



UNIVERSIDADE DE LISBOA

FACULDADE DE DIREITO

A Microtributação nas Autarquias Locais

Mestrado Científico na Menção Jurídico-Económicas

Especialidade em Direito Fiscal

Paula Braz Machado

2016



UNIVERSIDADE DE LISBOA
FACULDADE DE DIREITO

Dissertação de Mestrado Científico na
Menção Jurídico-Económicas Orientada
pelo Doutor Carlos Baptista Lobo.

Paula Braz Machado

Mestrado Científico na Menção Jurídico-Económicas
Especialização em Direito Fiscal

2016

Agradecimentos

O caminho percorrido neste mestrado, volvida mais de uma década sobre o final da minha licenciatura, foi um agradável reencontro com a “minha” Faculdade de Direito de Lisboa, numa perspetiva ainda mais consciente da exigência e rigor que a caracterizam. Muito me orgulho de pertencer ao leque de formados nesta casa, formação essa que vai muito além da mera passagem de conhecimentos académicos e profissionais.

Agradeço naturalmente aos meus Professores que me guiaram e inspiraram no caminho da investigação, especialmente ao Professor que orientou a presente dissertação, Doutor Carlos Baptista Lobo, cuja orientação foi determinante para a concretização deste trabalho e a quem expresso o meu profundo agradecimento.

Nos primeiros tempos de estágio profissional, enquanto advogada, o meu Patrono chamou-me para acompanhar um processo relativo a uma impugnação de taxas cobradas por uma entidade reguladora. Foi o início duma parceria profissional que se prolongou por 8 anos e que me permitiu desenvolver o gosto pelos temas da Microtributação. O tema da presente dissertação nunca seria por mim abordado caso o Dr. Nuno Pena não me tivesse, naquele dia, envolvido naquele processo.

Aos meus pais e ao meu marido que fizeram aparecer o tempo para as longas horas de dedicação a este trabalho e por todas as vezes que, ao longo do tempo, me fizeram acreditar.

Ao meu filho, que todos os dias me incentiva a ser uma pessoa melhor.

Maio de 2016

Resumo

A Microtributação nas Autarquias Locais

O paradigma da fiscalidade não se esgota na figura do imposto. O Estado está obrigado a repensar as suas fontes de financiamento atendendo ao desmesurado aumento de funções e inerentes exigências sociais que se criaram com a proliferação da matriz de liberdade, igualdade e fraternidade. A receita proveniente dos impostos já não é suficiente para cobrir as necessidades financeiras do Estado Central, colocando-se em causa as transferências do orçamento para o poder local.

Ao mesmo tempo, o Estado Central redistribuiu responsabilidades, delegando poderes de gestão às autarquias que se vêm a braços com um aumento de funções sem uma necessária correspondência financeira. O engenho leva as Autarquias Locais a criar mecanismos de financiamento alternativo às tradicionais transferências do Orçamento de Estado, criando figuras tributárias assentes na comutatividade, com vista à cobertura de custos da atividade mas também como meio de regulação e de prossecução dos interesses da comunidade.

A proliferação de tributos comutativos não se cingiu a um modelo de resolução de problemas económicos mas também de puro financiamento, o que levou a abusos na criação de figuras tributárias sem consistência legal. Mesmo a jurisprudência, na apreciação da denúncia dos cidadãos foi permissiva às fundamentações pouco consistentes das Autarquias, tendo-se criado um clima de crispação em redor dos poderes tributários das Autarquias Locais e a forma como esse poder era exercido perante os munícipes.

A criação de legislação base veio reforçar o estabelecimento de princípios que passaram a ser denominadores comuns para as figuras tributárias, mormente os tributos locais de cariz comutativo. O périplo pelos limites constitucionais à tributação e a caracterização genérica da dicotomia impostos/taxas foi reforçado pela emanação do Regime Geral das Taxas das Autarquias Locais e uma série de leis chapéu que são enformadoras do regime económico e tributário das entidades locais.

A coerência do sistema baseia-se na tomada de posição sobre os limites admissíveis. Mas tal não significa que o sistema não esteja eivado de falhas, falhas essas que fomos indicando e sobre as quais tomando posição.

Uma reflexão económica e sobre os princípios do sistema tributário e, em especial, da microtributação local é uma análise necessariamente ampla, pelo que, na aplicação de uma proposta de método de

análise casuística de tributos, ousámos a apreciação concreta de alguns exemplos de tributos locais sem, no entanto, termos tido a preocupação de esgotamento de soluções.

Da análise que nos propusemos efetuar fica a certeza que é imperioso que o Estado se reveja. Nessa reformulação os cidadãos, numa intervenção proactiva, devem tomar posição sobre os seus interesses e os da comunidade, em prol da vivência em sociedade e do Bem-Estar.

Palavras-Chave: microtributação; tributação local; autarquias locais; taxas; igualdade; legalidade; bem-estar

Abstract

Micro-taxation of Local Authorities

The taxation paradigm is not limited to tax. Governments are obliged to rethink the income sources, as the number of social functions exponential increase and society still expect French revolutions values, liberty, equality and fraternity to be a given right. The federal/state tax is no longer sufficient to cover the financial needs, bringing additional challenges on how to fund public expense.

Across Europe, national legislators empower local and regional levels to take new responsibilities but without the financial support from central state. The only way to cope with this challenge is for Local Authorities to create new tax figures to cover the activity cost. This new trend, brings new issues, requiring new forms of regulation as a safeguard for the community. What are the limits of this commutative taxes and how they can be defined? This study represents an economic and legal reflection on the local micro taxation

From the analysis we set out is clear that State must review himself – and the main functions to persecute - and the citizens must to take a lead roll on that and make a position about the community interests.

Key words: micro-taxation; local taxes; Local Authority; fees; equality; legality; wellbeing

Principais Abreviaturas

AL Autarquias Locais

CIMI Código do Imposto Municipal sobre Imóveis

CIMT Código do Imposto Municipal sobre Transações Onerosas de Bens

CPPT Código de Procedimento e de Processo Tributário

CRP Constituição da República Portuguesa

IMI – Imposto Municipal sobre Imóveis

IMT – Imposto Municipal sobre Transações Onerosas de Bens

IRC – Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas

IRS – Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares

IVA – Imposto Sobre o Valor Acrescentado

LFL Lei das Finanças Locais

LGT Lei Geral Tributária

MoU Memorando de Entendimento Sobre as Condicionantes de Política Económica (1ª versão, datada de 17 de maio 2011)

RFALEI Regime Financeiro das Autarquias Locais e Entidades Intermunicipais (Lei n.º 73/2013, de 3 de setembro)

RGTA Regime Geral das Taxas das Autarquias Locais

RJAL Regime Jurídico das Autarquias Locais (Lei n.º 75/2013, de 2 de setembro)

TFUE Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia

TJCE Tribunal de Justiça das Comunidades Europeias

TMPC Taxa Municipal de Proteção Civil

ÍNDICE

AGRADECIMENTOS	1
RESUMO	2
ABSTRACT.....	4
PRINCIPAIS ABREVIATURAS	5
ÍNDICE	6
1 – INTRODUÇÃO	8
1.1 - A TRIBUTAÇÃO – DO IMPOSTO AO MICROTRIBUTO	9
1.2 - O CENÁRIO PARTICULAR NAS AUTARQUIAS LOCAIS.....	15
1.3 - OS TRIBUTOS EXISTENTES NAS AUTARQUIAS LOCAIS – O QUE OS UNE	18
1.4 - O PESO FINANCEIRO ATUAL	23
2 – PROBLEMA ECONÓMICO DE BASE	26
2.1 -ELEMENTOS PRIMORDIAIS DO CONCEITO DE AUTARQUIA LOCAL	27
2.2 - OS ELEMENTOS COMUNS À TRIBUTAÇÃO.....	29
2.3 - O BEM ESCASSO	31
2.3.1 - <i>Dicotomia Baldios e Anti-Baldios</i>	33
2.3.2 - <i>Caracterização do mercado do solo e subsolo</i>	36
2.4- A PROBLEMÁTICA DOS INTERESSES COMUNS	38
2.5 - A NECESSIDADE DE DIVERSIFICAÇÃO DE FONTES DE RECEITA.....	39
3 – MÉTODOS DE CORREÇÃO	42
3.1 - SOLUÇÕES PÚBLICAS	43
3.1.1 - <i>Modelos regulatórios</i>	46
3.1.2 - <i>A vertente produtiva do solo</i>	50
3.1.3 - <i>Os Tributos e Princípios Enformadores</i>	53
3.1.3.1 - Imposto	55
3.1.3.2- Taxa	58
3.1.3.3 - Contribuições	61
3.1.3.4 - Princípios Reguladores.....	64
i) Princípio da Igualdade.....	64
i.i) Elemento da equivalência em particular	67
ii) Princípio da Legalidade	73
iii) Outros Princípios Reguladores.....	76
3.2 - SOLUÇÕES PRIVATÍSTICAS	79
3.2.1- <i>Modelo Coaseano</i>	82
3.3 - TEORIAS (RE)DISTRIBUTIVAS	84
3.3.1 - <i>A Redistribuição em matéria do solo</i>	91
4 – ENQUADRAMENTO LEGAL NACIONAL.....	94
4.1 - CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA PORTUGUESA	99
4.1.1 - <i>Evolução Histórica</i>	100
4.2.2 - <i>Atualidade</i>	103
4.2.2.1 - Princípios Constitucionais relevantes em matéria fiscal.....	108
4.2.2.2 - Tributos comutativos – Tratamento Constitucional	114
4.2 - LEI GERAL TRIBUTÁRIA	117
4.3 - REGIME GERAL DAS TAXAS DAS AUTARQUIAS LOCAIS	127

4.3.1 - <i>Fundamento e necessidade</i>	129
4.3.2 - <i>Regime</i>	135
4.4 - LEIS “CHAPÉU”	148
4.4.1 - <i>Lei das Autarquias Locais</i>	149
4.4.2 - <i>Lei das Finanças Locais</i>	151
4.4.3 - <i>Lei do Solo</i>	157
4.4.4 - <i>Fiscalidade Verde</i>	164
4.5 - ESPECIFICIDADE DO DIREITO FINANCEIRO LOCAL	166
4.5.1 - <i>Princípios Enformadores</i>	167
5 – PROBLEMATIZAÇÃO DOS PRINCÍPIOS E MÉTODOS DE RESPONSABILIZAÇÃO	174
5.1 - A FUNDAMENTAÇÃO DOS TRIBUTOS	176
5.2 - A PROBLEMÁTICA DOS LIMITES.....	181
5.3 - A NECESSIDADE DE EFICIÊNCIA	190
5.3.1 - <i>Motivações exógenas e endógenas</i>	192
5.3.2 - <i>Aproximação a um modelo de eficiência: rumos de futuro</i>	199
5.4 - MODELO DE ANÁLISE DOS TRIBUTOS	203
6 – A TRIBUTAÇÃO DA VERTENTE PRODUTIVA DO SOLO - ANÁLISE DE EXEMPLOS	206
6.1 - IMPOSTO MUNICIPAL SOBRE IMÓVEIS.....	207
6.2 - TAXA MUNICIPAL DE PROTEÇÃO CIVIL	211
6.3 - TAXA TURÍSTICA.....	216
7 – A REDISTRIBUIÇÃO	221
7.1 - A PEREQUAÇÃO URBANÍSTICA	221
8 – CONSIDERAÇÕES FINAIS: SÚMULA E PERSPETIVAS.....	224
BIBLIOGRAFIA.....	227

1 – Introdução

Antes de iniciar um périplo histórico-introductorio, será de relevar que, muito embora se titule a presente dissertação como abordando o tema da microtributação nas Autarquias Locais, denotou-se desde cedo uma preponderância de elementos relacionados com o Município.

De facto, como adiante se analisará, os poderes tributários que legalmente lhe foram atribuídos e a influência governativa dos municípios tornam evidente esta prevalência.

Há muito que o tema da microtributação vem ganhando autonomia de análise. Efetivamente, o sistema fiscal baseou-se sobretudo na receita de impostos, base de cobertura das necessidades financeiras do Estado.

Contudo, a base de tributação dos impostos encontra-se desgastada. Dizemos desgastada em vários sentidos: i) massiva¹ utilização do rendimento como base de tributação; ii) tendência na tributação do património como um sinal de riqueza²; iii) alargamento sucessivo da base exposta a impostos, com a criação e aumento dos impostos sobre o consumo e impostos especiais; iv) aumento exponencial das taxas; v) degradação da fundamentação e justificação dos impostos.

Para além das razões descritas, também motivações extra sistema têm vindo a suceder para que se repense não só sobre o Estado e suas funções bem como também como se mantém um financiamento de despesa que, sabemos hoje, hipoteca várias gerações.

A tributação de base comutativa acaba por ser um meio de financiamento do Estado e entidades públicas, sendo tais receitas fulcrais na cobertura dos custos de prestações que se prestam aos particulares.

Na base da comutatividade encontra-se uma ligação entre uma prestação do Estado e o seu beneficiário direto, pelo que a fundamentação base do tributo é mais perceptível ao indivíduo.

Se bem que o imposto não requer necessariamente uma tradução em bens ou serviços efetivos dirigidos a determinado indivíduo, o certo é que a motivação do indivíduo para o pagamento do imposto não pode ser (apenas) o medo da máquina fiscal³. Há que demonstrar ao indivíduo que o seu esforço financeiro em prol da comunidade é gasto efetivamente no bem-estar social.

¹ Ou até mesmo excessiva.

² Sendo um elemento que tem uma ligação territorial inata e portanto sem possibilidade de fuga.

³ Que é acionada com a ausência do cumprimento da obrigação tributária, no caso em análise, falta de pagamento de imposto.

A presente dissertação pretendeu analisar a tributação local. Seguiu-se um método de análise necessariamente económica e de princípios.

Ao longo da análise jurídica, necessariamente efetuou-se opções doutrinárias que subjazem às análises dos casos concretos e influenciam a sua resolução.

Contudo, o caminho da dissertação é sobretudo uma análise do panorama atual e quais os caminhos que se vislumbram nesta área.

Certamente inacabado como todo o trabalho de investigação mas com um intuito despretensioso de revista dos princípios e mecanismos de responsabilização.

De relevar que a pesquisa doutrinal e jurisprudencial foi efetuada até ao final do ano de 2015, com pouquíssimas incursões por doutrina publicada em 2016.

Os dados financeiros relativos às receitas das Autarquias Locais tiveram como base os Relatório e Contas do ano financeiro de 2014, publicados nos sites oficiais em Março/ Abril de 2015. Não nos foi possível atualizar os dados com informação do ano financeiro de 2015 porque somente em Março/Abril de 2016 ficaram disponíveis tais informações.

1.1 - A Tributação – do Imposto ao Microtributo

A fonte de receita por excelência do Estado sempre foi o imposto. A figura do imposto, que remonta a citações bíblicas, na era do Estado Moderno, passou a exprimir um dever coletivo de financiamento da comunidade⁴, marcando definitivamente a diferença entre erário público e a propriedade privada.

Antes do Estado Moderno, o Rei e seu Reino confundiam-se, existindo uma forte ligação entre a tributação e o usufruto das terras que, sendo do reino, eram propriedade do Rei. Podiam ser impostos, taxas ou rendas mas dependiam essencialmente do fator “terra” e sua utilização.

Releve-se o fato de, já na idade média, utilizar-se a medida da produção da terra como fator determinante para o apuramento de determinados tributos.

Em 1387, as Cortes reunidas em Coimbra, lançam, para todo o reino, as *Sisas Gerais*, passando-se a cobrar um tributo sobre o comércio de mercadorias.⁵

A viragem para uma tributação essencialmente aduaneira dá-se com as Descobertas e o *boom* da utilização dos portos portugueses para receber mercadoria externa. Uma das portas de

⁴ Cfr. Vasques, Sérgio, *Manual de Direito Fiscal*, Almedina, 2012

⁵ Cfr. Vasques, Sérgio, *Manual de Direito Fiscal*, Almedina, 2012

entrada para a circulação de vários produtos na Europa passou a ser Portugal e, num típico aproveitamento, passam a existir *direitos aduaneiros*, cobrados à chegada.

Paralelamente a Igreja cobrava também tributos régios, sendo os mais relevantes os *dízimos prediais* e os *dízimos pessoais* que recaíam sobre terra e seus frutos e gado, ou trabalho, comércio ou indústria. Estes tributos desaparecem em Portugal depois da revolução liberal.

A defesa do Reino e o estado de guerra eram o fundamento perfeito para o lançamento de impostos. Em 1654 foi criada a décima militar, que é, eventualmente, a génese do imposto sobre o rendimento em Portugal.

A décima perdurou ao longo dos anos, com modificações inclusivamente no que concerne à percentagem cobrada sobre o rendimento – deixou de ser 10% em alturas de maior necessidade, atingindo os 30% mas também chegou a abaixar aos 4,5%.

O Regime Liberal vintista trouxe consigo a complexidade moderna dos Estados Fiscais mas que não deixavam de ser visionários.

Terminam os poderes tributários eclesiásticos e feudais e passa a ser o Estado, e somente este, quem tem o poder de tributar e arrecadar o produto dessa tributação.

São criadas as *contribuições diretas* sobre o património e rendimento. As *sisas* passam a recair apenas sobre os bens imóveis.

Em 1845, Costa Cabral dá início à transformação da tributação criando três *contribuições de repartição*: i) *contribuição predial*, que foi abolida e retomada em 1852 com algumas alterações; ii) *contribuição de manei*, que incidia sobre rendimentos de trabalho, empresa e juros. Foi abolida mas acabou por ser inspiração para a futura *Contribuição industrial e contribuição de juros*; iii) *contribuição pessoal*, que era um imposto sobre o rendimento.

Costa Cabral foi duramente criticado pela reforma fiscal que apresentou mas a história acabou por demonstrar que o caminho que se deveria seguir era muito parecido com o proposto em 1845.

Entre 1852 e 1887, foram criadas a *contribuição predial*, *contribuição industrial* (que incluía a *contribuição de registo* – uma espécie de tributo sucessório e de transmissão de propriedade- *contribuição pessoal* e *contribuição de viação*) e *contribuição de juros* que são a base da tributação direta como hoje a conhecemos.

Somente com o regime republicano passam a existir preocupações sociais que acabaram por estar também latentes nas reformas fiscais.

Assim, introduziram-se taxas progressivas na *contribuição de registo* e na *contribuição predial*, onde se criou uma tabela de taxas progressivas para prédios rústicos e outra para os prédios urbanos.

A progressividade foi o método utilizado para uma suposta adequação dos impostos aos seus fins sociais.

Em 1922, dá-se o programa de modernização do sistema fiscal português. A *Contribuição industrial* passa a ser formada por uma taxa fixa – sobre determinados indicadores - e uma taxa complementar sobre os lucros declarados pelo contribuinte⁶. O *imposto pessoal de rendimento* era decalcado do *personal income tax* inglês, recaindo sobre os rendimentos de qualquer natureza declarados pelos contribuintes e com um sistema de deduções associado e um quadro de taxas fortemente progressivo.

Em 1929, pensada por Oliveira Salazar, dá-se nova reforma fiscal onde a tónica deixa de ser a tributação de valores reais para se voltar aos valores presumidos ou normais. Isto porque a realidade do país demonstrava uma ineficiência do mecanismo da declaração do contribuinte, pelo que a presunção adequava-se ao cenário que se vivia à época.

Os impostos indiretos, nesta época, diminuíram de importância até aos anos 60, quando surge o *imposto de transações*. Contudo, os tributos aduaneiros continuavam a representar uma parcela relevante de receitas

Durante o Estado Novo emerge uma realidade, nessa época ainda marginal, que se prende com a *parafiscalidade económica*⁷, que nascem conjuntamente com os “organismos de coordenação económica”, dotados de autonomia administrativa e personalidade jurídica e que faziam as ligações entre Estado e as organizações corporativas. Eram estes organismos que faziam a intervenção nos setores económicos, regulando-os e cobrando *taxas de coordenação económica*⁸.

Com a evolução económica dos anos 60 passamos a incluir no sistema fiscal português a *fiscalidade de fomento*,⁹ tendo sido despoletada nova Reforma Fiscal entre 1958 e 1966, com a reformulação do *Código da Contribuição Industrial*, criação do *Código do Imposto de Capitais* e

⁶ Cfr. Vasques, Sérgio, *Manual de Direito Fiscal*, Almedina, 2012

⁷ Cfr. Vasques, Sérgio, *Manual de Direito Fiscal*, Almedina, 2012

⁸ Esta figura é a génese das taxas de regulação económica que são hoje cobradas por institutos públicos e /ou autoridades reguladoras.

⁹ Cfr. Vasques, Sérgio, *Manual de Direito Fiscal*, Almedina, 2012

do *Código do Imposto de Mais-Valias*. Surge nesta época também o *Código do Imposto de Transações* que recaía sobre o consumo interno e que antecedeu ao IVA.

A importância da progressividade, que foi bandeira na reforma de 1922, esbateu-se estando presente apenas no *Código do Imposto Profissional* e no *Código do Imposto Complementar*.

Entre a Revolução de Abril e a entrada na então CEE – Comunidade Económica Europeia viveram-se tempos de agitação política e social, tendo o sistema fiscal sofrido diversas alterações ao sabor das necessidades de receita do Estado.

Em 1986, a receita do Estado era essencialmente composta por impostos sobre o rendimento e impostos sobre o consumo interno. Contudo, existiam múltiplas figuras a tributar o rendimento, bem como no panorama da tributação do consumo coexistiam diversos tributos de técnicas e com peso financeiro muito diverso.

As figuras chave dum sistema moderno português apareceram nos anos 80 por via da criação do *Imposto Sobre o Rendimento das Pessoas Singulares*, *Imposto Sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas* e o *Imposto Sobre o Valor Acrescentado*.

Com estes três impostos, o Estado Português coadunou a modernidade com a exigência constitucional decorrente da Constituição da República de 1974. Abraçou ainda o direito europeu em pleno, adotando a Diretiva IVA.

É certo que continuam a existir um acervo considerável de impostos sobre o património, encontrando-se resquícios das antigas *Sisas Gerais*, que tributam o património imóvel.

Mesmo aquando da Reforma Fiscal dos anos 60, existiam basicamente dois impostos sobre o património: i) o *Imposto de SISA* incidente sobre a transmissão onerosa de bens imóveis; ii) *Impostos Sobre Sucessões e Doações* incidente sobre as transmissões gratuitas de bens, *inter vivos* ou *mortis causa*.

Somente em 2003/2004 veio a dar-se uma alteração significativa dos Impostos sobre o património, configurando-se numa Tributação estática, por via do *Imposto Municipal sobre Imóveis* e uma tributação dinâmica por via do *Imposto Municipal sobre a Transmissão Onerosa de Bens* e pelo *Imposto de Selo*.¹⁰

O *Imposto de Selo* é o imposto mais antigo do sistema fiscal português, tendo sido criado por em 1660. Incide sobre todos os atos, contratos, documentos, títulos, livros, papéis, e outros factos previstos na tabela geral, incluindo as transmissões gratuitas de bens.

¹⁰ Cfr. Nabais, José Casalta, *Direito Fiscal*, Almedina, 2014

Contudo, deixou de ser genericamente tributada a transmissão por via sucessória.

A maior alteração que se deu com esta reforma da tributação do património, foi no sistema de avaliação dos prédios. As receitas destes tributos revertem a favor dos municípios onde se localizam os bens.

Fomos assistindo a uma progressiva organização tributária, assente essencialmente em impostos, que permitiu ao Estado ir saciando as suas necessidades financeiras. Organizou-se o sistema e aumentou-se a base de receita.

Contudo, as exigências do “Estado-Providência” formaram um bolo de despesa que se tornou incomportável para os Estado. Mas não se culpe apenas a despesa criada por sistemas de pensões, gratuidade na saúde ou na educação ou a natalidade a níveis mínimos. Foi também o contexto global que trouxe desafios inimagináveis.

Tradicionalmente o financiamento do setor público era feito por verbas do orçamento de estado, privilegiando-se apenas o financiamento público. Contudo, as finanças públicas não podem sobreviver apenas das receitas provindas de impostos, ou seja, de prestações pecuniárias unilaterais, definitivas e coativas, exigidas a detentores de capacidade contributiva e prestadas a favor de entidades públicas que exerçam tarefas públicas, sendo que essas prestações são exigidas para financiamento dessas tarefas públicas e não a título sancionatório¹¹.

A comunidade tem vindo a ser chamada a contribuir para a cobertura de necessidades públicas, quer por via genérica ora por via de uma contribuição em concreto, dirigida apenas a quem demonstre determinada medida de riqueza ou realize determinada ação que interfira com fins extra-financeiros.¹²

Com a maior possibilidade de deslocalização dos fatores de produção e a harmonização fiscal comunitária que tendencialmente prefere a tributação no Estado de Residência, leva que países importadores de capital – como tradicionalmente é Portugal – estejam à mercê de fatores por si não controláveis. As receitas flutuam consoante a atratividade fiscal que cada Estado, dentro dos limites europeus ou até serem pressionados pelos parceiros, podem ter.

Esta tendência europeia fez proliferar a tendência para impostos degressivos ao invés dos tradicionais e desejáveis regressivos. Quando a base tributária é estável, o Estado agarra com

¹¹ Cfr. Nabais, José Casalta, *Direito Fiscal*, Almedina, 2014

¹² Cfr. Lobo, Carlos Baptista, *“Reflexões sobre a (necessária) equivalência económica das taxas”*, Estudos Jurídicos e Económicos em Homenagem ao Professor Doutor António Sousa Franco, Volume I, Coimbra Editora, 2006

todos os seus poderes a receita que pode: tributa o rendimento, o património e o consumo com a violência próxima do confisco¹³.

De referir ainda dois fatores que ultrapassaram os poderes do Estado: 1) a adesão ao Tratado sobre a Estabilidade, Coordenação e Governança na UEM, onde existe limitações financeiras violentas com vista à estabilização da zona euro; 2) Redução das transferências do orçamento comunitário em virtude do alargamento a leste e necessária redistribuição financeira.

Estes fatores reduziram o âmbito de manobra do Estado para a arquitetura fiscal, bem como colocou em causa as fontes de receita tradicionais do próprio Estado.

Resultado da perda sucessiva de receita fiscal, o Estado¹⁴ viu-se obrigado a recorrer a figuras afins do imposto, com vista à diversificação das suas fontes de financiamento público. A taxa emergiu como uma figura cuja essência é fiscal mas que está auto-legitimada. Como refere Carlos Baptista Lobo, *“Reflexões sobre a (necessária) equivalência económica das taxas”*, Estudos Jurídicos e Económicos em Homenagem ao Professor Doutor António Sousa Franco, Volume I, Coimbra Editora, 2006, acerca da taxa como figura emergente e com um peso considerável para a receita pública, *“A tentação é demasiado forte: se o sujeito pretende uma prestação pública então terá que sustentar um encargo financeiro; não existe deslocalização possível, e, por outro lado, existe uma aparente justiça, já que quem beneficia de uma prestação sustenta o seu encargo”*.

A queda da teoria clássica de suporte das finanças públicas por via da cobrança de impostos, assente nos fatores materialidade, território e poder político, foi progressiva: os fatores exógenos relacionados com a mudança do paradigma económico e a desmaterialização/deslocalização dos fatores produtivos. Ascendeu uma nova política tributária que tem como principais referências a fixação do contribuinte, legitimação na tributação e justiça impositiva¹⁵¹⁶.

¹³ Sem se pretender ainda tecer grandes considerações sobre o moderno conceito de confisco, recorda-se que já Soares Martínez, in *Direito Fiscal*, Almedina, 1998, considerava que o confisco tinha natureza criminal e fim punitivo, visando efeitos repreensivos, pretendendo *“infligir um mal a quem violou gravemente a ordem jurídica”*.

¹⁴ Interprete-se aqui Estado em sentido lato, incluindo entidades dotadas de poderes de autoridade (nos quais se incluem poderes tributários).

¹⁵ Cfr. Lobo, Carlos Baptista, *“Reflexões sobre a (necessária) equivalência económica das taxas”*, Estudos Jurídicos e Económicos em Homenagem ao Professor Doutor António Sousa Franco, Volume I, Coimbra Editora, 2006.

¹⁶ Relevamos a importância de referir estes três fatores que são, atualmente, a referência e a sustentação para a criação não apenas de taxas mas todos o acervo de tributos, com características dissemelhantes do imposto, que são cobrados não apenas pelo Estado Central mas também pela Administração Indireta e entidades dotadas de poderes de autoridade, incluindo os de tributar. A este conjunto de tributos, caracterizados de taxas ou

Muito embora a figura da taxa tenha, efetivamente proliferado, não é apenas esta a figura que tem vindo a ser utilizada com os fins sobretudo de financiamento público.

Quando em 1998 é publicada a Lei Geral Tributária, a figura do *tributo* assumiu definitivamente a sua posição de abrangência: nos termos do n.º 3 do artigo 3º da Lei Geral Tributária “os tributos compreendem os impostos, incluindo os aduaneiros e especiais, e outras espécies tributárias criadas por lei, designadamente as taxas e demais contribuições financeiras a favor de entidades públicas”.¹⁷

As entidades públicas, estando coartadas das tradicionais fontes de receita, voltam-se para uma fonte de receita disponível e legalmente admissível que são as figuras de tributos tendencialmente comutativos. As taxas, as contribuições e demais figuras afins que se possam encontrar em legislação avulsa, são hoje uma fonte por demais relevante no financiamento das entidades que prosseguem fins públicos.

Desde o Estado Central e seus serviços diretos, às entidades reguladoras ou autarquias locais, o certo é que, com o manto da legitimação da cobertura dos encargos públicos¹⁸, têm proliferado tributos. Muitos. Tantos que, por vezes, se cria uma teia de tributação difícil entender.

1.2 - O cenário particular nas Autarquias Locais

A tributação interna do consumo sofreu a sua maior alteração com a abolição das *sisas gerais* e em 1832, a tributação sobre os bens de raiz passa para o Estado, sendo retirados aos concelhos a sua maior fonte de rendimento.

As *sisas gerais*, que inicialmente incidiam sobre todo o comércio, bens móveis e imóveis, tinha um cariz concelhio uma vez que eram cobrados em cada concelho e com diferenças relevantes.

Para contrabalançar a perda das *Sisas Gerais*, os concelhos passam a poder lançar as *Derramas*. Mas os valores arrecadados com as *derramas* não eram suficientes e por isso, em 1836, com o

contribuições (em sentido amplo) mas que se podem denominar de taxa, contribuição, tarifa ou o que a imaginação do criador nos quiser brindar, se atribui a caracterização de microtributação.

¹⁷ As confusões terminológicas foram uma constante na história dos impostos em Portugal. A propósito, Soares Martinez, in “Direito Fiscal”, Almedina, 1998, referia que “(...) os vocábulos “imposto” e “Tributo” também são sinónimos.” Hoje em dia, sobretudo após a publicação e sedimentação da Lei Geral Tributária, o tributo acaba por ser uma figura abrangente, que engloba o imposto, as taxas e contribuições, bem como não de descarta a possibilidade do Tributo poder englobar figuras tributárias, sem a denominação de imposto, taxa ou contribuição mas que possuem, por si só, carácter materialmente fiscal.

¹⁸ Cfr. Franco, António de Sousa, “Finanças Públicas e Direito Financeiro”, Volumes I e II, Almedina, 1998

Código Administrativo, os concelhos passam a ter poderes tributários, podendo lançar *derramas, contribuições diretas, indiretas ou mistas*¹⁹.

Aqui se inicia um novo ciclo da descentralização dos poderes tributários, sendo dada aos concelhos a possibilidade de criação e arrecadação de tributos. Pulularam figuras tributárias. Tributava-se as cabeças de gado, as produções, as passagens, o trânsito. E esta discricção é, no entanto, tão atual!

Criou-se uma espécie de *municipalismo fiscal* dentro do Estado Fiscal Moderno.

A reforma de 1929 não trouxe grandes alterações a este estado de coisas. O Código Administrativo de 1940 apenas reforçou o poder dos municípios lançarem impostos diretos e indiretos. O certo é que, mesmo proibindo-se no Código Administrativo barreiras alfandegárias entre municípios, a existência de taxas locais acabara por provocar um *verdadeiro labirinto de pequenos tributos*²⁰ que se criaram e cresceram sem qualquer controlo. Nem mesmo com a revogação do Código Administrativo de 1979 esta realidade veio a alterar-se, vivendo-se com pautas e tabelas de tributos locais das mais diversas espécies que, até hoje, constam nos regulamentos municipais.

O controlo sobre estas *taxas locais* por parte do Estado Central era praticamente inexistente, pelo que as margens do ordenamento tributário estavam longe duma sistematização.

Atendendo ao passado recente da tributação local, é certo que os poderes tributários dos municípios têm fundamento, quanto mais não seja, pelo princípio da autonomia local, consagrado na Constituição da República.

Nos termos do disposto no artigo 238º da Constituição da República Portuguesa (adiante CRP), as autarquias dispõem de “património e finanças próprias”. Tal decorre do disposto constitucionalmente relativamente à necessidade de as autarquias prosseguirem os interesses próprios das suas populações²¹ e para tal necessitarem, obviamente de recursos financeiros.

A Constituição de 1976 foi particularmente veemente no que concerne à libertação das amarras financeiras existentes entre Estado Central e Autarquias. Para que se chegasse aos objetivos de descentralização, as autarquias tinham de ser financeiramente independentes sob pena de a descentralização nunca se realizar.

¹⁹ Cfr. Vasques, Sérgio, *Manual de Direito Fiscal*, Almedina, 2012

²⁰ Cfr. Vasques, Sérgio, *Manual de Direito Fiscal*, Almedina, 2012

²¹ Cfr. Artigos 235º e seguintes da Constituição da República Portuguesa.

Com a revisão constitucional de 1997, finalmente o texto constitucional declara solenemente os poderes tributários das autarquias locais²², surgiram diversas leis de regulação da tributação local, sendo de relevar as diversas versões da Lei das Finanças Locais, a legislação reguladora do Setor Empresarial Local e o Regime Geral das Taxas das Autarquias Locais.

A história da afirmação da descentralização local escreve-se em paralelo com a progressiva afirmação do poder local nas diversas áreas da governação: as autarquias proporcionaram à população sistemas de abastecimento de água, saneamento, infraestruturas, acessos locais, construíram escolas básicas e negociaram com o poder central parcerias público-privadas na área da educação e saúde. Até auto-estradas foram construídas pela iniciativa autárquica²³ quando, por motivos vários, o poder central não podia/ queria fazê-lo.

Também a nível fiscal as autarquias não deixaram de fazer sentir o seu peso na governação de proximidade: os governantes autárquicos são os que mais de perto acompanham a vivência de fregueses e municípios, bem como são, os que mais estão, expostos ao escrutínio público, seja à porta da escola dos filhos, no café ou restaurante que almoça com a família ao Domingo, nas celebrações religiosas ou festas populares.

A governação de proximidade tem custos inerentes. Como também a descentralização não pode ser feita sem transferência de meios, incluindo financeiros.

O Estado teve de abdicar de algumas receitas fiscais, bem como manteve – tendo até, em parte, aumentado por via de omissão²⁴ – os poderes tributários. É certo que as Autarquias Locais viveram – e ainda vivem – das transferências do Orçamento do Estado. Afinal, são a face do poder descentralizado. Contudo, com a supressão forçada das funções do Estado em época de intervenção da Troika (PAEF de 2011-2014) e depois uma profunda crise sobre que Estado

²² O legislador constituinte teve algum receio, pelo historial problemático da fiscalidade local, de efetivar um poder de tributação equivalente ao que foi dado às Regiões Autónomas, por exemplo. A ideia de que num território exíguo como o de Portugal, os mais de 300 municípios, assim que tivessem poderes tributários, iriam colocar em causa todo o sistema fiscal desenhado na Constituição. Sobre o tema veja-se Cfr. Vasques, Sérgio, *Manual de Direito Fiscal*, Almedina, 2012

²³ Veja-se o caso concreto da atual A21 que liga Ericeira-Mafra-Malveira à A8, tendo tornado o percurso rodoviário até Lisboa bastante rápido. Inicialmente, à falta de iniciativa do Estado, a Câmara Municipal de Mafra, sustentou a utilidade pública da via, tendo constituído uma Empresa Municipal para a construção da autoestrada.

²⁴ A proliferação de tributos Locais foi efetuado sem que existisse, por parte do Estado, uma notória preocupação. A Fiscalização da utilização abusiva dos poderes tributários foi sendo feita por via jurisdicional e não tanto por via legislativa. Somente com o Regime Geral das Taxas das Autarquias Locais e com as novas “leis Chapéu” (finanças Locais, lei do solo, regime jurídico das Autarquias Locais, entre outras) podemos afirmar que o Estado veio trazer uma espécie de regulação *à posteriori* a este campo.

podemos suportar²⁵, assistimos a uma progressiva diminuição das transferências do Estado Central para as Autarquias Locais, fazendo com que a diversidade das fontes de receita sejam hoje uma realidade.

É neste cenário que hoje nos encontramos. As Autarquias Locais – também elas sujeitas à austeridade do Programa de Apoio à Economia Local (PAEL) – sofreram nos últimos anos a redução do apoio do Estado Central e tiveram de aumentar a criatividade na fonte de receita.

1.3 - Os tributos existentes nas Autarquias Locais – o que os une

As Autarquias Locais modernizaram-se mas mantiveram, na sua maioria uma base regulamentar muito similar. Recordou-se acima que já desde a década de 40 que os tributos locais constavam de tabelas com os valores a serem fixados ao sabor dos interesses de cada município.

O método de apresentação dos tributos segue um padrão: as Autarquias Locais elaboram e aprovam regulamentos municipais onde constam as regras de incidência, de liquidação e procedimento dos tributos municipais.

No que diz respeito aos tributos municipais, é vulgar encontrar dois grandes tipos de regulamentos: 1) regulamento inteiramente dedicado aos tributos relacionados com a atividade urbanística e operações conexas; 2) regulamento dedicado a taxas, preços e outras receitas que geralmente é apelidado de “Regulamento Geral das Taxas”.

Em ambos os casos existe em anexo as já bem conhecidas tabelas, onde consta a base de incidência concreta, com a descrição do bem ou atividade e valor unitário.

Quando em 2006 foi publicado o Regime Geral das Taxas das Autarquias Locais, previa-se a adaptação dos regulamentos às normas do RGTAL, incluindo a fundamentação económica e financeira.

Esta adaptação, que acabou por ser prorrogada por vários anos, levou a um grande movimento de alteração dos regulamentos das Autarquias Locais. Mas desengane-se quem, por ventura, achou que as mudanças foram radicais. É que os Regulamentos já estavam, por si só, muito

²⁵ De referir que, em 2013, muito se debateu nos meios académicos e comunicação social qual o Estado que poderíamos ter no *pós-troika*. Independentemente de ideologias, fato é que o Estado tornou-se diferente durante e pós intervenção da Troika. Contudo, estamos ainda num período de ajustamento entre a falência da ideia do “Estado Paternal”, a missão de salvamento da base social absolutamente intrínseca da ideia de Estado e um “Estado Regulador” de características ainda por descortinar.

trabalhados pelas Autarquias que, com a ajuda das decisões judiciais, se foram adaptando ao longo dos anos.

Com o RGTA passa a existir formalmente o primado do princípio da equivalência. Mas há muito que a equivalência era a base que as Autarquias utilizavam. Claramente houve ajustes e uma maior padronização, tendo sido talvez o maior ganho o da fundamentação²⁶. Mas não foi totalmente determinante a existência dum Regime Geral para que existisse regulamentação.

No âmbito dos regulamentos das autarquias locais, podemos encontrar, invariavelmente os tributos relacionados com a atividade urbanística, geralmente autonomizados em regulamento próprio.

Foi, até à crise financeira de 2008 que afetou grandemente a atividade imobiliária, uma fonte de receita significativa. Isto porque se aliavam dois poderes locais: 1) ordenamento do território municipal; 2) poder tributário local. A receita vai diretamente para os cofres das Autarquias Locais e fundamenta-se nas regras da ordenação territorial.

Quando passamos para os regulamentos mais genéricos, encontramos, aí sim, a criatividade do “legislador” autárquico. Contudo, podemos encontrar alguns tributos que são comuns.

São de assinalar como sendo vulgares, os tarifários dos serviços relacionados com o saneamento e tratamento de águas residuais, taxas por ocupação de via ou espaço público, taxa por emissão de licenças várias ou alvarás, pagamento de serviços relacionados com cemitérios, taxas cobradas por serviços relacionados com a salubridade – por exemplo, recolha de animais para canil municipal – taxas de publicidade e pagamentos relacionados com serviços administrativos – por cada laudo, certidão ou cópia, por exemplo.

Depois encontramos as taxas menos vulgares, geralmente relacionadas com situações peculiares de localização, atividade ou característica da Autarquia.

Nomeadamente, podemos indicar as taxas relacionadas com explorações de minério, taxa municipal turística, taxas ambientais específicas²⁷, taxas de emissão de ruído.

²⁶ Cfr. Artigo 8º n.º 2 alínea c) e d) do RGTA, onde, sob pena de nulidade, se exige a fundamentação económico-financeira relativa ao valor das taxas, bem como em caso de isenções. Talvez este tenha sido o maior avanço para terminar com o obscurantismo inerente aos cálculos que se efetuavam para cobrança de taxas, desfazendo-se dúvidas sobre supostos valores apurados a “olhometro” ou ao sabor das necessidades financeiras. A falta de transparência levava a casos onde os valores pareciam ser apurados com base na capacidade contributiva das empresas ou indivíduos que historicamente estavam associados à aplicação e cobrança de determinada taxa. Recorde-se aqui, por exemplo, o vasto contencioso existente entre Municípios e petrolíferas em que as petrolíferas foram alegando em juízo, esse fato com vista a alegação da ausência de bilateralidade do tributo.

²⁷ Recordamos, por exemplo, taxas que foram criadas a pensar em determinadas indústrias como inceneração ou depósito de resíduos perigosos.

Existem ainda, quando os serviços são prestados pela Autarquia, as taxas cobradas pelos serviços de proteção civil, bombeiros ou polícia municipal.

A diversidade existente é a que foi permitida pela legalidade. O que encontramos são tributos que estão relacionados com a atividade dum qualquer órgão da Administração e limitados no espaço pela área territorial da Autarquia.

Nas normas de incidência existentes nos Regulamentos Municipais, podemos encontrar dois grandes tipos de tributos: 1) os cobrados como contrapartida de atos administrativos, geralmente permissões ou comunicações legalmente obrigatórias; 2) tributos decorrentes da utilização ou aproveitamento de bens do domínio público

Encontra-se ainda também em destaque uma terceira categoria de tributos decorrente da prestação de serviços públicos ou com eles relacionados. Pense-se por exemplo nas tarifas dos resíduos sólidos, taxa da proteção civil ou polícia municipal.

Contudo, o principal e constante elo de ligação é um território: o da Autarquia. Seja a ordenação do espaço, a sua ocupação ou a prestação de serviços relacionados com a preservação desse território.

As permissões administrativas pretendem certificar-se e fiscalizar previamente a adequação do ato com a legalidade mas também com a realidade. Veja-se o licenciamento de estabelecimento comercial, por exemplo.

O domínio público é, por si só um peculiar bem que tem de ser tratado com especiais cuidados. Sendo determinados bens necessários para a satisfação de necessidades coletivas, a sua sujeição ao regime da dominialidade – marcado pelo princípios da inalienabilidade, da imprescindibilidade e da impenhorabilidade, ou seja, em suma, pela in comerciabilidade – visa garantir a afetação desses bens à satisfação de necessidades de utilidade pública. Ou seja, a razão de ser do domínio público é a afetação funcional desses bens à utilidade pública.²⁸

O domínio público, sendo inseparável da ideia de afetação funcional à utilidade pública, é instrumental à prossecução dessa utilidade: a propriedade pública não encontra justificação em si mesma nem autoriza à livre exploração dos bens públicos, antes se encontrando subordinada à prossecução dum fim público (daqui decorre, como defendem alguns autores (Sérvulo Correia, Ana Raquel Moniz, entre outros), que o domínio público não existe como fonte de utilidades gerais ou como fonte de receitas ficando apenas sujeito à prossecução de atribuições públicas).

²⁸ Cfr. Ana Moniz, in “O Domínio Público – O critério e o regime da dominialidade”, Coimbra, 2005

Neste sentido, enquanto que no âmbito da propriedade privada pode vingar a ideia de pleno aproveitamento do bem de acordo com a sua destinação económica, no caso da propriedade pública é incontornável a instrumentalidade em função da satisfação da utilidade pública.

O Direito de propriedade pública é exercido para produção do máximo de utilidade pública das coisas que formam o seu objeto, sendo a faculdade de uso traduzida na utilização por todos e em benefício de todos (uso comum, na visão de Marcello Caetano²⁹).

Este uso comum do domínio público é regido por dois princípios: o da liberdade (de acesso) e gratuidade³⁰.

No caso de uso privativo do bem público, entendido como uso individualizado do bem por determinada pessoa, uso esse que não corresponde à destinação normal da coisa pública, então vigoram os princípios do título permissivo e da onerosidade.

Admite-se que o uso comum pode não ser gratuito quando o aproveitamento seja divisível e proporcionar uma vantagem especial ou seja um uso comum extraordinário (quando se mantem a destinação normal do bem mas há uma maior intensidade de uso por um particular).

A titularidade dos bens do domínio público são, obviamente, do Estado, Regiões Autónomas e Autarquias Locais. Existindo uma sobreposição de competências territoriais, temos de aferir a titularidade de acordo com um critério funcional: Se estivermos perante uma atribuição estadual, então o bem público a ela afeto deve integrar o domínio público do Estado. Se se tratar duma atribuição autárquica, o bem público deve integrar o domínio público municipal.

Assim, a utilização ou aproveitamento do domínio público não pode ser desregrada nem gratuita quando um privado retira do mesmo alguma vantagem. A tributação sobre a ocupação ou utilização do domínio público é, portanto, primordial e essencial.

Mais uma vez a razão subjacente à tributação é a escassez dum território, dum bem palpável e que tem de ser repartido em função da sua utilidade social e não se rege apenas pela lei privatística.

No âmbito dos tributos relacionados com a urbanização, a base de fundamentação assenta na ordenação territorial. Construção regrada, com uma sólida base de sustentação, envolvendo a dimensão ambiental, social e funcional. E aí há a intromissão do poder estadual no âmbito privatístico.

A justificação da tributação e dessa intromissão aparece ancorada no interesse público.

²⁹ Cfr. Marcello Caetano, in “Manual de Direito Administrativo”, Coimbra, 2005

³⁰ Cfr. Ana Moniz, in “O Domínio Público – o critério e o regime da dominialidade”, Coimbra, 2005

De relevar que a prossecução do interesse público é um dos princípios constitucionalmente previstos para o poder administrativo³¹, incluindo as Autarquias Locais.

De acordo com Diogo Freitas do Amaral, o princípio da prossecução do interesse público é o *“princípio motor da Administração Pública. A Administração atua, move-se, funciona para prosseguir o interesse público. O interesse público é o seu único fim.”*³²

Caracteriza-se o interesse público como sendo, em primeiro lugar, um interesse coletivo, o interesse geral de determinada comunidade.³³

O que se pretende é a defesa do bem-comum. Tradicionalmente, o bem-comum é caracterizado como aquilo que é necessário para os homens não apenas vivam, mas vivam bem.³⁴ Assim, pretende-se que a prossecução do interesse público leve á concretização das exigências da satisfação de necessidades coletivas.

Contudo, a prossecução do interesse público por parte da Administração Pública em geral, e em concreto das Autarquias Locais, está limitado sobretudo ao que a lei permite. Ou seja, é a lei que decide o que é interesse público, pelo que a sua prossecução está sob o chapéu do princípio da legalidade³⁵.

Nestes termos, e como ensina Diogo Freitas do Amaral³⁶, *“só o interesse público definido por lei pode constituir motivo principalmente determinante de qualquer ato administrativo”*.

O mesmo autor chama ainda a atenção para um elemento que reputamos de grande relevância para a presente análise: *“A obrigação de prosseguir o interesse público exige da administração pública que adote em relação a cada caso em concreto as melhores soluções possíveis, do ponto de vista administrativo (técnico e financeiro): é o chamado dever de boa administração”*.

Mesmo que o mencionado dever de boa administração não seja um dever jurídico perfeito, o certo é que o legislador constitucional veio impor ao Estado, como incumbência primordial na área económica e social, a eficiência do setor público.

³¹ Cfr. Artigo 266º n.º 1 da Constituição da República Portuguesa

³² Cfr. Diogo Freitas do Amaral, “Direito Administrativo – Volume II”, edição da Faculdade de Direito de Lisboa, referentes às Lições aos alunos do curso de Direito, no ano lectivo 1987-88.

³³ Cfr. Diogo Freitas do Amaral, “Direito Administrativo – Volume II”, edição da Faculdade de Direito de Lisboa, referentes às Lições aos alunos do curso de Direito, no ano lectivo 1987-88.

³⁴ *“quod homines non solum vivant, sed bene vivant”* é a expressão que foi utilizada por São Tomás de Aquino e que perdurou como conceito base do bem-comum. A expressão é utilizada, nomeadamente, por Diogo Freitas do Amaral, nas lições que ministrou e que foram publicadas em 1988.

³⁵ Recorde-se que o artigo 266º n.º 2 da Constituição da República Portuguesa prevê a subordinação à Constituição e à lei dos órgãos e agentes administrativos.

³⁶ Cfr. Diogo Freitas do Amaral, “Direito Administrativo – Volume II”, edição da Faculdade de Direito de Lisboa, referentes às Lições aos alunos do curso de Direito, no ano lectivo 1987-88.

O Artigo 81º alínea c) da CRP veio aumentar a necessidade de diligência e zelo na tomada de decisões da administração, tendo a mesma que prosseguir o interesse público de forma legal, eficiente e com as melhores práticas.

A defesa do bem-comum é, portanto, incumbência também das Autarquias Locais. E estas usam os seus poderes – incluindo os tributários – para obterem os melhores resultados possíveis.

Em particular, cada Autarquia pretende defender, dentro dos limites legalmente possíveis, a satisfação das necessidades da sua comunidade em particular. Os seus municípios e fregueses são o universo a defender, dentro dum território delimitado não só pelas fronteiras entre municípios mas também com delimitações impostas por lei³⁷.

Em jeito de resumo, efetivamente o que une os tributos municipais são o seu âmbito territorial, defesa do mesmo e defesa do interesse da comunidade particular. Aliás, de outra forma não poderia ser até porque, como adiante se verá, o conceito de autarquia local, por si só, tem 4 elementos essenciais: 1) o Território; 2) o agregado populacional; 3) os interesses próprios deste; 4) e os órgãos representativos da população³⁸.

1.4 - O peso financeiro atual

As Autarquias Locais têm de se submeter às regras da contabilidade pública, pelo que se organizam atendendo aos princípios das finanças públicas e sua concreta e legislação.

Com vista à análise do tratamento das receitas provenientes dos tributos cobrados pelas Autarquias, há que as caracterizar quanto à sua natureza. Somente assim poderemos, com seriedade, localizar o registo contabilístico das mesmas e onde constam nos documentos económico-financeiros produzidos pelas entidades.

Ora, mesmo sem tecer grandes considerações sobre a modalidade de tributos que estão presentes nos regulamentos municipais, o certo é que estamos perante tributos. Segue-se, neste propósito, a definição de tributo enquanto receita pública e visando sobretudo essa vertente. Assim, nos termos designados por António de Sousa Franco³⁹, *“Os tributos serão todas as receitas públicas com os seguintes caracteres: a) –serem coativas ou obrigatórias, isto é,*

³⁷ Recorde-se, por exemplo, as zonas delimitadas tais como Reservas Ecológicas, Reserva Agrícola, Reserva Marítima que, pelas suas características, limitam também a intervenção as Autarquias

³⁸ Cfr. Diogo Freitas do Amaral, “Curso de Direito Administrativo”, 2ª Edição, Volume 1, Almedina, 1998.

³⁹ Cfr. Franco, António de Sousa, “Finanças Públicas e Direito Financeiro”, Volume II, Almedina, 1998

resultarem de uma imposição obrigatória do Estado⁴⁰ às entidades sujeitas à sua autoridade, e não de um contrato ou outro comportamento livre destas; b) –terem como função o financiamento dos encargos públicos pela participação dos cidadãos e outras entidades ou instituições sujeitos ao poder do Estado na criação de receitas, e não a punição da prática de atos considerados ilícitos. Daqui decorre o carácter obrigacional e patrimonial, a origem na lei ou em outro ato de autoridade e a função essencialmente financeira (cobertura dos encargos públicos).

Efetivamente, os tributos autárquicos são receitas públicas, no caso, receitas consideradas como tributárias por serem provenientes da cobrança de figuras eminentemente tributárias.

Considerando o disposto no Plano Oficial de Contabilidade das Autarquias Locais⁴¹, a classificação económica das receitas tributárias em concreto incluir-se-á nas receitas correntes.

Entende-se como receitas correntes, *grosso modo*, as receitas que não alteram o património duradouro do Estado⁴².

Mais concretamente, as receitas correntes são entradas de recursos financeiros oriundos das atividades operacionais realizadas pelo poder público, que são aplicadas em despesas com a mesma natureza, nos custos considerados como operacionais, sem que exista uma alteração do património duradouro do Estado. São, por isso, receitas que se esgotam num período, geralmente anual, extinguindo-se com a execução orçamental.

Integram as receitas correntes, entre outras, as receitas tributárias, dividindo-se as mesmas entre receitas provenientes de impostos diretos e indiretos.

No que concerne à conta "impostos diretos", a mesma integra as receitas provenientes de impostos diretos municipais, nomeadamente imposto municipal sobre imóveis, derrama ou imposto municipal sobre as transmissões onerosas de bens. Portanto, para a presente análise, esta conta não é relevante.

Importa, pois a análise do universo dos valores da conta "impostos indiretos", que engloba as receitas que recaem exclusivamente sobre o setor produtivo, incidindo sobre a produção, venda, a compra ou a utilização de bens e serviços. Estão aqui incluídas as receitas provenientes

⁴⁰ Entenda-se aqui Estado em sentido amplo, abrangendo entidades públicas

⁴¹ Decreto-lei n.º 54-A/99, de 22 de Fevereiro, já alterado posteriormente.

⁴² Cfr. Franco, António de Sousa, *"Finanças Públicas e Direito Financeiro"*, Volume I, Almedina, 1998

da cobrança de taxas, licenças, emolumentos ou semelhantes pagas por unidades empresariais⁴³. Esta é, na análise que se pretende fazer, uma conta relevante.

É ainda necessário ter em conta os valores que se encontram na conta “Taxas, multas e outras penalidades”, quando respeitantes apenas às taxas, onde se inclui os pagamentos dos particulares em contrapartida da emissão de licenças e da prestação de serviços.

Com vista a apurar qual o peso financeiro que a receita proveniente de tributos tem atualmente no orçamento das Autarquias Locais, foram consultados dados, relativos ao ano de 2012, 2013 e 2014, de 26 municípios⁴⁴.

A seleção efetuada pretendeu fazer um quadro genérico, pelo que se abrangeram as realidades consideradas mais relevantes.

Assim, escolheram-se os municípios de Lisboa e Porto que são os municípios com maior peso financeiro, político e social.

Para obter uma uniformidade territorial de dados, tomaram-se em conta os relatórios das restantes autarquias que são capital de distrito. Assim conseguiu-se uma amostra que inclui interior, litoral e insularidade – no caso foram incluídos dados da Câmara Municipal do Funchal e Câmara Municipal de São Miguel.

Numa perspetiva de querer encontrar padrões ou discrepâncias, foram ainda analisados dados de mais seis municípios das áreas metropolitanas do Porto e de Lisboa.

Atendendo ao acima exposto, foram analisados os valores incluídos como impostos indiretos e taxas e o seu valor foi comparado com o valor total das receitas correntes.

Verificou-se que inexistia qualquer padrão⁴⁵. O valor da receita provinda de tributos sofre as variações que cada Autarquia entende. Seja pela conjuntura económica, situação socioeconómica ou necessidade financeira, o certo é que a variação existente não parece ter um fio condutor comum.

⁴³ Dados recolhidos em documento do SATAPOCAL – Subgrupo de Apoio Técnico na Aplicação do POCAL que tem vindo a emitir notas ao classificador económico das receitas e despesas das Autarquias Locais, site www.portalautarquico.pt.

⁴⁴ As informações financeiras recolhidas constam dos relatórios e contas relativos ao ano de 2012, 2013 e 2014 dos municípios em questão, relatórios esses que são disponibilizados obrigatoriamente nos sites oficiais dos municípios. Apenas se consultaram dados que já estivessem avaliados pelas respetivas Assembleias Municipais e com parecer dos Revisores Oficiais de Contas.

⁴⁵ Tal conclusão não constituiu propriamente uma surpresa uma vez que, da leitura do Relatório Preliminar do grupo de Monitorização da Evolução das Receitas e Despesas dos Municípios – Universidade do Minho – Escola de Economia e Gestão, já se verificava que existia uma grande margem de progressão da receita proveniente de tributos o que denotava que, cada município, efetua aumentos ou alterações dos seus tributos ao sabor das suas conveniências, sejam de cariz social, financeiro ou até eleitoral.

Não podemos concluir, pela análise, que existam diferenças significativas entre o nível de tributação entre Autarquias localizadas a norte ou a sul, litoral ou interior.

O fato é que, dos valores analisados, existe uma grande variação de peso das receitas provenientes dos tributos na receita corrente dos municípios analisados.

Na amostra efetuada, o valor mais baixo encontrado foi 1,6%: o valor das receitas efetivamente cobradas com tributos representava 1,6% das receitas correntes cobradas.

No que concerne ao plano oposto, o valor mais alto encontrado foi 10,4%: o valor das receitas efetivamente cobradas com tributos representava 10,4% das receitas correntes cobradas.

De relevar que, também não existe nenhum tipo de tendência de aumento ou diminuição desta receita durante os 3 anos civis analisados. As oscilações verificadas são pouco relevantes, existindo, isso sim, uma tendência de manutenção desta fonte de receita.

Por uma questão de relevância económica e social, podemos aqui referir que o Município do Porto tem mantido um nível de receita proveniente de tributos municipais na ordem dos 5,5% do total de receitas correntes enquanto que o Município de Lisboa atinge cerca de 10%.

2 – Problema Económico de Base

É essencial que no âmbito do tema em análise se faça a aproximação, não só por questões de metodologia mas também ser um exercício essencial na compreensão da essência da criação dos tributos, a uma análise económica do direito, aplicada neste caso aos tributos locais.

Efetivamente, a Análise Económica do Direito é essencial para o reconhecimento de que a realidade jurídica não pode coatar-se à análise dos comportamentos económicos dos seres humanos livres.

A tensão entre as disciplinas do direito e da economia foi-se formando até ao ponto de a ciência económica se apartar das ciências jurídicas e gozar de estatuto autónomo, relacionado muitas vezes com pragmatismos e fórmulas desprendidas das conjeturas histórico-sociológicas a que os juristas de ancoram.

Na realidade, ambas as visões são necessárias: da análise do passado nascem e corrigem-se as ações futuras.

A economia, sobretudo a moderna ciência económica associada a Adam Smith e à sua ideia iluminista de emancipação, do homem enquanto ser livre e agindo como tal, aparece com uma imagem de maior libertação ou emancipação em relação a um absolutismo de poder e ideias.

O direito, naturalmente avesso à incerteza dum autogoverno, está associado à ideia de âncora, onde se exaltam as soluções passadas das velhas e caducas leis mas que, com esse exercício, explicam a essência de cada sistema jurídico, criando-lhe a linha orientadora.

Apesar da dissociação que sofreram, o certo é que direito e economia partilham uma matriz:

- i) Ambas tratam a mesma realidade;
- ii) Fazem uma análise do ponto de vista descritivo e normativo, olhando a realidade, criticando-a e propondo transformações;
- iii) As limitações epistemológicas de ambas as disciplinas são idênticas pois o seu ponto de partida é a ambiguidade de querer observar os seres humanos livres, por si só rebeldes.

Deixa de ser descabida a análise económica do direito quando, mesmo os senhores da economia que em si se tinham fechado, passam a relevar a realidade – ao invés dos teoremas inadaptados da economia purista – como base de análise económica, fazendo o tratamento de questões politicamente relevantes, passando a transparecer uma incidência política, jurídica e sociológica⁴⁶.

Com Ronald Coase, Guido Calabresi e Richard Posner, finalmente a “*Law and Economics*” passa a ser considerada uma disciplina a levar a sério. As teorias económicas e o direito passam a poder, nesta cadeira, ser analisadas atendendo às influências mútuas que mais não são do que o transpor, para a academia, o que de mais real existe.

2.1 -Elementos primordiais do conceito de Autarquia Local

Para a análise da fundamentação da criação dos tributos das autarquias locais, há que, em primeiro lugar, atentar aos elementos essenciais do conceito de autarquia local. É que, como acima já se constatou, a tributação criada pelas autarquias está intrinsecamente relacionada com os seus elementos fundadores e essenciais.

Assim, a autarquia local é invocada pela Constituição da República Portuguesa (CRP), como um núcleo da organização democrática do Estado.

Nos termos do artigo 235º da CRP:

“1. A organização democrática do Estado compreende a existência de autarquias locais.

⁴⁶ Exemplo disso mesmo é o movimento Institucionalista, com expoente máximo em Chicago e o movimento de liberalismo extremo, baseado nas teorias de Ronald Coase.

2. As autarquias locais são pessoas colectivas territoriais dotadas de órgãos representativos, que visam a prossecução de interesses próprios das populações respetivas. “

No n.º2 do artigo 235º da CRP encontramos uma noção de autarquia local como sendo: 1) pessoas coletivas; 2) com determinado território; 3) que prosseguem os interesses de um agregado populacional; 4) com órgãos representativos próprios.

É nesta base que seguimos de perto a construção conceptual de Diogo Freitas do Amaral⁴⁷ quando define autarquias locais como *“pessoas colectivas públicas de população e território, correspondentes aos agregados de residentes em diversas circunscrições do território nacional, e que asseguram a prossecução dos interesses comuns resultantes da vizinhança, mediante órgãos próprios, representativos dos respetivos habitantes”*.

Assim, há que analisar mais de perto os elementos essenciais que estão subjacentes ao conceito de autarquia local e que contribuirão para a análise das questões inerentes ao surgimento de figuras tributárias.

Em primeiro lugar, há que analisar o elemento “Território”. Como acima se mencionou, a própria Constituição da República Portuguesa, caracteriza a autarquia local como “pessoa coletiva territorial”, fazendo crer que a autarquia local supõe um território – neste caso autárquico – com determinada circunscrição administrativa⁴⁸.

A importância do elemento território para a autarquia local é, deveras, da maior relevância:

a) É o território sobre o qual a autarquia assenta que lhe dá nome, ou seja, os municípios, freguesias ou regiões, muito embora sejam pessoas coletivas, são designadas pela sua localização geográfica. Por exemplo: Concelho de Mafra, Freguesia da Ericeira.

b) A delimitação territorial permite definir a respetiva população. É este agregado populacional que releva sobretudo para as especificidades e interesses comuns.

c) Também é por via do território que se delimitam os órgãos e competências da autarquia *em razão do lugar*, ou seja, os órgãos autárquicos, como é sabido, apenas detêm competências em determinado território ou área a que dizem respeito. Cada órgão apenas pode atuar no território que lhe respeita. Por exemplo, a Câmara Municipal de Santarém não pode expropriar terrenos no território da Câmara Municipal de Rio Maior.

⁴⁷ Cfr. Diogo Freitas do Amaral, “Curso de Direito Administrativo”, 2ª Edição, Volume 1, Almedina, 1998

⁴⁸ Não confundir, como bem refere Diogo Freitas do Amaral, in “Curso de Direito Administrativo”, 2ª Edição, Volume 1, Almedina, 1998, uma porção de território com uma pessoa coletiva. Ou seja, a Autarquia não pode ser confundida apenas com uma circunscrição territorial uma vez que é, de fato, muito mais que uma parcela de território.

Associado, quase umbilicalmente, ao elemento “território” encontra-se o segundo elemento relevante do conceito de autarquia local: o “agregado populacional”. É, tão simplesmente, a população que se associa ao território da autarquia local, que assume uma determinante importância pois é em função da população que se definem os interesses a prosseguir pela autarquia.

A população de determinada autarquia consubstancia a sua matéria humana, crítica, votante e contribuinte (aqui no sentido de pagador de impostos, nomeadamente locais). É este elemento o maior contribuidor para a definição dos interesses comuns, do bem-estar particular da daquela comunidade⁴⁹.

O terceiro elemento do conceito de autarquia local surge, assim, naturalmente como sendo os interesses próprios dessa comunidade. Usando a terminologia de Diogo Freitas do Amaral, “os interesses comuns das populações”⁵⁰.

São esses interesses comuns que servem de fundamento à existência das autarquias locais, pois as mesmas formam-se para prosseguir os interesses privativos das populações locais. Esses interesses privativos formam-se devido ao fato de as populações conviverem numa área restrita. São interesses locais, diferentes dos interesses gerais da comunidade nacional, e que por si só merecem ter uma entidade própria a defendê-los.

Por último, há que relevar o elemento “órgãos” da autarquia local, que representam as respetivas populações e que administram a autarquia local.

Os órgãos são eleitos, por via do voto livre, em sede de eleições locais ou autárquicas.

2.2 - Os elementos comuns à tributação

Atendendo aos elementos primordiais do conceito de autarquia local, bem se vê que, no que concerne à tributação, o elemento território e o elemento do(s) fim(s) comum(s) são os de maior relevância.

Como acima se referiu, a ordenação territorial está subjacente a grande parte dos tributos municipais. A preocupação de ordenação territorial é, por si só, um fim de interesse local:

⁴⁹ Há que relevar que o conceito de bem-estar da comunidade pode variar de acordo com as especificidades de cada população em particular. Aliás, caberá à Autarquia Local interpretar isso mesmo: quais são as necessidades específicas da sua comunidade e intervir, como puder e souber, para contribuir para o interesse público. Dir-se-ia até o “seu” interesse público.

⁵⁰ Cfr. Diogo Freitas do Amaral, “Curso de Direito Administrativo”, 2ª Edição, Volume 1, Almedina, 1998

quanto melhor organizada territorialmente estiver uma autarquia maior a probabilidade de satisfação da sua população.

Repare-se que a ordenação territorial não se prende apenas com o ordenamento da construção. Tem também a ver com a prestação de serviços eficaz. Um exemplo claro são as infraestruturas relacionadas com acessibilidades, rede de abastecimento de água para consumo humano ou rede de saneamento: o aumento de planificação territorial trouxe uma melhoria substancial na prestação destes serviços básicos. Sobretudo porque, grande parte destas estruturas passaram a ser construídas pelos próprios promotores imobiliários (quando se tratava de novos projetos). O solo e a sua escassez é fundamento de grande parte dos tributos locais. Que não passa, no fundo, dum instinto primário: a defesa do (seu) território.

A limitação do território e do universo de contribuidores leva a que a regulação do espaço físico seja uma prioridade inultrapassável.

A análise dessa escassez e mecanismos de ultrapassar a mesma dar-nos-ão azo às reflexões expostas nos próximos pontos. Contudo, há aqui que relevar desde já o seguinte:

A fundamentação da tributação das autarquias locais não se esgota na preservação e regulação do seu território. Vai muito além dessa necessidade.

A defesa de interesses comuns do elemento “agregado populacional” pode remeter-nos para campos bem mais subjetivos de justificação.

O tributo, qualquer que seja, surge por uma razão. E essa razão pode ser explícita: o caso da resolução do problema de escassez ou caráter finito de determinado bem é uma fundamentação relativamente simples. Podemos até, em fase posterior, questionar os mecanismos de apuramento do valor da taxa. Mas isso não implica com o mérito do fundamento primário do tributo.

Agora quando o fundamento do tributo é um interesse comum dum agregado populacional, a fundamentação do tributo pode resvalar para uma subjetividade difícil de aceitar neste campo de tributos bilaterais.

Contudo, tal não quer dizer que um fundamento secundado em motivos de interesse público seja menos nobre ou aceitável.

Acrescente-se, nesta linha de pensamento, o fato de podermos ainda encontrar motivações tão seculares como o financiamento. O puro financiamento da autarquia local. Sem que com isso não se possa – e deva – fiscalizar se o financiamento está a ser dirigido para os fins que pretendia cobrir. Isto porque, como adiante também se escarpelizará, os tributos das autarquias

locais não são impostos, pelo que, com maior ou menor grau, têm que manter a relação de bilateralidade: o contribuinte usufrui logo paga.

Foquemo-nos, no primeiro e mais abrangente problema económico: a escassez do solo.

2.3 - O bem escasso

O solo e subsolo são recursos finitos. E num país de dimensão como Portugal, bem sabemos que o espaço físico é limitado na mesma proporção da dimensão territorial. As circunscrições administrativas são, portanto, reduzidas uma vez que, mesmo tendo uma dimensão pequena, Portugal mantém 308 municípios e 3092 freguesias.

O simples fato de estarmos perante recurso finitos não faz com que imediatamente se retire a ideia de que são escassos. É muitas vezes a análise económica que determina a escassez, ou seja, se existe um equilíbrio dos meios face às necessidades que podem satisfazer ou se os mesmos meios são superabundantes em face das necessidades da comunidade em particular⁵¹.

Na análise sobre a escassez de determinado bem estará presente, numa perspetiva económica, o *ponto de saciedade*, a partir do qual não será racional prosseguir-se o esforço económico. Este ponto de saciedade pode não coincidir com o ponto de eficiência social, político ou fiscal. Mas não deixa de ser um referencial⁵².

