado por JOAN YOUNGMAN ⁵⁵³ tanto a propósito do direito anglosaxónico como a propósito de algumas das experiências de direito comparado supra analisadas.

⁵⁵¹ Autores como PLIMMER, MCCLUSKEY e OWEN in FRANCES PLIMMER, W. J. MCCLUSKEY, e outros, *Equity and Fairness within Ad Valorem Real Property Taxes*, cit., sugerem que o tema do valor pode também ser reconduzido a um juízo de justiça e equidade tributárias. Sobre a relação entre benefício privado e benefício público veja-se F. I. MICHELMAN, *Property, Utility, and Fairness: Comments on the Ethical Foundations of "Just Compensation" Law*, cit., p. 1196 e RANDY E. BARNETT, *The Structure of Liberty - Justice and the Rule of Law*, cit., p. 156 e seguintes e ainda RICHARD ALLEN EPSTEIN, *Takings: Private Property and the Power of Eminent Domain*, cit.

⁵⁵² Vejam-se FREDERICK D. STOCKER, *Farm-Use Assessment Revisited*, cit; DENNIS R. SCHMIDT, LARRY R. GARRISON, *The Tax Reform Act of 1986: Its Effect on the Agricultural Sector*, 65 *Taxes*, 1987; JONATHAN SKINNER, *If Agricultural Land Taxation is so Efficient, Why is it so Rarely Used?* *The World Bank Economic Review*, No. 5, January, 1991; F. KAID BENFIELD, JUSTIN R. WARD, e outros, *Conservation Gains in the Tax Reform Act: an Analysis of the Implications of Tax Reform for Farmers and Natural Resources in Rural America, with a Policy Agenda for the Future*, *Harvard Environmental Law Review*, vol. 11:415, 1987; JANE MALME, *Preferential Property Tax Treatment of Land*, cit.; LOUIS KAPLOW, *Fiscal Federalism and the Deductibility of State and Local Taxes Under the Federal Income Tax*, *Virginia Law Review*, vol. 82, No. 3, April, 1996; H. F. LADD, *Local Government Tax and Land Use Policies in the United States*; JAMES WADLEY, PAMELA FALK, *Lucas and Environmental Land Use Controls in Rural Areas: Whose Land is it Anyway?*, cit. e FRANK SCHNIDMAN, MICHAEL SMILEY, e outros, *Retention of Land for Agriculture - Policy, Practice and Potential in New England*, cit.

⁵⁵³ Cfr. JOAN M. YOUNGMAN, JANE M. MALME, *An International Survey of Taxes on Land and Buildings*, Lincoln Institute of Land Policy, International Association of Assessing Officers, OECD, Kluwer Law and Taxation Publishers, Deventer, 1994, p. 55 e 197 e seguintes

É a doutrina norte americana que permitiu a partir de um claro entendimento da base constitucional e de uma conceptualização da propriedade tributariamente relevante, primeiro diferenciar elaborando um estatuto preferencial do património fundiário com afectação agrícola e, depois fixando a relação entre o uso socialmente relevante dos bens fundiários privados e o seu regime fiscal. Num complexo debate doutrinário o traço condutor foi primeiro o de aceitar que a tributação fundiária é um instrumento de definição do interesse público também para o uso privado da terra e, segundo, que o património fundiário por contraposição aos espaços urbanos ou urbanizáveis reveste um interesse comum que, atento o seu estatuto privado, justificam uma tributação em sede própria e comparativamente uma tributação selectiva e preferencial⁵⁵⁴.

A tributação tanto da actividade agrícola desenvolvida sobre o património fundiário como do próprio património em si, no âmbito da experiência fiscal norte americana é consistente com uma orientação política de longo prazo de sustentação da competitividade agrícola completada com instrumentos financeiros sobre a forma de subsídios directos aos factores produtivos. A agricultura foi historicamente entendida como uma actividade diferenciada, objecto na segunda metade do século XX de medidas integradas de sustentação que visavam no essencial permitir que o abastecimento alimentar das colectividades não dependesse em excesso dos comportamentos de mercado.

Neste contexto que tem vindo a ser elaborado nas sedes próprias, desenvolveram-se paralelamente a Política Agrícola Comum e o sistema americano de *farm relief* e tributação preferencial que dificilmente podem ser comparados e não integram necessariamente os mesmos instrumentos tributários. Embora o uso agrícola da terra possa justificar a existência de instrumentos fiscais próprios, no Direito português e se existisse vantagem evidente em dar coerência às medidas fiscais avulsas que têm vindo a ser ou subalternizadas relativamente à tributação predial urbana ou inseridos nas leis de imposto sobre o rendimento⁵⁵⁵, não é dominantemente na actividade agrícola ou, se se preferir, na essência agrária do património fundiário que encontramos hoje o principal campo experimental. Sem prejuízo há um conjunto de reflexões que acrescentam consistência conceptual à tese que este estudo visa suportar e que aqui se passam em termos não desnecessariamente em revista.

⁵⁵⁴ Cfr. JANE MALME, *Preferential Property Tax Treatment of Land*, Lincoln Institute of Land Policy Working Papers, Cambridge, 1993, p. 2 e seguintes.

⁵⁵⁵ Cfr. NUNO SÁ GOMES, *Os Conceitos fiscais de prédio*, Ciência e Técnica Fiscal, n.º 102, Direcção-Geral dos Impostos, Ministério das Finanças, Lisboa, Junho, 1967.

Veja-se a propósito da função social, que temos vindo a denominar por interesse público, a relação entre o uso e o estatuto fiscal do património fundiário privado.

Se é certo que já a doutrina medieval com especial destaque para a doutrina tomista reconhecia uma função social para o direito de propriedade foi sobretudo a partir dos clássicos quem num quadro de reflexão sobre Estado imposto e propriedade privada primeiro referiu a natureza única de posse e uso da terra e depois a relevância social dos mesmos. Se é pacífico na doutrina o reconhecimento de uma função social da propriedade agrária o mesmo não pode ser afirmado quando dessa função social se procura extrair como premissa incontornável a limitação do direito de propriedade⁵⁵⁶
⁵⁵⁷.

No entanto como foi já também exposto é essa a orientação dominante da doutrina portuguesa dos últimos anos que procura de modo que se afigura excessivamente dogmático reconduzir todos os tipos de propriedade a manifestações simples de uma reserva de riqueza passível de um tratamento tributário senão único ao menos semelhante⁵⁵⁸.

⁵⁵⁶ Este tema é retomado neste trabalho tanto na análise dos princípios que a doutrina entende como fundamento da tributação do património como na reflexão crítica sobre o texto constitucional. BIRK entre outros encontra aqui uma distinção entre imposto e outras formas de apropriação pelo Estado considerando que o imposto se reflecte sobre o património enquanto institutos como o da expropriação produzem os seus efeitos na esfera jurídica do cidadão impondo a transferência do direito de propriedade mas não alterando a dimensão patrimonial. Cfr. DIETER BIRK, *Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Massstab der Steuernormen*, Köln, 1982, PEDRO M. HERRERA MOLINA, *Capacidad Económica Y Sistema Fiscal*, cit. p. 94 e seguintes, TULLIO ROSEMBUJ, *Los Tributos Y La Proteccion del Medio Ambiente*, cit e BERNARD H. SIEGAN, *Property and Freedom - The Constitution, The Courts and the Land-Use Regulation*, Social Philosophy & Policy Center, Bowling Green State University, 1997

⁵⁵⁷ Se nos recentramos na questão do uso da terra entendido como espaço rural e na actividade que aí se desenvolva entendida como havendo de ser adequada à função social imposta a públicos ou a privados, encontramos uma gradual complementaridade entre a actividade produtiva sobre a terra e a protecção dos recursos naturais que ao mesmo tempo promova o desenvolvimento e impeça uma utilização negativa hoje associada genericamente à escassez e que J. DELGADO distingue em cinco situações ou comportamentos: o esgotamento dos recursos fundiários, hídricos ou florestais, a contaminação biológica, a contaminação química, a perturbação do meio físico, a degradação do tecido social dependente a qualquer título do uso da terra. Cfr. JUAN F. DELGADO, *Derecho Agrario Ambiental*, cit, p. 55 e 56.

⁵⁵⁸ Uma boa síntese deste entendimento na doutrina espanhola encontra-se em JUAN FRANCISCO DELGADO DE MIGUEL, quando afirma “el problema de la función social de la propiedad, tendrá manifestaciones diferentes conforme al tipo de propiedad de que se trate, tanto en su aspecto objetivo: propiedad urbana, propiedad rústica, como subjetivo: propiedad individual, propiedad colectiva, propiedad estatal [...] pero alcanza a todas ellas. Refiriéndose a la propiedad rústica entendemos que la función social de la propiedad se decantará jurídicamente, vista desde la órbita del Derecho Agrario por su correspondencia con los principios que a éste inspiran y a los que aludimos anteriormente. Todos estos principios, por vía deductiva nos tienen que servir de pauta para la aplicabilidad de la referida función social reduciéndolos a dos fundamentales: el principio de solidaridad, del bien común por un lado y el principio del uso más adecuado de las cosas conforme a su naturaleza” (J. F. DELGADO DE MIGUEL, *Derecho Agrario Ambiental*, cit, p. 64). No direito português veja-se nomeadamente M. E. MOREIRA FERNANDEZ, *Direito ao Ambiente e Propriedade Privada*, cit, p. 191 e seguintes e ainda JORGE MIRANDA, *Manual de Direito Constitucional*, cit., p. 443. Com um entendimento diverso daquilo que é a doutrina dominante e recusando o princípio segundo o qual a função social da propriedade integra o próprio acolhimento constitucional do direito da propriedade veja-se JOSÉ DE OLIVEIRA ASCENSÃO, *Estudos sobre Expropriações e Nacionalizações*, cit., p. 192.

Encontra-se na doutrina o reconhecimento da existência de uma função social do património fundiário privado que vai para alguns limitar o direito de propriedade na sequência de comandos constitucionais ou da própria reconstrução do entendimento que a ordem jurídica da mesma propriedade privada. Seja qual for a posição adoptada há-de aqui resultar uma consequência do ponto de vista fiscal que alguns autores reconduzem em termos dogmáticos a uma aproximação entre o imposto sobre o património e a expropriação por utilidade pública.

Não se trata aqui de analisar o direito de propriedade nos seus novos contornos mas tão só de encontrar os fundamentos que impõem a construção de um modelo autónomo de tributação desse mesmo património fundiário. E é igualmente incontornável num estudo de direito comparado que no ordenamento jurídico constitucional e tributário norte americano se encontra uma tendência legislativa e doutrinária que conciliam os aspectos potencialmente conflituais em presença usando como instrumento relevante para tanto o imposto fundiário. A base constitucional dessa mesma construção é elemento nuclear desta.

Uma leitura da transferência, fiscal ou administrativa do património privado para uma sede pública tendo como pano de fundo a realização do interesse colectivo pode fazer-se recorrendo ao clássico exemplo do farol. Para a doutrina europeia este manifesta a incapacidade do mercado que é o mesmo que dizer da iniciativa privada em responder a necessidades públicas. Na doutrina americana, o farol é visto ainda como um caso, um entre poucos, em que porque o serviço não é individualmente apropriado e o beneficiário não surge como controlável ou tributável, consequentemente insusceptível de pagar um preço, não existe incentivo para os agentes privados se dedicarem à construção, manutenção e exploração desses bens⁵⁵⁹. Em igualdade de circunstâncias, perante aquilo que é reconhecidamente uma necessidade colectiva e doses de utilidade que no essencial são públicas o mercado, se respondesse, seria preferido e o ordenamento constitucional, nomeadamente o ordenamento constitucional tributário e financeiro, haveria de reflectir esse limite à intervenção do Estado.

BARNETT refere a propósito da compatibilidade da exploração da terra vocacionadamente agrícola entre produção de bens públicos e interesse colectivo por um lado e, por outro os direitos individuais com conteúdo patrimonial a questão do uso

⁵⁵⁹. Para uma leitura que reúne os contributos económicos a propósito do caso do farol veja-se RONALD H. COASE "The Lighthouse in economics" in Journal of Law and Economics, vol. 17, 1974, p. 357 e seguintes.

privado de bens privados por contraposição ao uso privado de bens públicos ou de terras abandonadas recondutíveis à noção de *res nullius*, utilizando para significar esta última forma de uso a ilustrativa expressão do *free riding*⁵⁶⁰.

A expressão física do património fundiário e os seus atributos naturais são por isso um primeiro elemento identificador da especificidade desta expressão patrimonial da riqueza económica e fiscalmente mensurável. Como se referia é ainda a propósito da actividade agrícola que retomando sem disso haver consciência a expressão ancestral das imunidades tributárias como contrapartida do exercício do bem comum ou de tarefas de interesse colectivo que o Direito Norte Americano inicia a autonomização dos conceitos e figuras fiscais a propósito da tributação diferenciada dos espaços agrícolas e agricultáveis e num processo ainda não concluído constrói o regime fiscal dos *conservation easements* onde a dimensão constitucional de direitos individuais e colectivos se encontra num estatuto fiscal próprio e no reconhecimento da legitimidade de figuras de contratualização tributária.

Veja-se o que mais atrás foi dito a propósito do contributo do reconhecimento de um poder tributário das autarquias locais para a autonomização do regime da terra no âmbito do sistema de impostos ordinários que vigorem num dado ordenamento jurídico constitucional. A realidade jurídico-tributária norte americana é disso exemplo. Nos Estados agrícolas e mesmo naqueles em que a agricultura é já mais uma tradição do que uma variável económica dominante se por um lado as receitas tributárias provenientes da terra e da actividade agrícola constituem uma relevante senão a mais expressiva fonte de rendimento tributário para muitos dos *counties*, é também verdade que o património fundiário é objecto de um tratamento fiscal diferenciado e mais favorável não por razões de actuação eficiente de grupos de interesse ou de pressão como tantas vezes uma certa escola da Ciência Política, da Ciência Económica e mesmo dessa disciplina afim das ciências que é a sociologia pretendam

⁵⁶⁰ “Because the reduced incentive to supply such nonexcludable goods is created by the ability of some to “free ride” on the production of others, this is referred to as the “free-rider problem”. And nonexcludable goods are sometimes referred to as “public goods”. In sum, free riding is said to create a gap between the knowledge people have of productive resource use, including their knowledge of potential demand for a good or service, and their incentives to actually produce the good or service. Although the precepts of justice may permit people to act productively, in circumstances where a free-rider problem exists, adherence to justice is insufficient to provide adequate incentives to actually do so”, cfr. RANDY E. BARNETT, *The Structure of Liberty - Justice and the Rule of Law*, cit, p. 160 e seguintes. O *free-ride problem* existe independentemente da liberdade privada de contratar, já que ele pode ter lugar em situações que constantemente vão sendo apreendidas como por exemplo a utilização por prestadores de serviços ou até por empresas privadas de distribuição e comercialização de bens como por entidades claramente vocacionadas para fins de interesse comum como o mecenato, a beneficência ou a solieriedade social que recorrendo às novas tecnologias usam para a realização dos seus fins o espaço virtual e a internet. Na medida da natureza inesgotável desta não há aqui a competição por recursos escassos pelo que o óptimo social não tem necessariamente a mesma leitura que quando consideramos a utilização do património fundiário e menos ainda a terá se pensarmos no estatuto tributário.

fazer crer mas por duas ordens de razões expressáveis de resto com simplicidade e clareza.

O legislador europeu tem recusado, em parte por razões de natureza constitucional ou programática em parte por razões redictícias, a existência de regimes diferenciados não tanto quanto à tributação do rendimento mas sobretudo quanto a tributação do património por entender que o regime fiscal outro efeito não tem do que fazer perdurar formas de organização do processo produtivo ineficientes impedindo-se por vezes com graves efeitos sociais a expansão dos aglomerados urbanos e aumentando artificialmente em termos especulativos o valor do solo sem que no limite outro efeito não se alcance para além do de introduzir o mesmo património fundiário no processo de loteamento e urbanização havendo-se gerado uma mais valia para o possuidor que corresponde a uma menos valia e a um acréscimo de encargos sociais.

A esta linha de argumentação respondem os defensores da tributação diferenciada com a evidência de uma distinção de fundo. Ou a terra é urbanizável ou a colectividade assume que o não é e mais ainda que o não o deve ser. A questão agrícola e os incentivos bem como o regime tributário diferenciado de que pode beneficiar a agricultura passam então para um segundo plano. Quanto a este reconhece boa parte da doutrina norte americana que a tributação diferenciada encontra apenas a sua razão de ser no âmbito de um certo conceito de política agrícola que não passe por meros subsídios à produção ou ao rendimento dos agricultores mas que tenha como eixo a protecção da terra arável⁵⁶¹. Mas se transpusermos a questão para a assumpção pela colectividade de que um certo património fundiário não pode ser património objecto de desenvolvimento urbano então há que retirar daí as adequadas consequências de natureza fiscal e articular essa consciência colectiva com a técnica tributária e os limites constitucionais⁵⁶²

A experiência portuguesa em matéria de património fundiário, não pode deixar de contemplar o tema da conservação persistentemente traduzido no nosso quadro normativo por uso da terra como instrumento de ordenamento do território. São numerosos sobre esta matéria os instrumentos de Direito Administrativo e de Direito Ambiental que integram a ordem jurídica portuguesa.

⁵⁶¹ Cfr. DEAN T. MASSEY, MARGARET B. SILVER, *Property Tax Incentives for Implementing Soil Conservation Programs Under Constitutional Taxing Limitation*, cit.

⁵⁶² Cfr. JULIAN CONRAD JUERGENSMEYER, THOMAS E. ROBERTS, *Land Use Planning and Control Law*, cit, p. 631 e seguintes

Mas essa abundância de instrumentos administrativos e reguladores contrasta com a inexistência de estímulos, nomeadamente de natureza fiscal, à conservação privada dos recursos naturais. Contrasta nomeadamente o exemplo britânico e com a expressão tributária, por via da *land tax*, de um entendimento autárquico da distribuição e da redistribuição da riqueza; e ainda o imperativo, historicamente constatado, de distinguir, nomeadamente em sede de valor, a tributação do património fundiário e a tributação de prédios de destino ou vocação urbano ou industrial. A doutrina fiscal que visa a criação de instrumentos tributários ajustados a esta leitura com o recorte dos impostos ecológicos atrás mencionado, mais não realiza do que um prolongamento tributário desses instrumentos administrativos.

Na medida em que altera a hierarquia dos direitos e princípios fundamentais que tem presidido à ordem jurídica tributária portuguesa vem obrigar à busca de um modelo alternativo que salvguarde os princípios inquestionáveis da liberdade fiscal do cidadão e exprima qual o seu papel na realização do bem ambiental e na salvaguarda do património fundiário dando por adquiridos o sistema de democracia representativa e o sistema de economia de mercado, ambos integrando como elementos fundamentais o direito de propriedade e a liberdade da actuação económica num quadro de igualdade e justiça tributárias⁵⁶³.

São precisamente os instrumentos administrativos de direito ambiental que permitem colocar em evidência a inadequação da actual tributação fundiária quando confrontamos o entendimento que a colectividade tem da terra e dos recursos naturais por um lado e vemos por outro que por razões estritamente reditícias e, quando muito, de descentralização financeira local, a terra e os recursos naturais continuam a ter como enquadramento tributário aquele que a lei portuguesa criou com a contribuição autárquica também e até predominantemente para o património imobiliário.

Não há, a partir deste momento, que proceder a uma qualquer reflexão adicional sobre o sistema jurídico-tributário nacional vigente. Foi já nos capítulos anteriores suficientemente configurada a tributação do património fundiário nas suas possíveis abordagens. A questão que agora se coloca é uma outra, a de no pressuposto de que vai existir na ordem jurídica tributária portuguesa um imposto sobre aquilo que temos vindo a designar por património fundiário e que devia em rigor abranger não só a terra mas os próprios recursos naturais, saber se este imposto pode ser reconduzido pelo legislador a uma figura comum à tributação de outras manifestações de riqueza,

⁵⁶³ Cfr. PEDRO M. HERRERA MOLINA, *Derecho tributario Ambiental*, Marcial Pons, 2000 e TULIO ROSEMBUJ, *Los Tributos Y La Proteccion del Medio Ambiente*, cit.

nomeadamente, riqueza patrimonial e imobiliária ou se pelo contrário a função social da terra, a sua dimensão económica actual, a reformulação de alguns direitos económicos e sociais e o imperativo constitucional expresso na liberdade individual e na propriedade privada, não obrigam a rever e a autonomizar ao mesmo tempo conceito e técnica tributários em matéria de imposto sobre a terra⁵⁶⁴.

O ponto de partida é simples. A lógica do consentimento e da representação devem entender-se como longamente foi já referido como uma limitação do poder político tendo por referenciais os direitos e garantias do cidadão. Em segundo lugar a constatação de que no direito de propriedade exercido sobre o património fundiário existe neste momento da história jurídico tributária, uma leitura em função do bem comum que seria totalmente inadequada se a justapussemos à propriedade imobiliária. Terceiro, ao dizê-lo há que identificar o que pode ser fundamento da autonomia conceptual deste imposto encontrando-se - como se foi já antecipando ao longo deste texto - a necessidade de adequar valor tributário, valor económico e valor social permitir uma utilização socialmente eficiente do património fundiário, compatível com o Estado de Direito e os princípios, direitos e garantias consagrados constitucionalmente. Este uso, que só é relevante neste estudo na medida em que seja uso privado, há-de afinal integrar o bem comum aí residindo a causa do imposto.

Tentativamente, dir-se-á que o património fundiário, visto na óptica da tributação, há-de respeitar a leitura constitucional dos direitos fundamentais; há-de assegurar o *highest and best use*, o melhor modo de realização de uma conjugação de interesse privado e de interesse colectivo de um recurso natural crescentemente escasso; há-de introduzir temas que passaram a fazer parte de um ideário colectivo e individual amplamente consensual como é a temática ecológica em redor da utilização fundiária; há-de ser consistente com uma leitura, seja ela qual for, dos princípios constitucionais do Direito Financeiro e do Direito Tributário; há-de, enfim, encontrar nas experiências do Direito Comparado e na herança jurídico tributária portuguesa um modo próprio de, ao mesmo tempo, ler por via do imposto o direito de propriedade, o interesse individual, a prossecução, não apenas pública mas também privada, do que denominaríamos o bem comum, diferenciando no valor tributável, nas normas de incidência e de isenção, na consideração ou na abstracção dos sujeitos passivos o modelo que mais se aproxime de um óptimo social.

⁵⁶⁴ Cfr. JOÃO JOANAZ DE MELO, ANÁLIA TORRES, e outros, *Os Impostos Relacionados com o Uso da Terra como Instrumento de Ordenamento do Território*, Economista, Julho de 1997.

Este, no plano dos princípios e da fundamentação constitucional há de traduzir, não uma mutante e subjectiva verdade tributária, mas a justiça fiscal em matéria de tributação da terra⁵⁶⁵.

A propósito da experiência jurídico tributária de alguns Estados e das funções do imposto fundiário introduzimos, já capítulos atrás, como fundamento da autonomia conceptual daquele a questão económica da escassez da terra e dos recursos naturais e de um ponto de vista jurídico do tratamento em sede constitucional, tributária da conciliação entre o direito ao ambiente e o direito à propriedade.

Na doutrina jurídica constitucional portuguesa refere-se hoje a existência de um sistema jurídico constitucional de protecção do ambiente ⁵⁶⁶. Todavia, neste momento, dir-se-á apenas que o direito constitucional do ambiente tem vindo em Portugal a ser interpretado na linha do desenvolvimento que do mesmo é feito na doutrina e jurisprudência constitucional em redor da lei fundamental alemã de 1949, ou seja, tratando o direito ao ambiente como um direito social com especial incidência no controlo público sobre um entendimento alargado de recursos naturais isto apesar de o Tribunal Constitucional Federal Alemão vir procurando conciliar este com o direito à apropriação privada⁵⁶⁷.

A elaboração do Tribunal Constitucional Federal alemão recorre predominantemente ao princípio da igualdade (*Willkürverbot*) entendido como uma proibição absoluta da arbitrariedade por via fiscal ou outra o que necessariamente valoriza a lógica da subsidiariedade na apropriação patrimonial por via tributária.

Em conexão com capítulos anteriores, diga-se que a tese, dominante na generalidade dos sistemas jurídicos europeus e mesmo em contributos relevantes buscados no direito europeu segundo o qual a propriedade fundiária tem uma função social que há-

⁵⁶⁵ Cfr. JOHN RAWLS, *A Theory of Justice*, Harvard University Press, Cambridge, 1971, p. 258 e seguintes, F. A. HAYEK, *The Constitution of Liberty*, Routledge, London, 1976, p. 306 e seguintes, JEFFREY A. SCHOENBLUM, *Tax Fairness or Unfairness? A Consideration of the Philosophical Bases for Unequal Taxation of Individuals*, cit., p. 250 e seguintes, RICHARD EPSTEIN, *Takings: Private Property and the Power of Eminent Domain*, Harvard, 7th ed., 1998, p. 283 e seguintes, RICHARD EPSTEIN, *Principles for a Free Society*, Perseus Books, Massachusetts, 1998, p. 266 e seguintes, RANDY E. BARNETT, *The Structure of Liberty - Justice and the Rule of Law*, Oxford University Press, New York, 1998, p. 69 e seguintes e BERNARD H. SIEGAN, *Property and Freedom - The Constitution, The Courts and the Land-Use Regulation*, cit. pp 13 e seguintes. Para uma bibliografia da doutrina tributária clássica veja-se por todos P. M. SOARES MARTINEZ, *Direito Fiscal*, cit., p. 197 e 199.

⁵⁶⁶ Neste sentido veja-se M. E. MOREIRA FERNANDEZ, *Direito ao Ambiente e Propriedade Privada*, Boletim da Faculdade de Direito, Universidade de Coimbra, Coimbra Editora, 2001, p. 17; CLÁUDIA SOARES, *O Imposto Ecológico – Contributo para o Estudo dos Instrumentos Económicos para a Defesa do Ambiente*, Coimbra, 2002 e CARLOS LOBO, *Impostos ambientais*, FISCO nº 70/71, 1995, p. 73.

⁵⁶⁷ Veja-se o interessante estudo de PEDRO M. HERRERA MOLINA, *Capacidad Económica Y Sistema Fiscal*, Marcial Pons, Madrid, 1998, pp 28 e seguintes e 96 e seguintes. Ver ainda K. TIPKE, *Die Steuerrechtsordnung*, Köln, Verlag dr. Otto Schmidt, 1993, vol. I, p. 341 e seguintes

de ser determinada pelo Estado e tutelada por este afecta, em baixa, o valor do património fundiário. Paradoxalmente, essa constatação - que é dado empírico da realidade económica do mercado e que de algum modo compensa em sentido inverso a apreciação resultante da escassez, - não tem, ainda nos sistemas europeus que são por via da regra os referenciais do Direito Fiscal Português, uma evidente tradução no valor fiscal do património fundiário⁵⁶⁸.

A recolocação da função social da terra e dos recursos naturais nos países desenvolvidos e, nomeadamente, nos Estados Unidos e na União Europeia, determinaram a insusceptibilidade de reconduzir o estatuto tributário da terra à sua natureza económica. Apreendida que foi a propósito da terra e dos recursos naturais a colisão potencial entre direitos fundamentais tradicionais e direitos fundamentais contemporâneos, nomeadamente, de natureza económica e social, obrigou a uma resposta fiscal como alternativa ou complemento de medidas de natureza administrativa, questão que rapidamente a doutrina apreendeu implicar uma redefinição dos princípios fundamentais da tributação da terra, bem como uma revisão das principais noções e figuras que moldavam até há bem pouco tempo o sistema tributário da generalidade dos países desenvolvidos e que no caso português, estão presentes tanto no direito constituído – o que seria normal – como, o que é bem mais criticável, no direito a constituir à luz das recentes propostas de tributação do património.

O Direito Público, em particular o Direito Administrativo, de há décadas a essa parte abordava esta questão na dupla perspectiva do exercício do domínio eminente do Estado – que limitava até à extinção os direitos privados de propriedade de terra e recursos naturais – e da responsabilização dos agentes privados, detentores a qualquer título, de património fundiário, que não realizassem as acções de preservação e recuperação do património fundiário nos termos previstos pelo legislador.

A identificação destas questões, a reflexão sobre a sua natureza jurídica, a identificação do meio ambiente como um bem jurídico tutelado pelo Direito e a associação desta tutela às funções do Estado através a da identificação das funções

⁵⁶⁸ Veja-se nomeadamente a este respeito WILLIAM J. McCLUSKEY (ed.), *Comparative Property Tax Systems*, Avebury, England, 1991 e também quando foi dito no capítulo anterior a propósito do valor da propriedade rústica. Em particular revisitem-se os argumentos e propostas dos diversos relatórios citados a propósito da futura reforma da tributação do património e da valorização da terra, cfr. N. SÁ GOMES, *Alguns Aspectos Jurídicos e Económicos Controversos da Sobretributação Imobiliária, no Sistema Fiscal Português*, Ciência e Técnica Fiscal, n.º 386, Direcção-Geral das Contribuições e Impostos, Ministério das Finanças, Lisboa, Abril-Junho 1997, p. 278 e seguintes.

públicas de protecção ambiental, surgem gradualmente, depois da II Guerra Mundial e sobretudo a partir da Conferência das Nações Unidas de 1972 (Conferência de Estocolmo), na generalidade dos Estados europeus.

De entre essas funções públicas, a doutrina identifica normalmente três quando procede à análise do imposto como instrumento de protecção ambiental:

- Função preventiva, que se traduz na fiscalização ou promoção da utilização racional dos recursos naturais;
- Função restauradora, expressão que designa os comportamentos destinados a repor as condições ecológicas pré existentes a um dano ambiental e à qual se associa a função compensatória quando esse dano é reversível, determinando a Lei quem são os beneficiários da compensação pecuniária;
- Função promocional, que integra os estímulos realizados pelo Estado para envolver os agentes privados na protecção ambiental.

A estas funções surge associada uma função sancionatória, entendida por via de regra como de natureza instrumental, mas que em alguns enquadramentos jurídico constitucionais tem vindo a ter uma leitura mais extremada permitindo-se, por via do regime sancionatório, quer a limitação de direitos individuais, quer a transferência para a tutela ou para a titularidade dos entes públicos de propriedade fundiária e recursos naturais⁵⁶⁹.

A razão pela qual o entendimento económico da terra e dos recursos naturais na perspectiva da preservação do ambiente não encontrou tradução nos sistemas fiscais dos países menos desenvolvidos foi, de algum modo, teorizada com abordagens nem sempre coincidentes, tanto no âmbito de algumas organizações internacionais como pela doutrina.

Quanto às primeiras, a Organização das Nações Unidas (ONU) de início⁵⁷⁰, mais tarde a Organização Mundial do Comércio (OMC)⁵⁷¹, iniciaram um processo de rejeição de

⁵⁶⁹ Cfr. J. L. SALDANHA SANCHES, *A Tributação do Património*, cit., p. 36-37.

⁵⁷⁰ A ONU declarou o ano de 1970 Ano Europeu da Conservação da Natureza, tendo mais tarde, em Julho de 1972, realizado a Conferência de Estocolmo, ainda sob a égide das Nações Unidas. Cfr., United Nations, *Report of the United Nations Conference on the Human Environment*, New York, 1979, Jorge Jiménez Hernández, *El Tributo como Instrumento de Protección Ambiental*, Editorial Comares, Granada, 1998.

⁵⁷¹ Ainda antes da constituição da OMC, durante a preparação da Ronda que ficou conhecida por Uruguai Round, as partes contratantes do GATT elaboraram um conjunto de relatórios que, pela primeira vez, introduziram na ordem jurídica do comércio internacional os temas ambientais. Constituída nessa mesma Ronda, a OMC colocaria a dimensão económica da protecção dos factores naturais e a utilização dos

uma política de crescimento económico assente em indicadores meramente quantitativos que não antecipava problemas de utilização irreversível dos recursos naturais e da terra, resultado do próprio ritmo do crescimento económico. É ainda na década de 70 que a organização não governamental conhecida por Clube de Roma realiza um estudo sobre os limites do crescimento económico, em que se propunham já soluções de protecção do meio ambiente, muito na perspectiva da utilização dos recursos, embora a utilização e valorização da terra enquanto factor de produção estivesse presente, sobretudo naquilo que decorria das experiências económicas dos países em desenvolvimento.

Só mais tarde, a partir do final da década de 80, os textos constitucionais ou as normas enformadoras do ordenamento jurídico dos Estados desenvolvidos acolhem a tradução jurídica de um desenvolvimento sustentado que, ao mesmo tempo, protege o meio ambiente e introduza uma lógica de racionalidade na utilização da terra e dos recursos naturais entendidos no contexto de uma relação de subordinação a novos direitos económicos e sociais⁵⁷². Estes direitos chegam a incluir, na definição que deles faz a ONU, definição essa que vem da Conferência de Estocolmo de cujas conclusões constava que “o homem tem o direito fundamental à liberdade, à igualdade e ao gozo de condições de vida adequadas, num meio ambiente com qualidade compatível com uma vida digna [...]”⁵⁷³, o direito ao meio ambiente como direito fundamental. É essa orientação, nomeadamente da Constituição da República que, na enumeração dos direitos e deveres sociais (Capítulo 2º do Título 2º que tem por epígrafe *Direitos, Liberdades e Garantias*) afirma no artigo 66º que “todos têm direito a um ambiente de vida humano sadio e ecologicamente equilibrado [...]”, acrescentando-se no n.º 2, alínea b) a incumbência do Estado “por meio de organismos próprios e com o envolvimento e a participação dos cidadãos” em “ordenar e promover o ordenamento do território [...] e a valorização da paisagem”, tema que é complementado pela alínea d) do mesmo número 2, que consagra como incumbência do Estado “promover o aproveitamento racional dos recursos naturais, salvaguardando a sua capacidade de renovação e a estabilidade ecológica com respeito pelo princípio da solidariedade entre gerações”.

instrumentos emergentes do poder soberano dos Estados para a defesa do meio ambiente na primeira linha da reformulação da disciplina económica num contexto globalizado a quando da Ronda de Seattle.

⁵⁷² Vejam-se, a título de exemplo, o artigo 45º, n.º 2 da Constituição Espanhola de 1978, e o artigo 81º, alínea l), da Constituição da República, na redacção que lhe foi dada pela Revisão Constitucional de 1997.

⁵⁷³ Cfr. United Nations, *Report of the United Nations Conference on the Human Environment*, Document A/Conf. 48/14, Rev. Chapt. 1, New York, 1979, in Jorge Jiménez Hernández, *El Tributo como Instrumento de Protección Ambiental*, Editorial Comares, Granada, 1998, p. 45.

A Revisão Constitucional de 1997 aditou ao n.º 2 do artigo 66º da Constituição da República quatro novas alíneas (alíneas e), f), g) e h)), todas elas decorrentes da inclusão do reconhecimento ao ambiente como um direito fundamental⁵⁷⁴.

Não se aborda aqui, com o detalhe que a matéria poderia justificar, a temática daquilo a que Paulo Otero chama a “*fundamentalidade das normas sobre direitos fundamentais*”. É inquestionável que a promoção constitucional de reivindicações e anseios de grupo elevados à categoria de direitos fundamentais enfraquece não apenas a noção, mas sobretudo a defesa dos mesmos. Daí ao esvaziamento do Estado de Direito assente no reconhecimento constitucional dos direitos fundamentais vai todavia um passo, porventura, demasiadamente largo. Para este estudo, retenha-se apenas a convicção do Autor de que o reconhecimento dos novos direitos, nomeadamente direitos económicos e sociais, não deve significar o enfraquecimento ou a subalternização dos direitos fundamentais tradicionais como o direito à liberdade também na sua expressão económica. Nesse sentido, parece mesmo ir, apesar da natureza compromissória da redacção, o legislador constitucional no corpo do n.º 2 do artigo 66º. Sobre as questões da fundamentalidade e do esvaziamento, tem para nós particular interesse a alínea h), nos termos da qual incumbe ao Estado, para assegurar o direito ao ambiente e “*com o envolvimento e a participação dos cidadãos [...] assegurar que a política fiscal compatibilize desenvolvimento com protecção do ambiente e qualidade de vida*”.

Como foi afirmado supra, citando WESTIN⁵⁷⁵, a conservação dos recursos e a preservação do ambiente evidenciam mesmo no plano das propostas das organizações internacionais uma preferência manifesta ou por instrumento administrativo ou por intervenção directa do estado ou das suas agências, relegando-se o instrumento fiscal para, na linha do ensinamento pigouveano, tentar compensar perdas de eficiência ou penalizar comportamentos agressivos do ponto de vista ambiental e atentatórios do direito fundamental ao ambiente tal como é apreendido em ordenamentos constitucionais como o nosso, recorrendo-se à tributação indirecta nomeadamente por via dos ecoimpostos.

A ideia de que existe uma abordagem fiscal própria inerente ao tratamento dos recursos naturais e à própria terra no contexto da economia global tem vindo a recolocar em fora que tiveram lugar nos últimos anos a questão da tributação da terra.

⁵⁷⁴ Vvejam-se, por todos, PAULO OTERO, *A Democracia Totalitária*, cit., p. 153 e seguintes, e J. RAWLS, *A Lei dos Povos*, cit., p. 87 e seguintes, sem que o autor se reveja integralmente em qualquer dos textos citados.

⁵⁷⁵ R. A. WESTIN, *Understanding Environmental Taxes*, 46 Tax Law, Winter, 1993, p. 327-363

Podem detectar-se, por antecipação, duas linhas de pensamento divergentes, antagónicas, mas qualquer delas merecedora de análise de um ponto de vista da ciência do Direito já que, embora divergindo nas suas conclusões, partilham dos mesmos pressupostos, a saber, a necessidade de autonomizar – e conceptualmente reconstruir – a tributação da terra e dos recursos naturais por um lado, e a tributação do património urbano, que neste estudo se tem vindo a denominar por património imobiliário.

Uma experiência recente, não subscrita quanto às suas conclusões pelo Autor deste estudo mas que levanta inquestionavelmente questões a que muitos sistemas fiscais e muitos sistemas de financiamento do abastecimento de bens públicos não respondem, é a que foi apresentada a partir da ideia de que a lógica da globalização obriga a uma utilização eficiente dos recursos públicos para prosseguir objectivos tão diversos como a saúde, a educação, as infraestruturas ou o ambiente, e que, neste contexto, o imposto e a criação de regimes diferenciados – com maior ou menor benefício fiscal – do imposto podem ser ética e financeiramente mais vantajosos, remunerando a sociedade pelas utilidades que lhe são oferecidas, colocando, se necessário, meios financeiros à sua disposição, e punindo, eventualmente, ainda pela via fiscal, comportamentos dotados ou de indiferença ou de menos valia social.

Num *paper* apresentado em Setembro de 1999 na Saint John's University em Nova Iorque, no âmbito de uma conferência sob o tema por *Taxation Alternatives for the Twenty-First Century*, ALANNA HARTZOK afirmava que a lógica da globalização implicava a existência de um sistema fiscal com base local mas concebido de acordo com uma lógica globalmente uniforme que fosse, ao mesmo tempo, integrada, coerente e tivesse subjacente o princípio de equidade tributária. A componente ambiental implicava que uma política fiscal que fosse orientada para objectivos considerados relevantes do ponto de vista ecológico e conservacionista havia necessariamente que ter em conta uma de duas abordagens: ou o aumento da receita pública que permitisse a persecução desses objectivos; ou a maximização dos incentivos, de natureza fiscal, prosseguindo um leque tão alargado de temas como a repartição equitativa da riqueza, a protecção ambiental, o acréscimo de valor, o provisionamento colectivo e a resolução de conflitos de natureza territorial.

Trata-se de um estudo que associa eficiência de mercado aquilo que é designado por equidade ecológica na linha, aliás, do que parece ter sido sugerido com alguma antecipação por WILLIAM VICKREY, que, recuperando as teses de HENRY GEORGE e referindo-se embora a uma questão sempre subjacente na sociedade norte

americana que é a da expansão urbana, designava como “*site value taxation in the long run tends to diminish urban sprawl, increasing densities and site values at the center and usually diminishing them at the periphery*”.

O reconhecimento de que terra e recursos naturais são objecto de uma nova leitura pelas colectividades e que o seu valor social – com incidência no valor económico – tem uma alteração estreitamente relacionada com o uso dos mesmos deve ter consequências do ponto de vista tributário, o que é já reconhecido, ainda que em termos muito diferenciados, por um grande número de sistemas fiscais. A questão do valor implica uma reflexão sobre o valor fiscal, à semelhança do que aconteceu aquando da necessidade de diferenciar a tributação dos prédios e do rendimento da actividade agrícola. A questão do uso é determinante para identificação do objecto do imposto, mas deve também ser determinante para definição do tipo de imposto que vai incidir sobre a terra e demais recursos naturais⁵⁷⁶.

Este estudo parte de uma abordagem do tema que é imposta pelo facto de a produção legislativa em matéria fiscal na experiência portuguesa – surpreendentemente secundada pela doutrina dominante – assentar num postulado que deveria ser uma conclusão: a constatação de que existe um património fundiário e a assunção como verdade fiscal absoluta de que há-de existir um imposto sobre o património⁵⁷⁷. É este entendimento dogmático que coloca a propriedade fundiária no centro de um debate entre a soberania tributária do Estado de um lado, e os direitos e garantias fundamentais constitucionalmente reconhecidos do outro. Para que uns e outros possam encontrar a sua justa medida, há que analisar da colisão ou complementaridade entre uso privado e uso público. Ou, colocando a questão de modo bem mais rigoroso, embora pouco habitual na doutrina interna, entre uso privado e apropriação pública⁵⁷⁸.

Se os séculos XIX e XX, na experiência portuguesa, marcaram, do ponto de vista económico, o gradual declínio do uso agrícola da terra, do lado patrimonial a transferência crescente de património fundiário para património imobiliário, do ponto de vista técnico, a subalternização primeiro, a confusão depois, da tributação do

⁵⁷⁶ Sobre as abordagens possíveis de utilização do instrumento fiscal com uma função ambiental, cfr. *Future Priorities for EU Tax Policy*, Comunicação da Comissão Europeia ao Conselho, Fevereiro de 2001, e OECD, *Environmentally Related Taxes in OECD Countries*, OECD, 2001.

⁵⁷⁷ São ilustrativas desta orientação as posições de H. MEDINA CARREIRA, *A Tributação do Património. Necessidade da Sua Reforma. Um Modelo Alternativo*, cit., e de J. L. SALDANHA SANCHES, *A Tributação do Património*, cit..

⁵⁷⁸ DEAN T. MASSEY, MARGARET B. SILVER, «*Property Tax Incentives for Implementing Soil Conservation Programs Under Constitutional Taxing Limitation*», *Denver Law Journal*, vol. 54:3, p. 485-535.

rústico e da tributação do urbano, já o quadro dos direitos fundamentais permaneceu até à reforma dos anos 80 relativamente inalterado. Isto porque a constituição tributária não esteve, até essa data, salvo legislação avulsa, sobretudo na óptica da tributação do rendimento, reflectida no Direito Positivo e nas principais figuras que integravam o sistema fiscal português⁵⁷⁹.

A contribuição autárquica primeiro, as propostas de tributação do património predial e, conseqüentemente fundiário, depois o IMI, trazendo para o sistema tributário, de modo avulso e discricionário, comandos constitucionais, alteram o juízo doutrinário sobre o equilíbrio entre poder de tributar e limites constitucionais a esse poder. O declínio, mais acentuado em Portugal do que nos outros Estados, paradoxalmente mais desenvolvidos da União Europeia, da actividade agrícola como uso da terra; a apressada associação entre património predial e riqueza por parte do legislador tributário e de algumas correntes doutrinárias e a invocação crescente de que mais do que intervenções selectivas se justificaria uma limitação genérica do direito de propriedade em nome de um interesse público ambiental, delimitação de que o instrumento tributário seria uma abordagem privilegiada, leva a que finalmente na doutrina portuguesa surjam as primeiras reflexões sobre a especificidade do património fundiário e da sua tributação, dos princípios que lhe hão-de presidir e do adequado equilíbrio entre uso e interesse por um lado, entre direitos e soberania tributária por um outro. À semelhança do que acontecia com os amplos “espaços abertos” agricultáveis que inspiraram as teses de HENRY GEORGE na doutrina do século XIX numa envolvente que era a do constitucionalismo liberal americano, também a tomada de consciência da importância do recurso fundiário e da sua preservação num dado quadro constitucional obriga a refazer, conceptual e tecnicamente, os instrumentos fiscais. Passem-se assim em revistas aquelas que têm sido as orientações dominantes nesta matéria.

Uma digressão, tanto pelo Direito Comparado como pelas experiências prosseguidas ao nível estadual ou no âmbito de organizações internacionais, mostra-nos que a conservação dos recursos e a protecção do ambiente são tratadas pelos *policy makers* ou privilegiando o instrumento administrativo e, conseqüentemente, a intervenção directa do Estado e das suas agências, ou valorizando os instrumentos e o funcionamento do mercado, aquilo que se designaria por as forças do mercado, para, com os adequados instrumentos de correcção, alcançar os objectivos pretendidos⁵⁸⁰.

⁵⁷⁹ Veja-se a este propósito, J. J. TEIXEIRA RIBEIRO, *A Reforma Fiscal*, cit..

⁵⁸⁰ Cfr. R. A. WESTIN, *Understanding Environmental Taxes*, 46 *Tax Law*, Winter, 1993, p. 327-363.

Uma segunda constatação tem a ver com o facto de não existir uniformidade entre os sistemas fiscais dos diferentes Estados – tal como não existe uniformidade entre os sistemas políticos pela tradição garantística do Direito Fiscal – pelo que as organizações internacionais, abordando o tema numa perspectiva global que há-de ser traduzida no Direito interno de cada Estado, privilegiam figuras que possam ser indistintamente aplicadas em sistemas fiscais diferenciados, não obriguem a uma harmonização dos mesmos sistemas e permitam prosseguir por via fiscal objectivos concertados numa base multilateral. A este propósito vale a pena citar o contributo da OCDE⁵⁸¹.

Partindo da constatação da diferença entre os sistemas fiscais e da necessidade de utilização de modo diferenciado dos mesmos, a OCDE centra a sua orientação fiscal na criação de figuras eminentemente instrumentais que privilegiem a competitividade das economias e a gradual introdução de impostos que, sem descurar o efeito reditício, prossigam predominantemente funções extrafiscais. A primeira das abordagens conceptuais há-de estar assim associada ao tema das externalidades, da produção de essa particular categoria de bens públicas que é a protecção ambiental. Enquanto externalidades, a teoria da tributação ambiental retida por organizações como a OCDE e a própria Comunidade Europeia entende aquelas que podem ter um impacto económico negativo num mercado competitivo e não regulado, tanto nos comportamentos dos consumidores como nos comportamentos ou na eficiência da produção. Parece inquestionável a aceitação geral de uma relação entre um lucro ou benefício marginal e um custo social marginal.

O recurso a uma análise pigouviana permite medir a perda de eficiência resultante da introdução de medidas de protecção do ambiente, podendo os impostos ambientais ou ecoimpostos, vulgarmente designados por *green taxes*, ser utilizados como instrumentos de prossecução directa de objectivos de natureza ambiental – vejam-se aqueles que incidem directamente sobre a utilização dos recursos naturais escassos – ou aqueles que se destinam a gerir os comportamentos dos agentes económicos, em alguns casos utilizados como estímulo ou incentivo; na perspectiva das despesas públicas tratar-se-á então de impostos negativos que visam, ao mesmo tempo, recuperar a eficiência dos comportamentos económicos e induzir comportamentos ambientalmente correctos.