A escassez determina a tomada de decisões. Conforme nos ensina Fernando Araújo, “(...) o objetivo essencial da ciência económica é o de encontrar soluções – sistemas, instituições – que permitam a minimização (e o equilíbrio) dessa escassez. Todos queremos mais daquilo que que melhora a experiência da nossa vida privada e comum e nenhum de nós quer prescindir, em troca daquele incremento de qualidade, de nada daquilo que seja tido por essencial; por isso é que a economia é pragmaticamente tão útil como elucidação sistemática das vias que permitem a minimização de sacrifícios na escolha dos fins que tenhamos por desejáveis e válidos”⁵³

⁵¹ Cfr. Fernando Araújo, “Introdução à Economia”, 3ª Edição, Almedina, 2005

⁵² Repare-se que o conceito de eficiência encontra-se Constitucionalmente previsto como mandamento para as entidades públicas. Veja-se, a propósito e no âmbito do ordenamento urbanístico, os artigo 9º alíneas d) e e), artigo 65º e artigo 81º alíneas a), d) e f) da CRP. Há, portanto, que prosseguir como fim a eficiência que, neste caso, incluirá o ordenamento territorial de acordo com as necessidades particulares da comunidade, conceito que, como se pode observar, não está longe do ponto de saciedade concebido na área da economia.

⁵³ Cfr. Fernando Araújo, “Introdução à Economia”, 3ª Edição, Almedina, 2005

Claro está que, mesmo para a ciência económica, existem as balizas impostas pela inserção em determinada realidade sociocultural ou o peso das heranças socioeconómicas que, com o passar dos tempos, cada comunidade vai criando.

De qualquer forma, a escassez determina escolhas, é volátil – porque não há uma constância na intensidade da necessidade – e não é finita porque não conseguimos, a todo o momento, saciar todas as necessidades.

Os recursos não são alvo de utilização indiscriminada e universal, sejam ou não escassos. Isto porque mesmo que sejam abundantes para a satisfação de uma necessidade, tal não significa que o excedente seja orientado para uma utilização eficiente⁵⁴. Como deve reger-se, então, a utilização de recursos para que a mesma seja eficiente.

No caso do solo e subsolo, estamos perante recursos suscetíveis de uso partilhado e também de rivalização entre os agentes interessados na sua fruição.

Entramos, portanto, no campo da caracterização formal deste recurso como um verdadeiro recurso comum ou se estamos perante um bem público.

De fato, a concetualização de recurso comum caracteriza-se por considerar recurso comum *“aqueles bens que, sendo de acesso livre, ou de acesso dificilmente restringível, contudo geram, entre aqueles que a eles têm acesso, problemas de rivalidade no uso, no sentido de a utilização que é dada por cada um poder conflitar, ao menos a partir de certo nível de intensidade, com a utilização que fica disponível para os demais”*.⁵⁵

Claro se torna que a diferenciação dos bens públicos é, de certa forma ténue, sendo que a acessibilidade do bem público é tão restrita conforme a regulação⁵⁶ do Estado queira.

Os bens comuns partilham com os bens públicos as dificuldades da exclusão eficiente. Mas têm, na sua essência, o mesmo problema que um bem privado, pois a sua utilização subtrai ao total o uso disponível.⁵⁷

⁵⁴ Cfr. Fernando Araújo, “Introdução à Economia”, 3ª Edição, Almedina, 2005

⁵⁵ Cfr. Fernando Araújo, “A Tragédia dos Baldios e dos Anti-Baldios – O Problema Económico do Nível Ótimo de Apropriação”, Almedina, 2008.

⁵⁶ Leia-se aqui regulação em sentido amplo e não apenas como modo interventivo de determinada entidade pública com determinada fundamentação restrita, específica. A regulação *stricto sensu* é um conceito que se coaduna com a análise específica de cada mercado ou de cada recurso. Neste ponto de análise adequa-se uma amplitude de conceito que se coadune com a análise jurídico-económica.

⁵⁷ Cfr. Fernando Araújo, “A Tragédia dos Baldios e dos Anti-Baldios – O Problema Económico do Nível Ótimo de Apropriação”, Almedina, 2008. Repare-se que, conforme a caracterização de Garret Hardin, os recursos comuns são os típicos baldios, ou seja, “terras de ninguém” que podem ser objeto de todas as vicissitudes, desde a apropriação excessiva ao abandono ineficiente. A “tragédia” é exatamente o extremo, seja a rivalização dos “apropriadores” ou o nulo interesse na existência de recurso.

Se excetuarmos a pura propriedade privada – que não passa dum acervo de direitos⁵⁸ - quer os bens comuns como os bens públicos, na sua essência são de acesso livre. Aliás, não é por acaso que os recursos comuns era apelidados de “bens públicos impuros”: por um lado são bens subproduzidos pelo mercado mas estão sujeitos a congestionamento e eventual esgotamento. De qualquer forma, são recursos cujo denominador comum é o livre acesso, pelo que o risco de congestionamento ou colapso na utilização torna-os paradigmas da “Tragédia dos Baldios”, conforme tradução livre de Fernando Araújo para “The Tragedy of the Commons”, de Garret Hardin.

2.3.1 - Dicotomia Baldios e Anti-Baldios

O solo e subsolo, recursos finitos de acesso livre e cujo uso é alvo de rivalização, correm, portanto, o risco de exaustão de uso, tornando-o ineficiente. A esta ineficiência responderão os métodos de correção que passam pela entrega à concorrência⁵⁹ ou pela intervenção reguladora. Esta análise remete-nos impreterivelmente às teorias de Hardin⁶⁰ e Heller⁶¹ que, com a sua dicotomia entre a problemática dos Baldios e Anti-Baldios, nos fazem caminhar pelos problemas económicos de base e nos encaminham para soluções de base económica.⁶²

Os recursos comuns de acesso irrestrito, tão apetecíveis, na teoria de Hardin, acarretam em si o problema fundamental da teoria da “Tragédia dos Baldios”, ou seja, o sobre-uso dos recursos comuns.

As vantagens e custos associados ao acesso a um baldio são, aparentemente vantajosas, pelo que o seu uso alheio tem tendência a aumentar, incrementando-se a utilidade do bem. Hardin

⁵⁸ A propósito leia-se Fernando Araújo, “A Tragédia dos Baldios e dos Anti-Baldios – O Problema Económico do Nível Ótimo de Apropriação”, Almedina, 2008, que inicia-se com uma abordagem sobre o tema da propriedade e as alterações do conceito com a “*viragem Coaseana*”.

⁵⁹ Deixando que funcione a “mão invisível” da regulação privada, da lei da oferta e procura baseada no pensamento de Adam Smith. Contudo, a privatização nem sempre significa eficiência, ou pelo menos, eficiência naquele cenário específico.

⁶⁰ Garret Hardin escreveu, em 1968, um artigo intitulado de “The Tragedy of the Commons” que, não fora o sugestivo título, poderia ter passado incólume pela história. Assumiu-se, contudo, uma obra incontornável quer na área da economia ou ecologia, sendo muitas vezes criticado como defensor indelével da propriedade privada.

⁶¹ A noção de Anti-Baldios surge em 1967 mas apenas foi desenvolvida por simetria à teoria de Hardin. Frank Michelman iniciou o périplo pelo contraditório ao conceito de baldio. Mas foi Michael Heller que, em 1998 que aprofunda o conceito de excesso de titularidades e se especializa em “property law”.

⁶² Não se pretende efetuar uma análise exaustiva sobre o tema mas o enquadramento temático para, em momento posterior, analisar as metodologias de correção do problema económico de base. Para maior aprofundamento do tema, sugere-se o incontornável Fernando Araújo, “A Tragédia dos Baldios e dos Anti-Baldios – O Problema Económico do Nível Ótimo de Apropriação”, Almedina, 2008.

efetuiu de imediato a extrapolação mais simples, levando a que, a racionalidade coletiva levaria à ruína do recurso por todos – aliás, demais - quererem dele retirar benefício/ exploração.

A entrada de agentes no mercado concreto, inicialmente levaria a um equilíbrio: o pioneiro usufruir do recurso detinha a renda máxima ou monopolista que obrigatoriamente teria de ser revista em virtude da entrada em concorrência. O problema identificado por Hardin era que o mercado, inicialmente apetecível, tornar-se-ia saturado por demasia lotação, passando-se da renda ótima, para um lucro normal e, em limite, para o lucro zero.

A resolução mais evidente parece passar pela titularização privada do recurso. Resolvia-se assim, por via da privatização, o livre acesso. O certo é que, uma simples titularização privada resvala para o extremo, levando-nos possivelmente ao anti-baldio.

Hardin não vislumbrou inicialmente a possibilidade de erguer “*barreiras de exclusão*”⁶³, até porque a privatização, pura e simples, não garante a gestão eficiente mas apenas o acesso restrito à vontade do proprietário. Bastava, neste caso, um regime de propriedade comum, por exemplo

Mas há que definir o acervo de direitos de cada agente uma vez que a ausência de clarificação sobre o direito de cada interveniente pode provocar desincentivos, provocando ineficiência. O exemplo mais claro tem a ver com o subinvestimento: se ao fazer um investimento num recurso o agente não puder beneficiar do mesmo na medida do seu custo, então o investimento apenas traz um externalidade positiva a quem partilha, com o agente, a usufruição do recurso.

Um outro exemplo de barreira de exclusão, é o caso dos “*bundle of rights*” administrativos. Pense-se por exemplo no caso do estacionamento na via pública. Os lugares de estacionamento são um autêntico “baldio”: têm acesso livre e rivalidade no uso. A resolução do problema passou pela imposição de regras administrativas, nomeadamente marcação de lugares, pagamento do estacionamento autorizado ou restrição de acesso a locais com estacionamento ordenado.

O caso do solo ou subsolo é idêntico. O acesso e rivalidade do uso tem vindo a ser ordenado por uma série de regras administrativas.

Até agora fizemos a análise do caso em que a falta de titularização do recurso leva a um sobre-uso. Contudo, podem surgir situações em que se estabelecem demasiadas titularizações sobre o mesmo recurso que passa a ser insuficiente ou a sua exploração ineficiente.

⁶³ Cfr. Fernando Araújo, “A Tragédia dos Baldios e dos Anti-Baldios – O Problema Económico do Nível Ótimo de Apropriação”, Almedina, 2008.

Conforme ensina Fernando Araújo, *“Com efeito, no caso dos “Anti-Baldios” os múltiplos titulares de um bem têm prerrogativas de exclusão que formalmente podem estar niveladas com as prerrogativas de uso, mas que, por razões que já sugerimos e que explicitaremos de seguida – e que evidentemente têm a ver com incentivos racionais -, serão muito mais abundantemente utilizadas, obstando à maximização, primeiro individual mas depois coletiva, do uso, resultando daí que nesse uso se fique aquém dos benefícios sociais líquidos do recurso, podendo mesmo chegar-se ao extremo de abandono (e não apenas de subutilização) de recursos que poderiam gerar um tal benefício social líquido (isto é, um benefício descontado dos custos).”*

Neste caso, os problemas surgem pela exclusão de acesso massiva. A inicial promoção da concorrência, pode terminar com um bloqueio ou então com um jogo de poderes limitativos entre co-usufrutuários do recurso que implica, necessariamente uma sub-exploração do mesmo: se cada rival impuser o seu direito de veto por ser co-titular do recurso, então cada co-titular estará à mercê da racionalidade da decisão do colégio dos titulares.

Ora, esta visão traz consigo um sério aviso aos defensores do Estado-Regulador. O bom senso tem, como em qualquer caso, imperar sob pena de a regulação significar estrangulamento e, conseqüentemente, ineficiência.

O paradoxo do “Anti-Baldio” veio demonstrar que a simples apropriação privada não resolve o problema da subexploração de recurso comum. Heller formulou desde logo várias premissas que são demonstrativas do problema e indiciadoras de soluções: i) pode haver “tragédia” sem que todos tenham o poder de excluir; ii) pode haver apropriação individual sub ótima; iii) a lei não tem de ser a fonte de todas as exclusões; iv) a “tragédia pode ser puramente setorial; v) a “tragédia” não é uma consequência inevitável⁶⁴

A superação do “Anti-Baldio” passa, portanto, por uma reestruturação da titularização, ou seja, num movimento contrário à disseminação de titulares. No fundo, a solução do *“bundle of rights”*, com equilíbrio q.b., volta a ser apontado como solução.

E aqui a intervenção do Estado pode voltar a fazer sentido para reajustamento dos direitos, de propriedade ou de acesso ao recurso comum.

Muito embora Heller apontasse que nem sempre necessitava de ser a lei a prever os limites, o certo é que, na prática e na atualidade, é o Estado, com a sua frondosa regulação, que faz grande parte das regras, para públicos e privados.

⁶⁴ Cfr. Fernando Araújo, *“A Tragédia dos Baldios e dos Anti-Baldios – O Problema Económico do Nível Ótimo de Apropriação”*, Almedina, 2008.

2.3.2 - Caracterização do mercado do solo e subsolo

O solo constitui uma matéria-prima, essencial para o desenvolvimento de atividades económicas de natureza material. O subsolo, fazendo parte integrante do solo, acaba também por ter exatamente as mesmas características.

Estamos, pois, perante recursos suscetíveis de exploração económica. Mas sendo recursos essenciais, o seu uso deve ser eficiente.

Como acima se mencionou, quando perante um “baldio” a ideia inicial é a de que a sua exploração deve ser efetuada em ambiente concorrencial. Contudo, seguindo a terminologia utilizada por Carlos Baptista Lobo⁶⁵, um mercado só será plenamente concorrencial quando estejam reunidos os seguintes pressupostos:

- i) Atomicidade: presença no mercado de uma multiplicidade de agentes do lado da procura e da oferta, de forma a que seja vedado a cada um deles determinar individualmente os termos fundamentais das transações, mormente o preço;
- ii) Fluidez: existência de mecanismos que propiciem transações rápidas e eficientes de produtos homogéneos assentes em decisões económicas tomadas na posse de plena informação, estando os agentes totalmente esclarecidos quanto aos termos das opções presentes e das consequências destas num momento futuro;
- iii) liberdade de entrada e saída, não existindo entraves excessivos que à entrada no mercado (custos de transação) quer à saída (geralmente custos irrecuperáveis).

De fato, o mercado fundiário⁶⁶ tem características muito próprias, não se coadunando com um mercado concorrencial. Aliás, por ser tão específico, o mercado fundiário foi alvo de soluções diversas para a sua organização.

Por exemplo, Leon Walras⁶⁷, mesmo sendo um precursor das ideias neoliberais, que o solo não deveria ser objeto de propriedade privada pois sendo-o o seu preço tenderia para o infinito, numa clara alusão à característica da escassez do recurso.

⁶⁵ Cfr. Carlos Baptista Lobo, “A Lei do Solo: Vertente Financeira e Fiscal”, Estudo de enquadramento para a preparação da Nova Lei do Solo, DGOTDU, 2011

⁶⁶ Seguimos de perto a terminologia usada por Carlos Baptista Lobo, em “A Lei do Solo: Vertente Financeira e Fiscal”, Estudo de enquadramento para a preparação da Nova Lei do Solo, DGOTDU, 2011

⁶⁷ Léon Walras, no que concerne às teorias relacionadas com o mercado fundiário, veja-se “Théorie Mathématique du Prix des Terres et the Leur rachat par L’État”, 1880

O caso Americano, outro exemplo, fez suscitar muitas outras questões relacionadas com o fato de a escassez da terra e a sua progressiva tomada (titularização privada), poderia provocar desequilíbrios ao nível da igualdade de oportunidade económica que poderia provocar confrontações sociais⁶⁸.

O certo é que, independentemente do nível de procura, a terra é um bem que não é infinitamente crescente, pelo que, os avanços demográficos fariam sempre com que, num determinado ponto, a eficiência do uso sofrerá pelas vicissitudes sociais.

Para além da questão da finitude, o mercado da propriedade imobiliária, não é fluído por inamovível! Ora esta característica faz com que existam, por si só, barreiras naturais à entrada e saída do mercado que, naturalmente, influenciam as opções dos agentes.

Mas também o próprio mercado tem as suas vicissitudes que propiciam a tomadas de decisão em onda, ou seja, ao sabor de movimentos especulativos, por exemplo. Estes fenómenos são expressivos sobretudo no que concerne à formação dos preços⁶⁹.

Depois existem ainda os comportamentos dos agentes, que para além das regras económicas baseiam-se também em emoções. No imobiliário, por exemplo, a vaidade, gosto pessoal ou estatuto social pode associar-se irrazoavelmente à opção do agente⁷⁰. Ora, mais um fator que pode gerar, para além do demográfico, uma saturação da procura.

De relvar ainda que o mercado fundiário está também à mercê de fenómenos como os “*windfall gains*”, provocados pela ação das entidades públicas com a construção sobretudo de infraestruturas. Nestes casos, encontramos uma solução amplamente utilizada por via da tributação, suavizando-se as externalidades positivas geradas no grupo de indivíduos beneficiados por via da cobrança de contribuição especial⁷¹.

Por outro lado, também já se começou a efetuar o movimento oposto – internalização de externalidade negativa – também por via tributária, quando um individuo provoca, com a sua ação ou omissão, um custo social. O exemplo é a tributação em sede de Imposto Municipal

⁶⁸ Neste campo encontramos a obra “Progress and Poverty” de Henry George, 1879, que, no seguimento da linha clássica, considerava que a eficiência dos mercados se conseguia simplesmente com a concorrência e propriedade privada. Contudo, o mercado fundiário não se coaduna com o mercado concorrencial puro.

⁶⁹ Recorde-se, por exemplo, a crise financeira de 2008, baseada sobretudo numa especulação que acreditava na valorização infinita do imobiliário.

⁷⁰ Os agentes de mercado com determinado rendimento procuram agregar-se, rivalizando também no elemento localização. Entre nós podemos ilustrar este fenómeno da Quinta da Marinha, em Cascais e Quinta do Lago, em Almancil, em que o valor da localização é extrapolado.

⁷¹ Entre nós são bem conhecidas as Contribuições Especiais que foram lançadas na decorrência da construção da Ponte Vasco da Gama e Zona da Expo, CRIL e CREL, entre outros exemplos.

sobre Imóveis de forma mais gravosa dos prédios em ruínas ou degradados ou agravamento da carga fiscal sobre os terrenos não desbastados.

De referir ainda que o mercado fundiário, por estar sujeito a processos de decisão urbanística, é muitas vezes alvo de comportamentos desviantes por quem detém informação privilegiada.

Relativamente à regulação do mercado fundiário, seguimos de perto as considerações de Carlos Baptista Lobo⁷² quando diz que *“A supressão destas falhas de mercado constitui um imperativo para as entidades públicas. No mesmo sentido, e visando-se uma utilização eficiente do solo, não poderão ser toleradas “falhas de regulação” ou a concessão arbitrária de privilégios de forma aleatória ou a sujeitos detentores de informação privilegiada. Não existe opção possível a este propósito. Se o mercado não funciona numa área essencial para os cidadãos (...) devem as entidades públicas tomar as medidas necessárias para a sanção dessas incapacidades.”*

É, sem dúvida uma das áreas mais sensíveis da governação: a ordenação e gestão da *polis*. E, na ótica de Carlos Baptista Lobo, estamos perante uma verdadeira falha de mercado que tem e deve de ser corrigida pelo Estado⁷³.

Como adiante se verá, a resolução das vicissitudes do mercado fundiário, numa perspetiva de alcançar uma usufruição eficiente, passa pelo tratamento da vertente produtiva do solo e a vertente redistributiva.

2.4- A problemática dos interesses comuns

No caso do solo e subsolo, estamos a tratar de bens físicos e portanto de recursos que são visíveis. Quando passamos a falar de interesses comuns, continuamos a falar de recursos, contudo, recursos que são imateriais. Mas tal não impede que se possa aplicar aos mesmos os exatos termos da problemática económica desenvolvida com os paradigmas dos “Baldios” e “Anti-Baldios”.

O que aqui se pretende chamar à colação são os fatores de união do agregado populacional de determinada Autarquia Local. Ora, esses fatores de agregação são palpáveis ou imateriais. O caso do território é um elemento paradigmaticamente imóvel, visível e tendencialmente imutável.

⁷² Cfr. Carlos Baptista Lobo, “A Lei do Solo: Vertente Financeira e Fiscal”, Estudo de enquadramento para a preparação da Nova Lei do Solo, DGOTDU, 2011

⁷³ Cfr. Carlos Baptista Lobo, “A Lei do Solo: Vertente Financeira e Fiscal”, Estudo de enquadramento para a preparação da Nova Lei do Solo, DGOTDU, 2011

Contudo, gravita em redor dos agregados populacionais interesses que são intangíveis mas que geram interesses tão ou mais aguerridos do que os recursos tangíveis. Por deterem essa importância, são interesses que influenciam a vivência socioeconómica do agregado populacional, implicando com a vivência coletiva e administrativa.

Podemos enunciar alguns dos interesses comuns que estão presentes na problemática de base dos tributos e que são refletidos nos mesmos, ora porque estão presentes na sua base ou porque têm interferência no valor.

Referimo-nos por exemplo, à segurança, defesa da saúde pública, defesa do ambiente, entre outros.

São elementos subjetivos da fundamentação do tributo⁷⁴ que podem não congregam consensos mas que deles fazem parte.

2.5 - A necessidade de diversificação de fontes de receita

Não foi apenas com o pedido de ajuda externa de 2011 que se notaram os constrangimentos no financiamento do Setor Público. Já aqui referimos que a falência do sistema de financiamento clássico das finanças públicas foi progressivo: dum sistema essencialmente alimentado pelo Orçamento de Estado, passamos a uma espécie de comparticipação ou financiamento conjunto pelas entidades do espectro do interesse público. Não bastam às finanças públicas as tradicionais receitas públicas.

No caso das receitas tributárias, as mesmas encontram o seu fundamento no *“dever genérico de cobertura dos encargos públicos, que recai potencialmente sobre a totalidade dos membros de uma comunidade”*⁷⁵. É, como aqui já se referiu e voltamos a frisar, uma forma de organizar a participação dos cidadãos na cobertura das necessidades públicas, principalmente de quem indicie determinado nível de rendimento.

A teoria clássica de aplicação dos impostos assentava em três fatores: materialidade, território e poder político. Como se demonstrará à sociedade, nenhum destes fatores estão, hoje, conceptualizados como na sua essência.

⁷⁴ Leia-se aqui subjetivo no sentido de abstrato ou com menor grau de inteligibilidade. São elementos não palpáveis mas que influenciam a criação e fundamentação de determinados tributos.

⁷⁵ Cfr. António de Sousa Franco, *“Finanças Públicas e Direito Financeiro”*, Volumes I e II, Almedina, 1998

O fenómeno da globalização fez com que existisse uma radical alteração da vida socioeconómica, sobretudo na sua relação com o território. É inegável a enorme mobilidade dos meios de produção⁷⁶ e das operações tanto de consumo como de poupança levam a que os agentes façam uma escolha do regime mais favorável e daí construam a sua atividade.

Este fator leva a uma concorrência fiscal que, salvo regulação supranacional, é agressiva para aumentar a atratividade seguindo o pensamento que mais vale muitos a pagar pouco do que poucos a pagar muito! Contudo, o risco duma desregulada competitividade fiscal é a volatilidade que os mercados passam a ter, com inerentes riscos de deslocação de agentes.

Esta realidade muda também o paradigma da tendência para tributar fortemente o rendimento, uma vez que cada vez mais esse rendimento pode ser volátil. O mesmo se passa com os impostos indiretos, como o IVA, porque a tendência é a possibilidade de aquisição de bens em regimes mais favoráveis.

Este cenário provoca sobretudo uma discrepância de meios sobretudo no que concerne ao trabalho por conta de outrem – de base fixa – e os rendimentos inerentes à propriedade – bem inamovível por natureza.

Assistimos hoje a uma realidade em que o Estado aumentou de sobremaneira o nível dos impostos, sobretudo sobre o rendimento, tornando os impostos degressivos, colocando-se em causa a redistribuição que está na base da teoria fiscal.

É neste cenário que concluímos que a materialidade é hoje um fator cada vez menos fiável. É que mesmo as manifestações de riqueza, hoje, são cada vez menos visíveis para passarmos a ter o véu das comunicações eletrónicas e novas tecnologias: praticamente tudo se transaciona online.

Também o conceito de território se esvazia perante as inúmeras hipóteses de deslocação invisível, ou seja, por via do movimento digital. Contudo, a harmonização europeia não se encontra a acompanhar esta transição de paradigma uma vez que se mantém assente no princípio da Tributação do Estado de Residência, em prejuízo do Estado Fonte. Ora, sendo cada vez mãos fácil a alteração da residência, a tributação tendo como elemento de conexão

⁷⁶ Contudo, esta mobilidade é fator de desigualdades, uma vez que nem todos os meios de produção gozam desta mobilidade ou pelo menos em intensidade idêntica. Por exemplo, o capital e respetivas operações estão, hoje, desmaterializadas e podem deslocalizar-se à distância de alguns cliques no rato. Esta mobilidade é incomparável com qualquer atividade relacionada com a propriedade, que é, talvez, a mais imutável matéria-prima.

principal a residência apenas diferenciando negativamente os países importadores de capital e aumentando a erosão da base tributária⁷⁷.

Nestes termos, uma das formas de reação a esta perda sucessiva de receita fiscal proveniente dos impostos é a criação de taxas.

Aproveitando a facilidade na explicação da fundamentação do tributo bilateral, o Estado tem vindo a impor pagamentos de tributos para retirar obstáculos administrativos, para que se utilizem bens do domínio público, para regulação ou pagar por um serviço público. A legitimidade da tributação é mais inteligível ao cidadão comum, que paga um valor porque recebe algo em troca. Logo, o Estado tem um meio de arrecadar mais receita que, aos olhos do cidadão até parece ser mais justa⁷⁸.

O certo é que, na base do aumento da cobrança de tributos, nomeadamente taxas, está a falência do modelo de financiamento tradicional do Estado que se pode sintetizar nos seguintes parâmetros⁷⁹:

a) Por um lado, o aumento da despesa por via de:

- i) Alargamento de competências do Estado;
- ii) Aumento da dimensão dos corpos administrativos de suporte à decisão;
- iii) Esforço de investimento realizado durante anos na criação de infraestruturas públicas que agora necessitam de manutenção;
- iv) Desenvolvimento e implementação dum princípio de descentralização alargado;
- v) Aumento da exigência dos cidadãos relativamente ao nível dos serviços prestados pelo Estado.

b) Por outro lado existe a diminuição da receita por via de:

- i) Esgotamento do modelo tradicional de financiamento do estado por via de receitas tributárias;
- ii) Redução da taxa de crescimento dos impostos sobre o rendimento das empresas;
- iii) Limitação da possibilidade de endividamento (Lei da Estabilidade Orçamental e PEC, e ainda os Tratados de Governança⁸⁰)

⁷⁷ Cfr. Carlos Baptista Lobo, *“Reflexões sobre a (necessária) equivalência económica das taxas”*, Estudos Jurídicos e Económicos em Homenagem ao Professor Doutor António Sousa Franco, Volume I, Coimbra Editora, 2006

⁷⁸ Seguimos, neste particular a opinião de Carlos Baptista Lobo, *“Reflexões sobre a (necessária) equivalência económica das taxas”*, Estudos Jurídicos e Económicos em Homenagem ao Professor Doutor António Sousa Franco, Volume I, Coimbra Editora, 2006, onde se faz uma análise à erosão da base tributária tradicional e novas realidades socioeconómicas que influenciam necessariamente a tributação moderna.

⁷⁹ Cfr. Carlos Baptista Lobo, *“Reflexões sobre a (necessária) Equivalência Económica das Taxas”*, Estudos Jurídicos e Económicos em Homenagem ao Prof. António de Sousa Franco, FDL 2006.

iv) Redução de transferências provenientes do Orçamento Comunitário devido às funções redistributivas do mesmo em relação com o alargamento a Leste.

3 – Métodos de correção

A constatação da existência de algo errado no normal funcionamento do mercado, leva a que se tenham desenvolvido diversos mecanismos de resolução que são interventivos. De uma forma ou outra, a constatação do problema leva à reação, seja ela de base privatística ou pública⁸¹.

De fato, a solução para as falhas do mercado dividem-se sobretudo pela natureza da intervenção. Por um lado a solução pública que tem poderes de autoridade que permitem intervenção rápida mas não necessariamente eficaz. Os meios mais usualmente utilizados são os impostos e subsídios. Contudo, o Estado, no uso dos meios que dispõe para prosseguir os seus fins, pode ainda impor regras de mercado por via, por exemplo, de limitação de preços ou regulação concorrencial. Também podemos encontrar intervenções estatais que podem passar pela autorização ou licenciamento.

Por outro lado, existem soluções privatísticas que podem ser acionadas em face de determinado cenário económico. Nesses casos, releva-se a negociação particular, com todas as suas vicissitudes. Certo é que uma negociação tem sempre os seus pontos de discórdia, pelo que, muitas vezes, o recurso aos tribunais ou meios de resolução de litígios por via legal para dirimir o conflito torna a solução mais morosa. Mas também aqui o fato de ser mais moroso encontrar uma solução tal não implica necessariamente maior ou menor eficiência da solução.

Como adiante veremos, também os géneros de intervenção no mercado visando a correção de erro tem uma componente tendencialmente tributária, sem grandes preocupações redistributivas. Somente pós aplicação de modelo de correção pode, em consequência, preocupar-se o interventor com a redistribuição de riqueza.

⁸⁰ Refira-se em concreto o *European Fiscal Compact*, mais concretamente o Tratado sobre a Estabilidade, Coordenação e Governança da União Europeia, celebrado em 02 de março de 2012 e que marca o reconhecimento da urgência da estabilização da zona euro. Estabelece um pacto relativo aos orçamentos estaduais, colocando um teto de menos de 3% de défice orçamental geral e um défice estrutural de menos de 1,0% do PIB se o rácio da dívida em relação ao PIB é significativamente inferior a 60% ou então ele deve ser inferior a 0,5% do PIB O tratado também contém uma cópia direta dos critérios de refreamento da dívida descritas no Pacto de Estabilidade e Crescimento. O tratado passou a vigorar no dia 1º de janeiro de 2013.

⁸¹ N. Gregory Mankiw, nas suas lições de economia, a propósito do tratamento das externalidades, refere dois grupos de medidas de correção: as ligadas à intervenção pública e as de base privada. As de base pública estão sob a alçada dos poderes de autoridade do próprio Estado. As soluções privatísticas estão entregues a uma base “Smithesiana” de mercado concorrencial entregue e sob as regras de negociação privada.

Na base do mecanismo de correção está a falha do mercado que são perdas de eficiência resultantes do funcionamento espontâneo do mercado. Ora, estas falhas são geralmente atribuídas a duas razões⁸²⁸³:

1) A existência de externalidades, no sentido de qualquer possibilidade de que uma atuação económica projete efeitos, maléficos ou benéficos, sobre alguém que não o próprio agente. Essa atuação interfere no bem-estar dos terceiros sem que seja paga qualquer indemnização – em caso de diminuição de bem-estar – ou sem que haja lugar a qualquer compensação – em caso de aumento de bem-estar. Ora, neste caso inexistente um mecanismo espontâneo de internalização dos custos ou dos benefícios.

2) A existência de poder de mercado que permite a alguém o controlo do mecanismo dos preços em proveito próprio de tal forma que gera injustiça, desinteresse à produção e às trocas.

No fundo trata-se dum monopólio

É na tentativa de correção que se baseiam as diversas teorias económicas, sendo que nos focamos sobretudo nas teorias económicas com influência ao nível da tributação.

3.1 - Soluções públicas

Mesmo os maiores defensores da economia de mercado sabem que o mesmo tem as suas próprias ineficiências e injustiças. E essa intervenção pode ser mais veemente – no sentido de planificar e dirigir o mercado – ou pode ser no sentido de emenda ou atenuação das falhas que conduzem à perda de eficiência⁸⁴.

Existem várias justificações para fundamentação da intervenção do Estado nos mercados, sendo as mais importantes i) atitude intervencionista baseada sobretudo na fixação de preços por

⁸² Cfr. Fernando Araújo, “Introdução à Economia”, 3ª Edição, Almedina, 2005

⁸³ António L. de Sousa Franco indica como “causas de incapacidade de mercado”: i) a existência de bens coletivos que existem independentemente do nível de utilização, que não são exclusivos e os utilizadores não precisam de entrar em concorrência para conseguir a sua utilização. São, pelas suas características, elementos perturbadores da normalidade concorrencial; ii) Os custos decrescentes e o efeito monopólio proporcionado pelo fenómeno de diminuição do custo de produção em função da quantidade produzida, que pode levar à produção monopolista com consequências ao nível da fixação do preço, qualidade do bem/serviço; iii) Exterioridades e a atividade pública, quando a ação de um agente se reflete, positiva ou negativamente, sobre outras pessoas proporcionando-lhes *utilidades ou desutilidades externas* (benefícios ou custos alheios). A intervenção estatal pretende resolver a situação por via de *socialização da exterioridade*; iv) Incerteza e risco na atividade económica, porque nem tudo é certo e previsível. Bem como podem ainda acontecer as *incapacidades macroeconómicas* decorrentes de fenómenos de instabilidade de políticas globais tendentes ao ótimo social. Cfr. Franco, António de Sousa, “Finanças Públicas e Direito Financeiro”, Volume I, Almedina, 1998.

⁸⁴ Cfr. Fernando Araújo, “Introdução à Economia”, 3ª Edição, Almedina, 2005

interesse público ou simples ignorância das regras do mercado; ii) imperativo de eficiência do mercado, aqui sim criando-se mecanismos de atenuação de falhas que constituam perda bem-estar social; iii) questões de justiça que justifiquem a intervenção nos resultados distributivos do mercado dos fatores produtivos. Este último fator geralmente abarca questões de justiça social, com vista à defesa dos que têm menos capacidade e poder no jogo mercantil⁸⁵.

A intervenção do Estado nos mercados é também justificada, como acima se mencionou, pela correção de externalidades, ou seja, situações em que a conduta de terceiros influencia positiva ou negativamente o bem-estar de outrem⁸⁶.

Neste caso, a intervenção do Estado justifica-se para corrigir a brecha criada entre a eficiência económica e o bem-estar coletivo. E fá-lo no sentido de refreamento do nível de atividade daquele que lucra com os danos que causa a terceiros e/ou incentivando ou beneficiando os que tiveram danos alheios mas que não dispunham de meios para reivindicar uma contrapartida.

No modelo básico de mercado concorrencial, presume-se que todos os custos de produção recaem sobre o produtor e todos os benefícios da venda revertem a seu favor, bem como todos os benefícios da compra e custos inerentes se esgotam na esfera do consumidor. Mas existem ainda benefícios e custos que causam disparidades entre o cômputo privado de custos e benefícios que cabem às partes envolvidas nas trocas e o cômputo total que abarca todas estas situações.

Tal fenómeno designa-se de externalidades, que podem ser negativas ou positivas consoante provoquem benefícios ou custos extra mercado.

No que concerne aos tipos de intervenção do Estado no mercado, a regulação pode impor limites/ características aos agentes, eventualmente *números clausus* para acesso, exigências nos fatores produtivos e/ou na distribuição e uma interferência na Lei da Oferta e da procura por via da fixação mínima e máxima de preços, por exemplo⁸⁷.

Contudo, a intervenção Estatal que aqui mais nos retém a atenção é a intervenção via impostos. Sem preocupações conceptuais neste momento mas antes analisando a perspectiva económica, os impostos são um meio de arrecadação de receita pública, cobrados para fazer face às despesas públicas tais como educação, saúde, defesa, justiça, segurança, obras públicas, Etc.

⁸⁵ Cfr. Fernando Araújo, "Introdução à Economia", 3ª Edição, Almedina, 2005.

⁸⁶ Cfr. Fernando Araújo, "Introdução à Economia", 3ª Edição, Almedina, 2005.

⁸⁷ De referir que apresentamos exemplos académicos que, na realidade Portuguesa nem sempre encontramos. Ora por ausência de fatos ou porque, simplesmente, a regulação europeia sobre concorrência não permite.

Dos impostos diferenciam-se alguns tributos que têm em si uma natureza mais *contratualizada*⁸⁸.

A justificação económica do imposto baseia-se no facto de que existe a necessidade de intervenção pública no mercado para o seu funcionamento ser saudável. Geralmente esta intervenção reflete-se num financiamento Estatal. Por outro lado, existem, como já referimos à sociedade, ineficiências de funcionamento do mercado concorrencial que têm de ser sanadas em prol do estar-social. Há ainda uma justificação que é, simplesmente, o Estado não ter património suficiente para as suas despesas e necessita, por isso, de meios financeiros para concretização dos fins a que está adstrito⁸⁹.

Contudo, o lançamento de impostos nem sempre traz, apenas, o benefício. Não esqueçamos que o imposto provoca um aumento do custo do cidadão, seja porque consumiu um bem, tem um património ou recebeu determinado rendimento. Nestes termos, existe sempre uma perda de bem-estar relativa com a aplicação do imposto.

Assim, para que não existam ainda maiores ineficiências de mercado, o imposto tem de ser aplicado na medida em que não se torne num fardo demasiado (*excess burden*) ou num mínimo desinteressante, bem como não pode criar injustiças sociais ao invés de as prevenir ou atenuar⁹⁰.

A justiça tributária remete-nos para uma abordagem sobre a dicotomia “capacidade vs benefício”. De acordo com o princípio da capacidade contributiva, a oneração dos impostos deveria ser distribuída consoante a capacidade de cada um para suportar, com o seu

⁸⁸ Segue-se aqui a terminologia de Fernando Araújo, em “Introdução à Economia”, 3ª Edição, Almedina, 2005.

⁸⁹ Cfr. Fernando Araújo, “Introdução à Economia”, 3ª Edição, Almedina, 2005 e António de Sousa Franco, “Finanças Públicas e Direito Financeiro”, Volumes I, Almedina, 1998.

⁹⁰ Refira-se a este propósito que o imposto não pode ser um inibidor do mérito, ou seja, o desincentivo não pode ultrapassar a barreira do mérito. Uma vez ultrapassado esse limite, o imposto tornar-se-á ineficaz, por não premiar o esforço, seja na busca do rendimento extra, aquisição de património ou outra forma de aumento de base tributária. É exatamente por isso que o Estado não deve esquecer-se, neste particular, a *Curva de Laffer*, recordando que existe sempre um nível ótimo de arrecadação que, uma vez ultrapassado, não produz o desejado aumento da receita mas antes uma contração na arrecadação dos impostos. No particular das injustiças, é certo que continua a imperar a ideia de que a progressividade nos impostos sobre o rendimento são um meio de impor alguma justiça redistributiva uma vez que se tributa mais quem mais rendimentos tem. O valor das taxas marginais aumentam ao sabor do incremento do rendimento. Contudo, conforme bem repara Fernando Araújo, em “Introdução à Economia”, 3ª Edição, Almedina, 2005, a progressividade das taxas de imposto sobre o rendimento não resolveram nem sequer atenuaram as desigualdades ou o fosso entre ricos e pobres. Assim, a fundamentação para a existência de progressividade torna-se hoje, cada vez mais, num motivo de efeito psicológico uma vez que o facto de alguém pagar mais imposto do que nós é muitas vezes suficiente para atenuar o doloroso ato de entrega de valor ao Estado.

rendimento, o sacrifício dessa oneração. Para esse sacrifício ser minimamente igualitário, ou seja, subjetivamente o esforço deve ser comparável e tendencialmente idêntico⁹¹

As injustiças criadas pelo próprio sistema fiscal⁹² tem vindo a colocar em causa princípios tais como a capacidade contributiva ou os sistemas de progressividade. A tamanha complexidade do sistema fiscal criou em si demasiados ciclos e contraciclos que, por um lado saram e adoecem o próprio sistema. É um jogo incessante.

Uma das soluções que se defende é a implementação de uma taxa plana. Mas tal solução tem evidentes implicações na conceção dos intuitos redistributivos que o imposto também contém.

A utilização de uma taxa única, que taxasse o rendimento bruto, levava a um incentivo ao incessante enriquecimento e diminuía drasticamente os custos administrativos inerentes à máquina administrativa necessária para continuar um sistema de deduções variáveis e coeficientes adaptáveis.

Contudo, tal qual qualquer política tributária, também esta está sujeita a um sem número de críticas, sobretudo dos que defendem a manutenção de um Estado interventivo, corretor e protetor dos que menores possibilidades/ capacidades têm.

3.1.1 - Modelos regulatórios

Ao nível das soluções públicas, como acima já se referiu, é sem dúvida bastante utilizado o mecanismo tributário. É uma solução de intervenção relativamente rápida e com efeitos ao sabor do género de tributação que é adotada, nomeadamente periódica ou obrigação única.

Também ao nível do poder de autoridade, a tributação, sendo um poder indelegável do Estado, tem maiores ganhos ao nível da coercibilidade.

A intervenção do Estado com vista à resolução de falhas de mercado é uma intervenção no sentido da regulação do mercado para atenuar ou resolver a falha.

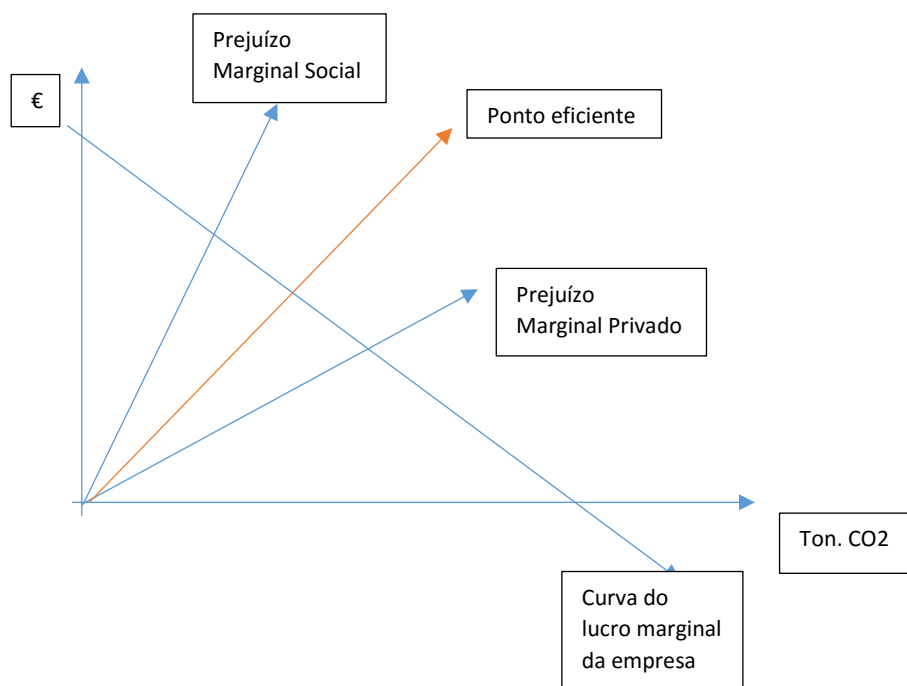
⁹¹ A este propósito, há que distinguir a *igualdade horizontal*, onde um contribuinte com capacidade contributiva similar deve pagar o mesmo montante de imposto, da *igualdade vertical*, onde se demonstre que quem tem maior capacidade tributária paga efetivamente mais imposto. Cfr. Fernando Araújo, "Introdução à Economia", 3ª Edição, Almedina, 2005.

⁹² Entre outros, refira-se a complexidade da legislação que geralmente gera uma vantagem para os mais ricos ou os elevados custos administrativos provocados pelos sistemas de compensação/ correção tais como as deduções ou exceções às regras de tributação. De relevar que estas causas dão ainda aso a mais falhas provocadas pela evasão e elisão fiscal.

Perante uma externalidade, o que se pretende é amenizá-la sem que com isso i) se cause um custo excessivo; ii) ou que a amenização seja inferior à própria externalidade, perdendo-se, assim, o efeito da intervenção.

Numa perspetiva mais esquemática, tomemos como exemplo o mercado de CO₂.

Partindo da premissa que a empresa X necessita de Y toneladas de CO₂ para a sua produção. Contudo, tal releva-se oneroso e a empresa sabe que se fizer um investimento conseguirá reduzir a produção de CO₂ e incrementar a produção.



A curva do lucro marginal da empresa, descreve o custo de oportunidade de diminuir a poluição, enquanto que a curva do prejuízo marginal social descreve o benefício marginal social de diminuir a poluição. Contudo, a ótica dos custos não é idêntica para todos, pelo que, o custo marginal social não é idêntico ao custo marginal privado, por isso a representação gráfica também do prejuízo marginal privado.

Ora, para encontrar os pontos ótimos, há que atender à convergência das linhas “curva do lucro marginal da empresa” com as linhas dos prejuízos. Esses pontos de convergência apenas indicam o ótimo relativo a cada situação, ou seja, o ótimo relativo à produção de CO₂ na perspetiva social e o ótimo relativo à produção de CO₂ na perspetiva privada.

É aqui que percebemos que o ponto eficiente terá de se encontrar algures a meio. E para cada situação em concreto esse ponto eficiente vai, obviamente, variar.

O que aqui se encontra em análise é, após constatação da externalidade em causa, como se chegar a esse ótimo eficiente.

Retenhamo-nos por ora, nos modelos regulatórios de intervenção pública cujo seu mentor foi Arthur Pigou.

Em *“The Economics of Welfare”*, publicado originalmente em 1920, Pigou utilizou uma descrição da economia como uma ciência do bem-estar económico. Na senda de Alfred Marshall, de quem foi, aliás, sucessor na Universidade de Cambridge na cadeira de economia política, veio rebater a ótica smithesiana argumentando que o jogo de liberdade no mercado leva a perdas de maximização do bem-estar social. Baseou a sua teoria em três vertentes essenciais:

- 1) As transações económicas efetuadas em ambiente de mercado concorrencial, em que imperam os interesses privados, leva a um desmesurado efeito otimizador com vista ao lucro com um efeito de repartição injusta dos recursos;
- 2) A desigual distribuição de renda em ambiente concorrencial prejudica diretamente uma grande parte da população que tem menos meios poder entrar no jogo do mercado livre;
- 3) O circuito negocial do mercado concorrencial tende a ser restrito e circular, provocando necessariamente perdas de emprego e de renda, com consequências ao nível da flutuação do consumo e aumentando as desigualdades sociais.

Em face destas três vertentes, Pigou desenvolveu uma teoria regulatória dos mercados livres, defendendo a intervenção do Estado com vista a suprir sobretudo as perdas de bem-estar social provocadas pelas regras do mercado concorrencial.

Atendendo ao gráfico apresentado anteriormente, o ponto eficiente para neutralizar a externalidade, já o afirmámos, encontra-se entre o prejuízo marginal privado e o prejuízo marginal social. Esse é o “ponto de neutralização” que, nas teorias regulatórias de base pigouviana, é encontrado fazendo-se elevar ou retraindo a curva do prejuízo marginal privado ou a do prejuízo marginal social.

Esse movimento de elevação ou retração pode efetuar-se, de acordo com a teoria pigouviana, por duas vias⁹³:

- 1) Subvencionando os prejudicados por via de prestação Estatal. De relevar que, neste caso, o problema de base mantém-se, ou seja, a falha de mercado não é tratada mas antes maquilhada com uma solução que, a médio ou longo prazo pode trazer ainda maiores dissabores. A

⁹³ Incluímos já, a favor da clareza da exposição, uma breve análise da solução.

subsidição é um remédio de eficácia imediata mas que não cura o mal podendo, como efeito secundário, acrescentar o problema da subsidiodependência.

2) Interiorização da externalidade por via de integração nos custos que será efetuado por via tributária, ou seja, aplicação de imposto com vista à correção ou atenuação do comportamento desviante. Esta solução requer que exista elasticidade por parte dos agentes para que os mesmos estejam dispostos a cobrir o custo associado à carga tributária⁹⁴. Para que a interiorização seja efetuada eficientemente, tem de existir uma ponderação entre o nível da carga fiscal e o custo social⁹⁵.

Talvez a maior fragilidade da teoria pigouviana prende-se com a certeza no ponto eficiente, ou seja, onde se encontra o ponto ótimo que corresponde à internalização da exterioridade concreta de cada intervenção Estatal. Mas como adiante se verá, essa será sempre um ponto abstrato de difícil objetivação.

Independentemente das fragilidades do modelo regulatório, a tendência para a intervenção do Estado na regulação do mercado assume especial relevância. Num momento em que se questionam as funções essenciais do Estado, a figura de Estado meramente regulador gera simpatias. Mas regulador até onde e como.

A via da tributação é e será, num quadro constitucional e normativo idêntico ao atual, um meio legítimo e justificável ao alcance do Estado para intervir nos mercados. Resta saber com que justificação e se é, como Pigou idealizou, no sentido do aumento do bem-estar social.

Saindo da área puramente tributária, os modelos regulatórios com cariz de prevenção geral, vieram, nos anos 60 e sobretudo com Guido Calabresi, merecer novo folego.

No caso da análise de Calabresi, um americano com raízes em Milão, o mesmo transpõe para o direito o conceito de “*tort law*” que corresponde a uma teoria de responsabilidade civil.

Com essa responsabilização, para além da reparação de danos já causados – que seria quase intuitiva – ganha-se na prevenção geral, baixando-se assim os custos inerentes ao dano.

Este é mais um exemplo em que a Lei, desta feita, pretende reprimir ações que causam socialmente custos desnecessários.

⁹⁴ Como já se referiu acima, uma carga tributária exagerada desincentiva a atividade dos agentes que deixam de ter motivação para prosseguir o lucro.

⁹⁵ Esta é uma primeira abordagem do princípio da equivalência que posteriormente será analisado. De acordo com tal princípio, aplicado sobretudo a tributos comutativos, exige-se que no pagamento de um tributo bilateral não se custeiem encargos gerais com a comunidade – missão dos impostos – mas antes se custeie apenas a prestação que o sujeito passivo é causador e cujo financiamento lhe cabe.

3.1.2 - A vertente produtiva do solo

O mercado imobiliário, pela sua natureza depende do solo, que é um bem escasso e fixo quanto à sua localização e por isso sujeito a condicionalismos geográficos. E estas São, sinteticamente, as razões pelo qual o mercado imobiliário não funciona em concorrência perfeita.

A estas características acrescenta-se ainda uma assimetria entre as condições da oferta e da procura: a procura geralmente age sobre pressão ou com a urgência de satisfazer a necessidade de habitação ou espaço para laborar. Por outro lado, a procura tem maior capacidade de espera, uma vez que beneficia das condições do crédito hipotecário⁹⁶⁹⁷.

Para além do mercado imobiliário propriamente dito, o certo é que o solo é o denominador comum e base de sustentação para uma intervenção, nomeadamente por via de tributação estática ou dinâmica.

Sobretudo no que concerne ao urbanismo, as vertentes extrafinanceiras que estão associadas à utilização do solo são muito mais relevantes do que a simples arrecadação de receita. Repare-se que a propriedade imobiliária individual singela de pouco servirá – ou pelo menos o seu uso eficiente é diminuído – ao seu proprietário se não estiver associada a uma rede pública de infraestruturas, nomeadamente saneamento, abastecimento de água, acessibilidades, abastecimento de energia, entre outros. Para além das infraestruturas primárias, a rede de equipamentos alargada, tais como escolas, hospitais ou espaços verdes, podem também influenciar na utilização e valor do solo e subsolo.

Na grande maioria das vezes, este género de utilidades a favor da comunidade, apenas são providenciados por entidades públicas no âmbito da prossecução das suas funções. Ora, esta intervenção é, como já se tem vindo a referir e no âmbito das teorias económicas neoclássicas, uma forma de regulação dum mercado que, sozinho, não gera uma eficiente afetação de recursos. Assim, estes bens, revestindo o carácter de bens públicos ou coletivos, satisfazem

⁹⁶ Cfr. Relatório do Grupo para o Estudo da Política Fiscal - Competitividade, Eficiência e Justiça do Sistema Fiscal, relatório do subgrupo 3, relativo à Tributação do Património, com coordenação do Professor Doutor Sidónio Pardal, Setembro de 2009, Ministério das Finanças.

⁹⁷ Embora com a crise de 2008, que afetou de sobremaneira o mercado imobiliário, o cenário se tenha alterado substancialmente, o certo é que efetivamente os proprietários estão geralmente em situação de maior conforto uma vez que maioritariamente são os construtores e portanto têm maior sustentação económica do que o particular, ou situações de herança, ou ainda imóveis sem crédito associado ou transacionados por preços muito abaixo do valor atual. As situações dramáticas que surgiram pós 2008 são sobretudo cenários de multi-endividamento ou vicissitudes tais como desemprego, doença ou divórcio que provocam desgaste da base de rendimento da família.

necessidades independentemente da procura que exista no mercado, não são de consumo exclusivo pelo que não há rivalidade no seu uso, não entrando os utilizadores em concorrência para se utilizarem desses bens.

No caso do urbanismo, é certo que a existência de apertadas normas relativamente à regulação da atividade urbanística pretendem garantir o interesse público no ordenamento do território e melhorar, com isso, a vida da comunidade, suprimindo incapacidades que o mercado não consegue assegurar. Mas estes bens públicos, também satisfazem as necessidades e interesses de todos quantos se aproveitam das utilidades geradas pela intervenção da entidade pública, pelo que, nestes casos, assume-se uma componente de divisibilidade, ou seja, uma possibilidade de utilização individual. Contudo, tal divisibilidade não restringe ou diminui a necessidade do desenvolvimento, por parte dos agentes públicos, da sua intervenção.

Mas esta intervenção pública necessária tem de ser financiada de alguma forma. Mas, sendo entidades públicas a necessitar do financiamento, o mesmo tem rígidas regras legais.

Por isso mesmo, a construção de redes de infraestruturas devem pautar-se por parâmetros de eficiência e justiça. Até porque, na ausência de qualquer outro financiamento, estas infraestruturas são suportadas pela globalidade da população por via da receita de impostos. Isto não quer dizer, porém, que apenas se devem imputar responsabilidades dos custos aos utilizadores *tout court*. Não esqueçamos o interesse público inerente.

Relativamente à intervenção do Estado neste pressuposto, interessa aqui analisar sobretudo a intervenção ao nível da tributação estática e dinâmica relacionada com o património imobiliário, que abrange impostos mas também tributos tais como tarifas, taxas ou contribuições especiais.

De fato, a tributação estática do património imobiliário – seja ela por via de imposto ou outro tributo – apenas se justifica atendendo a um princípio do benefício, proporcionado pelo Estado, e de que um detentor de património imobiliário, apenas por o ser, usufrui desse benefício. Neste particular, há que demonstrar, contudo, que esses benefícios são proporcionais ao tributo cobrado. Essa tarefa não é fácil pois está intrinsecamente ligada ao ponto eficiente, tão difícil de concretizar.

Faça-se já, aqui, uma constatação do fato que, neste particular, as diferenças entre a intervenção do Estado no meio urbano e no meio rústico são substanciais. Refira-se, porque de fato assim é, que a regulação do mercado no setor dos prédios urbanos é mais complexa e diversificada, enquanto que, no que se refere aos prédios rústicos, a intervenção do estado é administrativa e juridicamente diferente. No que concerne aos encargos, enquanto que no

âmbito urbano o Estado consegue cobrir pelo menos parte dos seus custos de intervenção, no meio urbano estamos perante um quase “custo perdido”, incorporado pelo Orçamento do Estado⁹⁸.

De referir que o benefício que se invoca para a tributação estática é, geralmente, a existência de infraestruturas que provocam um benefício alheio ao proprietário ou então a utilização dum bem público, como por exemplo a utilização dum praça pública para explorar uma esplanada.

A tributação estática sobre o património imobiliário gera um apelo à utilização e rentabilização do bem, uma vez que o simples fato da detenção provoca um custo certo, custo este que o proprietário pode cobrir em caso de utilização eficiente do bem.

Situação diferente encontramos na tributação dinâmica do património imobiliário. Neste caso, as vicissitudes que o património pode sofrer – transação, construção, alteração, destruição, alteração de uso – são alvo da intervenção do Estado por via tributária. Estando esta tributação associada a um movimento de alteração da realidade previamente existente, a mesma não incentiva o uso eficiente do bem – pelo menos para além do seu valor transacionável – uma vez que agrava os encargos de transação fazendo diminuir a fluidez do mercado.

Como exemplo dessa tributação dinâmica temos o Imposto Municipal sobre as Transações Onerosas de Bens, o sucessor das antigas SISAS, em que se cobra simplesmente pela transação do bem.⁹⁹Ora, neste caso, o imposto afeta a mobilidade geográfica dos agentes do mercado e, em paralelo, inflaciona seletivamente os preços de mercado.

Por outro lado, a intervenção do Estado aquando, por exemplo, da cobrança de taxa por, por exemplo, emissão de licença de construção, já tem outros fundamentos extrafiscais que envolvem a essa cobrança, nomeadamente regulatórios.

Contudo, também se diga que, nem toda a tributação tem carácter interventivo para correção ou regulação de falhas. Pode simplesmente querer fazer face a despesas gerais do Estado.

⁹⁸ Refira-se, a título de exemplo, as diferenças que existem entre o apuramento do valor patrimonial dos prédios rústicos e urbanos, patentes no Código do Imposto Municipal sobre Imóveis. E para além das diferenças em termos de fórmula de avaliação, foi desde logo incentivada a avaliação geral dos prédios urbanos em detrimento dos rústicos. A razão é pragmática e prende-se com as expectativas no aumento da receita tributária.

⁹⁹ O IMT tem as suas raízes nas SISAS Gerais que, como já tivemos oportunidade de referir, surgem com vista à cobrança dum imposto por cada transação que se fizesse. Atualmente mantém-se a lógica da tributação por transação, no caso apenas de determinados bens. No sistema atual, este tipo de imposto, na nossa opinião, carece de clarificação na sua fundamentação pois, tendencialmente, permite-se a tributação no momento em que se presume que o património do comprador aumenta quando, na verdade, é um momento economicamente neutro: o comprador adquire um bem mas despense o preço, pelo que a operação é neutra.

Portanto, desde que contenham os parâmetros legalmente impostos, esses tributos estão, por si só justificados.

3.1.3 - Os Tributos e Princípios Enformadores

Hoje em dia, perante os sistemas de mercado existentes, as receitas tributárias têm como dever fundamental assegurar que todos os cidadãos participam, na sua medida, na cobertura dos encargos públicos ou custos associados à prossecução do interesse público¹⁰⁰.

Efetivamente, a estrutura do Estado foi engrandecendo, pelo que a estrutura de custos da atividade pública é já demasiado pesada, sendo necessária a contribuição de todos. A cobrança do tributo cria, por si só uma “desutilidade” na esfera do privado mas que, posteriormente, é compensada pela criação da utilidade pública.

É certo que nem sempre existe corresponsabilidade direta entre a utilidade pública criada e o tributo individualmente cobrado. Mas tal sucede simplesmente porque existem diversos tipos de tributos que vão desde uma maior generalidade e abrangência – impostos – até a uma direta correspondência entre utilidade e prestação – taxas.

Genericamente, a recolha de receitas públicas visam a satisfação financeira das necessidades coletivas que o Estado, por deter *ius imperii*, cobra aos cidadãos. Contudo, a criação e cobrança de tais tributos passam necessariamente pelo crivo do princípio da legalidade e da igualdade, acrescentando-se os correspondentes corolários, princípios que estão claramente relacionados com o próprio Estado de Direito.

Como forma de participação dos cidadãos na cobertura das necessidades públicas temos as receitas públicas coativas designadas pelo conceito genérico de “tributo”¹⁰¹ que assenta nos seguintes elementos essenciais:

- a) Coação ou obrigatoriedade, uma vez que decorrem dum ato de autoridade fundado na Constituição ou na Lei e não numa relação jurídica com liberdade contratual;
- b) Tem uma função essencialmente financeira mas não exclui finalidades extrafinanceiras desde que adequadamente legitimadas pela Lei. Não se esqueça que tal função leva à obrigação da

¹⁰⁰ Cfr. Franco, António de Sousa, “Finanças Públicas e Direito Financeiro”, Volume II, Almedina, 1998.

¹⁰¹ Cfr. Carlos Baptista Lobo, “Reflexões sobre a (necessária) equivalência económica das taxas”, Estudos Jurídicos e Económicos em Homenagem ao Professor Doutor António Sousa Franco, Volume I, Coimbra Editora, 2006

participação do cidadão na receita pública tendo por base o princípio da capacidade contributiva e o princípio do benefício.

De referir que o Estado não pode chamar os cidadãos a contribuir sem esquecer o princípio da justa repartição dos encargos públicos que decorre do próprio princípio da igualdade¹⁰². Ora, uma justa repartição implica também que está vedado o excesso e releva o princípio da proteção da confiança não se logrando expectativas legítimas.

Desde já se releva que na conceção da igualdade no plano tributário, a igualdade revela-se no plano horizontal pois todos devem estar sujeitos às imposições públicas. Mas no plano vertical, cada um deve pagar na medida das suas possibilidades. Neste último particular, quem estiver no limiar de sobrevivência pode até não pagar mas, em contraponto, quem tiver rendimentos avultados não pode ser alvo de confisco ou um fardo excessivo¹⁰³.

Mais uma vez coloca-se exatamente o problema do ótimo eficiente. Se por um lado a ausência de tributação não pode incentivar o ócio, também não se pode desincentivar o mérito de quem tem maiores rendimentos. Não é legítimo ao Estado tributar – e com isso causar uma desutilidade na esfera patrimonial privada - numa intensidade tal que supere as prestações públicas que fornece.

Genericamente a doutrina tributária encontra três categorias fundamentais de tributos públicos, a saber os impostos, as taxas e as contribuições. Muito embora estas figuras tenham diferenças entre si, certo é que partilham a característica tributária e qualificam-se, por isso, como tributos¹⁰⁴.

Referindo-se às categorias tributárias fundamentais de imposto, taxa e contribuições, Sérgio Vasques refere que *“O ponto de partida para a exploração destas três categorias tributárias fundamentais está na própria noção de tributo público.*

Os tributos públicos distinguem-se das receitas do património e das receitas do crédito pela sua natureza derivada, isto é, por serem receitas que não resultam da exploração da riqueza do próprio Estado mas antes da participação do Estado na riqueza gerada pelos particulares. E distingue-se dessas receitas pela sua natureza coativa, quer dizer, por resultarem duma imposição ditada pelo Estado e não por um acordo de vontades entre este e os particulares. Os

¹⁰² Entendendo-se aqui o Princípio da Igualdade em três vertentes: i) igualdade na criação e aplicação do Direito; ii) igualdade de oportunidades; iii) igualdade perante os encargos públicos.

¹⁰³ Cfr. Carlos Baptista Lobo, *“Reflexões sobre a (necessária) equivalência económica das taxas”*, Estudos Jurídicos e Económicos em Homenagem ao Professor Doutor António Sousa Franco, Volume I, Coimbra Editora, 2006.

¹⁰⁴ Cfr. José Casalta Nabais e Suzana Tavares da Silva, in *“O Estado pós-moderno e a figura dos Tributos”*, Estudos em Memória do Prof. Doutor J. L. Saldanha Sanches, Coimbra Editora, 2011

*tributos públicos representam, portanto, uma absorção involuntária da riqueza dos particulares (...)*¹⁰⁵

3.1.3.1 - Imposto

No que concerne aos Impostos, há que definir os três elementos essenciais que a doutrina refere frequentemente¹⁰⁶:

- a) Atendendo a um elemento objetivo, o imposto constitui uma prestação pecuniária, coativa e unilateral;
- b) Como elemento subjetivo, surge a entidade pública que é quem exige o imposto;
- c) O elemento finalístico do imposto prende-se com o propósito de angariação de receita.

Ao caracterizarmos o imposto como uma prestação, quer dizer que o mesmo é objeto duma relação jurídica de natureza obrigacional, ficando o contribuinte adstrito a um comportamento previsto na lei e judicialmente exigível. É esta relação jurídica que está na base de todo o sistema tributário e que fundamenta a exigência da prestação pecuniária.

Sendo uma prestação pecuniária, quer isso dizer que a mesma terá de ser efetuada em dinheiro ou meio equivalente não podendo ser prestada em espécie.

A coatividade é uma característica que advém da concretização de um pressuposto legal e não, como anteriormente já se referiu, por encontro de vontade partes¹⁰⁷.

Por fim, como último componente do elemento objetivo, o imposto é uma prestação unilateral, ou seja, requer um comportamento por parte do sujeito passivo e não da administração. Ou seja, o comportamento que despoleta o fato gerador de imposto está na esfera do sujeito passivo e a ela restrita.

Do ponto de vista do elemento subjetivo, os impostos são prestações devidas a entidades públicas e esta é uma característica que partilha com os restantes tributos. Contudo, neste particular, os impostos serão criados pelo estado central devidos às exigências legais contidas na Constituição e na Lei.

¹⁰⁵ Cfr. Sérgio Vasques, in *“Manual de Direito Fiscal”*, Almedina, 2012.

¹⁰⁶ Cfr. José Casalta Nabais, in *“Direito Fiscal”*, 7ª Edição, Almedina 2014 e Sérgio Vasques, in *“Manual de Direito Fiscal”*, Almedina, 2012.

¹⁰⁷ Não estamos, neste particular, numa relação obrigacional privatística, pois uma das partes detém poderes de autoridade, reconhecidos e transmitidos por via legal. Nestes termos, basta que o indivíduo atue no sentido de ativar o fato gerador de imposto para que lhe seja imputada, por via legal, a responsabilidade da prestação.

No que concerne ao elemento finalístico, o imposto tem sobretudo o propósito de angariação de receita para cobertura dos custos associados às funções desempenhadas pelas entidades públicas. Contudo, tal não quer dizer que o imposto não tenha também o intuito de cobertura de finalidades extrafiscais. Aliás, é cada vez mais comum encontrarmos impostos que, para além da finalidade de arrecadar receitas pretende corrigir ou regular falhas ou maus funcionamentos do mercado¹⁰⁸.

Aceitando-se que os impostos podem cobrir finalidades extrafiscais, certo é que o agravamento ou desagravamento que decorre da prossecução desses fins não pode desvirtuar a proporcionalidade. Ou seja, a cobrança para além ou aquém do ponto ótimo é ineficiente e distorciva, tornando a intervenção do Estado por via de impostos uma falácia.

Também este elemento finalístico serve para reforçar a unilateralidade do imposto, uma vez que o imposto visa custear o financiamento geral das despesas públicas e por isso devem abranger a generalidade dos contribuintes. Este é um elemento diferenciador dos tributos bilaterais que visam o financiamento de despesas públicas determinadas e que devem ser suportadas pelos respetivos causadores ou beneficiários.

Refira-se ainda que os impostos geralmente assentam na capacidade contributiva do sujeito passivo, ou seja, tendo em conta a capacidade económica de cada sujeito. Muito embora seja generalista, o imposto é aplicado atendendo às regras da capacidade que cada individuo tem para pagar essa prestação. O caso mais exemplificativo é o imposto sobre o rendimento das pessoas singulares cuja taxa difere consoante o escalão de rendimento do sujeito passivo.

A capacidade contributiva é, de acordo com Sérgio Vasques¹⁰⁹, o critério material de igualdade adequado aos impostos:

“O princípio da capacidade contributiva diz-nos que os impostos devem adequar-se à força económica do contribuinte e por isso o seu alcance mais elementar está na exigência de que o imposto incida sobre manifestações de riqueza e que todas as manifestações de riqueza lhe fiquem sujeitas”.

¹⁰⁸ No âmbito da doutrina alemã, foi com dificuldade que se entendeu esta vertente do tributo em querer intervir em questões extrafiscais. Contudo, veio a entender-se que o imposto não perde a sua natureza caso tenha associada à sua finalidade de angariação de receita a intervenção em questões extrafiscais. Veio, inclusivamente, a chegar-se a uma teoria de finalidade secundária invertida, em que se permite até que a angariação de receita passe a um segundo plano, sendo o imposto criado sobretudo com um fim extrafiscal. Cfr. Sérgio Vasques, in *“Manual de Direito Fiscal”*, Almedina, 2012.

¹⁰⁹ Cfr. Sérgio Vasques, in *“Manual de Direito Fiscal”*, Almedina, 2012.

Mas este princípio da capacidade contributiva tem ainda de ter em conta que não basta tributar toda e qualquer manifestação de riqueza, exigindo-se que o imposto apenas incida sobre a *força económica* do contribuinte, tendo como limite o início e fim dessa mesma força económica.

Por isso existe o mínimo de existência previsto no CIRS que é o limite mínimo de rendimento não sujeito a tributação bem como existe a proibição do confisco. Estes são os limites que depois os tribunais têm desenvolvido, sobretudo o Tribunal Constitucional¹¹⁰.

Os impostos são o tributo por excelência. Porque a existência de imposto está na essência da sustentação do Estado como o conhecemos: um Estado que é paternal e providência aos seus cidadãos as condições de salubridade e bem-estar, com vista a um padrão de vivência. Contudo, este paradigma está a modificar-se por via da falência dos sistemas assistencialistas e das exigências das funções que o Estado foi abarcando no seu seio.

A complexidade das funções que chamou até si reforçou a necessidade de financiamento uma vez que o Estado foi engordando a sua despesa pública.

Neste sentido, os impostos foram proliferando, aumentando também o valor de receita que foram arrecadando¹¹¹.