A questão da eficiência coloca-se tanto no plano da alteração de processos produtivos como na própria estrutura de produção (eficiência estática). Aqui intervêm sobretudo

⁵⁸¹ Ver OECD, *Environmentally Related Taxes in OECD Countries*, cit..

os impostos que, agravando os custos pela utilização de processos poluentes, levam a que esse agravamento seja mais elevado do que o resultante de uma alteração do processo produtivo. Um outro tipo de eficiência, gerada por via fiscal, tem a ver não com o agravamento fiscal mas com o incentivo por via de uma diminuição da carga tributária orientada para a inovação para as novas tecnologias e para as energias limpas. A OCDE sugere que nesta dimensão fiscal se introduza a lógica da contratualização do imposto para associar os produtores contribuintes e para gerar, por outro lado, ganhos ao nível da produção de bens públicos ou de utilidades que ficam a cargo do sector privado. Tratando-se embora de figuras orientadas para comportamentos ou objectos que se dissociam do tema deste estudo, estes são inquestionavelmente elementos a ser retidos, a contratualização e a ponderação pelo poder político entre a prossecução pública ou privada da produção de utilidades colectivas.

A orientação recente da OCDE⁵⁸², visando obter a integração dessas figuras tributárias nos sistemas fiscais dos Estados membros, aponta para figuras que possam, relativamente às externalidades que se traduzem em acréscimos da estrutura de custos, permitir a sua internalização por via de uma pré assunção pelos decisores económicos. Só esta internalização (*priced into*) permitirá que as escolhas dos consumidores não se façam a favor de produtos ou mais poluentes ou com um processo de produção mais poluente, sendo equivalente a variação dos custos marginais entre os produtores.

A mais recente teoria sobre ecoimpostos – não comprometida doutrinária ou ideologicamente – assenta na ideia de que o ponto de partida da reconstrução de uma figura fiscal com base em considerações de natureza conservacionista é a neutralidade do imposto, associada a ganhos de competitividade e de bem estar líquido, exactamente o mesmo ponto de partida da generalidade das propostas no Direito Comparado e, em particular, no Direito norte americano, encontramos em sede de tributação do património fundiário. Dentro dos aspectos relevantes a ter em conta destaquem-se a necessidade de considerar a optimização do efeito do imposto não apenas numa dimensão reditícia mas também quanto aos objectivos. O mesmo se diga quanto à tributação do património fundiário. Para que estes efeitos sejam positivos as normas de incidência têm que ser moduladas em conformidade, privilegiando os estímulos ao consumidor. A eficiência ambiental do imposto e a alteração das escolhas devem estar reflectidas na Lei fiscal, no contexto daquilo a que

⁵⁸² Ver OECD, *Environmentally Related Taxes in OECD Countries*, cit., p. 22 e seguintes.

a OCDE designa por “A reforma dos ecoimpostos”, para a qual a experiência sueca e a experiência dinamarquesa permitem, através de análises empíricas, concluir que os resultados são atingidos num contexto de neutralidade de rendimento ou seja, mantendo-se constante a receita fiscal.

Regressando por breves instantes ao modelo norte americano mas também a alguns outros exemplos comparados como o caso do Canadá ou mesmo do Japão, verifica-se que falar recursos naturais ao mesmo tempo que em matéria fiscal se trata do tema da especulação imobiliária conduz inevitavelmente a uma confusão conceptual que impede uma abordagem clara da tributação da propriedade fundiária.

Existe um único tema comum em que autores de escolas e correntes de pensamento tão opostas encontram algum consenso e que está no facto de, com probabilidade e desde que isso se reflecta no seu orçamento próprio, as comunidades locais – as Regiões Autónomas ou os municípios em Portugal, os Estados federados mas sobretudo os *counties* nos Estados Unidos – serem a sede adequada para o poder tributário próprio em matéria de imposto fundiário mas que é também a sede política que permite definir, sem uma abstracção excessiva, qual o comportamento privado que pode, com tradução fiscal, ser relevante em matéria de produção de bens públicos, evitando o recurso⁵⁸³ à despesa pública.

Nas notas históricas que, sem carácter exaustivo, integram, capítulos atrás, este estudo, constata-se uma proximidade, em momentos temporais diferentes e em experiências fiscais diversas, do poder tributário manifestado no imposto sobre o património fundiário e das autarquias locais. Parte da doutrina tentou já ver nesta proximidade uma relação que, no essencial, se poderia reconduzir à ideia de que o poder tributário das autarquias municipais – municípios entre nós, autarquias equivalentes na generalidade das experiências conhecidas, mas também autarquias de nível superior como as regiões ou os Estados federados – teria especial legitimidade para se manifestar na tributação sobre a terra. Por outro lado, numa leitura muito assente no princípio ou na análise do benefício, o fundamento de um imposto fundiário, legitimado em termos de contrapartida indivisível pelos serviços que a comunidade presta ao detentor da terra, encontra todo o seu sentido – na perspectiva dos defensores desta análise – na municipalização do imposto, já que

⁵⁸³ Cfr. MICHAEL TURNER, DENNIS MILLS (ed.), *Land and Property: The English Land Tax 1692-1832*, St. Martin's Press, New York, 1986. M. C. LOPES PORTO, *A Reforma Fiscal Portuguesa e a Tributação Local*, cit., cujas teses podem, sem prejuízo de discordâncias pontuais, ser, no essencial subscritas. HELEN F. LADD, *Local Government Tax and Land Use Policies in the United States*, cit., p. 4.

parte desses serviços a prestar seriam locais e localmente se faria ainda melhor a apreensão do benefício e, em consequência, a legitimação do imposto.

Supra foram referidas experiências de recorte técnico relativamente simplificado em que o valor dos prédios estava associado a uma ideia de área. A extensão determinaria o valor, as operações cadastrais seriam por isso reconduzíveis a uma técnica relativamente linear de identificação, localização e medida, em que medida urbana ou medida rústica não alteravam o essencial da base tributável do regime fiscal, quando muito, permitiriam uma graduação para efeitos de aplicação da taxa ou uma ponderação de índices de correcção do valor tributável do bem.

Retome-se o equívoco referido linhas acima. Na experiência portuguesa, um dos autores que mais esclarecidamente tem trabalhado a questão da tributação local, LOPES PORTO, cede à tentação de associar os dois temas – e a tributação dos dois tipos prediais distintos – quando, a propósito da reforma fiscal portuguesa, trata a tributação local.

“No sentido de a tributação predial ser uma fonte de receita autárquica pode apontar-se, depois, a circunstância de grande parte dos investimentos e de outras despesas das autarquias portuguesas (v. g. dos municípios) ser feita em infraestruturas e serviços que beneficiam e valorizam os prédios. Trata-se, assim, de uma forma tributária justificável à luz do princípio do benefício, que pode ter especial justificação e aplicabilidade no campo da tributação autárquica. Nesta linha, como forma de tributação do património justificável à luz do princípio do benefício, compreende-se ainda que a contribuição se situe, como receita municipal, a par da outra forma de tributação do património existente no Direito Português, o imposto sobre os veículos, justificável também, em boa medida, como contrapartida das infraestruturas e dos serviços, cada vez mais da responsabilidade autárquica, de que beneficiam os utilizadores das vias públicas”. ⁵⁸⁴

É singular a uniformidade de vistas a este propósito, desde logo, na doutrina nacional.

Em estudo sobre a contribuição autárquica e a reforma da tributação do património, VALDEZ MATIAS, depois de algumas considerações de duvidosa consistência conceptual quanto à natureza e à legitimidade da dupla tributação, primeiro em sede de IRS e IRC, e depois em sede de contribuição autárquica, defendendo uma reformulação da contribuição autárquica com vista a criar um imposto que, mais do que um imposto sobre o rendimento predial, fosse um imposto sobre o valor do património (“... essa foi mais uma das razões que levaram à proposta de que o novo imposto sobre os bens imóveis deveria assentar no valor dos mesmos e não no rendimento por estes produzido”) afirma que:

⁵⁸⁴ Cfr. LOPES PORTO, *A Reforma Fiscal Portuguesa e a Tributação Local*, cit., p. 24-26.

“Daí resulta que o imposto tem plena justificação à luz do princípio do benefício, que, assim, sobreleva o da capacidade contributiva, atentas as finalidades da tributação em causa, o que, todavia, não invalidará certos afloramentos do referido princípio da capacidade contributiva, como veremos e que se nos não afiguram criticáveis”.⁵⁸⁵

Discordamos pelas razões e sustentação doutrinária expostas neste estudo.

E aduz ainda VALDEZ MATIAS dois argumentos a favor daquilo que pretende ser uma relação natural entre o poder tributário local e o imposto sobre o património (fundário). O primeiro é, segundo afirma, o da facilidade na determinação de *“qual o município beneficiário da receita o que, como é evidente, é bastante fácil de fazer no que concerne a um tipo de tributos como este ao contrário do que sucede com outros imposto mesmo sobre o rendimento, para não falar da tributação indirecta [...]”*. Um segundo argumento seria o de, quanto à contribuição autárquica, como quanto a qualquer tipo tributário que tivesse por objecto o universo predial, haver *“repartição relativamente equilibrada da tributação predial no espaço geográfico português”*.⁵⁸⁶

Aqui, VALDEZ MATIAS louva-se na já citada obra de M. LOPES PORTO, quando este, a propósito das razões pelas quais uma contribuição predial, uma contribuição autárquica ou uma qualquer receita de natureza fiscal que tenha por objecto uma identificação tributária individualizada nos prédios rústicos e urbanos, enumera os argumentos que permitem dar “justificação e aplicabilidade” a essas formas tributárias no âmbito da tributação autárquica. Para LOPES PORTO

“deste maior equilíbrio espacial pode ter-se noção – embora de um modo não perfeito – através dos coeficientes de variância da receita da actual contribuição predial entre os municípios e os distritos do país em confronto com os coeficientes de variação dos demais impostos”.

São cinco os argumentos que LOPES PORTO aponta como favoráveis à recondução da tributação predial às receitas das autarquias:

- primeiro, a ideia de se tratar de uma relação tradicional, factor que tem, no plano autárquico, um peso manifesto já que, por um lado, as autarquias gerem um tipo de receitas e procedimentos complementares com os quais, quer os agentes da Administração Local, quer os cidadãos contribuintes e demais agentes económicos locais estão habituados a lidar;

⁵⁸⁵ Cfr. V. VALDEZ MATIAS, *A Contribuição Autárquica e a Reforma da Tributação do Património*, cit., p. 24-25.

⁵⁸⁶ Cfr. V. VALDEZ MATIAS, *A Contribuição Autárquica e a Reforma da Tributação do Património*, cit., p. 25.

- segundo, a decorrência do princípio do benefício, já mencionada, que aponta para caberem às autarquias despesas de realização de infraestruturas e serviços que aumentam o valor dos prédios;
- terceiro, a associação entre o exercício privado do direito de propriedade e os comportamentos que, de alguma forma, o tutelam, asseguram e limitam e que estão a cargo da Administração Local;
- quarto, a facilidade de identificação que, na opinião de LOPES PORTO, diminui a fraude e favorece a tributação local;
- quinto, essa ideia peculiar, estatisticamente indemonstrável, segundo a qual parece existir uma repartição equilibrada da tributação predial no espaço português.⁵⁸⁷

Devemos confessar a nossa reserva a algumas das razões aduzidas. Primeiro porque estamos a construir doutrinariamente sobre as funções e limites do Poder Local sem atendermos a que neste caso o Direito Fiscal positivo é meramente instrumental do exercício da autonomia e atribuições de natureza administrativa e regulamentar das autarquias. Não existe em nosso entender, na construção jurídico-política dos municípios, limitação à discricionariedade dos órgãos municipais, o que, no caso do património fundiário colide com a liberdade e o direito inalienável à propriedade privada dos cidadãos. A lista dos desmandos cometidos pelos entes autárquicos, em nome do princípio do benefício, por exemplo em matéria de ordenamento do território, fixação de populações e destruição de espaços únicos da agricultura portuguesa, é infundável e vem agravando. Recordar-se, a título meramente exemplificativo, a destruição nos anos oitenta e noventa, de áreas significativas da Região Demarcada do Vinho do Porto para construção de infraestruturas municipais que podiam com vantagem ser instaladas em zonas sem qualquer aproveitamento produtivo, agrícola, industrial ou mesmo terciário.

Neste capítulo têm sido referidos de modo quase indiferenciado poder tributário local e receitas tributárias das autarquias. Ora, em rigor, em grande parte dos modelos constitucionais e, nomeadamente, na experiência constitucional tributária portuguesa, as expressões não devem ser utilizadas em sinonímia. No Direito Financeiro Português o poder tributário envolve a existência, em maior ou menor grau, de soberania financeira, como é, de resto, o caso consagrado constitucionalmente no artigo 227º, n.º 1, alínea i) da Constituição da República, que atribui às Regiões

⁵⁸⁷ Ver M. C. LOPES PORTO, *A Reforma Fiscal Portuguesa e a Tributação Local*, cit., p. 24-28

Autónomas um poder tributário próprio que se exerce nos termos da Constituição, nos limites por esta fixados, nomeadamente, no mesmo artigo 227º, alíneas i), j) e r) e ainda, enquanto em matéria fiscal, dispõem, quer nos Estatutos Político Administrativos de cada uma das Regiões, quer a Lei de Finanças das Regiões Autónomas, em particular, a partir do seu artigo 10º.

A questão do poder tributário próprio, para usar a terminologia constitucional, tem sido levantada na doutrina, tanto no plano interno como em outros ordenamentos jurídicos tributários que, por hábito, inspiram o essencial das construções que em Portugal se vão desenvolvendo. O tema era, por via de regra, tratado aquando do estudo dos sujeitos da relação jurídica tributária e, mais precisamente, a propósito da caracterização da posição jurídica desses sujeitos. Quanto a este tema, ALBERTO XAVIER levanta a questão de saber se parte da controvérsia que marcava ainda a doutrina na década de 60, e até meados dos anos 70, não era sobretudo uma controvérsia semântica, em que divergências puramente terminológicas exprimiam realidades idênticas ou afins.

Estavam já à data identificadas três ordens de poderes ou feixes de direitos que, em sentido amplo, podiam, no seu todo e cada uma per si, corresponder à expressão poder tributário.

Como a este propósito refere também o mesmo autor, é possível, ou mesmo necessário, distinguir entre “três tipos distintos de situações jurídicas activas que por vezes se encontram confundidas: poder de instituir impostos; a titularidade de direitos tributários; os poderes instrumentais relativos à aplicação da Lei de imposto, à polícia fiscal e à cobrança do tributo”⁵⁸⁸.

Se excluirmos do necessário processo de aclaração de conceitos o último dos três tipos ou categorias mencionados – ou seja, os poderes instrumentais relativos à aplicação da Lei de imposto, poderes de conteúdo burocrático e policial – a questão centra-se necessariamente em redor de dois conceitos nucleares: o poder de instituir imposto e a titularidade de direitos tributários. Parte da doutrina, entende associar ao poder de instituir imposto, ou poder tributário, a noção de soberania, pelo que não só o poder de instituir impostos seria apanágio dos entes dotados de soberania financeira e a estes reservado como, inversamente, a atribuição a uma qualquer entidade, a um ente jurídico situado em planos supranacionais, estadual ou infraestadual, de um poder tributário entendido como *jus indicendi ad colectandi* seria manifestação de que

⁵⁸⁸ Cfr. ALBERTO XAVIER, *Manual de Direito Fiscal*, cit., p. 305-306.

esse ente jurídico estaria dotado de uma natureza relevante no âmbito do Direito político e, conseqüentemente, dotado de uma soberania financeira cuja graduação se haveria de fazer na relação com outros entes soberanos mas que, relativamente aos súbditos, seria inquestionável.

Esta é também, com algumas distinções que não alteram o essencial dos conceitos, a posição de Soares Martinez, que distingue claramente entre personalidade tributária activa e soberania fiscal, distinguindo mesmo entre soberania fiscal – que, para este autor, constitui um dos aspectos da soberania financeira – e poder tributário. Isto, no entanto, apenas de um ponto de vista terminológico já que, passados em revista os conceitos usados em sinonímia ou em oposição pelos outros ordenamentos jurídico tributários, nomeadamente o espanhol, o italiano e o alemão, verifica-se que a posição de SOARES MARTINEZ e a sua leitura daquilo que é a soberania fiscal consagrada na Constituição da República de 1976 não se distingue da posição de GIANNINI, para quem a *potestà finanziaria* “é um dos aspectos de poder de império do Estado e tem naturalmente a mesma extensão”, ou mesmo de BERLIRI, para quem a *potestà tributaria*, entendida como poder de criar impostos por via legislativa vai coincidir com o limite da soberania do Estado⁵⁸⁹.

Partindo da ideia de que existem dois elementos essenciais da soberania fiscal, um decorrente da relação internacional entre Estados soberanos – ou entre esferas tributárias cuja eventual colisão se pode apenas dirimir na relação entre esses mesmos Estados soberanos -, um outro, a constatação da abstracção dos comandos tributários legais, SOARES MARTINEZ entende ser a soberania fiscal uma manifestação da soberania financeira, que é por sua vez um dos aspectos da soberania estadual, entendendo-se aquela como “o poder de criar impostos, de extingui-los, de alargar ou restringir o seu âmbito, de estabelecer proibições de natureza fiscal”.

Haverá ou não poder tributário próprio – utilizado em sinonímia com soberania fiscal quando esta é exercida-, sempre que “os preceitos constitucionais atribuem o poder de criar impostos sem dependência de autorizações concedidas por leis emanadas dos órgãos legislativos das respectivas federações ou confederações” no caso dos Estados que não sejam Estados unitários. Exemplificando, refere SOARES MARTINEZ a Constituição Suíça, em que, nos termos do seu artigo 3º, os Cantões são dotados de soberania fiscal, podendo criar os seus impostos, unicamente com as reservas estabelecidas, nomeadamente no artigo 42º, por transferência para a

⁵⁸⁹ Cfr. P. M. SOARES MARTINEZ, *Direito Fiscal*, cit., p. 69.

Confederação Helvética de parte desse mesmo poder tributário ou seja, da sua soberania fiscal⁵⁹⁰.

Revelando um entendimento do ordenamento jurídico político centrado em redor de uma tradução jurídica e financeiro do Estado Nação como entidade nuclear detentora do poder soberano originário, SOARES MARTINEZ, por um lado, restringe os casos de poder tributário próprio – expressão usada em sinonimia com soberania fiscal – àqueles em que a soberania nacional resultou de uma transferência de poderes de unidades federadas por consulta e voto popular, não admitindo “uma soberania fiscal ou um poder tributário, um poder de imposição, de criação de impostos, que não caiba ao próprio Estado”, reconhecendo embora que “os princípios institucionais corporativistas como as reivindicações regionalistas pudessem encaminhar no sentido de soluções diversas”. Complementando, refere ainda: “Por forma semelhante, a Lei Fundamental da República Federal Alemã, de 1949, concede aos Estados federados o poder de criar impostos (arts. 70º, 105º e 106º). Também a Constituição dos Estados Unidos só veda aos Estados membros a criação de impostos sobre a importação e a exportação (art. 1º, secção 10ª, n.º 2). Assim, os Estados membros gozam de um poder de autodeterminação legislativa em matéria tributária, dentro dos limites constitucionais, sem dependência da legislação ordinária do Estado composto. Os seus direitos em tal matéria não provêm de manifestações de vontade do poder central, livremente revogáveis, como acontece em relação às autarquias locais, mas da própria lei constitucional”.

Deste entendimento afasta-se, como foi supra incidentalmente mencionado, ALBERTO XAVIER, ao limitar o poder tributário ao poder de instituir impostos e este a um “*poder de natureza legislativa em sentido material o qual, via de regra, (sublinhado nosso) é exercido em exclusivo pelo Estado no exercício de uma soberania que assim se vê qualificada de soberania fiscal*”. E, sentindo a necessidade de fundamentar e precisar os limites da noção que propõe, acrescenta:

“E dizemos via de regra porque ele pode revestir natureza regulamentar, nos limites previamente fixados na Lei, caso em que pode também competir a outros entes públicos não soberanos, como as autarquias territoriais [...], hipótese em que o poder tributário tem carácter derivado (acrescentando em nota “mas não delegado nem tão pouco soberano”)⁵⁹¹”

Trata-se este entendimento de um entendimento eminentemente jurídico que subalterniza, na relação tributária, a relação de poder (*gestaltverhältnis*) à relação de

⁵⁹⁰ Cfr P. M. SOARES MARTINEZ, *Direito Fiscal*, op cit., p. 70-71.

⁵⁹¹ Cfr. ALBERTO XAVIER, *Manual de Direito Fiscal*, op cit., p. 306.

crédito (*schuldverhältnis*). Por outras palavras, para XAVIER, o elemento relevante dos tipos que materializam o poder tributário nos seus diversos elementos – e que permitem caracterizar o poder tributário próprio – está no facto de o ente público em causa possuir *capacidade tributária*, que é o mesmo que dizer capacidade de gozo de direitos tributários. A este faz XAVIER acrescentar um conjunto de competências ou atribuições instrumentais que identifica como sendo “os poderes instrumentais de aplicação da norma tributária material, de polícia tributária e de cobrança de tributos que integram uma situação jurídica activa, composta, em grande parte, por poderes em sentido próprio e à qual, por falta de melhor designação, reservamos o conceito de *competência tributária*”. Está assim para XAVIER encontrada a trilogia que constitui o arco dos poderes tributários de um ente público, *prima facie* o Estado: poder tributário, capacidade tributária e competência tributária, os quais nem sempre se encontram todos reunidos numa mesma entidade

A construção é, como habitualmente, luminosamente exposta, mas sujeita-se à crítica possível de ser hiper simplificadora, ao associar poder tributário ao poder legislativo, sem reflectir sobre aquele na sua dimensão constitucional. É certo que a construção de XAVIER simplifica o tratamento de algumas questões, nomeadamente aquelas que mais decisivamente interessam no plano do exercício dos poderes por parte do sujeito activo da relação jurídico tributária para efeitos deste estudo. Refiro-me a duas realidades conceptualmente distintas, e mesmo independentes, e relativamente às quais todavia, importa colocar a questão – e obter uma resposta – quanto à natureza, exercício e limites do “poder” tributário que em cada uma se manifesta.

A primeira dessas questões é aquela que vínhamos tratando: a associação em jeito de decorrência que é, ao mesmo tempo, tendência da nossa época, de associar a tributação do património fundiário a competências tributárias – reservemos para mais adiante o saber se se trata ou não de um verdadeiro poder tributário – de entes públicos, se não de natureza autárquica, como acontece entre nós, ao menos de natureza infraestadual. No capítulo reservado às notas históricas deste estudo, foram passados em revista exemplos de tributação fundiária que, desde a Antiguidade, têm consistido, embora com uma importância reditícia e muito diferenciada, numa das pedras basulares dos sistemas fiscais de conjuntos políticos e áreas geográficas que correspondem aos mais diversos espaços civilizacionais. Há, no entanto, interesse manifesto em enfatizar adequadamente as experiências que mais cedo consolidaram os elementos essenciais daquilo que é hoje não só a relação jurídica tributária, como sobretudo a relação financeira entre o ente público e o contribuinte naquilo que se

traduz na tributação do património fundiário que, também por ser – embora não exclusivamente – uma limitação/amputação da propriedade privada e do direito de propriedade enquanto direito fundamental constitucionalmente reconhecido, integra um elemento representativo e de consentimento e tem desejavelmente uma leitura garantística. Para uma abordagem detalhada e compreensiva da *land tax* até ao momento da sua substituição pelo actual sistema britânico de tributação do património fundiário ⁵⁹².

Com a aprovação e entrada em vigor do Código da Contribuição Autárquica e, depois dele, o CIMI, dir-se-ia, utilizando a construção de XAVIER, que as autarquias locais de índole municipal foram dotadas de nova capacidade tributária. Não sendo seguro que a Lei lhes haja concedido ou venha a conceder a titularidade dos poderes instrumentais próprios da competência tributária, mas sendo inquestionável que o rédito fiscal, esse cabe ao orçamento do município ou seja, em matéria de receitas, naquilo que mais tem a ver com a dimensão financeira do imposto, é da autarquia a capacidade de gozo dos direitos tributários.