Hoje existem várias classificações para os impostos que se prendem com as características que os mesmos vão assumindo. Sinteticamente, refiramos apenas algumas dessas categorias¹¹²:

1) *Diretos e indiretos*, sendo que os impostos diretos incidem sobre a própria pessoa que suporta o encargo económico do imposto e onera o rendimento que se encontra na sua esfera. Como exemplo temos os impostos sobre o rendimento e sobre o património. No caso dos impostos indiretos, os mesmos incidem sobre pessoa diferente daquela que suporta o encargo económico do imposto, onerando, assim, riqueza que está na esfera de terceiro. Entre nós temos como exemplo os impostos sobre o consumo.

¹¹⁰ Cfr. Acórdão n.º 396/11, de 05.07.2012 e Acórdão n.º 353/2012, de 05.04.2013.

¹¹¹ Na crise do rebenfamento da bolha imobiliária de 2008, analisou-se pormenorizadamente a questão da valorização infinita do imobiliário que foi a premissa falaciosa que provocou o sobre-endividamento fundado no crédito hipotecário. E a constatação de fato de que o valor de um bem não pode crescer indefinidamente sob pena de a perversão provocada causar, naquele caso em concreto, a falência do mercado. O que se pretende constatar é que uma vez que o bem não tem um valor que cresça infinitamente, também o imposto não pode crescer indefinidamente. Tomando-se o mercado imobiliário como exemplo, o valor patrimonial do bem não estará sempre em crescimento, pelo que não existindo aumento do património ou rendimento do mesmo, a tributação desmesurada torna-se insustentável para qualquer agente. Ao par destas constatações, acrescentamos ainda a já aqui mencionada Curva de Laffer, onde se constata que existe também um ponto ótimo de tributação para que os tributos não passem a ser incentivo ao ócio ou refreador do mérito.

¹¹² Cfr. Sérgio Vasques, in *“Manual de Direito Fiscal”*, Almedina, 2012

2) *Pessoais e reais*, sendo pessoais os impostos que ponderam a condição social do contribuinte, sobressaindo o elemento subjetivo na sua incidência. Os impostos reais não dão atenção ao elemento subjetivo mas antes ao elemento objetivo da sua incidência. Esta distinção serve sobretudo para assinalar a necessidade de atenção para o princípio da capacidade contributiva que o imposto não pode descurar.

3) Temos ainda os impostos *progressivos*, cuja taxa aumenta à medida que aumenta a matéria tributável, os impostos *regressivos* cuja taxa diminui à medida que a matéria tributável aumenta e os impostos *proporcionais* que assumem uma taxa uniforme, independentemente do valor da matéria tributável.

4) Existe ainda a distinção entre impostos *ad valorem*, que incidem sobre valores – tais como rendimento, consumo ou valor patrimonial – ou os impostos *específicos* que incidem sobre grandezas fiscais tais como quantidade, volume ou peso de determinados bens, cilindradas ou tipologias de bens.

5) Os impostos *periódicos* são aqueles cujo fato gerador se repete no tempo, gerando uma obrigação periódica de pagamento ao contribuinte. Como exemplo temos entre nós o IRC e IRS. Ou então temos impostos de *prestação única* cujo fato gerador surge isolado no tempo, gerando ao contribuinte a obrigação de pagamento uma única vez ou de carácter avulso. Como exemplo podemos indicar o IMT.

3.1.3.2- Taxa

A taxa é também uma prestação pecuniária mas desta feita com carácter sinalagmático, devida a uma entidade pública como contraprestação de um serviço, utilização de bem de domínio público ou de remoção de um obstáculo jurídico. Esta é a caracterização que a própria Lei Geral Tributária faz¹¹³.

A taxa pressupõe que o contribuinte pague por provocar a ação ou se aproveite de ação da máquina administrativa, sendo a medida da mesma, em termos genéricos, o custo dessa ação para da máquina administrativa para a entidade pública ou o benefício que o particular retira.

¹¹³ Cfr. Artigo 4º n.º 2 da LG.

Este tributo pode assumir diversas formas, sendo a mais óbvia a que resulta de uma concreta relação com um serviço público¹¹⁴. Nestes casos, o fato de o contribuinte entrar em relação concreta com o serviço pode resultar num benefício direto ou imediato, sendo que tal não é uma decorrência direta. Pode ser uma utilização objetiva, por parte do contribuinte, de meios organizados do Estado e para os quais esta entidade incorre em custos.

No caso da utilização dum bem do domínio público, não está em causa um serviço mas antes uma utilização individualizada e da qual o individuo retira vantagem, que dá lugar ao pagamento duma taxa.

No caso da emissão de títulos habilitadores ou licenças, está em causa a regulação eficiente dum mercado.

Para uma análise semelhante à efetuada para os impostos, apresentam-se as três componentes essenciais da taxa¹¹⁵:

a) A taxa constitui uma prestação pecuniária coativa, sendo este o seu elemento objetivo. Este elemento é comum às demais figuras tributárias. Neste ponto de vista objetivo, o que é elemento diferenciador é que esta prestação pecuniária advém duma prestação administrativa que o contribuinte foi causador e que pode ter sido por: i) utilização dum serviço público; ii) contrapartida pela utilização de um bem do domínio público. Neste caso existe um uso privativo dum bem do domínio público, retirando o particular um benefício específico e com isso exclui ou limita o aproveitamento do bem por parte doutrem; iii) contrapartida pela remoção de obstáculo jurídico à atividade do particular que são as usualmente chamadas taxas de licença.

b) Em termos subjetivos, a taxa é exigida por entidade pública. Uma vez que se tratam de tributos comutativos, facilmente se percebe este elemento, uma vez que são as entidades que detém o “monopólio” dos bens públicos e serviços públicos. No que concerne às taxas, a interpretação de entidade pública enquanto organismo que cria, liquida e cobra o tributo pode ser mais abrangente. Enquanto que nos impostos cabe ao Estado Central a criação, liquidação e cobrança do tributo, no caso das taxas as mesmas já podem ser criadas por outras entidades desde que exista autorização legal anterior.

c) O elemento que faz efetivamente a maior diferença entre as taxas e demais tributos é o seu fim. As taxas são exigidas em contrapartida de prestações de que o sujeito passivo é o causador

¹¹⁴ Carlos Baptista Lobo, *“Reflexões sobre a (necessária) equivalência económica das taxas”*, Estudos Jurídicos e Económicos em Homenagem ao Professor Doutor António Sousa Franco, Volume I, Coimbra Editora, 2006.

¹¹⁵ Cfr. Sérgio Vasques, in *“Manual de Direito Fiscal”*, Almedina, 2012

ou beneficiário. De referir que a taxa terá como fim efetivamente a cobertura de custos associados mas também serve fins extrafiscais. Aliás, as taxas são, cada vez mais, o tributo por excelência para efetuar essa intervenção no mercado, seja para correção ou incentivo a determinado comportamento. Aliás, essa é a razão pela qual proliferaram os tipos de taxas existentes. Podemos encontrar *taxas moderadoras* destinadas a desmotivar o recurso a determinados serviços, nomeadamente os serviços públicos de saúde. Existem ainda *taxas reduzidas* que geralmente se dirigem aos cidadãos mais carenciados para evitar que fiquem privados de determinados serviços essenciais. Por outro lado temos as *taxas agravadas* que são lançadas para evitar ou eliminar determinados comportamentos que são danosos para o bem comum. Resta atentar, relativamente a estes agravamentos ou desagravamentos se os mesmos são necessários, adequados e proporcionais à concretização dos objetivos extrafiscais.

As taxas são muitas vezes confundidas com o preço. Contudo, o ponto de partida para a distinção entre as duas figuras, encontra-se na vontade das partes: o tributo é pago por decorrência da lei, ou seja, quando a ação preenche determinado tipo legal. O preço decorre duma ação livre, gerada pelo acordo das partes. Para além desta característica, a prestação administrativa é indispensável para o particular, pelo que o mesmo é “coagido” ao seu consumo¹¹⁶.

Tradicionalmente a doutrina detém-se na análise das diferenças entre a taxa e o imposto, sendo que a diferenciação tem vindo a sofrer algumas *nuances* em virtude da adequação à realidade existente e alterações dogmáticas.

Soares Martinez¹¹⁷ colocava alguma ênfase à divisibilidade ou indivisibilidade dos serviços públicos. Quando é possível essa utilidade divisível, ou seja, o particular pode retirar uma utilidade individualizável, então há que fazer uma cobertura financeira através do pagamento duma taxa. No caso do imposto, o mesmo seria cobrado por serviços que são impossíveis de avaliar em termos patrimoniais. Falamos da segurança, dos serviços diplomáticos ou da defesa nacional.

Contudo, tal elemento já não era considerado suficiente para Soares Martinez para efetuar a devida distinção entre as duas figuras. Descartando-se elementos que poderiam ser distintivos mas que não geram uma definição cabal, refere-se o vínculo sinalagmático como distintivo da

¹¹⁶ Cfr. Sérgio Vasques, in “*Manual de Direito Fiscal*”, Almedina, 2012

¹¹⁷ Cfr. Soares Martinez, in “*Direito Fiscal*”, Almedina, 1998

taxa, uma vez que a mesma seria devida por motivos de realização duma utilidade individualizada.

A sinalagmacidade tem vindo a ser considerada pela doutrina como o elemento diferenciador entre taxa e imposto, sendo que na taxa estamos perante uma contrapartida por uma prestação administrativa de que o sujeito passivo é causador ou beneficiário. Em contrapartida, pretende-se dizer que a taxa não está vocacionada para compensar prestações difusas que se reportem a toda uma comunidade.

Contudo, o conceito de sinalagma aplicado neste particular, sofreu diversas alterações. O sinalagma pode ou não ser quantificável? E quando não o é claramente, será que retira á prestação o seu carácter de taxa?

Estas perguntas têm vindo a ser discutidas na doutrina e jurisprudência. Sendo que, na sua base, se encontra-se sempre o conceito do ótimo eficiente e a dificuldade na sua quantificação¹¹⁸.

Grande parte das vezes, existe uma concordância entre o pressuposto tributário formado pela prestação efetiva dos bens ou serviços e a respetiva finalidade que está na compensação do custo ou do valor dessas mesmas prestações. Contudo, a dificuldade encontra-se na quantificação desses custos quando os mesmos estão associados a fins extrafiscais que são maioritariamente abstratos¹¹⁹.

Cabe ainda referir que, no âmbito das taxas, a capacidade contributiva é geralmente deixada de lado, prevalecendo apenas um princípio de equivalência – corolário do Princípio da Igualdade – em que inexistente a preocupação com a capacidade do sujeito passivo suportar o tributo mas antes uma apreciação do custo da contraprestação individualizável e da qual o indivíduo retirou utilidade.

3.1.3.3 - Contribuições

¹¹⁸ Antecipando já alguma da discussão em redor do princípio da equivalência, no que concerne ao sinalagma presente na taxa consideramos que o mesmo continua a existir. Contudo, a sua perceção e interpretação pode ser diversa consoante a conceção do princípio da equivalência e proporcionalidade. Isto porque, para além da conceptualização teórica da taxa existem na prática regras e princípios que vão também enformar o próprio conceito. Assim, se neste momento apreciamos singelamente a taxa como um tributo sinalagmático, veremos adiante que esta sinalagmacidade sofreu alterações de tal forma relevantes que influenciou o conceito em si.

¹¹⁹ Sérgio Vasques detém-se neste tema fazendo uma análise da cobertura das *prestações presumidas*, sendo que defende que a prestação presumida apenas pode ser coberta pela taxa no caso de a mesma ser uma *presunção efetiva*, sob pena de resvalarmos para a figura do imposto. Cfr. Sérgio Vasques, in *“Manual de Direito Fiscal”*, Almedina, 2012.

Existe ainda mais um tipo de tributos que merece a atenção e análise que são as contribuições, sendo a sua conceptualização mais difícil: por um lado as contribuições pretendem manter um mínimo de comutatividade ou uma *para-comutatividade*¹²⁰. Por outro lado, nas contribuições desaparece o individuo tomado *per si*, passando a abranger um grupo de indivíduos cujo elo de ligação é precisamente o benefício/ prejuízo subjacente ao lançamento do tributo.

Tanto a Constituição da República Portuguesa como a Lei Geral Tributária referem a existência de contribuições financeiras a favor entidades públicas mas sem a existência de uma clara conceitualização.

Dispõe o n.º 3 do artigo 4º da LGT que *“As contribuições especiais que assentam na obtenção pelo sujeito passivo de benefícios ou aumentos de valor dos seus bens em resultado de obras públicas ou da criação ou ampliação de serviços públicos ou no especial desgaste de bens públicos ocasionados pelo exercício de uma atividade são consideradas impostos.”*

Nestes termos, e não sendo esta posição pacífica, parecem existir contribuições que são a favor de entidades públicas e contribuições que são cobradas pelo especial benefício ou prejuízo que determinado sujeito passivo ou grupo heterogéneo de sujeitos passivos beneficia ou provoca.

As contribuições são tributos com características dos impostos e das taxas e por isso considerados como estando num intermédio que dificulta a sua definição.

As contribuições constituem prestações pecuniárias e coativas – elemento objetivo – exigidas por uma entidade pública – Elemento subjetivo – em contrapartida de uma prestação administrativa presumivelmente provocada ou aplicável pelo sujeito passivo – Elemento finalístico.

Distinguem-se das taxas porque não há uma imputação individual mas antes um grupo identificável de indivíduos potencialmente abrangidos. Neste particular, o que acontece é que as taxas são efetivamente comutativas e facilmente se identifica o individuo que beneficiou da utilidade divisível. Mas a comutatividade não desaparece completamente nas contribuições: o que sucede é que pode não ser perfeitamente identificável o individuo ou grupo de indivíduos que usufruíram de determinada utilidade divisível, funcionando-se no âmbito da presunção¹²¹.

¹²⁰ Cfr. Sérgio Vasques, in *“Manual de Direito Fiscal”*, Almedina, 2012

¹²¹ Sérgio Vasques faz a referência de que quando existe uma presunção de prestação então estaremos provavelmente perante contribuições. O enquadramento tipológico pode diferir consoante o grau de “presumibilidade” da imputação da prestação a determinado individuo, passando a uma disseminação que já abranja a generalidade e portanto se passe ao imposto ou então a uma individualização tal que nos permita considerar como taxa.

Nas contribuições é possível presumir o benefício do grupo de indivíduos ou o prejuízo presumido que os mesmos provocam e que justifica a cobrança de tributo. Pode ainda ser identificável a utilidade que retiraram de determinada atividade administrativa que os tributos se destinam a financiar¹²².

Estes tributos estão vocacionados para a cobertura de despesas públicas mas também para abrangerem fins extrafiscais de compensação de externalidades negativas ou benefícios alheios. Por exemplo, as contribuições especiais criadas e cobradas pelas externalidades provocadas pela construção de determinadas obras públicas, tais como CRIL, CREL ou Ponte Vasco da Gama. Atendendo ao acima descrito, torna-se claro que a unilateralidade ou bilateralidade não é, também, uma característica fácil de detetar nas contribuições, sendo que a contribuição tem de manter uma bilateralidade mínima, sem a qual resvala para a unilateralidade característica do imposto.

O mesmo se passa com a capacidade contributiva. Não se pretende com a contribuição uma estrita equivalência de prestações mas também não se contempla uma preocupação com a capacidade do contribuinte em efetuar a prestação. Contudo, mantendo uma paracomutatividade, o princípio da equivalência acabará por prevalecer. As modernas contribuições, tendo uma finalidade de compensação de prestações de que o sujeito passivo é presumível causador ou beneficiário, não podem ser tratadas exatamente como os impostos em matéria do princípio da igualdade¹²³.

Outra questão que se coloca é se as contribuições estarão ou não sujeitas à reserva de lei. Dada a aproximação com características de imposto e inexistindo qualquer regime geral que enquadre estes tributos, a reserva de lei parlamentar impõe-se para que sejam garantidos os direitos dos contribuintes e preenchidos os pressupostos e princípios da Lei Fiscal¹²⁴.

Atendendo às dificuldades acima descritas e até para melhor aferir do enquadramento em matéria de reserva de lei, encontraremos na legislação portuguesa, que adiante mais concretamente se analisará, uma divisão entre contribuições especiais, contribuições financeiras e contribuições ou receitas parafiscais.

¹²² Cfr. Sérgio Vasques, Manual de Direito Fiscal, Almedina, 2012.

¹²³ Neste sentido Sérgio Vasques, in *“Manual de Direito Fiscal”*, Almedina, 2012 mas também Casalta Nabais que reconhece que a capacidade contributiva não se aplica às taxas e outros *tributos causais*, sendo-lhes aplicável o critério do benefício.

¹²⁴ Sobre esta questão em particular, vide Acórdão n.º 365/2008 e Acórdão n.º 361/2009, ambos do Tribunal Constitucional.

Atendendo às características de cada tipo de contribuição reconduz-se as mesmas ao regime de reserva de lei das taxas ou impostos, consoante seja perceptível a bilateralidade ou unilateralidade do tributo.

3.1.3.4 - Princípios Reguladores

Conforme já foi referido anteriormente, a conceptualização dos tributos está também limitada por princípios, princípios esses que são, eles próprios, organizadores e delimitadores do Estado. No que concerne à tributação, são de relevar o princípio da igualdade e o princípio da legalidade que são enformadores da própria caracterização de cada tributo. Aliás, são princípios que caracterizam o próprio tipo de Estado que nos inserimos, bem como promovem, na medida do seu alcance, a intervenção pública no sentido da promoção do bem-estar comum.

i) Princípio da Igualdade

Relativamente ao princípio da igualdade, podemos encontrar o princípio genericamente enunciado no artigo 13º da CRP, sendo que o mesmo se aplica ao direito tributário. Se dúvidas existissem quanto à aplicação deste princípio também à tributação, as mesmas desvanecem-se perante o consagrado nos artigos 103º e 104º da CRP que, quando estabelecem as regras gerais para o sistema fiscal português prevê para os impostos sobre o rendimento, património e consumo a subordinação à justiça material.

A enunciação do princípio da igualdade resume-se à fórmula do tratamento igual daquilo que é igual e tratamento diferenciado daquilo que é diferente.

Atendendo a esta conceção de igualdade, numa perspetiva horizontal todos devem estar sujeitos às imposições públicas (*igualdade formal*). Já numa perspetiva vertical, cada um deve pagar na medida das suas possibilidades (*igualdade material*). No limite, quem estiver no limiar da sobrevivência poderá não pagar. Mas isso não quer dizer que, quem tenha rendimentos avultados possa ser alvo dum “confisco”, ou seja um nível de tributação tal que constitua um fardo excessivo (*excess burden*), causador de perdas absolutas de bem-estar.

A igualdade de tratamento é assegurada pela lei. Contudo, há que encontrar um critério que seja justo e adequado para distinguir e justificar a distinção entre situações.

A doutrina e jurisprudência têm vindo no sentido de cada vez mais negar um critério de *proibição de livre arbítrio* para delimitar negativamente o critério distintivo de situações a analisar à luz do princípio da *igualdade tributária*¹²⁵ passando a efetuar uma análise contextual. Com isto pretende-se dizer que a análise do critério mais adequado tem de efetuar-se atendendo às características do tributo em causa e o critério de repartição que melhor se lhe adequa.

Neste particular, os critérios que devem servir à repartição dos tributos públicos são a capacidade contributiva – aplicada sobretudo aos impostos – e o critério da equivalência - no que concerne às taxas e contribuições.

O caso da cobertura de questões extrafiscais representa, por si só, uma derrogação do princípio da igualdade tributária. Não sendo a igualdade um valor absoluto e portanto adequável ao cenário onde se insere, tendo em vista a manutenção da justiça material que constitucionalmente é exigida, há que manter um controlo sobre as derrogações à igualdade.

Neste sentido, as razões extrafiscais invocadas para o agravamento ou desagramento fiscal de determinadas situações apenas será aceitável em caso de tal agravamento ou desagramento seja necessário seja adequado ao propósito que pretende cobrir e exista uma proporcionalidade entre lesão e ganhos extrafiscais¹²⁶.

Pensamos ser caracterizador deste propósito a seguinte afirmação de Sérgio Vasques: *“Estejam em jogo taxas, contribuições ou impostos, é necessário que esse interesse extrafiscal releve tal intensidade que torne proporcionada a derrogação da igualdade”*¹²⁷.

Hoje em dia não podemos, contudo, limitar-nos com um plano de igualdade que tenha como reflexo uma equivalência que tenha como limitações o 8 ou o 80.

Isto porque estamos numa era de micromercados, com um tráfego económico muito sofisticado e sistemas de contabilidade analítica que permitem não só um apuramento mais concreto dos custos públicos mas também a identificação mais definida do beneficiário. Ou seja, há a

¹²⁵ Seguindo a terminologia de Sérgio Vasques, in *“Manual de Direito Fiscal”*, Almedina, 2012

¹²⁶ Como adiante se verificará, neste ponto vamos encontrar duas linhas de pensamento que, defendendo ambas a equivalência nos tributos bilaterais, os autores mais conservadores defendem que a equivalência deve ser restrita aos custos. Neste sentido, Sérgio Vasques é o autor mais representativo desta vertente. Por outro lado, há quem defenda uma maior amplitude da equivalência, podendo a mesma exceder os custos económicos, abrangendo custos extrafiscais subjetivos até ao limite da sua eficiência. Neste caso, Carlos Batista Lobo tem vindo a defender esta posição na qual, particularmente, nos revemos. Aliás, esta parece ser a opção que o próprio legislador tomou no Regime Geral das Taxas das Autarquias Locais ao permitir agravamentos ou desagamentos das taxas em função de critérios extrafiscais, bem como as novas “Leis Chapéu” têm vindo a acolher diversos âmbitos para além de critérios meramente económicos a serem aplicados à tributação.

¹²⁷ Cfr. Sérgio Vasques, in *“Manual de Direito Fiscal”*, Almedina, 2012

possibilidade de efetuar-se conexões estritas e concretas que permitem uma equivalência apurada ao cêntimo¹²⁸.

O princípio da capacidade contributiva representa o critério material de igualdade adequada aos impostos. Os impostos são cobrados coercivamente ao particular em nome e pelo interesse geral e alheio ao aproveitamento de qualquer prestação pública, tendo inerente à sua cobrança uma ideia de solidariedade: quem os paga não tem direito à exigência duma prestação em particular mas antes um eventual benefício difuso consoante o modo como o Estado aplica a receita tributária nos recursos.

Ora, uma vez que os impostos pretendem que cada um preste o seu contributo à sociedade, contribuindo para a despesa pública, sem que com isso receba individualmente um benefício exclusivo mas antes proporcione um aproveitamento indistinto de todos, então essa contribuição individual deve ser efetuada na medida da sua capacidade económica.

Assim, o princípio da capacidade contributiva quer dizer que os impostos devem adequar-se à força económica do contribuinte, incidindo sobre as manifestações de riqueza de modo determinado. Com isto pretende-se dizer que o legislador quererá aplicar impostos sobre todos os tipos de manifestação de riqueza para que o princípio da capacidade contributiva esteja devidamente preenchido. Contudo, tal tributação não pode ser indiscriminada, devendo enquadrar-se e adaptar-se às condições de vida do sujeito passivo e agregado familiar.

Por isso mesmo, um dos corolários do princípio da capacidade contributiva presente, por exemplo nos impostos pessoais sobre o rendimento, é o princípio da tributação do rendimento global em que se pretende tributar o rendimento qualquer que seja a sua origem, natureza ou destino.

Para além da tributação do rendimento global, deve ainda ter-se apenas em conta o rendimento líquido ou seja, o *quantum* que efetivamente fica na família para a sua subsistência. Ora, tal preocupação pode ser prosseguida, por exemplo, por via de consagração de *deduções*¹²⁹. A

¹²⁸ Cfr. Carlos Lobo, in “Reflexões sobre a (necessária) Equivalência Económica das Taxas”, Estudos Jurídicos e económicos em Homenagem ao Prof. António de Sousa Franco, FDL 2006.

¹²⁹ As deduções são uma figura que foi quase banida nas alterações ao Código do Impostos sobre o Rendimento das pessoas Singulares durante os anos de 2011 e 2012. De facto, o memorando de entendimento sobre as condicionantes de política económica, celebrado entre o Estado Português, BCE, Comissão Europeia e FMI, em 17 de maio de 2011, previa no seu ponto 1.20 a diminuição drástica das deduções fiscais em sede de IRS. No ponto 1.19 previa também a redução das deduções em sede de IRC. No que concerne ao IRS, efetivamente o Orçamento Retificativo para 2011 e o Orçamento de Estado para 2012 – sobretudo este último – veio trazer uma redução substancial das deduções atendendo ao imperativo do MoU. Contudo, a consideração das despesas dos cidadãos para efeitos de imposto tem vindo a ser discutida e defendida por vários autores. O sistema de deduções objetivas, subjetivas ou específicas, por exemplo, é indicado como mecanismo adequado para considerarem-se as despesas

tributação do rendimento real deve apenas manter-se para casos em que o contribuinte se recuse a colaborar com a Administração Tributária, situações que pode haver lugar à determinação indireta da matéria tributável¹³⁰.

De relevar ainda que o princípio da capacidade contributiva releva para impostos de natureza *ad valorem*, ou seja, em que se tribute os rendimentos que a pessoa auferir e não uma prestação em específico¹³¹.

Importa ainda deter-nos sobre o tema da capacidade tributária e sua relação com as taxas de imposto. Isto porque, tradicionalmente, sempre se defendeu que as taxas de imposto progressivas garantiam necessariamente a tributação de acordo com a força económica dos contribuintes.

De fato, o sistema do IRS centrou-se sempre na progressividade de taxas. Isto porque, em face da obrigatoriedade dum taxa sem discriminação qualitativa dos rendimentos, os mesmos devem ser tratados de forma igualitária. Portanto, a taxa progressiva seria a forma de tributar mais os que apresentassem maior rendimento e por isso dele menos precisarem. Contudo, uma taxa única também garante este género de garantia de preservação da capacidade contributiva, uma vez que a taxa assenta numa percentagem fixa mas o valor do imposto é tão maior quanto maior for a sua base, ou seja, o rendimento.

Hoje em dia, a progressividade das taxas de imposto tendem a ser consideradas como desígnio do Estado Social, e portanto de aplicação por motivos extrafiscais, do que um corolário do princípio da capacidade contributiva.

i.i) Elemento da equivalência em particular

A equivalência representa o critério material de igualdade adequado às taxas e contribuições, sendo que *“A taxas e contribuições é, assim, inerente uma ideia de troca, um quid pro quo entre*

que o contribuinte teve que estejam relacionadas com a angariação de rendimentos ou subjacentes à sua sobrevivência. Neste sentido, veja-se Sérgio Vasques, *“Manual de Direito Fiscal”*, Almedina, 2012. Também na senda da defesa da existência de benefícios ao sujeito passivo no sentido da consideração de despesas no IRS, veja-se Fernando Rocha Andrade, *“Benefícios Fiscais – A Consideração da despesa do contribuinte na tributação pessoal do rendimento”*, disponível no Repositório Digital da Universidade de Coimbra.

¹³⁰ Cfr. Artigo 90º da LGT.

¹³¹ De relevar que a capacidade contributiva não é, portanto, o princípio mais relevante quando se trata de impostos específicos, tais como impostos sobre o património ou consumo. Contudo, a capacidade tributária está subjacente também a estes tributos quando os mesmos, por exemplo, contemplam taxas de impostos mais agravadas sobre os bens mais valiosos ou raros ou taxas desagravadas em caso de bens de primeira necessidade ou bens de menor valor. Aqui existe uma “presunção de capacidade económica”.

o Estado e o contribuinte, expresso muitas vezes através das noções comuns do utilizador-pagador ou do poluidor-pagador. Significam estas noções, afinal, que ao pagarmos taxas e contribuições não custeamos os encargos gerais da comunidade, em cumprimento de um dever de solidariedade, mas custeamos prestações de que somos causadores ou beneficiários e cujo financiamento é justo, por isso, que seja da nossa responsabilidade”¹³².

De acordo com Sérgio Vasques¹³³, o princípio da equivalência leva a que as taxas e contribuições tenham uma estrutura interna que provoquem custos iguais ou aproveitem benefícios iguais a pagar tributo igual e contribuintes que provoquem custo diferente ou aproveitem benefício diferente a pagar tributo diferente também.

Aliás, o mencionado autor, defende que ao legislador não basta invocar uns quaisquer custos administrativos ou sociais para lançar mão da figura da taxa ou da contribuição e aplicar a um grupo limitado de contribuintes a oneração total desse custo presumido. Defende-se, pois, que a figura dos tributos comutativos apenas pode ser usada quando se pode comprovar, com um grau razoável de certeza e precisão o custo efetivo a ser suportado pelo contribuinte. E esse valor é o limite da taxa ou contribuição¹³⁴

A equivalência enquanto reflexo do princípio da igualdade, tem uma construção mais alargada complexa. Assim, impõe-se uma reflexão sobre os corolários do princípio da equivalência na estrutura interna dos tributos comutativos¹³⁵:

- *Exigência dum base de incidência objetiva estreita*: Quanto mais estreita e/ ou fragmentada for a base de incidência da taxa ou contribuição melhor se consegue desagregar, com maior rigor, os custos e benefícios que com elas pretendemos compensar e assim alcançar uma equivalência “perfeita”.
- *Exigência dum base de incidência subjetiva estreita*: Tem menos importância que a anterior, pois uma vez fixadas com clareza as prestações administrativas a compensar geralmente resulta com clareza as pessoas que as provocam ou delas beneficiam. No caso das contribuições, uma vez que estamos perante uma disseminação da incidência subjetiva (grupo) deve ter-se em conta noções como i) homogeneidade do grupo; ii) responsabilidade

¹³² Cfr. Sérgio Vasques, Manual de Direito Fiscal, Almedina, 2012

¹³³ Cfr. Sérgio Vasques, Manual de Direito Fiscal, Almedina, 2012

¹³⁴ Sobre esta matéria em particular, veja-se Sérgio Vasques, in “O Princípio da Equivalência como Critério de Igualdade Tributária”, Almedina, 2008

¹³⁵ Cfr. Sérgio Vasques, Manual de Direito Fiscal, Almedina, 2012

de grupo; iii) utilidade ou aproveitamento de grupo. Isto para que exista um maior nexo de causalidade entre a tributação e sujeito passivo.

- *Existência duma base tributária específica*: Isto porque as taxas e contribuições visam compensar um custo ou valor das prestações administrativas que se dirigem aos contribuintes, pelo que devem revestir um montante fixo ou um valor por prestação. Este cálculo não deve ser apurado atendendo parâmetros de capacidade contributiva, sob pena de fugirem à equivalência das prestações. Assim, a riqueza do particular não constitui um indicador válido do custo ou valor duma prestação pública.
- *Exigência de que o tributo revista montante próximo do custo ou valor das prestações a compensar*: A quantificação dos tributos comutativos é muitas vezes analisada à luz do princípio da proporcionalidade (artigo 266º n.º 2 da CRP) em que apenas se proíbe o excesso. Contudo, uma vez que estamos no âmbito do princípio da igualdade, o princípio da equivalência veda as taxas e contribuições excessivas mesmo que o excesso não chegue a ser manifesto. Enquanto projeção do princípio da igualdade, a equivalência exige que o montante das taxas e contribuições se adegue ao custo ou valor das prestações que estes tributos visam compensar. Este custo será sempre um custo médio ou aproximado uma vez que não parece ser possível avaliar um custo exato por contribuinte¹³⁶.
- *Consignação da receita*: afetação legal da receita que eles geram à cobertura de despesas determinadas, geralmente ligadas ao custo/ benefício ou finalidade do tributo. Por exemplo, recuperação ambiental¹³⁷.

¹³⁶ Como temos vindo a referir, Sérgio Vasques defende uma equivalência estrita entre prestações, ou seja, o tributo deve ser exatamente no valor do custo/ benefício do contribuinte. Contudo, uma estrita relação entre prestações não serve os propósitos corretivos ou dissuasores dos tributos comutativos. Isto porque se estivermos perante a cobertura de fins extrafiscais, a quantificação dos mesmos não é exequível. Quanto vale a poluição? Ou quanto vale a proteção de pessoas e bens? Exatamente por este motivo, Casalta Nabais, por exemplo, defende que os tributos com fins ambientais devem revestir a forma de imposto em que é desnecessário o raciocínio de equivalência. Por outro lado, Carlos Baptista Lobo tem vindo a defender que não é necessária uma equivalência estrita, podendo não existir uma corresponsabilidade total entre prestações. Por outro lado, Ana Paula Dourado defende que a taxa deve restringir-se à estrita cobertura de custos sob pena de não existir uma verdadeira proteção do contribuinte. Tal posição, bastante mais vinculada, assenta no fato de, no entender da autora, não existindo verdadeiros parâmetros para quanto à proporcionalidade, então a sinalagmática só está garantida com o princípio da cobertura de custos estrita (Cfr. Ana Paula Dourado, *Direito Fiscal – Lições*, Almedina, 2015).

¹³⁷ Recentemente este elemento foi colocado em causa, por exemplo, nas impugnações da Taxa De Proteção Civil cobrada pela Câmara Municipal de Lisboa de acordo com o artigo 58º e seguintes do Regulamento Geral de Taxas, Preços e Outras Receitas do Município de Lisboa. Isto porque o valor estimado da cobrança da taxa é muito superior ao valor orçamental consignado aos serviços de bombeiros e proteção civil não se percebendo onde vai ser gasto o valor remanescente. Neste caso o valor resultante da cobrança do tributo ultrapassa o valor da consignação de destino. Assim, a bem da equivalência e da proporcionalidade, apenas se justificará tal valor em caso de cobertura de outros fins que não a despesa pública com a Proteção Civil e Bombeiros.

Apesar da possibilidade dos tributos comutativos poderem ter uma equivalência apurada com grande precisão, tal nem sempre é possível em face dos fins extrafiscais. Repare-se que a atuação financeira do Estado está constitucionalmente sujeita ao princípio da promoção da justiça social, tem de assegurar a igualdade de oportunidades e pode ainda corrigir desigualdades na distribuição da riqueza e do rendimento¹³⁸. Contudo, a Constituição não estabelece nenhuma hierarquia ou um quadro de prioridades entre a função financeira e a função não financeira do sistema fiscal¹³⁹.

Atendendo sobretudo ao modelo europeu de Estado Social de Direito que – ainda?! – nos inserimos, o sistema de angariação de receita pública não pode permitir que o Estado cause desutilidade na esfera patrimonial privada com a tributação numa intensidade tal que supere qualquer prestação pública que possa fornecer.

É certo que existe a exigência de eficiência e proporcionalidade do sistema fiscal. Mas enquanto que o desenho da figura dos impostos tem maior simplicidade na exigência de igualdade, no que concerne às taxa e contribuições, o panorama é mais exigente. Isto porque os tributos comutativos vão exigir – e as taxas em particular – uma equivalência que pode não ser meramente económica mas tem de ser jurídica. Ou seja, tem de existir uma bilateralidade qualitativamente equiparável.

As taxas comungam dos fins, objetivos e limites da tributação¹⁴⁰. Assim, as taxas estão assentes numa estrutura de prestação de utilidades concretas, determinadas ou determináveis a favor do sujeito passivo e materialmente assentes no princípio da proporcionalidade em que, para além da função reditícia de cobertura de custos, pode incluir finalidades extra financeiras que podem passar por: i) objetivos de inserção de padrões de eficiência nos mercados, como por exemplo superação de falhas de mercado; ii) orientação de comportamentos (promoção ou dissuasão); iii) fornecimento de bens a valores inferiores aos praticados pelo mercado, como por exemplo o fornecimento de bens semipúblicos como o ensino, transportes ou serviços de saúde.

As taxas têm uma função essencialmente reditícia mas essa angariação de fundos tem de ser enquadrada na Lei e na Constituição. Mas como a taxa, como se referiu, pode ter, para além duma finalidade financeira, fins extrafiscais, e portanto o desenho de cada tributo pode variar

¹³⁸ Cfr. Com artigo 81º alínea b), 103º n.º 1 e artigo 9º alínea d) todos da CRP.

¹³⁹ Carlos Lobo, *in* “Reflexões sobre a (necessária) Equivalência Económica das Taxas”, Estudos Jurídicos e económicos em Homenagem ao Prof. António de Sousa Franco, FDL 2006.

¹⁴⁰ Carlos Lobo, *in* “Reflexões sobre a (necessária) Equivalência Económica das Taxas”, Estudos Jurídicos e económicos em Homenagem ao Prof. António de Sousa Franco, FDL 2006.

consoante os seus fins¹⁴¹. De relevar, contudo que a liberdade de conformação relativamente à fixação do montante das taxas, não pode ser indiscriminado nem ilimitado.

No que concerne a taxas com finalidade financeira, as mesmas pretendem cobrir os custos efetivos da prestação a favor do contribuinte, podendo caracterizar-se de acordo com os seguintes itens:

- Princípio da equivalência económica entre prestações dos particulares e os serviços prestados pelo Estado;
- Limites: Princípio da proporcionalidade (nas vertentes da Proibição do excesso e limiar de sobrevivência) deve respeitar o princípio da igualdade formal;
- O referencial da proporcionalidade é aqui mais fácil de utilizar por serem bens divisíveis e por isso consegue-se encontrar os custos equivalentes e o referencial da proporcionalidade passa a ser a equivalência económica.

Já no que concerne a taxas com finalidade extrafinanceira, os padrões de proporcionalidade considerando a relevância dos fins assumidos pelo legislador variam¹⁴²:

- Caso a taxa tenha como único fundamento a angariação de receita pública, então a entidade pública tem liberdade na definição da prestação exigida, apenas condicionada pelos limites constitucionalmente admissíveis – princípio da proibição do excesso e não transformação da taxa numa receita tipo sancionatório. Estamos no âmbito da **equivalência ampla**;
- Se a taxa tiver como finalidade a prossecução de um objetivo extrafinanceiro constitucionalmente tutelado, a fixação do montante da taxa vai depender da intensidade dos objetivos que se visam prosseguir. Por exemplo, a proteção do ambiente poderá fundamentar a exigência de uma prestação superior ao custo administrativo da prestação pública. Neste caso estaremos perante o princípio da **equivalência funcional agravada**. Por sua vez, as taxas moderadoras da saúde ou as propinas poderão ser fixadas em valores muito inferiores aos custos administrativos, e no limite, não serem cobradas. Aqui estamos no campo da **equivalência funcional subsidiada**;
- Se a taxa tiver como fundamento único a estrita repartição de custos de uma atividade prestacional pública, o montante a fixar não poderá afastar-se dos custos dos serviços

¹⁴¹ Cfr. Carlos Lobo, *in* “Reflexões sobre a (necessária) Equivalência Económica das Taxas”, Estudos Jurídicos e económicos em Homenagem ao Prof. António de Sousa Franco, FDL 2006.

¹⁴² Cfr. Carlos Lobo, *in* “Reflexões sobre a (necessária) Equivalência Económica das Taxas”, Estudos Jurídicos e económicos em Homenagem ao Prof. António de Sousa Franco, FDL 2006.

prestados pelas entidades públicas ou da utilidade ou benefício gerado para o sujeito passivo. Estamos no campo da **equivalência estrita**.

- Caso a taxa tiver como fundamento a correção de incapacidade de mercado, então na ótica do princípio da eficiência e da tutela do Estado Bem-Estar, previsto na alínea d) do artigo 9º e na alínea e) do artigo 81º da Constituição, o montante a fixar corresponderá à reconstituição de uma situação eficiente em sede de mercado (a situação de concorrência perfeita), ou seja o referencial do custo marginal ou, na inexistência de custos, a utilidade marginal média. Estamos, neste caso, no campo da **equivalência neutra ou corretora**.

Ora, atendendo a estes graus de equivalência, resulta que quer na equivalência ampla ou nas equivalências funcionais agravada e desagravada o juízo de proporcionalidade tem um grau de complexidade acrescido e gera maior controvérsia. Isto porque o intuito de maximização da receita pública não pode colocar em causa a bilateralidade do tributo, colidindo diretamente o interesse público de angariação de recursos com o interesse privado de minimização da carga tributária.

Assim, na criação de cada tributo comutativo deve ponderar-se diretamente a sua fundamentação e no valor atentar-se a ponderações que fujam da capacidade contributiva em concreto dos visados para evitar resvalar para decisões que violam a igualdade de tratamento.

Seguimos neste ponto em concreto a posição de que o critério em concreto deve ser o da equivalência eficiente, ou seja a que garanta um princípio de eficiência funcional do sistema fiscal, atendendo-se aos efeitos que os tributos em concreto possam atingir o Bem-Estar social. Deve neste concreto plano atentar-se aos efeitos que se pretende com o tributo em concreto e seus efeitos nos visados: esse efeito não pode ser inútil mas também não pode ser gerador de uma perda significativa de confortabilidade da vivência do indivíduo, incluindo equilíbrio financeiro.

Com isto não se pretende dizer que o Estado não esteja vinculado a critérios. Antes pelo contrário. A análise casuística da natureza e tipo de tributo comutativo vai relevar para a efetiva comprovação da necessidade de ir além duma equivalência estrita. Isto porque uma equivalência económica o indivíduo compreende e paga. O pagamento dum tributo que não tem fundamento não é, nem poderia nunca ser, compreensível aos olhos dos visados e muito menos legal.

É nesta ótica que também se percebe que, por exemplo nas taxas reguladoras, o Estado não pode ir além da estrita cobertura dos custos da regulação e supervisão sob pena de ir além da sua função e intrometer-se decisivamente no bem-estar social que, afinal, pretendia proteger. Contudo, por exemplo em casos de monopólios ou externalidades negativas de grande relevo, a intervenção do Estado para correção de falha de mercado tem de ser de tal forma que chegue até ao ideal mercado de concorrência perfeita. Ora, nessas situações é claro que o indivíduo – pense-se por exemplo num monopólio – vai ser a sua posição coartada em prol do bem-estar social.

ii) Princípio da Legalidade

O princípio da legalidade ao nível tributário, exige que as leis relativas aos impostos sejam votadas pelo parlamento e essas leis devem fixar os elementos essenciais de forma a garantirem a segurança dos contribuintes¹⁴³.

No princípio da legalidade analisa-se por um lado a exigência formal de reserva de lei parlamentar em matéria fiscal e, por outro lado, uma exigência material de tipicidade ou determinabilidade das leis de imposto¹⁴⁴.

A reserva de lei parlamentar continua a servir propósitos de garantia uma vez que o procedimento legislativo parlamentar permite a participação de todas as forças políticas representadas no parlamento, incluindo as minorias. E tal intervenção serve também para que exista uma certa legitimação democrática da própria lei pois permite a discussão política e pública das opções de política fiscal.

No âmbito da Constituição da República Portuguesa, dispõe o artigo 165º n.º 1 alínea i) que é da exclusiva competência da Assembleia da República, legislar sobre a criação de impostos e sistema fiscal, bem como o regime geral das taxas e demais contribuições financeiras a favor das entidades públicas. Desde a revisão constitucional de 1997 que a reserva de lei deixou de ser apenas circunscrita aos impostos, cabendo também ao legislador parlamentar a criação dos regimes gerais das taxas e contribuições. Contudo, no que concerne ao imposto a reserva de lei

¹⁴³ Esta é uma decorrência do princípio do “*No taxation without representation*”, numa lógica em que nenhum imposto deve ser criado sem passar no crivo dos representantes do povo que são, no caso das democracias parlamentares, os deputados eleitos para o parlamento nacional.

¹⁴⁴ Cfr. Sérgio Vasques, Manual de Direito Fiscal, Almedina, 2012.

mantem-se total, enquanto que no que concerne aos tributos comutativos apenas o regime geral deve obediência ao princípio da reserva de lei.

Acrescenta o artigo 103º da CRP que os impostos são criados por lei e essa lei deve determinar a incidência, taxa, benefícios e garantias dos contribuintes.

As garantias dos contribuintes iniciam-se também com o artigo 103º da CRP que dispõe que ninguém é obrigado a pagar um imposto que não tenha sido criado nos termos da Constituição ou que tenham natureza retroativa¹⁴⁵.

No que concerne à reserva de lei relativamente aos regimes gerais das taxas e contribuições, tal justifica-se sobretudo devido à proliferação das figuras de tributos comutativos e, portanto, deve existir um mínimo de estruturação supervisionada pelo poder legislativo do parlamento.

No que concerne às taxas, hoje em dia já existe um Regime Geral das Taxas mas apenas restrito a taxas das Autarquias Locais. Assim, coloca-se a questão se toda e qualquer taxa deve ou não passar pelo crivo do parlamento.

A jurisprudência e doutrina têm vindo a considerar que não uma vez que estamos a falar de tributos onde existe comutatividade e portanto imperam juízos de equivalência. No caso de falência dessa equivalência, o Estado notoriamente não cumpriu os princípios subjacentes à figura da taxa, pelo que o contribuinte está legitimado a acionar os seus mecanismos de garantia dos seus direitos, nomeadamente porque lhe pretendem imputar uma taxa ilegal.

Já no que concerne às contribuições, em que inexistente qualquer regime geral¹⁴⁶, a sua criação sem que passe pelo crivo do parlamento parece não acolher grande apoio. Aliás, o espírito do legislador, ao criar a necessidade de aprovação por via parlamentar dum regime geral, pretendeu que existisse uma garantia de segurança aos contribuintes, prevenindo-se um tratamento discriminatório.

Este tributo, embora de base comutativa, não traça uma imputabilidade individual da provocação do custo ou do aproveitamento pelo sujeito passivo porque tem na sua principal ou única motivação um elemento subjetivo.

Nestes termos, a exigência de legalidade aumenta, defendendo alguns autores¹⁴⁷ que estão sujeitos à reserva de lei integral até que seja produzido um regime geral.

¹⁴⁵ A não retroatividade da lei fiscal é um dos princípios basilares do Direito Fiscal.

¹⁴⁶ E, a bem da verdade, se diga que dificilmente poderá existir um regime geral genérico para toda e qualquer contribuição uma vez que, tal qual sucede com a figura das taxas, a variedade de construções destas figuras é imensa.

¹⁴⁷ Entre outros, Sérgio Vasques, Gomes Canotilho, Vital Moreira e Suzana Tavares.

Há no entanto opiniões divergentes como a de Cardoso da Costa que defende que apenas pode ser por decreto-lei.

Certo é que na Lei das Finanças Locais as autarquias não têm poderes tributários suficientemente abrangentes para poderem lançar uma contribuição especial sobre os municípios.

Aliás, de acordo com o Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 365/2008, a própria jurisprudência veio concluir que, embora possa não ser necessário uma formalidade extrema para todos os elementos da contribuição, deve constar de Lei pelo menos a incidência, a taxa e formalidades dos pagamentos (nomeadamente o prazo).

Nestes termos, não passa pelo teste da legalidade uma contribuição – seja especial ou para financiamento da autarquia - cobrada pela autarquia a determinado grupo de sujeitos passivos, sem que exista uma permissão legal¹⁴⁸.

O legislador constitucional português veio definir concretamente os elementos essenciais do imposto que cabem na reserva de lei parlamentar, a saber¹⁴⁹:

i) Incidência, quem deve pagar o imposto e sobre que matéria ele há-de incidir. Acrescem neste capítulo as normas sobre a incidência territorial fixando-se os limites territoriais para não coincidir com outros ordenamentos fiscais, bem como a incidência temporal que indica quando se torna exigível a obrigação tributária.

ii) Taxa, que significa qual a parcela de riqueza que se exige ao sujeito passivo. A definição deste elemento é deveras exemplificativo da própria noção de reserva de lei, pois o elemento da taxa significa a decisão da oneração efetiva do contribuinte.

iii) Benefícios fiscais são uma exclusão de normas de incidência, de normas de isenção ou de redução de taxas, pelo que são exceções à regra. Assim, é compreensível que neste particular a reserva de lei se imponha por estar em causa a segurança jurídica e a tutela da expectativa dos contribuintes.

iv) Garantias dos contribuintes estão também integradas no princípio da reserva de lei parlamentar, garantia de natureza subjetiva ou material.

Para além destes elementos, dispõe o artigo 103º da CRP que ninguém é obrigado a pagar impostos cuja liquidação e cobrança não se faça nos termos da Lei. Contudo, neste caso, há que efetuar uma interpretação diferente, entendendo-se que não é necessário, neste caso Lei

¹⁴⁸ Situação que existe, por exemplo, com a previsão do n.º 2 do artigo 5º do RGTAL

¹⁴⁹ Cfr. Sérgio Vasques, Manual de Direito Fiscal, Almedina, 2012.

parlamentar. Contudo, há regras, como por exemplo as retenções na fonte ou pagamentos por conta que, fazendo parte das normas de liquidação e cobrança, influenciam também a oneração efetiva do contribuinte. Nestes casos pode justificar-se a reserva de lei parlamentar.

Existem vários ordenamentos jurídicos em que cabe à doutrina e jurisprudência a definição dos elementos essenciais do imposto, sendo que, nesses casos, inexistente ou é muito ténue a reserva de lei relativamente à matéria fiscal.

Para além da reserva de lei parlamentar, o princípio da legalidade em sede de matéria fiscal reserva também uma exigência de tipicidade ou determinabilidade. Ou seja, a lei deve definir todos os elementos essenciais do imposto com um rigor tal que seja possível ao contribuinte prever com razoável segurança e precisão o montante do imposto que vai ser obrigado a pagar.

Em rigor, o que se pretende é que a discricionariedade da administração seja reduzida nesta matéria, não se permitindo conceitos indeterminados

iii) Outros Princípios Reguladores

O princípio do Estado Social está consagrado Constitucionalmente entre nós, sobretudo por via do artigo 9º e 81º da CRP. As disposições relativas à justiça social, igualdade de oportunidades, promoção do bem-estar social e económico, ou correção de desigualdades na distribuição da riqueza permitem concluir pela existência duma preocupação de garantia de condições de vida condignas para a população e está na base da redistribuição de riqueza em benefício dos mais carenciados.

Contudo, esta prossecução do bem-estar social deve estar sujeita à reserva do possível uma vez que o Estado não tem fundos ilimitados. Assim, a prossecução deste fim no âmbito fiscal é instrumental.

Contudo, deste princípio saem dois corolários muito relevantes para a fiscalidade:

- 1) Há que garantir um mínimo de existência, pelo que a tributação não pode colocar em causa a persistência dum valor razoável para a sobrevivência do indivíduo, muito menos deve tributar rendimentos que, por tão escassos, são essenciais;
- 2) Garantia de um mínimo de progressividade dos impostos ou parte deles, com vista à prossecução de fins redistributivos, respeitando, contudo, a igualdade tributária. Neste particular há que atender à necessidade, adequação e proporcionalidade do elemento extrafiscal inerente à progressividade.

O princípio da segurança jurídica é decorrente do princípio da legalidade e pressupõe que as legítimas expectativas dos cidadãos não sejam postas em causa. Este princípio, que é inerente a todo o modelo jurídico português, pretende travar os ímpetus do legislador lembrando-o que há que garantir um mínimo de coerência e fidedignidade ao corpo jurídico.

No que diz respeito à lei fiscal, este princípio tem sido posto em causa ao longo do tempo sobretudo devido à volatilidade dos elementos inerentes à fiscalidade¹⁵⁰ e à vulgar utilização do Orçamento do Estado anual para operar diversas alterações fiscais ao sabor dos propósitos políticos ou de conjuntura económica.

Contudo, é de relevar que o legislador previu mecanismos para obstar a esta incerteza, nomeadamente por via da consagração da não retroatividade da lei fiscal como regra geral. Nestes termos, a lei fiscal só dispõe sobre fatos futuros.

Problema diferente é a retrospectividade da lei fiscal que tem a ver com a frustração de expectativas que se baseiam em fatos passados, como por exemplo, a usufruição de benefícios fiscais ou deduções¹⁵¹.

Faz ainda uma referência ao princípio da proporcionalidade que é corolário do princípio da igualdade.

Contudo, a jurisprudência nem sempre assim entendeu. Vejamos, por exemplo, o caso das taxas de ocupação de subsolo, em que se considera o tributo bilateral e por isso uma taxa. Contudo, quando a taxa revela indícios de valores manifestamente excessivos, os tribunais – nas poucas decisões em que assim entendeu – reconduziram o tributo à figura de imposto por violação do princípio da proporcionalidade¹⁵².

Ou seja, a proporcionalidade apenas serviu para uma recondução ao princípio da legalidade e fez-se uma apreciação do tributo deturpada.

Ao invés de reconduzir a uma apreciação à luz do princípio da igualdade, a jurisprudência veio imediatamente reconduzir a questão para o princípio da legalidade. Em sentido contrário,

¹⁵⁰ Pense-se por exemplo nas alterações que o Direito Europeu operou com as liberdades inerentes à livre circulação de pessoas e bens, incluindo capitais. Só neste ponto, o elemento de incidência territorial, o conceito de residência ou o tratamento da dupla tributação fez com que o direito fiscal se tenha de adaptar às novas realidades.

¹⁵¹ Neste caso em concreto apenas se pode colocar em causa a proporcionalidade da medida em concreto. Isto porque as alterações legislativas que provoquem a retrospectividade da lei fiscal não são, por si só, proibidas nem violam o princípio da segurança jurídica.

¹⁵² Cfr. Por exemplo com Acórdão proferido no processo 2144/99, de 28 de Outubro de 2003 onde se considera que o aumento de taxas para o décuplo sem que a prestação tivesse sido modificada implica a violação do princípio da proporcionalidade.

autores como Sérgio Vasques consideram que a quantificação excessiva de taxas e contribuições encerra sempre um problema de igualdade tributária¹⁵³. Tem a ver, portanto, com uma taxa ilegal e não necessariamente com um tributo mal qualificado: o tributo não deixa de ser uma taxa é, contudo, uma taxa ilegal por violação do princípio da proporcionalidade.

Vejamos o que está a suceder, por exemplo, com os Acórdãos sobre a inconstitucionalidade ou não dos cortes da função pública.

Houve o primeiro Acórdão n.º 396/2011 que veio decidir que, em situações excecionais e desde que não fossem permanentes, podiam fazer-se cortes ao funcionários públicos, no caso, de 3,5% a 10% (aumentando de acordo com o valor do vencimento).

Contudo, num segundo momento, no Acórdão n.º 353/2012, o Tribunal Constitucional analisou o corte dos subsídios dos funcionários públicos (que acrescia ao anterior) e fê-lo á luz do conceito da “igualdade proporcional”.

Este conceito foi desenvolvido pelo Professor Mota Pinto nos anos oitenta e está presente em diversos acórdãos do Tribunal Constitucional¹⁵⁴.

Resumidamente, este conceito de “igualdade proporcional” baseia-se na premissa de que *“igualdade não é igualitarismo. A igualdade é antes proporcional. Exige que se tratem por igual as situações substancialmente iguais e que às situações substancialmente desiguais se dê tratamento desigual, mas proporcionado”*.

Este conceito da igualdade proporcionada permite que se tenha em conta motivos externos que justifiquem – ou não – uma desproporção.

No caso concreto, considerou-se que o corte de mais 14% de remuneração dos funcionários públicos eram injustificados uma vez que os motivos que se alegaram para justificar um suposto acerto entre público e privado (lá está a recondução ao princípio da igualdade) não eram suficientes, eram desproporcionais.

Houve aqui uma tentativa de limitação introduzindo-se nesta situação o conceito de igualdade proporcional.

No caso dos tributos comutativos, o conceito de igualdade proporcional pode também ser útil aquando da existência de realidades comparáveis como por exemplo a diferenciação de taxas cobradas às mesmas realidades em municípios diferentes. Pode haver diferenciação mas limitada pelas razões de igualdade.

¹⁵³ Cfr. Sérgio Vasques, Manual de Direito Fiscal, Almedina, 2012.

¹⁵⁴ A este respeito, veja-se os Acórdãos n.º 39/88 e n.º 96/05 do Tribunal Constitucional

A proporcionalidade é essencial no que concerne à proibição do excesso. Sendo que o que o excesso – conceito naturalmente subjetivo – tem de ser aferido casuisticamente.

3.2 - Soluções Privatísticas

No caso das soluções privadas, cabe aos privados encontrar a solução para resolução das falhas do mercado.

Durante algum tempo, imperou a ideia de que o funcionamento dos mercados resolveria todos os problemas relacionados com o bem-estar coletivo ou individual. O mercado encontraria mecanismos internos de funcionamento que absorveriam todos os problemas que surgissem, criando, inclusivamente novos mercados paralelos com os “problemas” que não se internalizassem no funcionamento do mercado¹⁵⁵.

Contudo, fato é que a produção de um bem ou serviço se dá num âmbito de proximidade e interdependência social que causa efeitos secundários dessa produção possam repercutir-se sobre interesses de terceiros ou sobre interesses comuns, causando, com isso, custos. Esses custos provocados são de difícil cálculo e portanto de difícil ressarcimento. Estes custos são externalidades.

As externalidades, recordemos, impedem que o preço dum produto reflita o custo ou benefício marginal que esse produto representa para a sociedade. Ou seja, quando há uma externalidade negativa o negócio pode ser vantajoso para dois agentes económicos mas há um terceiro que é prejudicado sem que tenha tido intervenção no negócio.

Por serem falhas de mercado, as externalidades não têm mercado próprio e por isso não pode funcionar a regra da oferta e procura dum mercado concorrencial que culminaria com a resolução da externalidade. De fato, o que existe é uma certa *bilateralidade*¹⁵⁶: o agente A não externaliza verdadeiramente se não existir um agente B que, pela sua proximidade, se torna vítima da ação de A. Ou seja, tem de existir um ofensor/ beneficiador e uma vítima/ beneficiado e essa relação é essencial para a criação da externalidade negativa ou positiva.

Atendendo a estas vicissitudes, o que se pretende criar é um género de novo mercado que abarque uma internalização das externalidades até ao ponto que seja socialmente suportável.

¹⁵⁵ Cfr. Fernando Araújo, “Introdução à Economia”, 3ª Edição, Almedina, 2005.

¹⁵⁶ Cfr. Fernando Araújo, “Introdução à Economia”, 3ª Edição, Almedina, 2005.

Este ponto socialmente suportável, como adiante veremos, pode, nas teorias privatísticas, ser o ótimo social.

A ideia seria construir a possibilidade de enquadramento do problema das externalidades sem que existisse uma solução dirigista ou autoritária que, de acordo com a visão pigouviana, era inevitável. O mercado das externalidades pode até não constituir-se propriamente mas sem dúvida que a abordagem privatísticas, assente sobretudo num modelo coaseano, inquietaram os espíritos pensadores, teorizando-se sobre variadíssimas soluções que, pelo menos academicamente, poderiam funcionar. E como o ótimo é inimigo do bom, pelo menos podiam ter-se outros métodos de atenuação dos custos marginais provocados pelas externalidades.

Isto porque as externalidades foram crescendo, conjuntamente com a evolução dos mercados e da vivência social. O caso da preocupação com o ambiente é disso exemplo paradigmático.

Mesmo podendo ser positivas, as externalidades que provocam um benefício são idênticas às que provocam custo – externalidade negativa – no que concerne ao desequilíbrio do mercado, provocando, assim, uma alteração do bem-estar social. Este é, genericamente, o quadro de ineficiência provocado pelas externalidades.

Se ocorrerem externalidades negativas na produção de bens e serviços transacionados no mercado, o custo para os produtores é menor do que o custo que essa produção acarreta para o todo da sociedade, ou seja, o custo social é superior ao custo privado e essa diferença é uma externalidade negativa¹⁵⁷.

A curva da oferta espelha a disposição de vender dos produtores. Esta disposição de vender dos produtores está dependente do custo que suportaram. Se ao custo que suportaram adicionarmos o custo da externalidade, então a curva da oferta sofre uma retração, refletindo no preço esse custo acrescido. Há menor disposição para a produção, logo menor quantidade disponível e aumento de preço. Assim, o custo social diminui o bem-estar coletivo porque a coletividade ficou privada de mais produto a menor preço. O custo privado, por outro lado, limita-se a fazer uma redistribuição do bem-estar por entre aqueles que estão envolvidos nas trocas, sem fazer qualquer outra análise: se o custo privado é maior, o preço é aumentado e pronto.

O ótimo social encontra-se na interseção entre a curva da procura privada e a curva que representa o custo marginal privado. Neste ponto, os preços estão mais altos do que num

¹⁵⁷ Cfr. Fernando Araújo, "Introdução à Economia", 3ª Edição, Almedina, 2005.

mercado concorrencial sem externalidades. E também existe menos quantidade do que a que existiria em mercado concorrencial sem externalidades. Com isto quer-se dizer que a presença de externalidade negativa a intervenção corretora da falha de mercado deve orientar-se no sentido da retração da oferta, abrandamento de produção e uma subida de preços até ao ponto de equilíbrio. Se a retração da oferta for em demasia, ultrapassando o ponto de equilíbrio, o valor privado do bem excederá o custo social da produção, sucedendo o inverso se a retração não for suficiente.¹⁵⁸

Não funcionando o mercado nestas situações, aquilo que nos diziam as teorias pigouvianas é que o Estado poderia intervir, obrigando o produtor a internalizar a externalidade negativa aumentando o seu custo, por via, por exemplo, do lançamento de imposto no valor do custo marginal social. No caso de a externalidade ser positiva, o raciocínio é idêntico mas com resultado oposto, sendo, neste caso, a solução dada pelas teorias públicas a atribuição de subsídio¹⁵⁹ com vista a incentivar determinado comportamento.

No caso das teorias privatísticas, a resolução das externalidades deixa de passar pela intervenção estatal para avançar com uma possibilidade de solução negocial. Uma vez que existe, como acima se mencionou, um carácter bilateral na externalidade, então a solução da mesma pode passar pela via negocial.

É certo que o fato de estamos perante situações que podem ser difusas e por isso com grande número de intervenientes torna a negociação mais difícil e onerosa. Pode não ser impossível mas será praticável?¹⁶⁰

Existem, por exemplo, diversas externalidades que são superadas por práticas sociais reiteradas e com isso criam-se hábitos socialmente louváveis – como o voluntariado – ou reprovação generalizada – hábitos de higiene.

¹⁵⁸ Cfr. Fernando Araújo, “Introdução à Economia”, 3ª Edição, Almedina, 2005.

¹⁵⁹ Neste caso concreto, a introdução dum *spillover* como um subsídio tem a desvantagem de ser dificilmente mesurável. Como se quantifica o valor acrescentado para a sociedade, por exemplo, dum avanço tecnológico? Enquanto que a externalidade negativa tem o fator de bem-estar que pode ser denunciador da sua quantificação, no caso da externalidade positiva, esse fator não é grande ajuda. Quando um mal atinge um todo, esse todo queixa-se e denuncia a sua perda de bem-estar; Quando um bem atinge um todo, esse até pode reconhecer esse bem mas não lhe impõe um limite. Bem sabemos que o ótimo social não pode mesurar-se pelo “queixume social” mas também este é indiciador das dificuldades do critério quantitativo para o ótimo social.

¹⁶⁰ Entramos já numa insipiente análise das teorias privatísticas, sendo esta questão da praticabilidade em situações quem que a externalidade envolve múltiplos agentes. Estarão as modalidades negociais apresentadas adequadas às situações de mercados em massa? Não parece ser praticável uma solução negocial quando o universo de envolvidos é um grupo cujo único elo de ligação indiscutível é o benefício/ prejuízo provocado pela externalidade. Ou seja, sem uma homogeneidade firmada, torna-se uma tarefa hercúlea gerir, duma penada só, os interesses das partes chegando-se a uma solução negocial.

Há também um grande número de externalidades que são resolvidas por via contratual, como por exemplo um cofinanciamento para deslocação duma fábrica ruidosa. Este é um mecanismo de internalização das externalidades por via privada que procuram ter um equilíbrio na relação preço-qualidade que tende para o ótimo social. Mas quanto custa ao privado e com que esforço suporta estas transações¹⁶¹. Os custos de transação são todos aqueles em que se incorre na troca de utilidades e na afetação comutativa de recursos, quando se busca uma contraparte e se negocia com ela, prevendo-se contingências do cumprimento¹⁶². E nesta equação de ótimo social, estão ou não integrados estes custos de transação?

Analisemos então o modelo de Ronald Coase que constitui um marco para as teorias privatísticas.

3.2.1- Modelo Coaseano

Em 1960, Ronald Coase, escreve um artigo sobre o tema “O problema do custo social” (*The Problem of social cost*), que levantou grande celeuma entre os seus pares da Universidade de Chicago porque, de acordo com o argumento de Coase, Arthur Pigou ter-se-ia equivocado na sua solução intervencionista que defendeu para correção de externalidades.

O “Teorema de Coase”¹⁶³, é constituído pela ideia de que as externalidades ou ineficiências económicas podem ser, em determinadas circunstâncias, corrigidas e internalizadas pela negociação entre as partes afetadas, sem necessidade de intervenção de uma entidade reguladora, geralmente pública.

As mencionadas circunstâncias necessárias para que tal seja possível são, segundo Coase, a possibilidade de negociação sem custos de transação e a existência de direitos de propriedade garantidos e bem definidos.

Ou seja, no âmbito da autonomia privada devem encontrar-se o meio mais barato ou consensual para a resolução da externalidade. Por exemplo, numa situação em que uma linha de comboio atravessa um campo de cultivo, existe um elevado risco de as fagulhas provocadas pela passagem do comboio incendeiem a cultura, destruindo por completo o trabalho e

¹⁶¹ Esta é, aparentemente, a pecha das teorias privatísticas: qual a mensuração dos custos de transação e porque é que os mesmos não entram na equação para encontrar o ótimo social.

¹⁶² Cfr. Fernando Araújo, “Introdução à Economia”, 3ª Edição, Almedina, 2005.

¹⁶³ Na verdade é uma visão ou constatação. Em 1966 é que George Stigler transformou esta opinião de Coase em Teorema, ficando o mesmo “batizado” para a ciência económica daí em diante.

produto. Ora, no modelo coaseano, teria de existir um meio-termo negocial para encontrar a internalização deste prejuízo. Os comportamentos extremos das partes seriam: ou a companhia ferroviária investia numa tecnologia para evitar fagulhas ou então os agricultores terão de encontrar uma cultura menos inflamável. A negociação deveria chegar a um caminho intermédio e esse seria o ponto ótimo, onde ambos cedem até chegar a um acordo sobre o meio preventivo do incêndio – no caso, um bem-estar adequado às partes.

Num contexto hipotético onde não se equacionariam custos de transação, a solução eficiente formar-se-ia sempre por via negocial, independentemente do número de agentes envolvidos, uma vez que todos estariam dispostos a pagar enquanto o prejuízo ou vantagem privados que lhe adviessem fossem superiores ao custo privado da atividade externalizadora ou estaria disposto a ser compensado pelo valor da externalidade¹⁶⁴.

Neste caso estamos apenas a encontrar uma solução que pode não ser abstratamente a mais justa mas é eficiente, uma vez que se chegaria, por via negocial a um compromisso, com cedências mútuas, onde o bem-estar social é preservado nos termos e com os limites que as próprias partes acordam.

Há contudo uma outra premissa indispensável neste teorema que se prende com o fato de, inicialmente, todos os direitos de propriedade estarem perfeitamente definidos. Porque só assim está cada um dos intervenientes legitimado e incentivado para a negociação espontânea. Para além de que só assim se consegue uma identificação do prejudicado ou beneficiado com determinada externalidade. E por isso a importância dos direitos de apropriação, ou seja, se tudo tivesse um dono definido, privado, então a negociação tornava-se natural¹⁶⁵ e internalizavam-se rapidamente a externalidade.

É certo que que, no mundo real, existem custos de transação que nem sempre são ultrapassáveis¹⁶⁶ e por isso a solução negocial nestes casos torna-se incomportável. E este é mais uma das questões que se foram colocando relativamente a esta solução.

¹⁶⁴ Cfr. Fernando Araújo, “Introdução à Economia”, 3ª Edição, Almedina, 2005.

¹⁶⁵ Entramos aqui em mais uma questão que se prende com os bens comum, ou seja, como tratar o “baldio” que, não tem dono e pode ser usado por todos indiscriminadamente. Isto porque os “Baldios” continuam a existir, quer formalmente – Terra de ninguém – quer por analogia no caso dos bens do domínio público. Coase defendeu, a propósito do espectro radioelétrico a realização de leilões, privatizando-se assim as frequências e deixando que o mercado concorrencial funcionasse. Contudo, esta solução, como é sabido, não funciona em todos os mercados, nomeadamente no caso de mercados em que falte algum dos elementos que geram a concorrência, a saber atonicidade, fluidez e liberdade de entrada e saída.

¹⁶⁶ Fernando Araújo descreve, em “Introdução à Economia”, 3ª Edição, Almedina, 2005, o exemplo de ser autorizado, por via de licença, o sobrevoo ininterrupto de determinada cidade por determinada companhia aérea. Os habitantes dessa cidade, por muito ou poucos que sejam, o que poderiam dar em troca numa negociação com a

Contudo, é de relvar que o Teorema de Coase trouxe uma alternativa às soluções intervencionistas reinantes. E fez notar também que, uma solução negocial privatística não garantia um mercado sem externalidades. Mas isso as teorias pigouvianas também não garantiam.

Outra questão prende-se com o fato de, muitas situações poderem ser resolvidas sem qualquer intervenção pública porque, por si só, envolvem reduzidos custos de transação e não justificam a intervenção Estatal.

Também há que louvar o fato de esta teoria privatística reduzisse ou eliminasse a intervenção estatal que, se parece ser benéfica a controlar externalidades negativas, pode ser faciosa na subsidiarização de externalidades positivas.

Coase veio ainda, com um estudo acerca das frequências de rádio, defender um verdadeiro leilão entre privados para situações de bens comuns, apresentando, assim, uma aplicação prática do seu teorema.

Fernando Araújo refere como ideia a reter desta teoria coseana que *“a afetação inicial de recursos ou as regras de imputação de danos em situações de conflito poderiam ser indiferentes em situações de baixos custos de transação”* e esta ideia era controversa até se perceber que *“tornando visível os custos de transação e o prisma da eficiência, (podemos) reponderar as regras jurídicas de responsabilidade e de propriedade num mundo de significativos custos de transação”*.

E isto sim, veio trazer uma nova possibilidade de resolução ou coordenação do mercado sem que existisse uma tutela. Justificar-se-á ou não, assim, uma intervenção Estatal.

Ainda assim, a maior crítica às teorias coseanas mantém-se a não confrontação com os custos de transação que acabam por não se encontrar refletidos no ótimo eficiente.

3.3 - Teorias (re)distributivas

Estivemos até agora a analisar as soluções públicas e privadas para a resolução das falhas de mercado, externalidades negativas ou positivas que surgem e são o problema económico que estão na base das soluções intervencionistas ou negociais.

dita companhia aérea que a fizesse reduzir o ruído provocado. Surge neste exemplo também a ideia de “boleia” para caracterizar os casos em que, por serem muitos ou por influência económica, uns agentes aproveitam a ação de outros na solução de internalização.

Também abordamos que estas externalidades, tratadas de forma interventiva, são sobretudo objeto de tributos comutativos, uma vez que o ponto eficiente encontra-se por via dum certa equivalência entre o peso do custo social e o proveito privado.

Contudo, percebemos que quer os modelos públicos mas também os privatísticos não têm preocupações redistributivas. Em particular, o modelo privatístico é dum egoísmo equivalente ao funcionamento do mercado concorrencial. Aliás, a economia é uma ciência eminentemente egoísta¹⁶⁷.

No caso do modelo intervencionista, uma vez que está subjacente sobretudo o ressarcimento por determinado prejuízo ou benefício individual, a intervenção por via da tributação é efetuada sobretudo por via de tributos comutativos que não utilizam a capacidade contributiva como critério material de igualdade.

A capacidade tributária é, como aqui já foi referido anteriormente, o critério material de igualdade adequado aos impostos e é um critério de repartição¹⁶⁸.

E é sobretudo por via dum análise da capacidade contributiva que se podem introduzir mecanismos de redistribuição. Atente-se que estamos a falar dum “redistribuição coerciva”, uma vez que, naturalmente o individuo não age para proveito da sociedade mas antes para o seu proveito próprio. O certo é que, muitas vezes, ao prosseguir o seu bem próprio acaba por contribuir para o bem comum. Pense-se no caso do empreendedor que, pensando no seu sucesso pessoal potencialmente pode criar um bem maior para a sociedade, criando empresas, postos de trabalho, regalias sociais ou o melhoramento de fatores influentes na vivência das pessoas¹⁶⁹

Mas com a influência do pensamento socialista, sobretudo a partir da segunda metade do século XIX, assistimos à introdução de medidas intervencionistas do Estado com vista à

¹⁶⁷ Cfr. Nazaré da Costa Cabral, “A Redistribuição Económica – Breve estudo sobre o seu significado à luz das principais teorias económicas”, AAFDL, 2002.

¹⁶⁸ Cfr. Sérgio Vasques, Manual de Direito Fiscal, Almedina, 2012.

¹⁶⁹ Pense-se por exemplo, nos casos de Bill Gates, fundador da Microsoft, que, para além de ter construído uma das maiores empresas mundiais que permite a criação e manutenção de postos de trabalho, com regalias sociais importantes, contribuiu diretamente e de forma inquestionável para o avanço tecnológico em todo o mundo. Outro caso, mais recente mas também na área das tecnologias, é Mark Zuckerberg, um dos fundadores do Facebook. Hoje podemos dizer que o Facebook revolucionou a forma como comunicamos globalmente e como recebemos a informação também. Em paralelo, criou-se um mercado gigantesco e milionário, de publicidade e divulgação que aparece num suporte informático que é gratuito e com baixos custos de manutenção.

distribuição dos rendimentos. Com este movimento introduzem-se concepções institucionalistas, que trazem para o plano da repartição considerações sobre a justiça social¹⁷⁰.

Importa distinguir então o que é a redistribuição que tanto almeja o estado social. Para tal temos de iniciar a análise atendendo ao conceito de *distribuição primária* ou *repartição*, em que não existe propriamente intervenção externa mas antes decorre na distribuição inicial baseada em certos fatores como herança, capacidades naturais, educação ou a própria estrutura do mercado. Ora, nesta primeira fase, dá-se conta que existem, atendendo a estes fatores, discrepâncias entre indivíduos que, pela pura vivência, criam entre si diferentes modos de riqueza e de potencial manutenção ou acréscimo da mesma¹⁷¹.

A redistribuição já é uma segunda fase e portanto é uma *distribuição secundária*, que implica a correção da repartição inicialmente realizada e que pode ser efetuada por via de diversos instrumentos.

Repare-se que o Estado pode intervir logo ao nível da distribuição primária, condicionando-a ou limitando-a com instrumento, por exemplo, como o salário mínimo. Já no que concerne à redistribuição, o Estado introduz correções por via de transferências de rendimentos entre setores ou grupos sociais, utilizando, sobretudo, dois mecanismos: 1) impostos; 2) despesa pública¹⁷².

No que concerne aos impostos, estes são um dos meios de efetivar a redistribuição quando incidem desigualmente sobre os rendimentos, seja em razão da origem desses rendimentos ou do seu montante¹⁷³.

No tocante às despesas públicas, por um lado existe a subsídioção, ou seja a redistribuição efetuada em espécie com a atribuição aos beneficiários de bens e serviços subsidiados. Por outro lado existem as simples transferências monetárias¹⁷⁴.

De relevar que, para a teoria económica, o que realmente importa na redistribuição é saber qual a influência da mesma na eficiência da afetação dos recursos, ou seja, a sua influência nos

¹⁷⁰ Cfr. Nazaré da Costa Cabral, "A Redistribuição Económica – Breve estudo sobre o seu significado à luz das principais teorias económicas", AAFDL, 2002.

¹⁷¹ Este é um ponto que, como adiante se verá, Thomas Piketty também analisa. Isto porque a riqueza gerada no passado e herdada hoje cria, por si só, um patamar diferenciado entre indivíduos. Certo é que Piketty desvalorizará a herança típica para introduzir um outro tipo de herança que é a provinda do empreendedor que cria, para si, um acumular de património que posteriormente se propagará nas futuras gerações.

¹⁷² Cfr. Nazaré da Costa Cabral, "A Redistribuição Económica – Breve estudo sobre o seu significado à luz das principais teorias económicas", AAFDL, 2002.

¹⁷³ Cfr. Soares Martinez, "Economia Política", Almedina, 2012 – reimpressão.

¹⁷⁴ Cfr. Soares Martinez, "Economia Política", Almedina, 2012 – reimpressão

preços, na divisão do rendimento nacional, no trabalho, e no capital. Não há aqui grandes preocupações com uma justiça distributiva, onde o que realmente interessa é a distribuição entre indivíduos ou famílias¹⁷⁵.

A economia não vai, então, responder cabalmente a uma justiça social que pertence ao domínio da ética social. Existe hoje a defesa de que a redistribuição faz parte dum contrato social estabelecido entre cidadãos que vivem na mesma comunidade. O que a ciência económica faz é analisar as consequências da redistribuição, partindo dum princípio de imparcialidade.

A figura do Estado enquanto entidade promotora dessa redistribuição é acolhida em contraposição com a defesa liberalista de que o individuo sabe melhor o que fazer sozinho do que tendo uma autoridade externa a coordená-lo. Mas este individuo, que sozinho tenta otimizar a sua riqueza pode cair no *Leviathan*: a incessante e egoística procura da riqueza que gera necessariamente uma luta fratricida, tendencialmente solitária e desenraizadora da vivência civilizacional.

Ora, nas sociedades modernas existe, pelo menos, o consenso de que ninguém deve morrer à fome e de frio, bem como não deve ser negado a ninguém tratamento médico ou educação. E essa assistência deve chegar mesmo àqueles que são preguiçosos ou imprevidentes.

Não se vive, portanto, na redoma individual. Tanto mais assim é que, mesmo tomando como exemplo o mais elementar núcleo da sociedade, que é a família, o egoísmo não prevalece em relação ao bem-estar da família e a tendência é a entreaajuda, como duma equipa se tratasse.

A *economia de bem-estar*, desenvolvida pelos utilitaristas¹⁷⁶, tem em consideração comparações interpessoais de utilidade, ou seja, a ideia é que a utilidade de determinado bem vai decrescendo à medida que aumenta a quantidade desse bem na esfera do individuo. E isso justificaria a transferência de determinados montantes dos mais ricos para os mais pobres, porque aos ricos essa transferência não causaria uma desutilidade significativa mas aos pobres causa uma utilidade muito significativa.

Contudo, esta teoria da utilidade pode e deve ser mitigada com dois fatores: a) desincentivo ao trabalho, b) desincentivo à poupança. Ou seja, a igualdade total não pode nem deve de existir.

¹⁷⁵ Cfr. Nazaré da Costa Cabral, "A Redistribuição Económica – Breve estudo sobre o seu significado à luz das principais teorias económicas", AAFDL, 2002.

¹⁷⁶ Entre os quais se destaca Arthur Pigou.

Curiosamente esta é uma das constatações apontadas, com certo tom crítico, às atuais teorias sobre a equidade e distribuição de rendimento, cujo expoente mais visível se encontra na obra do autor francês Thomas Piketty¹⁷⁷.

O livro, “ O Capital do século XX” é construído por mais de uma década de pesquisa de Piketty e de outros economistas, detalhando as mudanças históricas na concentração de renda e riqueza. Capital, neste livro, designa todo e qualquer “ativo” - financeiro ou não financeiro, produtivo ou não produtivo - em que seja possível investir e que possa, por isso, proporcionar um retorno, seja este um retorno explícito - sob a forma, por exemplo, de rendas, dividendos, juros, ou lucros -, seja um retorno implícito, como, por exemplo, a renda de habitação que não se paga quando se tem casa própria. Só este conceito, segundo Piketty, pode verdadeiramente explicar as desigualdades económicas e sociais.

A compilação de dados permite a Piketty esboçar a evolução da desigualdade desde o início da revolução industrial e durante os séculos XVIII e XIX da sociedade europeia ocidental, altura em que a riqueza privada foi ofuscando a renda nacional e foi-se concentrado nas mãos das famílias ricas que criaram e alimentaram uma estrutura relativamente rígida classe. Este sistema persistiu mesmo como industrialização, altura em que, lentamente, também contribuiu para aumento dos salários dos trabalhadores.

Apenas com o caos provocado pelas primeira e segunda guerras mundiais e a depressão interromperam este padrão. Impostos altos, a inflação e as falências, que afetaram sobretudo as grandes riquezas, criou, curiosamente, uma maior igualdade, desta feita provocada pelo abrupto decréscimo da qualidade e bem-estar dos mais ricos¹⁷⁸.

Mas findos os choques do início do século XX, a tendência é a riqueza voltar a reafirmar-se. Em certa medida, Piketty admite que a importância da riqueza nas economias modernas está-se a aproximar de níveis vistos pela última vez antes da primeira guerra mundial.

A partir destes dados históricos, Piketty retira como conclusão uma teoria que relaciona capital e desigualdade. Em regra, a riqueza cresce mais rapidamente do que a produção económica, ou seja, formula o conceito que expresse como $r > g$, onde r é a taxa de retorno para a riqueza e g é a taxa de crescimento económico.

¹⁷⁷ De referir sobretudo “o Capital no século XXI”.

¹⁷⁸ Em bom rigor, em situações de catástrofes e guerra, a situação é sobretudo calamitosa para todos e não há distinção entre ricos e pobres.

Assim, Piketty defende que a história económica dos últimos 220 anos, em mais de 20 países, mostra que o capitalismo é um sistema de produção que, exceto em circunstâncias muito particulares, gera enormes desigualdades na repartição da riqueza. Isso porque, fundamentalmente, nesse sistema, a “taxa de rendimento do capital” (r) tende a ser, em média e no longo prazo, maior do que a “taxa de crescimento da produção” (g).

Significa isto que o capitalismo foi e continua a ser um capitalismo patrimonial, isto é, um sistema de produção e distribuição de rendimento que, a partir de uma maior ou menor desigualdade inicial, gera sempre, de forma endógena e progressiva, acumulação e concentração de património ou capital nas mãos de uma percentagem muito minoritária de famílias. No longo prazo e na medida em que as pessoas com riqueza herdada só precisam de poupar uma porção do seu rendimento sobre o capital para que este capital cresça mais depressa do que a economia como um todo, uma sociedade capitalista acaba sempre por ser uma “sociedade de herdeiros”.

Mantendo um cenário idêntico, o crescimento económico mais rápido diminuirá a importância da riqueza numa sociedade, ao passo que um crescimento mais lento vai aumentar essa importância da riqueza. Uma vez que as alterações demográficas tendem a um aumento da população, esse fator vai retardar o crescimento global e vai tornar o capital ainda mais dominante.

De acordo com Piketty este efeito é inevitável uma vez que inexitem forças naturais que empurrem a concentração constante de riqueza. Apenas uma explosão de crescimento rápido (do progresso tecnológico ou o crescimento da população) ou a intervenção do governo pode ser relevante. Por isso, Piketty recomenda que os governos intervenham através da adoção de um imposto global sobre a riqueza, para evitar a crescente desigualdade¹⁷⁹.

Atendendo a esta nova abordagem, se o capitalismo tende a ser patrimonial e a gerar uma sociedade de herdeiros extremamente desigual, então o capitalismo tende a ser tudo menos uma *meritocracia*¹⁸⁰. O capitalismo tende a distribuir a riqueza e o rendimento de uma forma que é injusta e toda a sociedade capitalista tende a ser uma plutocracia e a tornar-se materialmente incompatível com a democracia.

¹⁷⁹ Cfr. Artigo do “The Economist”, datado de 4 maio de 2014, na coluna “The economist explains”, “Thomas Piketty’s “Capital” summarised in four paragraphs”

¹⁸⁰ Por isso as teorias de Piketty tiveram um imenso impacto nos Estados Unidos da América. Maior até que em França.

As críticas não se fizeram esperar, destacando-se sobretudo as provindas dos Americanos que, atendendo a esta perspectiva vêm a base do sonho americano destruído.

Contudo, destaca-se a opinião de Bill Gates, que deixou no seu blog pessoal¹⁸¹ e que se sumaria nos seguintes pontos:

1) O núcleo essencial da teoria de Piketty, assenta na equação $r > g$. A ideia é que quando o retorno sobre o capital ultrapassa os rendimentos do trabalho, ao longo do tempo a disparidade de riqueza vai aumentar entre as pessoas que têm capital e aqueles que trabalham. Acontece que, de acordo com Gates, a equação não diferencia de forma adequada os diferentes tipos de capital com diferentes utilidades sociais, ou seja, imagine-se três tipos de pessoas ricas: Um coloca o capital na construção do seu negócio. Depois, há uma mulher que dá a maior parte da sua fortuna para a caridade. Uma terceira pessoa é principalmente consumista. Embora seja verdade que a riqueza de todas as três pessoas está a contribuir para a desigualdade, eu dir-se-ia que os dois primeiros entregam mais valor para a sociedade do que o terceiro. E isso não é equacionado por Piketty;

2) A análise $r > g$ de Piketty não leva em conta o combate – privado nem público - à acumulação de riqueza de uma geração para a seguinte. Gates dá o exemplo de Henry Ford que investiu sempre em mais e mais indústrias automóveis. Ora isso não foi sentar-se a viver à conta de rendimentos mas antes investimento na própria indústria e com consequentes aumentos de bem-estar social.

3) Também não foi tido em conta por Piketty a deterioração que a riqueza teve ao longo dos tempos. Ou seja, o rendimento não cresce eternamente porque há fatores que deterioram naturalmente a base do rendimento.

4) Gates aponta ainda o fato de Piketty não ter tido em conta dados sobre o consumo. Os dados de consumo representam os produtos e serviços que as pessoas compram, inclusive alimentação, vestuário, habitação, educação e saúde e pode adicionar uma série de razões para a nossa compreensão de como as pessoas vivem realmente. Particularmente em sociedades ricas, olhar apenas para a renda não chega para verificar o que precisa de ser corrigido. E ao invés dum imposto agressivo sobre o património deve efetivamente existir uma tributação do consumo.

¹⁸¹ Cfr. Gates Notes – The Blog of Bill Gates, “Why Inequality Matters”, 13 de outubro de 2014. www.gatesnotes.com.

5) Piketty não tem em conta ainda a filantropia, que, no caso americano, é uma cultura enraizada e que não deixa de ser uma forma de distribuição de riqueza.

Independentemente das críticas e conotações políticas, Thomas Piketty fez despertar uma nova ideia de redistribuição de riqueza, baseando-se em padrões históricos. Dir-se-ia, no entanto, que é, de certo modo, uma “nova velha ideia” pois a correção torna a ser por via intervencionista e com o mecanismo tributário.

O individuo é, por natureza, egoísta. E o combate desse egoísmo, de forma eficiente, continua a recorrer a uma intervenção coerciva do Estado neste campo.

3.3.1 - A Redistribuição em matéria do solo

No plano do solo existem duas questões que levantam questões de redistribuição. A primeira prende-se com o fato de o uso do solo levar a uma dispersão de externalidades relacionadas com as infraestruturas que levam a uma preocupação constante com a distribuição dos encargos contributivos por parte dos beneficiários das infraestruturas. Neste caso estamos perante perequações de encargos.

Neste caso, existem custos a serem remunerados pela disponibilização de infraestruturas e por isso deve existir um corpo normativa que permita a regulação com vista à utilização eficiente do espaço, atendendo a ao princípio da solidariedade e coesão social, mas também à remuneração da construção e manutenção das infraestruturas utilizadas.

Nesse caso, a perequação de encargos efetua-se por via tributária, existindo a disseminação de tributos comutativos que, muito embora por si só não têm um efeito redistributivo mas, no seu conjunto, asseguram uma certa repartição de custos, buscando uma certa justiça e repartição da fatura global.

Noutro plano, há que atender à perequação dos benefícios decorrentes, por exemplo, da reclassificação do uso do solo. Ou seja, decisões administrativas que implicam na utilidade do bem, nomeadamente a transformação do seu uso que possibilite ou não a construção, levam a que o valor da propriedade fundiária seja encarecido.

Estamos, portanto, situações em que a redistribuição é um imperativo de eficiência e justiça no âmbito do mercado fundiário¹⁸².

¹⁸² Cfr. Carlos Baptista Lobo, “A Lei do Solo: Vertente Financeira e Fiscal”, Estudo de enquadramento para a preparação da Nova Lei do Solo, DGOTDU, 2011.

No caso dos ganhos de valorização decorrentes de atos de investimentos privados ou públicos alheios, isso cria também uma externalidade positiva. E, como acima se verificou, essa externalidade é uma falha de mercado que deve ser tratada, seja por meio tributário, regulação ou mecanismo negocial privatístico.

Sobretudo quando estamos perante situações em que a mais-valia decorre de decisão administrativa, a injustiça é deveras gritante. No fundo, estamos perante uma decisão que atribui um especial privilégio a determinado proprietário fundiário. Uma das consequências que desde já salta à vista é que um bem que, por si só já é escasso, torna-se ainda mais inatingível por virtude da sua nova condição de urbanizável.

Numa perspetiva economicista, a mais-valia gerada no beneficiário por via de alteração do uso do solo para urbanização corresponde à soma das menos-valias geradas aos outros potenciais fornecedores que viram o seu acesso ao mercado de oferta de solo urbanizável restringido por decisão administrativa¹⁸³.

A ideia de repartir de forma equitativa entre cidadãos os encargos e benefícios resultantes do desenvolvimento urbano já é bastante antiga e acompanha a evolução das próprias cidades¹⁸⁴.

Os diferentes modelos de perequação compensatória têm-se baseado na definição dum padrão médio ou padrão tipo de aproveitamento urbanístico. Esse padrão traduz a medida do benefício ou do sacrifício que deve caber a cada proprietário e é calculado em função das necessidades estabelecidas no plano urbanístico da zona ou parte dela¹⁸⁵.

Para este cálculo existem dois parâmetros a ter em conta, a saber:

- i) Índices objetivos que são estabelecidos em função do que é necessário para assegurar o correto ordenamento urbanístico do território e que correspondem às edificações e demais construções que são permitidas pelo plano de urbanização construir;
- ii) Índices subjetivos considerados em função da justa repartição de encargos e benefícios e que determinam a medida do conteúdo económico útil do direito de propriedade de cada um dos destinatários do plano.

¹⁸³ Cfr. Carlos Baptista Lobo, "A Lei do Solo: Vertente Financeira e Fiscal", Estudo de enquadramento para a preparação da Nova Lei do Solo, DGOTDU, 2011.

¹⁸⁴ Cfr. Cláudio Monteiro, "A perequação compensatória dos encargos e benefícios do planeamento urbanístico", in Estudos Jurídicos e Económicos em Homenagem ao Prof. Doutor António de Sousa Franco, Volume I, Coimbra Editora, 2006

¹⁸⁵ Cfr. Cláudio Monteiro, "A perequação compensatória dos encargos e benefícios do planeamento urbanístico", in Estudos Jurídicos e Económicos em Homenagem ao Prof. Doutor António de Sousa Franco, Volume I, Coimbra Editora, 2006.

Assim, atendendo a estes padrões, a doutrina tem indicado três tipos de modelos de ultrapassar esta mais-valia¹⁸⁶:

a) Modelo Tributário, em que se impõe aos proprietários beneficiados um tributo de mais-valias, cuja receita fica consignada à satisfação das indemnizações devidas aos proprietários sacrificados¹⁸⁷.

b) Modelo de compensação em espécie, em que existe uma espécie de cedência gratuita por parte dos proprietários dos terrenos beneficiados, atribuindo-se, de forma repartida, alguns desses terrenos aos sacrificados.

c) Modelo de natureza associativa ou societária, em que os proprietários têm de efetuar uma espécie de cooperativa com vista a que os seus direitos passem a participação em lucros da operação urbanística que é encetada em comum.

De relevar que os modelos de compensação por mais-valia causada pela reclassificação do uso do solo, tem vindo a ser reconduzida a figura tributária, onde se pretende encontrar uma prestação pecuniária, coerciva, ora de natureza bilateral por se reconduzirem a compensações por infraestruturas urbanísticas ou por via de contribuições especiais que mais parecem um imposto por mais-valias¹⁸⁸.

Contudo, não descuramos aqui a ideia de que as compensações urbanísticas não têm necessariamente de ser reconduzidas à natureza tributária. Atente-se, por exemplo, à posição de Carlos Baptista Lobo¹⁸⁹: *“No ordenamento jurídico nacional as compensações urbanísticas devem, assim, ser reconfiguradas como métodos perequativos visando a manutenção dos padrões de igualdade entre os sujeitos abrangidos por um mesmo plano urbanístico. Neste âmbito, não deverão ser consideradas como revestindo a natureza jurídica de tributo já que não está em causa fruição de utilidades públicas suscetíveis de justificar a ocorrência de uma qualquer relação de sinalagmaticidade qualitativa (equivalência jurídica) ou quantitativa (equivalência económica). Neste âmbito, as importâncias exigidas aos particulares a este título deverão revestir a natureza jurídica de meras “compensações” visando colmatar os benefícios*

¹⁸⁶ Cfr. Cláudio Monteiro, “A perequação compensatória dos encargos e benefícios do planeamento urbanístico”, in Estudos Jurídicos e Económicos em Homenagem ao Prof. Doutor António de Sousa Franco, Volume I, Coimbra Editora, 2006.

¹⁸⁷ Neste caso em concreto, a figura tributária que talvez melhor se adegue seria a contribuição especial.

¹⁸⁸ Posição assumida, por exemplo, por Casalta Nabais.

¹⁸⁹ Cfr. Carlos Baptista Lobo, “A Lei do Solo: Vertente Financeira e Fiscal”, Estudo de enquadramento para a preparação da Nova Lei do Solo, DGOTDU, 2011.

duma edificabilidade concreta, superior ao índice de edificabilidade média previsto num determinado plano urbanístico”.

Também Benjamim Rodrigues¹⁹⁰ já havia afirmado que a obrigação de urbanizar nos loteamentos e a obrigação de realização de cedências não seriam suscetíveis de serem reconduzidas a figuras tributárias uma vez que são condicionantes administrativas estabelecidas no processo de urbanização.

O certo é que os modelos de redistribuição não deixam de poder ter uma vertente de correção de falha de mercado, mesmo quando não utilizam modelos intervencionistas e/ ou tributários.

4 – Enquadramento Legal Nacional

Já aqui se fizeram referências aos princípios constitucionais que relevam para o enquadramento legal dos tributos. Contudo, a legislação referente aos tributos é, hoje, um difícil emaranhado. Encontramos os princípios bases do sistema tributário na Constituição da República Portuguesa, contendo ainda referências preciosas no que concerne aos tributos comutativos, como por exemplo no que concerne à reserva de lei.

As taxas municipais foram, desde 2006, alvo de regulação específica por via da entrada em vigor da Lei n.º 53-E/2006, de 29 de dezembro referente ao Regime Geral das Taxas das Autarquias Locais. Este diploma, independentemente da avaliação que se faça do real peso da sua aplicação prática, foi um marco legislativo importante. Sobretudo porque firmou dois pontos essenciais no que concerne aos tributos locais: i) por um lado a confirmação da utilização da equivalência jurídica como corolário do princípio da igualdade aplicado aos tributos comutativos; ii) A necessidade de fundamentação económica e financeira, atribuindo às Autarquias Locais um ónus de prova da necessidade do tributo.

De fato, este Regime Geral das Taxas das Autarquias Locais veio iniciar a sedimentação de alguns princípios que vinham sendo clamados pela doutrina e jurisprudência e acabou por influenciar de sobremaneira diversa legislação, nomeadamente os pacotes legislativos sobre finanças locais, lei do solo ou fiscalidade verde (relacionada com a defesa do ambiente).

Mas veio ainda demonstrar que os regimes gerais propostos constitucionalmente não são de fácil concretização. De relevar que o Regime Geral das Taxas das Autarquias Locais não é – nem

¹⁹⁰ Cfr. Benjamim Rodrigues, in “Para uma Reforma do Sistema Financeiro e Fiscal do Urbanismo em Portugal”, in Ciclo de Colóquios “O Direito do Urbanismo do Século. XXI”, Almedina, 2001

pretende ser – um “guia” para toda e qualquer criação de taxas. É um regime específico e limitado às taxas das autarquias locais, deixando de fora, por exemplo, todas as taxas reguladoras, de setor, ambientais, etc..

O mesmo se sente em relação às contribuições. Ainda não foi elaborado nenhum Regime Geral que verse sobre contribuições, setárias ou não. E atendendo à proliferação de contribuições, sobretudo a favor de entidades públicas¹⁹¹, um regime geral abrangente, que pretenda abarcar todo o tipo de contribuições será um projeto de muito difícil concretização.

A legislação tributária tem a peculiaridade de estar muito dependente da escolha das políticas económicas e financeiras do Estado. E sendo os tributos figuras que se pretendem de cobertura de custos, a política fiscal anda, grande parte das vezes, ao sabor das necessidades orçamentais do Estado.

No que concerne aos impostos, os mesmos aparecem codificados em três grandes vertentes: i) Impostos sobre o rendimento, em que existe o código do IRS e código do IRC, destinados às pessoas singulares e pessoas coletivas; ii) impostos sobre o património, com o Código do IMI e Código do IMT, sendo que importa também aqui referir a legislação referente ao Imposto de Selo que, em parte, recai sobre o património ou direitos associados; iii) Impostos sobre o consumo, sendo que aqui encontramos sobretudo o código do IVA e depois existe diversa legislação extravagante referente aos designados impostos especiais sobre o consumo.

Se no que concerne aos impostos, aparentemente existe uma maior preocupação de aglomeração, o certo é que tal fato não faz com que exista propriamente constância na produção legislativa, uma vez que, anualmente, com a elaboração do Orçamento de Estado, assistimos muitas vezes a alterações de monta dos próprios códigos que, no seu todo, podem constituir verdadeiras alterações do próprio sistema¹⁹².

No que concerne aos tributos das autarquias locais, é certo que existe o regime geral que impõe limitações á sua criação, aplicação e cobrança. Mas também é verdade que o regime geral não impõe um elenco taxativo de tributos comutativos a que as autarquias locais estejam adstritas.

¹⁹¹ Esta figura, ao par do que sucedeu há uns anos com a taxa, passou a ter visibilidade. Explorados que estão os caminhos das taxas, parece que se descobriu esta figura tributária para colmatar os ensejos financeiros de determinadas entidades públicas. Assumem carater bilateral por cobrirem determinado serviço ou regulação mas são figuras eminentemente financeiras de cobertura de custos.

¹⁹² Neste particular recorde-se as alterações ao IRS efetuadas pelo Orçamento de Estado para 2013, que alterou substancialmente os escalões de rendimento, provocando um aumento substancial de taxa de imposto para os rendimentos mais elevados. Esta alteração de escalões, que os diminuiu de 7 escalões (em 2012) para 5, foi várias vezes discutida no sentido de perceber se a progressividade não estaria em perigo em face desta alteração.

Quer isto dizer que, cabe a cada autarquia local, o ímpeto criativo no que concerne aos tributos lançados sobre os seus munícipes e fregueses, desde que não sejam violados os limites da lei.

Cada regulamento municipal é, portanto, um documento peculiar, onde cabe a tipificação dos tributos que àquela autarquia local se aplica. E aqui sim a disseminação legislativa é enorme, porque cada município terá o seu regulamento de taxas e outras receitas municipais, ao qual acresce, geralmente, um regulamento específico apenas para as taxas ligadas ao urbanismo.

Sem dúvida que, em matéria económica, financeira e tributária, a Constituição da República Portuguesa é a base. Podemos escarpelizar até a influência da legislação europeia em termos financeiros mas os estados membros mantêm – ainda! – alguma autonomia tributária¹⁹³.

Não podemos esquecer que a União Europeia constituiu-se desde a sua origem como um projeto de natureza eminentemente económica e portanto sempre teve ligação ao domínio fiscal. Na sua constituição pelo Tratado de Roma de 1957, a Comunidade Económica e Europeia visava a promoção dum mercado único, com a liberalização das trocas comerciais. Assim, sobretudo assistiu-se a uma intervenção massiva no âmbito dos direitos aduaneiros e, conseqüentemente, todos os tributos inerentes aos mesmos. Com a imposição de uma pauta aduaneira comum, a União impôs aos seus estados-membros uma política fiscal aduaneira idêntica. Só assim se conseguiram impor a liberdade de circulação de pessoas, mercadorias, serviços e capitais no seio da comunidade¹⁹⁴.

O esforço de integração fiscal no seio da União Europeia exige aos Estados-Membros que exista uma *harmonização negativa* dos sistemas fiscais caseiros, eliminando-se o protecionismo e discriminações, mas também se exige uma *harmonização positiva*, que passa pela adoção de figuras tributárias comuns e normas aplicáveis de igual forma a todos os Estados-Membros¹⁹⁵.

Assim, os Estados-Membros têm de lidar com as normas fiscais contidas no Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia – direito europeu primário – mas também devem acolher as

¹⁹³ Uma das exceções relativamente a esta autonomia é, para além da harmonização imposta no âmbito do Imposto sobre o Valor Acrescentado, é a própria cativação de receitas do IVA para o orçamento europeu (cerca de 0,3% por país) e parte significativa dos direitos de importação (transações com países exteriores à EU), que inclui tributos aduaneiros, e que também são adstritos ao orçamento comunitário. Para além destas restrições, os Estados Membros têm ainda que atender a regras de concorrência fiscal, atendendo às proibições dos tratados em matéria de auxílios de Estado. Assim, e atendendo ainda ao teor do *European Fiscal Compact*, mais concretamente o Tratado sobre a Estabilidade, Coordenação e Governança da União Europeia, celebrado em 02 de março de 2012, que prevê metas muito apertadas para o deficit orçamental, a matéria fiscal está, cada vez mais, limitada aos termos e condições impostos pela União, sobretudo no que concerne às regras impostas aos países da zona euro.

¹⁹⁴ Cfr. Sérgio Vasques, Manual de Direito Fiscal, Almedina, 2012.

¹⁹⁵ Cfr. Sérgio Vasques, Manual de Direito Fiscal, Almedina, 2012.

restantes diretivas e regulamentos que emanam normas de cariz europeu de aplicação imediata e direta nos ordenamentos jurídicos nacionais – direito europeu derivado.

No caso português, a Constituição da República Portuguesa prevê, no seu artigo 8º n.º 4, que as disposições dos tratados que regem a União Europeia e as normas emanadas das suas instituições são aplicáveis à ordem jurídica interna.

Curiosamente, o Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia não tem propriamente um agregado de normas específicas para a matéria fiscal, sendo de aplicação também à esfera fiscal princípios enformadores da União tais como a não discriminação. A não discriminação é vista como um princípio de igualdade no contexto europeu e que garante a liberdade de circulação de mercadorias, pessoas, serviços e capitais.

Depois as próprias liberdades¹⁹⁶ e a exigência dum mercado comum acabam por ser os demais princípios que limitam a legislação dos Estados-Membros relativamente às políticas fiscais.

Chamamos aqui à atenção para alguns pontos que são, de alguma forma, essenciais para a compreensão do sistema europeu montado também atendendo a valores de natureza fiscal:

1) O artigo 110º do TFUE tem uma preocupação com a não tributação dos bens na transposição entre fronteiras dos Estados-Membros mas vai mais além, incluindo ainda uma preocupação com a cobrança de todo e qualquer tributo que sejam aplicadas às mercadorias. Isto inclui taxas administrativas, contribuições, tributos de natureza ambiental ou parafiscal. Mas isso não impede que os Estados tenham – e possam ter – preocupações extrafiscais que se possam sobrepor e aplicar. Contudo, essa tributação mais onerosa, por exemplo, de determinados produtos importados só pode lesar as liberdades económicas fundamentais de forma proporcional¹⁹⁷;

2) Para além da eliminação da tributação discriminatória, o artigo 113º do TFUE estabelece as bases normativas para a harmonização positiva dos tributos indiretos. Esta é a base para a introdução do sistema harmonizado de IVA, bem como à harmonização de impostos especiais sobre o consumo, tais como consumo de álcool e bebidas alcoólicas, tabaco, produtos petrolíferos e energéticos. Esta harmonização tem, contudo, um limite: a União Europeia não deve legislar para além do necessário para o funcionamento do mercado único. Desde 2006,

¹⁹⁶ Liberdade de circulação de mercadorias, pessoas e capitais.

¹⁹⁷ E aqui têm surgido alguma celeuma uma vez que, por exemplo, o TJCE tem, tendencialmente, julgado sempre favoravelmente às liberdades sacrificando os interesses extrafiscais. Também de relevar que o TJCE já fez relevar que não basta olhar para a oneração de certo produto mas também para a aplicação da receita para daí retirar as consequências sobre discricionariedade ou não.

com a Diretiva 2006/112, conhecida como Sexta Diretiva IVA, que estabelece uma base de incidência comum e tendencialmente universal, incidindo o IVA sobre a generalidade das entregas de bens e das prestações de serviços, assim como sobre as importações e aquisições intracomunitárias de bens¹⁹⁸. A taxa de IVA pode variar consoante a decisão do Estado-Membro mas existem limites mínimos e máximos.

3) No que diz respeito à tributação direta, o TFUE não prevê, no seu artigo 115º, uma harmonização de legislação europeia de forma facilitada. Desta feita, para que haja normas uniformizadas no que concerne a impostos diretos, há que existir unanimidade na deliberação do Conselho. Ora, tal unanimidade, hoje em dia, com 28 Estados-Membros¹⁹⁹, é difícil, senão impossível. Existem, no entanto 4 exemplos de diretivas que tiveram como objetivo amenizar obstáculos à livre circulação de capitais no espaço da União Europeia. São todas dirigidas às sociedades, concretamente: i) diretiva de fusões (Diretiva 2009/133) em que se pretendeu eliminar a penalização fiscal em operações de fusão, cisão ou permuta de ativos entre sociedades de diferentes Estados-Membros; ii) Diretiva Mães-Filhas (Diretiva 90/435 e Diretiva 2003/123) que visa facilitar agrupamentos de empresas à escala europeia e eliminar a penalização fiscal que pode estar associada à distribuição de lucros entre sociedades filhas para a casa mãe; iii) Diretiva da poupança (diretiva 2003/48) que tem por objetivo simplificar o tratamento e circulação dos rendimentos de capitais na União Europeia e evitar penalizações fiscais que provoquem a deslocalização de poupança para países terceiros; iv) Diretiva de Juros e Royalties (diretiva 2003/49) que visa eliminar distorções fiscais, formalidades administrativas e situações de dupla tributação no pagamento transfronteiriço de juros e royalties entre sociedades associadas de diferentes Estados-Membros

Atendendo às dificuldades de aprovação relativamente a normas respeitantes a impostos sobre as sociedades, existem ainda vários exemplos de *soft law*, sendo de realçar o Código de Conduta no Domínio da Fiscalidade das Empresas, produzido e aprovado entre 1997-1998 em que se promoveu o fim da concorrência fiscal prejudicial, firmando-se um *standstill*, relativamente a introdução de medidas fiscais prejudiciais e um *roll-back* das medidas mais gravosas já em vigor nos Estados-Membros que deveriam, progressivamente desaparecer²⁰⁰.

¹⁹⁸ Cfr. Sérgio Vasques, Manual de Direito Fiscal, Almedina, 2012.

¹⁹⁹ Desde 1 de janeiro de 2013, com a adesão da Croácia.

²⁰⁰ Cfr. Sérgio Vasques, Manual de Direito Fiscal, Almedina, 2012.

Acresce ainda a esta “harmonização” fiscal o regime dos auxílios de estado no âmbito europeu. De fato, trata-se de uma condicionante importante uma vez que os benefícios fiscais são, muitas vezes, utilizados como mecanismo de fomento económico. Contudo, os mesmos têm efeitos distorcivos no âmbito da concorrência fiscal.

Assim, o Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia, no seu artigo 107º, limita a criação de vantagens seletivas concedidas direta ou indiretamente pelo estado que distorçam a concorrência e trocas intraeuropeias.

Releva-se o fato de a política europeia a nível fiscal ser, sobretudo, aplicada aos impostos estatais. Nada se refere diretamente aos tributos comutativos. Aceitam-se, contudo, motivações extrafiscais para a criação de tributos, o que abre a porta aos tributos para-comutativos de natureza corretiva. Mas neste caso, o princípio da proporcionalidade também parece imperar, quer na doutrina ou na jurisprudência do TJCE.

4.1 - Constituição da República Portuguesa

A Constituição da República Portuguesa contém normas essencialmente vocacionadas para a economia. Contudo, tal não quer dizer que seja pacífico o conceito – ou até mesmo a existência! – de uma verdadeira constituição económica.

Efetivamente, encontramos posições opostas relativamente à autonomização da ideia de constituição económica. Por um lado, Sousa Franco defendeu que a constituição económica é “*o regime normativo da ordem fundamental da economia*” e emancipou-se plenamente do pensamento político-constitucional. Esta posição acaba também por ser perfilhada por Eduardo Paz Ferreira, encontrando-se mais vantagens na autonomização, sendo que não se descarta o reconhecimento de que há áreas de interferência, nomeadamente na definição dos poderes e fins de atuação económica do Estado, fins socialmente relevantes para a comunidade em geral e as garantias de natureza económica para os particulares.²⁰¹

Por outro lado, Jorge Miranda sustenta que a constituição económica se integra plenamente na constituição política, até porque ambas se encontram unidas no mesmo documento jurídico.

Relativamente ao âmbito da constituição económica, também aqui não parece pacífica a amplitude e autonomia das várias vertentes que a constituição económica pode conter.

²⁰¹ Cfr. Eduardo Paz Ferreira, *Direito da Economia*, Reimpressão 2003, AAFDL

Eduardo Paz Ferreira prefere a dicotomia *constituição económica formal* que integra as normas contempladas no texto constitucional com o objetivo de definir um quadro geral da atividade económica ou outras que produzem igualmente um efeito ordenador, e *constituição económica material*, que integra o núcleo essencial de normas jurídicas que regem o sistema e os princípios básicos das instituições económicas, constem ou não do texto constitucional²⁰².

Independentemente da maior ou menor amplitude do conceito, o certo é que a constituição económica constituiu um conjunto de normas e princípios constitucionais relativos à economia. Acaba por ser a parte económica da constituição do Estado, onde está contido o “ordenamento essencial da atividade económica”, desenvolvida pelos indivíduos, pelas pessoas coletivas e pelo Estado²⁰³. Esse ordenamento é constituído pelas liberdades, direitos, deveres e responsabilidades dessas entidades no exercício daquela atividade. Neste sentido, a constituição económica é conformadora das restantes normas da ordem jurídica económica. Esta é a definição que Sousa Franco e Oliveira Martins adotaram em “*a Constituição Económica Portuguesa*”, Almedina 1993.

Essencialmente, a constituição económica terá *normas estatutárias ou de garantia* das características básicas de um sistema que pretende proteger e *normas programáticas ou diretivas* onde se apontam as suas principais linhas de evolução.

Para compreender a essência ou fundamento das normas que constituem o sistema financeiro, económico ou tributário, há que compreender as bases que a constituição nos deixa. E depois analisar os princípios, com maior veemência, aplicáveis ao tema em apreço.

4.1.1 - Evolução Histórica

Somente com a Constituição de 1933 é que em Portugal se consagrou o princípio explícito de hetero-regulação do mercado, com a consagração do modelo corporativo caracterizado pelo reconhecimento da necessidade de intervenção dos poderes públicos com carácter subsidiário e corretivo, a afirmação do princípio protecionista da economia nacional, a consagração dum

²⁰² Cfr. Eduardo Paz Ferreira, *Direito da Economia*, Reimpressão 2003, AAFDL

²⁰³ Cfr. António Carlos Santos, Maria Eduarda Gonçalves, Maria Manuel Leitão Marques, *Direito Económico*, Almedina, 1998

modelo de representação de interesses, incluindo interesses económicos, e a limitação de direitos dos trabalhadores²⁰⁴.

Comparativamente com as anteriores Constituições, passamos duma visão liberal, em que o Estado se demitia, em geral, duma intervenção corretiva na economia, aceitando no entanto como princípios da regulação económica a propriedade privada, a livre concorrência e a liberdade contratual, para um modelo de maior intervenção estatal.

Contudo, como é bem descrito historicamente, criou-se uma aversão extrema ao liberalismo, com laivos marcados pelo autoritarismo e antidemocracia que, obviamente, também marcou a vivência económica.

Somente com a Constituição de 1976 é que se consagrou *“uma economia aberta ao exterior e orientada pra o desenvolvimento, corrigida pela intervenção do Estado democrático de direito, garantindo os direitos dos trabalhadores e dos demais agentes económicos, conciliando a existência do plano e da concorrência como elementos de coordenação da economia”*²⁰⁵.

No plano programático não se pode descurar a tendência transversal das normas de Estado-Providência que trouxe. Mas mesmo estas, com a sua singular elasticidade, permitiram a adaptação às conjunturas económicas. Foi assim que se sobreviveu, por exemplo, às intervenções externas do Fundo Monetário Internacional – e posteriormente Banco Central Europeu e União Europeia.

Originalmente, a Constituição de 1976 pretendia sobretudo dismantelar a organização corporativa da economia, eliminando monopólios privados, dos latifundiários e reconhecendo direitos económicos e sociais aos trabalhadores. Pretendia-se a transição para o socialismo, com a apropriação coletiva dos meios de produção, solos e recursos naturais.

Com as nacionalizações efetuadas e proibição das privatizações, caminhava-se para a chamada “propriedade social” e pretendia-se efetuar uma planificação democrática da economia, pretendendo garantir assim uma maior igualdade de classes e igual intervenção na economia.

Recorde-se que, muito embora o setor privado mantivesse proteção constitucional, a intervenção pública e corporativa na economia pretendia-se que fosse predominante.

Logo na Revisão constitucional de 1982 efetuou-se uma neutralização ideológica de vários preceitos constitucionais, sobretudo normas de cariz programático de índole socialista. Com tal

²⁰⁴ Cfr. António Carlos Santos, Maria Eduarda Gonçalves, Maria Manuel Leitão Marques, *Direito Económico*, Almedina, 1998

²⁰⁵ Op. Cit. António Carlos Santos, Maria Eduarda Gonçalves, Maria Manuel Leitão Marques, *Direito Económico*, Almedina, 1998, página 39.

ação, atenuou-se a intervenção do Estado e dá-se mais relevância à iniciativa privada. Contudo, esta revisão constitucional não alterou as regras em matéria de nacionalizações ou da reforma agrária (expropriações de latifundiários) e acentuou o sistema de economia mista.

Somente em 1989, com a segunda revisão constitucional, se retirou definitivamente as garantias das nacionalizações e se atenuou o regime da reforma agrária. A motivação ideológica socialista foi retirada e suprimiu-se o objetivo de “propriedade social”.

Em 1992, a revisão constitucional operada teve como principal objetivo a ratificação do Tratado de Maastricht, tendo em matéria económica sido operada a alteração dos poderes do Banco de Portugal para permitir a emissão de moeda por um banco central europeu ainda a ser constituído. Foi sobretudo a preparação do sistema económico-financeiro para operar com uma moeda única a ser criada.

A Revisão constitucional de 1997, também visou a ratificação do Tratado de Amesterdão, não tendo provocado grandes alterações a nível da constituição económica que não a flexibilização das reservas a favor do setor público.

Em 2001 a Constituição foi, de novo, revista, a fim de permitir a ratificação, por Portugal, da Convenção que cria o Tribunal Penal Internacional, alterando as regras de extradição.

A 6.ª Revisão Constitucional, aprovada em 2004, aprofundou a autonomia político-administrativa das regiões autónomas dos Açores e da Madeira, designadamente aumentando os poderes das respetivas Assembleias Legislativas e eliminando o cargo de “Ministro da República”, criando o de “Representante da República”.

Foram também alteradas e clarificadas normas referentes às relações internacionais e ao direito internacional, como, por exemplo, a relativa à vigência na ordem jurídica interna dos tratados e normas da União Europeia.

Foi ainda aprofundado o princípio da limitação dos mandatos, designadamente dos titulares de cargos políticos executivos, bem como reforçado o princípio da não discriminação, nomeadamente em função da orientação sexual.

Em 2005 foi aprovada a 7.ª Revisão Constitucional que permitiu a realização de referendo sobre a aprovação de tratado que vise a construção e o aprofundamento da União Europeia.

Assim, a Constituição económica sofreu grandes alterações desde a génese mas, desde 1997 que não existem alterações significativas da lei fundamental. Contudo, isso não quer dizer que a nível de sistema económico as transformações não tenham existido. Isto porque, com a maior e

contínua integração das políticas europeias, cada vez mais existem normas europeias de regulação económica.

Por vezes, não é o Estado *proprio sensu* a intervir ativamente mas antes as instituições europeias a coordenar, regular e exigir comportamentos económico-sociais dos cidadãos nacionais.

4.2.2 - Atualidade

O modelo de economia de mercado é o que se encontra genericamente previsto na constituição económica. Contudo, impõe-se ou permite-se a regulação pública de alguns aspetos do seu funcionamento. Salvaguarda-se ainda os direitos próprios dos trabalhadores e dos consumidores.

É, assim visto, um modelo onde impera o equilíbrio entre a economia de mercado e o interesse público e social.

Assim, para que se garanta a manutenção duma democracia económica e social enquanto componente do Estado de direito democrático, a Constituição faz assentar a organização económica e social no princípio *“da subordinação do poder económico ao poder político”*. Mantém a pluralidade dos setores de atividade económica e de formas de iniciativa, propriedade pública dos recursos naturais e de meios de produção, de acordo com o interesse coletivo, planeamento democrático do desenvolvimento económico e social, proteção do sector cooperativo e social de propriedade dos meios de produção e participação das organizações representativas dos trabalhadores e das organizações representativas das atividades económicas na definição das principais medidas económicas e sociais²⁰⁶.

Por outro lado, a Constituição defende a propriedade privada, estabelece a liberdade de empresa, favorece a concorrência, assume a relevância do setor privado no processo económico e permite a reprivatização e/ou privatizações.

E na senda regulatória, a Constituição incumbe ao Estado alguma orientação e controlo da atividade económica e de distribuição de rendimento, estipula-se a segurança no emprego e direito à greve, concede-se direitos de informação ao consumidor e protege-se a qualidade ambiental.

²⁰⁶ Cfr. Artigo 80 da Constituição da República Portuguesa.

Nestes termos, estamos “*perante uma Constituição económica explícita na definição dos limites objetivos ao livre funcionamento do mercado, limites esses que derivam não só da capacidade de o Estado enquadrar e limitar a atividade económica privada ou de concorrer com ela na produção de bens ou serviços, como do fato de a Constituição reconhecer e garantir direitos eventualmente conflituantes com o livre funcionamento do mercado como podem ser os direitos dos consumidores ou os dos trabalhadores*”²⁰⁷.

Certo é que, em 42 anos de democracia, assistimos a que a tendência política no poder acaba por influenciar as ligeiras variantes entre liberalizantes ou socializantes. Sendo que, sobretudo as tendências socializantes têm vindo a ser coartadas pela política de controlo de deficit orçamental imposta pela União Europeia. A intervenção do Estado, sobretudo no que concerne a medidas com despesa pública acrescida, tem vindo a ser limitada. Cabe aos Estados utilizar os seus limites de “despesismo permitido” nas medidas que entender mais convenientes²⁰⁸.

Atendendo ao acima exposto, há que relevar duas vertentes a serem analisadas no âmbito da Constituição económica: por um lado quais os direitos e deveres fundamentais consagrados na Constituição que têm influência na ordem económica. Noutra vertente, há que atentar à organização económica estipulada pela Constituição.

Relativamente aos direitos fundamentais que delimitam a esfera de liberdade e a proteção de que dispõem os diferentes intervenientes e destinatários do processo económico, na Constituição encontramos tais direitos divididos em²⁰⁹:

- i) *Direitos, liberdades e garantias*, onde se incluem a maioria de direitos que definem a posição jurídica do indivíduo face ao Estado, delimitando-se negativamente a sua esfera de interferência;
- ii) *Direitos e deveres económicos*, onde se encontram sobretudo direitos de indivíduos ou de organizações a prestações positivas do Estado. Gomes Canotilho e Vital Moreira²¹⁰ definem estes direitos como tendo “*a ver com o estatuto económico das*

²⁰⁷ Op. Cit. António Carlos Santos, Maria Eduarda Gonçalves, Maria Manuel Leitão Marques, *Direito Económico*, Almedina, 1998, página 43.

²⁰⁸ Assistimos hoje em Portugal a uma viragem nas políticas, pretendendo-se aumentar o valor disponível de rendimento dos cidadãos, na expectativa de incremento do mercado interno. Contudo, atendendo às exigências orçamentais – nomeadamente o não acionamento do mecanismo de correção de deficit excessivo – o Governo, em 2016, viu-se obrigado a aumentar impostos do consumo – por exemplo, Impostos sobre o tabaco, álcool e combustíveis – para assegurar um nível de receitas condicente com o aumento da despesa, mormente com vencimentos de pessoal.

²⁰⁹ Cfr. António Carlos Santos, Maria Eduarda Gonçalves, Maria Manuel Leitão Marques, *Direito Económico*, Almedina, 1998

²¹⁰ Cfr. J. Canotilho e V. Moreira, “Os fundamentos da Constituição”, Coimbra Editora, 1991.

peçoas, seja na qualidade genérica de titulares de um direito a trabalhar, seja no papel de consumidores, de empresários ou proprietários”

Detenhamo-nos brevemente pela configuração do direito de propriedade e da iniciativa económica que são os pressupostos básicos da economia de mercado.

Como direito análogo aos direitos fundamentais²¹¹, consagra o artigo 62º da Constituição o direito à propriedade privada que inclui quatro componentes: i) direito de adquirir e ter acesso à propriedade; ii) de usar e fruir dos bens de que é proprietário; iii) liberdade de transmissão; iv) direito a não ser privado da propriedade.

Contudo, há restrições ao direito de propriedade que são imprescindíveis. O caso dos bens insuscetíveis de apropriação privada, como é o caso de bens do domínio público²¹².

Também o uso e fruição da propriedade se encontra limitado por regras, nomeadamente de ordenamento de território ou ambientais.

No que concerne à liberdade de transmissão da propriedade, as restrições a tal direito também são patentes, nomeadamente na consagração do direito de preferência.

Finalmente, o direito de não ser privado da propriedade também se encontra restringido. Embora sob pena de pagamento de justa indemnização, o certo é que se prevê a possibilidade de requisição ou expropriação por utilidade pública. Sendo ainda possível, com um nível diferente de apropriação, a nacionalização de empresas.

No que concerne à iniciativa privada, o direito à iniciativa privada encontra-se consagrado no artigo 61º da Constituição da República Portuguesa e é, claramente, um direito económico, independente do direito de propriedade. Este direito constitui uma condição básica da existência de concorrência.

O direito à iniciativa privada consagra a liberdade de criação e de gestão de empresas, contendo em si uma vertente de liberdade de investimento ou acesso a mercado, podendo o empreendedor escolher a atividade económica que pretende desenvolver e como a vai desenvolver. Inclui a liberdade de negociação e de contratação.

A particularidade da constituição portuguesa é que prevê, no artigo 82º, três tipos de liberdade de iniciativa: i) pública; ii) privada; iii) cooperativa.

²¹¹ Cfr. Artigo 17º da Constituição da República Portuguesa

²¹² O artigo 84º da Constituição da República Portuguesa enumera alguns desses bens, tais como as águas territoriais, linhas férreas, jazigos minerais, entre outros, deixando-se para a lei ordinária a possibilidade de classificação de outros bens como bens do domínio público.

Mas as restrições a essa liberdade de iniciativa aparecem com reservas a favor do setor público – Cfr. Artigo 86ª da CRP – e condicionamentos à liberdade de investimento, nomeadamente do investimento estrangeiro – Cfr. Artigo 87º da CRP.

Relativamente à liberdade de organização, a lei comercial prevê os tipos que as empresas podem configurar e suas regras de funcionamento básico. Também a legislação relativa à regulação de determinados setores pode conter regras de organização e funcionamento das empresas do setor ou então as empresas públicas que estão sob alçada de regras de gestão e fiscalização condicentes com a sua condição.

Quanto à liberdade comercial, a proibição de pactos leoninos, acordos de não concorrência ou até o regime de nulidade de cláusulas contratuais – mormente o regime jurídico das Cláusulas Contratuais Gerais – restringem o poder negocial.

No que concerne à organização económica, no texto constitucional é uma constante a existência de três setores de titularidade dos meios de produção, a saber:

- i) Setor privado, sendo que a Constituição, no seu artigo 82º prevê que o mesmo é constituído por *“bens e unidades de produção cuja propriedade ou gestão pertençam a pessoas singulares ou coletivas privadas”*. Incluem-se aqui também os meios de produção que sejam de propriedade pública mas cuja gestão tenha sido entregue a entidades privadas;
- ii) Setor cooperativo e social, compreende os meios de produção geridos por cooperativas e os meios de produção comunitários, possuídos e geridos por comunidades locais, ou de exploração coletiva por trabalhadores, ou geridos por pessoas coletivas sem fins lucrativos ou com objetivos de solidariedade social;
- iii) O setor público, constituído por meios de produção cujas propriedade e gestão pertencem ao Estado ou a entidades públicas. Através do setor público, o Estado produz bens ou presta serviços, em mercado de concorrência ou em monopólio natural ou monopólio legalmente protegido.

Atendendo à descrição acima, certo é que a Constituição permite um Estado intervencionista e/ou regulador no âmbito da economia. De forma mitigada, a Constituição moldou-se sendo, por um lado, produtor ou distribuidor de bens ou de serviços em determinadas áreas de atividade, mas sendo apenas um Estado regulador no condicionamento, fiscalização ou planeamento de determinadas atividades de terceiros.

Nestes termos, a Constituição transmuta-se, observando-se uma matriz liberal mitigada²¹³ com laivos regulatórios bastante marcados sobretudo nas áreas sociais, laborais, da concorrência.

Retenhamo-nos, por fim, na análise da chamada Constituição Tributária, respeitante à vertente tributária da Constituição que procura estabelecer um equilíbrio entre a certeza e a segurança e a justiça social.

No que concerne à defesa da certeza e segurança, estabelece-se o princípio da auto-tributação, apenas possível devido ao princípio da legalidade tributária nas vertentes de preeminência e reserva de lei (artigo 103º e 165º da CRP). Exige-se ainda a autorização anual para a cobrança de impostos por via do princípio da legalidade orçamental (artigo 105º da CRP), impostos estes que estão obrigados à tipicidade (artigo 103º da CRP). Atendendo ao princípio da legalidade, tão veemente na vertente tributária, consagra o artigo 103º da CRP o “direito à resistência” à aplicação de impostos que não tenham sido criados nos termos da Constituição e Lei. Curiosamente, este “direito à resistência” acaba por ser uma das âncoras para a defesa da proibição da retroatividade da lei fiscal²¹⁴.

Em nome da justiça social, é aplicado à matéria tributária o princípio da legalidade, na vertente de igualdade formal e de igualdade material: todos os cidadãos devem pagar impostos de acordo com a sua capacidade contributiva (Cfr. Artigos 12º, 13º e 104º da CRP). Isto obriga a uma personalização tendencial do sistema fiscal, nomeadamente nos impostos diretos, e á progressividade tributária.

Esta pessoalização de tratamento leva a que se abra, no que concerne ao princípio da igualdade material, à adaptação da lei, podendo a mesma tratar de modo desigual situações que relevem capacidade contributiva idêntica mas que diferem na aptidão para a realização de objetivos de política económica e social²¹⁵.

De relevar que nos termos do artigo 103º da CRP, a partir de 1989, as receitas parafiscais passam a integrar o sistema fiscal e por isso passam a ser instituídas por Lei ou Lei de bases (artigo 165º da CRP).

²¹³ Dir-se-ia ultra mitigada face às ingerências que, sobretudo nas áreas sociais, o Estado intervém.

²¹⁴ De relevar que, mesmo após várias revisões constitucionais, o princípio da não retroatividade da lei fiscal não foi formalmente consagrado na Constituição até à revisão de 1997 quando se altera o artigo 103º n.º 2, passando a prever-se “Ninguém pode ser obrigado a pagar impostos que não hajam sido criados nos termos da Constituição, que tenham natureza retroactiva ou cuja liquidação e cobrança se não façam nos termos da lei.” (Sublinhado nosso).

²¹⁵ Cfr. Guilherme d’Oliveira Martins, Lições sobre a Constituição Económica Portuguesa, AAFDL, 1984

4.2.2.1 - Princípios Constitucionais relevantes em matéria fiscal

Não há dúvida que o direito tributário encontra-se fortemente moldado pela constituição fiscal, ou seja, pelo conjunto de princípios jurídico-constitucionais disciplinadores de quem, como e quando se pode tributar e o quê e quanto tributar²¹⁶, estabelecendo-se assim uma série de limites à tributação, quer sejam limites formais ou de carácter material.²¹⁷

Detenhamo-nos com o primeiro **princípio da legalidade** que tem por base a ideia de autoimposição, autotributação ou autoconsentimento²¹⁸ dos impostos, segundo o qual os impostos são naturalmente consentidos pelos contribuintes. Fazem parte da vivência em sociedade. No fundo, o que aqui se pretende reproduzir é o princípio que vem desde a Idade Média de “*no taxation without representation*”.

Por outro lado, conforme ensina Ana Paula Dourado²¹⁹, a reserva de lei parlamentar também é justificada por preocupações garantísticas, com vista a que possa existir uma maior previsibilidade e calculabilidade da obrigação de imposto. Mas este princípio está em crise, uma vez que, mesmo com a discussão em plenário e trabalho na especialidade relativamente a matérias fiscais, o que realmente acaba por imperar é a orientação política da maioria parlamentar que, em Portugal, suporta o executivo. Assim, o procedimento legislativo estará marcado pelas orientações políticas e económicas, sendo o controlo pluralista destas matérias mais limitado.

O Princípio da legalidade desdobra-se em dois aspetos:

- i) *Princípio da Reserva de Lei Formal*, que implica que haja intervenção de lei parlamentar, podendo esta intervenção ser no sentido de fixar a própria disciplina do imposto ou uma intervenção no sentido de autorizar o Governo/ legislador (artigo 165º da CRP);

²¹⁶ Cfr. José Casalta Nabais, *Direito Fiscal*, Almedina, 2014

²¹⁷ Poderíamos tecer alguns comentários sobre a fundamentação subjacente à criação de impostos que, face às características atuais do Estado, são o “preço” que todos pagamos para a vivência na sociedade como a conhecemos. Ou sobre a ingerência nas opções de vida de cada um que o sistema fiscal atualmente encerra. Contudo, tais observações serão certamente mais consistentes após uma análise maturada do sistema como um todo. E, sobretudo, não se pretende uma análise relativa ao sistema fiscal mas antes à particular situação da microtributação no âmbito local.

²¹⁸ Cfr. José Casalta Nabais, *Direito Fiscal*, Almedina, 2014

²¹⁹ Cfr. Ana Paula Dourado, *Direito Fiscal – Lições*, Almedina, 2015.

- ii) *Princípio da Reserva de Lei Material*, é o que geralmente se associa à tipicidade *proprio sensu*, ou seja, é o princípio que obriga a lei²²⁰ a descrever uma disciplina, o mais completa possível, da matéria reservada. Ora, nos termos do disposto no artigo 103º n.º 2 da CRP, estamos a falar, relativamente a cada imposto, da incidência, taxa, benefícios fiscais e garantias do contribuinte (em caso de restrição das mesmas). Isto significa que a lei deve abranger as normas relativas à incidência real ou objetiva, incidência pessoal ou subjetiva, taxa de tributação e benefícios fiscais delimitados²²¹.

De relevar que o princípio da legalidade deve atender-se mesmo quando se trate da criação, aumento, diminuição ou extinção de impostos.

A intensidade com que a lei deve disciplinar as normas de incidência, taxa, benefícios e garantias dos contribuintes, deve ser o mais pormenorizadamente possível desde que não haja implicações com um princípio da praticabilidade, deixando-se à Administração Fiscal um limitado poder discricionário ou de conceitos indeterminados em razão de motivação de combate à fraude e evasão, por exemplo.

No que concerne à exigência de determinabilidade do princípio da legalidade fiscal, é de referir a mesma apenas é necessária no que concerne a normas de tributação efetiva.

Ainda no âmbito do princípio da legalidade, há que esclarecer desde já, para efeitos da avaliação de constitucionalidade formal, qual o tratamento que é dado aos tributos.

Assim, a primeira questão centra-se na divisão que a constituição efetua dos tributos. É certo que se aborda no artigo 165º alínea i) da CRP a existência de três categorias de tributos: impostos, taxas e demais contribuições financeiras a favor das entidades públicas.

Efetivamente, já aqui referimos que se tem vindo a sedimentar na doutrina a existência destas categorias de tributos e a proliferação de figuras tributárias leva a que seja mais frequente a tripartição das figuras.

Contudo, a Constituição da República Portuguesa, para efeitos da reserva de lei, efetua apenas uma divisão dicotómica, fazendo a diferenciação entre tributos unilaterais e bilaterais. No caso

²²⁰ Aqui leia-se lei em sentido amplo, abrangendo todos os diplomas que, formalmente, estejam habilitados a disciplinar impostos.

²²¹ No que concerne à liquidação e cobrança de impostos, independentemente da doutrina que se seguir relativamente à sua inclusão ou não no disposto no artigo 103º n.º 3 da CRP, as mesmas estão, quanto mais não seja, sujeitos ao princípio da legalidade aplicável à administração pública, aplicável também às Autarquias Locais. De relevar que o artigo 8º da Lei Geral Tributária veio alargar o princípio da legalidade tributária à liquidação e cobrança de tributos, incluindo prazos de prescrição e caducidade. Atendendo a que os impostos são tributos, claro se torna a necessidade de legislação relativa à liquidação e cobrança dos impostos, se não for por via constitucional, por via da exigência da Lei Geral Tributária.

dos impostos impõe regras mais rígidas, nomeadamente uma reserva de lei com contornos mais efetivos.

No que concerne às taxas e contribuições, os mesmos são tratados, neste aspeto, pela mesma medida, ou seja, basta que o parlamento intervenha na elaboração das bases gerais.

Ora, a constituição não define o que são bases gerais, deixando, por isso, à Assembleia da República uma certa margem de discricionariedade²²². Contudo, no que concerne a matéria tributária, sabemos que em matéria de impostos é a Lei que deve prever a incidência, a taxa, os benefícios fiscais e as garantias dos contribuintes, pelo que estamos em crer que um regime geral das taxas ou das contribuições deve de obedecer à previsão desses mesmos fatores.

Atendendo aos preceitos constitucionais mas também ao artigo 3º e 4º da LGT e artigo 5º n.º 2 do RGTAL, haverá que efetuar a seguinte distinção no que concerne aos tributos e sua recondução ao princípio da legalidade²²³:

- 1) *Imposto*, de estrutura unilateral e com critério de igualdade de capacidade contributiva, aplicação do princípio da reserva de lei (mais apertada);
- 2) *Taxas*, de estrutura bilateral e com critério de igualdade de equivalência, aplicação do princípio da reserva de lei apenas para as bases gerais;
- 3) *Contribuições especiais*, de estrutura unilateral, direcionadas a um grupo de indivíduos com determinadas características de capacidade contributiva, é aplicado o regime dos impostos;
- 4) *Contribuições financeiras*, de estrutura bilateral, direcionadas a um grupo de indivíduos com características de mera equivalência, é aplicado o regime das taxas.

²²² Cfr. Jorge Miranda, “Manual de Direito Constitucional- Atividade Constitucional do Estado”. Tomo V, Coimbra editora, 1997.

²²³ Cfr. José Casalta Nabais, “Direito Fiscal”, Almedina, 2014. José Casalta Nabais efetua a divisão das contribuições atendendo às suas características, ora mais unilaterais ou bilaterais. O mencionado autor classifica as contribuições em dois géneros: i) contribuições especiais, que reconduz à figura de imposto especial por deterem características de capacidade contributiva mas de um grupo de pessoas (e não do indivíduo, como acontece no imposto) ii) contribuições financeiras a favor de entidades públicas, que revestem características de bilateralidade, atendendo a uma equivalência grupal. Acrescenta ainda o autor a existência de contribuições, tributos ou receitas para-fiscais que são cobrados para a cobertura de despesas de pessoas coletivas públicas não territoriais, ou seja, onde há uma espécie de consignação de receitas. Por outro lado, por exemplo, Ana Paula Dourado (Cfr. Direito Fiscal – Lições, Almedina, 2015), considera que o artigo 165º n.º 1 alínea i) da CRP apenas abre a porta à figura das contribuições. Depois adota a designação de contribuições especiais, considerando três espécies de contribuições especiais: i) destinadas a financiarem interesses difusos que beneficiam concretamente alguns grupos de destinatários, mas com externalidades positivas; ii) Contribuições Especiais Parafiscais, que financiam entidades públicas de base não territorial cuja atividade beneficia um grupo homogéneo de destinatários; iii) contribuições Especiais com finalidades extrafiscais puras, destinadas a modelar ou orientar comportamentos.

Não esquecer que, no que concerne às contribuições, independentemente da classificação que se suporte, há que respeitar os princípios constitucionais, pelo que há critérios que devem atender-se, sobretudo se as contribuições tiverem motivação extrafiscal²²⁴. Assim, as mesmas devem respeitar os seguintes critérios²²⁵: i) Os contribuintes devem constituir um grupo homogêneo; ii) a contraprestação deve ser assegurada pelo grupo de destinatários / beneficiários dos serviços; iii) deve existir uma utilidade do grupo; iv) o montante deve suportar o teste da proporcionalidade ou equivalência.

Se o princípio da legalidade constitui, por si só, um limite formal à criação e cobrança de tributos, também o **princípio da igualdade** cria um critério, desta feita material, aos tributos²²⁶. O princípio da igualdade fiscal reconduz-se ao princípio geral da igualdade no seu sentido material, ou seja, na igualdade na Lei (e não apenas perante a lei)²²⁷.

O princípio da igualdade fiscal teve sempre ínsita a ideia de generalidade ou universalidade, nos termos do qual todos os cidadãos se encontram adstritos ao dever de pagar impostos, e da uniformidade, exigindo-se que esse dever de pagar impostos deve ser aferido por um critério, *in casu*, o da capacidade contributiva.

Nestes termos, o princípio da igualdade fiscal implica que se aplique igual imposto para os que dispõem de igual capacidade contributiva e diferente imposto para os que dispõem de diferente capacidade contributiva na proporção dessa diferença²²⁸.

Relativamente ao critério da capacidade contributiva²²⁹, o mesmo é alvo de diferentes críticas, nomeadamente, o fato de não estar formalmente consagrado na Constituição e por isso não poder ser – para os positivistas mais acérrimos – aplicável aos impostos. Outra crítica prende-se com a utilização deste critério para um nivelamento social e portanto um mero instrumento do

²²⁴ Que, como já referimos, é muito usual.

²²⁵ Cfr. Ana Paula Dourado, “Direito Fiscal – Lições”, Almedina, 2015

²²⁶ De relevar que não existe um artigo específico na Constituição relativamente à aplicação do princípio da igualdade a matérias fiscais. Contudo, não esqueçamos que, para além de ser um direito fundamental de cariz fundamental, é um princípio enformador de todo o sistema jurídico-constitucional. Dúvidas não podem existir da sua aplicação direta às matérias fiscais, sob pena de uma exclusão injustificada desta matéria dum princípio geral e transversal.