Levantar a este respeito a questão do poder tributário, nomeadamente do poder tributário próprio, encontra na construção de SOARES MARTINEZ uma resposta simples, linear e sem qualquer ambiguidade. Rejeitando a ideia da coexistência de diversas soberanias fiscais dentro da realidade político jurídica que é o Estado soberano configurado num certo texto constitucional, exclui, por cientificamente errada, a distinção entre soberania fiscal originária - aquela que seria a soberania fiscal do Estado – e soberania fiscal derivada, delegada “em benefício de entidades públicas menores ou até, nalguns casos, em benefício de entidades privadas que exerçam funções públicas”⁵⁹³..

Existe nesta definição uma manifesta contradição, ao menos terminológica, mas que reflecte entendimentos diversos da tradução jurídica do poder tributário quando confrontada com a tese que XAVIER sucintamente enuncia a propósito do poder de instituir impostos. Este, como já foi referido, admite a hipótese do poder tributário – sem expressamente o classificar como próprio – poder competir a entes como as autarquias territoriais, afirmando que, nessa hipótese, o poder tributário tem um carácter derivado mas não um carácter delegado. XAVIER associa a este poder derivado a possibilidade de o ente público não soberano emitir normas de natureza

⁵⁹² MICHAEL TURNER, DENNIS MILLS (ed.), *Land and Property: The English Land Tax 1692-1832*, St. Martin's Press, New York, 1986.

⁵⁹³ Ver P. M. SOARES MARTINEZ, *Direito Fiscal*, cit., p. 71

regulamentar. Implicitamente, recusa a ideia de transferências temporárias ou com reserva de poder da soberania tributária para os entes públicos não soberanos, o que constituiria a “delegação” de um poder tributário próprio⁵⁹⁴.

Salvo melhor opinião, o entendimento de Soares Martinez daquilo que tem vindo a ser a defesa feita por alguns autores quanto à distinção entre uma soberania fiscal originária própria do Estado e uma soberania fiscal derivada por via de delegação, de que são beneficiários entes públicos menores, não corresponde nem àquilo que é a evolução do poder tributário, de acordo com as mais recentes construções normativas, nomeadamente supranacionais, nem tão pouco com aquilo que é a construção de um exercício partilhado do poder tributário próprio em experiências de Confederação ou Estado federal, mas também em experiências mais recentes em que a federação ou a regionalização de Estados surge por uma via que é a da transferência ou cogestão do poder tributário entre os Estados soberanos e os Estados federados ou as regiões político administrativas.

Veja-se, a este respeito, num plano supranacional, tanto a atribuição à Comunidade Europeia do poder de criar impostos que são aplicáveis aos cidadãos dos Estados membros e vigoram no ordenamento jurídico destes (embora por força de disposições constitucionais que as recepcionam), como no caso de regiões político administrativas cuja legitimidade constitucional se encontra consubstanciada em estatutos autonómicos que reconhecem uma especificidade desses entes públicos (imprecisamente designados por vezes como micro Estados) mas que, nos exemplos mais flagrantes, reconstituem situações de soberania política historicamente situada que incluía um poder tributário próprio que não é nem originário nem derivado nem delegado mas devolvido.

Se o exemplo das Regiões Autónomas dos Açores e da Madeira encontra limitações conceptuais que se traduzem não tanto na Constituição da República como na interpretação limitativa desta, que é realizada, primeiro, pelos Estatutos Político Administrativos das Regiões e mais tarde, pela Lei de Finanças das Regiões Autónomas (constante da Lei n.º 13/98, de 24 de Fevereiro), já a recente experiência escocesa recebida no ordenamento jurídico do Reino Unido da Grã-Bretanha e da Irlanda do Norte, sob a designação de *Devolution*, corrobora a ideia de que, mais do que um poder exercido em exclusivo pelo Estado, emanação da soberania estadual do Reino Unido, o poder tributário próprio pode, desde que os limites constitucionais o permitam, ser a expressão consolidada da contratualização de um sacrifício tributário

⁵⁹⁴ Cfr. ALBERTO PINHEIRO XAVIER, *Manual de Direito Fiscal*, cit., p. 306 *in fine* e nota 1.

entre cada um dos membros de uma colectividade, a colectividade em si mesma enquanto titular de interesses colectivos e os órgãos de representação e decisão financeira próprios dessa colectividade, no mínimo ou no máximo autonômica, tema a abordar nas próximas linhas.

G. TESORO⁵⁹⁵, já no final dos anos 30, sustentava a existência de um direito próprio das entidades públicas menores àquilo que seria uma manifestação de soberania fiscal. Argumentar-se-á que a reserva de criação de impostos deixada ao Estado surge no Direito Português, modelo de Estado unitário, com a extinção das últimas manifestações da descentralização senhorial e com a consolidação do Estado unitário e do poder régio absoluto, realizados por D. João II e com expressão normativa no Livro II das Ordenações Filipinas que, em matéria tributária, no que trata das manifestações da soberania fiscal do Príncipe e do entendimento e limites do consentimento da colectividade, não-de vigorar durante todo o período do Iluminismo e ser revogadas apenas com as alterações que o liberalismo e as reformas de Silveira impuseram a partir de 1820 ao ordenamento tributário português.

Referiu-se que entre a tributação do património fundiário e as diversas manifestações de poder local existia um nexos que é comum à experiência portuguesa e a outras experiências do Direito Comparado, nexos esse que é reconhecido no âmbito de ordenamentos jurídicos já referidos aquando do capítulo que tratou do Direito Comparado, e dentro de uma lógica tributária de há muito consolidada no Direito norte americano e na generalidade das experiências anglosaxónicas, incluindo os Estados da Commonwealth que se caracterizam por modelos de democracia representativa consolidada, estruturas federais ou fortemente descentralizadas e cujo processo de colonização e sedentarização das populações implicou a emergência de comunidades locais fortes com uma relação reivindicativa junto do poder central e definição contratualizada, no plano local, da definição dos interesses colectivos e da utilização dos recursos.

O reflexo desta abordagem na experiência norte americana já mencionada surge bem retracado, entre outros, por H. LADD⁵⁹⁶. LADD parte naturalmente de um princípio simplificado pela própria natureza da estrutura política federal norte americana que está no facto de o Estado federal resultar de um concurso de vontades dos Estados federados ou melhor, originariamente das colónias que iniciaram e concluíram com sucesso a Revolução Americana, retendo, no entanto, alguns conceitos do direito

⁵⁹⁵ Cfr. GIORGIO TESORO, *Principi di Diritto Tributario*, Bari, 1938, p. 77 e seguintes.

⁵⁹⁶ Cfr. HELEN F. LADD, *Local Government Tax and Land Use Policies in the United States*, cit., p. 4.

anglosaxónico como a tradição de um forte poder local. Segundo LADD, passou a existir, desde muito cedo, entendendo-se esta datação histórica por ocasião da segunda metade do século XIX, a possibilidade de falar de uma *local tax policy*, desenvolvida em matéria de capacidade, de competência, mas também de poder tributário próprio, ao nível estadual mas, a partir daí, tendo manifestações de poder tributário derivado nas municipalidades.

Embora não se tratasse de um modelo uniforme, o facto é que numerosos Estados, em particular aqueles em que a noção jurídica de *frontier* tinha maior relevância, verifica-se a existência não apenas de poderes das autarquias para a execução de um orçamento de despesa, mas ainda um poder tributário autárquico que permite, desde o momento histórico referenciado, a diferenciação dos tipos de imposto utilizados pelas diversas municipalidades. De modo esclarecedor, LADD sintetiza desta forma a ponte que o Direito e a jurisprudência fiscal norte americanos permitiram quanto a este tema:

*“moreover, even within states, localities with similar spending powers may differ in the types of taxes they use. This within-state variation occurs because state legislation often enables, but does not require, local governments to enact a supplemental tax, because state legislation may differentiate among governments by size, or because states confer home-rule powers on some cities that give them more freedom than other local governments to choose their local taxes. Regardless of what other broad-based taxes they authorize, however, all states empower their general-purpose local governments to raise revenue from a tax on property. Moreover, property taxes have historically been the dominant tax source for local governments”*⁵⁹⁷

Em primeiro lugar a menor das duas questões, aquela que resulta do facto do legislador fiscal ver o imposto ambiental ou ecoimposto como um instrumento de realização de um direito – o direito ao ambiente – e de produção de um tipo de bem público – o bem ambiental – constituindo ou figuras que se traduzem numa dupla tributação sobre o património fundiário ou figuras tributárias que são o sucedâneo fiscal de medidas administrativas sem cuidar da violação de outros direitos fundamentais ou ainda tributos sobre os recursos naturais que não têm em conta o mais primevo desses recursos que é a terra e o primeiro dos objectivos de um ordenamento jurídico ambiental sustentado que é o conservacionismo.

Depois existe a contradição entre o discurso do imposto – a causa do imposto invocada pelo legislador – e o propósito último, com frequência contraditório, e que contribui para o sistema perverso de tributação do património fundiário que em Portugal como em outros estados europeus vem perdurando. Como foi já dito a doutrina dominante europeia tende a agrupar-se em redor da tese segundo a qual o

⁵⁹⁷ Cfr. HELEN F. LADD, *Local Government Tax and Land Use Policies in the United States*, cit., p. 4.

imposto ambiental é essencialmente um imposto extra fiscal com uma função que não é a função reditícia mas a da protecção do meio ambiente e da produção do bem ambiental. E no entanto o estudo da realidade tributária infraestadual dotada de poder tributário próprio, de poder tributário derivado ou tão só do direito a arrecadar receitas fiscais mostra-nos que no quadro jurídico-político europeu existem exemplos consistentes de impostos de invocação ambiental que mais não exprimem do que a invocação de um interesse público para obter uma receita adicional para o estado federado, a região ou a autarquia.

É a dimensão autonómica do exercício do poder tributário que revela esta contradição e esta limitação dos impostos sobre o património fundiário que estão em, invocados embora um outro fim ou uma outra função, serem utilizados tais impostos como prosseguindo a função recaudatória, o financiamento considerado necessário de produção de bens públicos, o interesse público fiscal.

A introdução, na análise dos impostos ambientais, do princípio da capacidade contributiva é em si uma contradição nos próprios termos, já que aquilo que é prosseguido é o interesse geral de natureza extrafiscal através da conservação do património fundiário, não faz qualquer sentido introduzir uma lógica de transferências forçadas com base na capacidade económica. Tal só encontraria a sua razão de ser no vencimento da tese de que uma maior capacidade económica era um factor de menor eficiência nos comportamentos ambientais dos privados e segundo que a produção de bens ambientais por parte do Estado ou a conservação dos mesmos é socialmente mais eficiente do que a conservação dos bens ambientais realizada pelos agentes económicos privados. Tal está empiricamente rejeitado e a mais elaborada experiência jurídico-fiscal recusa esse postulado⁵⁹⁸.

Ora, o princípio da capacidade contributiva ou da capacidade económica, como vimos supra, tem ou um desígnio da reposição da igualdade como pretende MUSGRAVE⁵⁹⁹ ou um intuito eminentemente fiscal de repartição desigualitária e por isso mesmo redistributiva da riqueza ao associar património e *spending power* como pretende KALDOR⁶⁰⁰. Nenhum destes autores nega a possibilidade de pelo uso do património o seu titular dar desde logo o adequado contributo para a satisfação das necessidades colectivas. E a dimensão conservacionista que deveria ser particularmente valorizada nesta perspectiva porque representa ganhos de eficiência e não lesa direitos

⁵⁹⁸ Cfr. RICHARD EPSTEIN, *Takings: Private Property and the Power of Eminent Domain*, cit., p. 283 e seguintes.

⁵⁹⁹ Cfr. RICHARD A. MUSGRAVE, PEGGY B. MUSGRAVE, *Public Finance in Theory and Practice*, cit.

⁶⁰⁰ Cfr. NICHOLAS KALDOR, *An Expenditure Tax*, 1955, p. 53.

fundamentais, é negligenciada porque a tanto se opõem o entendimento publicista do bem ambiental e a relevância do tributo como instrumento predominantemente fiscal para as entidades intermédias, sejam elas estados federados, autonomias, municípios ou outras dimensões do poder regional e local.

A mesma linha de orientação tem sido defendida no âmbito de sucessivos grupos de trabalho constituídos para estudar a reforma da tributação fundiária associada ao ordenamento do território no direito britânico. Em 1993, V. H. BLUNDELL e mais tarde N. LICHFIELD traçam aquilo que parece crescentemente ser a leitura do estado providência em matéria de património fundiário e sua tributação⁶⁰¹. Como linhas de força desta orientação aqueles autores identificam ao lado da capacidade contributiva, a determinação do valor com base no benefício individual, a natureza pública do incremento do valor – e conseqüentemente da riqueza – do património fundiário, a pretendida neutralidade que resultaria da tributação da terra em resultado da rigidez da oferta da mesma; a inevitabilidade da transformação da propriedade rústica em propriedade urbana; e, argumento que parece esquecer as outras preocupações supra citadas. A ideia de que é mais vantajoso para a comunidade promover a expansão urbana do que autorizar a manutenção de património rústico que não seja objecto de um processo de ordenamento do território centrado no desenvolvimento gradual mas imensurável dos agregados urbanos.

O entendimento segundo o qual o património fundiário é reconduzível ao longo dos tempos a uma outra manifestação de acumulação de capital e conseqüentemente é sempre quantificável desvaloriza o direito constitucional de propriedade e permite ao estado administrativamente diminuir o seu valor seja por via fiscal seja pela limitação do uso. No limite a expropriação e a compensação que estão na essência do estado de direito podem ser adulteradas por actos administrativos limitativos do direito de propriedade ou por actos tributários que aplicam um imposto sobre o património fundiário baseado em princípios já aqui longamente expostos.

Primeiro um imposto sobre património fundiário há-de observar uma certa hierarquia das normas e princípios constitucionais sendo o elemento nuclear da aproximação feita pelo legislador tributário a ideia de limitação do poder político versus a limitação dos direitos de liberdade e propriedade privadas.

⁶⁰¹ Cfr. NATHANIEL LICHFIELD, CONNELLAN OWEN, *Land Value Taxation in Britain for the Benefit of the Community: History, Achievements and Prospects*, Lincoln Institute of Land Policy, 1997, p. 15 e seguintes.

Segundo, a ideia de que a colectividade ao tributar o património fundiário está a limitar um direito fundamental mas cujo exercício não é indiferente à própria vida colectiva ou, se se preferir, ao interesse público pelo que o imposto há-de permitir, na sua construção normativa uma diferenciação entre dois usos com “valor” social diverso.

Terceiro, a diferenciação há-de sempre fazer-se em sentido negativo ou seja por via de normas de incidência negativa e de normas de isenção a que acrescem instrumentalmente os outros tipos de benefícios fiscais a que o legislador entende recorrer e que o direito comparado ilustra abundantemente.

Em quarto lugar, o uso e a própria natureza do património fundiário hão-de conduzir à construção de uma noção de valor tributário diversa do valor de mercado e em parte resultante das normas de incidência que venham a ser configuradas. Nesta medida ao contrário daquilo que tem sido ensinamento tradicional da ciência económica é possível e em muitos casos até desejável que o imposto sobre a terra não seja neutro mas á semelhança do que acontece com outros impostos ambientais, induza comportamentos ou reflecta situações em que o privado se substitui ao estado na produção de bens públicos.

Quinto e último, o imposto sobre o património fundiário há-de obedecer aos princípios que sustentam a economia de mercado e conseqüentemente não pode significar a apropriação de bens escassos e menos ainda quando estes são eficientemente usados para prosseguir o que, numa acepção de ética social, se tem vindo a designar por bem comum.

Qualquer figura tributária autónoma na sede que vimos analisando obriga, por entrar em colisão com direitos e princípios constitucionalmente consagrados, a uma análise nesta sede.

Fica, em consequência, a discussão em redor do uso diferenciado – e de ser este socialmente relevante ou não - e, segundo da noção de valor tributário quando esta corresponda a um conceito afastado de valor de mercado ou quando em função do uso ou da natureza do bem sugira técnicas diferenciadas de formulação e aplicação da lei fiscal⁶⁰².

⁶⁰² Autores como PLIMMER, MCCLUSKEY e OWEN in FRANCES PLIMMER, W. J. McCLUSKEY, e outros, *Equity and Fairness within Ad Valorem Real Property Taxes*, cit., sugerem que o tema do valor pode também ser reconduzido a um juízo de justiça e equidade tributárias. Sobre a relação entre benefício privado e benefício público veja-se F. I. MICHELMAN, *Property, Utility, and Fairness: Comments on the Ethical Foundations of “Just Compensation” Law*, cit., p. 1196 e RANDY E. BARNETT, *The*

Historicamente como se referiu, diversos ordenamentos jurídicos com especial incidência para o caso do direito fiscal norte americano reconheceram no exercício da actividade agrícola entendida em sentido amplo como fundamento para um tratamento diferenciado em termos fiscais relativamente aos prédios com uma utilização vocacionadamente agrícola⁶⁰³. A diferenciação entre o regime dos prédios rústicos e dos prédios urbanos é ilustrado por JOAN YOUNGMAN ⁶⁰⁴ tanto a propósito do direito anglosaxónico como a propósito de algumas das experiências de direito comparado supra analisadas.

Mas é a doutrina norte americana que permitiu a partir de um claro entendimento da base constitucional e de uma conceptualização da propriedade tributariamente relevante, primeiro diferenciar elaborando um estatuto preferencial do património fundiário com afectação agrícola e, depois fixando a relação entre o uso socialmente relevante dos bens fundiários privados e o seu regime fiscal. Num complexo debate doutrinário o traço condutor foi primeiro o de aceitar que a tributação fundiária é o instrumento público quanto ao uso privado da terra e, segundo, que o património fundiário por contraposição aos espaços urbanos ou urbanizáveis revestem um interesse público que, atento o seu estatuto privado, justificam uma tributação em sede própria e comparativamente uma tributação selectiva e preferencial⁶⁰⁵.

A tributação tanto da actividade agrícola desenvolvida sobre o património fundiário como do próprio património em si, no âmbito da experiência fiscal norte americana é consistente com uma orientação política de longo prazo de sustentação da competitividade agrícola completada com instrumentos financeiros sobre a forma de subsídios directos aos factores produtivos. A agricultura foi historicamente entendida como uma actividade diferenciada, objecto na segunda metade do século XX de

Structure of Liberty - Justice and the Rule of Law, cit., p. 156 e seguintes; e ainda RICHARD ALLEN EPSTEIN, *Takings: Private Property and the Power of Eminent Domain*, cit.

⁶⁰³ Vejam-se FREDERICK D. STOCKER, *Farm-Use Assessment Revisited*, cit; DENNIS R. SCHMIDT, LARRY R. GARRISON, *The Tax Reform Act of 1986: Its Effect on the Agricultural Sector*, 65 *Taxes*, 1987; JONATHAN SKINNER, *If Agricultural Land Taxation is so Efficient, Why is it so Rarely Used?* *The World Bank Economic Review*, No. 5, January, 1991; F. KAIT BENFIELD, JUSTIN R. WARD, e outros, *Conservation Gains in the Tax Reform Act: an Analysis of the Implications of Tax Reform for Farmers and Natural Resources in Rural America, with a Policy Agenda for the Future*, *Harvard Environmental Law Review*, vol. 11:415, 1987; JANE MALME, *Preferential Property Tax Treatment of Land*, cit.; LOUIS KAPLOW, *Fiscal Federalism and the Deductibility of State and Local Taxes Under the Federal Income Tax*, *Virginia Law Review*, vol. 82, No. 3, April, 1996; H. F. LADD, *Local Government Tax and Land Use Policies in the United States*; JAMES WADLEY, PAMELA FALK, *Lucas and Environmental Land Use Controls in Rural Areas: Whose Land is it Anyway?*, cit. e FRANK SCHNIDMAN, MICHAEL SMILEY, e outros, *Retention of Land for Agriculture - Policy, Practice and Potential in New England*, cit.

⁶⁰⁴ Cfr. JOAN M. YOUNGMAN, JANE M. MALME, *An International Survey of Taxes on Land and Buildings*, Lincoln Institute of Land Policy, International Association of Assessing Officers, OECD, Kluwer Law and Taxation Publishers, Deventer, 1994, p. 55 e 197 e seguintes

⁶⁰⁵ Cfr. JANE MALME, *Preferential Property Tax Treatment of Land*, Lincoln Institute of Land Policy Working Papers, Cambridge, 1993, p. 2 e seguintes.

medidas integradas de sustentação que visavam no essencial permitir que o abastecimento alimentar das colectividades não dependesse em excesso dos comportamentos de mercado.

Neste contexto que tem vindo a ser elaborado nas sedes próprias, desenvolveram-se paralelamente a Política Agrícola Comum e o sistema americano de *farm relief* e tributação preferencial que dificilmente podem ser comparados e não integram necessariamente os mesmos instrumentos tributários. Embora o uso agrícola da terra possa justificar a existência de instrumentos fiscais próprios, no direito português e se existisse vantagem evidente em dar coerência às medidas fiscais avulsas que têm vindo a ser ou subalternizadas relativamente à tributação predial urbana ou inseridos nas leis de imposto sobre o rendimento, não é predominantemente na actividade agrícola ou, se se preferir, na essência agrária do património fundiário que encontramos hoje o principal campo experimental.

No entanto como foi já também exposto é essa a orientação dominante da doutrina portuguesa dos últimos anos que procura de modo que se afigura excessivamente dogmático reconduzir todos os tipos de propriedade a manifestações simples de uma reserva de riqueza passível de um tratamento tributário senão único ao menos semelhante.

BARNETT refere a propósito da compatibilidade da exploração da terra vocacionadamente agrícola entre produção de bens públicos e interesse colectivo por um lado e, por outro os direitos individuais com conteúdo patrimonial a questão do uso privado de bens privados por contraposição ao uso privado de bens públicos ou de terras abandonadas reconvertíveis à noção de *res nullius*, utilizando para significar esta última forma de uso a ilustrativa expressão do *free riding*⁶⁰⁶.

⁶⁰⁶ “Because the reduced incentive to supply such nonexcludable goods is created by the ability of some to “free ride” on the production of others, this is referred to as the “free-rider problem”. And nonexcludable goods are sometimes referred to as “public goods”. In sum, free riding is said to create a gap between the knowledge people have of productive resource use, including their knowledge of potential demand for a good or service, and their incentives to actually produce the good or service. Although the precepts of justice may permit people to act productively, in circumstances where a free-rider problem exists, adherence to justice is insufficient to provide adequate incentives to actually do so”. O free-rider problem existe independentemente da liberdade privada de contratar, já que ele pode ter lugar em situações que constantemente vão sendo apreendidas como por exemplo a utilização por prestadores de serviços ou até por empresas privadas de distribuição e comercialização de bens como por entidades claramente vocacionadas para fins de interesse comum como o mecenato, a beneficiência ou a solidariedade social que recorrendo às novas tecnologias usam para a realização dos seus fins o espaço virtual e a internet. Na medida da natureza inesgotável deste, não há aqui a competição por recursos escassos pelo que o óptimo social não tem necessariamente a mesma leitura que quando consideramos a utilização do património fundiário e menos ainda a terá se pensarmos no estatuto tributário. Sobre esta matéria veja-se RANDY E. BARNETT, *The Structure of Liberty - Justice and the Rule of Law*, cit, p. 160 e seguintes. Mas quando o *free-ride* surge porque permitido e estimulado pelo Estado, como é o caso português nas

A expressão física do património fundiário e os seus atributos naturais são por isso um primeiro elemento identificador da especificidade desta expressão patrimonial da riqueza económica e fiscalmente imensurável. Como se referia é ainda a propósito da actividade agrícola que retomando sem disso haver consciência a expressão medieval das imunidades tributárias como contrapartida do exercício do bem comum ou de tarefas de interesse colectivo que o direito norte americano inicia a autonomização dos conceitos e figuras fiscais a propósito da tributação diferenciada dos espaços agrícolas e agricultáveis e num processo ainda não concluído se elaboram figuras como os *conservation easements* onde a dimensão constitucional de direitos individuais e colectivos se encontra num estatuto fiscal próprio e no reconhecimento da legitimidade de figuras de contratualização tributária na realização de uma certa ideia de bem-estar social.