²²⁷ Cfr. José Casalta Nabais, Direito Fiscal, Almedina, 2014

²²⁸ Cfr. José Casalta Nabais, Direito Fiscal, Almedina, 2014

²²⁹ O critério da capacidade contributiva não se encontra contemplado formalmente na Constituição, decorre do próprio princípio da igualdade e suas vertentes, articulado com os demais princípios e preceitos da constituição fiscal.

Estado Social²³⁰. E em terceiro lugar, existe ainda a crítica à indeterminabilidade do conceito de capacidade contributiva, situação que, na área tributária, deve evitar-se²³¹

Se por um lado a capacidade contributiva é critério de igualdade tributária no que concerne aos impostos, nos tributos comutativos já não será assim. O critério da equivalência ou benefício parece mais adequado a tributos que exigem uma bilateralidade²³².

Para além dos princípios da legalidade e da igualdade, é ainda relevante em matéria fiscal o **princípio da segurança jurídica**. Este princípio impõe ao legislador limitações, nomeadamente ao nível da emissão de normas retroativas desfavoráveis e na liberdade de revogação e alterabilidade das leis fiscais favoráveis²³³.

Este princípio, previsto no artigo 2º da CRP, é mais uma vez um princípio transversal, ínsito na ideia de Estado de Direito Democrático. Mas será bastante para que não exista, simplesmente, todo o tipo de retroatividade da lei fiscal?

Aparentemente assim não é, como com qualquer outro princípio.

Com a revisão constitucional de 1997, introduziu-se no artigo 103º n.º 3 da CRP o seguinte: *“Ninguém pode ser obrigado a pagar impostos que não hajam sido criados nos termos da Constituição, que tenham natureza retroativa ou cuja liquidação e cobrança se não façam nos termos da lei.”* (sublinhado nosso).

Ora com esta consagração, *“é inquestionável que a retroatividade da lei fiscal é, por princípio, vedada, sendo de admitir apenas nos casos excecionais em que sobre a segurança preponderem outros valores constitucionais”*²³⁴

A proibição constitucional da retroatividade não dispensa, portanto, a análise casuística e a consequente ponderação de valores, devendo perguntar-se se a lesão que a natureza retroativa da lei traz é necessária, adequada e proporcionada²³⁵.

²³⁰ Esta visão é veementemente desconsiderada, por exemplo, pelo Professor Casalta Nabais que considera que a capacidade tributária apenas tem de ser reconduzida ao princípio da igualdade e não a um corolário do princípio do Estado Social.

²³¹ Esta crítica, porém, esquece-se que, dada a volatilidade das leis fiscais, os conceitos vagos e indeterminados, infelizmente, tornaram-se cada vez mais comuns.

²³² Se o princípio da capacidade contributiva não se encontra formalmente previsto, muito menos encontraremos uma previsão constitucional direta ao princípio da equivalência. Aliás, o critério de equivalência ou benefício foi muitas vezes apenas reconduzido a uma exigência de proporcionalidade, previsto para a ação da administração pública no artigo 266º n.º 2 da CRP. Contudo, o princípio do benefício ou da equivalência deve confinar-se ao princípio da igualdade e ser, por isso mesmo, um limite material para os tributos comutativos nos exatos termos da formulação do mencionado princípio.

²³³ Tornou-se pacífica a posição de que a retroatividade será admissível nos casos de favorecimento do contribuinte.

²³⁴ Cfr. Sérgio Vasques, Manual de Direito Fiscal, Almedina, 2012.

Problema diferente mas associado à retroatividade é o fenómeno da chamada retrospectividade da lei fiscal²³⁶ à qual, infelizmente, estamos já bastante habituados face à volatilidade da lei fiscal.

De fato, a alteração das leis fiscais numa base praticamente anual em virtude da disciplina orçamental, faz com que existam legítimas expectativas que se frustram com a entrada em vigor das novas leis que, embora apenas prevejam a alteração para o futuro, podem alterar de sobremaneira o planeamento que o cidadão pudesse efetuar.

Temos o caso da tributação de mais-valias que ocorreu com a introdução do Código do IRS e, mais recentemente, a intenção de voltar à tributação sucessória.

Aqui o teste a efetuar é o da proporcionalidade, ajuizando-se se: a) estamos perante uma alteração da ordem jurídica com a qual os destinatários das normas razoavelmente não possam contar e; b) essa alteração não seja ditada pela necessidade de salvaguardar direitos ou interesses constitucionalmente protegidos que devam considerar-se prevaletentes²³⁷.

Ainda no âmbito dos princípios constitucionais relevantes, não sendo completamente autonomizável, há que relevar o **princípio da coerência do sistema**. De fato, como corolário dos próprios direitos fundamentais, há que apelar a uma coerência dum sistema que, por si só, encontra-se disperso pela Constituição mas sobretudo pelas leis ordinárias.

Dir-se-ia que bastaria a invocação do direito da igualdade para chamar à colação a necessidade de coerência do sistema fiscal: não pode o legislador colocar em causa a igualdade tributária e a legitimação material do sistema através de escolhas contraditórias na estruturação ou articulação dos tributos públicos²³⁸.

Noutra vertente, a coerência do sistema tem ainda que prever os limites materiais da tributação. Por um lado, impor limites intersistemáticos, ou seja, uma coerência entre os diversos impostos e coerência do sistema fiscal no seu conjunto, para que haja soluções para

²³⁵ De referir que esta era a doutrina do Tribunal Constitucional como Acórdão n.º 399/2010. Contudo, o Acórdão n.º 413/2014, que decidiu pela inconstitucionalidade da manutenção dos cortes aplicados aos salários da função pública e que veio decidir de forma diferente dos anteriores Acórdãos n.ºs 396/2011, 353/2012 e 187/2013, trouxeram a lume uma nova discussão em volta da não retroatividade atendendo aos efeitos da declaração de inconstitucionalidade. Nesse particular, os Acórdãos foram dissidentes, merecendo inclusivamente declarações de voto relativamente ao efeito da declaração de inconstitucionalidade. Se à partida não se colocariam questões relativamente à retroatividade, o certo é que os valores que foram invocados levam a que dúvidas legítimas existam sobre qual o critério a adotar em sede de retroatividade.

²³⁶ Conceito utilizado por Sérgio Vasques, Manual de Direito Fiscal, Almedina, 2012.

²³⁷ Cfr. Sérgio Vasques, Manual de Direito Fiscal, Almedina, 2012.

²³⁸ Cfr. Sérgio Vasques, Manual de Direito Fiscal, Almedina, 2012.

problemas como a dupla tributação ou sobreposição de impostos, tributação múltipla ou plural, a conversão de impostos, entre outros.

Por outro lado, há ainda a ideia de se impor limites extrasistemáticos, fazendo a articulação do direito tributário com outras áreas do direito, nomeadamente direito financeiro, da empresa, direito sancionatório.

Mas o maior limite hoje do direito tributário, face à massificação e pulverização das figuras tributárias, é um princípio da praticabilidade²³⁹ que abrange não só as soluções impossíveis de levar à prática mas também aquelas que são economicamente inoportáveis²⁴⁰.

E neste particular, o legislador fiscal não pode ignorar o princípio da proibição do excesso que decorre do princípio da igualdade material, ou seja, cada um deve pagar no limite das suas possibilidades. É a imposição dum juízo de equidade.

Neste particular, **o princípio do Estado Social** traz também à colação os juízos de justiça social, promoção da igualdade de oportunidades e correção de distribuição de riqueza e do rendimento²⁴¹.

Se é certo que a política fiscal deve atender a estes princípios constitucionalmente previstos, certo também é que a tributação não pode desenvolver-se sem que existam limitados os mínimos e máximos. E aqui os conceitos indeterminados de mínimo de existência e de confisco são as maiores dores de cabeça.

Efetivamente, entre nós não tem sido fácil encontrar definições. Mas no direito comparado a situação não é diferente²⁴².

4.2.2.2 - Tributos comutativos – Tratamento Constitucional

²³⁹ Cfr. José Casalta Nabais, Direito Fiscal, Almedina, 2014

²⁴⁰ De relevar aqui o conceito de “economicamente insustentável” que, mais uma vez, não é sintetizado. O que é insustentável para cada família e/ou cidadão? Será uma tributação até ao limiar da sobrevivência? Tem o Estado legitimidade para tributar exacerbadamente os ricos? E o que é realmente um rico? Na Conferência “O Orçamento em Exame”, realizada a 25 de Fevereiro pelo IDEFF, o Professor Carlos Lobo, referia-se aos Ricos como “os que têm mais dinheiro do que eu”, relevando, numa abordagem com graça, o conceito indeterminado que é ser Rico ou até a definição de classe média que não é obviamente consensual.

²⁴¹ Cfr. Artigos 81º e 103 da CRP.

²⁴² Trataremos com mais pormenor esta questão aquando da análise do Regime Geral das Taxas das Autarquias Locais.

A Constituição da República Portuguesa não contempla um regime ou regras específicas aplicadas a todos os tributos. Nomeadamente no que concerne aos tributos bilaterais em concreto.

Contudo, já aqui relevámos a necessidade da legalidade dos tributos, decorrente do disposto no artigo 165º n.º 1 alínea i) da CRP: *“É da exclusiva competência da Assembleia da República legislar sobre as seguintes matérias, salvo autorização ao Governo: i) Criação de impostos e sistema fiscal e regime geral das taxas e demais contribuições financeiras a favor das entidades públicas;”*.

Assim, a reserva de lei parlamentar ou decreto-lei autorizado abrange a criação de impostos e o sistema fiscal. Quer com isto dizer que as Autarquias Locais, naturalmente, não podem criar impostos.

Relativamente à abrangência da reserva de lei parlamentar quanto a tributos bilaterais, há a ressaltar que a mesma inclui o regime geral das taxas e demais contribuições financeiras a favor de entidades públicas. Nestes termos, existe aqui uma espécie de *“alargamento da reserva parlamentar a todo o campo do direito tributário”*²⁴³, fazendo com que, por esta via, exista sempre uma garantia de que as bases gerais de qualquer tributo são escrutinadas pelo parlamento.

Assim, com esta reserva de lei alargada, confere-se legitimidade à tributação mesmo quando se tratam de tributos bilaterais, com vista a que não se caia, face à pressão económico-financeira que vivemos, na tentação de criação indiscriminada e sem critério de tributos²⁴⁴.

Nestes termos, a criação de regimes gerais – quer para as taxas ou para as contribuições – permitem imprimir um certo rigor no domínio da criação e cobrança destes tributos, apertando-se a malha normativa²⁴⁵.

O princípio da igualdade, tal como outros princípios gerais de direito, consubstancia uma fórmula contextual²⁴⁶ que apenas vai-se tornando concreta e definida quando se aplica às várias vertentes –ou ramificações – do direito tributário. Isto porque a básica fórmula do “tratamento igual do que é igual” não será certamente igual para cada situação jurídica.

²⁴³ Cfr. Suzana Tavares da Silva, *As taxas e a coerência do sistema tributário*, Coimbra Editora – Coleção CEJUR, 2ª Edição, 2013

²⁴⁴ Conforme já se aludiu anteriormente, efetivamente o princípio da legalidade é um dos limites à criação de tributos, sejam eles unilaterais ou bilaterais. A questão que se coloca é se a limitação à legalidade constitucionalmente existente é a adequada face à mutação dos conceitos económico-financeiros e emergência das contas públicas, incluindo no âmbito das Autarquias Locais.

²⁴⁵ Foi com esta expectativa que foi criado o Regime Geral das Taxas das Autarquias Locais.

²⁴⁶ Cfr. Sérgio Vasques, *Manual de Direito Fiscal*, Almedina, 2012.

Assim, o princípio da igualdade tributária terá de ser concretizado atendendo às diferentes espécies tributárias e atendendo a um critério de repartição²⁴⁷, ou seja, confrontando o objeto a repartir com o critério de repartição²⁴⁸.

Nestes termos, como já tivemos ocasião de referir, no que concerne aos tributos públicos, há que relevar dois critérios materialmente adequados: i) capacidade contributiva para o caso dos impostos; ii) equivalência no que toca a tributos bilaterais como taxas e contribuições. São critérios intersistemáticos que exprimem o sentido de justiça quando ponderadas as finalidades de cada tributo.

Ora, como já se referiu, a capacidade tributária ainda encontra algum recorte constitucional, não sendo, contudo, de esperar que exista uma conceitualização expressa, muito menos uma escalpelização dos seus intuitos.

Relativamente à equivalência a consagração constitucional expressa é nula. Ainda se podem encontrar algumas alusões a uma eventual proporcionalidade mas que não são, de todo, reconduzíveis a uma formalização mínima dum conceito de equivalência fiscal.

Contudo, é na aplicação do princípio da igualdade que se baseiam estes critérios. Aliás, os mesmos são a concretização, pela doutrina, jurisprudência e Lei, do próprio princípio enformador do sistema jurídico português²⁴⁹.

Para além do princípio da legalidade e da igualdade, à extrafiscalidade não pode deixar de se aplicar o princípio do Estado Social, não na vertente da progressividade – mais característica do imposto – mas antes na vertente da existência de mínimo de existência e proibição do confisco. Somente atendendo a estes dois limites se podem compreender, por exemplo, isenções ou benefícios no pagamento de taxas, tarifas ou preços, bem como a imposição dum limite máximo de tributação justificam a existência de valores de taxas que não cobrem custos ou benefícios. No fundo, todo o tributo deve sujeitar-se a um juízo de necessidade, adequação e proporcionalidade, mesmo quando inclui razões extrafiscais. E o confisco, que se baseia sobretudo numa ideia de propriedade e sua usurpação, há muito que se encontra banido nos

²⁴⁷ Cfr. Sérgio Vasques, Manual de Direito Fiscal, Almedina, 2012.

²⁴⁸ Quer com isto dizer-se que se deve adequar o critério de igualdade conforme o tipo de situação. Não se irá interpretar um “tratamento igual do que é igual” se estivermos perante um intuito de eliminação de pobreza ou acesso a determinado bem ou serviço, por exemplo.

²⁴⁹ A concretização deste critério do princípio da igualdade, no âmbito dos tributos comutativos, encontrou o seu expoente máximo no Regime Geral das Taxas das Autarquias Locais. Contudo, o mesmo já se encontrava tenuemente insito em normas da Lei Geral Tributária e há muito que era

termos do artigo 62º da CRP. Pena que, no que concerne à fiscalidade, não haja consenso quanto aos seus limites.

4.2 - Lei Geral Tributária

A Lei Geral Tributária, originalmente aprovada pelo Decreto-Lei n.º 398/98, de 17 de dezembro, em que o Governo fez uso da autorização legislativa concedida pelo artigo 1º da Lei n.º 41/98, de 4 de Agosto, surge no pós Acordo de Concertação Estratégica celebrado em 1996²⁵⁰ e que já reunia consenso entre os parceiros sociais uma maior modernização da máquina fiscal.

No próprio preâmbulo do Decreto-Lei n.º 398/98, de 17 de dezembro, refere-se esse momento de transição, constando a previsão, incluída no Orçamento de Estado para 1997, de realização de estudos para a aprovação duma Lei Geral Tributária.

Pretendia-se uma sistematização dos direitos e garantias dos contribuintes e dos poderes da Administração Tributária.

A Resolução do Conselho de Ministros n.º119/97, de 14 de julho é reveladora dos objetivos pretendidos para a reforma fiscal: estabilidade do sistema, redução das desigualdades na sociedade portuguesa através da redistribuição da carga fiscal, simplificação, modernização e desburocratização da administração fiscal, prossecução da luta contra a evasão e fraude fiscais, promoção e desenvolvimento socioeconómico sustentável com a criação de condições de competitividade, crescimento económico, consolidação e criação de empresas viáveis.

Efetivamente, a dispersão e incoerência das normas que existiam e que caracterizavam o sistema fiscal português, era, por si só, motivo suficiente para se pretender uma sistematização.

Uma Lei Geral Tributária seria mais um instrumento de defesa dos direitos dos contribuintes mas também disciplinadora da administração tributária, clarificando a relação jurídica tributária e o procedimento tributário.

²⁵⁰ O Acordo de Concertação Estratégica, celebrado em 20 de Dezembro de 1996 entre Governo e Parceiros Sociais, constituiu o primeiro acordo deste género com um horizonte temporal a médio prazo (3 anos) em que se consagrou uma série de linhas de estratégia concertada para o emprego, a competitividade e o desenvolvimento, e das reformas que a deveriam sustentar. No âmbito das medidas fiscais, não se encontrava prevista expressamente a elaboração duma Lei Geral Tributária. Contudo existiam como objetivos a atingir um *“aperfeiçoamento dos mecanismos de luta contra a evasão e fraude fiscais, uma modernização do aparelho fiscal e aduaneiro (sem a qual é impensável a sustentabilidade de qualquer política tributária), uma simplificação de mecanismos burocráticos, de molde a torná-lo simultaneamente mais justo, mais estável, mais eficaz, mais eficiente, mais competitivo e de contribuir para uma concorrência mais salutar”* (vide texto original disponível em www.ces.pt).

Contudo, no que concerne ao tema em apreço, é aqui de relevar a tarefa da definição dos princípios fundamentais da ordem tributária, onde se acolheram alguns dos princípios da constituição fiscal e os desenvolveram, bem como se clarificaram regras de aplicação no tempo e no espaço das leis tributárias.

Pretendeu-se efetivamente elaborar uma Lei Geral e portanto, bem que poderia ter assumido valor reforçado. Situação que não sucedeu²⁵¹. Contudo, a capa constitucional de alguns dos seus princípios faz com que detenha, pelo menos no essencial, proteção “reforçada” pela roupagem constitucional.

O âmbito de aplicação da LGT deve ser aferido atendendo ao artigo 1º e 3º: a regra geral é que a lei se aplica a todas as relações tributárias que participe, do lado ativo, os serviços e as entidades públicas, dotadas de competência tributária.

Mas atendendo especificamente ao artigo 3º, devemos considerar que, objetivamente, a LGT aplica-se a relações jurídico-tributárias que envolvam impostos, taxas ou contribuições.

De fato, o artigo 3º da LGT veio sistematizar o conceito e classificação de tributos. Assim, assume-se a tripartição clássica dos tributos entre impostos, taxas e contribuições. Assume-se ainda, neste artigo 3º, que os tributos são fiscais e parafiscais, estaduais, regionais e locais

Em conjugação como artigo 3º da LGT, que classifica os tributos, há que atentar ao disposto no artigo 4º da LGT, onde se legisla relativamente aos pressupostos dos tributos. Repare-se que se trata dos pressupostos do tributo e não de uma conceptualização. A doutrina e jurisprudência já haviam produzido material mais do que suficiente para encontrar as diferenciações e pontos de contato entre os tributos. Contudo, a Lei Geral Tributária, neste particular artigo 4º, veio objetivar o princípio geral de igualdade.

Assim, para os impostos consagra definitiva e expressamente o princípio da capacidade contributiva como elemento caracterizador e distintivo. E com esta referência expressa, sobretudo cria a linha divisória com os tributos comutativos.

²⁵¹ Conforme os ensinamentos de Joaquim Freitas Rocha, em “Do valor normativo da Lei Geral Tributária (a questão do valor reforçado)”, publicado nos Estudos em Homenagem do Doutor Jorge Miranda, Volume V, Coimbra Editora, 2012, (...) *a LGT não tem valor reforçado. Contudo, bem o poderia ter. No recorte do seu regime jurídico, o Ordenamento não reconheceu a especial natureza das matérias que ela consagra e o Legislador constituinte não lhe deu a dignidade que ela merece, não a incluindo no elenco das super- leggi nem se lhe referindo direta ou indiretamente. Porque assim é, assume-se como uma lei igual a tantas outras e, ou está sujeita a ser constante e continuamente preterida, ou se lhe arranca de algum dos seus preceitos dignidade constitucional e, por esta via, confere-se-lhe blindagem e proteção. Esta blindagem, porém, deriva da inconstitucionalidade e não ilegalidade por violação de valor reforçado.*”

O princípio da capacidade contributiva diz-nos que os impostos devem adequar-se à força económica do contribuinte. Nestes termos, o imposto deve incidir sobre manifestações de riqueza e as mesmas devem estar sujeitas à aplicação de imposto²⁵².

Não esqueçamos que o imposto, por ser um tributo unilateral, constitui *uma ablação do património particular ditada pelo interesse geral e alheia ao aproveitamento de qualquer prestação pública*²⁵³ e por isso a necessidade de limitação do âmbito da sua incidência.

Contudo, não se pode, de todo, reduzir a incidência do imposto a toda e qualquer manifestação de riqueza, uma vez que as mesmas nem sempre espelham a situação económica do contribuinte. Assim, o princípio da capacidade contributiva deve também ser um mecanismo de pessoalização do imposto, situação que é sobretudo notória no imposto sobre o rendimento das pessoas singulares, com o seu mecanismo de escalões e deduções cuja aplicação difere consoante, também, o âmbito familiar do contribuinte.

No caso das taxas, o artigo 4º n.º 2 da LGT, passa a consagrar os três tipos que sobretudo a doutrina vinha definindo. Efetivamente, a taxa é inequivocamente um tributo, uma prestação tributária, que pressupõe ou dá origem a uma contraprestação específica constituída por uma relação concreta (que pode ser ou não de benefício) entre o contribuinte e um sujeito tributário ativo²⁵⁴.

Seguindo a conceção expressa no próprio artigo 4º n.º 2 da LGT que sedimentou a classificação tripartida das taxas, este tributo comutativo tem por objeto: i) a prestação concreta dum serviço público (taxa por prestação de serviços públicos); ii) a utilização de um bem do domínio público (taxa de utilização); iii) a remoção dum obstáculo jurídico ao comportamento dos particulares²⁵⁵ (Taxa por emissão de licenças ou autorizações).

Ora, coma estipulação destes pressupostos, a Lei Geral Tributária abre definitivamente a porta à equivalência enquanto critério de igualdade aplicável às taxas, uma vez que as classifica, sem dúvida, como um tributo naturalmente bilateral: a taxa é paga em razão duma contrapartida.

²⁵² Cfr. Sérgio Vasques, Manual de Direito Fiscal, Almedina, 2012.

²⁵³ Cfr. Sérgio Vasques, Manual de Direito Fiscal, Almedina, 2012.

²⁵⁴ Utilizando-se aqui uma terminologia de acordo com a adotada na própria Lei Geral Tributária que, no seu artigo 1º, define e enumera o sujeito ativo da relação jurídico-tributária, incluindo as entidades públicas legalmente incumbidas da liquidação e cobrança de tributos.

²⁵⁵ Neste caso particular, há que relevar o conceito dado por Carlos Baptista Lobo, in “Reflexões sobre a (necessária) Equivalência Económica das Taxas”, Estudos Jurídicos e económicos em Homenagem ao Prof. António de Sousa Franco, FDL 2006, em que define este terceiro tipo de taxa como “*outorga de um título habilitador por motivos de eficiente regulação de um mercado*” numa abordagem mais aproximada às teorias económicas subjacentes à criação destes tributos.

Efetivamente, a taxa é uma receita pública umbilicalmente ligada a utilidades auferidas por quem é obrigado a pagá-la. Assim, a taxa pressupõe inevitavelmente uma contrapartida específica a favor do contribuinte por parte do sujeito ativo. Esta é a bilateralidade que opõe a taxa à unilateralidade do imposto.

Contudo, essa contrapartida tem de ter um critério qualitativo e esse é o de equivalência. E atenção que esta equivalência, como já amiúde se referiu, terá de ser uma equivalência jurídica e não apenas económica²⁵⁶.

Se é certo que a classificação das taxas e a sua bilateralidade fica expressamente regulada no artigo 4º n.º 2 da LGT, foi necessário esperar, contudo, 8 anos para que o legislador tomasse posição sobre a equivalência nas taxas das autarquias locais. Tal apenas sucedeu com a publicação do Regime Geral das Taxas das Autarquias Locais.

Outra inovação decorrente da classificação dos tributos e seus pressupostos, surge no âmbito das contribuições.

Por um lado, o artigo 3º n.º 2 da LGT consagra como tributo as *“demais contribuições a favor de entidades públicas”*. Mas logo de seguida, para que dúvidas não existissem, no artigo 4º n.º 3 da LGT, incluem-se no âmbito da Lei Geral as contribuições especiais.

Atendendo a esta especificidade da letra desta Lei Geral Tributária e, permitindo-nos a antecipação, o disposto no artigo 5º n.º 2 do RGTA, defende-se que existem dois tipos de contribuições admissíveis:

- i) As contribuições a favor de entidades públicas ou contribuições financeiras, que têm como principal objetivo o financiamento dessas entidades, exigindo dum grupo – mais ou menos amplo e limitado – de indivíduos a sua contribuição. Certo é que a entidade pública está envolvida na regulação, supervisão ou qualquer outra função com carácter parafiscal e os indivíduos afetados utilizam, usufruem ou beneficiam dessa prestação da entidade pública. Ou seja, existe a partilha de uma específica contraprestação de natureza grupal²⁵⁷. Neste caso existe aquilo que se tem designado de *“equivalência grupal”*, sendo possível detetar-se utilidades divisíveis que são dirigidas não a determinado indivíduo - como nas taxas – mas a determinado

²⁵⁶ De referir que, quando é possível o apuramento do encargo geral para a coletividade que determinada taxa provoca, o seu quantitativo deve equivaler a, pelo menos, esse valor. A questão prende-se com a possibilidade de ultrapassar ou diminuir esse quantitativo por motivos extrafiscais válidos. De referir, contudo, que a ideia de bilateralidade exige uma certa proporcionalidade para que, o quantitativo exigido não seja desproporcionado em relação à prestação inerente à taxa.

²⁵⁷ Cfr. José Casalta Nabais, *“Direito Fiscal”*, Almedina, 2014

grupo de indivíduos. Assim sendo, estas contribuições, apesar da sua qualificação ser essa, devem reconduzir-se, no que concerne ao princípio da reserva de lei, ao regime das taxas, uma vez que detêm bilateralidade suficiente para serem reconduzidas a tal regime. De relevar que ao reconduzir esta figura tributária ao regime das taxas tal não quer dizer que não tenha de existir uma base geral, criada por lei, com vista a permitir uma recondução mínima à reserva de lei consagrada no artigo 165º n.º 1 alínea i) da CRP. No caso do n.º 2 do artigo 5º do RGTAL é dada permissão às autarquias locais para a criação de contribuições financeiras desde que sigam as regras do RGTAL, reconduzindo, portanto a um regime jurídico semelhante ao das taxas.

- ii) As contribuições especiais que se dividem em a) contribuições de melhoria, que incidem sobre quem não gerou ou provocou o fato tributário mas obtiveram vantagem pela existência do mesmo. Nestes casos, existe uma valorização patrimonial dos bens dos particulares por motivo de obra pública, melhoria ou criação de serviços públicos; b) e contribuições por maiores despesas, decorrentes do especial desgaste de bens públicos ocasionados por exercício de determinada atividade. Neste caso tributa-se o grupo de indivíduos que provocam esse mesmo desgaste adicional ou especial desgaste. A Lei Geral tributária, relativamente às contribuições especiais, reconduz-as à categoria de impostos. O artigo 4º n.º 3 da LGT assim o refere. Muito embora o legislador não tenha tarefas de doutrinador, o certo é que, neste caso, o legislador acolheu a tese de que, grande parte das contribuições especiais, pela sua estrutura e composição, são verdadeiros tributos unilaterais e assim devem portanto, ser tratados e considerados.

Como afirma Sérgio Vasques, *in* “Manual de Direito Fiscal”, Almedina, 2012, referindo-se em especial às contribuições que, entre 1995 e 1998, foram criadas devido à construção da 2ª travessia do Tejo em Lisboa e zonas inerentes, a contribuição criada em virtude das obras referentes à Exposição Mundial Expo 98 e contribuições cobradas pela construção de vias circulares em Lisboa e Porto, *“Mostra-se acertado por isso qualificar estas contribuições especiais como verdadeiros impostos, dada a ausência de uma genuína finalidade compensatória”*.

O certo é que, independentemente desta recondução legal à figura de imposto das contribuições especiais, bem sabemos que para classificar um tributo há que olhar-lhe a

substância e não a forma. E por isso mesmo deve efetuar-se uma análise casuística para que se reconduza corretamente à figura tributária.

Contudo, esta recondução tem, curiosamente, um fundo de veracidade se a reconduzirmos ao âmbito da legalidade.

No que concerne à legalidade, o artigo 3º ns.º 2 e 3 da LGT dispõem que os tributos são criados por lei, reconduzindo a legalidade das taxas e contribuições a um regime geral a constar em lei especial.

No fundo, este artigo da Lei Geral Tributária traz a este corpo legislativo o que a Constituição já prevê no que concerne à reserva de lei em matéria fiscal.

Contudo, o artigo 8º da Lei Geral Tributária faz uma abordagem mais específica da legalidade tributária. E é aqui que se percebe claramente que, a incidência, taxa, benefícios fiscais, garantias dos contribuintes, definição de crimes fiscais e regime de contraordenações têm de constar da Lei. Escalpelizam-se ainda mais exemplos de aplicação da legalidade, nomeadamente à liquidação e cobrança de tributos.

Ora, se por um lado, como vimos anteriormente, não se encontra na reserva de lei parlamentar senão o regime geral das taxas e contribuições, o certo é que, a Lei Geral Tributária, faz sujeitar todos os tributos ao princípio da legalidade, podendo essa legalidade revestir maior ou menor intensidade de acordo com as normas constitucionais.

Se por um lado os impostos têm de ser criados exclusivamente pelo parlamento ou governo em gozo de autorização, já na criação das taxas tal não sucede.

Conforme refere Carlos Baptista Lobo, *in* “Reflexões sobre a (necessária) Equivalência Económica das Taxas”, Estudos Jurídicos e económicos em Homenagem ao Prof. António de Sousa Franco, FDL 2006, *“Constitui hoje posição consolidada da doutrina a não submissão das taxas ao princípio da legalidade fiscal constante no n.º 2 do artigo 103º e da alínea i) do n.º 1 do artigo n.º165º da CRP. Estes preceitos estabelecem um princípio da legalidade qualificado que se traduz na necessidade dos elementos essenciais do imposto (taxa, incidência, benefícios fiscais e garantias dos contribuintes) serem definidos e concretizados por uma lei da Assembleia da República, ou por decreto-lei autorizado. Esse regime aplicável aos impostos não é mais do que a decorrência do princípio “no taxation without representation”, numa lógica de auto-tributação. Quanto às taxas, o legislador constituinte preferiu inserir unicamente, em 1997, no âmbito da reserva relativa da Assembleia da República a definição do seu regime geral. Tal opção justifica-se pela importância concreta do mesmo enquanto diploma e enquadramento geral – reserva de*

densificação parcial – e não pela especialidade da relação jurídica subjacente a essa forma tributária, que assentando essencialmente numa lógica de bilateralidade, permite por isso mesmo, que os seus sujeitos passivos obtenham formas de tutela jurídica alternativa dos seus direitos, ao contrário do que acontece nos impostos”

De fato, dada a configuração bilateral tão característica das taxas, a prévia autorização parlamentar não será necessária na ótica da defesa do contribuinte. Basta o incumprimento do Estado relativamente à contraprestação devida para tornar possível ao contribuinte o desencadeamento de meios jurisdicionais de tutela do seu direito²⁵⁸.

Já no que concerne às contribuições, a ausência dum regime geral tem levantado questões sobre a necessidade de reconduzir a sua criação a uma reserva de lei.

Neste particular, destacamos a decisão do Tribunal Constitucional no Acórdão n.º n.º365/2008, onde, a propósito da criação e cobrança de contribuições a favor da ERC fez a seguinte leitura: *“(...) a Assembleia da República, além de apontar os princípios gerais que devem presidir à fixação das taxas a favor da ERC, determinou a sua incidência, o âmbito dos seus sujeitos passivos, o critério para a fixação do seu valor e até os prazos para o seu pagamento. Esta normação parlamentar, especialmente destinada a possibilitar a aprovação pelo Governo de taxas a favor da ERC, incluindo a taxa pela sua atividade corrente de regulação e supervisão da comunicação social, é suficiente para, relativamente a esta concreta taxa, se considerarem atingidos os objetivos constitucionais visados com a exigência de um regime geral das contribuições financeiras a favor de entidades públicas. Na verdade, verifica-se que os representantes diretos do povo tiveram intervenção na definição dos princípios e das regras elementares respeitantes aos elementos essenciais da taxa de regulação e supervisão a favor da ERC, prevista nos artigos 3.º, n.º 3, a), e 4.º, do Decreto-Lei n.º 103/2006, de 7 de Junho, pelo que, sendo esta uma "contribuição financeira a favor de entidade pública", a sua consagração em decreto-lei não fere a exigência de reserva de lei formal imposta no artigo 165.º, n.º 1, i), da C.R.P., não sofrendo as normas aí contidas de inconstitucionalidade orgânica.”*

Nestes termos, atendendo à ausência dum regime geral das contribuições, bem como atendendo à especial comutatividade do tributo – com menor exigência de bilateralidade do que a taxa e portanto menores garantias inerentes – é de prevalecer a ideia da necessidade duma especial ligação à reserva de lei.

²⁵⁸ Cfr. Carlos Baptista Lobo, in “Reflexões sobre a (necessária) Equivalência Económica das Taxas”, Estudos Jurídicos e económicos em Homenagem ao Prof. António de Sousa Franco, FDL 2006

Relevamos ainda o disposto no artigo 5º da LGT. Esta é uma norma de cariz programático que traz a esta Lei Geral princípios fundamentais da tributação, mostrando a sua tendência para a manutenção de alguns ideais programáticos da própria constituição.

Assim, dispõe-se que a tributação visa a satisfação das necessidades financeiras do Estado e entidades públicas, buscando uma conceção originária ou naturalística da imposição dos impostos.

Contudo, logo de seguida prevê que a tributação deve promover a justiça social, a igualdade de oportunidades e a correção de desigualdades na distribuição de riqueza e do rendimento. Ora, neste particular, existe aqui uma colagem ao princípio constitucional do estado social.

Mas sobretudo abre-se aqui o caminho para a justificação extrafiscal do tributo, uma vez que, para além da sua função prática natural de financiamento do Estado, a tributação encara aqui uma valência social. E esta valência é aplicável, sem dúvida aos tributos unilaterais. Mas também, e em grande parte, aos tributos bilaterais, na vertente corretora de externalidades²⁵⁹.

Aliás, esta análise é validada pelo artigo 7º n.º 3 da LGT, quando o legislador assume que “*A tributação não discrimina qualquer profissão ou atividade nem prejudica a prática de atos legítimos de carácter pessoal, sem prejuízo dos agravamentos ou benefícios excepcionais determinados por finalidades económicas, sociais, ambientais ou outras.*” (sublinhado nosso).

Analisando ainda este artigo 7º, verificamos ainda que se pretende aqui impor um limite à tributação que não deve prejudicar “*a prática de atos legítimos de carácter pessoal*”. Esta é mais uma concretização daquilo que são os princípios constitucionais, desta feita reforçando a ideia da não ingerência do Estado na autonomia privada.

Ora, esta limitação transpõe para a Lei Geral Tributária os princípios da dignidade da pessoa humana, do livre desenvolvimento da personalidade e da propriedade²⁶⁰. Mais concretamente interessa aqui referir que se trata de mais uma consagração legal da proibição do confisco.

Curiosamente, o artigo 7º n.º 1 da LGT prevê que a tributação deve favorecer a formação de aforro, o que leva a crer que o nível de tributação, para além de não poder beliscar um mínimo

²⁵⁹ Desta feita utiliza-se a terminologia de externalidades já não apenas numa vertente economicista mas também numa abrangência social.

²⁶⁰ Cfr. Diogo Leite Campos, Benjamim Silva Rodrigues, Jorge Lopes de Sousa, “Lei Geral Tributária- anotada e comentada”, 4ª edição, Encontro da Escrita, 2012.

de existência, deve promover a poupança. E esta ação pode dar-se pela diminuição do nível de tributação ou pelo incentivo ou proteção de bens “juntos” ao longo da vida²⁶¹.

Também com esta consagração prevista no artigo 7º n.º 3 da LGT se pretende relevar que deve a tributação ter um regime que seja constante e com um mínimo de previsibilidade.

No reforço da ideia da previsibilidade encontramos o disposto no artigo 12º da LGT que contém as regras da aplicação da lei tributária no tempo.

Na senda do disposto constitucionalmente, o artigo 12º n.º 1 da LGT, vem expressamente prever a não retroatividade na criação de impostos.

Efetivamente, a não retroatividade está prevista expressamente para a criação de impostos, sendo que: i) se a formação do fato tributário for sucessiva, a nova lei só se aplica após a sua entrada em vigor e; ii) as normas sobre processo e procedimento são de aplicação imediata, salvo em casos de prejuízo das garantias, direitos e interesses legítimos dos contribuintes.

A norma, de aparente facilidade de execução, não é, contudo, pacífica.

Em primeiro lugar, há que atender aos vários graus de retroatividade. Assim, seguindo a clássica formulação de Alberto Xavier²⁶²:

- i) Retroatividade de 1º grau, quando o fato verificou-se por inteiro ao abrigo da lei antiga, tendo já produzido todos os seus efeitos no âmbito dessa mesma lei. A lei nova pretende retirar dos mesmos fatos efeitos jurídicos diferentes. Neste caso a retroatividade é patente e não suscita dúvidas de inaplicabilidade;
- ii) Retroatividade de 2º grau, quando o fato também se verificou por inteiro ao abrigo da lei antiga mas desta feita os seus efeitos não se esgotaram por inteiro na sombra da lei velha e prolongam-se no domínio temporal da nova lei. Neste caso, o que releva é o momento em que ocorreu o fato tributário;
- iii) Retroatividade de 3º grau, quando o fato tributário ocorre completamente fora da vigência da antiga lei e a produção de efeitos dá-se completamente no âmbito da nova lei. Aqui, de acordo com Alberto Xavier- e a Lei Geral Tributária parece acompanhar – não existiria uma verdadeira retroatividade.

²⁶¹ Se durante o período de intervenção externa ainda foi sendo admissível a ingerência do Estado nesta liberdade pessoal de gerir o seu património, o certo é que a manutenção de níveis de tributação efetiva sobre o rendimento e património não parecem favorecer o aforro. Pelo contrário. E com a ideia de se voltar à tributação sucessória, mesmo o património que foi recolhido em vida e que na sua aquisição e manutenção foi alvo de imposto, na transição *mortis causa* não deixará de ser tributado numa derradeira tributação sobre a poupança do falecido.

²⁶² Cr. Alberto Xavier, “Manual de Direito Fiscal”, volume I, 1974, FDL

Atendendo ao disposto na Lei Geral Tributária e aos graus de retroatividade, há que aplicar concretamente o regime.

Assim, no que respeita aos impostos de natureza periódica, como os impostos sobre o rendimento, a lei nova, entrada em vigor a meio do ano, pode projetar-se retroativamente por duas vias: i) caso sujeite a tributação fatos plenamente formados; ii) caso se aplique a fatos cuja formação se encontra em curso.

Ora, no primeiro caso pareceria à partida ser de recusar plenamente essa retroatividade de 1º grau, forte ou autêntica.

Contudo, como já referimos anteriormente, o artigo 103º da CRP apenas garante que, por princípio, não há retroatividade. Contudo, o princípio da segurança jurídica pode ser ultrapassado por outros princípios constitucionalmente mais fortes.

No que concerne ao segundo exemplo, a própria Lei Geral Tributária aceita a retroatividade uma vez que se trata de um fato tributário de formação sucessiva ou contínua, sendo esta retroatividade fraca.

Questão diferente é a da aplicação às taxas e demais contribuições do princípio da não retroatividade.

Efetivamente o conceito constitucional não foi desenhado para os tributos comutativos mas isso não quer dizer que a retroatividade desses tributos não cause problemas a serem tidos em conta.

À semelhança do que sucede nos impostos, também as taxas e as contribuições podem revestir natureza periódica ou de obrigação única e o legislador fiscal ou a administração podem lançar esses tributos com efeitos retroativos.

O fato de os tributos comutativos servirem para compensação de prestações efetivas ou presumivelmente provocadas ou aproveitadas pelo contribuinte, mitiga por si só a violência dum retroatividade mas não elimina a insegurança que pode provocar. Imagine-se o lançamento retroativo dum tributação anual pela ocupação de subsolo, por exemplo.

Conforme refere Sérgio Vasques, *in* “Manual de Direito Fiscal”, Almedina, 2012, “(...) se estes são tributos que escapam ao artigo 103º, n.º 3, julgamos ainda assim que dos princípios da segurança jurídica e do Estado de Direito fundados no artigo 2º da Constituição resulta a exclusão da sua aplicação retroativa na generalidade dos casos, ponto da maior importância

*numa época em que se intensifica o recurso às taxas como mecanismo de financiamento da administração pública e se multiplicam novas e modernas contribuições*²⁶³.

4.3 - Regime Geral das Taxas das Autarquias Locais

Após vários anos de discussão sobre a necessidade dum regime geral das taxas, em 2006 o Governo decide ter a iniciativa legislativa para a regulamentação das taxas das autarquias locais. A disseminação da figura das taxas faz com que um regime geral aplicável a todo o universo destes tributos comutativos se torne de praticabilidade duvidosa. Esse é também um dos maiores obstáculos à formulação dum regime geral das contribuições.

Nestes termos, a formulação de regimes gerais setoriais acaba por ser um caminho possível tendo em vista a regulação de determinado tipo de tributo comutativo.

Ao abrigo do disposto no artigo 197º n.º 1, alínea d) da Constituição da República Portuguesa, o Governo apresentou na Assembleia da República a Proposta de Lei n.º 90/X, referente ao Regime Geral das Taxas das Autarquias Locais.

Efetivamente, já na proposta de lei se denotava, por parte do legislador, a preocupação com a regulação duma figura tributária que assumia um grande relevo no financiamento das autarquias locais. Na exposição de motivos da proposta de lei pode ler-se: *“No que diz respeito às autarquias locais e na medida em que têm, em regra, um relacionamento mais direto e próximo com os particulares prestando-lhes serviços específicos, concretos e a mais das vezes individualizáveis, a figura da taxa tem uma importância económico-financeira crescente. Tal relevância decorre, por um lado, de grande parte dos custos em que incorrem as autarquias locais serem gerados pela prestação de concretos serviços aos particulares e, por outro, pelo facto de para os particulares tais serviços serem cada vez mais importantes para a sua qualidade de vida e para a atividade económica privada.”*

Mas para além da perspetiva económica, visivelmente pretendia-se fixar um regime jurídico que agregasse disposições dispersas mas que sobretudo optasse definitivamente pelos critérios que a doutrina e jurisprudência há muito vinham clamando.

Neste sentido, a exposição de motivos é bastante clara nos intuitos pretendidos.

²⁶³ No mesmo sentido, Casalta Nabais e Lima Guerreiro, que defendem que mesmo que a proibição da retroatividade se cinja aos impostos, deve-se ter em conta, nas taxas e contribuições, o princípio da proteção da confiança salvaguardado pelo Estado de Direito.

Em primeiro lugar vem clamar pelo princípio do benefício, chamando à colação a teoria da equivalência, mantendo, claro está, a coerência com a jurisprudência e doutrina: *“Encontra-se já consolidado o entendimento, em larga medida proveniente de uma abundante jurisprudência do Tribunal Constitucional, de que na fixação do “quantum” da taxa se deve tomar em consideração o princípio do benefício (que vantagens obtém o particular) e o princípio da cobertura do custo, não se admitindo, sob pena de a figura deixar de ter a natureza de taxa, uma desproporção intolerável entre o montante de tributo e o custo do bem ou do serviço.”*

Ao acolher o princípio do benefício, o legislador teve também de tomar posição quanto à fixação do *quantum* da taxa e quais os seus limites. Isto porque o fato de se aceitar a equivalência não é necessariamente suficiente para a delimitação do valor eficiente da taxa e seus parâmetros de apuramento.

Assim, o legislador acabou por tomar posição e, na exposição de motivos da proposta de lei já antecipava que: *“Deixando uma ampla margem de liberdade às autarquias locais quanto à criação de taxas e quanto à determinação do seu «quantum», com a presente lei delimita-se com rigor a figura da taxa, tornando indiscutível que a sua exigência só pode resultar como contrapartida de prestações efetivas por parte das autarquias locais, no âmbito das suas atribuições. De acordo com o princípio da proporcionalidade, exige-se que os regulamentos a emitir pelas autarquias locais na criação de taxas ou aquando da alteração do seu «quantum», contenham uma pormenorizada justificação dos serviços a prestar, dos bens cuja utilização é concedida aos particulares ou dos atos para os quais são necessárias autorizações, bem como justificação económico-financeira dos quantitativos a cobrar. Esta última exigência (a justificação económico-financeira) é um elemento determinante para o rigoroso controlo da natureza do tributo como taxa.”*

Assim, para além de pretender que o valor da taxa apenas contemple a contrapartida de prestações efetivas por parte das autarquias locais, para que se consiga identificar essas mesmas prestações efetivas, as autarquias locais passam a ser obrigadas a fundamentar o valor da taxa.

Sendo um regime geral, a proposta de lei indicava apenas grandes áreas de atividade no âmbito das quais as autarquias locais poderiam proceder à criação de taxas, deixando uma ampla autonomia às autarquias locais. E aproveitou-se para se disciplinar o regime referente à cobrança coerciva, à caducidade e prescrição e às garantias dos particulares.

O Regime Geral das Taxas das Autarquias Locais acabou por ser consagrado na Lei 53-E/2006, de 29 de dezembro, fazendo parte dum pacote de medidas fiscais e financeiras relacionadas com as autarquias locais e conjuntamente como orçamento do estado para 2007.

4.3.1 - Fundamento e necessidade

Na moderna discussão em torno dos sistemas fiscais, a ideia de federalismo financeiro retoma uma posição de destaque sobretudo devido à crescente importância dos tributos comutativos. A descentralização dos poderes financeiros permite adaptar as prestações públicas às preferências individuais da população e com isso pode, até, maximizar o bem-estar social. Isto porque, a disseminação dos poderes tributários pelas entidades administrativas faz com que cada comunidade local tenha uma tributação específica que pode convergir com as suas preferências.

Se imaginarmos um país como Portugal, em que para além do Estado central que emana as normas sobre os impostos, é possível ter benefícios em sede de IRS consoante o local de domicílio fiscal²⁶⁴, níveis de imposto sobre o património também de valor diferenciado consoante a taxa de IMI decidida por cada assembleia municipal, derrama de valor decidido ao nível local ao que acresce a criação e cobrança de tributos comutativos de acordo com as necessidades das entidades locais, então estamos perante um género de mercado fiscal, onde se experimentam benefícios fiscais com intuítos de fixação de população, atratividade de empresas ou outros.

Ora, com a deslocação da decisão financeira para o nível local, cada comunidade fixa a despesa pública e a receita que a alimenta, permitindo assim que se ajustem as prestações de acordo com as preferências dos respetivos habitantes e assim maximizar o bem-estar coletivo.

As taxas, possuindo natureza comutativa e contornos seletivos, constituem um instrumento tributário muito relevante para as teses do federalismo financeiro, permitindo – melhor até do que os impostos – associar os encargos que se exigem aos contribuintes à provocação ou aparecimento ou aproveitamento de prestações públicas determinadas.

²⁶⁴ Através do método de devolução aos municípios de determinado montante da percentagem que caberia ao município receber

Nestes termos, estamos a considerar o crescimento desta concorrência entre comunidades locais, concorrência essa gerada pela capacidade de as entidades locais usarem a sua autonomia financeira e poder tributário para os adequar às necessidades da comunidade²⁶⁵.

Associada a esta concorrência encontra-se também a cada vez maior mobilidade de pessoas e bens, mesmo atendendo ao fator do património imobiliário não ser móvel²⁶⁶.

Para além dos motivos económicos, do ponto de vista administrativo, as taxas acabam por ser uma figura tributária que é de maior acessibilidade dentro da autonomia que as autarquias possuem.

As taxas constituem um instrumento financeiro que as autarquias podem criar, abolir e adequar às suas necessidades com grande rapidez e com maior celeridade, o que não sucede com os impostos²⁶⁷.

Embora produzam uma receita menos volumosa mas oferecem às autarquias um maior poder de conformação.

No ordenamento português não existiam regras de forma ou substância que balizassem a produção de taxas ao nível local. E, efetivamente, muito embora em termos financeiros os impostos até sejam mais relevantes por proporcionarem maior encaixe financeiro, as taxas são os tributos onde se manifesta na plenitude a autonomia financeira das autarquias.

As taxas possuem ainda um valor simbólico em termos políticos uma vez que as mesmas são um pouco o reflexo da relação entre o município e munícipes. De relevar que, face ao fato de serem um expoente da autonomia da autarquia, as taxas podem transmitir as escolhas efetuadas pelo poder político local para determinada área. E são mais ou menos aceites pelos munícipes, numa relação de proximidade entre aquilo que a comunidade está disposta a aceitar suportar e os serviços prestados pela autarquia.

Há que relevar que, apesar de todas questões, as taxas disseminaram-se e o seu peso nos orçamentos locais aumentou significativamente.

Paralelamente a este cenário económico e político, em termos jurídicos as taxas locais pululavam mas detinham um enquadramento jurídico deficiente²⁶⁸. De fato, o menor peso

²⁶⁵ Cfr. Sérgio Vasques, “Regime das Taxas Locais”, Almedina – Cadernos do IDEFF n.º8, 2008

²⁶⁶ Muito embora Portugal seja um país de “proprietários” devido ao boom do acesso ao crédito bancário com maiores facilidades para a aquisição de habitação própria e permanente, o mercado do arrendamento teve um incremento significativo nos últimos anos o que favoreceu também a mobilidade pessoas. Muitos puderam mudar-se por razões económicas ou familiares arrendando o imóvel e assim neutralizando despesas.

²⁶⁷ Cfr. Sérgio Vasques, “Regime das Taxas Locais”, Almedina – Cadernos do IDEFF n.º8, 2008

destes tributos nas receitas públicas e a necessidade crescente de adequação dos impostos, levaram a que a doutrina e legislação não se focassem nos tributos comutativos.

As leis das finanças locais produzidas pós 1974 apenas se limitavam à concretização do princípio da autonomia dos entes locais e fixou meros catálogos de tributos que, municípios e freguesias, podiam estabelecer²⁶⁹. As autarquias gozaram, assim, de bastante liberdade na criação destes tributos, tendo sido produzidos diversos regulamentos de taxas com muitas fragilidades e dir-se-ia com muitas irregularidades face à aos princípios da legalidade e igualdade.

Talvez por isso mesmo a produção de decisões judiciais foi abundante até à entrada em vigor do regime geral. Contudo, essa produção jurisprudencial foi insegura, ou seja, foi-se alterando e afinando ao longo dos anos.

Efetivamente, a jurisprudência escarpelizou bastante o problema da reserva de lei. E sobretudo veio clarificar que, muitas vezes, uma taxa irregular não deixa de ter a natureza de taxa. Pode é ser ilegal.

Efetivamente, a jurisprudência era muito profícua em “desclassificar” um tributo bilateral, reconduzindo-o quase automaticamente à figura de imposto e declaravam-se inconstitucionalidades formais com grande frequência. Aliás, esse argumento era já usual utilizar-se logo nas primeiras instâncias.

Felizmente tal situação passou a ser revista e temos como exemplo o Acórdão proferido pelo Tribunal Central Administrativo Sul, no âmbito do processo n.º 2548/99, em que se pode ler o seguinte: *“A criação duma taxa, com um montante exigível, desproporcionado das utilidades de uso e fruição ao seu abrigo permitidos, aos particulares, não passa, pois, disso mesmo, da exigência de uma prestação desproporcionada, desequilibrada entre o montante pago e a utilidade recebida, não passando por tal efeito a qualificar-se de imposto.”*

No que concerne ao princípio da igualdade, efetivamente este tinha uma abordagem controvertida. De fato, discutia-se a quantificação da taxa e a proibição do excesso mas reconduzia-se este fator a um princípio da proporcionalidade-mais relacionado com a atividade da administração pública – do que propriamente numa abordagem de critério de igualdade.

²⁶⁸ Autores como Sérgio Vasques – mentor do Regime Geral das Taxas das Autarquias Locais - naturalmente consideravam o cenário jurídico relativo aos tributos Locais, até ao surgimento deste Regime Geral, como muito deficiente. Apesar de considerarmos que, efetivamente, o Regime Geral trouxe vantagens na sistematização e clarificação de normas, o certo é que estando perante tributos bilaterais, a necessidade de regulamentação é menor. Caso diferente é o das contribuições, dado que a bilateralidade é mais ténue e por isso necessitam de um maior controlo normativo.

²⁶⁹ Cfr. Sérgio Vasques, “Regime das Taxas Locais”, Almedina – Cadernos do IDEFF n.º8, 2008

Nos termos do já mencionado Acórdão proferido pelo Tribunal Central Administrativo Sul, no âmbito do processo n.º 2548/99, e cuja formulação se repetiu em outras peças de jurisprudência, o princípio da proporcionalidade aplicável às taxas, fundava-se no então artigo 5º n.º 2 do Código do Procedimento Administrativo, onde se podia ler que *“As decisões da Administração que colidam com direitos subjetivos ou interesses legalmente protegidos dos particulares só podem afetar essas posições em termos adequados e proporcionais aos objetivos a realizar”*.

Este artigo, aliado ao já referido artigo 266º n.º 2 da Constituição da República Portuguesa, fazia com que se considerasse que a decisão administrativa deva ser adequada- apta à prossecução do interesse público em questão – necessária – no sentido de não existir outro meio de não satisfazer o interesse público visado – e proporcional – existindo uma proporcionalidade entre o custo e o benefício.

Nestes termos, a taxa era reconduzida a um patamar equivalente à decisão administrativa. E portanto, como qualquer decisão deveria mostrar-se adequada, necessária, proporcional e, acrescentamos atendendo ao disposto no próprio Código do Procedimento Administrativo, fundamentada.

Independentemente da produção jurisprudencial abundante que teve, a nosso ver, um papel importante não só na discussão de princípios mas também na adequação paulatina dos regulamentos, o certo é que a jurisprudência não bastava para que se criasse um sentimento de certeza nos contribuintes.

Até porque o próprio Tribunal de Justiça das Comunidades Europeias²⁷⁰, neste caso, estava já num patamar diferente.

O TJCE preocupava-se, tal qual hoje se preocupa, sobretudo com a concordância entre os princípios comunitários e os interesses que se encontram envolvidos nas taxas.

Por um lado reconheceu, desde 2001 no Acórdão Coster²⁷¹, de 29 de novembro de 2001, que os tributos locais poderiam conter intuítos extra fiscais, nomeadamente a defesa do ambiente. Mas também se reconheceu que o propósito extrafiscal não legitima, por si só, a tributação e muito menos o seu valor.

Para além desta decisão, outras existiram no sentido de considerar que os tributos locais, por muito insignificantes que possam parecer, não podem constituir um entrave ou favorecimento a

²⁷⁰ Atualmente, Tribunal de Justiça da União Europeia

²⁷¹ Processo n.º C-17/00

determinado mercado, numa clara alusão à possível violação do princípio do mercado único – incluindo as liberdades de circulação e estabelecimento de pessoas e bens – bem como a proibição genérica de atribuição de auxílios de Estado²⁷².

A nível constitucional, o panorama já foi acima amplamente descrito. De relevar que, com o Regime Geral das Taxas das Autarquias Locais, o princípio da igualdade passa a ter um enfoque maior e a equivalência é assumida como critério naturalmente adequado à repartição das taxas. Relativamente ao panorama da legislação ordinária aquando do aparecimento do Regime Geral das Taxas das Autarquias Locais, como acima se referiu, o RGTL veio incluído num pacote de medidas aplicáveis às autarquias locais, nomeadamente com uma alteração da Lei das Finanças Locais.

Assim, a Lei das Finanças Locais de 2007, reconduz – como já anteriormente fazia - as taxas às receitas próprias das autarquias e fixa alguns dos princípios ordenadores para a criação das mesmas, remetendo já para o RGTL.

De relevar que, em harmonia com as novas disposições do RGTL, o artigo 15º e 18º da LFL de 2007 preveem que as taxas dos municípios e freguesias devem ser criadas em consonância com os princípios da equivalência jurídica, da justa repartição dos encargos públicos e da publicidade. A receita que os municípios e freguesias obtenham como cobrança destes tributos constituem receita própria.

Para além destas disposições, a Lei das Finanças Locais de 2007 faz ainda referência ao princípio da autonomia financeira local e poder de arrecadar receitas inerentes. Acrescenta ainda o legislador que são nulas as deliberações dos órgãos do município e freguesia que envolvam o exercício de poderes tributários ou determinem o lançamento de taxas não prevista na lei, numa alusão direta a princípio da legalidade.

Também as autarquias locais estão sujeitas às regras orçamentais das entidades públicas, mais concretamente às regras de enquadramento orçamental, sendo aplicável às autarquias locais algumas derrogações, nomeadamente no que concerne ao princípio da não consignação.

De relevar que, já nesta Lei das Finanças Locais de 2007 se consagra um princípio de sustentabilidade, consagrando-se que o regime financeiro das autarquias locais deve contribuir para a promoção do desenvolvimento económico, preservação do ambiente, ordenamento do

²⁷² A questão que se coloca – e que é particularmente inquietante – é com que profundidade se deve interpretar estas situações. Será que o fato de o município x deter uma derrama mais baixa para os seus munícipes está a violar um princípio comunitário de liberdade de estabelecimento? Ou está a prestar um auxílio de Estado? Aqui a questão parece mais ser um problema de concorrência fiscal do que propriamente de natureza do tributo.

território e bem-estar social. Ora, neste particular, quase parece que estas disposições são dirigidas às taxas. Efetivamente, a Lei das Finanças Locais rematava dizendo que essa dita sustentabilidade deveria ser assegurada pela utilização de instrumentos tributários orientados para essas finalidades, designadamente as taxas.

Foi neste enquadramento jurídico que surgiu o Regime Geral das Taxas das Autarquias Locais.

Contudo, o panorama ainda tinha mais alguns aspetos a ter em conta²⁷³.

De fato, a prática das autarquias locais sempre tinha sido na tributação do património e prestações com ele conexas, tais como saneamento, recolha do lixo, as obras e os arruamentos²⁷⁴.

Contudo, a tendência seria já a de diversificação da base de incidência das taxas locais a áreas que tradicionalmente estavam reservadas ao poder central²⁷⁵. E essa tendência foi acolhida pelo Regime Geral das Taxas das Autarquias Locais.

Existiam ainda muitas incoerências e discrepâncias entre regulamentos municipais o que, por si só, criava um clima de desigualdade. E um Regime Geral traria sempre, nesta área em particular, uma coerência, tão necessária para a prossecução da coesão territorial.

E para além das desigualdades, podiam encontrar-se as mais variadas taxas, criadas sob um clima desregulado. Existiam taxas sobre provas de degustação na via pública! Isto quer dizer que, desde as mais consensuais às mais criativas, a panóplia de taxas locais era incrivelmente alargada.

Outra situação também apontada como sendo um fundamento para necessidade da criação dum Regime Geral prende-se com a arbitrariedade com que se capturavam as *utilities*.

Se determinada área se tornasse *sexy*, certamente que as autarquias locais iriam esgotar, à exaustão, todos os meios de tributação. Tal sucedeu não só no ramo imobiliário mas também na utilização do subsolo, por exemplo, tão necessário aquando da implantação das redes de distribuição de gás natural ou da disseminação dos serviços de telecomunicações.

Essa atitude levou a que existisse uma grande conflitualidade entre contribuintes e as autarquias locais que somente acarretava um dispêndio de recursos desmesurado.

A criação formal das taxas locais foi ainda dominada pela ancestral técnica de pautas ou tabelas com meia dúzia de normas mais ou menos claras sobre a aplicação das taxas. Ora, o

²⁷³ Cfr. Sérgio Vasques, “Regime das Taxas Locais”, Almedina – Cadernos do IDEFF n.º8, 2008

²⁷⁴ Os chamados *hard services*.

²⁷⁵ Desta feita referimo-nos aos chamados *soft services*, prestados em áreas como a saúde, educação ou cultura,

contribuinte habituou-se a consultar uma tabela e, independentemente das dúvidas que pudesse ter, se a taxa lá se encontrava minimamente consagrada era aplicada.

Ora, esta técnica – que não foi abandonada – é redutora para satisfazer as necessidades de fundamentação do tributo e sua clareza.

Um Regime Geral serviria também para regular a legística utilizada nestes regulamentos municipais.

Este foi o panorama que envolveu a elaboração do Regime Geral das Taxas das Autarquias Locais o qual, se seguida, iremos analisar focando-nos nas soluções e novidades que trouxe.

Contudo, a necessidade dum regime geral não foi unânime. Independentemente de trazer uma certa uniformidade e com isso um corpo regulatório positivo, o certo é que, em bom rigor a configuração bilateral do tributo, por si só uma maior percepção sobre a sua legitimidade.

De fato, a conceptualização da taxa, que requer uma contraprestação equivalente, chega por si só para a percepção da sua legitimidade e adequação, bem como, em caso de desproporção, torna desde logo possível o desencadeamento dos meios jurisdicionais de tutela do direito.

Tanto assim é que o contencioso previsto no regime geral não difere, na substância, do regime aplicável aos restantes tributos.

4.3.2 - Regime

O regime Geral das Taxas das Autarquias Locais apresentava-se com 18 artigos. Um regime curto, amplo e genérico.

De fato, apenas 4 ou 5 artigos são efetivamente relevantes e inovadores, contendo soluções legislativas para os problemas que vinham herdados da doutrina e jurisprudência.

Antes de passar a uma análise mais pormenorizada do regime, há que efetuar uma genérica avaliação dos pontos base que foram marcados neste regime geral.

No que concerne à necessidade de ampliação da base tributária, o regime foi pouco ambicioso e manteve a técnica de catálogo – mesmo que exemplificativo e não fechado – dispondo uma lista de ocasiões em que a Autarquia pode tributar.

Ora, com essa catalogação, percebe-se mais uma vez que se manteve a cultura da tributação essencialmente relacionada com o património.

O sinal que é dado pelo artigo 6º n.º1 alínea a), b), c), d) e e) do RGTAL, é que as taxas se devem manter sobre os *hard services*.

Com esta atitude é certo que o legislador optou por um regime adaptado à realidade existente e não tanto impulsionador de alterações de comportamento. Mas não se pode dizer que não quis inovar.

De fato, o próprio artigo 6º prevê uma tributação com preocupações sociais e de qualificação urbanística, territorial e ambiental. Acrescentou ainda taxas aplicáveis à prestação de serviços associadas à prevenção de riscos, tais como a da proteção civil e de incentivo à competitividade local e regional²⁷⁶.

Por outro lado, manteve-se a possibilidade de criação ilimitada de taxas. Efetivamente, desde que sejam criadas de forma legal, as autarquias locais mantêm a possibilidade de criar e cobrar as taxas que entenderem como necessárias.

Nestes termos, vai continuar a existir tributação sobre bagatelas ou discrepâncias entre regulamentos municipais. De fato, não se proporcionou uma regulação suficientemente forte para que se uniformizassem efetivamente os regulamentos municipais. Mas, pelo menos, todos têm de ter uma justificação económica e financeira, conforme dispõe o artigo 8º do RGTAL.

Releve-se ainda que, para além da criação ilimitada de taxas é dada liberdade às autarquias para proporcionarem isenções, sendo apenas necessário que essas isenções figurem no regulamento municipal.

No que concerne à fixação de princípios, o Regime Geral das Taxas das Autarquias Locais efetivamente trouxe materialmente soluções, sendo de realçar a consagração do princípio da equivalência como estruturante. Foi até mais preciso o legislador e consagrou a equivalência jurídica e não apenas a económica, admitindo a motivação extrafiscal.

Por outro lado, a consagração da teoria do custo/ benefício haveria de sair reforçada pela necessidade de fundamentação económica e financeira a ser incluída nos regulamentos²⁷⁷.

²⁷⁶ Situação diferente é depois avaliar as taxas em concreto uma vez que é duvidoso o conceito de prevenção de riscos e muito mais a individualização desse conceito para que se apure a taxa concreta a aplicar a determinado indivíduo. Mais. Tais tributos mais parecem pretender um financiamento dum serviço prestado por entidade pública e portanto confundível com uma contribuição. Também a ingerência do regime no âmbito privatístico é evidente quando pretende, com a tributação, envolver externalidades negativas provocadas pelas atividades dos particulares. Ora, para os defensores duma equivalência estrita, é indeterminável o impacto ambiental provocado por cada ação individual, logo torna-se inaplicável um tributo comutativo em sentido pleno. Nestes casos, mais uma vez se coloca a situação de podermos estar antes perante uma contribuição por maiores despesas ou até um imposto ambiental.

²⁷⁷ De relevar que existiam grandes expectativas em relação a esta fundamentação económica e financeira. Contudo, a prática veio a revelar que foram sendo utilizados métodos mais economicistas do que verdadeiros fundamentos jurídico-financeiros (o que nem seria de estranhar dada a letra da lei). Assim, os municípios assentaram a sua fundamentação das taxas em estudos económicos onde se apuram os valores dos gastos da máquina administrativa e eventuais custos acessórios, sendo que sendo possível uma equivalência jurídica, a fundamentação

Foquemos agora a atenção no regime efetivo previsto no regime geral.

O regime é aplicado às relações jurídico-tributárias geradoras de obrigação de pagamento de taxas às autarquias locais.

Em primeiro lugar há que relevar que estamos aqui a regular as taxas das autarquias locais e não outro género de tributos que possam ser imputados às autarquias. De fato, muito embora existam receitas fiscais que são consignadas às autarquias, o certo é que as mesmas legalmente apenas podem criar, lançar e cobrar taxas.

Ou seja, os impostos designados de municipais, tais como o IMI ou a derrama, não passam disso mesmo: impostos. E por imperativo legal, os mesmos apenas são criados pelo Estado Central, mesmo que às autarquias locais seja dado um papel interveniente na cobrança do mesmo, nomeadamente pela via da decisão da taxa a aplicar-se a cada município por via de aprovação da Assembleia Municipal.

De relevar que em termos de legislação subsidiária se dá preferência à Lei das Finanças Locais.

É na lei das Finanças Locais que, para além de regras orçamentais que podem também influenciar a criação e tratamento da receita proveniente das taxas²⁷⁸, se reconhece o poder de criar taxas em conformidade como Regime Geral das Taxas das Autarquias Locais, bem como se considera como receita própria o produto da cobrança das mesmas.

É também a Lei das Finanças Locais que se consagra que a liquidação e cobrança, incluindo a cobrança coerciva, é feita pelas Autarquias Locais.

O artigo 3º do RGTAL, tal qual sucede com o artigo 4º da LGT, não traz um conceito de taxa mas antes apresenta os seus pressupostos. Notoriamente o legislador considera que os pressupostos das taxas são suficientes para a sua distinção, não sendo necessária adicionar um conceito que pode ser equivoco ou elemento de distúrbio.

De qualquer forma, a taxa é uma prestação coativa, devida neste caso a entidade pública local, com vista à compensação de prestações efetivamente provocadas ou aproveitadas pelo sujeito passivo.

Conforme já se assumia na Lei Geral Tributária, a taxa pressupõe comutatividade e portanto é devida por i) prestação dum serviço por parte da entidade pública ao particular; ii) utilização

de cada taxa pode ser subjetiva, para além do valor económico efetivo que se possa encontrar. Portanto, para alguns arautos da essencialidade desta fundamentação, a prática pode ter revelado alguma frustração de expectativas.

²⁷⁸ Referimo-nos concretamente ao princípio da autonomia financeira local, da não consignação da receita e da promoção da sustentabilidade local.

privativa de bens do domínio público e; iii) remoção de um obstáculo jurídico ao comportamento dos particulares.

Há ainda que relevar que as prestações em que assentam as taxas serão efetivas. Isto porque apenas as prestações efetivas estarão dentro daquilo que é a competência legal das autarquias locais e porque, por regra, a efetividade da prestação coincide com o momento da exigibilidade de pagamento²⁷⁹.

Contudo, muito embora a efetividade da prestação seja tema de discussão doutrinária e jurisprudencial, sendo de relevar a defesa da mesma atendendo ao princípio da legalidade, o certo é que o Regime Geral das Taxas das Autarquias Locais em mais do que uma ocasião parece acolher a possibilidade de criação de taxas sobre prestações difusas, nomeadamente, sobre serviços de prevenção de riscos e proteção civil, promoção de finalidades ambientais, promoção do desenvolvimento e competitividade local e regional ou taxas a incidir sobre realização de atividades dos particulares geradoras de impacto ambiental negativo.

Importa aqui abordar ainda a manutenção da autonomização das “taxas de licença” como um tipo de taxa ou se as mesmas não se enquadram simplesmente na prestação dum serviço.

Na ótica de Sérgio Vasques²⁸⁰, a autonomização deve ser rejeitada e devemos focar a atenção numa espécie de teste pelo qual estas taxas devem passar:

- i) Aferir da legitimidade da proibição relativa em que as taxas de licença assentam. Nomeadamente há que verificar se a proibição subjacente está conforme a Constituição ou as regras comunitárias. Mesmo que seja com intuítos regulatórios, nem sempre a autarquia detém poderes na regulação de determinadas áreas;
- ii) Verificar se ao levantamento da proibição corresponde o aproveitamento de alguma prestação pública local. Esta questão prende-se com o fato de se preverem prestações difusas. Tão difusas que podem colocar a comutatividade do tributo em causa.

De relevar que a questão sobre as taxas de licença e seu concreto valor passa para segundo plano quando as mesmas passam a ser, obrigatoriamente, fundamentadas nos termos do disposto no artigo 8º do RGAL²⁸¹.

²⁷⁹ A exceção serão taxas periódicas em que a regra de exigibilidade pode ser adequada à continuidade da prestação

²⁸⁰ Cfr. Sérgio Vasques, “Regime das Taxas Locais”, Almedina – Cadernos do IDEFF n.º8, 2008

²⁸¹ Em teoria, efetivamente esta obrigatoriedade de fundamentação económico-financeira seria elixir para grande parte dos problemas. Contudo, essa expectativa era válida caso a equivalência se ficasse pela economicidade e não

Ainda relativamente às taxas de licença, também Carlos Baptista Lobo²⁸² considera que estas taxas relativas a emissão de títulos habilitadores apenas se salvam duma constitucionalidade duvidosa caso se justifiquem pela regulação eficiente de determinado mercado.

Contudo isto acaba por fazer com que coexistam situações de utilidades divisíveis e indivisíveis. E é neste ponto que o autor referido faz um ponto de ordem que julgamos ser de suma importância, inclusivamente para a aferição da aplicabilidade do RGTAL. Assim:

- i) Se as utilidades forem indivisíveis e os beneficiários indeterminados, decorrendo da sua existência benefícios em escala nacional ou regional, então o seu financiamento deve ser assegurado por transferências do Orçamento do Estado resultantes do produto da coleta dos impostos nacionais;
- ii) Se as utilidades forem divisíveis e os beneficiários indeterminados mas decorrendo da sua existência benefícios para um grupo identificado ou identificável, então o seu financiamento deve ser assegurado pela coleta de contribuições especiais;
- iii) Se as utilidades forem divisíveis e os beneficiários determinados, decorrendo da sua existência benefícios na esfera individual, então o seu financiamento deve ser assegurado pelo produto da coleta de taxas.

Chegados a este ponto, há que refletir sobre as disposições contidas nos artigos 4º e 5º do RGTAL.

Efetivamente, o artigo 4º do RGTAL vem dispor que: *“O valor das taxas das autarquias locais é fixado de acordo com o princípio da proporcionalidade e não deve ultrapassar o custo da atividade pública local ou o benefício auferido pelo particular.”*

Esta é uma alusão direta ao princípio do custo/ benefício que deve presidir à criação das taxas. Contudo, não deixa de evidenciar que o legislador teve hesitações entre o princípio da igualdade e da proporcionalidade, bem como vagueou no tipo de equivalência quando acaba por prever a inclusão de motivações extrafiscais. Veja-se o n.º 2 do artigo 4º: *“O valor das taxas, respeitando a necessária proporcionalidade, pode ser fixado com base em critérios de desincentivo à prática de certos atos ou operações.”*

No mesmo sentido, temos o disposto no final do n.º 1 do artigo 5º do RGTAL: *“A criação de taxas pelas autarquias locais respeita o princípio da prossecução do interesse público local e visa a*

pela juridicidade. A defesa da equivalência restrita cessa quando o RGTAL prevê a inclusão de motivações extrafiscais.

²⁸² Cfr. Carlos Baptista Lobo, in *“Reflexões sobre a (necessária) Equivalência Económica das Taxas”*, Estudos Jurídicos e económicos em Homenagem ao Prof. António de Sousa Franco, FDL 2006

satisfação das necessidades financeiras das autarquias locais e a promoção de finalidades sociais e de qualificação urbanística, territorial e ambiental”.

Aqui ampliam-se as áreas onde é nitidamente permitida a entrada da extrafiscalidade: finalidades sociais, qualificação urbanística, territorial e ambiental.

Assume-se a preferência pela equivalência jurídica na epígrafe do artigo 4º mas sem que a mesma se desligue da equivalência económica. Tradicionalmente, a equivalência jurídica pretende uma relação rigorosamente comutativa que nas taxas estabelece entre a obrigação tributária e a provocação ou aproveitamento de uma prestação administrativa. Por outro lado, na equivalência económica pretende-se a ordenação das taxas ao custo ou valor dessas mesmas prestações²⁸³.

A doutrina e jurisprudência deram grande ênfase à equivalência jurídica com o propósito de centrar o controlo das taxas na legalidade formal e não tanto no controlo material da igualdade e da proporcionalidade²⁸⁴.

Mas a equivalência jurídica acabou por ser o saco onde tudo cabia. Bastava uma justificação mal ensaiada da entidade para justificar o custo associado para que, na asa da equivalência jurídica, o tributo passasse no teste da legalidade.

Como temos vindo a sublinhar, o critério da equivalência é uma projeção da igualdade tributária. Quando se trata de repartir as taxas, que são tributos comutativos, com os quais se visa fazer o indivíduo contribuir para o custeamento de prestações administrativas de que é causador ou beneficiário, o que o princípio da igualdade impõe é que cada indivíduo contribua de acordo com o custo ou valor dessas mesmas prestações²⁸⁵.

Baseando-se neste princípio de equivalência, o legislador veio impor que a estrutura das taxas se adegue ao custo ou valor das prestações administrativas que se dirigem ao particular, devendo a base tributária ser construída de modo a que se onerem de forma diferente prestações com custo ou valor diferente.

Nestes termos, afasta-se qualquer hipótese de ligar o valor da taxa à capacidade tributária do contribuinte.

²⁸³ Cfr. Sérgio Vasques, “Regime das Taxas Locais”, Almedina – Cadernos do IDEFF n.º8, 2008

²⁸⁴ Já aqui referimos amiúde a nossa opinião sobre a demasiada ênfase dada à legalidade em grande parte da jurisprudência quando o problema essencial se prendia com a equivalência.

²⁸⁵ De forma diferente, nos impostos, cada indivíduo deve contribuir de acordo com a sua capacidade contributiva.

Questão diferente e a relativa ao montante da taxa. É que, com a consagração da preferência pela equivalência jurídica mitigada como princípio da proporcionalidade leva à discussão do quantum admissível.

De relevar que, efetivamente, o artigo 4º n.º 1 do RGTA parece querer restringir o valor da taxa ao custo efetivo da atividade pública local ou o benefício auferido pelo particular.

Ora, como já é bom de perceber, encontra-se aqui muitas dificuldades e de diversa natureza.

Por um lado, por si só, o critério para apuramento do valor concreto da prestação detém vertentes subjetivas. A taxa não é propriamente um preço. E mesmo que fosse o critério do valor da prestação seria sempre variável em função dos agentes do mercado.

No caso concreto da taxa, a avaliação do valor da prestação é simplesmente efetuada pelo ente público. Mas este não está livre de, mesmo com as melhores intenções, não conseguir, por vezes, chegar a um valor adequado, eficiente e proporcional.

E esta questão é válida mesmo para as taxas com finalidades financeiras que, à partida, são as que naturalmente se têm de sujeitar a uma equivalência económica em virtude das suas características meramente reditícias.

Por outro lado, a abertura do legislador ao acolhimento de finalidades extrafiscais nas taxas, leva à discussão doutrinária relativa à medição da proporcionalidade da equivalência. Mesmo sem se sair da equivalência económica, já aqui referimos que, em sede de taxas com finalidades extrafinanceiras, podem existir 4 padrões possíveis de medição de proporcionalidade e que aqui recordamos brevemente²⁸⁶:

- 5) Equivalência ampla em situações em que a taxa unicamente pretende a angariação de receita pública, com ampla liberdade na definição da prestação exigida;
- 6) Equivalência funcional para situações em que a fixação do valor da taxa depende dos objetivos que a entidade pública pretende atingir e com que intensidade, podendo ser agravada em situações que se pretende reprimir ou prevenir determinadas ações ou subsidiada em caso de se pretender incrementar ou incentivar áreas ou ações;

²⁸⁶ Cfr. Carlos Baptista Lobo, *in* "Reflexões sobre a (necessária) Equivalência Económica das Taxas", Estudos Jurídicos e económicos em Homenagem ao Prof. António de Sousa Franco, FDL 2006.

- 7) Equivalência estrita quando a taxa unicamente abrange o custo efetivo da atividade prestacional pública, não podendo afastar-se do custo do serviço prestado ou do benefício gerado para o sujeito passivo;
- 8) Equivalência neutra ou corretora quando a taxa tiver como finalidade a correção de incapacidade de mercado, sendo que aqui o valor deve ser o de reconstituir a situação de mercado de forma eficiente.

É aqui a defesa de uma ou outra abrangência da equivalência é diferente consoante a visão que se perfilha. Por um lado, o Regime Geral das Taxas das Autarquias Locais parece querer fazer prevalecer a equivalência estrita quando manda que o valor da taxa não supere o custo da atividade pública local ou o benefício auferido pelo particular.

Contudo, logo em seguida abre a porta à equivalência funcional agravada com base em critérios de desincentivo.

Pior. O artigo 5º n.º 1 do RGAL dá permissão à criação de taxas com puros intuitos de satisfação de necessidades financeiras das autarquias locais. Ora, tal posição não mais pode ser do que a abertura da possibilidade duma equivalência ampla.

Em nossa opinião, o legislador não fechou a porta a qualquer tipo de equivalência²⁸⁷.

Mais. O legislador quis até ir mais longe e, prevendo no artigo 5º n.º 2 do RGAL que *“As autarquias locais podem criar taxas para financiamento de utilidades geradas pela realização de despesa pública local, quando desta resultem utilidades divisíveis que beneficiem um grupo certo e determinado de sujeitos, independentemente da sua vontade.”*

Ora, este preceito, nitidamente de redação infeliz, leva a crer que as autarquias locais estariam autorizadas à criação de contribuições especiais. Ora, como já amiúde foi referido, as autarquias locais não poderiam criar contribuições especiais quando estas são, nos termos da Lei Geral Tributária equiparadas a impostos e sob a alçada duma reserva de lei bem mais apertada.

Aquilo que possivelmente se pretendeu com este artigo foi abrir a porta à criação de contribuições financeiras a favor da entidade pública município, atendendo a um princípio de “equivalência grupal”.

Só vislumbramos uma aceitabilidade prática deste artigo se assim o interpretarmos. Ou seja, quando estivermos perante verdadeiras contribuições financeiras em termos de natureza mas

²⁸⁷ Em sentido contrário, Sérgio Vasques defende que a equivalência deve ser estrita. Contudo, Carlos Baptista Lobo, em opinião dissonante, relewa a possibilidade de aumentar a amplitude da equivalência desde que os princípios constitucionais sejam atendidos e a bilateralidade não seja posta em causa.

cuja bilateralidade é suficientemente forte para se reconduzir o seu regime ao regime das taxas, no caso concreto, ao RGTAL.

Se assim for, o legislador permitiu a criação de contribuições financeiras às autarquias locais desde que sejam estritamente seguidos os princípios e conceitos do RGTAL.

Outra questão é a praticabilidade deste conceito²⁸⁸.

Outro exemplo pouco feliz é o artigo 6º n.º 2 da LGT, em que o legislador parece permitir que as taxas possam incidir sobre a realização de atividades dos particulares, sem que em contrapartida exista uma prestação da entidade pública²⁸⁹.

O certo é que o legislador se inebriou na elaboração do Regime Geral das Taxas das Autarquias Locais. É certo que acolheu a equivalência enquanto princípio estruturante das taxas. Mas depois deixou longo e sinuoso caminho para a doutrina e jurisprudência poderem desbravar.

O critério que no regime geral parece travar a equivalência – seja ela de que amplitude for – é a proporcionalidade.

A proporcionalidade é aqui relevada como princípio da proibição do excesso e mínimo de tributação. É certo que o critério serve sobretudo para situações de equivalência funcional agravada e desagravada e na equivalência ampla. Contudo, o certo é que a proporcionalidade é – e deve ser – exigida em todas as situações de tributos comutativos.

Em primeiro lugar, devem evitar-se ponderações assentes na capacidade contributiva ou indicadores indiretos simplificados tais como volume de negócios ou *cash flow*²⁹⁰. Tal apenas nos conduziria a um caminho de dúvida sobre a equivalência do tributo e um resvalar para critérios adequados aos impostos.

Assim, os juízos de ponderação que devem ser efetuados devem assentar no princípio da eficiência funcional do sistema tributário, atendendo aos efeitos dos tributos no nível de Bem-Estar, evitando-se as perdas absolutas de bem-estar. No caso da perda de bem-estar, há que

²⁸⁸ <Efetivamente não é fácil encontrar concretizações felizes deste conceito. A tentativa com as Taxas de Proteção Civil ou a Taxa Turística não tem sido das mais felizes uma vez que a construção concreta do tributo muitas vezes gora a bilateralidade ou a equivalência grupal.

²⁸⁹ Neste caso em particular, o legislador poderia ter optado por uma redação mais condicente com as taxas de efeito regulatório. No fundo o que aqui se pretende é, por um lado, restringir o acesso a atividades poluidoras e/ou desincentiva-las. Assim, o legislador teria de optar por uma equivalência neutra ou corretora ou então simplesmente pelo agravamento da taxa por motivos de desincentivo. Não o tendo feito criou uma norma equivocada, muito aproximada da figura de contribuição especial.

²⁹⁰ Cfr. Carlos Baptista Lobo, *in* “Reflexões sobre a (necessária) Equivalência Económica das Taxas”, Estudos Jurídicos e económicos em Homenagem ao Prof. António de Sousa Franco, FDL 2006.

relevar o caso em que a tributação tem um efeito negativo que ultrapassa os efeitos positivos da angariação de receita para a satisfação das necessidades públicas.

A questão dos limites de tributação têm sido cada vez mais discutidos, sobretudo atendendo à vertente do excesso. De fato, a ingerência do Estado na esfera jurídica dos particulares no que respeita tomada de rendimento por via de impostos e taxas tem sido cada vez maior.

Em Portugal, o confisco e o mínimo de existência são questões que apenas marginalmente têm sido tratadas.

Contudo, relevamos o disposto no Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 187/2013, onde, relativamente à natureza confiscatória da Contribuição de Solidariedade Social sobre pensões, o tribunal considerou o seguinte:

*“A questão das taxas confiscatórias tem sido matéria tratada, no domínio tributário, no âmbito do princípio da proporcionalidade ou proibição de excesso, considerando-se que, implicando o imposto uma restrição ao direito de propriedade, o tributo não pode assumir uma tal dimensão quantitativa que absorva «a totalidade ou a maior parte da matéria coletável», nem pode ter um efeito de estrangulamento, impedindo «o livre exercício das atividades humanas» (DIOGO LEITE DE CAMPOS/MÓNICA LEITE DE CAMPOS, *Direito Tributário*, Coimbra, 1996, pág. 148, e DIOGO LEITE DE CAMPOS, *As três fases de princípios fundamentantes do Direito Tributário*, in *O Direito*, ano 139º, 2007, pág. 29), ou pondo em causa que «a cada um seja assegurado um mínimo de meios ou recursos materiais indispensáveis (...) [à] dignidade [da pessoa humana]» (CASALTA NABAIS, *Direito Fiscal*, 7.ª Edição, pág. 162).*

*A variável quantitativa não é, contudo, contrariamente ao que possa parecer, única ou determinante. Para aferição do que seja ou não imposto confiscatório, apela-se a uma ideia de equidade ou «tributação equitativa»: «saber se um imposto tem efeitos confiscatórios não depende apenas dos montantes das respetivas taxas. Importa, isso sim, aferir desses efeitos confiscatórios em relação a determinado contribuinte em concreto. O fator decisivo não é aquilo que o imposto retira ao contribuinte, mas o que lhe deixa ficar» (LUÍS VASCONCELOS ABREU, *Algumas notas sobre o problema da confiscatoriedade tributária em sede de imposto sobre o rendimento pessoal*», in *Fisco*, n.º 31, maio 1991, págs. 26 e segs.).*

Transpondo esta doutrina para o caso aqui em análise, considerando que as taxas adicionais de 15% e 40% são aplicadas só a partir de rendimentos especialmente elevados e deixam ainda uma margem considerável de rendimento disponível, e – como se referiu já – revestem caráter

transitório e excepcional, não se afigura que se lhes possa atribuir carácter confiscatório.”
(sublinhado nosso).

De relevar que a CES tinha as seguintes características em termos de taxa:

Prestações pagas a um único titular passam a estar sujeitas a uma contribuição extraordinária de solidariedade, cuja taxa varia de forma progressiva, nos seguintes termos:

- 3,5% sobre a totalidade das pensões de valor mensal entre €1350 e €1800;
- 3,5% sobre o valor de €1800 e 16% sobre o remanescente das pensões de valor mensal entre €1800,01 e €3750, perfazendo uma taxa global que varia entre 3,5% e 10%;
- 10% sobre a totalidade das pensões de valor mensal superior a €3750.

Acresce que, neste último escalão, são aplicadas, em acumulação com a taxa de 10%, as seguintes percentagens:

- 15% sobre o montante que exceda 12 vezes o valor do IAS (€5030,64) mas que não ultrapasse 18 vezes aquele valor (€7545,96);
- 40% sobre o montante que ultrapasse 18 vezes o valor do IAS (€7545,96).

Como o acórdão refere, a percentagem da taxa, por si só, não é elemento preponderante para que se possa aferir da violência da tributação. Isto porque aqui também se considera que, desde que exista uma margem de rendimento considerável que fica a salvo da tributação, não haverá confisco.

Contudo, várias questões nos assaltam neste tema. Sobretudo porque nos encontramos numa área em que abundam os conceitos indeterminados, tão pouco “queridos” pelo direito tributário.

Efetivamente, do que estamos a falar quando se afirma que ainda existe “*uma margem de rendimento considerável*”. O conceito é extremamente vago. E pode variar consoante a perceção do financeiramente razoável.

Quais são, portanto, os critérios para esta margem de rendimento disponível ser considerada razoável. Talvez a norma que mais diretamente nos dê pistas é o artigo 7º n.º 3 da Lei Geral Tributária quando nos diz que a tributação não deve *prejudicar os atos legítimos de carácter pessoal*.

Conforme nos ensina Diogo Leite Campos, Benjamim Silva Rodrigues, Jorge Lopes de Sousa, “Lei Geral Tributária- anotada e comentada”, 4ª edição, Encontro da Escrita, 2012, este artigo 7º n.º3 prevê a proibição do estrangulamento tributário, sendo que a tributação não deve impedir ou dificultar certas atividade de acesso livro e nem o projeto pessoal de cada um.

Esta é uma abordagem bastante próxima daquilo que são as liberdades individuais e da própria defesa da propriedade privada: Se o individuo detém determinado rendimento licitamente ou acumula património licitamente, a tributação não deve irromper pela esfera particular e usurpar bens ou rendimentos que alterem substancialmente a sua posição financeira e social.

Aliás, Carlos Baptista Lobo, numa abordagem diferente²⁹¹, refere que o barómetro do confisco deve centrar-se no bem-estar. Se o individuo, pela aplicação do tributo, tiver perdas de bem-estar de tal dimensão que deixe de realizar atividades económicas a que se propunha, então estamos no âmbito do excesso.

De referir que nos termos do artigo 9º e artigo 81º da Constituição da República Portuguesa, o Estado deve promover a eficiência a vários níveis. E um tributo confiscatório não é, de todo, uma forma de eficiência. É antes o espelho da inércia: i) inércia a que o individuo cai por não ser compensador a competitividade por maior rendimento; ii) a inércia do próprio Estado que prefere tributar até ao limite, de forma persecutória, ao invés de criar soluções que gerem maior riqueza ao país.

De referir ainda que, o artigo 7º n.º 1 da Lei Geral Tributária consagra como objetivo da tributação, o *favorecimento do emprego, a formação de aforro e o investimento socialmente relevante*. Ora, bem sabemos que há princípios que “valem” mais que outros. Mas que aforro se consegue fazer com tributos exagerados?

No âmbito do direito comparado²⁹², podemos referir que a Suprema Corte da Argentina declarou constitucionalmente ilegítimos os impostos incidentes sobre o rendimento imobiliário com taxa superior a 33%, considerando que o imposto, subtraindo uma parte substancial da propriedade ou da renda do capital resvala para o confisco.

No Tribunal Constitucional Alemão decidiu-se que o conjunto da carga tributária do contribuinte não pode suplantar 50% dos seus rendimentos.

A Corte Suprema dos Estados Unidos entendeu que a única hipótese de tributação confiscatória vislumbrava-se no caso de instituir-se um novo tributo, tendo considerado que *“embodying some element of discrimination, applies to a binding commitment made before the new tax was imposed and when it could have been anticipated”*.

²⁹¹ Cfr. Carlos Baptista Lobo, in “Reflexões sobre a (necessária) Equivalência Económica das Taxas”, Estudos Jurídicos e económicos em Homenagem ao Prof. António de Sousa Franco, FDL 2006.

²⁹² Cfr. Balthazar, Ubaldo Cesar; Henrique Machado, Carlos, “A vedação à utilização de tributos com efeito de confisco como instrumento de proteção do contribuinte”, Prisma Jurídico, vol. 11, núm. 2, Universidade Nove de Julho São Paulo, Brasil

Em Espanha, diante do artigo n.º 31 da Constituição Espanhola, a doutrina veio considerar que um imposto que incidisse sobre o património ou sobre a renda global de um sujeito com taxas superiores a 90% poderia ser taxado de confiscatório.

No Brasil, são ainda extremamente tímidas as inclinações, sobretudo da jurisprudência, quanto à fixação de limites ou critérios objetivos para a mensuração do efeito confiscatório. Numa das poucas incursões sobre a matéria, o Supremo Tribunal Federal declarou a inconstitucionalidade da Lei nº 9.783/99, que pretendia aumentar a alíquota da contribuição previdenciária dos servidores públicos ao patamar de 25%. No julgamento pela invalidação da lei, um dos principais vícios apontados foi justamente a afronta ao princípio do não-confisco.

Outra situação que parece não estar completamente assente na doutrina e jurisprudência é a abrangência do confisco.

Como acima referimos, o Tribunal Constitucional Alemão, por exemplo, fez uma avaliação do confisco atendendo à carga tributária e não apenas a um tributo concreto.

A própria doutrina espanhola já vem considerar que para a mensuração do confisco podem ter-se em conta a tributação sobre o rendimento e sobre o património.

No caso português, não foi considerado, por exemplo, que para além da CES, os rendimentos sujeitos à mesma também fazem parte da base tributável do imposto sobre o rendimento.

É que a aferição casuística sobre a natureza confiscatória dum tributo pode ser enganosa atendendo à globalidade do sistema.

Outra questão diversa é se devemos considerar como globalidade do sistema a imposição de impostos, taxas e contribuições concomitantes.

Se relativamente à cumulação de impostos não parece haver dúvidas que se deve ter em conta o cúmulo dos mesmos sobre a mesma base tributária, já no que toca aos tributos comutativos a questão é mais sensível atendendo à bilateralidade dos mesmos.

A questão colocar-se-á sobretudo ao nível dos tributos cuja equivalência ampla ou funcional agravada sobressai, uma vez que, nesses casos a medida da taxa vai além da equivalência económica.

Outra questão relacionada com a abrangência do confisco é se devemos ou não ter em conta o agregado familiar e não o indivíduo *per si*.

Isto porque, existindo a consagração tributária do agregado familiar, para o bem e para o mal, este deve estender-se a todos os níveis. Senão que espécie de unidade existirá no sistema tributário.

Relativamente a outros aspetos inovadores que este Regime Geral das Taxas das Autarquias Locais trouxe, há ainda referir o artigo 8º onde se preveem as normas mais relevantes para a uniformização dos regulamentos.

Assim, os regulamentos passam a indicar a base de incidência subjetiva e objetiva, o valor ou fórmula de cálculo da taxa, as isenções e sua fundamentação, o modo de pagamento e formas de extinção da prestação tributária e a admissibilidade do pagamento em prestações.

Ora, estes elementos são, no fundo, um pouco aquilo que se exige nos impostos. A lei deve prever a base de incidência, os sujeitos, como se apura o valor e todas as vicissitudes do pagamento ou não pagamento.

Aqui a novidade é efetivamente a necessidade de *fundamentação económico-financeira relativa ao valor das taxas, designadamente os custos diretos e indiretos, os encargos financeiros, amortizações e futuros investimentos realizados ou a realizar pela autarquia local.*

Muitas esperanças se depositavam nesta fundamentação para que fosse perceptível a equivalência económica das taxas. Isto porque, este instrumento de fundamentação levaria a que fosse possível o apuramento dos custos reais subjacentes à taxa, custos esses sustentados pela despesa gerada pela prestação pública ou benefício causado.

Contudo, a partir do momento em que o legislador abre as portas à equivalência jurídica, a fundamentação económica apenas serve como base de valor, não sendo necessariamente o limite do valor da taxa.

4.4 - Leis “Chapéu”

Até agora falámos de princípios que estão consagrados em legislação hierarquicamente superior. Os conceitos até agora expostos iniciam-se numa categoria constitucional, com a necessária abrangência e generalidade, concretizando-se na Lei Geral Tributária e no Regime Geral das Taxas das Autarquias Locais.

Contudo, a exequibilidade dos conceitos genéricos e enformadores afere-se com a prática. E o desenvolvimento dos princípios é feito na legislação de proximidade.

Assim, cumpre-nos efetuar a análise de diplomas que veem confirmar os princípios enunciados constitucionalmente e na legislação genérica, adotando, para além dos princípios, modelos de concretização e responsabilização que devem ser analisados.

Damos como exemplos de leis chapéu as que considerámos mais reveladoras da implementação dos princípios, sobretudo no que concerne ao acolhimento da extrafiscalidade nos tributos.

4.4.1 - Lei das Autarquias Locais

A antiga Lei das Autarquias Locais sofreu diversas alterações até que no âmbito da reforma administrativa operada em 2013, a Lei n.º 75/2013, de 12 de setembro, veio operar uma grande alteração, revogando quase totalmente a Lei n.º 169/99, de 18 de Setembro, deixando, contudo 43 artigos que continuam em vigor, nomeadamente os que dizem respeito à constituição, composição e organização dos órgãos das autarquias locais.

Esta Lei n.º 75/2013, de 12 de setembro faz parte dum pacote de medidas designadas de reforma administrativa e tinha como objetivos principais os seguintes:

- i) Redefinição da escala intermunicipal
- ii) Definição do quadro jurídico de contratualização e descentralização de competências na Administração Pública;
- iii) Reforço do quadro legal de competências das juntas de freguesia através da delegação de competências;
- iv) Abandono da enunciação taxativa no que concerne às atribuições autárquicas, consagrando um sistema de cláusula aberta de atribuições autárquicas;
- v) Reforço da autonomia das autarquias locais e da descentralização democrática;
- vi) Reforço do princípio da subsidiariedade, enquanto critério otimizador da prossecução do interesse público;
- vii) Reforço da cooperação municipal e da contratualização

Ora, um reforço da autonomia das autarquias locais em nada briga com a sua competência para criação, lançamento e cobrança de tributos, a não ser que esse reforço da autonomia traga demais despesas sem cobertura pelas transferências do Estado. Neste caso, as autarquias podem ter de lançar mão de taxas para cobertura financeira dos custos associados às novas incumbências.

Nada que o Regime Geral das Taxas das Autarquias Locais, como acima se verificou, não tivesse em consideração, tendo consagrado a possibilidade de criação de taxas com vista à satisfação das necessidades financeiras das autarquias locais.

De relevar que dispõe o artigo 4º da Lei n.º 75/2013, que “A prossecução das atribuições e o exercício das competências das autarquias locais e das entidades intermunicipais devem respeitar os princípios da descentralização administrativa, da subsidiariedade, da complementaridade, da prossecução do interesse público e da proteção dos direitos e interesses dos cidadãos e a intangibilidade das atribuições do Estado.”

Ora, nenhum destes princípios nos leva a qualquer discrepância com o regime das taxas. Simplesmente o beneficia, pois a descentralização e a subsidiariedade apenas reforçam a possibilidade de criação de taxas adequadas às necessidades da população²⁹³ pelas entidades locais que mais próximas estão dessa mesma população.

A concordância em matéria tributária entre a Lei n.º75/2013 e a restante legislação é perfeitamente notória, sobretudo quando verificamos, por exemplo, as competências da Assembleia Municipal e da Câmara Municipal.

Assim, o artigo 25º do RJAL, prevê na alínea b) do n.º1 que a aprovação das taxas do município é efetuada pela Assembleia Municipal. Este é o resquício do princípio do “*no taxation without representation*”, desta feita aplicado às taxas locais

No mesmo sentido, o artigo 9º n.º 1 alínea d) do RJAL prevê idêntica competência à Assembleia de Freguesia, desta feita quanto às taxas da freguesia.

Em ambos os casos, os órgãos colegiais apreciam as propostas que são levadas pelos respetivos órgãos executivos.

Este é o efeito direto do princípio da legalidade levado até à proximidade local.

Nos artigos 16º e 33º do RJAL, podemos encontrar as incumbências dos órgãos executivos, respetivamente junta de freguesia e câmara municipal. E muitas dessas competências são a base do aparecimento de algumas das taxas locais, nomeadamente na área do urbanismo.

Quando são atribuídas legalmente competências de aprovação, vistoria ou fiscalização no âmbito de operações urbanísticas, essa competência é fundamento para a prestação de serviço ou atribuição de licença, sendo devido o pagamento de uma taxa.

Também facilmente se compreende que o alargamento do leque de competências e descentralização de atividade leva à maior responsabilização das entidades envolvidas.

²⁹³ Não esqueçamos que a subsidiariedade, que é muitas vezes considerada como corolário do princípio da descentralização, invoca a entrega do poder das decisões ao poder que mais de adegue, ou seja, à entidade pública com maior proximidade.

E isso notou-se sobretudo nas alterações operadas no Regime Financeiro das Autarquias Locais, com a Lei n.º 73/2013, de 3 de setembro.

4.4.2 - Lei das Finanças Locais

O novo regime financeiro das autarquias locais e das entidades intermunicipais foi aprovado pela Lei n.º 73/2013, de 3 de setembro, com efeitos a partir de 1 de janeiro de 2014.

Com a aprovação deste novo regime financeiro local preveem-se um conjunto de princípios fundamentais que pretendem assegurar uma efetiva coordenação entre administração central e local no plano financeiro e contribuir para o controlo orçamental e para a prevenção de situações de instabilidade e desequilíbrio financeiro.

Uma vez que não fazemos uma verdadeira retrospectiva sobre as anteriores Leis das Finanças Locais, há que efetuar uma mais apurada análise deste regime atendendo às regras nele constantes.

A atividade financeira das autarquias locais desenvolve-se com respeito pelos seguintes princípios²⁹⁴:

- i) **Princípio da legalidade** - A atividade financeira das autarquias locais exerce-se no quadro da Constituição, da lei, das regras de direito da União Europeia e das restantes obrigações internacionais assumidas pelo Estado Português. São nulas as deliberações de qualquer órgão das autarquias locais que envolvam o exercício de poderes tributários, determinem o lançamento de taxas não previstas na lei ou que determinem ou autorizem a realização de despesas não permitidas por lei.
- ii) **Princípio da estabilidade orçamental** – Este princípio pressupõe, na aprovação e execução dos orçamentos, a sustentabilidade financeira das autarquias locais, bem como uma gestão orçamental equilibrada, incluindo as responsabilidades contingentes por si assumidas. As autarquias locais não podem assumir compromissos que coloquem em causa a respetiva estabilidade orçamental.
- iii) **Princípio da autonomia financeira** - As autarquias locais têm património e finanças próprios, cuja gestão compete aos respetivos órgãos. A autonomia financeira das autarquias locais assenta, nomeadamente, nos seguintes poderes dos seus órgãos: a)

²⁹⁴ Disponível em www.portalautarquico.pt

Elaborar, aprovar e modificar as opções do plano, orçamentos e outros documentos previsionais, bem como elaborar e aprovar os correspondentes documentos de prestação de contas; b) Gerir o seu património, bem como aquele que lhes seja afeto; c) Exercer os poderes tributários que legalmente lhes estejam atribuídos; d) Liquidar, arrecadar, cobrar e dispor das receitas que por lei lhes sejam destinadas; e) Ordenar e processar as despesas legalmente autorizadas; f) Aceder ao crédito, nas situações previstas na lei.

- iv) **Princípio da transparência** - A atividade financeira das autarquias locais está sujeita ao princípio da transparência, que se traduz num dever de informação mútuo entre estas e o Estado, bem como no dever de divulgar aos cidadãos, de forma acessível e rigorosa, a informação sobre a sua situação financeira. O princípio da transparência aplica-se igualmente à informação financeira respeitante às entidades participadas por autarquias locais e entidades intermunicipais que não integrem o setor local, bem como às concessões municipais e parcerias público-privadas.
- v) **Princípio da solidariedade nacional recíproca** - O Estado e as autarquias locais estão vinculados a um dever de solidariedade nacional recíproca que obriga à contribuição proporcional do setor local para o equilíbrio das contas públicas nacionais. Tendo em vista assegurar a consolidação orçamental das contas públicas, em situações excecionais e transitórias, podem ser estabelecidos, através da Lei do Orçamento do Estado, limites adicionais à dívida total autárquica, bem como à prática de atos que determinem a assunção de encargos financeiros com impacto nas contas públicas pelas autarquias locais. A Lei do Orçamento do Estado pode determinar transferências do Orçamento do Estado de montante inferior àquele que resultaria das leis financeiras especialmente aplicáveis a cada subsetor, sem prejuízo dos compromissos assumidos pelo Estado nas áreas da solidariedade e da segurança social. A possibilidade de redução depende sempre da verificação de circunstâncias excecionais imperiosamente exigidas pela rigorosa observância das obrigações decorrentes do Programa de Estabilidade e Crescimento e dos princípios da proporcionalidade, do não arbítrio e da solidariedade recíproca, e carece de audição prévia dos órgãos constitucional e legalmente competentes dos subsectores envolvidos.

- vi) **Princípio da equidade intergeracional** - A atividade financeira das autarquias locais está subordinada ao princípio da equidade na distribuição de benefícios e custos entre gerações, salvaguardando as suas legítimas expectativas através de uma distribuição equilibrada dos custos pelos vários orçamentos num quadro plurianual. O princípio implica a apreciação no plano da incidência orçamental, a apreciação, nomeadamente, dos investimentos aprovados, dos encargos com passivos financeiros, das necessidades de financiamento das entidades participadas pela autarquia, dos compromissos orçamentais e das responsabilidades contingentes, dos encargos explícitos e implícitos em parcerias público-privadas, concessões e demais compromissos financeiros de carácter plurianual, bem como da despesa fiscal, nomeadamente compromissos futuros decorrentes de isenções fiscais concedidas, pelos municípios.
- vii) **Princípio da justa repartição dos recursos públicos entre o Estado e as autarquias locais** - A atividade financeira das autarquias locais desenvolve-se no respeito pelo princípio da estabilidade das relações financeiras entre o Estado e as autarquias locais, devendo ser garantidos os meios adequados e necessários à prossecução do quadro de atribuições e competências que lhes é cometido. A participação de cada autarquia local nos recursos públicos é determinada nos termos e de acordo com os critérios previstos no RFALEI (Regime Financeiro das Autarquias Locais e das Entidades Intermunicipais), visando o equilíbrio financeiro vertical (adequação dos recursos de cada nível de administração às respetivas atribuições e competências) e horizontal (correção de desigualdades entre autarquias do mesmo grau resultantes, designadamente, de diferentes capacidades na arrecadação de receitas ou de diferentes necessidades de despesa).
- viii) **Princípio da coordenação entre finanças locais e finanças do Estado** - A coordenação entre finanças locais e finanças do Estado tem especialmente em conta o desenvolvimento equilibrado de todo o País e a necessidade de atingir os objetivos e metas orçamentais traçados no âmbito das políticas de convergência a que Portugal se tenha vinculado no seio da União Europeia. A coordenação referida no número anterior efetua-se através do Conselho de Coordenação Financeira, sendo as autarquias locais ouvidas antes da preparação do Programa de Estabilidade e Crescimento e da Lei do Orçamento do Estado, nomeadamente quanto à sua

participação nos recursos públicos e à evolução do montante global da dívida total autárquica. Para efeitos do disposto no presente artigo, podem igualmente ser estabelecidos deveres de informação e reporte adicionais tendo em vista habilitar as autoridades nacionais com a informação agregada relativa à organização e gestão de órgãos e serviços das autarquias locais.

- ix) **Princípio da tutela inspetiva** - O Estado exerce tutela inspetiva sobre as autarquias locais e as restantes entidades do setor local, a qual abrange a respetiva gestão patrimonial e financeira e só pode ser exercida segundo as formas e nos casos previstos na lei, salvaguardando sempre a democraticidade e a autonomia do poder local. O regime financeiro estabelece as regras orçamentais, dispostas no capítulo IV da Lei n.º 73/2013, de 3 de setembro, às quais as entidades do sector local estão sujeitas. Os orçamentos das entidades do setor local preveem as receitas necessárias para cobrir todas as despesas, respeitando assim o equilíbrio orçamental, sendo apresentados anualmente e enquadrados num plano plurianual de programação orçamental (anualidade e plurianualidade). Os orçamentos das autarquias locais e das entidades intermunicipais compreendem todas as receitas e despesas de todos os seus órgãos e serviços sem autonomia financeira (unidade e universalidade).

Para além dos princípios que regulam a atividade financeira das autarquias locais, há que relevar quais foram as maiores inovações deste novo Regime Financeiro das Autarquias locais.

Como acima se referiu, um dos princípios que se pretendeu relevar foi a necessidade de coordenação entre as finanças locais e o Estado com vista ao desenvolvimento equilibrado de todo o país. Esta preocupação prende-se também com motivos de coesão territorial que tem sido um tema *sexy* em face das grandes diferenças que se sentem no país agravadas pela crise económico-financeira.

Assim, com vista a uma maior coordenação, foi criado um Conselho de Coordenação Financeira, que é presidido pelo Ministro das Finanças.

O Conselho de Coordenação Financeira visa a troca regular de informações entre os representantes da Administração Central e as autarquias locais.

Uma das áreas que foi mais alterada foram as regras orçamentais. O orçamento anual das autarquias locais passa a ter de apresentar as propostas de orçamento até 31 de outubro de cada ano. A elaboração do orçamento é anual e está enquadrada num quadro plurianual de programação orçamental que é atualizado, anualmente, para os quatro anos seguintes.

Há efetivamente uma maior exigência no que respeita às regras orçamentais, sendo exigido que o orçamento municipal contenha um relatório de apresentação e a fundamentação da política orçamental proposta.

Os princípios da estabilidade orçamental, autonomia financeira, transparência, solidariedade nacional recíproca e da coordenação entre finanças locais e finanças do Estado que estão bem vinculados neste diploma, refletem-se na repartição de recursos públicos. Assim, esta repartição passa a visar o equilíbrio financeiro vertical e horizontal, ou seja, pretende-se adequar os recursos de cada nível da administração às suas atribuições e competências e, bem assim, promover a correção de desigualdade entre as autarquias.

Este equilíbrio é obtido através de diferentes formas de participação, sendo que, no que diz respeito à subvenção geral, este novo regime financeiro prevê uma redução do montante da subvenção geral determinada a partir do Fundo de Equilíbrio Financeiro.

Nestes termos, a participação dos municípios no Fundo de Equilíbrio Financeiro diminui e feito com uma nova fórmula.

No que toca ao financiamento das freguesias, o novo regime das transferências financeiras prevê que os montantes do Fundo de Financiamento das Freguesias passem a ser transferidos trimestralmente.

O novo regime prevê, também, algumas alterações no que diz respeito às receitas, devido ao aumento das receitas do IMI. Assim, no que se refere às receitas das freguesias, que já recebiam a totalidade da receita do IMI sobre os prédios rústicos, estas passam, também, a ter uma participação de 1% das receitas provenientes desse imposto sobre os prédios urbanos.

Uma vez que se previa a redução progressiva do IMI, pensou-se na criação dum mecanismo de monitorização do impacto das variações das receitas das autarquias locais. Contudo, como é sabido a receita de IMI não diminuiu e o IMT não foi abolido nem reduzido conforme se previa.

Mas a sustentabilidade das contas das autarquias locais é uma das ideias mais fortes subjacente a este novo regime. Assim, no que concerne ao endividamento foram também previstas algumas alterações, como a alteração do limite da dívida e, sempre que este limite não seja cumprido, deve ser reduzido, no exercício subsequente, pelo menos 10% do montante em excesso, até que limite seja cumprido.

Incentiva-se ainda ao cumprimento dos limites de endividamento com a possibilidade de aumento do plafond de endividamento.

Outra das alterações ao endividamento refere-se ao alargamento das entidades relevantes para efeitos de limites da dívida total, na medida em que para efeitos do apuramento do montante da dívida total relevante para o limite de cada município, passa a ter-se em consideração os serviços municipalizados e intermunicipalizados, as entidades intermunicipais e associativas municipais, as empresas locais (com algumas exceções) e as entidades de outra natureza nas quais se verifique um controlo ou presunção de controlo por parte do município.

Atendendo às preocupações de saúde financeira das autarquias locais, este novo regime criou um sistema de alerta precoce e de recuperação financeira, a fim de procurar evitar os endividamentos excessivos e para permitir uma correção preventiva nos casos em que a dívida total do município ultrapasse determinados limites. Contudo, o controlo é meramente de informação aos órgãos municipais e Ministro das Finanças.

Nos casos em que seja ultrapassado o limite da dívida anteriormente referido, os municípios têm dois mecanismos de recuperação financeira: i) o saneamento financeiro, em que o município deve contrair empréstimos (com determinadas regras) com vista à reprogramação da dívida e consolidação de passivos financeiros; ii) a recuperação financeira é obrigatória sempre que o município se encontre em rutura financeira, sendo que para estes casos, foi criado um Fundo de Apoio Municipal que tem por objeto prestar assistência financeira aos municípios, constituído por dinheiros do Estado e dos municípios.

Analisando mais pormenorizadamente a Lei, podemos encontrar no artigo 14º, como sendo receitas do município *“O produto da cobrança de taxas e preços resultantes da concessão de licenças e da prestação de serviços pelo município”*.

O artigo 20º relativo às taxas dos municípios é meramente remissivo. Desde 2007 que a Lei das Finanças Locais remetia para o Regime Geral das Taxas das Autarquias Locais toda a matéria relacionada com as taxas. Aqui neste artigo 20º, o único avanço que o legislador faz é subordinar a criação das taxas *“aos princípios da equivalência jurídica, da justa repartição dos encargos públicos e da publicidade, incidindo sobre utilidades prestadas aos particulares, geradas pela atividade dos municípios ou resultantes da realização de investimentos municipais”*.

Desaparece do elenco dos poderes tributários dos municípios, conforme podemos constatar pelo disposto artigo 15º, a referência expressa à criação de taxas, passando-se a remeter, por via do artigo 20º, toda a matéria de criação, liquidação e cobrança de taxas para o RGAL.

No que concerne às freguesias, este Regime financeiro das autarquias locais e das entidades intermunicipais repete a mesma lógica e, nos termos dos artigos 23º e 24º. Prevê que são receitas das freguesias os produtos das taxas que, nos termos do RGAL, possam criar, liquidar e cobrar.

4.4.3 - Lei do Solo

A Lei de Bases Gerais da Política Pública de Solos, de Ordenamento do Território e de Urbanismo – Lei n.º 31/2014, de 30 de maio e que em diante apenas designamos como Lei do Solo – veio rever a antiga regulamentação, já desgastada, num processo que visou alterar alguns dos paradigmas relacionados com a matéria.

Contudo, a Lei dos Solos foi bastante criticada por ter, em algumas matérias, ficado aquém dos objetivos inicialmente traçados mas sobretudo por ser equívoca em muitas matérias.

A vertente que aqui nos interessa explorar foi o modelo de regulação económica do solo, ordenamento do território e do urbanismo que esta Lei dos Solos veio implementar.

Efetivamente, há muito que já se vinha entendendo que a Lei do Solo deveria exceder a vertente puramente administrativa, tão relacionada com o Direito Urbanismo.

O mercado fundiário não é, tradicionalmente, um mercado concorrencial. De fato, o solo não é um bem económico típico, tendo uma natureza única e não reprodutível. Inexiste neste mercado atonicidade, a fluidez nas transações não é fácil e a transparência não é a característica mais forte do mercado.

É um mercado que depende, e muito, da vertente administrativa sobre a classificação dos solos. Sucedia, por isso, não poucas vezes que determinados proprietários, sem nada terem feito para tal, vissem os seus terrenos reclassificados e com uma mais-valia associada completamente alheia a qualquer ação do proprietário. Tem, portanto, características de mercado monopolista. Existia uma falha de regulação pública do mercado, decorrente da utilização limitada dos recursos normativos ao dispor do Estado para a regulação do mercado fundiário, consubstanciada na criação de limitações e condicionantes à atividade privada sem a competente indemnização ou compensação, ou, em sentido inverso, na outorga de prémios

indiscriminados a beneficiários de decisões administrativas favoráveis às suas pretensões, sem a efetiva redistribuição dos mesmos aos prejudicados²⁹⁵.

Tornava-se necessário que a Lei do Solo tivesse elementos necessários à correta atribuição dos recursos na perspetiva distributiva e de desenvolvimento.

Mas sobretudo que assumisse a dimensão económica das políticas públicas para o setor, passando o Estado a Exercer, de forma estruturada, funções de regulação do Setor.

Ora, sabendo-se que as autarquias locais detêm uma função essencial e interventiva em matéria de urbanização, a assunção de funções regulatórias por parte das mesmas abre portas à formulação de taxas com carácter regulatório.

É neste sentido que a esta Lei do Solo assume carácter de “Lei Chapéu” para possível desenvolvimento de novas figuras tributárias locais ou, pelo menos, com novo recorte formal e material.

Analisemos, portanto, algumas das vertentes económicas mais importantes que a Lei do Solo trouxe.

Anteriormente, o processo urbanístico era excessivamente dependente do Plano Diretor Municipal e toda a regulação acessória, sendo que a orientação existente era no sentido de concentrar todo o processo simplesmente na capacidade edificatória disponível. Tal sucedia numa perspetiva de ampliação dos aglomerados urbanos e sobretudo atendendo a expectativas dos proprietários, muitas vezes a expensas excessivas no que concerne a infraestruturas.

O artigo 10º n.º 2 da Lei n.º 31/2014, de 30 de maio, apresenta-nos um conceito dicotómico: solo urbanizável é o que está total ou parcialmente urbanizado ou edificado e, como tal, afeto a plano territorial à urbanização ou edificação. Os restantes casos são solos rústicos.

Independentemente das considerações menos abonatórias que este conceito já mereceu por parte do direito administrativo, o certo é que, na vertente mais economicista, este conceito traz aspetos muito interessantes.

Por um lado, os proprietários de solo rústico vislumbram uma possibilidade de reclassificação com maior permissividade: todo o solo, salvo restrição de utilidade pública, passa a ser passível de reclassificação.

²⁹⁵ Cfr. Carlos Baptista.Lobo, *A Lei do Solo: Vertente Financeira e Fiscal*. Estudo de Enquadramento para a Preparação da Nova Lei do Solo, Lisboa: Direção-Geral do Ordenamento do Território e Desenvolvimento Urbano, 2011.

A alteração da classificação dos solos cabe ao município que agora tem de fundamentar essa qualificação, bem como sustentar a viabilidade económica e financeira. Há que elaborar e aprovar um plano de pormenor ou de urbanização, condicionada ao desenvolvimento de um programa estrito de execução. O município passa a ter de demonstrar que as suas opções urbanísticas são eficientes: apresentação de garantias para o desenvolvimento e demonstração de inexistência de alternativas de desenvolvimento mais económicas, nomeadamente por reabilitação; demonstração da viabilidade económica incluindo os encargos de infraestruturas de suporte.

Se por um lado a reclassificação do solo rústico atinge maior probabilidade, por outro o processo de reclassificação é efetivamente mais exigente nos pressupostos e fundamentação.

Espera-se que assim aumente a transparência relativamente aos preços do solo bem como se reduzam as especulações decorrentes da expectativa de ganho por mais-valia²⁹⁶.

Efetivamente, o que se pretende nesta lei é eliminar ou pelo menos atenuar a formação de mais-valias sem a realização de qualquer investimento produtivo, ou seja, evitar a especulação imobiliária.

Ora, para além da questão da reclassificação, o certo é que agora, quando há autorização de urbanização a mesma deixa de ser a título *ad eternum*. De acordo com o artigo 15º, *“aquisição das faculdades urbanísticas que integram o conteúdo do aproveitamento do solo urbano é efetuada de forma sucessiva e gradual e está sujeita ao cumprimento dos ónus e deveres urbanísticos estabelecidos na lei e nos planos territoriais de âmbito intermunicipal ou municipais aplicáveis”*.

Passa, por isso, a ser necessário uma atitude construtiva, proactiva, de investimento e benfeitorias que suporte e mantenha a qualificação do solo como urbanizável.

A programação urbanística ganha, portanto, uma importância fulcral uma vez que passa a ser um processo com maiores exigências, e somente com uma boa programação e execução é que a manutenção dos direitos obtidos passa a ser concretizável.

Ao longo dos anos, as infraestruturas urbanas beneficiaram de financiamento comunitário, pelo que a sua construção não era propriamente um entrave a novas urbanizações. Tal fato aliado à burocracia da reabilitação – que não beneficiou, pelo menos de forma eficiente, de qualquer

²⁹⁶ Cfr. Carlos Baptista Lobo, “O Novo Modelo de Regulação Económica do Solo, do Ordenamento do Território e do Urbanismo”, Dossier: Nova Lei de Bases do Solo, do Ordenamento do Território e do Urbanismo (Lei n.º 31/2014, de 30 de maio), E-Pública – Revista Eletrónica de Direito Público, n.º 2/2014, www.e-publica.pt.

incentivo – levou à expansão artificial das cidades, que cresceram espacialmente mas deixaram os seus centros definharem²⁹⁷.

As infraestruturas construídas nunca foram completamente incorporadas nos preços dos imóveis, tendo provocado um custo encapotado e nunca totalmente recuperado. Ao custo de construção acresce o da manutenção que passa a ser incorporado muitas vezes pelo próprio município.

Era importante prever um meio de autossustentabilidade para que, economicamente, o mercado fundiário passasse a funcionar sem financiamentos encapotados²⁹⁸.

Veja-se o que o artigo 62º passa a exigir:

“1 - A execução de infraestruturas urbanísticas e de equipamentos de utilização coletiva pelo Estado, pelas regiões autónomas e pelas autarquias locais obedecem a critérios de eficiência e sustentabilidade financeira, sem prejuízo da coesão territorial.

2 - Para efeitos do número anterior, qualquer decisão de criação de infraestruturas urbanísticas é precedida da demonstração do seu interesse económico e da sustentabilidade financeira da respetiva operação, incluindo os encargos de conservação, justificadas pela entidade competente no âmbito da programação nacional, regional ou intermunicipal.”

É verdade que o princípio da coesão nacional pode criar alguma exceção. Mas isso não quer dizer que seja justificação para criação de infraestruturas ineficientes. Há é efetuar a análise e pesar entre aquilo que é o interesse efetivo do município em concreto e a estruturação urbanística. E se efetivamente forem razões de coesão que estejam em causa, então o financiamento deve ser assegurado por redistribuição no âmbito das finanças locais²⁹⁹ e não por via de endividamento.

Atendendo a este princípio de sustentabilidade, passa a ser necessária uma fundamentação económica e demonstração do interesse da operação³⁰⁰.

²⁹⁷ Cfr. Carlos Baptista Lobo, “O Novo Modelo de Regulação Económica do Solo, do Ordenamento do Território e do Urbanismo”, Dossier: Nova Lei de Bases do Solo, do Ordenamento do Território e do Urbanismo (Lei n.º 31/2014, de 30 de maio), E-Pública – Revista Eletrónica de Direito Público, n.º 2/2014, www.e-publica.pt.

²⁹⁸ Cfr. Carlos Baptista Lobo, “O Novo Modelo de Regulação Económica do Solo, do Ordenamento do Território e do Urbanismo”, Dossier: Nova Lei de Bases do Solo, do Ordenamento do Território e do Urbanismo (Lei n.º 31/2014, de 30 de maio), E-Pública – Revista Eletrónica de Direito Público, n.º 2/2014, www.e-publica.pt.

²⁹⁹ Este é um caso evidente de que devem existir mecanismos de redistribuição pura, sem que necessariamente tenham carácter fiscal e que visem a concretização da igualdade.

³⁰⁰ Efetivamente entrámos na era da fundamentação e responsabilização dos entes públicos pelas opções e decisões que tomam. A autonomia do poder local não pode ser simplesmente de liberdade dos entes públicos: tem de ser também acompanhada de responsabilização. A fundamentação é uma forma de submeter à apreciação

O financiamento público no futuro tem de ser necessariamente mais exigente e rigoroso, sendo que a subsídio só será suportável em casos socialmente justificados e concretamente quantificados.

Uma vez que a autossustentabilidade das infraestruturas também deve ter em conta a cobertura dos custos em concreto, a arquitetura dos tributos cobrados a este nível passa também a ter contornos mais exigentes.

O artigo 62º n.º 5 prevê que *“Os instrumentos tributários podem ter taxas de tributação diferenciadas em função dos custos das infraestruturas territoriais disponibilizadas, da respetiva utilização e de opções de incentivo ou desincentivo justificadas por objetivos de ambiente e ordenamento do território.”*³⁰¹

Um dos aspetos mais relevantes que a Lei do Solo trouxe e que para nós é de suma importância, é a assunção definitiva do princípio da equivalência ou do benefício enquanto elemento estruturante da tributação do património imobiliário³⁰².

Dispõe o n.º 1 do artigo 63º o seguinte: *“A tributação do património imobiliário urbano respeita o princípio da equivalência ou do benefício, atendendo ao investimento realizado em habitação com fins sociais, infraestruturas territoriais, equipamentos de utilização coletiva, ações de regeneração e reabilitação urbana, preservação e qualificação ambientais, que beneficiem o desenvolvimento socioeconómico das populações, nos termos da Constituição e da lei.”*

Neste sentido, a tributação referente aos prédios urbanos dependerá intrinsecamente de contraprestações reflexas de utilidades urbanísticas prestadas pelos municípios em benefício dos proprietários, afastando-se assim o paradigma de que os impostos sobre o património seriam essencialmente de natureza redistributiva.

Em bom rigor, acaba-se com o paradigma dos impostos sobre o património imobiliário até porque esta é uma escancarada abertura à qualificação do IMI Urbano não como imposto mas antes uma contribuição especial.

pública geral quais os intuitos que prevaleceram em determinada operação. Para além da defesa da legalidade há um escrutínio político da decisão.

³⁰¹ Sendo tributos para cobertura de custos concretos, provavelmente estaremos no campo dos tributos comutativos, em que se incluem as taxas Locais. Esta abordagem da Lei do Solo não choca como Regime Geral das Taxas das Autarquias Locais que já previa, para além da cobertura dos custos, um incentivo ou desincentivo atendendo a razões extrafiscais. Mais uma vez se reconhece a necessidade duma equivalência ampla nestas situações.

³⁰² Cfr. Carlos Baptista Lobo, “O Novo Modelo de Regulação Económica do Solo, do Ordenamento do Território e do Urbanismo”, Dossier: Nova Lei de Bases do Solo, do Ordenamento do Território e do Urbanismo (Lei n.º 31/2014, de 30 de maio), E-Pública – Revista Eletrónica de Direito Público, n.º 2/2014, www.e-publica.pt.

Aliás, esta posição era há muito defendida por Carlos Baptista Lobo que, a bem da transparência, referia o IMI como uma contribuição especial encapotada, uma vez que se dirige a um grupo determinado de cidadãos e é devido pelas prestações que o município presta na área urbanística³⁰³.

Aliás, a tendência generalizada nestas “leis Chapéus” que temos vindo a analisar é a de retirar aos municípios capacidade de endividamento e portanto restringir os financiamentos também de infraestruturas à população.

Se assim é, os tributos devidos pelas prestações dos municípios na área urbanística passam a ser comutativos e não com intuitos socializantes.

Ora, as populações têm o direito de conhecer perfeitamente o destino desses tributos, uma vez que os mesmos são efetivamente cobrados para cobertura de custos de infraestruturas. Ou seja, o tributo é cobrado ao contribuinte com um intuito específico que não deve ser descurado. Aliás, se o for mais rapidamente o contribuinte – também eleitor – reivindica os direitos.

Em termos de estrutura tributária, a nova Lei do Solo obriga a uma reestruturação, com vista a que se identifiquem os custos que deverão beneficiar de fontes concretas de financiamento. Assim, de estivermos perante infraestruturas de alcance geral, como escolas ou hospitais, as mesmas devem ser financiadas por via de transferências do OE. Mas quando estivermos perante infraestruturas que beneficiem essencialmente o grupo de munícipes e que sejam identificáveis, então o financiamento deve ser efetuado pelo IMI. Situações em que as utilidades prestadas são individualmente identificáveis, devem utilizar-se a taxa ou tarifa para cobrir o custo concreto³⁰⁴.

Para sustentar este financiamento, dispõe o artigo 62º n.º 3 que *“os municípios elaboram obrigatoriamente um programa de financiamento urbanístico que integra o programa plurianual de investimentos municipais na execução, na manutenção e no reforço das infraestruturas e a previsão de custos de gestão urbana e identifica, de forma explícita, as fontes de financiamento para cada um dos compromissos previstos.”*

³⁰³ Neste mesmo sentido no ponto IV) do “O Novo Modelo de Regulação Económica do Solo, do Ordenamento do Território e do Urbanismo”, Dossier: Nova Lei de Bases do Solo, do Ordenamento do Território e do Urbanismo (Lei n.º 31/2014, de 30 de maio), E-Pública – Revista Eletrónica de Direito Público, n.º 2/2014, www.e-publica.pt, Carlos lobo faz referência expressa à natureza do IMI urbano como uma contribuição especial. Fala até num “imposto de condomínio”

³⁰⁴ Cfr. Carlos Baptista Lobo, “O Novo Modelo de Regulação Económica do Solo, do Ordenamento do Território e do Urbanismo”, Dossier: Nova Lei de Bases do Solo, do Ordenamento do Território e do Urbanismo (Lei n.º 31/2014, de 30 de maio), E-Pública – Revista Eletrónica de Direito Público, n.º 2/2014, www.e-publica.pt.

Conforme sintetiza Carlos Baptista Lobo³⁰⁵, “o princípio da equivalência ou do benefício deverá aplicar-se de forma direta às taxas municipais de urbanização e edificação e às tarifas urbanísticas, de forma a que exista uma integral sustentabilidade dos custos com infraestruturas que diretamente beneficiem sujeitos individualmente identificáveis, e, de forma reflexa, ao IMI, tendo em vista garantir a sustentabilidade das infraestruturas municipais de benefício grupal, quer na sua operação quer na sua amortização.”

De relevar ainda a consagração da perequação urbanística com três níveis, sendo que, desta feita, a terceira formulação é efetivamente mais ampla³⁰⁶.

Assim, para além da perequação em planos de pormenor ou plano de urbanização, limitada ao conjunto de promotores ou proprietários, o novo regime adota uma formulação em que a perequação deve igualmente ser efetuada tomando em consideração os sujeitos não integrantes desses planos mas que estejam estabelecidos na circunscrição municipal.

Esta ideia está claramente prevista no n.º 2 do artigo 64º quando prevê que “Os planos territoriais de âmbito intermunicipal ou municipal contêm instrumentos de redistribuição equitativa de benefícios e encargos deles resultantes.”

Desta feita, passam a existir três tipos de perequação de acordo com o disposto no artigo 66º:

- a) *Afetação social de mais-valias gerais atribuídas pelo plano territorial de âmbito intermunicipal ou municipal;*
- b) *Distribuição dos benefícios e encargos decorrentes do plano territorial de âmbito intermunicipal ou municipal entre os proprietários fundiários;*
- c) *Contribuição com áreas para a implementação, instalação e renovação de infraestruturas, equipamentos, espaços verdes e outros espaços de utilização coletiva.*

As duas últimas são semelhantes ao sistema anterior. Contudo, a afetação social de mais-valias gerais atribuídas pelo plano territorial intermunicipal e municipal é completamente inovador, tentando capturar mais-valias fundiárias resultantes de simples atos administrativos. Tem natureza de compensação de sujeitos com constrangimentos edificatórios.

A compensação pode advir de dois eventos que provocam vantagens patrimoniais, a saber: i) reclassificação do solo por plano urbanístico, que corresponde à mais-valia típica; ii) aumento de

³⁰⁵ Em “O Novo Modelo de Regulação Económica do Solo, do Ordenamento do Território e do Urbanismo”, Dossier: Nova Lei de Bases do Solo, do Ordenamento do Território e do Urbanismo (Lei n.º 31/2014, de 30 de maio), E-Pública – Revista Eletrónica de Direito Público, n.º 2/2014, www.e-publica.pt.

³⁰⁶ Este é um dos poucos exemplos de perequação consagrados em legislação portuguesa, em que se privilegia um modelo redistributivo sem carácter fiscal.

carga edificatória que pode ocorrer mesmo sem reclassificação do solo mas apenas por decisão administrativa.

Nos termos do disposto no artigo 62º n.º4, *“Os municípios devem constituir um fundo municipal de sustentabilidade ambiental e urbanística, ao qual são afetas receitas resultantes da redistribuição de mais-valias, com vista a promover a reabilitação urbana, a sustentabilidade dos ecossistemas e a prestação de serviços ambientais, sem prejuízo do município poder afetar outras receitas urbanísticas a este fundo, com vista a promover a criação, manutenção e reforço de infraestruturas, equipamentos ou áreas de uso público.”*

Esse fundo será o depósito das mais-valias e daí se parte para a redistribuição. Inexiste, pois, qualquer natureza tributária nesta redistribuição.

Em suma, a Lei do Solo é mais uma “Lei Chapéu” que parametriza a tributação atendendo aos valores da responsabilização, eficiência e igualdade, sendo esta última encarada por duas vertentes: a) a vertente produtiva encarada com alógica de equivalência ou benefício; b) vertente redistributiva com mecanismos de compensação não tributários.

No fundo, o tema que subjaz a toda a lógica da Lei é o da coesão territorial.

4.4.4 - Fiscalidade Verde

Os trabalhos da comissão para a Reforma da fiscalidade Verde tiveram início com a publicação em fevereiro de 2014 do despacho conjunto n.º 1962 do ministro do ambiente, ordenamento do território e energia e do secretário de estado dos assuntos fiscais. No mencionado despacho já se indicava o caminho claro que se pretendia percorrer: *“o Governo decidiu iniciar a revisão da fiscalidade ambiental e energética, bem como promover um novo enquadramento fiscal e para-fiscal, através do desenvolvimento de mecanismos que permitam a internalização das externalidades ambientais”*.

Com a publicação da Lei n.º 82-D/2014, de 31 de dezembro, percebeu-se que não estávamos perante um punhado de normas sem padrão mas antes uma verdadeira alteração de paradigma na legislação fiscal.

Efetivamente, as medidas adotadas são o exemplo prático da internalização de externalidades no âmbito fiscal. E sim, as medidas abrangem tributos unilaterais e comutativos.

O MAOTE – Ministério do Ambiente, Ordenamento do Território e Energia, criou um site onde partilhou documentação pública com todos os passos desta reforma: <http://www.crescimentoverde.gov.pt/>.

Aqui podemos encontrar diversa documentação do processo legislativo e não só. Mas sobretudo estão expressas as ideias subjacentes à reforma.

Os objetivos traçados eram ambiciosos:

“Penalizar mais o que se polui e degrada, para desagrarar o trabalho e as famílias;

Reduzir a dependência energética do exterior;

Induzir padrões de produção e de consumo mais sustentáveis, reforçando a liberdade e responsabilidade dos cidadãos e das empresas;

Promover a eficiência na utilização de recursos, nomeadamente, água, energia e materiais

Fomentar o empreendedorismo e a criação de emprego;

Diversificar fontes de receita, num contexto de neutralidade do sistema fiscal e de competitividade económica.”

Efetivamente, para além da efetiva integração da tributação com base em incentivos e desincentivos extrafiscais, esta reforma dá, mais uma vez, uma machadada na teoria de que os tributos ambientais deveriam ser cobertos, essencialmente, por impostos.

Nada mais errado. A ótica utilizada passa a ser, para o desincentivo, a do poluidor-pagador e para o incentivo, a beneficiação fiscal da utilização de consumos e produção de energias sustentáveis.

Claro que com esta abertura, abrem-se os caminhos a tributações que antes não existiam e portanto uma ampliação da base tributária dos tributos ditos ambientais.

Assim, no âmbito da energia e transportes, é criada a chamada “Taxa de Carbono” aplicável a setores que não se incluem no sistema de comércio de licenças de emissão de gases com efeito estufa, e é agravada a taxa do Impostos Sobre veículos no que concerne aos veículos mais poluentes.

No âmbito dos transportes, há incentivos no IRC para majoração de custos com eletricidade quando se utiliza GPL e GNV em transportes públicos de passageiros e mercadorias. Também foi dado um incentivo aos carros elétricos e híbridos através do IRC e IRS.

Ainda no âmbito dos transportes, foi concedida a possibilidade de dedução do IVA em viaturas de turismo elétricas ou híbridas, incentivos ao bike-sharing e car-sharing através de majorações

dos custos associados em IRC e por último voltou a medida de incentivo a abate de veículos mas desta feita para aquisição de veículos híbridos ou elétricos em estado de novo.

Já no que concerne aos resíduos, uma das medidas mais (im)populares foia a taxa aplicada aos sacos plásticos leves que tinha como objetivo a redução do consumo destes produtos, sendo que parte da receita arrecadada reverte a favor do Fundo da Conservação da Natureza e para financiamento de projetos nos municípios que integram áreas com classificação ambientalmente relevante.

Também a Taxa de gestão de resíduos foi revista com vista ao desincentivo do depósito de resíduos urbanos em aterro.

Na área do património, reduziram-se as taxas de IMI aplicáveis a prédios destinados à produção de energias renováveis e concedeu-se isenção aos prédios afetos ao abastecimento público de água, de saneamento e de gestão de resíduos urbanos detidos pelos municípios.

Também na derrama houve alterações em caso de o volume de negócios de uma empresa for resultante, em mais de 50%, da exploração de recursos naturais ou do tratamento de resíduos. Nesse caso, a derrama pode ser atribuída ao respetivo município.

Poderíamos efetuar um trabalho apenas e só com as figuras tributárias que aparecem neste diploma. A “Taxa” de carbono ou a “Taxa” sobre os sacos plásticos são exemplos de tributos cuja natureza pode –e deve – ser tratada pela doutrina.

Contudo, o que retemos sobretudo neste diploma é a consagração da tributação com motivação extrafiscal. E como este género de tributação passou a ser vulgar e taxativa na legislação atual, ao invés de estar subjacente ou de resultar de conceções doutrinárias ou jurisprudenciais.

Existe. E com muita coerência.

4.5 - Especificidade do Direito Financeiro Local

Já aqui referimos várias vezes o quanto a maior amplitude dos poderes tributários das autarquias locais levaram também a uma maior responsabilização.

Referimos ainda o quanto a Lei n.º 73/2013, de 3 de setembro, veio alterar o regime jurídico financeiro das autarquias locais.

Mas não especificámos as particularidades do regime financeiro das Autarquias Locais que são importantes para entender os novos caminhos que a tributação local terá de percorrer.

4.5.1 - Princípios Enformadores

Uma das alterações que a Lei n.º 73/2013, de 3 de setembro trouxe em relação às suas antecessoras, é a autonomização, num capítulo, dos princípios fundamentais aplicáveis ao regime financeiro das autarquias locais.

Nestes termos, o n.º 2 do artigo 3º do RFALEI, prevê como princípios:

“Sem prejuízo do disposto no número anterior, a atividade financeira das autarquias locais desenvolve-se com respeito pelos seguintes princípios:

- a) Princípio da legalidade;*
- b) Princípio da estabilidade orçamental;*
- c) Princípio da autonomia financeira;*
- d) Princípio da transparência;*
- e) Princípio da solidariedade nacional recíproca;*
- f) Princípio da equidade intergeracional;*
- g) Princípio da justa repartição dos recursos públicos entre o Estado e as autarquias locais;*
- h) Princípio da coordenação entre finanças locais e finanças do Estado;*
- i) Princípio da tutela inspetiva. “*

Não vamos efetuar aqui – porque não é esse o nosso propósito - uma extensa análise de cada princípio mas abordaremos os mais importantes aspetos para que se fique com um enquadramento do direito financeiro local.

Assim, embora não se trate dum princípio específico do direito local, o **princípio da legalidade** está sempre presente na atividade financeira dos entes locais, até para que a mesma se revista duma certa jurisdição e retrair atividades menos corretas. Por exemplo, cobrança de tributos locais ilegalmente construídos, concessão de benefícios injustificados, obra pública megalómana despojada de interesse público ou até regulamentos sem base jurídica ou publicitação. Tudo situações que levaram a uma excessiva onerosidade da atividade financeira local e ao crescente endividamento.

Assim, a sujeição a uma conformidade com o ordenamento jurídico-normativo³⁰⁷ da atividade financeira das autarquias locais era um aspeto que necessitava de reforço normativo o qual sucedeu com esta referência expressa ao princípio da legalidade no RFALEI.

As entidades locais necessitam, pois, de conveniente assessoria jurídica para que as suas decisões deixem de ser passíveis de constantes declarações de ilegalidade ou inconstitucionalidade.