Veja-se o que mais atrás foi dito a propósito do contributo do reconhecimento de um poder tributário das autarquias locais para a autonomização do regime da terra no âmbito do sistema de impostos ordinários que vigorem num dado ordenamento jurídico constitucional. A realidade jurídica e política local norte americana é disso exemplo. Nos estados agrícolas e mesmo naqueles em que a agricultura é já mais uma tradição do que uma variável económica dominante se por um lado as receitas tributárias provenientes da terra e da actividade agrícola constituem uma relevante, senão a mais expressiva, fonte de rendimento tributário para muitos dos *counties*, é também verdade que o património fundiário é objecto de um tratamento fiscal diferenciado e mais favorável não por razões de actuação eficiente de grupos de interesse ou de pressão como tantas vezes uma certa escola da ciência política, da ciência económica e mesmo dessa disciplina afim das ciências que é a sociologia pretendem fazer crer mas por duas ordens de razão, expressáveis de resto com simplicidade e clareza.

A primeira linha de fundamentação tem a ver com a preservação do mundo rural⁶⁰⁷. Como afirmam JUERGENSMEYER e ROBERTS, o regime mais favorável de determinação da matéria colectável permite aos seus possuidores - que afectam o património ao uso agrícola - a realização de uma actividade economicamente mais

recentíssimas decisões na sequência da alteração climática e da vaga descontrolada de fogos, então, a pretexto de prosseguir o interesse comum, ele mais não é do que uma forma velada de confisco e pretensa legitimação da inércia política e administrativa.

⁶⁰⁷ Cfr. JULIAN CONRAD JUERGENSMEYER, THOMAS E. ROBERTS, *Land Use Planning and Control Law*, p. 629. Estes autores referem a existência de um estatuto tributário para o património fundiário e para os recursos naturais com utilização agrícola em 48 dos 50 estados da União. Sobre esta matéria, veja-se a bibliografia seleccionada citada por JUERGENSMEYER e ROBERTS, (p. 630) e ainda JANE MALME, *Preferential Property Tax Treatment of Land*, cit., p. 3 e seguintes; DEAN T. MASSEY, MARGARET B. SILVER, *Property Tax Incentives for Implementing Soil Conservation Programs Under Constitutional Taxing Limitation*, cit., p. 493 e seguintes

eficiente que é o mesmo que dizer obtêm-se por via fiscal um estímulo económico ao desenvolvimento de uma actividade produtiva dada por socialmente relevante. MASSEY e SILVER alinham duas ordens de razões adicionais que complementam esta primeira linha de fundamentação⁶⁰⁸.

A existência de um regime preferencial possibilita a utilização pelo possuidor de um espaço aberto, em termos eficientes, que corresponderia à noção de *highest and best use* se abstrairmos da mutação potencialmente sofrida pelos solos quando da passagem da propriedade rústica para a propriedade urbana. Depois a valorização do solo, relevante em termos de mercado e de actividade produtiva, não sendo acompanhada por um sacrifício fiscal equivalente, vai aproximar os ganhos do agricultor e nomeadamente os ganhos de eficiência resultantes das unidades não apropriadas fiscalmente, de um resultado hipotético que poderia ser obtido pelo loteamento para fins urbanos ao iriam sempre associar-se acrescidos encargos de natureza fiscal.

Uma segunda linha de argumentação para o tratamento diferenciado do património fundiário tem em si implícita a recusa de um dos principais argumentos da tese que apresenta o princípio do benefício como realizado exclusivamente pelo Estado e entes públicos – Poder Central ou Poder Local -como fundamento teórico e constitucional do imposto sobre o património seja ele imobiliário ou fundiário.

Para JUERGENSMEYER e ROBERTS, o espaço rural mesmo agrícola não faz apelo à panóplia de bens públicos que pré-condicionam nas sociedades contemporâneas os aglomerados urbanos. Por outras palavras a tributação da actividade agrícola em sede de tributação do rendimento, se não dissociado do princípio da capacidade contributiva levaria numa pura óptima do benefício a um esforço fiscal desigual e mais gravoso para os agentes económicos detentores desses rendimentos. Admitindo-se que esses mesmos agentes económicos possam ser também os possuidores do património fundiário em causa, a tributação indiferenciada desse património no quadro de uma figura mais ampla de tributação do património em geral agravaria a desigualdade – e logo a inconstitucionalidade do modelo tributário – já que os bens públicos produzidos ou proporcionados pela colectividade aos detentores da riqueza fundiária são significativamente inferiores aos que beneficiam os proprietários urbanos e, como o Autor referiu linhas acima, a propósito do ordenamento do território, enfermam dos vícios inerentes a um uso, não limitado por uma leitura constitucional como aquela que

⁶⁰⁸ Cfr. DEAN T. MASSEY, MARGARET B. SILVER, *Property Tax Incentives for Implementing Soil Conservation Programs Under Constitutional Taxing Limitation*, cit., p. 495 a 502

propomos, generalizado da discricionariedade em matéria de interpretação e aplicação das leis tributárias⁶⁰⁹.

O legislador europeu tem recusado em parte por razões de natureza constitucional ou programática em parte por razões redictícias a existência de regimes diferenciados não tanto quanto à tributação do rendimento mas sobretudo quanto a tributação do património por entender que o regime fiscal outro efeito não tem do que fazer perdurar formas de organização do processo produtivo ineficientes impedindo-se por vezes com graves efeitos sociais a expansão dos aglomerados urbanos e aumentando artificialmente em termos especulativos o valor do solo sem que no limite outro efeito não se alcance para além do de introduzir o mesmo património fundiário no processo de loteamento e urbanização havendo-se gerado uma mais valia para o possuidor que corresponde a uma menos valia e a um acréscimo de encargos sociais.

A esta linha de argumentação respondem os defensores da tributação diferenciada com a evidência de uma distinção de fundo. Ou a terra é urbanizável ou a colectividade assume que o não é e mais ainda que o não o deve ser. A questão agrária e conservacionista e os incentivos bem como o regime tributário diferenciado de que pode beneficiar a propriedade fundiária, passam então para um segundo plano. Quanto a este reconhece boa parte da doutrina norte americana que a tributação diferenciada encontra apenas a sua razão de ser no âmbito de um certo conceito de política agrícola que não passe por meros subsídios à produção ou ao rendimento dos agricultores mas que tenha como eixo a protecção da terra arável⁶¹⁰. Mas se transpusermos a questão para a assumpção pela colectividade de que um certo património fundiário não pode ser património objecto de desenvolvimento urbano, então há que retirar daí as adequadas consequências de natureza fiscal e articular essa consciência colectiva com a técnica tributária e os limites constitucionais

A experiência portuguesa em matéria de património fundiário, não pode deixar de contemplar o tema da conservação persistentemente traduzido no nosso quadro normativo por uso da terra como instrumento de ordenamento do território. São numerosos sobre esta matéria os instrumentos de Direito Administrativo e de Direito Ambiental que integram a ordem jurídica portuguesa Mas essa abundância de

⁶⁰⁹ A este respeito escrevem JUERGENSMEYER e ROBERTS: "*Farmers are entitled to tax brakes because otherwise would be paying more than their fair share of the costs of governmental services*", JULIAN CONRAD JUERGENSMEYER, THOMAS E. ROBERTS, *Land Use Planning and Control Law*, cit., pp 629

⁶¹⁰ Cfr. DEAN T. MASSEY, MARGARET B. SILVER, *Property Tax Incentives for Implementing Soil Conservation Programs Under Constitutional Taxing Limitation*, cit.,

instrumentos administrativos e reguladores contrasta com a inexistência de estímulos, nomeadamente de natureza fiscal, à conservação privada dos recursos naturais.

A doutrina fiscal que visa a criação de instrumentos tributários com o recorte dos impostos ecológicos atrás mencionado, mais não realiza do que um prolongamento tributário desses instrumentos administrativos e, na medida em que altera a hierarquia dos direitos e princípios fundamentais que tem presidido à ordem jurídica tributária portuguesa vem obrigar à busca de um modelo alternativo que salvguarde os princípios inquestionáveis da liberdade fiscal do cidadão e exprima qual o seu papel na realização do bem ambiental e na salvaguarda do património fundiário dando por adquiridos o sistema de democracia representativa e o sistema de economia de mercado, ambos integrando como elementos fundamentais o direito de propriedade e a liberdade da actuação económica num quadro de igualdade e justiça tributárias.

São precisamente os instrumentos administrativos de direito ambiental que permitem colocar em evidência a inadequação da actual tributação fundiária quando confrontamos o entendimento que a colectividade tem da terra e dos recursos naturais por um lado e vemos por outro que por razões estritamente reditícias e, quando muito, de descentralização financeira local, a terra e os recursos naturais continuam a ter como enquadramento tributário aquele que a lei portuguesa com a contribuição autárquica e agora o IMI, também e até predominantemente, criou para o património imobiliário.

CAPÍTULO VI - O PRÍNCÍPIO DO BENEFÍCIO E O DOMÍNIO EMINENTE NA TRIBUTAÇÃO DA TERRA E DOS RECURSOS NATURAIS

SECÇÃO I - UMA OUTRA LEITURA DO PRINCÍPIO DO BENEFÍCIO NO QUADRO DA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA

Como se referiu na análise da doutrina norte-americana sobre o entendimento da figura jurídica e financeira do *conservation easement*, este foi entendido pelo Congresso - e pela legislação federal por este aprovada -, como uma figura tributária que prossegue por via financeira objectivos extrafiscais e foi concebido como uma realização, por entes privados, do bem estar social com fundamento no princípio do benefício a que permite um entendimento doutrinariamente inovador, uma manifestação de como o princípio do benefício e o interesse social podem ser prosseguidos por pessoas privadas com recurso a instrumentos inseridos no sistema tributário.

É, por outro lado, do ponto de vista doutrinário que perfilhamos, a elaboração e aprovação de uma idêntica figura no Direito positivo nacional, manifestação que, em nosso entender, tem fundamento constitucional na defesa do princípio da liberdade e do direito de propriedade inerentes à construção do Estado de Direito representativo que deveria ser apreendida como tal –com as alterações inerentes ao sistema fiscal nacional - pelo legislador nacional fiscal, pela administração tributária e, pela jurisprudência dos tribunais superiores.

Reentramos na questão fundamental que, ao longo deste trabalho, procuramos responder: em que medida deve ser entendido o domínio eminente quando confrontado com os direitos do privado no uso do património fundiário; e pode o princípio do benefício público realizado por entes privados em termos duradouros ser compatível com aquele domínio eminente e limitar o Poder Central ou Local, no caso estudado, em matéria de tributação fundiária?

Como a pesquisa realizada evidencia, a doutrina dominante e a legislação aplicável entendem que o domínio eminente prevalece sempre sobre a propriedade privada da terra mesmo nos casos em que e ainda que o uso desta evidencie o benefício público decorrente do uso privado da mesma.

É no sentido de salvaguardar liberdade, propriedade e uso privados do património fundiário que propomos a construção normativa de uma figura jurídica semelhante, na construção e fundamentos, mas também no regime tributário, aos *conservation*

easements supra descritos e analisados⁶¹¹. Mas coloca-se aqui também, inevitavelmente, a questão dos limites a impor ao domínio eminente do Estado, limites tão refutados pela nossa doutrina financeira e fiscal, e no entanto tão fundamentais a uma construção da democracia representativa lida com os pressupostos e fundamentos doutrinários adoptados e descritos nestas linhas.

Aceitar o exercício do domínio eminente e a sua supremacia apriorística relativamente ao património fundiário privado destinado a fins de conservação da natureza, agrícolas ou ambientais é reconhecer tacitamente que qualquer fim público se sobrepõe à preservação continuada da propriedade privada da terra mesmo que o seu uso seja reconhecidamente orientado e tutelado pelo princípio do benefício e do interesse público e social⁶¹².

Assumir que o ente público – seja ele o Estado, a Região ou a autarquia municipal – encontrará sempre, perante os interesses em conflito, uma decisão imparcial, sendo ao mesmo tempo parte interessada no resultado desse exercício desse domínio eminente, é, como escreve GROSSSMAN, “negar a realidade”.

A questão é, no nosso entendimento, correctamente analisada por GROSSMAN quando afirma:⁶¹³

“As the split of opinions in cases involving conflicts between (the conservation easements) and eminent domain suggests, however, the judiciary cannot be expected to provide the impetus for the balancing of interests that such a second look will require. Instead, (...) conservation easements statutes must be drafted in order to require that “second look””.

Se tivermos em conta o “*trend*” que resulta da lei ordinária e dos actos políticos e administrativos dos entes públicos, no caso português, impõe-se também entre nós acautelar nas figuras jurídicas que venham a ser inovadas, como propomos, - tal como na interpretação e alteração dos preceitos que enformam o direito público e financeiro existente -, o “*second look*” que elabore sobre os limites da dominante leitura confiscatória realizada em nome do domínio eminente.

⁶¹¹ Cfr. quanto a este tema não apenas na experiência norte-americana mas também quanto a um possível equilíbrio doutrinário, MARGARET GROSSMAN, *Exercising Eminent Domain against Protected Agricultural Lands: Taking a Second Look*, Villanova Law Review, vol.30, 3, Villanova University, 1985, pp.743 e sgs.

⁶¹² Cfr. J. GELLIN, D. MILLER, “*The Federal Law of Eminent Domain*” Duke Law Journal, 1982.

⁶¹³ Cfr. M. GROSSMAN, op. cit., pg. 763.

Ainda que outra razão não houvesse para este estudo, é necessário reabrir, também quanto ao sistema financeiro e fiscal, o debate doutrinário quanto ao modelo de democracia representativa adoptado pelo sistema jurídico-constitucional português.

Mas como interpretar então as normas da Constituição da República, nomeadamente da constituição financeira? O mesmo é dizer: a natureza e visão dogmática e finalista desta permite o entendimento em que haveria de assentar uma tal construção?

O texto da Constituição da República de 1976 pode ter, sobre o tema do princípio do benefício, diversas leituras.

Existe desde logo uma questão que colocámos e respondemos em anterior secção: o que são, desde logo, direitos fundamentais, nos termos da Constituição de 1976?

A tese que defendemos contraria o pensamento intervencionista e a escola jurídico constitucional, dominante na doutrina portuguesa que reconduz os direitos fundamentais directa ou indirectamente constitucionalmente consagrados a um dos tipos jurídicos que Vital Moreira e Gomes Canotilho enunciam.⁶¹⁴

A recusa do contributo doutrinário utilitarista em sede de constituição fiscal faz-se a partir da construção de HAYEK, que rejeita a possibilidade da existência na noção de justiça social de sequelas das externalidades que estão na base do pensamento utilitarista. No tema do imposto e da configuração que ao mesmo deve ser dada por uma constituição ideal, HAYEK, sem associar necessariamente progressividade e redistribuição, vê na primeira essencialmente uma questão ética.

O reconhecimento de um quadro fundamental de liberdades é essencial para que a ideia do Estado de Direito representativo e assente no consentimento não resvale por vontade da maioria para uma prática totalitária de redistribuição permanente e de imposição de escolhas maioritárias sobre escolhas minoritárias que haviam de traduzir-se no abuso do recurso à progressividade do imposto. Independentemente de considerações utilitaristas e da eficiência económica, a progressividade tem por definição um limite que nega a *contrario* o entendimento segundo o qual é uma construção intrínseca à ideia de justiça social¹.

⁶¹⁴ Cfr. VITAL MOREIRA, GOMES CANOTILHO, *Constituição da República Portuguesa Anotada*, Volume I, Coimbra Editora, 2007, pp.306 e sgs.

Segundo HAYEK, “*utility is a purely relative concept*”. Desta relatividade extrai HAYEK um conjunto de considerações que evidenciam a insusceptibilidade do uso da ideia de utilidade, não para análise das figuras tributárias, mas para fundamentar princípios tributários. A natureza político fiscal da noção de utilidade retira-lhe validade do ponto de vista da construção científica, permitindo, no limite, reportá-la a cada constituição – no sentido que lhe é dado em Ciência Política – em concreto ou, porventura, à interpretação que o legislador ou o decisor político fazem da norma constitucional à luz de uma construção doutrinária que é a sua ou de interesses, individuais ou de grupo, que entendam assumir. Este entendimento não tem lugar na construção teórica de HAYEK e na sua leitura do Estado de Direito – e nas normas tributárias que no quadro deste podem ser geradas e aplicadas – já que, para HAYEK, “*the rule of law is [...] not a rule of the law, but a rule concerning what the law ought to be, a meta-legal doctrine or a political ideal*”¹.

HAYEK, à semelhança, de resto, de outros autores que marcam a doutrina económica não tem com frequência uma tradução ou interpretação unívoca. Parece-nos, no entanto, que o melhor entendimento dos seus textos conduz a uma noção de constituição que em si mesma encerra a limitação do poder soberano por princípios que sendo constitutivos da expressão política da pessoa individual hão de ser comuns não apenas às instituições de um quadro constitucional em concreto mas a qualquer constituição de um Estado de Direito representativo. Desejavelmente, como afirma o próprio HAYEK, um dos fins constitucionais está na limitação do próprio poder legislativo. Mas a limitação do poder legislativo não pode em caso algum ser entendida como uma limitação do poder da lei no sentido da limitação do Estado de direito. Para HAYEK

“The rule of law, of course, presupposes complete legality, but this is not enough: if a law gave the government unlimited power to act as it pleased, all its actions would be legal, but it would certainly not be under the rule of law. The rule of law, therefore, is also more than constitutionalism: it requires that all laws conform to certain principles”.

Estas medidas, de meados do século XVI, respondem a um padrão transversal em termos históricos já que o argumento apresentado é mais uma vez o da satisfação de necessidades colectivas – nomeadamente o abastecimento de bens alimentares – que não seria adequadamente realizado pela actividade privada ou pela manutenção da estrutura patrimonial préexistente.

Para HAYEK, a tributação progressiva sobre o património, é, ao mesmo tempo, um fenómeno histórico empiricamente demonstrável e uma figura insusceptível de ser

incorporada num quadro constitucional em que a liberdade como valor fundamental seja privilegiada¹. Como exemplo da demonstração histórica de que a progressividade do imposto é o contrário do modelo da democracia representativa e de salvaguarda dos direitos fundamentais, HAYEK apresenta a Florença dos Medici, em que as medidas fiscais confiscatórias surgiam fundadas não apenas no interesse público, mas no apoio popular proveniente do apelo às massas o que corporizava, para HAYEK, uma forma de tirania.

A ideia de utilidade e, nomeadamente, a ideia de utilidade crescente enquanto conceitos económicos trazidos para o Direito Financeiro, podem fundamentar uma tributação regressiva para manter o mesmo nível de estímulos do mercado mas, em caso algum, são fundamento adequado para a progressividade do imposto que, a existir há-de ter um fundamento assumidamente doutrinário e redistribucionista, sem que dessa redistribuição resulte seguramente uma maior eficiência à escala colectiva. Para HAYEK, a questão da tributação progressiva é pois uma questão de ética jurídica e reconduz-se, desde logo, à sua admissibilidade no quadro de uma democracia representativa, o que há de ser respondido pelo texto constitucional.

Em *Law, Legislation and Liberty*, HAYEK recusa coerência à construção utilitarista, do mesmo modo que nega conteúdo à resposta frequentemente apresentada para o tema da justiça social a partir do postulado da igualdade material. Para HAYEK, o problema não estará em saber do poder político e do uso de forma justa ou injusta dos poderes que necessariamente incumbem a quem governa, mas antes saber se os titulares dos órgãos de soberania devem deter a faculdade de determinar o quinhão material de cada membro da sociedade. A realização da igualdade material por parte do governo conduz então inevitavelmente à desigualdade das situações materiais resultantes da sua intervenção, já que os rendimentos individuais “perdem a função orientadora que têm numa ordem de mercado, tendo esse papel que ser retomado pelos comandos que emanam de um ente director”. A existência de um Estado de Direito que assegure o valor liberdade e conduza àquilo que HAYEK, como, POPPER, designam por «sociedade aberta» implica a recusa da recomposição sistemática da igualdade económica inicial (*Statgerechtigkeit*).

Com interesse para a fundamentação doutrinária da tributação do património fundiário e, no limite, da sua eventual rejeição, a construção hayekiana apresenta um entendimento do exercício do poder e dos seus fundamentos que hierarquiza entre direitos fundamentais e direitos económicos e sociais. Haverá assim que distinguir entre direitos fundamentais como a liberdade e, do outro lado, direitos económicos e

sociais que são ou extensão daqueles ou que visam limitá-los ou reescrevê-los, sendo que apenas no primeiro caso o modelo constitucional se pode reclamar do Estado de Direito. Para HAYEK, é a liberdade como princípio fundamental da ordem constitucional da sociedade aberta que sustenta a abundância material, resultado da possibilidade de utilização livre dos conhecimentos para atingir os fins lícitos de cada cidadão.

Para HAYEK não deve então existir, acolhido pela Lei fundamental que rege uma sociedade, um modelo de distribuição, o que significa, ao mesmo tempo, que esse modelo não existe – inexistindo do mesmo modo uma ordem determinista -, que não deve existir e que seria materialmente lesivo para a colectividade se o mesmo existisse. A influência que as ciências positivas, nomeadamente a Física, têm vindo a exercer nas ciências sociais e no Direito é um dos motivos apresentados para a falta de coerência do quadro de direitos que as correntes utilitaristas e os defensores da redistribuição por via da consagração de direitos económicos e sociais vêm apresentando.

HAYEK não defende, no entanto, uma distribuição igualitária da carga fiscal já que a natureza ética da sua concepção leva a associar a distribuição dos recursos e dos rendimentos com o mérito, individual, que há de ser socialmente medido. É esta ideia de mérito social, associada à noção de justiça que possibilita uma distribuição da carga fiscal que pode ser diversa em situações diferentes, embora de acordo com normas que respeitem os princípios do Estado de Direito.

Se colocarmos de parte as interpretações da doutrina doméstica dominante, é, no nosso entendimento, possível acolher nos direitos fundamentais “fora do catálogo” a prossecução do bem estar social por via de impostos negativos ou no acolhimento pela lei ordinária destes direitos fundamentais que são também direitos económicos e financeiros.

Tanto nas normas constitucionais sobre direitos e deveres fundamentais como nas que integram aquilo que designamos por “constituição fiscal”, nada encontramos que - aceite a leitura doutrinária em que nos revemos e que se descreve parágrafos acima – obste a uma paridade conceptual entre o benefício como fundamento da imposição tributária que pauta a actual tributação do património fundiário e o mesmo princípio do benefício lido normativamente com a incorporação no direito fiscal interno de figuras que, à semelhança dos *easements*, permitam uma harmonização entre a prossecução do direito e uso privado do património fundiário com um quadro normativo vinculado de

isenção de tributos a qual não deveria ser objecto do poder discricionário da administração pública ou de actos políticos ou normativos que não revistam a natureza legislativa assente numa Constituição financeira com uma leitura que consagre os princípios supra elaborados.

Sendo que a Constituição o permite há que, nomeadamente na tributação fundiária, autonomizar a figura da paridade entre público e privado na realização do interesse social.

Outra questão seria saber se, no quadro constitucional português, pode desde logo o cidadão que detenha de modo estável um vínculo sobre o património fundiário, seja de gozo seja de exercício, recorrer ao Tribunal Constitucional e invocar a inconstitucionalidade dos preceitos da lei tributária sobre o património fundiário sempre que os mesmos violem os direitos que em nosso entender a Constituição deve garantir como fundamentais, nos termos já longamente expostos. A lei de imposto fundiário deve ser interpretada tendo em conta que estamos em sede constitucional e perante uma matéria em que, em boa doutrina, o legislador comum de outro modo afrontaria, ao recusar reconhecer os limites metajurídicos impostos, “ a fundamentalidade dos direitos fundamentais”, para usar de novo a expressão de Paulo Otero.⁶¹⁵ Mas, a reflexão sobre esse tema não cabe nos limites do presente estudo.