Talvez o mais importante princípio a escarpelizar será o da **autonomia**. Efetivamente, o princípio da autonomia das autarquias locais está, inclusivamente, previsto constitucionalmente e concretiza-se por via duma série de competências e atribuições previstas legalmente, traduzindo-se numa capacidade efetiva de regulamentar e gerir, sob sua responsabilidade e no interesse da população abrangida, uma parte importante dos assuntos públicos³⁰⁸.

Para a prossecução das tarefas que lhe são atribuídas, as autarquias locais têm: i) autonomia normativa com a possibilidade de emanar regulamentos; ii) autonomia administrativa, com a possibilidade de praticar atos administrativos próprios e; iii) autonomia financeira, dispondo de património e receitas próprias.

Retenhamos a nossa atenção na **autonomia financeira** das autarquias locais. O princípio parte da CRP que prevê, no artigo 238º n.º 1 que as autarquias locais têm finanças próprias. Depois, o RFALEI também prevê, como as antecessoras Leis das Finanças Locais, que as autarquias têm património e finanças próprias cuja gestão compete aos respetivos órgãos. Isto para indicar que a autonomia financeira tem de se traduzir em instrumentos próprios e eficazes.

Também a Carta Europeia da Autonomia Local, em vigor em Portugal desde 1 de abril de 1991, já previa, no seu artigo 9º que: *“Pelo menos uma parte dos recursos financeiros das autarquias locais deve provir de rendimentos e de impostos locais, tendo estas o poder de fixar a taxa dentro dos limites da lei.”*

Em sínteses, podemos, então, encontrar os seguintes poderes das autarquias locais que, em conjunto, se traduzem na dita autonomia financeira³⁰⁹:

- a) Possibilidade de ser titular de património próprio e dos poderes de o gerir;

³⁰⁷ Cfr. Joaquim Freitas da Rocha, “Direito Financeiro Local (Finanças Locais)”, Coleção Estudos CEJUR, 2ª edição, Coimbra Editora, 2014.

³⁰⁸ Cfr. Joaquim Freitas da Rocha, “Direito Financeiro Local (Finanças Locais)”, Coleção Estudos CEJUR, 2ª edição, Coimbra Editora, 2014.

³⁰⁹ Cfr. Joaquim Freitas da Rocha, “Direito Financeiro Local (Finanças Locais)”, Coleção Estudos CEJUR, 2ª edição, Coimbra Editora, 2014.

- b) Possibilidade de elaborar, aprovar e modificar as opções do plano, orçamentos e outros documentos previsionais, bem como elaborar e aprovar os correspondentes documentos de prestação de contas;
- c) Podem recorrer ao crédito;
- d) Podem cobrar tributos;
- e) Possibilidade de titular e gerir correntemente as suas receitas e despesas

Contudo, apesar de ser um pressuposto essencial da atuação do poder local, existem limites à autonomia financeira.

Em primeiro lugar, existem limitações económicas. Isto porque as autarquias locais não vivem exclusivamente das receitas próprias originárias, recebendo quantias avultadas de transferências do Estado.

As transferências do Estado são ainda uma parcela bastante pesada no orçamento das Autarquias Locais, decorrente do fato de, embora tenham autonomia, os municípios não podem dispor das receitas que querem.

Existem restrições ao nível do património, que pode simplesmente não poder ser onerado ou estar ao dispor de interesses públicos, bem como o poder tributário das autarquias se restringe sobretudo a tributos comutativos que, como sabemos, têm de ter uma fundamentação bastante apurada.

Não podendo as autarquias locais ter receitas próprias que cubram as despesas, sempre foi necessário implementar ajudas financeiras e mecanismos de compensação e redistribuição de receitas. No caso, essa vertente redistributiva é efetuada por via de transferências do Estado, num processo de perequação financeira.

Para além deste aspeto, existem ainda limitações referentes à autonomia decisória financeira das autarquias. Mesmo existindo a regra da não consignação, as exceções à mesma são geralmente impostas por via do Estado para maior fiscalização e acompanhamento das verbas concedidas para determinados fins. É o caso, por exemplo, das verbas provenientes dos fundos europeus.

Para além das limitações económicas, existem ainda limitações jurídicas à autonomia financeira local.

Desde logo temos a **reserva de lei** em determinadas matérias, estando assim vedadas as hipóteses de maior intervenção do poder local. O exemplo mais cabal são os impostos que, mesmo que tenham receita parcialmente direcionada para as autarquias locais, as mesmas não

têm poder de criação dos mesmos. Não podem criá-los ,nem decidir livremente sobre a taxa aplicada ou mesmo sobre benefícios.

Ora, também já referimos acima que, mesmos os tributos que podem ser criados pelas Autarquias locais, têm de cumprir a reserva de lei, não sendo a sua criação completamente livre por parte das Autarquias Locais. Há, portanto, um recorte legal bastante importante a ser seguido e que assegura a legalidade que deve guiar a atuação de toda a administração pública.

Com isto pretende-se dizer que existem áreas de atuação do município que estão perfeitamente coartadas pelos recortes legais emanados pelo Estado central. E, portanto, a sua liberdade de atuação, também na área financeira, está limitada nesse aspeto³¹⁰.

Contudo, continuam a existir outras áreas em que a discricionariedade predomina ou então o próprio Estado dá uma liberdade de escolha dentro dum padrão³¹¹.

Outra limitação jurídica à autonomia das autarquias locais é o **princípio da responsabilidade**. Cada ator institucional público deve responder pelas suas ações financeiras e suportar as consequências desfavoráveis das mesmas, sejam de caráter jurídico, social ou político.

Este princípio da responsabilidade traduz-se em vários efeitos³¹²:

- a) *Accountability*, ou seja, o ator institucional público tem de prestar contas perante outras entidades;
- b) *Cada ato em particular pode ser sujeito à fiscalização de determinada entidade*, e aqui temos, por um lado a tutela do Estado, consubstanciado numa série de poderes de atuação e/ou intervenção na Autarquia Local. Por outro, existe ainda o controlo financeiro, cuja vocação é a fiscalização da atuação financeira. Temos como exemplos a Inspeção Geral de Finanças ou o Tribunal de Contas;
- c) *Responsabilidade por dividas, encargos e deveres*, pois o Estado deixou de poder responder subsidiariamente, estando vedada a assunção de compromissos nos termos do disposto no artigo 57º n.º 3 do RFALEI.

Outra limitação existente à autonomia financeira local prende-se com a exigência europeia de **proibição de défices excessivos**.

³¹⁰ Por exemplo os limites de endividamento e o recurso obrigatório a medidas de saneamento financeiro.

³¹¹ Temos como exemplo mais visível a decisão sobre a taxa de IMI a aplicar no município que é decidida pela Assembleia Municipal mas tem limites mínimos e máximos estipulados no CIMI.

³¹² Cfr. Joaquim Freitas da Rocha, “Direito Financeiro Local (Finanças Locais)”, Coleção Estudos CEJUR, 2ª edição, Coimbra Editora, 2014.

É certo que o Pacto de Estabilidade e Crescimento é direcionado aos Estados-Membros e não diretamente às autarquias locais. Mas é inevitável o efeito em cadeia que uma limitação ao nível das finanças do Estado provoca na política financeira das autarquias locais.

E foi também nesse sentido que o RFALEI veio trazer restrições relativamente ao endividamento das Autarquias Locais e limitação de despesas correntes e com pessoal.

Também a possibilidade de **recuperação financeira** das Autarquias Locais veio trazer mais limitações à autonomia financeira. Isto porque é criado um mecanismo de alerta em que, caso a saúde financeira da autarquia ultrapasse determinados limites, então a mesma tem de se sujeitar a medidas de saneamento ou recuperação financeira³¹³.

Ora, o “desgoverno” das contas da autarquia já não estão livres duma intervenção direta e limitativa dos poderes de gestão.

Outro princípio que tem necessariamente de estar presente é o **princípio da igualdade**, que, como aqui afirmámos, é estruturante do sistema jurídico-normativo português.

Muito embora o princípio da igualdade não preveja um nivelamento standartizado, o certo é que as diferenciações de tratamentos que existam têm de ser fundamentadas, racionais e razoáveis.

Coma autonomia das autarquias, o fato é que efetivamente existem situações de diferenciação entre municípios, decorrentes das opções políticas, administrativas e financeiras que se vão tomando.

Relativamente ao domínio autárquico, cada município tem as suas especificidades geográficas, demográficas, sociais e económicas, pelo que também estes fatores devem ser ponderados nos regimes jurídico-financeiros. Afinal, só assim a igualdade de tratamento é assegurada, tratando-se o desigual de forma adequada.

Nas formas de correção de desigualdades aparecem sobretudo duas situações de relevo³¹⁴:

- a) *Matéria de impostos*, em que o município pode intervir, nomeadamente na taxa de IMI a aplicar ou na parcela de IRS que pretende devolver aos seus munícipes. Também em termos de taxas, o município tem a oportunidade de intervir, ao nível tributário, na correção de desigualdades criando taxas com fundamentação extrafiscal.

³¹³ Cfr. Artigos 56º e seguintes do RFALEI

³¹⁴ Cfr. Joaquim Freitas da Rocha, “Direito Financeiro Local (Finanças Locais)”, Coleção Estudos CEJUR, 2ª edição, Coimbra Editora, 2014.

b) *Transferências do Estado*, onde também é possível efetuar uma discriminação positiva³¹⁵.

Muito embora muitas vezes não seja muito perceptível, o certo é que um dos princípios enformadores do próprio Estado de Direito é a sua unidade. O **princípio do Estado Unitário**, tem como consequências óbvias a existência duma única ordem jurídica vinculante para todos os entes, públicos ou privados, existência dum único sistema de órgãos governativos e uma única nacionalidade.

Este princípio não impede a existência de formas de descentralização territorial mas obriga a que exista uma solidariedade entre os entes públicos descentralizados, com vista a que não existam desigualdades inconsistentes.

Ora, este princípio encontra repasto constitucional no artigo 238º n.º 2 da CRP, quando se consagra que *“O regime das finanças locais será estabelecido por lei e visará a justa repartição dos recursos públicos pelo Estado e pelas autarquias e a necessária correção de desigualdades entre autarquias do mesmo grau.”*

Esta solidariedade reveste dois géneros: i) Auxílio por parte do Estado em efetuar ajustes financeiros que combatam a desigualdade de distribuição de recursos³¹⁶; ii) Auxílio *inter pares* em que os municípios mais capazes financeiramente devem auxiliar os mais desfavorecidos³¹⁷

Certo é que esta solidariedade acarreta ainda uma contribuição por parte dos municípios – incluindo dos mais desfavorecidos – que reveste a forma de responsabilidade na manutenção do equilíbrio das contas públicas.

Neste sentido, o RFALEI, como já mencionámos, veio reforçar a necessidade de coordenação das finanças locais e do Estado Central³¹⁸.

Enquanto entes administrativos, as autarquias locais estão sujeitas a um **princípio de transparência**, previsto no artigo 7º do RFALEI: *“A atividade financeira das autarquias locais está sujeita ao princípio da transparência, que se traduz num dever de informação mútuo entre estas e o Estado, bem como no dever de divulgar aos cidadãos, de forma acessível e rigorosa, a informação sobre a sua situação financeira”*.

É a defesa da democratização da informação, devendo a mesma ser acessível aos interessados, para escrutínio público.

³¹⁵ Basta lembrar as diferenças de contribuições para o Fundo de Coesão Municipal, por exemplo.

³¹⁶ Ou perequação vertical

³¹⁷ Ou perequação horizontal

³¹⁸ Veja-se no presente trabalho página 113 e seguintes.

No que concerne a documentação financeira, o artigo 79º do RFALEI refere claramente quais os documentos que devem ser disponibilizados em lugares públicos de consulta, Assembleia Municipal e sitio eletrónico do município.

Por outro lado, é inevitável que exista um apelo à participação dos interessados e discussão pública. Até por motivos de legitimação.

Se no direito administrativo a audiência do interessado faz parte do processo decisório, também no processo decisório de gestão financeira devem os interessados serem chamados, nem que seja a título meramente consultivo.

Destacamos neste ponto o exemplo dos orçamentos participativos.

Numa ótica administrativista, para além da intervenção dos interessados e fundamentação dos atos decisórios, os mesmos devem sempre ser informados aos interessados. Assim, o município deve, numa perspetiva enquanto entidade pública, deve de informar dos atos que interessem e influenciem diretamente os munícipes.

Ainda no domínio financeiro, existe o dever de consolidação das contas que se traduz na necessidade de agregar as demonstrações financeiras dos diversos “braços” da Autarquia num único documento³¹⁹. O RFALEI é claro no seu artigo 75º quando refere no n.º 1 que *“Sem prejuízo dos documentos de prestação de contas individuais previstos na lei, os municípios, as entidades intermunicipais e as suas entidades associativas, apresentam contas consolidadas com as entidades detidas ou participadas.”*

Deste modo procura-se evitar operações orçamentais entre entidades com relações privilegiadas, que levavam a “engenharias” financeiras de legalidade duvidosa.

Por último abordamos o **princípio da equidade intergeracional** que é um princípio programático, de visão prolongada. Este princípio apela a uma exigência de intertemporalidade – uma ética do futuro ou imperativo moral- que inculque nos decisores públicos a necessidade de acautelar o projeto de existência de felicidade das gerações futuras, não pensando apenas em termos de interesses temporalmente localizados³²⁰.

É obrigatória uma ponderação na decisão do fator da sustentabilidade das condições que se deixam às gerações vindouras, devendo tomar-se hoje a melhor decisão possível para que

³¹⁹ Cfr. Joaquim Freitas da Rocha, “Direito Financeiro Local (Finanças Locais)”, Coleção Estudos CEJUR, 2ª edição, Coimbra Editora, 2014.

³²⁰ Cfr. Joaquim Freitas da Rocha, “Direito Financeiro Local (Finanças Locais)”, Coleção Estudos CEJUR, 2ª edição, Coimbra Editora, 2014.

amanhã essa mesma decisão não se revele constrangedora ou limitativa para o bem-estar da comunidade local.

Esta ponderação exige, portanto, uma exigência maior de juízo de prognose:

- a) No investimento de hoje nos bens públicos ou utilidades deve atender-se à utilização futura e prolongada desses bens ou utilidades e não apenas a um remediar momentâneo. Há uma necessidade de seletividade da despesa pública muito devido às carências que o próprio Estado tem vindo a enfrentar e aos desafios orçamentais vindouros que já se perspetivam;
- b) Por outro lado, as decisões económico-financeiras de hoje não devem condicionar negativamente as condições sociais das gerações vindouras para que não exista uma desproporção do esforço com os encargos inerentes à satisfação das necessidades coletivas. Isso é um fator de afastamento geracional e falta de coesão.

Na concretização deste princípio, encontramos duas medidas no RFALEI que são significativas: i) a introdução da plurianualidade previsional (solução que já aparecia em anteriores Leis das Finanças Locais); ii) limites temporais máximos para os empréstimos.

5 – Problematização dos Princípios e métodos de responsabilização

Face á exposição anterior, cabe-nos agora efetuar a problematização e abrir o caminho à discussão sobre os métodos encontrados e os que podem vir a fazer parte de soluções futuras. Contudo, antes de iniciarmos a problematização, cremos ter utilidade fazer uma sùmula do panorama que encontrámos.

Então temos as entidades locais, hoje em dia, a deparar-se com:

- a) Gestão do bem escasso que é o solo;
- b) Necessidade de satisfação de interesses comuns da comunidade (finalidades de interesse público);
- c) Financiamento das Autarquias Locais, na vertente de cobertura de custos mas também no financiamento para a atividade de cobertura de utilidades destinadas ao bem-estar da comunidade;
- d) Crescimento da amplitude de missões atribuídas às Autarquias Locais, nomeadamente o aumento das competências sociais e culturais;
- e) Diminuição da possibilidade de endividamento e menor amplitude do auxílio do Estado.

A legislação adotou como principal método de correção dos problemas económicos um modelo regulatório de intervenção no mercado. Neste modelo de intervenção, a nível tributário aumentou a possibilidade de utilização por parte das Autarquias Locais de tributos comutativos. Contudo, privilegia o princípio do benefício ou da equivalência na criação dos tributos locais.

O modelo de correção adotado é mitigado pela introdução de elementos de redistribuição, sendo os mais visíveis, a perequação financeira decorrente do sistema de transferências de verbas do Estado para as Autarquias Locais e a Perequação relativa às mais-valias imobiliárias.

Muito embora se possa resumir a problemática em causa de forma bastante minimalista, o certo é que não são poucos os aspetos que devem ser escalpelizados.

No que concerne aos problemas de base, logo aí a extensão é dramática. Temos um leque demasiado variado para que tudo caiba num mesmo saco: cada aspeto pode ser avaliado individualmente e até pode ter uma solução individualizada. É o que sucede nas taxas.

Cada taxa local tem subjacente um problema económico concreto para o qual se pretendeu dar uma solução através dum método interventivo por parte da entidade pública.

Efetivamente, se por um lado a regulação da escassez do solo ou a cobertura de custos por utilidades individualizáveis não leva a grandes questões relativamente à utilização de taxas, já outros aspetos, como o puro financiamento das autarquias leva ao pensamento se não poderemos encontrar aqui contribuições especiais encapotadas.

É que um dos maiores problemas e desafios com que as Autarquias Locais se deparam é efetivamente lidar com uma maior amplitude de missões e consequentes responsabilidades financeiras sem que haja agilização das fontes de receita. As transferências do Estado não tendem a aumentar proporcionalmente ao aumento das missões delegadas e portanto as receitas “subsidiadas” não são suficientes. Neste aspeto, o aumento da base de tributação dos tributos locais é a tarefa que os entes locais têm de fazer.

Mas a tarefa de aumento da base tributária não se faz como em tempos indos, sem que existisse um controlo legislativo e público com padrões mais apertados.

Hoje, a fundamentação da decisão administrativa local de âmbito tributário é uma tarefa de enorme relevância³²¹, que garante não só a legalidade da decisão mas também a sua blindagem social.

³²¹ Efetivamente, este aspeto releva o triunfo da inversão operada em 1998 pelo direito administrativo, com a implementação do Código do Procedimento Administrativo, onde o paradigma do Estado “que pode tudo” deixou de existir e passou a imperar uma maior intervenção do administrado nas decisões dos entes públicos.

Aquilo a que se assiste hoje é a um escrutínio muito maior, quer por via do controlo vertical e horizontal das entidades públicas, por via de fiscalização externa, por via legislativa de características mais exigentes mas também um interesse e participação bastante maior por parte dos cidadãos eleitores.

Isto acontece não só ao nível da gestão mas também ao nível fiscal.

Ninguém gosta de pagar impostos! Por mais que se acredite na bondade dos fundamentos dos tributos, o ato do pagamento do tributo está sempre envolto por um sentimento de usurpação do dinheiro árdua e duramente conquistado.

Quando o nível de tributação geral aumenta e as famílias iniciam um ciclo de estrangulamento económico, então certamente que cada tostão que se entrega ao Estado é escrutinado. O que faz o Estado com os 30%, 40%, 50% ou mais que retira mensalmente ao vencimento de cada trabalhador e os dirige para os cofres da segurança social, finanças ou outras entidades de carácter público. A esta “usurpação” mensal ainda acrescem os impostos sobre o património, sobre o consumo e especiais.

Ora, estando a parcela do imposto sobre o rendimento em tão elevada escala³²² sempre que são solicitados ao contribuinte mais tributos, mesmo que comutativos, a exigência da fundamentação assume a maior relevância para que os mesmos sejam socialmente aceites.

Se no que concerne a tributos bilaterais cujo valor se restringe aos custos inerentes a aceitação é mais simplificada, já no que concerne a tributos com abrangência extrafiscal a questão pode ser mais difícil.

A aceitação social do nível tributário imposto é garante da paz social, da coesão social e territorial e da solidariedade intergeracional tão necessária. E esta afirmação é válida quer para os impostos e Estado Central tal como para os tributos comutativos e autarquias locais.

Se tantos emigraram para outros países por motivos fiscais muito mais depressa há êxodos migratórios internos com fugas de capitais e património entre autarquias.

5.1 - A Fundamentação dos Tributos

³²² Elevada escala é um conceito indeterminado. Considera a autora elevada a carga tributária incidente sobre o rendimento atendendo a que, em 2012, Portugal tinha a 9ª taxa mais elevada dos países da OCDE em matéria de impostos sobre o rendimento e em matéria de impostos, no global, já se encontrava acima da média europeia em termos de tributação.

Temos vindo a chamar sucessivamente a atenção para a premente necessidade legislativa de invocar a fundamentação do tributo, sobretudo na área dos tributos comutativos.

Ora, quando se trata de apurar o custo da prestação incluída num tributo bilateral, para que o valor seja sustentável, há que justificar, no lado da administração, o custo inerente à prestação ou, do lado do contribuinte, o benefício inerente à prestação.

Porém, a questão relativa à fundamentação do próprio sistema fiscal há muito que foi alvo de incursões doutrinárias.

Julgamos que não é demais recordar aqui a problemática jurídica da causa do imposto. Mesmo sabendo que não raras vezes nas construções do direito fiscal se fugiu a este tema. Supostamente, o poder de tributar do Estado é autoexplicativo: o Estado necessita de receita para prosseguir os seus fins.

A característica da incessante insaciedade da natureza humana faz muitas vezes com que a transformação e adaptação dos sistemas aos tempos não mais faça do que um enorme ciclo do rumo da história. Hoje vivemos a ameaça de guerra, dentro da própria Europa, com motivações religiosas. Onde é que já vimos isto acontecer na história?!!

A construção dum modelo europeu de união, as medidas e influências uniformizadoras, a maturação dos Estados pós regimes totalitaristas, a mudança de paradigma socioeconómico, entre tantos outros fatores, levam à discussão do Estado, sobre o Estado e o que o Estado deve ser.

Não é despreciosa a discussão, tal qual não serão as ações que certamente se implementarão, ao nível do Estado ou da Europa. Mas se discutimos algo tão essencial como que Estado queremos, então temos de nos recordar do básico, do fundamento que nos levou até onde estamos.

No caso dos sistemas fiscais, a discussão em torno da causa do imposto alterou-se consoante as tendências individualistas ou estatistas. Isto porque, o cerne da questão centra-se *“em saber se o fundamento do poder de tributar se projeta no plano da obrigação individual de imposto através da respetiva causa”*³²³

De notar que não se trata de discutir a causa eficiente que é geralmente associada ao fato constitutivo ou fato gerador do imposto mas antes a causa final: há ou deve de existir uma causa para a criação do imposto para determinado individuo.

³²³ Cfr. Soares Martínez, “Direito Fiscal”, Almedina, 1998

Ora, uma vez que o imposto é uma obrigação tributária não voluntária, a ideia é que não deve existir causa final associada. Afinal, impondo-se a coercividade para que serve uma causa se, independentemente da mesma, o indivíduo mantém a obrigação.

Pois é precisamente por este motivo que as teorias pró casualísticas defendem que, efetivamente, a causa final apresenta muito mais relevância nas prestações não voluntárias. Afinal, é nestas que a necessidade de controlo é maior³²⁴.

Aliás, já o direito romano consagrava a nulidade das obrigações sem causa, como meio de defesa também para os contribuintes quando sujeitos a pressões tributárias injustificadas.

Contudo, até por motivos de financiamento próprio, a ascensão do cristianismo e da Igreja, muito contribuiu para a mitigação do princípio causalista uma vez que passa a ser quase uma obrigação natural o pagamento dos impostos.

Contudo, até mesmo no seio da Igreja os seus pensadores trouxeram de novo a questão da fundamentação do imposto. São Tomás de Aquino, por exemplo, defendeu que os impostos criados no interesse pessoal dos “príncipes” não deveriam obrigar os súbditos tal qual devem de obrigar as leis que não têm em conta a realização do bem comum.

Ora, esta orientação acabou por se instalar e, aliada ao direito de resistência em face da ilegitimidade, a teoria causalística ganha adeptos até aos regimes totalitarista de centralização de poder.

As teorias anti – causalistas que ascendem com o totalitarismo, passam o foco da análise para a soberania fiscal. Ou seja, a causa final do imposto não poderia nunca ser individualizável e por isso seria inoperante.

Pois bem, a contraprestação efetiva do imposto, sabemos hoje pacificamente, que efetivamente não é individualizável. Mas isso não quer dizer que o mesmo não tenha ou não deve prosseguir determinados fins de interesse comum. E muito embora essa prossecução de interesses não seja necessariamente individualizável é também claro que tem repercussão direta no âmbito pessoal.

Há, pois, que efetuar uma clara divisão entre aquilo que é a *causa do poder de tributar* e, por outro lado, a *causa da relação jurídica de imposto*. Efetivamente, a causado poder de tributar

³²⁴ Se um indivíduo não concordar com determinada obrigação voluntária tem, quanto mais não seja, a opção de não a realizar. Enquanto que, nas obrigações coercivas, o indivíduo, independentemente da sua concordância, é obrigado à mesma, passe a redundância.

funda-se na soberania fiscal, no fundamento para o qual o Estado tem poderes tributários em geral³²⁵.

Situação diferente – e que aqui nos interessa particularmente – é a causa da relação jurídica subjacente a cada vínculo tributário em concreto.

No que concerne ao imposto, já aqui se afirmou da dificuldade de imputação dum causa concreta que seja transponível diretamente para o individuo. Contudo, isso não quer dizer que a criação do imposto não tenha, por si só uma motivação em especial.

Não se defende aqui que se coloque em causa o poder de tributar do Estado. Coloca-se sim, em causa, que a tributação sem fundamento possa ser legítima, principalmente quando falamos de tributos comutativos.

Conforme já nos ensinava Sousa Franco³²⁶, *“Nos modernos sistemas de economia de mercado, as mais significativas receitas públicas – do ponto de vista quantitativo e qualitativo – são as receitas tributárias, que encontram o seu fundamento na existência dum dever genérico de cobertura dos encargos públicos, que recai potencialmente sobre a totalidade dos membros de uma comunidade (...)”*.

Este é o fundamento básico da tributação: a cobertura de encargos públicos. Ora, muito embora o conceito de despesa pública seja bastante abrangente, o mesmo não é desprovido de limitações. As despesas públicas concretizam o próprio fim da atividade financeira do Estado, ou seja, a satisfação de necessidades criadas pelo Estado na prossecução da sua atividade.

De acordo com o conceito de Sousa Franco, as despesas públicas *“consistem no gasto de dinheiro ou no dispêndio de bens por parte de entes públicos para criarem ou adquirirem bens ou prestarem serviços suscetíveis de satisfazer necessidades públicas”*.³²⁷

Estamos, pois, certos de que a despesa pública não é uma realidade desconectada dos fins do estado e a prossecução da sua atividade. Depois podemos discutir a forma como essa despesa é feita: se de forma eficiente ou com laivos de desperísimo. Mas o conceito centraliza o seu foco nos fins de interesse comum.

Portanto, quando as receitas tributárias servem, essencialmente, para cobertura de despesas públicas, as mesmas têm como finalidade a cobertura de despesas de carácter de interesse comum.

³²⁵ Cfr. Soares Martínez, “Direito Fiscal”, Almedina, 1998.

³²⁶ Cfr. António L. de Sousa Franco, “Finanças Públicas e Direito Financeiro”, Volume II, Almedina, 1998.

³²⁷ Cfr. António L. de Sousa Franco, “Finanças Públicas e Direito Financeiro”, Volume I, Almedina, 1998.

Para além da cobertura de encargos públicos, a receita tributária pode cobrir eventuais fins extra financeiros, nomeadamente fins de política económica e social. Mas mesmo quando são esses os fins da tributação que até podem parecer mais relevantes, os mesmos não excluem as finalidades financeiras.

No mesmo sentido, a Lei Geral Tributária prevê no artigo 5º quais são os fins da tributação: *“A tributação visa a satisfação das necessidades financeiras do Estado e de outras entidades públicas e promove a justiça social, a igualdade de oportunidades e as necessárias correções das desigualdades na distribuição da riqueza e do rendimento.”*

Como aqui se pode constatar, mais uma vez se confirma que, em primeiro lugar, a tributação visa a satisfação das necessidades financeiras do Estado. Pode depois ter ainda motivações extrafiscais. A justiça social e a distribuição de riqueza são fatores amplamente mencionados uma vez que os instrumentos tributários, sendo os instrumentos financeiros coercivos por excelência de que o Estado dispõe perante os cidadãos, facilmente passam a desempenhar funções socializantes.

O tributo é também um instrumento de política social. E por isso mesmo a volatilidade do sistema fiscal fica muitas vezes à mercê das oscilações governamentais e ideológicas.

Atendendo ao acima exposto, a fundamentação dos tributos é e continua a ser a melhor legitimação dos mesmos. Independentemente da diversidade de teorias, alterações socioeconómicas ou até políticas, os tributos têm de manter a sua relação conexa com o bem comum e o bem-estar da comunidade, sob pena de a sua legitimação- pelo menos moral – estar em causa e, em consequência, a sua própria coercividade.

Se no campo dos impostos dificilmente se consegue encontrar mais do que uma correspondência entre o que pagamos de impostos e o bem-estar social – aqui perspectivado em concreto nos serviços de saúde, educação, transportes, segurança, defesa nacional – no caso das contribuições e taxas já deve de existir uma correspondência direta.

Se no caso das contribuições ainda temos uma causa final dispersa por um grupo de indivíduos, nas taxas a causalidade deve ser direta para o indivíduo.

Recordemos aqui que, os princípios da eficiência, igualdade, justiça e solidariedade, que subjazem à tributação, levam a que se utilizem eficientemente as figuras tributárias consoante as finalidades prosseguidas.

Assim, quando estamos perante utilidades indivisíveis e beneficiários indeterminados, sendo que da existência dessas utilidades decorrem benefícios à escala nacional ou regional³²⁸ então a figura tributária associada deve ser o imposto.

Quando as utilidades forem divisíveis mas os beneficiários indeterminados, sendo que da sua existência beneficia um grupo identificado ou identificável de indivíduos, então a figura tributária associada deve ser a contribuição.

Quando as utilidades forem divisíveis e os beneficiários determinados, decorrendo benefícios individuais, então é a taxa a figura tributária associada.

Atendendo ao quadro acima exposto, considera-se, pois, que os fundamentos devem acompanhar a corresponsabilidade das figuras tributárias e por isso concordamos com a maior necessidade de fundamento das taxas, incluindo as locais.

Tal também decorre da necessária equivalência que ocorre na figura da taxa. A equivalência não serve apenas de critério de valor. Enquanto critério de igualdade, a equivalência também inclui a justificação do tributo.

Portanto, a legitimação – jurídica, económica e moral – dos tributos, devem de assentar numa causa/ fundamento pacificador. E isso inclui a fundamentação das taxas locais.

5.2 - A problemática dos limites

Quando percebemos que os tributos, incluindo as taxas, têm uma finalidade essencialmente reditícia, a questão que obrigatoriamente tem de se colocar é a da limitação.

É que a despesa pública vive também da própria receita pública: não podemos simplesmente considerar que o limite da cobrança seria, hipoteticamente, o valor da despesa. Até porque, se assim fosse, o nível de tributação seria deveras bastante superior.

Portanto, essa função de angariação de recursos públicos tem de ser limitada pelos objetivos extra financeiros permitidos por lei e pela constituição.

A propósito das taxas financeiras, conforme afirma Carlos Baptista Lobo³²⁹, *“(…) a configuração da equivalência económica que se estabelece entre a prestação do sujeito passivo e a contraprestação do Estado será necessariamente de “geometria variável”. Tal significa que a*

³²⁸ Diríamos que aqui é adequado utilizar o termo de interesses gerais difusos.

³²⁹ Cfr. Carlos Baptista Lobo, in “Reflexões sobre a (necessária) Equivalência Económica das Taxas”, Estudos Jurídicos e económicos em Homenagem ao Prof. António de Sousa Franco, FDL 2006.

definição da prestação pecuniária do sujeito passivo dependerá em larga medida do fundamento que legitima a existência da taxa”.

A questão da limitação coloca-se por dois motivos relacionados: i) porque são permitidos motivos extra fiscais subjacentes às taxas; ii) porque a legislação claramente é favorável uma equivalência jurídica e não estritamente económica³³⁰.

Recordemos que, a equivalência jurídica, ao contrário da equivalência económica, não exige que haja uma estrita cobertura de custos entre a prestação dos particulares e os serviços prestados pelo Estado. A existência de sinalagma basta a existência de equivalência jurídica.

Existem, no entanto, limitações a esta liberdade na definição do montante da taxa. Assim, o limite superior terá de ter em consideração o princípio da proibição do excesso e o limite inferior deverá atender ao conteúdo substancial da prestação pública que, no limite, poderá justificar o seu fornecimento de forma gratuita quando estejam em causa bens essenciais para a subsistência humana ou para a vida em sociedade³³¹.

Recorde-se que, atendendo à proporcionalidade exigida nas taxas, a desproporção entre prestações pode levar, inclusivamente, à descaracterização do tributo, alterando-se a sua natureza de comutativo para unilateral.

Atenção que, mesmo quando estamos perante taxas com finalidade de estrita angariação de receita esta proporcionalidade é necessária. A questão coloca-se, e como bem refere Carlos Baptista Lobo³³², *“quando esteja em causa a prestação de bens indivisíveis – bens públicos – a beneficiários determinados e uma vez que é impossível determinar quias os termos de repartição dos encargos públicos entre os diferentes beneficiários, a liberdade de definição dos termos da equivalência económica é muito ampla. Dada a impossibilidade de repartição dos custos concretos decorrentes da prestação pública será muito difícil a definição dum referencial de proporcionalidade que fundamente qualquer juízo de equivalência económica”.*

Nestes casos, a equivalência económica não é nem pode ser referencial de qualquer valor do tributo.

Contudo, *“o mesmo já não acontece quando estiverem em causa prestações divisíveis (quer na ótica do custo quer na da utilidade). Nestas circunstâncias é possível definir com alguma*

³³⁰ De relevar que a consagração da equivalência jurídica decorre exatamente da previsão legal da possibilidade de motivações extrafiscais nos tributos.

³³¹ Cfr. Carlos Baptista Lobo, in “Reflexões sobre a (necessária) Equivalência Económica das Taxas”, Estudos Jurídicos e económicos em Homenagem ao Prof. António de Sousa Franco, FDL 2006.

³³² Cfr. Carlos Baptista Lobo, in “Reflexões sobre a (necessária) Equivalência Económica das Taxas”, Estudos Jurídicos e económicos em Homenagem ao Prof. António de Sousa Franco, FDL 2006.

*segurança os padrões de referência do juízo de proporcionalidade que fundamentam a equivalência económica*³³³”. Ou seja, quando possível, o referencial da equivalência económica é barómetro da proporcionalidade.

Mas quando estão em causa taxas com finalidades extra financeiras, não há padrão para a equivalência económica. A finalidade extra financeira, por regra, é subjetiva e portanto não haverá uma possibilidade de apuramento dos custos inerentes à prestação ou do efetivo benefício calculado em termos económicos.

Aqui a equivalência, como já tivemos oportunidade de referir no capítulo anterior, terá de ser aferida consoante a intensidade dos fins assumidos pelo legislador para o tributo em concreto. Recordemos que, neste campo, estamos a falar de uma equivalência ampla e equivalência funcional agravada ou subsidiada.

Estes são os conceitos que são mais preocupantes. Isto porque, a limitação tem de existir mas também é por via de aferição casuística e subjetiva.

As limitações, sobretudo na proibição do excesso, como já referimos no capítulo anterior, são associados ao princípio do não confisco. Contudo, o confisco é um conceito indeterminado. E como já referimos anteriormente, nem o próprio Tribunal Constitucional tem dado pistas seguras sobre quais serão os limites aceitáveis para o confisco.

Não querendo repetir o que já se escarpelizou anteriormente, sintetiza-se a questão do confisco com as seguintes observações:

- 1) Existe a proibição constitucional do confisco mas sem limitação expressa;
- 2) A legislação nacional consagra que a tributação não deve prejudicar a prática de atos legítimos de carácter pessoal e deve promover o aforro;
- 3) O Tribunal Constitucional considerou que um tributo não é confiscatório caso incida sobre rendimentos especialmente elevados e deixe uma margem considerável de rendimento disponível;
- 4) Para além das pistas que a legislação fornece sobre os limites à tributação, a doutrina acrescenta o bem-estar como método de despiste: se a perda de bem-estar for de tal forma que leve a que o agente altere o seu comportamento económico e deixe de realizar atividades económicas a que se propunha, então estamos perante tributos confiscatórios.

³³³ Cfr. Carlos Baptista Lobo, in “Reflexões sobre a (necessária) Equivalência Económica das Taxas”, Estudos Jurídicos e económicos em Homenagem ao Prof. António de Sousa Franco, FDL 2006.

Se já não é fácil encontrar parâmetros de avaliação dos limites da tributação, mais difícil se torna se tomarmos em atenção outros fatores.

Assim, o que tem sucedido é uma avaliação casuística sobre o carácter confiscatório de determinado tributo. Já entendemos que a natureza confiscatória tanto pode ser avaliada em impostos, contribuições ou taxas. Mas o fato é que não tem sido efetuada uma avaliação conjunta.

Efetivamente, como já referimos, o Tribunal Constitucional Alemão, por exemplo, fez uma avaliação do confisco atendendo à carga tributária e não apenas a um tributo concreto e a doutrina espanhola começa a aceitar que se olhe para o confisco atendendo à tributação do rendimento e do património.

Afinal, o rendimento que faz face ao pagamento dos tributos é apenas um: o rendimento do sujeito passivo ou, em limite, do agregado familiar.

E portanto as questões que aqui levantamos prendem-se com os seguintes aspetos:

- 1) Deve o confisco abranger mais do que um tributo e de diferentes naturezas?
- 2) Deve ter-se em conta o rendimento do sujeito passivo ou o do agregado familiar?

Na análise de ambas as questões, sem dúvida que há que atender a dois princípios essenciais:

- a) As receitas dos tributos comutativos fazem parte do sistema fiscal e contribuem para o seu financiamento;
- b) O sistema fiscal é, constitucionalmente, tomado como um todo e portanto sob a alçada do princípio da coerência. Tanto assim é que o artigo 104^o prevê os quatro grandes ramos da tributação – rendimento pessoal, empresas, tributação do património e consumo – bem como os seus fins –progressividade, tributação real do lucro, contribuição para a igualdade dos cidadãos e desenvolvimento económico e justiça social.

Ora, atendendo à coerência do sistema, efetivamente há que impor limites à tributação. Até porque, se não existir limitação à tributação, as finalidades imputadas a cada tributo não são conseguidas.

Assim, faz sentido que exista, por exemplo, um limite intrasistemático à dupla tributação, seja ela dupla tributação jurídica – à partida vedada – ou até mesmo a dupla tributação económica ou tributação múltipla ou plural.

O tratamento da dupla tributação tem vindo a ser efetuada sobretudo a nível internacional uma vez que estamos perante um concurso de normas. E, geralmente, as questões de dupla

tributação interna ocorrem em Estados com uma organização federal, em que os poderes tributárias Estatais e Estaduais podem colidir.

Contudo, tal não quer dizer que a dupla tributação não exista em Estados unos como Portugal. Até porque, a dupla tributação económica não é, à partida, ilegal. Contudo, a sua prática deve ser justificada.

E é neste ponto que a questão se coloca ao nível do confisco.

Façamos pois uma breve incursão sobre os termos da dupla tributação que, no caso do direito tributário é, como já se afirmou, um concurso de normas em que o mesmo fato se integra na previsão de duas normas diferentes. Há concurso de normas em direito tributário quando “*o mesmo fato se integra na hipótese de incidência de duas normas tributárias materiais distintas, dando origem à constituição de mais do que uma obrigação de imposto*”³³⁴.

Há, portanto, que atentar ao que efetivamente é uma dupla tributação.

No que concerne à *identidade do fato*, há que relevar que quando normas distintas recaem sobre fatos diversos não há, nem poderia haver, dupla tributação.

Para que exista dupla tributação, há que atender à regra das quatro identidades³³⁵: i) identidade de objeto; ii) identidade de sujeito; iii) identidade de período da tributação e a iv) identidade de imposto.

Assim, é necessário, em princípio, que exista a justaposição das hipóteses de incidência das normas tributárias em concurso, considerando todos os critérios, aspetos e elementos em que os tipos legais se podem decompor³³⁶.

Ora, está bem de verificar que, a tributação efetuada por diferentes tributos não cai no âmbito da dupla tributação.

No que concerne à identidade do sujeito, alguns autores defendem que a mesma não é essencial à caracterização do conceito de dupla tributação. Para esta corrente, a definição de dupla tributação deve ser encarada à luz do critério objetivo do próprio direito tributário que é a capacidade contributiva³³⁷.

Contudo, a maioria da doutrina, onde se inclui, por exemplo, Alberto Xavier, exige para a existência de dupla tributação a identidade de sujeito para que se possa efetuar, assim, a

³³⁴ Cfr. Alberto Xavier, “Direito Tributário Internacional – Tributação das Operações Internacionais”, Almedina 1997.

³³⁵ Cfr. José Casalta Nabais, “Direito Fiscal”, Almedina, 2014

³³⁶ Cfr. Alberto Xavier, “Direito Tributário Internacional – Tributação das Operações Internacionais”, Almedina 1997.

³³⁷ Cfr. Alberto Xavier, “Direito Tributário Internacional – Tributação das Operações Internacionais”, Almedina 1997.

diferenciação entre a dupla tributação jurídica e a dupla imposição económica ou sobreposição de impostos.

Ora, tal releva, como sabemos, sobretudo em matéria de direito fiscal internacional para que se consiga efetuar a devida correção.

Contudo é a duplicação ou sobreposição de tributos que mais nos preocupa. Repare-se que, tal como pode acontecer com os dividendos que são tributados em sede de IRC na empresa e em IRS aquando da distribuição, o mesmo fato pode estar sujeito a diversas tributações e com identidade de sujeito. O caso do património é paradigmático: a compra dum imóvel está sujeito a pagamento de IMT, Imposto de Selo e anualmente IMI, cumulativamente com taxas locais nomeadamente saneamento e resíduos.

A questão que se coloca não é relativa à dupla tributação mas antes aos limites da mesma. E efetivamente, sendo possível a sobreposição de tributação não se pode fugir à questão de incluir ou não, no âmbito dos limites aos limites da tributação, o cúmulo de tributos.

Pensamos que neste propósito temos de distinguir o que é um concurso efetivo de normas e o que é um concurso aparente. Isto porque nos parece que, a ser admissível a inclusão da cumulação de tributos, há que verificar se estamos, pelo menos, perante o preenchimento dos seguintes requisitos:

- i) O mesmo fato recai na esfera de incidência de duas normas (identidade do objeto);
- ii) Existe identidade de sujeito.

Somente com estes dois aspetos preenchidos podemos colocar em causa se a tributação está ou não a afetar de sobremaneira a capacidade contributiva do sujeito passivo.

Parece-nos, pois, que a avaliação do confisco não deve de afastar a cumulação de tributos, mesmo que, na avaliação individual o tributo possa não ser confiscatório.

Contudo, se atendermos aos pressupostos usados, iremos verificar que são residuais as situações relativas aos tributos comutativos. Isto porque, mesmo existindo identidade de sujeito muito dificilmente existirá identidade de objeto entre um imposto e uma taxa, por exemplo.

Contudo, situação diferente, é a possibilidade de existir cumulação de taxas. E aí, salvo fundamentação bastante apurada, a duplicação é inevitavelmente ilegal³³⁸.

É certo que a opção de olhar para o confisco atendendo à tributação global agrava a análise dos limites, tornando o seu controlo bastante mais complicado. Até porque não há intromissão dos

³³⁸ Pode-se inclusivamente indagar se não se estará, nesses casos, perante uma duplicação de coleta, proibido pelo artigo 205º do CPPT.

poderes tributários entre entidades: cada entidade tributou dentro dos seus poderes. O problema surge quando se juntam todos os tributos que recaem sobre a mesma realidade e sobre o mesmo indivíduo.

Por isso mesmo é que a doutrina brasileira ou espanhola, por exemplo, têm vindo a estudar a aplicação do princípio *ne bis in idem* no direito tributário³³⁹.

Outra questão relacionada com a abrangência do confisco é se devemos ou não ter em conta o agregado familiar e não o indivíduo per si.

Isto porque, existindo a consagração tributária do agregado familiar, para o bem e para o mal, este deve estender-se a todos os níveis. Senão que espécie de unidade existirá no sistema tributário.

Efetivamente o sistema fiscal português tem em atenção o agregado familiar, sobretudo no que concerne à tributação sobre o rendimento. Também é certo que a tributação conjunta do agregado familiar não deve, à partida ser prejudicial em relação a uma tributação em separado. Tanto assim é que, inclusivamente, já é possível aos casais e unidos de fato apresentarem declarações de IRS “em separado”, ou seja, cuja tributação é efetuada a cada um e atendendo aos rendimentos individuais.

Sugere-nos, pois, que as regras encontradas sejam as de salvaguarda da família. Ou seja, a tributação conjunta é optativa sempre que seja melhor para o agregado.

Dispõe o artigo 6º n.º 3 da LGT que *“A tributação respeita a família e reconhece a solidariedade e os encargos familiares, devendo orientar-se no sentido de que o conjunto dos rendimentos do agregado familiar não esteja sujeito a impostos superiores aos que resultariam da tributação autónoma das pessoas que o constituem.”*

Nestes termos, a limitação à tributação também tem de incluir esta vertente. Contudo, nos mesmos moldes, ou seja, não pode a situação familiar servir de motivo para um aumento de tributação que, em caso de avaliação individual, não existiria.

Em síntese, os limites à tributação devem ter em conta: i) o cúmulo dos tributos sobre a mesma realidade e sujeito; ii) a situação do agregado familiar.

A questão do limite do confisco está associada também à capacidade contributiva. Isto porque a capacidade contributiva tem, também, de ter uma limitação. Há que efetuar a ponderação dos

³³⁹ De realçar que, no caso brasileiro, o direito tributário tem normas muito aproximadas do direito penal e portanto a ideia da aplicação do princípio que é sobretudo associado ao direito penal não é tão estranha como, por exemplo, a nós nos possa parecer.

escalões a que se aplicam os tributos e portanto, ponderar sobre as quantias de rendimento e sua sujeição a imposto.

Mas mesmo neste campo, não há mecanismos fiáveis que sirvam de barómetro para a ponderação do tributo confiscatório. Veja-se, por exemplo, CIRS que consagrou, no artigo 68º que o 5º escalão e último das tabelas de IRS, se inicia aos 80.000€ de matéria coletável, estando sujeito a uma taxa de imposto de 48%. Ora, esta situação poderá querer dizer duas coisas: i) o legislador considera “rico” o agregado familiar com rendimentos acima deste valor; ii) a taxa de 48% de tributação de rendimentos é suportável.

Mas, como acima já referimos, o confisco não se deve de apurar por uma simples fixação de percentagem e portanto estes valores não podem, nem devem, ser padrões para qualquer apuramento de limites do confisco.

Assim, mesmo no âmbito dos impostos ou dos limites à capacidade tributária encontramos pistas que possamos usar também nos tributos comutativos, com as devidas adaptações, do que podemos considerar limitativo à tributação.

Mantém-se, pois, a subjetividade e avaliação casuística.

Atendendo às dificuldades em encontrar limites à tributação, muitas vezes é utilizado o princípio da legalidade como meio de limitação.

Efetivamente, no que concerne aos impostos, a reserva de lei parlamentar obriga a maior escrutínio dos elementos essenciais do imposto em causa.

Contudo, nos tributos comutativos, a reserva de lei é menos abrangente e por isso podem abrir-se mais brechas que levem a uma liberdade criadora das entidades habilitadas.

Então, neste particular, fará sentido discutir-se se o princípio da legalidade para os tributos comutativos é adequado ou deveria rever-se os parâmetros do mesmo.

Somos de opinião que não é por via da alteração do princípio da legalidade que se encontrarão os caminhos para o problema dos limites da tributação.

Efetivamente, a constituição e a lei definem bem os elementos dos tributos, a caracterização dos mesmos e as regras de criação, liquidação e cobrança.

No que concerne às contribuições, face à ausência de uma legislação que defina as bases gerais³⁴⁰, tem vindo a ser defendido que se mantenha uma legalidade mais apertada sobretudo

³⁴⁰ E, a bem da verdade, muito dificilmente irá existir uma lei geral que abranja todas as contribuições dada a variedade e a proliferação dessas figuras. Eventualmente, pode admitir-se que possa ser possível legislar sobre

no que concerne aos elementos essenciais do tributo. E ta ainda é aceitável atendendo a que as contribuições detêm elementos subjetivos como a dispersão dos sujeitos passivos e as finalidades próprias do tributo.

Situação diferente é a que se passa com as taxas. Ora, o tributo bilateral por excelência, em bom rigor nem necessitaria de uma legislação tão apertada como a existente atualmente: a bilateralidade tem de ser o garante da correção do tributo. Se o tributo não for justo e equilibrado, a bilateralidade está posta em causa, logo a sua correção também.

O certo é que, como anteriormente já analisámos, o recorte legal aplicável às taxas, e em particular às taxas locais, é bastante pormenorizado.

E mesmo as matérias que não têm uma formulação legal pormenorizada, têm os seus princípios previstos, garantindo-se uma ligação ao princípio da legalidade.

Portanto, não nos parece ser o caminho regulamentar mais o que já se encontra, na generalidade, bastante regulado.

Assim, não será por via da regulação legal que se encontrará uma norma definitiva sobre o limite da tributação.

Efetivamente, esses limites têm e terão sempre o bom senso como limite associado. O bom senso, a praticabilidade, a eficiência e todos os princípios que sejam adequados às finalidades de cada tributo.

A análise casuística terá sempre de ser efetuada.

No caso das taxas com finalidades extrafiscais, a limitação da mesma não pode ultrapassar a sua própria natureza de tributo comutativo: mesmo que se queira corrigir um comportamento ambientalmente repreensível não se pode, no tributo, ir além desse mesmo objetivo de desincentivo. Não faria, por isso, sentido cobrar uma exorbitância pela “taxa” sobre os sacos plásticos. O tributo, para além das questões jurídicas, não surtiria os efeitos para que foi criado.

Nestes termos, não há melhor barómetro para os limites do tributo comutativo que o fim para que foi criado. Se assim for, a sua legitimidade está assegurada.

Em síntese, as limitações de tributação devem aferir-se para cada caso concreto, atendendo à fundamentação e fins do tributo em causa.

contribuições de determinada natureza, setor ou âmbito de aplicação, tal qual sucedeu com as Taxas quando se efetuou uma lei geral para as taxas Locais.

5.3 - A necessidade de eficiência

O artigo 80º da Constituição da República Portuguesa inicia a enunciação dos princípios fundamentais relativos à organização económico-social do Estado com o princípio da *subordinação do poder económico ao poder político democrático*.

Ora, com tamanho peso prossegue o texto constitucional, sabendo de antemão que terá de concretizar este princípio, coisa que o faz logo no artigo 81º:

“Incumbe prioritariamente ao Estado no âmbito económico e social:

- a) Promover o aumento do bem-estar social e económico e da qualidade de vida das pessoas, em especial das mais desfavorecidas, no quadro de uma estratégia de desenvolvimento sustentável;*
- b) Promover a justiça social, assegurar a igualdade de oportunidades e operar as necessárias correções das desigualdades na distribuição da riqueza e do rendimento, nomeadamente através da política fiscal;*
- c) Assegurar a plena utilização das forças produtivas, designadamente zelando pela eficiência do sector público;*
- d) Promover a coesão económica e social de todo o território nacional, orientando o desenvolvimento no sentido de um crescimento equilibrado de todos os sectores e regiões e eliminando progressivamente as diferenças económicas e sociais entre a cidade e o campo e entre o litoral e o interior;*
- e) Promover a correção das desigualdades derivadas da insularidade das regiões autónomas e incentivar a sua progressiva integração em espaços económicos mais vastos, no âmbito nacional ou internacional;*
- f) Assegurar o funcionamento eficiente dos mercados, de modo a garantir a equilibrada concorrência entre as empresas, a contrariar as formas de organização monopolistas e a reprimir os abusos de posição dominante e outras práticas lesivas do interesse geral;*
- g) Desenvolver as relações económicas com todos os povos, salvaguardando sempre a independência nacional e os interesses dos portugueses e da economia do país;*
- h) Eliminar os latifúndios e reordenar o minifúndio;*
- i) Garantir a defesa dos interesses e os direitos dos consumidores;*
- j) Criar os instrumentos jurídicos e técnicos necessários ao planeamento democrático do desenvolvimento económico e social;*

- l) Assegurar uma política científica e tecnológica favorável ao desenvolvimento do país;*
- m) Adotar uma política nacional de energia, com preservação dos recursos naturais e do equilíbrio ecológico, promovendo, neste domínio, a cooperação internacional;*
- n) Adotar uma política nacional da água, com aproveitamento, planeamento e gestão racional dos recursos hídricos.”*

Se olharmos para cada alínea individualmente encontramos para cada tema uma concretização. Mas se olharmos em conjunto para as alíneas, o que a Constituição manda é que o Estado seja eficiente.

Aliás, nada que seja novidade. Um sistema de organização social, por si só, requer eficiência, seja na gestão dum família, dum município ou dum país.

Mais. Somente com uma eficiente gestão económica e social se conseguem atingir os fins a que o Estado se propõe, sejam no campo da educação, saúde, ordenamento do território, transportes ou previdência. A eficiência é a palavra-chave.

Ora, a avaliação da eficiência transmuta-se consoante os cenários em que se insere: quando existe abundância financeira, a eficiência será certamente avaliada de forma diferente dum cenário de crise.

Mas o certo é que, independentemente da existência de maiores ou menores recursos, o Estado deve usar esses mesmos recursos da forma mais eficiente.

Hoje, temos vários pontos que influenciam no conceito e concretização de eficiência. Sobretudo no que concerne à eficiência económico-financeira. Por um lado, existem padrões externos que temos de cumprir, tais como os quadros jurídico-económicos da União Europeia.

Por outro lado, a conjuntura internacional, quer ao nível político como económico alterou-se substancialmente e a uma escala mundial. O fenómeno que sucedeu em 2008 com a crise no setor imobiliário e os esquemas de endividamento, levou a que o setor bancário entrasse também em colapso e as finanças públicas tiveram, em muitos casos, de intervir para salvar a banca.

A crise da dívida soberana levou a um amplo debate, sobretudo a nível europeu, sobre os modelos de Estado e seu financiamento.

Portugal também teve de refletir sobre os padrões que pretende para o Estado. Mas com um apertado programa de ajustamento imposto pela *Troika* composta por BCE, Comissão Europeia e FMI, o tempo foi mais de medidas imediatas do que de medidas estruturais.

Que Estado queremos suportar. Que Estado podemos suportar.

A eficiência também se manifesta aqui. Nos modelos que pretendemos adotar de Estado e sua estrutura e com que modelos de financiamento.

A exigência de eficácia no modelo de Estado influenciará certamente o modelo de eficiência na criação, liquidação e cobrança de cada tributo. Portanto, não há que dissociar a exigência de eficiência da “micro medida” tributária que é a criação duma taxa local, por exemplo, sobre a emissão de certidão que tem de cobrir o gasto resultante da movimentação da “máquina administrativa, sob pena de, injustificadamente, se provocar um gasto ao erário público.

5.3.1 - Motivações exógenas e endógenas

Uma das questões mais controversas que se tem vindo a colocar é como se coaduna a soberania fiscal dos Estados-Membros com a harmonização prevista nos Tratados para a Legislação Fiscal³⁴¹. Estaremos ou não perante uma perda de soberania ou um ténue equilíbrio entre o que são competências da União e dos Estados? Não está a União, mesmo que indiretamente, já a limitar esta réstia de “liberdade” que ainda se encontra na esfera dos Estados?

É reconhecido que, na distribuição de competências entre União e Estados-Membros, o Tratado de Roma integrou as matérias fiscais na esfera da reserva dos Estados. Essa competência tem sido mantida independentemente das alterações que têm vindo a ser feitas aos Tratados. A única área onde as instituições europeias têm efetivamente competências fiscais é no domínio aduaneiro.

Mas esta soberania dos Estados-Membros em matéria fiscal não é, de todo, uma competência absoluta uma vez que se encontra limitada em função dos objetivos e da construção europeia. E para além dessa vertente, existe ainda competências partilhadas como, por exemplo, nos domínios do IVA e dos impostos especiais de consumo.

Sucede hoje que a União, com os seus princípios que envolvem vertentes tributárias, regimes limitativos tais como o regime dos Auxílios de Estado ou até os processos conducentes à união monetária ou do mercado único, limitam necessariamente a política fiscal dos Estados, pelo que podemos considerar que existe aqui um género de “soberania dual”³⁴².

³⁴¹ Sobre o tema, numa vertente também além da União Europeia, vide José Casalta Nabais, “A soberania Fiscal no Atual quadro de Internacionalização, Integração e Globalização Económica”, Revista de Direito Público n.º 6, do Instituto Brasileiro de Direito Público, 2004,

³⁴² Cfr. António Carlos dos Santos, *in* “Auxílios de Estado e Fiscalidade”, Almedina 2003

Este é, portanto, um ténue equilíbrio entre aquilo que são os interesses e objetivos da União e a soberania dos Estados. E é este equilíbrio que permite a construção europeia. Aliás, um maior poder tributário por parte da União levaria necessariamente a uma alteração da competência de aprovação das matérias tributárias dos parlamentos nacionais para o Parlamento Europeu – derivado do princípio do *no taxation without representation*.³⁴³

Atualmente, certo é que o poder de tributar ou não, da aplicação da lei tributária, a negociação internacional de tratados fiscais e a aplicação dos regimes fiscais em geral, continuam na esfera dos Estados e não consta das competências próprias da União.

A única exceção é, como anteriormente se referiu, no que toca a direitos aduaneiros devido à união aduaneira ser essencial para a construção do mercado único. Nesta matéria, impera a regra da unanimidade, tendo de estar os Estados-Membros de total acordo sobre as regras da fiscalidade aduaneira. A aplicação da lei é depois feita pelos Estados.

A soberania fiscal dos Estados-Membros é restrita de acordo com o seu consentimento, uma vez que, com a adesão à União, bem sabem que os Tratados impõem limitações que são, sobretudo, sobre regras de não tributação. Mas até estas limitações ou imposições dos Tratados devem ser interpretadas de acordo com o princípio da proporcionalidade e da não discriminação.³⁴⁴

Com isto pretende-se dizer que os princípios que limitam a soberania dos estados não podem extravasar os seus objetivos sob pena de estarem a subverter a própria lógica da construção europeia. Pelo que a interpretação, neste campo, deve ser, em caso de dúvida, restritiva.

De relevar que, no campo da tributação direta, nem sequer existe uma forma específica de harmonização fiscal, conforme existe, por exemplo, no campo do IVA.

Aliás, há quem defenda que, para que possa existir uma tributação harmonizada para as empresas, teria que se acionar o mecanismo previsto no artigo 352^a TFUE existindo uma pequena reforma do tratado, isto porque o mecanismo de harmonização previsto no artigo 115^o do TFUE não é suficientemente abrangente para uma “harmonização substitutiva”³⁴⁵

Ao longo do tempo, tornou-se claro que os Estados, ao terem consentido limitar a sua soberania fiscal não podem alegar essa mesma soberania para a inaplicação de regimes limitativos, tais como do regime dos Auxílios de Estado. A própria jurisprudência europeia há muito que defende esta posição.

³⁴³ Cfr. José Casalta Nabais, in “A soberania Fiscal no Atual quadro de Internacionalização, Integração e Globalização Económica”, Revista de Direito Público n.º 6, do Instituto Brasiliense de Direito Público, 2004.

³⁴⁴ Cfr. António Carlos dos Santos, in “Auxílios de Estado e Fiscalidade”, Almedina 2003

³⁴⁵ Cfr. António Carlos dos Santos, in “Auxílios de Estado e Fiscalidade”, Almedina 2003

Assim, à partida existe desde já limites para a política fiscal a adotar pelos Estados que influencia também a tributação local. Não nos podemos esquecer que a legislação comunitária é aplicável ao ordenamento jurídico português e, portanto, as autarquias locais estão sujeitas aos mesmos princípios e tratados que o Estado.

Talvez uma das maiores ingerências nas finanças locais que o direito europeu teve foi quando proibiu os défices excessivos.

Já aqui referimos que a autonomia financeira das Autarquias Locais está fortemente limitada em virtude das obrigações impostas aos Estados-Membros pelo Pacto de Estabilidade e Crescimento. O Tratado sobre a Estabilidade, Coordenação e Governação na União Económica e Monetária, celebrado em 2012, marca o reconhecimento da urgência da estabilização da Zona Euro.

As medidas mais significativas resultantes deste pacote de medidas, é o estabelecimento do limite de 3% de défice orçamental geral do produto interno bruto (PIB) e um défice estrutural de menos de 1,0% do PIB se o rácio da dívida em relação ao PIB for significativamente inferior a 60% ou então ele deve ser inferior a 0,5% do PIB.

O tratado também contém uma cópia direta dos critérios para refrear o crescimento da dívida pública descritos no Pacto de Estabilidade e Crescimento, que define a taxa em que os níveis de dívida acima do limite de 60% do PIB devem diminuir.

A relevância desta proibição em relação às Autarquias Locais centra-se na circunstância de que o défice do Estado abrange não apenas as finanças da Administração central mas igualmente as das administrações intraestaduais, regionais e locais³⁴⁶.

Atendendo a tais restrições, o legislador, por via do RFALEI, impôs uma série de restrições à autonomia financeira das entidades locais nomeadamente, como já tivemos oportunidade de referir, restrições nas despesas correntes – sobretudo no que concerne a despesas com pessoal - e limitação ao acesso ao crédito.

Este aspeto é ainda relevante no que concerne à prestação de contas por parte das entidades locais. Os decisores financeiros do Poder Local têm de efetuar a demonstração de que as contas individuais ou consolidadas são certas e que a gestão dos dinheiros públicos e outros ativos públicos foi efetuada no escrupuloso cumprimento dos princípios da boa gestão³⁴⁷.

³⁴⁶ Cfr. Joaquim Freitas Rocha, “Direito Financeiro Local (Finanças Locais)”, Coimbra Editora, Coleção Estudos CEJUR, 2014.

³⁴⁷ Cfr. Ernesto Cunha, “Contas Certas por Direito Certo e Poder Local”, Cadernos IDEFF n.º 16, Almedina, 2014.

Assim, na primeira linha de escrutínio surgem sempre os cidadãos e eleitores, bem como as Assembleias representativas dos vários níveis da governação. Aqui é escrutinado se o órgão executivo agiu da forma como se comprometeu mas também de acordo com as regras da Constituição e da Lei.

Em segundo lugar, surge a fiscalização por parte dos órgãos competentes para auditar e certificar as contas prestadas, fiscalizar a legalidade das despesas e receitas, bem como apreciar a eficiência e eficácia da gestão em termos económicos. São estes órgãos que fazem ainda uma apreciação sobre a existência ou não de responsabilidades jurídicas por infrações financeiras. Neste leque incluímos a Inspeção Geral de Finanças e o Tribunal de Contas.

Mas existe ainda uma terceira linha de escrutínio, desta feita menos direto, que é efetuado perante as instituições supranacionais com competência para coordenar e fixar os objetivos de política económica e orçamental e avaliar o grau de cumprimento das vinculações externas das finanças públicas e das respetivas políticas de condicionalidade impostas aos estados-membros, sobretudo os da zona euro em que Portugal se inclui³⁴⁸.

Portanto, a exigência de padrões de eficiência – pelo menos económica – são patentes nas exigências externas de cumprimento de metas orçamentais. Com as regras apertadas de endividamento e não aumento do défice, a redução de verbas públicas disponíveis faz com que as escolhas dos decisores financeiros tenham de ser escrupulosas.

E é este o cenário que encontramos hoje. As dificuldades na gestão orçamental – central e local – levam a um maior escrutínio público sobre as decisões financeiras que são tomadas. Já aqui referimos amiúde esta situação.

Neste cenário surgiu a discussão sobre as funções do Estado e qual o financiamento que deve ter.

Curiosamente, repetiu-se incessantemente em palestras, conferências, tertúlias, algo que Marcello Caetano, em 1972, utilizou no seu “Manual de Ciência Política e Direito Constitucional”: *“Para que é que existe o Estado? Quais são as necessidades fundamentais que a sociedade política se propõe satisfazer?”*

Na resposta a este tema, o excelso autor aponta três elementos essenciais para a justificação da existência do Estado³⁴⁹: 1) Segurança, sendo a instituição do poder político um instrumento de

³⁴⁸ Cfr. Ernesto Cunha, “Contas Certas por Direito Certo e Poder Local”, Cadernos IDEFF n.º 16, Almedina, 2014.

³⁴⁹ Cfr. Marcello Caetano, “Manual de Ciência Política e Direito Constitucional – Tomo I”, Almedina, 1996 (Reimpressão).

defesa externa e paz interna; 2) Justiça, uma vez que a missão do poder político instituído será a de organizar uma matriz de mutuo respeito e equidade; 3) Bem-estar social, tendo o poder político a abrangência necessária para promover, total ou parcialmente, a satisfação das necessidades da comunidade.

Contudo, função do estado ter diversos sentidos, sendo de destacar dois³⁵⁰: i) como fim, tarefa ou incumbência, correspondente a certa necessidade coletiva ou a certa zona da vida social; ii) como atividade com características próprias, passagem a ação, modelo ou comportamento.

Como bem ensina Jorge Miranda³⁵¹, *“Numa e noutra aceções, exhibe-se um elemento finalístico: diretamente, na função como tarefa; indiretamente, na função como atividade. A tarefa mais não é do que um fim do Estado concretizado em certa época histórica, em certa situação político-constitucional, em certo regime ou Constituição material. Por seu turno, a função enquanto atividade (a descobrir por via duma análise espectral da obra do Estado, dos seus órgãos, agentes e serviços) não vem a ser senão um meio para atingir esse fim, qualificado sob certo aspeto; e, se a tarefa implica a adstrição de um comportamento (positivo), tão pouco a atividade existe por si mesma.”*

Ora, está bem de ver que não cabe nesta discussão as funções do estado enquanto atividades, nomeadamente a função legislativa e governativa, a função administrativa ou jurisdicional. Essas funções fazem parte da génese do exercício do poder e portanto não cabem numa discussão sobre tarefas.

O que se pretendeu enunciar foi se as tarefas que o Estado tem de prosseguir são ou não as adequadas ao cenário socioeconómico que se vive.

A Constituição Portuguesa tem as tarefas do Estado espalhadas por diversos artigos, sendo, contudo de destacar os seguintes:

i) Artigo 9º da CRP, onde se enumeram as tarefas fundamentais do Estado.

São tarefas fundamentais do Estado:

a) Garantir a independência nacional e criar as condições políticas, económicas, sociais e culturais que a promovam;

b) Garantir os direitos e liberdades fundamentais e o respeito pelos princípios do Estado de direito democrático;

³⁵⁰ Cfr. Jorge Miranda, “Manual de Direito Constitucional – Actividade Constitucional do Estado”, Tomo V, Coimbra Editora, 1997.

³⁵¹ Cfr. Jorge Miranda, “Manual de Direito Constitucional – Actividade Constitucional do Estado”, Tomo V, Coimbra Editora, 1997.

- c) Defender a democracia política, assegurar e incentivar a participação democrática dos cidadãos na resolução dos problemas nacionais;*
- d) Promover o bem-estar e a qualidade de vida do povo e a igualdade real entre os portugueses, bem como a efetivação dos direitos económicos, sociais, culturais e ambientais, mediante a transformação e modernização das estruturas económicas e sociais;*
- e) Proteger e valorizar o património cultural do povo português, defender a natureza e o ambiente, preservar os recursos naturais e assegurar um correto ordenamento do território;*
- f) Assegurar o ensino e a valorização permanente, defender o uso e promover a difusão internacional da língua portuguesa;*
- g) Promover o desenvolvimento harmonioso de todo o território nacional, tendo em conta, designadamente, o carácter ultraperiférico dos arquipélagos dos Açores e da Madeira;*
- h) Promover a igualdade entre homens e mulheres.*

Ora, somente neste artigo encontramos já várias tarefas fundamentais do Estado, a saber: assegurar a independência nacional, garantir a defesa nacional (segurança externa), garantir as liberdades, promover a efetivação dos direitos económicos, sociais e culturais, preservar o ambiente e defender a língua.

ii) Para além do artigo 9º, podemos encontrar ainda normas diversas relativas a direitos económicos, sociais e culturais, nomeadamente, artigos 58º e seguintes e artigo 81º.

Olhando para este panorama constitucional, as incumbências do Estado passam por muitas e diversas áreas que, face a um cenário de dificuldade financeira, se torna de difícil gestão. O Estado cresceu mas o seu manto financeiro não tem acompanhado esse crescimento.

Se durante décadas foi possível aproveitar a subsidiação europeia, decorrente do processo de integração, para o desenvolvimento infraestrutural, o certo é que a manutenção da obra feita mais a correção de erros ou adaptação de modelos, aos quais acrescem ainda os falhanços de investimentos efetuados sem visão estrutural de futuro, o certo é que o Estado engordou a sua dívida e precisa duma reestruturação das despesas.

O que denotamos é que se assiste a uma privatização de áreas que anteriormente eram monopólios públicos e, com isso, o Estado passa de detentor para regulador de mercados

E a questão passa exatamente por saber se o Estado deve ou não promover sobretudo a regulação e passar a intervir diretamente apenas em áreas i) em que o interesse público justifique; ii) em que não existam particulares interessados.

A redução das áreas de atuação do Estado poderiam potencializar, em termos financeiros, duas situações: i) desafogo em áreas privatizadas e; ii) maior controle de cobertura de custos nas áreas de intervenção direta.