⁶¹⁵ PAULO OTERO, *A Democracia Totalitária*, op. cit.

SECÇÃO II - CONSIDERAÇÕES FINAIS

Não há, a partir deste momento, que proceder a uma qualquer reflexão adicional sobre o sistema jurídico-tributário nacional vigente. Foi já nos capítulos anteriores suficientemente configurada a tributação do património fundiário nas suas possíveis abordagens. A questão que agora se coloca é uma outra, a de no pressuposto de que vai existir na ordem jurídica tributária portuguesa um imposto sobre aquilo que temos vindo a designar por património fundiário e que devia em rigor abranger não só a terra mas os próprios recursos naturais, saber se este imposto pode ser reconduzido pelo legislador a uma figura comum à tributação de outras manifestações de riqueza, nomeadamente, riqueza patrimonial e imobiliária ou se pelo contrário a função social da terra, a sua dimensão económica actual, a reformulação de alguns direitos económicos e sociais e o imperativo-ínsito na “*lei dos povos*” e da mesma limitativo - expresso na liberdade individual e na propriedade privada, não obrigam a rever e a autonomizar ao mesmo tempo conceito e figura tributários, em matéria de propriedade e uso da terra.

O ponto de partida é simples. A lógica do consentimento e da representação deve entender-se, como longamente foi já referido, como uma limitação do poder político tendo por referenciais os direitos e garantias do cidadão enquanto pessoa singular.

Em segundo lugar, a constatação de que no direito de propriedade exercido sobre o património fundiário existe neste momento da história jurídico tributária, uma leitura em função do bem comum que seria totalmente inadequada se a justapusermos à propriedade imobiliária.

Terceiro, ao dizê-lo, há que identificar o que pode ser fundamento da autonomia conceptual deste imposto encontrando-se - como se foi já antecipando ao longo deste estudo - a necessidade de adequar valor tributário, valor económico e valor social e, segundo, permitir uma utilização socialmente eficiente do património fundiário, compatível com o Estado de Direito e os princípios, direitos e garantias consagrados explícita ou implicitamente na Constituição. Este uso, que só é relevante neste estudo na medida em que seja uso privado, deve afinal integrar o bem comum - a que o legislador chama com frequência interesse público - como a causa do imposto.

Tentativamente, dir-se-á que o património fundiário, visto na óptica da tributação, deve respeitar a leitura constitucional dos direitos fundamentais; deve assegurar o *highest and best use*, o melhor modo de realização de uma conjugação de interesse privado e de interesse colectivo de um recurso natural crescentemente escasso; deve introduzir temas que passaram a fazer parte de um ideário colectivo e individual amplamente consensual como é a temática ecológica em redor da utilização fundiária; deve ser consistente com uma leitura, seja ela qual for, dos princípios constitucionais do Direito Financeiro e do Direito Tributário; deve, enfim, encontrar nas experiências do Direito Comparado e na herança jurídico tributária portuguesa um modo próprio de, ao mesmo tempo, ler por via do imposto o direito de propriedade, o interesse individual, a prossecução, não apenas pública mas também privada, do que denominaríamos o bem comum, diferenciando no valor tributável, nas normas de incidência e de isenção, na consideração ou na abstracção dos sujeitos passivos o modelo socialmente óptimo do que é, não a verdade tributária, mas a justiça em matéria de tributação da terra.

Se na doutrina portuguesa não encontramos qualquer elaboração que relacione o imposto sobre a terra e o reconhecimento de que esta tem um uso diferenciado em termos de prossecução do interesse público, relevante para efeitos de imposto, também se poderá dizer que no direito europeu não abundam os exemplos desta linha de orientação. E aqueles que existem vão no sentido de ver o imposto como um instrumento de alteração dos comportamentos dos contribuintes e de limitação do seu direito de uso da terra, negligenciando por completo uma outra dimensão do estatuto tributário da posse e uso da terra que procure conciliar o uso privado relevante para o interesse colectivo e o direito individual de ter no imposto sobre o seu património uma

manifestação da garantia constitucional dos seus direitos e dos referenciais das constituições próprias do Estado de Direito.

Ao contrário dos ordenamentos jurídicos continentais, o direito norte-americano triangula, do ponto de vista da elaboração doutrinária, a ideia do bom uso privado, o tratamento tributário preferencial e a apreensão da técnica jurídica que integre harmoniosamente a soberania tributária do Estado e os direitos fundamentais do cidadão exprimindo no regime fiscal a apreciação pela colectividade da relevância pública do uso privado do património fundiário. A diferenciação, independentemente da técnica tributária utilizada, autonomiza o uso e transmissão. Só dos impostos que incidem sobre o primeiro e para os quais este pode ser relevante trata este estudo.

Coloca-se aqui uma vez mais o tema da colisão dos princípios constitucionais e dos direitos fundamentais já que o princípio da igualdade tributária ou, como muitos preferem o princípio da generalidade dos impostos, num entendimento amplo do património e do capital, colide com uma valorização diferenciada e com um outro tratamento fiscal da terra e dos recursos naturais.

Esta questão foi objecto de vastíssima elaboração, como foi já referido supra. Centrám-nos naquilo que deveria permitir a reconstrução da tributação fundiária no sistema fiscal português sob o primado de direitos fundamentais e de um entendimento contratual prosseguindo o princípio do benefício na realização, por privados, do interesse social, porventura avaliável em termos mais amplos do que a doutrina constitucional dominante entende designar por produção de bens públicos.

Com os pressupostos já longamente descritos, é admissível o tratamento preferencial da propriedade fundiária⁶¹⁶.

Os textos constitucionais ou as normas enformadoras do ordenamento jurídico dos Estados mais desenvolvidos acolhem a tradução jurídica de um desenvolvimento sustentado que, ao mesmo tempo, protege o meio ambiente e introduza uma lógica de racionalidade na utilização da terra e dos recursos naturais, no respeito dos princípios e direitos fundamentais do Estado de Direito representativo.

É, para nós, inquestionável que a promoção constitucional de reivindicações e anseios de grupo elevados à categoria de direitos fundamentais enfraquece não apenas a noção, mas sobretudo a defesa dos mesmos. Daí ao esvaziamento do Estado de

⁶¹⁶ Cfr. D. HANSEN, S. SCHWARTZ, *Prime Land Preservation: the California Land Conservation Act*, *op cit.*

Direito assente no reconhecimento constitucional dos direitos fundamentais vai apenas um passo, porventura largo. Para este estudo, retenha-se a convicção do Autor em que o reconhecimento dos novos direitos, nomeadamente direitos económicos e sociais, não deve significar o enfraquecimento ou a subalternização dos direitos fundamentais tradicionais como o direito à liberdade na sua expressão económica e o direito à propriedade privada.

A lei fiscal portuguesa procura acomodar ao mesmo tempo a capacidade contributiva, o princípio do benefício, a repartição igualitária da riqueza e a protecção do ambiente. E, em matéria de enunciado, este elenco parece bem acomodado. Todavia é exactamente por via da lei ordinária e da sua interpretação jurisprudencial que surge a violação dos princípios fundamentais entre os quais a liberdade.

E todavia a capacidade contributiva assenta agora numa inequívoca primazia constitucional e legislativa; e nas disposições sobre o cadastro que depois de tantas delongas acabou finalmente por ser posto em prática com a aprovação do Código do IMI, sendo os critérios definidos a partir artigo 37º do CIMI desde logo o indício de uma prevalência sistemática dos interesses públicos – que por serem municipais não deixam de o ser, em termos de natureza e intensidade – e, como decorre nomeadamente do art. 43º do CIMI que viu agravada pela lei 64-B/2011 de 30 de Dezembro, a sua natureza confiscatória quanto à riqueza nomeadamente fundiária, independentemente do uso que lhe venha a ser dado pelo privado. A este princípio associa-se como suporte constitucional a repartição igualitária da riqueza entendida como uma desigualdade instrumental.

Quanto ao princípio do benefício, o legislador português adoptou uma leitura redutora. Com excepção de alguns casos tipificados na lei como de benefício acrescido, o princípio do benefício é, como já enunciado, visto nos termos constantes do preâmbulo do Código do IMI:

“Outra medida importante desta reforma é a do reforço dos poderes tributários dos municípios, nomeadamente através do intervalo de fixação das taxas e dos novos poderes de determinar alguns benefícios fiscais, no âmbito das políticas urbanística, cultural, de desenvolvimento e de combate à desertificação.

Daí advirá certamente uma maior responsabilização das autarquias perante as populações (sic) e uma maior exigência dos munícipes para com os seus autarcas num domínio, como é o caso da fiscalidade, onde se projecta com maior nobreza (sic) o exercício dos direitos e dos deveres de cidadania(...)”.

Para além dos erros grosseiros de concepção e construção jurídicas (a distinção dialéctica entre autarquias e populações é disso exemplo), ao contrário do que

acontece em outros ordenamentos jurídicos, os direitos do cidadão são limitados neste caso aos deveres do contribuinte, fixados sem rédea legislativa ou judicial. E, mesmo assim há que descontar o desconhecimento ou preconceito, ou mesmo os interesses particulares ou partidários que orientam as decisões em sede pública, municipal ou de recurso.

Parece restar apenas a protecção do ambiente, afluída no preâmbulo do IMI, que surge com maior nitidez na Lei 31/14 “Lei de Bases Gerais da Política Pública de Solos, de ordenamento do território e de urbanismo”. Mas desta resultam duas limitações de fundo: não prever qualquer matéria ou dispositivo de natureza tributária; e tratar exclusivamente de património do Estado ou, no limite, de património que obedeça a comandos emanados por entidades públicas.

Dito isto, duas matérias com dignidade financeira constitucional, permanecem esquecidas na legislação tributária portuguesa: a liberdade e a propriedade.

A tributação diferenciada da terra tem um duplo sentido. Em primeiro lugar o de passar a existir para o património fundiário um imposto conceptual e tecnicamente autónomo daqueles que incidem sobre as outras manifestações de riqueza ou sobre outras realidades patrimoniais ainda que prediais como é o caso dos prédios urbanos. Em segundo, este imposto deve permitir, nas suas noções nucleares e na sua técnica, diferenciar tributariamente o uso da terra.

De um ponto de vista teórico, a distribuição equitativa de direitos e deveres que constitucionalmente traduzem a repartição da responsabilidade, do risco e do encargo, tem uma tradução fiscal que obriga a uma reflexão sobre o tratamento tributário da terra.

Colocam-se duas questões às quais a tributação patrimonial indiferenciada não oferece resposta. A primeira está em que o imposto é, nesse caso, por definição reditício e, no limite, confiscatório e nada o distingue dos instrumentos administrativos de transferência da propriedade ao abrigo do domínio eminente do Estado. Segundo, a tributação fundiária expressa no ordenamento jurídico nacional não faz, do ponto de vista dos direitos fundamentais, a tradução de uma ordem constitucional de um Estado de Direito. A prova desta contradição e a reconstrução de elementos essenciais da tributação do património fundiário são também objecto deste estudo que propõe uma alteração fundamental do imposto fundiário e, conseqüentemente, do *primary purpose* dos institutos jurídicos em causa.

Com a fundamentação contida no que foi escrito nestas páginas há a concluir que o direito à liberdade, o direito à propriedade privada, e uma leitura do princípio do benefício manifestado na expressão tributária e financeira da realização do interesse social prosseguido por entes privados, limitando o domínio eminente do Estado e demais entes públicos, estão alheados da leitura dominante que legislador e tribunais fazem da Lei Fundamental portuguesa, sendo disso evidência a tributação fundiária.

E, no entanto, como se procurou demonstrar, mesmo esta Constituição – vocacionalmente hegeliana e dogmática - permitiria outro entendimento.

Inevitavelmente, somos, na conclusão deste estudo, levados a recordar PAUL SAMUELSON, quando este cita a decisão do Supremo Tribunal Federal em que, a dado passo, se afirma: “*O poder de tributar não é apenas o poder de amputar(...) mas também o poder de conservar a vida*”⁶¹⁷.

Afinal, como escreveu KARL POPPER, “[...] *o caminho é só um, o da sociedade aberta, que implica recorrer à razão como meio de proteger, o melhor que soubermos, a nossa segurança e a nossa liberdade*”⁶¹⁸

FIM

⁶¹⁷ PAUL SAMUELSON “*Economics*”, tradução portuguesa da 11ª edição, ed. McGraw-Hill Book Company, New York, 1981.

⁶¹⁸ Cfr. KARL POPPER “*The Open Society and its Enemies*” 6ª ed., p.210, ed. Routledge & Keegan Paul Ltd., 1966.

BIBLIOGRAFIA

AARON, Henry J., *Who Pays the Property Tax? Studies of Government Finance*, The Brookings Institution, Washington D.C., 1975.

ALABERN, Juan Enrique Varona, *Impuesto sobre el Patrimonio: Valoración de Bienes Inmuebles*, Editorial Lex Nova, Valladolid, 1999.

ALBUQUERQUE, Martim de, *O Poder Político no Renascimento Português*, Lisboa, 1968

ALBUQUERQUE, Ruy de, ALBUQUERQUE, Martim de, (coord.), *Estudos em Homenagem ao Professor Doutor Manuel Gomes da Silva*, Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa, Lisboa, 2001.

ALBUQUERQUE, Ruy de, ALBUQUERQUE, Martim de, *História do Direito Português*, vol. I, Lisboa, 9ª ed., 1998.

ALEXANDER, Gregory S., *Takings, Narratives, and Power*, Columbia Law Review, vol. 88, No. 8, December 1988.

ALTSHUKER, Alan A., GÓMEZ-IBÁÑEZ, José, e outros, *Regulation for Revenue - The Political Economy of Land Use Exactions*, The Brookings Institution and The Lincoln Institute of Land Policy, Washington D.C. & Cambridge, 1993.

AMAR, Akhil Reed, *Did the Fourteenth Amendment Incorporate the Bill of Rights Against States?*, Harvard Journal of Law & Public Policy, vol. 19, 2, Winter 1996.

ANDERSON, John E., *Land Development, Externalities, and Pigouvian Taxes*, Journal of Urban Economics

ARDANT, Gabriel, *L'Histoire de l'Impôt*, Livre I et II, Fayard, 1972

VON ARNIM, H.H., *Staatslehre der Bundesrepublik Deutschland*, Franz Vahlen, München, 1984

ARROW, Kenneth, *Social Choice and Individual Values*, New York, John Wiley and Sons, 1951

ASCENÇÃO, José de Oliveira, *Estudos sobre Expropriações e Nacionalizações*, Imprensa Nacional Casa da Moeda, 1989.

ASCENÇÃO, José de Oliveira, *Reordenamento Agrário e Propriedade Privada*, Revista da Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa, Suplemento, Universidade de Lisboa, Lisboa, 1965.

ASSOCIATION FISCALE INTERNATIONALE, Cahiers de Droit Fiscal International, l'Association Fiscale Internationale, vol. LXXVIa, XLV Congrès International de droit financier et fiscal, Barcelone, 1991.

AYALA, Jose Luis Perez de, *Fundamentos de Derecho Tributario*, Edersa, Madrid, 3ª ed., 1999.

AZEVEDO, J. Lúcio de, *Épocas de Portugal Económico*, Clássica Editora, 4.ª ed., 1988.

BACKHOUSE, R.E., *No wealth but life, Welfare economics and the Welfare State in Britain 1880-1945*, Cambridge University Press, Cambridge, 2010

BANKMAN, Joseph, GRIFFITH, Thomas, *Social Welfare and the Rate Structure: A New Look at Progressive Taxation*, 75 California Law Review, 1989

BARBAS HOMEM, António Pedro, *A Lei da Liberdade*, vol. I, Principia, Cascais, 2001

BARBOSA, João Morais, *Leal Conselheiro*, Imprensa Nacional Casa da Moeda, 1982.

BARKER, L. A., *Henry George*, Oxford, University Press, 1955.

BARNETT, Randy E., *The Structure of Liberty - Justice and the Rule of Law*, Oxford University Press, New York, 1998,

BASTO, José Guilherme Xavier de, *A Tributação do Património em Portugal*, comunicação apresentada ao Seminário sobre Política Fiscal, organizado pela Fundação Mário Soares e Forum Social, (texto policopiado), Outubro de 1997.

BATH, B. H. Slicher Van, *História Agrária da Europa Ocidental*, (tradução em língua portuguesa de *De Agrarische Geschiedenis van West-Europa 500-1850*, 1960), Editorial Presença, Lisboa, 3ª ed., 1976.

BATT, H. William, *Value Capture as a Policy Tool in Transportation Economics: An Exploration in Public Finance in the Tradition of Henry George*, *The American Journal of Economics and Sociology*, 2001

BEAUD, Michel, DOSTALER, Gilles, *O Pensamento Económico, de Keynes aos Nossos Dias*, (tradução em língua portuguesa de *La pensée économique depuis Keynes*, 1993), Edições Afrontamento, Porto, 2000.

BENET, Julien, *Trajan, optimus princeps*, 2nd edition, Routledge, Londres, 2001

BENFIELD, F. Kaid, WARD, Justin R., e outros, *Conservation Gains in the Tax Reform Act: an Analysis of the Implications of Tax Reform for Farmers and Natural Resources in Rural America, with a Policy Agenda for the Future*, *Harvard Environmental Law Review*, vol. 11:415, 1987.

BENTHAM, Jeremy, *The Theory of Legislation*, ed. C.K. Ogden (London: Routledge & Kegan Paul, 1931).

BERLIRI, António, *Principi di Diritto Tributario*, II, Milão, 1957

BESSA, António Marques, *Utopia*, Publicações Europa-América, Lisboa, 1998.

BIRK, Dieter, *Allgemeines Steuerrecht*, C. H. Beck, München, 1994.

BIRK, Dieter, *Allgemeines Steuerrecht: Ein Studienbuch*, C. H. Beck'sche Verlagsbuchhandlung, München, 1988.

BITTKER, Boris I. , *Exemption of Nonprofit Organizations*, The Yale Law Journal, vol. 85: 299, 1976

BLACKSTONE, Edward, *Institutes of the Lawes in England*, Londres, 1628

BOWLES, I., e outros, *Economic Incentives and Legal Tools for Private Sector Conservation*, 8 Duke Envtl. L. & Pol'y, Fall

BOYD, Richard A., *Whig History and Lockean Political Economy*, University of Chicago, (texto policopiado não datado).

BRAUDEL, Ferdinand, *O Mediterrâneo e o Mundo Mediterrânico na Época de Filipe II*, vol. I, (tradução em língua portuguesa de La Méditerranée et le monde méditerranéen a l'époque de Philippe II, 1979), Publicações Dom Quixote, Lisboa, 1983.

BRAUDEL, F., *O Mediterrâneo e o Mundo Mediterrânico na Época de Filipe II*, vol. II, (tradução em língua portuguesa de La Méditerranée et le monde méditerranéen a l'époque de Philippe II, 1979), Publicações Dom Quixote, Lisboa, 1984.

BRENNAN, Geoffrey, BUCHANAN, James M., *The Power to Tax*, Cambridge University Press, Cambridge, 1980.

BROWN, H. James, *Land Use and Taxation: Applying the Insight of Henry George*, Lincoln Institute of Land Policy, Cambridge, Massachusetts, 1997.

BROWN, James, *Capturing Public Value from Public Investments*

BRUNORI, David, *The Politics of State Taxation: Return of the Property Tax?*, State Tax Notes, 1999.

BUCHANAN, James M. N *The Power to Tax*, Cambridge University Press, Cambridge, 1980

BUCHANAN, James M., *Constitutional Economics*, 1991.

BUCHANAN, James M., TULLOCK, Gordon, *The Calculus of Consent*, Ann Arbor Paperbacks, 1983.

BÜHLER, Ottmar, *La causa giuridica nel diritto tributario tedesco* in *Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze*, 1939

BUSH, George W., *The President's Agenda for Tax Relief*, (texto policopiado não datado).

CAETANO, Marcello, *História do Direito Português*, Verbo, Lisboa, 1985.

CALABUIG, Javier Sancho, *Tributación de Agricultores y Ganaderos*, Editorial CISS, Valencia, Maio de 1999.

CAMPANELLA, Tomás, *A Cidade do Sol*, Guimarães Editores, Lisboa, 1966

CAMPOS, Ezequiel, *Proposta de Lei de Organização Rural*, Decreto 9843, de 20 de Junho de 1924.

CANOTILHO, J. J. Gomes, *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*, Livraria Almedina, Coimbra, 1999.

CANOTILHO, J. J. Gomes, MOREIRA, Vital, *Constituição da República Portuguesa Anotada*, 2 vols., Coimbra Editora, 2ª ed., 1985.

CARREIRA, Henrique Medina, *A Tributação do Património. Necessidade da Sua Reforma. Um Modelo Alternativo*, *Ciência e Técnica Fiscal*, n.º 386, Direcção-Geral das Contribuições e Impostos, Ministério das Finanças, Lisboa, Abril-Junho 1997.

CARREIRA, Medina, *A Tributação do Património*, Associação dos Administradores Tributários, Lisboa, 1995.

CARVALHO, António Joaquim de, *Determinação da Base do Imposto sobre Imóveis*, *Ciência e Técnica Fiscal*, n.º 363, Direcção-Geral das Contribuições e Impostos, Ministério das Finanças, Lisboa, Julho-Setembro, 1991.

CASE, Karl E., *Economics and Tax Policy*, Oelgeschlager, Gunn & Hain in association with The Lincoln Institute of Land Policy, Boston, 1996.

CHASE, Adam, *Ecotax International: Comments on Taxation for Environmental Protection: A Multinational Legal Study*, 23 *Envtl. L.* 721, Winter 1992, Northwestern School of Law of Lewis & Clark College

CHICOINE, David L., SONKA, Steven T., e outros, *The Effects of Farm Property Tax Relief Programs on Farm Financial Conditions*, *Land Economics* 58:4, November 1982.

COASE, Ronald H. , *Essays on Economics and Economists*, Chicago, 1994

COHN, Samuel K. , *Popular Protest in Late Medieval Europe*, Manchester University Press, 2005

COMISSÃO DE REFORMA DA TRIBUTAÇÃO DO PATRIMÓNIO, *Projecto de Reforma da Tributação do Património*, *Ciência e Técnica Fiscal*, n.º 182, Direcção-Geral dos Impostos, Ministério das Finanças, Lisboa, 1999.

COMISSÃO DE REFORMA FISCAL, *Reforma da Tributação do Rendimento*, Imprensa Nacional Casa da Moeda, Lisboa, 1987.

COMISSÃO PARA O DESENVOLVIMENTO DA REFORMA FISCAL, *Relatório da Comissão para o Desenvolvimento da Reforma Fiscal*, Documentos do Ministério das Finanças, Ministério das Finanças, Lisboa, Abril, 1996.

CONNELLAN Owen, *Land Value Taxation in Britain for the Benefit of the Community: History, Achievements and Prospects*, 1997

CONNELLAN, O. P., McCLUSKEY, W. J., e outros, *Land Property Tax: The Best of All Possible Worlds?*, Royal Institution of Chartered Surveyors Cutting Edge Conference Proceedings, Dublin, RICS, 1997.

CONZEN, Michael P., *Legal History: the Inherent Power in Mapping Ownership: The Cadastral Map in the Service of the State: A History of Property Mapping*, 92 *Michigan Law Review*, May, 1994.

COOLEY, Thomas M. , *A Treatise on the Constitutional Limitations Which Rest Upon the Legislative Power of the United States of American Union*, The Lawbook Exchange, Boston, 1ª ed., 1868 (reed. facsimilada, New Jersey, 1999, p. 487.

CORD, Steven B., *Legal Suggestions for Enacting Land Value Taxation*, Working Papers, Lincoln Institute of Land Policy, Cambridge, Massachusetts, 1999.

CORNIA, Gary C., HOVEY, Harold A., *A Look at State and Local Tax Policies - Past Trends and Future Prospects*, Tax Policy Roundtable Property Tax Papers Series, #TPR-17, Stocker, Frederick D. & Lincoln Institute of Land Policy, Cambridge, Massachusetts, 1991.

COSTA, Mário Júlio de Almeida, *A Co-plantação no Direito Português*, Coimbra Editora, Coimbra, 1958.

COSTA, Mário Júlio de Almeida, *Os Contratos Agrários e a Vida Económica em Portugal na Idade Média*, Anuário de História Del Derecho Espanol, Instituto Nacional de Estudios Juridicos, Madrid, 1979.

COSTA, Mário Júlio de Almeida, *Temas de História do Direito*, Faculdade de Direito de Coimbra, Coimbra, 1970.

COUNCIL OF EUROPEAN MUNICIPALITIES, *Local Taxes in Europe: an Analysis of How They Function*, nº 37, Publications of the International Bureau of Fiscal Documentation, Amsterdam, 1985.

COX, A., *Adversary Politics and the Land: The Conflict Over Land and Property Policy in Post-War Britain*, Cambridge University Press, Cambridge, 1984.

CUNHA, Paulo de Pitta e, *A Reforma Fiscal*, Publicações Dom Quixote, Lisboa, 1989.

DARDI, M. , *Marshall on welfare, or the utilitarian meets the the evolver*, European Journal of the History of Economic Thought, vol. 17, nº3, pgs. 405-438, ed. on-line, 2010.

DE KLEMM, Cyrille, SHINE, Clare, *Biological Diversity Conservation and the Law: Legal Mechanisms for Conserving Species and Ecosystems*, 1993

DEL VECHIO, Giorgio, *Lo Stato*, Roma, Universale Studium, 1953

DOURADO, Ana Paula, *O Princípio da Legalidade Fiscal na Constituição Portuguesa*, Ciência e Técnica Fiscal, n.º 379, Direcção-Geral das Contribuições e Impostos, Ministério das Finanças, Lisboa, Julho-Setembro, 1995.

DOWELL, Stephen, *History of Taxation and Taxes in England*, 2ª ed., Londres, 1888

DOWNES, D. , e outros, *Economic Incentives and Legal Tools for Private Sector Conservation*, 8 Duke Envtl. L. & Pol'y, Fall, p. 209-244

DUCLOS, M. Therese, e outros, *Government Actions Affecting Land and Property Values: An Empirical Review of Takings and Givings*, Lincoln Institute of Land Policy Working Papers, Lincoln Institute of Land Policy, Cambridge, 1996

DUUS, Gordon C., *Tax Relief Available to Revitalize Contaminated Property*, New Jersey Law Journal, No. 143, 755, February, 1996,.

DWORKIN, Ronald, *Freedom's Law*, Harvard University Press, Cambridge, Massachusetts, 3rd ed., 1999.

DWORKIN, Ronald, *Law's Empire*, The Belknap Press of Harvard University Press, Cambridge, Massachusetts, 11th ed., 2000.

DWORKIN, Ronald, *What is Equality? Part 3: The Place of Liberty*, Iowa Law Review, 73:1, 1987.

EASSON, A. J., *Tax Law and Policy in the EEC*, Sweet & Maxwell, London, 1980.

EINAUDI, *Principi di Scienza della Finanza*, Turin, reed. 1963

ELY JR, James W, *The Guardian of Every Others' Right - A Constitutional History of Property Rights*, 2nd edition, Oxford University Press, New york, 1998.

ENDICOTT, Eve (ed.), *Land Conservation Through Public/Private Partnerships*, Lincoln Institute of Land Policy, Island Press, 1993.

EPSTEIN, Richard A, *Principles for a Free Society*, Perseus Books, Massachusetts, 1998.

EPSTEIN, Richard A., *Some Doubts on Constitutional Indeterminacy*, Harvard Journal of Law & Public Policy, vol. 19, number 2, Winter 1996.

EPSTEIN, Richard Allen, *A Clear View of The Cathedral: The Dominance of Property Rules*, 106 Yale Law Journal, 1997

EPSTEIN, Richard Allen, *History Lean: The Reconciliation of Private Property and Representative Government*, 95 Columbia Law Review, 1995

EPSTEIN, Richard Allen, *Regulation-and Contract-in Environmental Law*, 93 W. Va. Law Review, 1991

EPSTEIN, Richard Allen, *Some Doubts on Constitutional Indeterminacy*, 19 Harvard J. L. & Pub. Pol'Y, 1996

EPSTEIN, Richard Allen, *Takings: Private Property and the Power of Eminent Domain*, Harvard, 7th ed., 1998.

EPSTEIN, Richard Allen, *Taxation in a Lockean World*, Cambridge University Press, 1986

EPSTEIN, Richard, *Lucas v. South Carolina Coastal Council: a Tangled Web of Expectations*, Stanford Law Review, vol. 45, number 5, May, 1993

EPSTEIN, Richard, *Takings: Private Property and the Power of Eminent Domain*, Harvard, 7ª ed., 1998

ESPADA, João Carlos, *Direitos Sociais de Cidadania*, Imprensa Nacional Casa da Moeda, Lisboa, 1997.

ESPADA, João Carlos, PLATTNER, Marc F., e outros, (org.), *Liberalismo: o Antigo e o Novo*, Coleção Estudos e Investigações, Imprensa de Ciências Sociais, Viseu, 2001.

EUCKEN, Walter, *Os Fundamentos da Economia Política*, (tradução em língua portuguesa de Die Grundlagen der Nationalökonomie, Berlin, 1969), Fundação Calouste Gulbenkian, Lisboa, 1998.

EUROPEAN COMMISSION, *Future Priorities for EU Tax Policy*, European Commission Communication to the Counsel, (texto policopiado), February 2001.

FALIK, William A., SHIMKO, Anna C., *The "Takings" Nexus - The Supreme Court Chooses a New Direction in Land-Use Planning: a View from California*, The Hastings Law Journal, vol. 39, January, 1988.

FALK, Pamela, *Lucas and Environmental Land Use Controls in Rural Areas: Whose Land is it Anyway?*, William Mitchell Law Review, 1993,

FAUSOLD, Charles J., *Public Values and Conservation Land: A Case Study of the Norumbega Project*, Weston, MA, Working Papers, Lincoln Institute of Land Policy, Cambridge, Massachusetts, 1999.

FAVEIRO, Vítor António Duarte, *Noções Fundamentais de Direito Fiscal Português*, vol. I e II, Coimbra Editora, 1984-1986.

FELDSTEIN, Martin , *The surprising incidence of a tax on pure rent: a new answer to an old question*, Journal of Political Economy, 85 (2), 1977

FERNANDES, F. Pinto, SANTOS, J. Cardoso dos, *Código da Contribuição Autárquica*, anotado e comentado, Rei dos Livros, 1989.

FERNANDEZ, Maria Elizabeth Moreira, *Direito ao Ambiente e Propriedade Privada*, Boletim da Faculdade de Direito, Universidade de Coimbra, Coimbra Editora, 2001.

FERREIRA, Eduardo Paz, FERREIRA, Rogério M. Fernandes, e outros, *Jurisprudência Fiscal Constitucional*, Associação Académica da Faculdade de Direito de Lisboa, Lisboa, 1997.

FERREIRA, TABORDA , *Do Conceito de Causa nos Actos Jurídicos*, Lisboa, 1946

FISCHEL, William A., *Zoning and Land Use Regulation*, (texto policopiado), 1998.

FISCHEL, William A., *The Economics of Zoning Laws - A Property Rights Approach to American Land Use Controls*, John Hopkins University Press, Baltimore, 1987.

FISHER III, W. W., *The Significance of Public Perceptions of the Takings Doctrine*, Columbia Law Review, vol. 88, No. 8, December 1988

FISHER III, William W., *The Trouble with Lucas*, Stanford Law Review, vol. 45, 5, May, 1993, pp. 1393-1410.

FISHMAN, James J., SCHWARZ, Stephen, *Nonprofit Organizations*, University Casebook Series, The Foundation Press, Inc., New York, 1995.

FRAGA, J. Jordano, *La protección del derecho a un medio ambiente adecuado*, J. Bosch, Barcelona, 1985

FRANCO, A. L. de Sousa, *A Revisão da Constituição Económica*, Separata da Revista da Ordem dos Advogados.

FRANCO, António L. de Sousa, *Finanças Públicas e Direito Financeiro*, vol. II, Almedina, Coimbra, 4ª ed., 1993.

FRANCO, António L. de Sousa, SANTOS, António Carlos dos, *Estruturar o Sistema Fiscal do Portugal Desenvolvido*, Ministério das Finanças, Livraria Almedina, Coimbra, 1998.

FRANCO, António L. de Sousa, *Sobre a Constituição Financeira de 1976-1982*, Direcção-Geral das Contribuições e Impostos, Lisboa, 1983.

FREYFOGLE, Eric T., *Justice and the Earth - Images for Our Planetary Survival*, University of Illinois Press, Illinois, 1995.

FREYFOGLE, Eric T., *Owning the Land: Four Contemporary Narratives*, Florida State University Journal of Land Use & Environmental Law, 1998.

GAFFNEY, Mason, *An Entry in the New Palgrave Dictionary*, Tax Policy Center, (texto policopiado não datado).

GAFFURI, F., *L'attitudine alla contribuzione*, Milão, 1969.

GALBRAITH, John Kenneth, *The Affluent Society*, tradução portuguesa, ed. Publicações Europa América, 1984.

GAMA BARROS, Henrique da, *História da Administração Pública em Portugal*, Lisboa, Tomo VI

GAPTEC, *Contribuição Autárquica – Impostos de Sisa, Sucessões e Doações e Mais Valias*, Sidónio Pardal (coord.), Ciência e Técnica Fiscal, n.º 384, Direcção-Geral das Contribuições e Impostos, Ministério das Finanças, Lisboa, Outubro-Dezembro, 1996.

GEORGE, Henry, *Progress and Poverty*, 1879, reedição de Robert Schalkenbach Foundation, New York, 1997

GIBBON, Edward, *History of the Decline and Fall of the Roman Empire*, vol. III, Penguin Classics, 1995.

GINTER, Donald E., *A Measure of Wealth*, McGill-Queen's University Press, Montreal & Kingston, 1992.

GOMES, Nuno Sá, *Considerações em Torno da Contribuição Predial Autárquica*, Ciência e Técnica Fiscal, n.º 365, Direcção-Geral das Contribuições e Impostos, Ministério das Finanças, Lisboa, Janeiro-Março, 1992.

GOMES, Nuno Sá, *Curso de Direito Fiscal*, Faculdade de Direito de Lisboa, Lisboa, 1980.

GOMES, Nuno Sá, *Os conceitos fiscais de prédio*, Ciência e Técnica Fiscal Nº 101, Direcção-Geral das Contribuições e Impostos, Ministério das Finanças, Lisboa, 1967.

GOMES, Nuno Sá, *Subsídios para a Revisão da Constituição Fiscal Portuguesa*, Ciência e Técnica Fiscal, n.º 381, Direcção-Geral das Contribuições e Impostos, Ministério das Finanças, Lisboa, Janeiro-Março, 1996.

GONZÁLEZ, Clemente Checa, *Exenciones en Materia de Impuestos Locales*, Cuadernos de Jurisprudencia Tributaria 9, Aranzadi Editorial, Pamplona, 1998.

GOUVEIA, Jorge Bacelar, *Considerações sobre as Constituições Fiscais na União Europeia*, Ciência e Técnica, n.º 381, Direcção-Geral das Contribuições e Impostos, Ministério das Finanças, Lisboa, Janeiro-Março, 1996.

GRAETZ, Michael J., *To Praise the Estate Tax Not to Bury It*, 93 Yale Law Journal, 1983.

GRAY, John, WILLETTS, David, *Is Conservatism Dead?*, Profile Books, London, 1997.

GREGORY, David D., *The Easement as a Conservation Technique*, app. II at 44-45, 1972.

GRIZIOTTI, Benvenuto., *Principii di Politica, Diritto e Scienza delle Finanze*, Padova, CEDAM, 1929

GROSSMAN, Margaret R., *Exercising Eminent Domain Against Protected Agricultural Lands: Taking a Second Look*, Villanova Law Review, 30, 701, 1985 .

GUIGOU, J. Louis , LEGRAND J. Marc, *Fiscalité Foncière*, Ed. ECONOMICA, 1983.

GUPTA, Sanjay, SHANKER, Howard M., *Taxing the Environment*, Tax Notes, March, 1997.

HALL, Mark A., COLOMBO, John D., *The Donative Theory of the Charitable Tax Exemption*, Ohio State Law Journal, vol. 52, 1991.

HAMILTON, Alexander, MADISON, James, e outros, *The Federalist Papers*, Mentor, 1961.

HANSEN, *Aspects of Property Taxation. A General Report*, em Public Finance, 1959

HANSEN, D., SCHWARTZ, S., *Prime Land Preservation: the California Land Conservation Act*, Journal of Soil and Water Conservation, 31, 1976

HAYEK, F. A., *Droit, législation et liberté*, 2 vols., PUF, 1973.

HAYEK, F. A., *O Caminho para a Servidão*, (tradução em língua portuguesa, 1976), Teoremas, Lisboa, 1977.

HAYEK, Friederich. A. , *The Constitution of Liberty*, Routledge, London, 1976

HERCULANO, Alexandre, *História de Portugal*, 8ª ed., 1875

HERNÁNDEZ, Jorge Jiménez, *El Tributo como Instrumento de Protección Ambiental*, Editorial Comares, Granada, 1998.

HERR, Richard, *La Hacienda Real y los Cambios Rurales en la España de Finales del Antiguo Regimen*, Ministerio de Economía y Hacienda, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1991.

HERRERA MOLINA, Pedro M. , *Derecho tributario Ambiental*, Marcial Pons, 2000

HITTINGER, John, *Political Moderation? Locke's Second Treatise*, International Catholic University, 2001

HOBBS, Thomas, *Leviathan*, J. M. Dent & Sons, Londres, 1943

HOFFMAN, Sandra, *Farmland and Open Space Preservation in Michigan: An Empirical Analysis*, Journal of Law Reform, 19 Summer, 1986

HOMEM, António Pedro Barbas, *A Lei da Liberdade*, vol. I, Principia, Cascais, 2001.

HUNDLEY, J. D., *Recent Developments in Land Use and Environmental Law*, Florida State University Journal of Land Use & Environmental Law, 1998.

INGERSON, Alice E., *Managing Land as Ecosystem and Economy*, Working Papers, Lincoln Institute of Land Policy, Cambridge, Massachusetts, 1995.

INTERNATIONAL FISCAL ASSOCIATION, *International Tax Problems of Charities and other Private Institutions with Similar Tax Treatment*, International Fiscal Association, Kluwer, London, 1985.

JACOBS, Harvey M., *State Property Rights Laws: The Impacts of Those Laws on my Land*, Working Papers, Lincoln Institute of Land Policy, Cambridge, Massachusetts, 1999.

JOINT COMMITTEE ON TAXATION, *Description of Miscellaneous Farm-Related Tax Proposals*, October 3, 1994.

JÜNGER, Ernst, *Eumeswil*, (tradução em língua inglesa de Eumeswil, Stuttgart, 1980), Marsilio Publishers, 1993.

KAPLOW, Louis, *Fiscal Federalism and the Deductibility of State and Local Taxes Under the Federal Income Tax*, Virginia Law Review, vol. 82, No. 3, April, 1996.

KEENE, John C., *Untaxing Open Space*, USGPO (April). Prepared for the Council on Environmental Quality, 1976.

KEMPF, Norman R., *Using the Soil Survey for Equalizing Agricultural Property Taxes in South Dakota*, 1985.

KHALDUN, IBN , *Prolegomena*, parcialmente traduzido por Reynold A. Nicholson in *Translations of Eastern Poetry*, Cambridge University Press, England, 1922.

KINNAMON, David L., *The Uniformity Clause, Assessment Freeze Laws, and Urban Renewal: a Critical View*, Wisconsin Law Review, 1965

KORNHAUSER, Marjorie, *The Retic of Anti-Progressive Income Tax Movement: A Typical Male Reaction*, 86 Michigan Law Review, 1987

KREISER, Larry, BUTCHER, William, e outros, *The Taxation and Management of Environmental Cleanup Costs: a Growing Worldwide Concern*, Taxes, May, 1998

LADD, Helen F. , *Land and Tax Policy*, Lincoln Institute of Land Policy Working Papers, Cambridge, 1993

LADD, Helen F., *Effects of Population Growth on Local Spending and Taxes*, Lincoln Institute of Land Policy Working Papers, Cambridge, 1992.

LADD, Helen F., *Local Government Tax and Land Use Policies in the United States*, Studies in Fiscal Federalism and State-Local Finance, Edward Elgar Publishing Limited, United Kingdom, 1998.

LADD, Helen F., *The Role of the Property Tax: a Reassessment*, in MUSGRAVE, R. A. (ed.), *Broad Based Taxes: New Options and Sources*, a supplementary paper of the Committee for Economic Development, Johns Hopkins University Press, 1973.

LADD, HELEN F., *Theoretical Controversies: Land and Property Taxation*, Edward Elgar, 1998

LAW, Henry, *Land Value Taxation - Implications for the Planning*, (texto policopiado), August 1995.

LAZARUS, Richard J., *Putting the Correct "Spin" on Lucas*, Stanford Law Review, vol. 45, 5, May, 1993

LEIBHOLZ, G. , *Die Gleichheit vor dem Gesetz*, 2ª ed., Berlin, 1959

LEITÃO, João A. Nobre Lavadinho, *Avaliação Fiscal. Enquadramento Legal*, (texto policopiado), Jornadas de Avaliação, Ordem dos Engenheiros, Lisboa,

LEITÃO, João A. Nobre Lavadinho, *Relatório*, (texto policopiado), Direcção de Serviços de Avaliações da Direcção-Geral das Contribuições e Impostos, 1994.

LEROUX, Alain, ALAIN, Marciano, *Traité de Philosophie Économique*, De Boeck Université, Bruxelles, 1999.

LICHFIELD, Nathaniel, OWEN, Connellan, *Land Value Taxation in Britain for the Benefit of the Community: History, Achievements and Prospects*, Lincoln Institute of Land Policy, 1997.

LINDENCRONA, Gustav, *Trends in Scandinavian Taxation*, Kluwer, Deventer, 1979.

LIPTON, Richard M., *Just When Will Environmental Clean-Up Expenditures be Deductible?*, The Journal of Taxation, February, 1996

LO, Clarence Y. H., *Small property versus big government: social origins of the property tax revolt*, University of California Press, California, 1995

LOBO, A. de Sousa Silva Costa, *História da Sociedade em Portugal no Século XV*, Imprensa Nacional, Lisboa, 1903.

LOCKE, John, *Two Treatises of Government*, Peter Laslett (ed.), Cambridge University Press, Cambridge, 1968.

LOUKIDELIS, David, *Using Conservation Covenants to Preserve Private Land in British Columbia*, West Coast Environmental Law Research Fundation, Vancouver, 1992.

LYNN, Arthur D., *The Property Tax in the 1980s: Evolution or Devolution?*, State and Local Finance: The Pressures of the 1980s, The University of Wisconsin Press, 1980

MACHADO, Gustavo Bittencourt, ARAGÃO, Erika, *A tributação sobre a propriedade rural e a reforma agrária*, (texto policopiado não datado).

MADDEN, Janet L., *Tax Incentives for Land Conservation: the Charitable Contribution Deduction for Gifts of Conservation Easements*, 11 Boston College Environmental Affairs Law Review, Fall, 1983

MAGALHÃES, José, *Dicionário da Revisão Constitucional*, Editorial Notícias, 1999.

MALME, Jane, *Preferential Property Tax Treatment of Land*, Lincoln Institute of Land Policy, Working Papers, Cambridge, 1993

MALTHUS, Thomas, *O Princípio da População*, tradução em língua portuguesa de Essay on the principle of Population, London, 1798

MANIQUE, António Pedro, SILVEIRA, MOUZINHO da - *Liberalismo e Administração Pública*, Livros Horizonte, Lisboa, 1989.

MANZONI, *Il principio della capacità contributiva nell'ordinamento costituzionale italiano*, Turim, 1965

MARQUES, A. H. de Oliveira, *Introdução à História da Agricultura em Portugal*, Edições Cosmos, Lisboa, 2ª ed., 1968.

MARSHALL, Alfred, *Principles of Economics*, Amherst, New York, 1ª edição, 1997

MARTIN, José Aurelio García, *Cuadernos de Jurisprudencia Tributaria - Contribución Territorial Rústica y Pecuaria*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1976.

MARTINEZ, Pedro M. SOARES , *Direito Fiscal*, Almedina, Coimbra, 10ª ed., 2000,

MARTINEZ, Pedro M. Soares, *Comentários à Constituição Portuguesa de 1976*, Verbo, Lisboa, Novembro de 1978.

MARTÍNEZ, Pedro M. Soares, SILVA, Isabel Marques da, e outros, *Relatório da Comissão de Estudo para a tributação da Terra e dos seus rendimentos*, Ciência e Técnica Fiscal, n.º 397, Direcção-Geral dos Impostos, Ministério das Finanças, Lisboa, Janeiro-Março, 2000,

MARX, Karl, *Misère de la Philosophie. Réponse à la Philosophie de la Misère de M. Proudhon* , 1847

MARX, Karl, *Manifest der Kommunistischen Partei*, Londres, 1848

MASSEY, Dean T., SILVER, Margaret B., *Property Tax Incentives for Implementing Soil Conservation Programs Under Constitutional Taxing Limitation*, Denver Law Journal, vol. 54:3.

MATIAS, Vasco Valdez, *A Contribuição Autárquica e a Reforma da Tributação do Património*, Vislis Editores, Lisboa, 1999.

MATIAS, Vasco Valdez, *Sistemas Fiscais das Autarquias*, Rei dos Livros, Lisboa, 1ª ed., 1987.

MATTOSO, José, *História de Portugal*, vol. II, Círculo de Leitores, Lisboa, Março de 1993

MATTOSO, José, *História de Portugal*, vol. V, Círculo de Leitores, Lisboa, Março de 1993.

McCAFFERY, Edward, J. , *The Uneasy Case for Wealth Taxation*, 104 Yale Law Journal, 1994

McCLUSKEY, William J. (ed.), *Comparative Property Tax Systems*, Avebury, England, 1991.

McCLUSKEY, William J. , e outros, *Equity and Fairness within Ad Valorem Real Property Taxes*, Working Papers, Lincoln Institute of Land Policy, Cambridge, Massachusetts, 2000

MEDINA CARREIRA, H. , *A Tributação do Património*, Associação dos Administradores Tributários, Lisboa, 1995

MELO, João Joanaz de, TORRES, Anália, e outros, *Os Impostos Relacionados com o Uso da Terra como Instrumento de Ordenamento do Território*, Economista, Julho de 1997.

MENDES, A. Serra, *Avaliação da Propriedade Rústica*. Valores Venais da Terra em Portugal, Guia do Cidadão e da Empresa no Imobiliário, CIVIS, Lisboa, Ano I, 1992.

MENDES, A. Serra, *Prédios Rústicos*. Valores de Mercado, Guia do Cidadão e da Empresa no Imobiliário, II Volume, CIVIS, Lisboa, 1993,.

MERINO, Fernando Casana, *El Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana*, Marcial Pons, Ediciones Jurídicas, Madrid, 1994.

MICHELMAN, Frank I., *Property, Utility, and Fairness: Comments on the Ethical Foundations of "Just Compensation" Law*, 80 Harvard Law Review, nº 6, April 1967, pp. 1230-1234.

MIESZKOWSKI, Peter, ZODROW, George R., *Taxation and the Tiebout Model: the Differential Effects of Head Taxes, Taxes on Land Rents, and Property Taxes*, Journal of Economic Literature, No. 27, 1989

MIGUEL, J. F. Delgado De, *Derecho Agrario Ambiental*, Editorial Aranzadi, Pamplona, 1992.

MILL, John Stuart, *Utilitarianism, Liberty and Representative Government*, E. P. Dutton & CO., 1863

MILL, John Stuart, *Principles of Political Economy*, Londres, ed. Longmans, Green, 1926

MILLS, David E., *The Non-Neutrality of Land Taxation*, National Tax Journal, vol. XXXIV, No. 1, March, 1981.

MIRANDA, Jorge, *As Constituições Portuguesas*, Livraria Petrony Lda., 4ª ed., 1997.

MIRANDA, Jorge, *Manual de Direito Constitucional*, tomo IV, Coimbra Editora, 1993.

MIRANDA, Jorge, *Um Projecto de Revisão Constitucional*, Coimbra Editora, 1980.

MOLINA, Pedro M. Herrera, *Capacidad Económica Y Sistema Fiscal*, Marcial Pons, Madrid, 1998

MONTEIRO, Armindo, *Introdução ao Estudo do Direito Fiscal*, Separata da Revista da Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa, Universidade de Lisboa, Lisboa, 1951.

MORAIS, Carlos Blanco de, *As Leis Reforçadas*, Coimbra Editora, Coimbra, 1998.

MORCH-LASSEN, Gregers, *Fiscal Cadastre*, International Seminar on Multipurpose Rural and Urban Cadastre, Lisbon and Funchal, November 20-25, 1989.

MORENO, Javier Orduna, *El Derecho Agrario: su marco jurídico y económico*, Tirant Lo Blanch, Valencia, 1997.

MORRIS, Adele C., *Property Tax Treatment of Farmland: Does Tax Relief Delay Land Development?*, in LADD, Helen F., *Local Government Tax and Land Use Policies in the United States*, Studies in Fiscal Federalism and State-Local Finance, Edward Elgar Publishing Limited, 1998, pp. 144-167.

MOSCHETTI, Francesco, *El Principio de Capacidad Contributiva* (tradução em língua espanhola de Il principio della capacità contributiva, Padova, 1973), Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1980

MUNZER, Stephen R., *A Theory of Property*, Cambridge University Press, Cambridge, 1990

MUSGRAVE, Richard A. (ed.), *Broad Based Taxes: New Options and Sources*, a Supplementary Paper of the Committee for Economic Development, Johns Hopkins University Press, 1973

MUSGRAVE, Richard A. , ALAN T. PEACOCK, (eds.), *Classics in the Theory of Public Finance*, 1958,

MUSGRAVE, Richard A., MUSGRAVE, Peggy B., *Public Finance in Theory and Practice*, McGraw-Hill Kogakusha Ltd., Tokyo, 2nd ed., 1976.

NABAIS, José Casalta, *Contratos Fiscais*, Boletim da Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra, Coimbra Editora, 1994.

NABAIS, José Casalta, *Presunções Inilidíveis e Princípio da Capacidade Contributiva*, Fisco, n.º 84/85, ano IX, Setembro-Outubro 1998

NISHIZAWA, T., *No wealth but life, Welfare economics and the Welfare State in Britain 1880-1945* Cambridge University Press, Cambridge, 2010

NOGUEIRA, José Artur Anes Duarte, *Sociedade e Direito em Portugal na Idade Média*, Revista da Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa, Lisboa, 1994.

NOWAK, John E., ROTUNDA, Ronald D., *Constitutional Law*, West Publishing Co., St. Paul, 1995.

NOZICK, Robert, *Anarchy, State, and Utopia*, Basic Books, 1974.

NUTTER, Warren , *Ideas, Their Origins and Their Consequences*, American Enterprise Institute, 1988

O'DONNELL, M.G. Pigou: *An extension of Sidwickian thought*, in History of political economy, nº 11, pgs. 588-605, Cambridge, 1979.

O'SULLIVAN, Arthur, SEXTON, Terri A., e outros, *Property Taxes & Tax Revolts: the legacy of Proposition 13*, Cambridge University Press, Cambridge, 1995.

OATES, Wallace E., SCHWAB, Robert M., *The Impact of Urban Land Taxation: the Pittsburgh Experience*, Lincoln Institute of Land Policy Working Papers, Cambridge, 1995.

OCDE, *Environmentally Related Taxes in OECD Countries*, OCDE, 2001.

OCDE, *Taxation of Immovable Property*, ed. OCDE, 1983.

OLIVEIRA MARQUES, A. H. DE , *Introdução à História da Agricultura em Portugal*, Edições Cosmos, Lisboa, 2ª ed., 1968

ORTEGA, R. Calvo , *Derecho Tributario I (Parte General)*, Civitas Ediciones, Madrid, 3ª ed., 1999,

OSTERLOH, *Unterschiedliche Massstäbe bei der Bewertung von Vermögen*, in Erbschafts-und Schenkungssteuer Steuern auf Erbschaft und Vermögen Steuern auf Erbschaft und Vermögen, Köln, 1999,

OTERO, Paulo, *A Democracia Totalitária*, Principia, Cascais, 2001.

OTT, Attiat F., DESAI, Kamal, *Land Reform: Restitution and Land Valuation in the Republic of Estonia*, Lincoln Institute of Land Policy Working Papers, Cambridge, 1997.

OWEN, CONNELLAN , *Land Value Taxation in Britain for the Benefit of the Community: History, Achievements and Prospects*, Lincoln Institute of Land Policy, 1997

PALAO TABOADA, C. *Los principios de capacidad económica e igualdad en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional español* in Revista Española de Derecho Financiero, nº 88, 1995

PALLOERI, Balladore, *Doutrina dello Stato*, Padova, 1964

PAULICK, *Die verfassungsrechtliche Bindungen des gesetzgebers beim Erlass vom Steuergesetzen* in Zeitschrift für die gesamte Staatswissenschaft, nº 109, 1953

PEACOCK, Alan T., (eds.), *Classics in the Theory of Public Finance*, 1958

PEREIRA, Campos, *A Propriedade Rústica em Portugal*, 1915.

PERES, Damião, *História de Portugal*, vol. VII, Barcelos, 1935.

PEREZ DE AYALA, Miguel Becerril, *Fundamentos de Derecho Tributario*, Edersa, Madrid, 3ª ed., 1999;

PETERSON, Craig A. , *Recent Developments in "Takings" Jurisprudence Land Use Regulatory "Takings" Revisited: The New Supreme Court Approaches*, in The Hastings Law Journal, vol. 39, January, 1988

PIGOU, A. C. , *A Study in Public Finance*, 3ª ed., London, 1947.

PINHEIRO, Gabriela, *Fiscalidade Directa na União Europeia*, Coimbra Editora, Porto, 1998.

PINTO BARBOSA, António, *The Constitutional Approach to the Fiscal Process*, Virginia, Polytechnic Institute and State University, 1978

PLANTIER, Carlos , *Tempo de ser firme*, Liber, Lisboa, 1976.

PLIMMER, Frances, McCLUSKEY, W. J., e outros, *Equity and Fairness within Ad Valorem Real Property Taxes*, Working Papers, Lincoln Institute of Land Policy, Cambridge, Massachusetts, 2000.

POPPER, K. R. , *The Open Society and Its Enemies*, vol. I e II, Routledge, London, 1980

PORTO, Manuel Carlos Lopes, *A Reforma Fiscal Portuguesa e a Tributação Local*, Separata do número especial do Boletim da Faculdade de Direito de Coimbra Estudos em Homenagem ao Prof. Doutor Eduardo Correia, Coimbra, 1988.

PORTO, Manuel Carlos Lopes, *Tributação Predial: Experiência e Perspectivas*, Ciência e Técnica Fiscal, n.º 393, Direcção-Geral dos Impostos, Ministério das Finanças, Lisboa, Janeiro-Março 1999,

POSNER, Richard, *Frontiers of Legal Theory*, Harvard University Press, 2001.

QUEIRÓZ, José M. Eça de, A Legitimação do Imposto, *Da Colaboração no Distrito de Évora*, n.º 36, de 12 de Maio de 1867; e n.º 38, de 19 de 1867.

QUERALT, Juan Martín, SERRANO, Carmelo Lozano, e outros, *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, Tecnos, Madrid, 10ª ed., 1999.

QUERO, Manuel López, BENITO, Félix Lázaro, *El Catastro y la Tributacion de los Bienes Inmuebles Rusticos*, Editorial Paraninfo, Madrid, 1993.

QUESNAY, François, *Quadro Económico*, (tradução em língua portuguesa de textos franceses de Quesnay contidos em edições críticas recentes, 1958-1966), Fundação Calouste Gulbenkian, Lisboa, 2ª ed., 1978.

RAPHAEL, D. D., *Adam Smith*, Oxford University Press, Oxford, 1985.

RATCLIFFE, John, *Land Policy: An Exploration of the Nature of Land in Society*, Hutchinson and Co., London, 1976

RAWLS, John, *A Lei dos Povos*, (tradução para a língua portuguesa de *The Law of Peoples*), Quarteto Editora, Coimbra, 2000

RAWLS, John, *Justice as Fairness, A Restatement*, Harvard University Press, Cambridge, Massachusetts, 2001

RAWLS, John, *Lectures on the History of Moral Philosophy*, Harvard University Press, Cambridge, 2000.

RAWLS, John, *Political Liberalism*, Columbia University Press, New York, 1996.

RAWLS, John, *Uma Teoria da Justiça*, (tradução em língua portuguesa de *A Theory of Justice*), Editorial Presença, Lisboa, 1993.

REBELO, José Pequito, *As Falsas Ideias Claras em Economia Agrária*, 1926.

REPETTO, Robert e outros, *Green Fees: How a Tax Shift Can Work for the Environment and the Economy*, 1992.

RIBEIRO TEIXEIRA, J. J. , *Os princípios constitucionais da fiscalidade portuguesa*, Boletim da Faculdade de Direito de Coimbra, 1966

RIBEIRO, José Joaquim Teixeira, *A Reforma Fiscal*, Coimbra Editora, Coimbra, 1989.

RIBEIRO, José Joaquim Teixeira, *Lições de Finanças Públicas*, Coimbra Editora, 1977.

RICARDO, David, *Princípios de Economia Política e de Tributação*, (tradução em língua portuguesa de *The Principles of Political Economy and Taxation*, London, 1965), Fundação Calouste Gulbenkian, Lisboa, 2ª ed., 1978.

ROLDÁN, Antonio Quirós, PARDO, Juan de Dios Vilchez, *Los Beneficios Fiscales en el Impuesto sobre Bienes Inmuebles*, Editorial Comares, Granada, 1998.

ROTUNDA, Ronald D. , *Constitutional Law*, West Publishing Co., St. Paul, 1995

ROTUNDA, Ronald D., *Modern Constitutional Law - Cases and Notes*, West Publishing Co., St. Paul, 1997.

RUNGE, C. Ford, DUCLOS, M. Therese, e outros, *Government Actions Affecting Land and Property Values: An Empirical Review of Takings and Givings*, Lincoln Institute of Land Policy Working Papers, Lincoln Institute of Land Policy, Cambridge, 1996.

SÁ GOMES, N. *Alguns Aspectos Jurídicos e Económicos Controversos da Sobretributação Imobiliária, no Sistema Fiscal Português*, Ciência e Técnica Fiscal, 1997

SÁ GOMES, N. *Considerações em Torno da Contribuição Predial Autárquica*, Ciência e Técnica Fiscal, n.º 365, Direcção-Geral das Contribuições e Impostos, Ministério das Finanças, Lisboa, Janeiro-Março, 1992

SÁ GOMES, N., *Subsídios para a Revisão da Constituição Fiscal Portuguesa*, Ciência e Técnica Fiscal, n.º 381, Direcção-Geral das Contribuições e Impostos, Ministério das Finanças, Lisboa, Janeiro-Março, 1996

SAINZ DE BUJANDA, Fernando, *Hacienda y Derecho*, vol. III e IV, Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1967

SALAZAR, António de Oliveira, *Estudos de Direito Fiscal*, Ministério das Finanças, 1963.

SALAZAR, António de Oliveira, *Inéditos e Dispersos II*, tomo 1, Bertrand Editora, Venda Nova, 1998.

SALES, Nathan Alexander, *Classical Republicanism and the Fifth Amendment's "Public Use" Requirement*, 49 Duke L. Journal.

SAMPAIO, Carlos de Almeida, *Contributo para o Estudo das Finanças Municipais em Portugal*, CCRC, Coimbra, 1987.

SAMUELSON, Paul, *Economics*, tradução portuguesa (ed. Calouste Gulbenkian), ed. McGraw-Hill Book Company, New York, 1981.

SANCHES, José Luís Saldanha, *A Tributação do Património* (texto policopiado não datado).

SANCHES, José Luís Saldanha, *Manual de Direito Fiscal*, LEX, Lisboa, 1998.

SANCHEZ-ARCILLA, Jose, *Historia del Derecho Tributario*, Madrid, 2004

SAX, Joseph L., *Property Rights and the Economy of Nature: Understanding Lucas v. South Carolina Coastal Council*, Stanford Law Review vol. 45, number 5, May, 1993

SAX, Joseph L., *Property Rights in the Supreme Court*, California Waterfrontage 3 (3), 1987.

SAX, Joseph L., *Using Property Rights to Attack Environmental Protection*, Pace Environmental Law Review, No. 1, vol. 14, Fall, 1996.

SAXE, Keith, *Regulated Taking of Threatened Species Under the Endangered Species Act*, The Hastings Law Journal, vol. 39, January, 1988

SCHMIDT, Dennis R., GARRISON, Larry R., *The Tax Reform Act of 1986: Its Effect on the Agricultural Sector*, 65 Taxes, 1987

SCHMIDT, Robert C., *Managing the Property Tax Function*, Journal of State Taxation 1, 1982

SCHMMÖLDERS, G., *Psychologie des finances et de l'impôt*, Collection Sup, PUF, 1973.

SCHNIDMAN, Frank, SMILEY, Michael, e outros, *Retention of Land for Agriculture - Policy, Practice and Potential in New England*, Lincoln Institute of Land Policy, Cambridge, Massachusetts, 1990.

SCHOENBLUM, Jeffrey A., *Tax Fairness or Unfairness? A Consideration of the Philosophical Bases for Unequal Taxation of Individuals*, The American Journal of Tax Policy, Fall, 1995.

SCHOKKAERT, Erick , *The Economics of Distributive Justice, Welfare and Freedom*, in Justice: Interdisciplinary Perspectives 90, (Klaus Scherer ed., 1992

SCHUMPETER, Joseph A., *History of Economic Analysis*, Oxford University Press, Oxford, 1954.

SCHWAB, R. M. , *The Impact of Urban Land Taxation: the Pittsburgh Experience*, Lincoln Institute of Land Policy Working Papers, Cambridge, 1995

SELIGMAN, Edwin, *Progressive Taxation in Theory and Practice*, 9 Am. Econ. Ass'n Publications 150, 3d series, 1908.

SELIGMAN, Edwin, *The Economic Interpretation of History*, Political Science Quarterly, vol. 16; vol. 17, 1901-2.

SERRANO, Carmelo L. , e outros, *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, Tecnos, Madrid, 10ª ed., 1999,

SERRÃO, Joel, MARQUES, A. H. Oliveira, *Nova História de Portugal, vol. II, Das Invasões Germânicas à Reconquista*, Editorial Presença, Lisboa, 1993.

SERRÃO, Joel, MARQUES, A. H. Oliveira, *Nova História de Portugal, vol. V, Do Renascimento à Crise Dinástica*, Editorial Presença, Lisboa, 1998.

SERRÃO, Joel, MARQUES, A. H. Oliveira, *Nova História de Portugal, vol. XI, Portugal - Da Monarquia para a República*, Editorial Presença, Lisboa, 1991.

SEXTON, Terri A., e outros, *Property Taxes & Tax Revolts: the legacy of Proposition 13*, Cambridge University Press, Cambridge, 1995.

SIEGAN, Bernard H. , *Property and Freedom - The Constitution, The Courts and the Land-Use Regulation*, Social Philosophy & Policy Center, Bowling Green State University, 1997

SINGER, Joseph , *Sovereignty and Property*, 86 NW. U. Law Review 1, 1991

SINGER, Joseph, BEERMAN, Jack M., *The Social Origins of Property*, 6 Can. J. L. & Juris., 1993

SINGER, Joseph, *Property Law: Rules, Policies, and Practices*, 2nd ed. 1997.

SINGER, Joseph, *Sovereignty and Property*, 86 NW. U. Law Review 1, 1991

SINGER, Joseph, *The Reliance Interest in Property*, Stanford Law Review, vol. 40, number 3, February 1988

SKINNER, Jonathan, *If Agricultural Land Taxation is so Efficient, Why is it so Rarely Used?*, The World Bank Economic Review, nº 5, January, 1991

SMALL, Stephen J., *Preserving Family Lands: a Landowner's Introduction to Tax Issues and Other Considerations*, 1990.

SMALL, Stephen J., *The Federal Tax Law of Conservation Easements*, 2nd ed., 1990.

SMITH, Adam, *Riqueza das Nações*, (tradução em língua portuguesa de *An Inquiry Into the Nature and Causes of the Wealth of Nations*, London, 1950), Fundação Calouste Gulbenkian, Lisboa, 1980.

SMOLKA, MARTIN O., *Capturing Public Value from Public Investments*, Lincoln Institute, November, 1997

SOARES, Patrick C., *Land and Tax Planning*, Oyez Longman, London, 2nd ed., 1984.

SOLOW, Robert M., *How to Treat Intellectual Ancestors*, in BROWN, H. James, *Applying the Insights of Henry George*, Lincoln Institute of Land Policy, Cambridge, Massachusetts, 1997.

SOTO, Francisco Paniagua, *Impuestos sobre la Propiedad Inmobiliaria: Su Papel en el Sistema Impositivo y Análisis de sus Efectos Económicos y Urbanísticos*, Universidad Nacional de Educacion a Distancia, Madrid, 1ª ed., 1997.

SOUSA FRANCO, A. L. DE , *A Revisão da Constituição Económica*, Separata da Revista da Ordem dos Advogados

STANLAKE, G. F., *Introductory Economics*, Longman Group UK Ltd., Harlow, 5th ed., 1989.

STARCKE, Viggo, *Centuries of Experience with Land Taxation in Denmark*, 1st ed., 1967.

STERK, Stewart E., *Nollan, Henry George, and Exactions*, Columbia Law Review, 88, 1713, December 1988.

STEUERLE, Gene, *Some Lessons From Henry George*, Tax Notes, No. 62, March, 1994

STIGLER, G. J., *Alfred Marshall's Lectures on Progress and Poverty*, Journal of Law and Economics, April issue, 1969.

STOCKER, Frederick D., *Farm-Use Assessment Revisited*, Property Tax Papers Series, No. TPR-1, Tax Policy Roundtable, Cambridge, Massachusetts, Lincoln Institute of Land Policy, 1979.

STOCKER, Frederick D., *Proposition 13: a Ten-Year Retrospective*, Cambridge, Massachusetts, 2nd ed., 1992.

STOCKFORD, Daniel C., *Property Tax Assessment of Conservation Easements*, 17 B. C. Environmental Affairs Law Review, 1990

SUPRAK, M. A. , *Environmental Tax Law: Challenge of the 90s*, Journal of State Taxation

TATE, John W., *Locke and the Origins of Liberalism*, International Catholic University, 2001.

TEIXEIRA, António Braz, *Direito Fiscal*, 2 vols., Associação Académica da Faculdade de Direito, Lisboa, 1985.

THATCHER, Margaret, *The Downing Street Years*, Harper Collins Publishers, London, 1993.

THE BUREAU OF NATIONAL AFFAIRS, *European Commission Proposes Guidelines On Legal Basis for Environmental Taxes*, Daily Tax Report, February, 1997.

THE BUREAU OF NATIONAL AFFAIRS, *Tax Policy: Environmental Impacts of Tax Code Analyzed; Panelists Call for Changes*, Daily Tax Report, Taxation, Budget and Accounting, January, 1997.

The Constitution of the United States of America, The Bicentennial Keepsake Edition, Bantam Books, 1987.

TIDEMAN, T. Nicolaus, *Takings, Moral Evolution, and Justice*, Columbia Law Review, vol. 88, No. 8, December 1988, pp. 1714-1795.

TIDEMAN, T. Nicolaus, *Taxing Land is Better than Neutral: Land Taxes, Land Speculation and the Timing of Development*, Lincoln Institute of Land Policy Working Papers, Cambridge, 1995.

TOMÁS, Manuel Sierra, *La Aplicación de la Ley de Haciendas Locales de 1988 - Aspectos Jurídicos y Economicos*, Marcial Pons, 1998.

TOYNBEE, Arnold, *Um Estudo de História*, (tradução em língua portuguesa de acordo com Oxford University Press), Editora Ulisseia, Lisboa, 2ª ed., 1969.

TULLOCK, Gordon , *The Calculus of Consent, Logical Foundations of Constitutional Democracy*, Ann Arbor Paperbacks, 1983

TULLOCK, Gordon, *Wealth, Poverty and Politics*, ed. Basil Blackwell, Oxford, 1988,

TURNER, D. M., *An Approach to Land Values*, Geographical Publications Limited, Herts, 1977.

TURNER, Michael, MILLS, Dennis (eds.), *Land and Property: The English Land Tax 1692-1832*, St. Martin's Press, New York, 1986.

TURVEY, Ralph, *The Economics of Real Property*, George Allen & Unwin Ltd., London, 1957.

VENTURA, Raúl, *Lições de Direito Romano*, Lisboa, 1969.

VON MISES, Ludwig, *Human Action, A Treatise of Economy*, Londres, 1949

VON STEIN, Lorenz, *On Taxation*, in MUSGRAVE, Richard A., PEACOCK, Alan T. (eds.), *Classics in the Theory of Public Finance*, 1958.

VON ZEZSCHWITZ, Friedrich , *Environmental Taxes in Germany*, in *Taxation for Environmental Protection: a Multinational Legal Study* 65, 91 (Sanford E. Gaines & Richard A. Westin eds., 1991

WADLEY, James, FALK, Pamela, *Lucas and Environmental Land Use Controls in Rural Areas: Whose Land is it Anyway?*, *William Mitchell Law Review*, vol. 19, 1993.

WENZER, Kenneth C., *An Anthology of Single Land Tax Thought*, vol. III of the Henry George Centennial Trilogy, University of Rochester Press, 1997.

WESTIN, Richard A., *Understanding Environmental Taxes*, 46 Tax Law, Winter, 1993.

WICKSELL, Knut, *A New Principle of Just Taxation*, in MUSGRAVE, Richard A., PEACOCK, Alan T., (eds.), *Classics in the Theory of Public Finance*, 1958.

WILKS, H. M., *Some Reflections on the Second Valuation of Whitstable*, Land & Liberty Press Ltd., London, 1975.

WOLFF, Jonathan, NOZICK Robert *Property, Justice and the Minimal State*, Stanford University Press, 1991.

WOOD, Barry, *Vacant Land in Europe*, Working Papers, Lincoln Institute of Land Policy, Cambridge, Massachusetts, 1998.

XAVIER, Alberto Pinheiro, *Conceito e Natureza do Acto Tributário*, Livraria Almedina, Coimbra, 1972.

XAVIER, Alberto Pinheiro, *Manual de Direito Fiscal*, Manuais da Faculdade de Direito de Lisboa, Lisboa, 1981.

YOUNGMAN, Joan M., MALME, Jane H., *An International Survey of Taxes on Land and Buildings*, Lincoln Institute of Land Policy, International Association of Assessing Officers, OECD, Kluwer Law and Taxation Publishers, Deventer, 1994.

YOUNGMAN, Joan, *Legal Issues in Property Valuation and Taxation: Cases and Materials*, The International Association of Assessing Officers, Chicago, Illinois, 1994.

ZODROW, George R., *Taxation and the Tiebout Model: the Differential Effects of Head Taxes, Taxes on Land Rents, and Property Taxes*, *Journal of Economic Literature*, No. 27, 1989,