Ora, nas áreas de intervenção direta e/ou administração direta, sejam elas qual forem, os impostos serão, provavelmente, a fonte de financiamento por excelência.

Contudo, com o desmantelamento das funções do Estado e disseminação das mesmas por entidades “para-públicas”, é inevitável que disparem os tributos comutativos, seja por via de contribuições ou taxas.

Se os privados substituírem o Estado em algumas das suas funções, os serviços que prestarem ou as infraestruturas que colocarem à disposição da comunidade serão sustentadas, na totalidade ou parcialmente, pelos utilizadores. Ora, neste espectro os tributos comutativos terão certamente de ser chamados à colação.

Também ao nível local tal se passará, ou seja, a delegação de competências que tem vindo a ser efetuada nas entidades locais por parte do governo central têm de ser sustentadas financeiramente.

Ora, mesmo quando transfere para os municípios algumas competências em áreas que seriam da sua responsabilidade, o Estado central não faz acompanhar essa transferência de competências com equivalente transferência de fundos.

As Autarquias locais têm de encontrar meios de financiamento também para essas valências, mesmo quando estamos perante áreas do espectro social.

Quando o legislador constitucional incumbiu o Estado de determinadas áreas, inculcando-lhe carácter de interesse público, de bem-estar da comunidade, de interesse para a atividade do Estado, deu a essas áreas uma espécie de unção, elevando-as a um patamar de importância e respeitabilidade muito acima das demais tarefas.

A saúde, a educação, a segurança e defesa nacional, os transportes e infraestruturas sociais e a previdência são exemplos desse efeito sacro que levou o legislador constitucional a defendê-las como pertencentes ao monopólio estadual.

Assim, a delegação destas tarefas, mesmo quando efetuada para o círculo estadual alargado do poder local, está envolta numa acrescida responsabilidade e sentido de defesa de interesse público³⁵².

³⁵² Esta é uma das razões pelas quais a privatização de algumas áreas continua a ser tão criticada e fortemente combatida.

Atendendo a esse enfoque na especial responsabilidade sentido de defesa de interesse público, a gestão dos poderes que são delegados nas áreas que são tradicionalmente exercidas pelo Estado estão, pelo menos por ora, debaixo de cerrada vigilância.

E essa vigilância – que é das instituições mas sobretudo dos cidadãos – leva, por si só, a que o nível de exigência na gestão seja elevado.

Este cenário é, a nosso ver, uma pressão para a eficiência das medidas e decisões financeiras uma vez que, nos tempos que correm, a eficiência confunde-se com a poupança financeira.

5.3.2 - Aproximação a um modelo de eficiência: rumos de futuro

A análise efetuada neste capítulo teve em atenção uma visão global do sistema fiscal. Mas não se esqueceram os propósitos do presente trabalho que é uma visão sobre os tributos locais.

Contudo, um modelo de tributação local que seja mais eficiente tem, necessariamente, de passar por uma alteração do paradigma dos poderes tributários do Estado e a sua utilização. Dir-se-ia mesmo que a questão da tributação local estará dependente da visão que for utilizada nas reformas do Estado. Isto porque, em nossa opinião, é inevitável que, a mais breve trecho do que talvez se imagine, o Estado se tenha de repensar. Não se sabe é em que termos.

Olhando para a história e para os acontecimentos recentes, não há dúvidas que poderemos estar, num ciclo temporal aproximado, na eminência de alterações civis e demográficas na Europa em face do fluxo migratório e circunstâncias de guerra.

Estas circunstâncias apenas vêm acrescer os condicionalismos sociais e económicos que já se haviam feito sentir na Europa pós crise de 2008, agravados pelas intervenções financeiras externas a países como Irlanda, Grécia e Portugal.

O originário modelo político europeu, de raízes humanistas, solidário e fraterno, está de rastos e a União Europeia não respondeu a essa degradação de forma eficiente. A construção europeia, volvidos mais de 50 anos sobre a sua fundação, passa constantemente por provas de vida.

O cenário geopolítico europeu faz sentir que podem suceder duas coisas: i) a eminência e concretização duma “terceira guerra mundial”; ii) uma solução de consenso alargado que permitirá uma solução pacificadora, quer a nível social, quer a nível económico.

Obviamente estamos em crer que permanecerá o bom senso e o consenso imperará.

Assim, o caminho que se tem vindo a seguir duma certa regionalização do modelo tributário manterá a sua atualidade num futuro próximo.

Provavelmente a discussão sobre as funções do Estado, a privatização de alguns aspetos e a dispersão na concretização das tarefas levará a algumas alterações:

- i) *Maior proximidade entre o prestador do serviço/ construtor de infraestrutura com o utilizador.* Ou seja, a dispersão quer na hierarquia do poder quer territorial, das funções vai levar a uma política de proximidade. O que realmente interessa à comunidade vai ter de ser ponderado com muito maior relevo nas decisões de investimento. Não só na construção mas também na manutenção e utilização de infraestruturas ou serviços, a motivação será direcionada às necessidades dum território específico e população com características definidas. O que se ganha na proximidade não pode ser perdido na visão global. Isto porque assiste, certamente, muita razão ao legislador quando inculca ao Estado determinadas matérias no seu espectro de ação. E tal deve-se à necessidade dum visão estratégica global, com a distância dum Estado Central, abstraído das necessidades de cada local mas ciente das necessidades gerais.
- ii) *Maior comutatividade.* O fato de existir maior proximidade entre o prestador e o utilizador, faz com que a exigência de maior bilateralidade das prestações seja efetiva. Portanto, tratando-se de situações em que estarão envolvidas entidades dotadas de poder público, parece-nos que as figuras das contribuições e taxas terão necessariamente de ser a fonte de ressarcimento dessas utilidades públicas prestadas aos cidadãos.
- iii) *Financiamento diferenciado.* Certamente que a delegação de competências direta nas Autarquias Locais de tarefas tradicionalmente do Estado Central vão trazer às mesmas receitas extra mas também despesas extra que podem ter de ser cobertas, parcial ou totalmente, por transferências do Orçamento do Estado. A ideia será a de redução de despesa mas isso não quer dizer que não continuem a existir áreas que são de interesse público, em que o Estado tem de assegurar – seja o central ou o local – mas que simplesmente não são autossustentáveis. É nestas áreas que os impostos têm de cobrir a despesa, quanto mais não seja em virtude do princípio da unidade nacional.
- iv) *Maior exigência concorrencial, maior atratividade.* Existindo mais competências delegadas e maior aproximação às necessidades da comunidade, o ajuste das medidas fiscais pode incluir fatores de atração de investimentos, benefícios para

fixação da população ou outros fatores estruturais, de educação, saúde ou transportes que simplesmente sejam um fator de competitividade. A escolha acertada de investimento por parte dos decisores financeiros pode criar um género de mercado de bem-estar, concorrencial, gerando-se mecanismos de atratividade para a população e criação de fluxos migratórios (que inclui um fluxo financeiro também).

A discussão sobre que tipo de governo e que tipo de governação se pretende está há muito em discussão, sobretudo quando os modelos tradicionais começam a dar nota de desgaste. Afinal, com a maior mobilidade dos fatores, hoje em dia é cada vez mais fácil a desertificação de áreas menos atrativas e a concentração populacional nos meios onde as condições de vida são melhores.

E tal passasse não só a nível interno, com fluxos migratórios entre regiões e municípios do mesmo país, mas também com a crescente emigração, em que sobretudo uma geração de jovens, com formação superior, vão em busca de condições de bem-estar mais elevadas.

O paradigma da governação já se alterou. E com ele altera-se o paradigma de tributação. É efetivamente cada vez mais escrutinada a forma como a receita tributária é utilizada. E se no caso dos impostos a perceção da utilização desse valor é mais dispersa, no caso dos tributos comutativos essa exigência é maior e imediata.

Nesse ponto de vista, efetivamente, os entes locais estão sob apertada vigilância uma vez que se torna mais evidente se a estrada não foi alcatroada, a escola não foi construída ou o centro de saúde não tem mais médicos. E independentemente se serem ou não competências próprias das autarquias, é a estes governantes de proximidade que a população pede contas, mesmo que seja por algo na qual nem têm poder efetivo.

Portanto o modelo de governação que se adota influencia de sobremaneira o modelo fiscal que se segue.

Um dos exemplos de estudos sobre os modelos de governação que consideramos de interesse para o tema, foi desenvolvido nos Estados Unidos da América, mais concretamente num projeto em Los Angeles.

A Bloomberg Philanthropies' Mayors Challenge, é um fundo que apoia a investigação e efetuou um desafio aos "Mayors" americanos no sentido de encontrar projetos de interesse local. Los Angeles, mais propriamente Santa Mónica, apresentou "The Wellbeing Project". Este projeto

apresentou-se com o slogan *“The Wellbeing Project is innovation from top to bottom”*. É, portanto, um bom presságio para uma alteração³⁵³.

É difícil imaginar o que pode estar mal em Santa Mónica: uma cidade costeira, de tempo aprazível e com infraestruturas consolidadas. Mas, surpreendentemente, há muito que os governantes sentiam que a população se sentia divorciada da sua cidade.

O projeto tinha como objetivo fazer a análise das áreas em que a cidade precisava de prosperar. Depois iriam recolher os dados de como as pessoas sentiam essa necessidade de prosperar nas áreas escolhidas. Depois disso, a cidade e a comunidade iriam escolher as medidas a implementar e por que meios.

A ideia era ir além dos dados económicos e oferecer aos cidadãos locais de Santa Mónica um medidas que pudessem maximizar a sua felicidade o invés de se tomar medidas económicas tradicionais.

Um dos responsáveis pelo projeto e responsável pelos serviços sociais da Câmara, Julie Rusk, fez declarações³⁵⁴ no sentido de que a Câmara já tinha dados económicos sobre quantos quilómetros de ciclovias eram necessários, ou quantas árvores por hectare são aconselháveis ou quais são os níveis de criminalidade aceitáveis. Mas a esses dados quiseram juntar dados sobre como os habitantes experienciam a sua vivência na cidade e quais são as falhas e os benefícios de viver em Santa Mónica.

Em 2015 os resultados sobre os inquéritos feitos à população revelaram dados surpreendentes. Uma surpreendente percentagem de residentes considerou que não tem a menor influência nas decisões da política local.

Os dados revelaram ainda um enorme divórcio entre as pessoas e a comunidade, nomeadamente, com baixo nível de confiança na vizinhança.

Pensava-se ainda que a cidade, com as infraestruturas de desporto e condições meteorológicas que tem, tivesse níveis razoáveis de atividades ao ar livre. Mas os dados revelaram que mais de 50% dos inquiridos não são ativos numa base regular, o que defrauda todas as ideias que existiam em redor dessa cultura de desporto.

Grande parte da população está mais preocupada com as questões de manutenção do nível de vida, uma vez que em Santa Mónica, o nível de vida não para de crescer e grande parte dos

³⁵³ Dados retirados de <http://wellbeing.smgov.net/>

³⁵⁴ Cfr. <http://www.fastcoexist.com>

habitantes consideram que eles próprios terão de se mudar por razões económicas ou, no futuro, os seus filhos não terão possibilidades económicas para se manterem na cidade.

Incrivelmente, numa cidade à beira mar e com clima aprazível, são os jovens que se sentem menos satisfeitos, com níveis de stress muito elevados na faixa etária entre 18 e 34 anos e níveis de solidão assustadores. Revelou-se ainda uma integração difícil da população latina, onde os níveis de bem-estar são efetivamente mais baixos.

Estes resultados foram surpreendentes na forma como revelaram um total afastamento do individuo da sua comunidade, bem como revelaram as situações críticas sociais. A análise sobre a participação cívica e coesão social é inevitável.

Ora, com base nestes dados, o poder local está habilitado a unir à análise económica os dados sobre o bem-estar da população e com isso tomar as suas decisões quer políticas quer financeiras.

Repare-se que um modelo de governação deste tipo tem implica necessariamente um rearranjo do modelo de financiamento pois as receitas passam a ter de ser alocadas aos projetos que mais fazem sentido. Por outro lado, a satisfação da população na concretização dos projetos que realmente necessitavam leva a uma maior legitimação da cobrança de tributos e uso da receita. A governação para o bem-estar é um modelo que foi adotado em locais tão diferentes como o Butão. Mas, necessariamente, não podemos viver apenas com padrões de rigidez económica que, tem a vantagem de ter elementos de razoabilidade mas deixa de parte os imprevisíveis sentimentos humanos.

5.4 - Modelo de análise dos tributos

Independentemente do modelo de governação e fundamento do sistema de tributação que se possa usar, o certo é que a avaliação da legalidade e justeza de cada tributo tem de ser aferida casuisticamente.

Assim, a análise de cada tributo ainda deve efetuar-se de acordo com um modelo que permita verificar, a cada momento, a adequação aos princípios legais e aos limites que cada figura tributária encerra.

Nestes termos, o que se propõe é que, para cada tributo em que exista a dúvida sobre se o mesmo está assente numa base aceitável de legalidade e justiça, há que seguir os passos de uma metodologia que nos guie a uma conclusão³⁵⁵.

1) *Introdução*

Na introdução há que verificar o cenário existente relativamente ao tributo em questão.

Qual o seu enquadramento, porque surgiu, integração em normas regulamentares.

No fundo o que se pretende é identificar corretamente a figura e efetuar desde logo a distinção das normas com que se possam confundir, bem como a quem se aplica.

É a fase da identificação objetiva e subjetiva do tributo em causa.

2) *Problema económico de base*

Segue-se a fundamentação económica de base do tributo. Há que efetuar a análise de qual é o problema económico que se pretende resolver.

O problema económico pode estar relacionado com diversas situações. Contudo relevamos as que são mais comuns:

- i) Acesso a recurso comum
- ii) Bem escasso
- iii) Regulação de mercado/ falha de mercado
- iv) Financiamento ou cobertura de custo administrativo.

No âmbito do problema económico podem encontrar-se ainda a cobertura de externalidades. Nomeadamente, podemos estar perante questões económicas com abrangência ao nível ambiental, por exemplo.

Avalia-se aqui ainda a razão entre benefício e custo, ou seja, qual o benefício económico que o indivíduo retira da situação e/ou qual o prejuízo que retira.

Esta ponderação é de suma importância para depois efetuar uma análise sobre as finalidades extrafiscais que podem estar envolvidas no tributo, bem como quais os parâmetros do tributo, incluindo as suas limitações (legais e de valor).

Pode neste momento efetuar-se ainda uma análise sobre o método de correção do problema económico, problematizando as teorias de resolução que teoricamente existem e as que foram encontradas.

³⁵⁵ O modelo de análise que aqui desenvolvemos tem por base os ensinamentos do Professor Carlos Baptista Lobo, nomeadamente nas palestras de Direito Fiscal ministradas na parte escolar do mestrado científico, tendo a autora apenas desenvolvido os tópicos que considerou relevantes a cada passo do modelo.

3) *Identificação da figura tributária*

Passamos neste ponto para a qualificação do tributo, analisando-se as características do mesmo e enquadrando-o numa figura tributária: i) imposto; ii) contribuição; iii) taxa.

Neste sentido há que efetuar uma análise sobre os fatores da bilateralidade e identificação dos sujeitos passivos, bem como o fundamento base do tributo.

Recorde-se que o fato de determinada figura constar formalmente como Taxa num regulamento municipal não quer dizer que a sua substância não revele fatores que o qualifiquem de forma diferente.

Não podemos deixar de fazer o seguinte percurso:

- i) Análise do tributo à luz do princípio da igualdade: aplicação de critérios de capacidade jurídica ou de equivalência. Se forem critérios de equivalência, integração numa categoria (estrita, neutra ou alargada). Há ainda que efetuar, no caso dos tributos comutativos, a problematização da relação sinalagmática, nomeadamente atendendo às utilidades em causa e critérios de repartição.
- ii) Análise do tributo atendendo ao princípio da legalidade, nomeadamente enquadramento da figura em questão nas regras da reserva de lei, verificando-se a constitucionalidade da norma em razão da sua formalização.
- iii) Análise dos demais princípios aplicáveis

De relevar que pode ainda efetuar-se a análise da fundamentação que existe, tão necessária para a própria análise da natureza do tributo. Não esqueçamos que o RGTA obriga a que os tributos locais tenham fundamentação económico-financeira relativa ao valor das taxas, bem como a fundamentação das isenções.

4) *Problematização entre a fundamentação económica de base e a figura tributária escolhida*

Aqui deve efetuar-se uma análise séria da adequação da fundamentação e da figura tributária utilizada com vista a perceber, desde logo, da adequação legal e económica da figura.

5) *Descrição do modelo jurídico existente e sua aplicabilidade*

Neste momento já estaremos em condições de, face à real natureza do tributo, efetuar o devido enquadramento jurídico, bem como ajuizar sobre a adequação da figura ao caso concreto.

6) *Crítica e concretização*

Ora, bem sabemos que a utilização dum método de análise tem vantagens metodológicas mas que um modelo não é infalível. Há sempre que adequar a análise ao caso concreto.

Sem dúvida que as questões que problematizámos acima se vão colocar na prática, sobretudo no que concerne à questão da fundamentação do tributo e limites de tributação.

Mas para aferir da utilidade deste método, tentaremos transpô-lo para alguns exemplos que nos capítulos seguintes iremos expor de forma abreviada.

6 – A tributação da vertente produtiva do solo - Análise de Exemplos

Chegados a este ponto, importa colocar em prática a análise efetuada dos princípios e características da tributação local.

Já aqui referimos que a tributação do solo pode ter em conta a sua vertente produtiva e por isso se foram criando tributos que regulam, corrigem, ou simplesmente pretendem cobrir um custo ou benefício provocado pelo proprietário, usufrutuário ou arrendatário de imóveis.

Relevamos mais uma vez a diferença gritante que existe entre o tratamento dos prédios urbanos e dos prédios rústicos. Efetivamente, a tributação está bastante mais associada aos prédios urbanos. E tal é facilmente compreensível: os riscos e custos associados ao meio urbano são efetivamente mais relevantes.

Também a necessidade de organização territorial é claramente maior em meio urbano, por si só mais sobrecarregado e com maiores necessidades de regulação do espaço e do solo, incluindo subsolo.

Em meios urbanos mais populosos, por exemplo, a regulação é essencial, sob pena não só de saturação mas também de atropelo de normas de segurança. Imagine-se, por exemplo, a saturação do subsolo de cidades como Lisboa, em que as infraestruturas de telecomunicações, água, saneamento ou gás convivem no subsolo.

Assim, é de suma importância efetuar uma análise sobretudo da tributação estática, uma vez que conseguimos encontrar diversas figuras tributárias com características muito dissimilares.

Não temos a veleidade de efetuar aqui uma análise exaustiva de cada tributo uma vez que o âmbito do tema não permitiria abranger todos os tributos nem o tempo, por natureza bem escasso, nos permite efetuar uma análise desse carácter. Não seria ajustado a este trabalho.

Assim, efetuiremos um rápido périplo por cada figura tributária que se escolheu como exemplo atendendo ao modelo de análise supra exposto.

6.1 - Imposto Municipal sobre Imóveis

Quando em 2003 se efetuou a reforma da tributação do património, ao nível do Imposto Municipal sobre Imóveis, a maior preocupação associava-se à avaliação dos imóveis.

Dizia-se no preâmbulo do Código do Imposto Municipal sobre Imóveis – adiante CIMI – que foi publicado em anexo ao Decreto-Lei n.º 287/2003, de 12 de novembro, que *“Com este Código opera-se uma profunda reforma do sistema de avaliação da propriedade, em especial da propriedade urbana. Pela primeira vez em Portugal, o sistema fiscal passa a ser dotado de um quadro legal de avaliações totalmente assente em fatores objetivos, de grande simplicidade e coerência interna, e sem espaço para a subjetividade e discricionariedade do avaliador”*

Efetivamente, o CIMI teve preocupações sobretudo no desenvolvimento duma fórmula de avaliação dos prédios urbanos que fosse o mais objetiva possível, com vista à aproximação dos valores de mercado e sendo menos suscetíveis a reclamações sobre o valor apurado.

Acresce que, era fato público e notório que o sistema de avaliações dos prédios era muito pouco eficiente, sobretudo porque não existia um mecanismo de atualização.

Face ao panorama, criou-se um mecanismo de avaliação com uma fórmula com dados concretos, obrigou-se à avaliação dos prédios na primeira transmissão após a entrada em vigor do código, obrigou-se à inscrição matricial dos prédios novos já com os valores patrimoniais apurados com a nova fórmula e ordenou-se uma avaliação geral dos prédios urbanos num período de 10 anos.

Ora, a avaliação geral foi-se até prolongando uma vez que as receitas resultantes dos novos prédios e das primeiras transmissões já estavam a surtir grande efeito. Tal situação só se alterou com a queda do mercado imobiliário pós crise de 2008.

Em 2011, com o programa de ajustamento imposto pela *toika*, foi acelerado o processo de avaliação geral dos prédios urbanos. A ideia seria aumentar o valor patrimonial dos prédios, em geral, criando assim uma subida das receitas do IMI.

Manteve-se uma inércia relativamente aos prédios rústicos, sendo certo que, de momento, já se encontra em progressão uma tentativa de ajustamento do cadastro, indiciando que finalmente será também revista a tributação dos prédios rústicos, para gaudir das entidades locais.

Face a esta ideia bastante marcada de atualização dos valores patrimoniais dos imóveis e a criação dum sistema de avaliação mais objetivo, a reforma da tributação do património não discutiu a natureza do tributo que estava em questão.

Manteve-se a tributação estática do património na exata base da Contribuição Autárquica: a detenção do património e seu valor patrimonial como base do tributo que é cobrado pelas expensas relativas a infraestruturas criadas pelo Estado que permitem a construção e manutenção do prédio.

A discussão sobre o fundamento do tributo não passou pela natureza deste “imposto”, pelo que o CIMI não tem, nem nos preliminares ou no seu articulado, grandes ajudas.

Atendendo ao enquadramento descrito, há que efetuar uma breve análise sobre o problema económico de base. Restringe-se esta análise à área urbana, uma vez que no que concerne à área rústica as motivações não são exatamente idênticas.

Ora, como amiúde já descrevemos acima, o solo é um bem escasso, que necessita de regulação na sua utilização para que a mesma não seja descoordenada, permitindo-se que os seus fins de interesse público possam ser efetivamente usufruídos pela comunidade.

No desenvolvimento da área urbanística, tem sido o Estado a efetuar a o esforço financeiro na construção e manutenção de infraestruturas de suporte ao urbanismo e seu bem-estar envolvente.

Ora, este esforço financeiro, grande parte das vezes acomodado em orçamento e sem possibilidade de ressarcimento direto, tem no entanto, um reflexo positivo no valor dos prédios. Mais, são essas infraestruturas que permitem a construção, manutenção e, muitas vezes, a valorização dos prédios.

Nestes termos, existe uma beneficiação reflexa nos imóveis que deve ser corrigida pelos beneficiados que, no caso, são os proprietários, usufrutuários e/ou arrendatários.

A tributação, neste caso, permite a correção desse benefício, criado difusamente pelo município, mas aproveitado pelos detentores dos prédios.

Há muito que se discutia a natureza deste tributo. Contudo, já aqui tivemos oportunidade de referir que a Lei do Solo trouxe inevitáveis alterações à caracterização do mesmo quando, no artigo 63ºn.º 1 passa a esclarecer que *“A tributação do património imobiliário urbano respeita o princípio da equivalência ou do benefício, atendendo ao investimento realizado em habitação com fins sociais, infraestruturas territoriais, equipamentos de utilização coletiva, ações de*

regeneração e reabilitação urbana, preservação e qualificação ambientais, que beneficiem o desenvolvimento socioeconómico das populações, nos termos da Constituição e da lei”.

Portanto, a tributação do IMI relativamente aos prédios urbanos tem necessariamente uma vertente de compensação pelas infraestruturas criadas pelo município, e, por esse motivo, *a tributação em IMI urbano dependerá intrinsecamente de contraprestações reflexas de utilidades urbanísticas prestadas pelos municípios em benefício dos proprietários, o que afasta o paradigma dos impostos do património de âmbito essencialmente redistributivo*³⁵⁶.”

Passamos a ter a visão dum modelo de definição da taxa por parte do município com características financeiras, o que leva a que seja necessário modelar exatamente o encargo do tributo às prestações efetivamente prestadas pelos municípios. Isto porque há que ter em conta os parâmetros de repartição, tão importantes para a caracterização da natureza do tributo.

Não há dúvida que passamos dum análise em que puramente se tratava o IMI urbano como um imposto sobre o património que teria uma natureza redistributiva, de nivelção social, sendo o património considerado um sinal de riqueza, para passarmos a uma ótica de repartição de custos e, portanto, de comutatividade.

Assim, neste particular seguimos a posição exposta por Carlos Baptista Lobo: *O Imposto Municipal sobre Imóveis (IMI) na sua vertente urbana deverá, portanto, assentar numa lógica de equivalência ampla, constituindo-se como um “Imposto de Condomínio”, tendo em vista a repartição dos custos sustentados com utilidades indivisíveis a beneficiários indeterminados, mas determináveis na ótica do grupo, in casu, o município. De facto, e nestas situações o benefício da atividade prestacional pública incide sobre a “benfeitoria” que assenta no solo. Deve, assim, efetuar-se uma distinção entre a base fundiária e a construção. Nestes termos, a base fundiária deverá ser tributada nos termos que definiremos infra relativamente à tributação da propriedade rústica. Porém, a vertente da edificação, ou seja, a benfeitoria urbana depende intrinsecamente, no que respeita ao seu valor intrínseco, da ação urbanizadora da entidade pública, maxime, da existência de infraestruturas urbanas de sustentação. Neste quadro, os proprietários dos imóveis constituem-se como sujeitos passivos, sustentando a este título todos os custos com a manutenção e amortização de infraestruturas existentes ou com a criação de*

³⁵⁶ Cfr. Carlos Baptista Lobo, *O Novo Modelo de Regulação Económica do Solo, do Ordenamento do Território e do Urbanismo*, Dossier: Nova Lei de Bases do Solo, do Ordenamento do Território e do Urbanismo (Lei n.º 31/2014, de 30 de maio), E-Pública – Revista Eletrónica de Direito Público, n.º 2/2014, www.e-publica.pt.

novas utilidades indivisíveis mas com destinatário na lógica de benefício reflexo grupal. Esta estrutura é fundamental para a eficiência e legitimidade do tributo.

Assim, e em termos de estrutura tributária, a nova lei obriga a uma reestruturação integral das práticas atuais, devendo identificar-se precisamente quais os custos que deverão beneficiar de concretas fontes de financiamento. Assim, se a infraestrutura em causa tiver um alcance geral (escola ou hospital), deverá ser financiada por via dos impostos redistributivos, maxime, por via das transferências do OE. Por sua vez, as infraestruturas que beneficiarem essencialmente o “grupo de munícipes”, tais como estradas municipais, equipamentos culturais e desportivos, jardins, onde os beneficiários não são individualmente identificados, mas identificáveis na ótica do grupo, deverão ser financiadas pelo IMI. Finalmente, as utilidades prestadas a sujeitos individualmente identificáveis, então o tipo de instrumento a utilizar deverá ser bilateral, taxa ou tarifa.”

Nestes termos, o que encontramos hoje em dia é um tributo que faz a repartição de custos sustentados em utilidades indivisíveis a beneficiários que são determinados numa ótica de grupo – proprietários, usufrutuários e/ou arrendatários – e portanto tem todas as características de contribuição especial.

O fato de sermos favoráveis a uma reformulação do tributo não lhe retira esta natureza. O que se defende é que o tributo deve desdobrar-se consoante o tipo de estruturas, os seus fins, repartição dos custos e género de utilidades geradas.

Esse desdobramento faz com que, efetivamente, exista uma matriz de contribuição especial que se mantém, e possivelmente existam outras áreas que podem ser cobertas por taxas por a repartição do custo poder ser individualizável.

Sem dúvida que, uma vez que estamos no âmbito de fins do Estado, áreas existirão que serão de cobertura necessariamente por via de impostos. Estamos a falar de estruturas de aproveitamento genérico por toda a comunidade, cuja utilidade é indivisível e os beneficiários não são identificáveis.

Esta situação de desdobramento somente será possível porque a Lei do Solo veio impor que *“Os municípios elaboram obrigatoriamente um programa de financiamento urbanístico que integra o programa plurianual de investimentos municipais na execução, na manutenção e no reforço das infraestruturas e a previsão de custos de gestão urbana e identifica, de forma explícita, as fontes de financiamento para cada um dos compromissos previstos.”*

Ou seja, assim será possível também avaliar o desdobramento financeiro do investimento público, com os gastos efetivos em cada rúbrica e cabimento orçamental efetivo, com alocação de receita a cada vertente.

Já no que concerne à tributação do património rústico, dispõe o n.º 2 do artigo 63º da Lei do Solo que *“A tributação do património imobiliário rústico respeita o princípio da capacidade contributiva, tomando em consideração o rendimento fundiário decorrente de uma utilização eficiente do solo e promovendo o efetivo aproveitamento do mesmo”*.

Denota-se aqui que a própria lei vem acolher o princípio da capacidade contributiva e do rendimento fundiário do prédio objeto de tributação. Nesta vertente, utilizam-se elementos próximos da tributação unilateral e portanto a natureza do tributo tende a ser o imposto.

Relativamente ao fato de a tributação, em sede de IMI, dos prédios urbanos ter natureza de contribuição especial, leva-nos à análise sobre legalidade.

Ora, conforme já referimos, a criação de contribuições não está integrada na reserva de lei do artigo 165º alínea i) da CRP. Contudo, dadas as especificidades do tributo, a sua recondução à figura do imposto efetuada pelo artigo 4º n.º 3 da LGT, bem como a ausência de lei geral ou de bases para a criação de contribuições, bem como apropriada jurisprudência do Tribunal Constitucional, devem os elementos base da criação e aplicação da contribuição constar de lei ou decreto-lei autorizado.

Uma vez que o Código do IMI foi criado por decreto-lei autorizado e aponta os princípios gerais que devem presidir à fixação do tributo, determinou a sua incidência, o âmbito dos seus sujeitos passivos, o critério para a fixação do seu valor e até os prazos para o seu pagamento, então não existe ilegalidade formal.

Aliás, o imposto é mais exigente em termos de reserva de lei pelo que, neste particular, estamos perante um erro na identificação da natureza do tributo mas que não implica uma inconstitucionalidade formal.

Existirá sim, daqui por diante, uma necessidade de adequação legislativa face ao disposto na lei do solo.

6.2 - Taxa Municipal de Proteção Civil

O “pecado original” relativamente às taxas de proteção civil surge, curiosamente, com o Regime Geral das Taxas das Autarquias Locais, em 2006.

O artigo 6º n.º 1 alínea f) do RGTAL prevê que as Autarquias Locais possam criar taxas municipais que incidam sobre utilidades prestadas aos particulares ou geradas pela atividade dos municípios, nomeadamente, “Pela prestação de serviços no domínio da prevenção de riscos e da proteção civil”.

Ora, desde cedo surgiram dúvidas sobre a natureza desta “taxa”, uma vez que, quer o conceito de prevenção de riscos ou mesmo a de proteção civil é de uma abrangência muito grande e que dificilmente se fixa no âmbito das competências municipais³⁵⁷.

Foi também desde logo posto em causa o fato de ser de difícil perceção a divisibilidade da utilidade, ou seja, não há, à partida, a identificação dum serviço individualizável imputável ao contribuinte.

A Taxa Municipal de Proteção Civil – adiante apenas TMPC – surge com o alegado intuito de partilhar responsabilidades e encargos, entre os municípios e os contribuintes, pela atividade de proteção civil que poderia ser desenvolvida pelo município e a todos aproveitar³⁵⁸.

Contudo, subjacente á aceitação por parte dos municípios de agregar mais responsabilidades no âmbito da proteção civil, estava a criação desta taxa. Acresce que a criação e remuneração das Equipas de Primeira Intervenção (EPI), criariam um encargo acrescido para os municípios que ficavam responsáveis pela comparticipação de 50% dos custos.

As EPI eram uma “promessa eleitoral” do Governo de então que seriam compostas essencialmente por bombeiros e que pretendiam dar uma resposta pronta e mais rápida às situações de socorro e emergência.

Devido a este cenário, as Autarquias Locais, mais concretamente a Associação Nacional de Municípios Portugueses, celebraram um Protocolo com a Autoridade Nacional de Proteção Civil e a Liga dos Bombeiros Portugueses onde se firma o acordo relativo à partilha de custos com as EPI.

Foi ainda solicitado pelas Autarquias que fosse elaborado um regulamento-tipo, situação que sucedeu e que é seguido por vários municípios na criação da suposta “taxa”.

Ora, o que aqui se descreve é uma tributação justificada pela solidariedade e responsabilidade de todos no que concerne à proteção civil que, aliás, é incumbência do Estado nos termos da Lei de Bases da Proteção Civil. Dispõe o n.º 1 do artigo 1º da Lei n.º 27/2006, de 3 de julho que “A

³⁵⁷ Cfr. Suzana Tavares da Silva, “As Taxas e a Coerência do Sistema Tributário”, Coleção Estudos CEJUR, 2ª Edição, Coimbra Editora, 2013

³⁵⁸ Cfr. Texto de autoria de Conceição Gamito e Teresa Teixeira Mota, “O sector das *Utilities* e as Taxas de Proteção Civil”, publicado no livro “Taxas e Contribuições Sectoriais”, com coordenação de Sérgio Vasques, Almedina, 2013

proteção civil é a atividade desenvolvida pelo Estado, regiões autónomas e autarquias locais, pelos cidadãos e por todas as entidades públicas e privadas com a finalidade de prevenir riscos coletivos inerentes a situações de acidente grave ou catástrofe, de atenuar os seus efeitos e proteger e socorrer as pessoas e bens em perigo quando aquelas situações ocorram”.

Mas a tributação da TMPC acaba por ser o resultado duma partilha de custos desigual, imposta pelos municípios a alguns contribuintes.

O problema económico base é o financiamento duma atividade de proteção, desenvolvida pelas entidades que têm responsabilidades atribuídas na área e que podem de âmbito nacional, regional ou local.

A estrutura de proteção civil organiza-se, portanto, ao nível nacional, regional, distrital e municipal.

A condução da política de proteção civil é da competência do Governo, que, no respetivo Programa, deve inscrever as principais orientações a adaptar ou a propor naquele domínio. O Primeiro-Ministro é responsável pela direção da política de proteção civil.

Compete ao membro do governo responsável pela área da proteção civil, no âmbito distrital, desencadear, na iminência ou ocorrência de acidente grave ou catástrofe, as ações de proteção civil de prevenção, socorro, assistência e reabilitação adequadas a cada caso, com a coadjuvação do Comandante Operacional Distrital e a colaboração dos agentes de proteção civil competentes, nos termos legais.

Compete ao presidente da câmara municipal, no exercício de funções de responsável municipal da política de proteção civil, desencadear, na iminência ou ocorrência de acidente grave ou catástrofe, as ações de proteção civil de prevenção, socorro, assistência e recuperação adequadas em cada caso.

São agentes de Proteção Civil, os corpos de bombeiros, forças de segurança, forças Armadas, órgãos da Autoridades Marítima Nacional, Autoridade Nacional de Aviação Civil, INEM e demais entidades prestadoras de cuidados de saúde e os sapadores florestais.

Para além do financiamento das entidades que prosseguem a atividade de proteção civil, a TMPC pode ter uma vertente extrafiscal, designadamente por via de agravamento de tributação de situações que podem potenciar riscos relacionados com a proteção civil. É neste âmbito que,

por exemplo, existem alguns regulamentos que agravam a TMPC de prédios devolutos, por exemplo³⁵⁹.

Na generalidade dos regulamentos, a TMPC é criada por contrapartida de i) prestação de serviços de bombeiros e de proteção civil; ii) Funcionamento da comissão municipal de proteção civil; iii) Cumprimento e execução do plano municipal de emergência; iv) Prevenção e reação a acidentes graves e catástrofes, de proteção civil e socorro das populações; v) Promoção de ações de proteção civil e de prevenção de riscos.

Relativamente aos elementos do tributo, os regulamentos têm algumas diferenças sobretudo em dois elementos: i) incidência subjetiva; ii) fórmula de cálculo.

E estas diferenças podem ser decisivas na caracterização da natureza do tributo.

Por um lado, a generalidade dos regulamentos optam pela tributação de todos os munícipes, pessoas singulares ou coletivas residentes, que sejam titulares de contratos de fornecimento de serviços continuados, geralmente água.

Ora, este critério está geralmente associado à fórmula de cálculo do montante da TMPC que pode estar associada aos fornecimentos e/ou infraestruturas anexas.

E aqui encontra-se desde já um elemento desconcertante que é a conexão entre os serviços que supostamente a TMPC pretende cobrir e o método de cálculo que, salvo melhor opinião, nada tem a ver com esses serviços.

O fato de um munícipe consumir mais ou menos água não tem qualquer relação direta com a proteção civil. Portanto, desde logo há aqui um desfasamento entre a fundamentação do tributo e o seu mecanismo de apuramento.

Outro critério que é utilizado quer para o elemento subjetivo quer para o apuramento do valor do tributo é a propriedade de imóveis situados na área territorial do município, apurando-se o valor do tributo por via do Valor Patrimonial Tributário apurado nos termos do IMI.

Mais uma vez parece que se pretende tributar desde que exista uma conexão qualquer – sem que exista propriamente um fundamento – com o território do município.

Ora, isso não traduz qualquer ligação entre os serviços que supostamente fundamentam a criação do tributo.

³⁵⁹ De referir que quanto a este agravamento, o mesmo se pode passar com o IMI o que coloca em causa se é suportável essa duplicação de tributação cuja fundamentação é bastante similar. Nestes casos há que aferir da natureza do tributo uma vez que, como já referimos, a dupla tributação económica não é banida. Contudo, se analisado o tributo estivermos perante figuras tributárias de idêntica natureza, existindo o preenchimento dos requisitos de identidade dos restantes elementos podemos estar perante uma dupla tributação insuportável e legalmente repreensível.

E mesmo com estes critérios, estaríamos sobretudo a visar os proprietários de prédios urbanos, uma vez que os prédios rústicos, por um lado estão, geralmente, fora do perímetro urbano e não têm, geralmente, ligação a serviços de fornecimento contínuo tais como água, recorrendo, grande parte das vezes a linhas de água para rega ou captações próprias.

Torna-se claro que não se descortinam as prestações concretamente aproveitadas ou provocadas pelos particulares que permitam a identificação de uma contraprestação traduzida na taxa a cobrar³⁶⁰.

Entramos, pois, na análise da qualificação do tributo em causa atendendo a um critério de repartição necessariamente interveniente na análise de tributos comutativos.

Isto porque, como já se referiu anteriormente, a qualificação dum tributo local como taxa exige que este incida sobre prestações efetivamente provocadas ou aproveitadas pelo sujeito passivo. E aí sim faz sentido que o particular pague o valor correspondente a essa prestação que provocou – ótica do prejuízo – ou beneficiou – ótica do benefício.

No caso das TMPC, não se vislumbra qualquer tipo de utilidade divisível que se conecte a um beneficiário determinado, pelo que não concebemos a hipótese de a natureza do tributo ser uma taxa.

Já aqui se criticou o RGTL por ter vindo abrir a porta à criação sobre “utilidades³⁶¹” prestadas aos particulares ou geradas pelos municípios pela prestação de serviços no domínio de serviços de prevenção de riscos e da proteção civil quando esses serviços são difusos, presumíveis e não concretamente direcionados ao utilizador.

Efetivamente, no artigo 5º n.º 2, o RGTL abre uma “caixa de pandora” quando pretende dar poderes às Autarquias Locais no âmbito do que nos parecem ser contribuições.

O caso das TMPC é flagrante. E consoante o critério de repartição que se utilize, podemos estar perante uma contribuição para financiamento duma atividade difusa e portanto que gera

³⁶⁰ Cfr. Texto de autoria de Conceição Gamito e Teresa Teixeira Mota, “O sector das Utilities e as Taxas de Proteção Civil”, publicado no livro “Taxas e Contribuições Sectoriais”, com coordenação de Sérgio Vasques, Almedina, 2013.

³⁶¹ Não nos causa constrangimento relevante a utilização da legística “utilidades” pela legislação que, no fundo vem acolher as “utilities” já conhecidas da ciência económica. Contudo, Sérgio Vasques, por exemplo, faz uma crítica à utilização do termo “utilidades” por o mesmo ser impreciso e a ciência jurídico-tributária utiliza sobretudo o termo prestações. Tal associa-se à posição do mencionado autor que defende uma equivalência estrita, em que o montante do tributo não se pode afastar dos custos dos serviços prestados pelas entidades públicas ou do benefício gerado para o sujeito passivo. Ora, como já adiantámos, não seguimos essa tese.

utilidades – ou benefícios – indivisíveis que eventualmente afetam um grupo identificável ou identificado de indivíduos³⁶².

Mas mesmo esses casos serão residuais, uma vez que entendemos que as construções em regra existentes são puros impostos, uma vez que, como já se adiantou, as utilidades geradas não são divisíveis – antes difusas e presumidas – bem como os beneficiários parecem ser a comunidade em geral e não apenas um residente, um proprietário ou o munícipe identificável.

Ora, não se vislumbram quaisquer serviços ou atividades, especificamente prestados pelos municípios, no âmbito da proteção civil e prevenção de riscos. Isto porque, como já verificámos acima, as competências dos municípios nesta área são, também elas, difusas.

Por outro lado, também não se conseguem identificar, especifica e individualmente, os beneficiários dos ditos serviços ou atividades de proteção civil ou prevenção de riscos, o que nos levar a uma impossibilidade de repartição de custos diretamente associados a uma determinada prestação e concreto usufruidor/ beneficiário.

Nestes termos, da análise casuística das TMPC existentes, certamente taxas não encontraremos se as premissas se mantiverem como as acima descritas.

Nestes casos, há que acionar os meios de impugnação à disposição dos sujeitos passivos. E existem bastantes casos em análise, pelo que aguardam-se decisões dos tribunais com vista ao surgimento de jurisprudência que auxilie na análise dos casos concretos e, eventualmente, das normas em concreto dos regulamentos que sejam postos em causa.

6.3 - Taxa Turística

Portugal, apesar das diversas atrações que detém a nível da sua beleza natural e clima temperado, não era tradicionalmente um destino de eleição para o turismo. O Algarve detinha, já há largos anos, infraestruturas interessantes de atratividade turística, tal qual a Madeira, mas não eram destinos capazes de competir com outras estâncias da Europa.

O clima de conflito criado pela “primavera árabe”, com o início de zonas de guerra perto das fronteiras da Europa, o problema do fluxo de refugiados e migrantes económicos que

³⁶² O caso de afetação apenas de proprietários de imóveis, por exemplo, que supostamente beneficiam ou sobrecarregam o sistema da proteção civil. Aqui poderíamos estar, provavelmente, perante uma contribuição especial por maiores despesas ou encargos. Ou então perante contribuições financeiras para financiamento das entidades que prestam os serviços de proteção civil e prevenção de riscos. A natureza dependerá da formulação concreta de cada regulamento. Contudo, não se vislumbra que o benefício ou prejuízo seja imputável numa ótica de equivalência grupal, pelo que se rejeita, à partida, a aplicação do disposto no artigo 5º n.º 2 do RGTAL.

pretendem entrar na europa e que invadiram destinos paradisíacos como as ilhas gregas, ou a própria ameaça de terrorismo, trouxe a Portugal um fluxo anormal de turismo.

Outros fatores ainda de carácter económico ou social³⁶³, levaram a que Lisboa, Cascais e as regiões costeiras – sobretudo o Algarve- a terem uma procura significativa de turismo.

O aumento exponencial do fluxo de turistas levou a que existissem várias alterações na vivência das cidades, nomeadamente recuperação urbanística com vista à maximização económica de imóveis³⁶⁴, aumento de infraestruturas hoteleiras e de lazer associadas ao turismo, diversificação da oferta de meios de transportes³⁶⁵ entre outras.

As cidades viram-se a braços ao aumento de população flutuante que criou entropias, nomeadamente no funcionamento das infraestruturas base existentes, com a sobrecarga das mesmas, mas também com a necessidade de criação de outras infraestruturas necessárias ao acolhimento desta população flutuante.

É neste cenário que as autarquias locais trataram de lançar mão dum tributo que cobrisse a despesa resultante deste aumento exponencial de afluxo de visitantes.

Assim, o problema económico subjacente à criação destes tributos será a cobertura de custos gerados pela construção, ampliação ou manutenção de infraestruturas necessárias para receber e acomodar o fluxo de visitantes.

Ora, se assim for, numa análise primária aquilo que tendemos a concluir é que estaremos perante um tributo comutativo, cobrado individualmente ao turista/visitante pela usufruição de estruturas especificamente concebidas para o receber.

Se imaginarmos, por exemplo, a construção de uma plataforma específica para receber navios cruzeiro de grande porte, certamente é admissível que ao turista que chega por essa via seja cobrada uma taxa por usufruição direta daquela estrutura.

³⁶³ Por exemplo, a Grécia perdeu algum do seu turismo por causa da instabilidade política que se viveu entre 2010 e 2015, com a intervenção externa de ajuda financeira que levou a medidas extremas de austeridade, tendo-se vivido, no período governativo antes de Aléxis Tsipras ter ganho as eleições e formado governo, vários tumultos sociais com manifestações e alguma violência nas ruas de Atenas. O mesmo país sofre agora as consequências do fluxo migratório decorrente da guerra síria, tendo um afluxo de população flutuante demasiado elevado e em condições extremas. Não é, portanto, um destino turístico que seja apetecível. Também podemos invocar aqui políticas tais como os *visto gold* que para além de ter implementado um investimento na área do imobiliário, foi um fator de visita ao país com vista a investimentos ou simplesmente curiosidade sobre o país.

³⁶⁴ É notório, em Lisboa, por exemplo, a proliferação de Alojamentos Locais.

³⁶⁵ Temos o caso dos Tuk-Tuk e da Uber

No caso de utilização privada de infraestruturas que são do domínio público e/ou privado das autarquias, a cobrança dum tributo pela utilização do mesmo por parte de privado é plenamente compreensível. E trata-se, sem dúvida dum tributo comutativo, no caso, taxa.

Nos termos do artigo 3º do RGTAL, a utilização privada de bens do domínio público e privado das autarquias locais pode ser alvo de um tributo local, a saber uma taxa.

Não é de estranhar, portanto que se cobre, a visitante ou turista, uma taxa pela utilização privativa de bens do domínio público, tal qual se faz com qualquer outro cidadão/ utilizador³⁶⁶.

Aliás, assim tem de ser quanto mais não seja por motivos de legislação supranacional. A comissão europeia, instada sobre as taxas turísticas lisboetas, veio recordar que, *“em termos gerais, a legislação da UE proíbe a discriminação em razão da nacionalidade. Tal aplica-se às discriminações ostensivas em razão da nacionalidade e, salvo justificação em contrário, às formas dissimuladas de discriminação que, aplicando outros critérios de distinção, por exemplo, a residência fiscal, leva ao mesmo resultado, uma vez que são suscetíveis de afetar em maior grau os cidadãos da UE do que os nacionais e de os colocar numa situação de particular desvantagem. O mesmo se aplica no domínio da fiscalidade, em que os Estados-membros devem exercer a sua competência no respeito do direito da União.”*

Contudo, como em qualquer tributo e como já referimos amiúde, o problema da sua natureza começa quando a fundamentação subjacente à criação da figura tributária ultrapassa os limites da comutatividade.

Não raras são as vezes em que se inclui na fundamentação de tributos turísticos o fato de se pretender o financiamento de custos associados à criação e manutenção de infraestruturas que, para além da população flutuante visitante beneficia a comunidade em geral. Pense-se, por exemplo, nas infraestruturas como ciclovias, melhoria de áreas balneares, infraestruturas de desporto ou os passadiços que são efetivamente atrações turísticas mas que são de utilidade para a comunidade em geral.

Também a forma como o tributo é cobrado deixa algumas dúvidas. Efetivamente, o mais usual é termos um ente que recolhe o tributo e o entrega, sob comissão, à autarquia local. Nada que não seja usual. Pense-se, por exemplo, nas taxas relativas ao tratamento de resíduos sólidos urbanos que geralmente é recolhida pela empresa abastecedora de água.

³⁶⁶ Aliás, a bem do princípio da igualdade, essa taxa deverá ser genérica, sendo os custos repartidos efetivamente por quem usufrui do bem.

A questão é que a recolha geralmente é efetuada pelas empresas hoteleiras ou entidades responsáveis pelas dormidas, sendo o tributo cobrado por pessoa, por dormida, geralmente com um limite máximo.

Ora, a questão é que a recolha sendo efetuada desta forma inclui turistas, visitantes mas também moradores que, por qualquer motivo, necessitam dum serviço ocasional – ou não – de hotelaria. Há portanto uma cobrança por via do critério de dormida e pouco mais³⁶⁷.

O mesmo se passará no caso de cobrança à entrada da cidade, seja por via aérea, térrea ou marítima.

Portanto, a cobrança, a ser efetuada desta forma, não assegura que exista uma concreta prestação dirigida ao individuo, por um lado porque não se vislumbra a utilização duma infraestrutura concreta que não a de hotelaria – com tudo o que isso inclui e que deve estar contido no preço da dormida – bem como não se assegura que a cobrança seja efetuada a quem se imputa a usufruição das infraestruturas.

Também não existe propriamente um critério para o valor da taxa. Aquilo que as autarquias locais alegam é que é um valor simbólico para que não se criem motivações que permitam afetar a decisão da estadia. Por esse motivo existe também um limite máximo de valor do tributo.

Contudo, este género de critério para o valor da taxa em nada ajuda à defesa da cobertura de custos associados a demais despesas. Afinal, ao ser simbólica, a taxa perdia o seu intuito de cobertura efetiva de custos, pois não se baseia, sequer, numa equivalência económica ou estrita.

Voltamos, portanto à necessidade de recorrer a critérios de repartição com vista a efetuar uma análise da natureza do tributo.

Efetivamente, dúvidas não existem que as infraestruturas de base duma cidade sofrem necessariamente especial desgaste pela utilização ocasional de população que é temporária. E parece acertada e de justiça que esse especial desgaste deva ser suportado por quem o provoca e não por quem já é utilizador regular, enquanto munícipe e residente. Não esqueçamos que o residente/ munícipe, já pode ser tributado efetivamente por usufruição de infraestruturas

³⁶⁷ Esta situação pode ser ultrapassada, por exemplo, por via regra de não sujeição. O que assistimos, por exemplo, no que concerne a estadias por motivo de doença é a aplicação duma isenção. No caso de residentes estamos em crer que merece uma não sujeição, sob pena de defraudar o intuito do tributo, passando de um tributo dirigido a visitantes e turistas para uma “sobretaxa” sem justificação ou uma simples tributação por dormida.

urbanísticas, nomeadamente por via de IMI, taxa municipal de tratamento de resíduos, de limpeza urbana, etc..

Contudo, as estruturas dos tributos turísticos que têm surgido devem ser cuidadosamente analisadas uma vez que existem, para além dum interesse na cobertura de custos associados às estruturas de acolhimento turístico, uma motivação puramente de financiamento de despesas não necessariamente dirigidas especificamente ao visitante ou turista mas de interesse geral para a comunidade.

Ora, sendo o benefício difuso e os beneficiários indeterminados, não podemos, nesses casos, aceitar que se mantenha a natureza de taxa desse tributo.

Mais concretamente, se o fundamento do tributo é o financiamento do especial desgaste provocado nas infraestruturas, então podemos estar perante uma contribuição especial por especial desgaste, dirigido ao grupo de sujeitos que provocam esse mesmo especial desgaste. Mas as estruturas que encontrámos não garantem que apenas se cobre o tributo a esse determinado grupo.

Ou então uma contribuição financeira que pretende financiar determinadas infraestruturas turísticas ou de interesse da comunidade, sendo a mesma cobrada a um grupo de indivíduos identificável como sendo presumíveis beneficiários.

Num ou noutro caso estamos a falar de contribuições cuja criação pelas autarquias continua a ser veementemente contestado pela doutrina. Apesar do artigo 5º n.º 2 do RGTAL prever que se possam criar “taxas” com base numa “equivalência grupal”, o certo é que ao aceitar-se uma tripartição dos tributos e com isso aceitando-se a classificação de tributos como contribuições, o que ali se prevê é a criação de contribuições por autarquias locais.

Nesse caso, discutir-se-á a legalidade destas construções tributárias atendendo ao princípio da legalidade, mais concretamente da reserva de lei.

Mesmo aceitando-se que as Autarquias podem criar este género de contribuições financeiras, haveria que ter em conta a sua construção.

Em primeiro lugar, verificar que atividade se pretende financiar e se a mesma integra despesa elegível da Autarquia. Em seguida, há que assegurar a equivalência grupal, ou seja, a divisibilidade das utilidades geradas reflexas no grupo selecionado para o financiamento. E é aqui que nos assaltam as maiores dúvidas, uma vez que as infraestruturas turísticas não criam, por si só, uma divisibilidade de utilidades e muito menos as mesmas se restringem a uma reflexibilidade grupal, ou seja, têm impacto genérico.

Nestes termos, a aceitação da figura como uma contribuição financeira requer que se exista uma construção que garanta essa divisibilidade de utilidades – garantindo-se a bilateralidade – e a identificação efetiva e concreta do grupo de beneficiários.

A formulação e fundamentação aplicável a cada tributo, associado às suas características de liquidação e cobrança é, portanto de suma importância para se aferir da natureza do tributo em questão.

Mais uma vez aguardam-se decisões judiciais sobre o tema onde se efetua uma análise casuística e mais concreta de cada regulamento e tributo em causa.

7 – A redistribuição

Para completar a análise prática de modelos de correção de falhas de mercado, não poderíamos deixar de referir os mecanismos de redistribuição, em concreto a perequação urbanística que recentemente teve novo fôlego com a previsão na Lei do Solo.

Assim, pretende-se completar o périplo pelos modelos de regulação mesmo não sendo todos de natureza tributária.

7.1 - A Perequação Urbanística

O uso do solo e sua vertente produtiva é passível de processos especulativos. Contudo, grande parte desses investimentos podem ser corrigidos por via da intervenção tributária. Basta pensar, por exemplo, no investimento em infraestruturas efetuadas pelos municípios com vista ao apoio à urbanização que são objeto de taxas locais ou a criação de valor efetuada pelo proprietário (por ação privada) como por exemplo o arrendamento, que é tributado em sede de imposto sobre o rendimento.

Contudo, o fator valorativo que decorre pura e simplesmente da alteração do uso do solo, sem que haja qualquer esforço de investimento produtivo e simplesmente por decisão administrativa não tem sido objeto de qualquer correção por via do modelo tributário em vigor. Assim, o problema económico que aqui encontramos é a mais-valia fundiária especulativa que decorre do ato de alteração do uso do solo. Ora, esta mais-valia, decorrente da simples decisão administrativa de reclassificação necessita duma socialização ou eliminação.

Falamos, portanto da necessidade de correção desse benefício criado sem que o beneficiário tenha tido qualquer intervenção na criação da mesma.

Já há muito que existia um mecanismo, de natureza não tributária, cuja preocupação era redistribuição do benefício, ou seja, uma perequação de benefícios decorrente das opções de reclassificação do uso do solo.

Efetivamente, já existia um mecanismo que contemplava a perequação ao nível do plano de pormenor ou plano de urbanização, limitada ao conjunto dos promotores/proprietários envolvidos.

Contudo, o novo sistema adota uma formulação, mais ampla, estabelecendo que essa perequação deverá igualmente ser efetuada tomando em consideração os sujeitos não integrantes dos mencionados planos, mas que estejam estabelecidos na circunscrição municipal.

O n.º 2 do artigo 64.º da Lei do Solo, dispõe a esse respeito que: “os planos territoriais de âmbito intermunicipal ou municipal contêm instrumentos de redistribuição equitativa de benefícios e encargos deles resultantes”. Esta referência não é mais do que uma concretização do princípio constitucional da igualdade. De forma a tornar esta perequação global operacional, prevê-se, no n.º 3 desse artigo que *“a redistribuição de benefícios e encargos a efetivar no âmbito dos planos territoriais de âmbito intermunicipal ou municipal toma por referência unidades operativas de planeamento e gestão, bem como unidades de execução, considerando a globalidade de território por eles abrangida”*.

Passam a existir três níveis de perequação³⁶⁸:

- *A Afetação Social de Mais-Valias*, de âmbito municipal, que é totalmente inovadora e prevista na alínea a) do artigo 66.º que dispõe: *“afetação social de mais -valias gerais atribuídas pelo plano territorial de âmbito intermunicipal ou municipal”*;
- *A Perequação Intra-Plano*, com semelhanças ao anterior regime, previsto na alínea b) do artigo 66.º: *“Distribuição dos benefícios e encargos decorrentes do plano territorial de âmbito intermunicipal ou municipal entre os proprietários fundiários”*
- *O Mecanismos das Cedências Urbanísticas*, que é semelhante ao regime anterior mas com algumas alterações e previsto na alínea c) do artigo 66.º que dispõe: *“contribuição com áreas*

³⁶⁸ Cfr. Carlos Baptista Lobo, “O Novo Modelo de Regulação Económica do Solo, do Ordenamento do Território e do Urbanismo”, Dossier: Nova Lei de Bases do Solo, do Ordenamento do Território e do Urbanismo (Lei n.º 31/2014, de 30 de maio), E-Pública – Revista Eletrónica de Direito Público, n.º 2/2014, www.e-publica.pt.

para a implementação, instalação e renovação de infraestruturas, equipamentos, espaços verdes e outros espaços de utilização coletiva”.

Interessa, pois, retermos a nossa atenção sobretudo no que é inovador e que são, sobretudo a afetação social de mais-valias à escala municipal. Esta é a concretização da perequação ao nível municipal e intermunicipal e que é devida pela reclassificação do solo como urbano. É ainda devida no caso de outorga de direitos de edificação.

Existem, portanto dois eventos que podem despoletar a vantagem patrimonial que subjaz à perequação: i) reclassificação do solo, que traduz um ganho extraordinário; ii) aumento da carga edificatória mesmo sem que exista reclassificação o que provoca também um ganho extraordinário. Em ambas as situações inexistente qualquer ação proactiva do beneficiário dessa vantagem patrimonial.

Esta perequação é genérica e visa a captura de mais-valias fundiárias resultantes de simples atos administrativos.

Esta perequação não tem natureza tributária, como aliás já havíamos referido anteriormente. Tem antes uma simples função de compensação. Conforme refere Carlos Baptista Lobo³⁶⁹, *“O produto da sua angariação é alocado a finalidades estritamente relacionadas com a compensação de áreas de escassa ou reduzida capacidade edificatória, por constrangimento legal (reservas ambientais ou áreas de centros históricos, com significativas limitações de cêrcea). Tem assim uma função compensatória de sujeitos com constrangimentos edificatórios. Porém, a sua utilização dependerá de uma ação positiva (ação de serviços ambientais ou ação de reabilitação), não se premiando comportamentos passivos (distingue-se, assim, da compensação cega de agentes que não conduzem ações ativas).”*

Aliás, de outra forma não poderia ser quando o n.º 4 do artigo 62.º prevê o mecanismo que opera a compensação geral: *“os municípios devem constituir um fundo municipal de sustentabilidade ambiental e urbanística, ao qual são afetas receitas resultantes da redistribuição de mais -valias, com vista a promover a reabilitação urbana, a sustentabilidade dos ecossistemas e a prestação de serviços ambientais, sem prejuízo do município poder afetar outras receitas urbanísticas a este fundo, com vista a promover a criação, manutenção e reforço de infraestruturas, equipamentos ou áreas de uso público”.*

³⁶⁹ Cfr. Carlos Baptista Lobo, “O Novo Modelo de Regulação Económica do Solo, do Ordenamento do Território e do Urbanismo”, Dossier: Nova Lei de Bases do Solo, do Ordenamento do Território e do Urbanismo (Lei n.º 31/2014, de 30 de maio), E-Pública – Revista Eletrónica de Direito Público, n.º 2/2014, www.e-publica.pt

Assim, torna-se claro que este mecanismo perequativo apenas pretende a prossecução do princípio da igualdade também nas decisões administrativas relativas ao urbanismo, neste caso abrangendo as decisões do poder local.

8 – Considerações finais: sùmula e perspetivas

A dissertação requer, no aspeto qualitativo, a capacidade de aplicação de um método de análise e interpretação de determinada área ou tema. Pretendeu-se, portanto, desenvolver, por via da análise económica e jurídica – sobretudo do estudo dos princípios – firmar o modelo existente da microtributação local, constatar as suas características, tomar opções de análise e problematizar o modelo existente.

Da análise efetuada gostaríamos de retirar, como considerações a final e perspetivas consideradas no estudo e para estudo, os pontos que, sucintamente, expomos em seguida:

- 1) Evidência da proliferação da microtributação e aumento da sua relevância financeira e até social. Com a criação de novos tributos, sucedâneos do tradicional imposto, pretende-se a resolução de problemas económicos como o financiamento de entidades públicas (territoriais ou não), cobertura de custos, regulação de mercado, bem como ainda existe espaço para o acolhimento de motivações extrafiscais constitucional e/ou legalmente previstas e genericamente aceites pela comunidade.
- 2) Necessidade de adequação dos modelos de microfiscalidade atendendo aos princípios enformadores dos modelos regulatórios de intervenção nos mercados. É evidente a relação entre a microfiscalidade e os modelos económicos de regulação e intervenção, pelo que a análise económica do regime legal da microfiscalidade deve sempre subjazer e fundamentar as suas soluções.
- 3) Constatação da uniformização legal, ao nível da legislação de bases e ordinária, do princípio da equivalência como critério de repartição para o qual aponta o princípio da igualdade quando projetado em tributos comutativos. As taxas e contribuições devem, por isso, adequar-se ao custo ou valor das prestações públicas, benefício ou prejuízo provocado, incluindo as funções extrafiscais subjacentes ao tributo. A equivalência, para além de poder ter vários graus, pode ser na ótica individual ou de grupo.
- 4) Constatação de que existe ainda largo caminho a percorrer no que concerne à aplicação do princípio da legalidade à microfiscalidade e à evidente tripartição dos tributos. O

princípio da legalidade surge como um pretense limite ao que se alargou com o acolhimento da equivalência. O princípio da reserva de lei necessita de ter uma interpretação assente na realidade económica, financeira e social. E o escrutínio da reserva de lei relativa aos tributos comutativos deve atender às suas características e entidades que os aplicam. As Autarquias locais detêm órgãos representativos que asseguram, também nos tributos locais, uma ligação ao princípio do *“no taxation without representation”*.

- 5) Não abundam os mecanismos de redistribuição de âmbito local, sendo de ressaltar como exceções as transferências do Estado para as Autarquias Locais e o mecanismo de perequação urbanística. A microtributação não tem, à partida, intuídos redistributivos, pelo que, em sede de modelos regulatórios de natureza tributária, a redistribuição deve efetuar-se por via dos impostos. Com uma certa regionalização do sistema tributário e ascensão da microtributação, há que encontrar modelos não fiscais de redistribuição económica, prosseguindo o Estado, por esta via, uma das suas finalidades e não sobrecarregando um sistema fiscal que está desgastado.
- 6) Necessidade de reformulação dos fundamentos do Estado e suas funções, com necessária flexibilidade no sistema tributário a adotar. A erosão do sistema assente no imposto, a exigibilidade refinada do cidadão perante o Estado – central e local –, a eficiência dos modelos a adotar, leva a um repensar nos termos em que a governação deve efetuar-se, bem como no âmbito e exigência da atuação do Estado.
- 7) O modelo de eficiência em termos de tributação – incluindo a microfiscalidade – deve integrar novos padrões de análise socioeconómica de vivência das cidades e da população. A eficiência exige maior acuidade nos fundamentos das decisões circundantes à tributação, incluindo um escrutínio prévio à decisão no âmbito económico mas também social
- 8) Regionalização da tributação com necessária revisão dos poderes da Autarquia Local e seu âmbito. A tendência é, a nosso ver, de ter um Estado central regulador e a decisão caber ao mercado de proximidade, estando a decisão na posse de quem é mais diretamente escrutinado pela sua população, que entende e vivencia a comunidade de perto e com isso percebe as necessidades dessa mesma comunidade. Caberá à regulação superior do Estado a necessária manutenção da coesão territorial sem coartar uma salutar competitividade.

Esta é a nossa despreziosa visão sobre o tema que nos propusemos analisar e que deixamos à consideração.

Bibliografia

- Amaral, Diogo Freitas do. *A Utilização do Domínio Público pelos Particulares*. Coimbra Editora, 1965.
- . *Curso de Direito Administrativo*. Vol. I. Almedina, 1998.
- . *Direito Administrativo*. Vol. II. Lisboa: FDL, 1988.
- Antunes, Aquilino Paulo. *A Fiscalidade de âmbito local e o direito e a jurisprudência comunitários*. Relatório de Mestrado da Cadeira de Direito Financeiro, Lisboa: BFDUL, 2008/2009.
- Araújo, Fernando. *A Tragédia dos Baldios e dos Anti-Baldios - O Problema Económico do Nível Ótimo de Apropriação*. Almedina, 2008.
- . *Introdução à Economia*. 3ª Edição. Almedina, 2005.
- Balthazar, Ubaldo Cesar, e Carlos Henrique Machado. “A vedação à utilização de tributos com efeito de confisco como instrumento de proteção do contribuinte.” *Prisma Jurídico - Universidade Nove de Julho de São Paulo*, s.d.
- Basto, Guilherme Xavier de, e António Lobo Xavier. “A Distinção entre Taxas e Impostos.” *Fisco n.º 35*, 1993.
- Cabral, Nazaré da Costa. *A Redistribuição Económica - Breve estudo sobre o seu significado à luz das principais teorias económicas*. AAFDL, 2002.
- Caetano, Marcello. *Manual de Ciência Política e Direito Constitucional - Tomo I*. Almedina, 1996 (Reimpressão).
- . *Manual de Direito Administrativo*. Coimbra, 2005.
- Campos, Diogo Leite, Benjamim Silva Rodrigues, e Jorge Lopes de Sousa. *Lei Geral Tributária - Anotada e Comentada*. 4ª edição. Encontro da Escrita, 2012.
- Canotilho, José Joaquim Gomes, e Moreira Vital. *Os Fundamentos da Constituição*. Coimbra: Coimbra Editora, 1991.
- Canotilho, José Joaquim Gomes, e Vital Moreira. *Constituição da República Portuguesa - Anotada*. Coimbra Editora, Volume I - 2007.
- . *Constituição da República Portuguesa - Anotada*. Coimbra Editora, Volume II - 2010.
- Catarino, João Ricardo. *Finanças Públicas e Direito Financeiro*. Almedina, 2014.
- Catarino, João Ricardo, e José F. F. Tavares. *Finanças Públicas da União Europeia*. Almedina, 2012.
- Catarino, João Ricardo, e Vasco Valdez. “Ainda a Problemática das Taxas Municipais de Infra-Estruturas Urbanísticas (TRIU) e de Compensação.” *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, 1 de Ano II - 2009.
- Coase, Ronald. “O Problema do Custo Social.” *The Latin American and Caribbean Journal of Legal Studies*, 2009 - Berkley Eletronic Press.
- Cordeiro, António Menezes. *Da Boa-fé no Direito Civil*. Almedina, reimpressão 2013.

- . *Tratadode Direito Civil*. Coimbra, 2000.
- Cunha, Ernesto. “Contas Certas por Direito Certo e Poder Local.” *Cadernos IDEFF n.º 16 - Almedina*, junho de 2014.
- Dourado, Ana Paula. *Direito Fiscal - Lições*. Almedina, 2015.
- . *O Princípio da Legalidade Fiscal - Tipicidade, Conceitos Jurídicos Indeterminados e Margem de Livre Apreciação*. Almedina, 2015.
- Eco, Umberto. *Como se Faz uma Tese em Ciências Humanas*. Editorial Presença, 2007.
- Ferreira, Eduardo Paz. *Direito da Economia*. Lisboa: Associação Académica da Faculdade de Direito de Lisboa, 2003.
- Franco, António de Sousa. *Finanças Públicas e Direito Financeiro*. Montagem por Almedina. Vol. II. Almedina, 1998.
- . *Finanças Públicas e Direito Financeiro*. Montagem por Almedina. Vol. I. Almedina, 1998.
- Gates, Bill. “Why Inequality Matters.” *Gates Notes . The Blog of Bill Gates*, 2014.
- Gomes, Nuno Sá. *Manual de Direito Fiscal - Volume I*. Rei dos Livros, 2003.
- . *Manual de Direito Fiscal - Volume II*. Rei dos Livros, 2000.
- Gouveia, Jorge Bacelar. *Manual de Direito Constitucional - I*. Almedina, 2014.
- . *Manual de Direito Constitucional - II*. Almedina, 2013.
- Lobo, Carlos Baptista. *A Lei do Solo: Vertente Financeira e Fiscal*. Estudo de Enquadramento para a Preparação da Nova Lei do Solo, Lisboa: Direção-Geral do Ordenamento do Território e Desenvolvimento Urbano, 2011.
- . “O Novo Modelo de Regulação Económica do Solo, do Ordenamento do Território e do Urbanismo.” *Dossier: Nova lei de Bases do Solo, do Ordenamento do Território e do Urbanismo (Lei n.º 31/2014, 30 de maio)*, E-Pública, 2/2014.
- . “Reflexões sobre a (necessária) Equivalência Económica das Taxas.” *Estudos Jurídicos e Económicos em Homenagem ao Professor Doutor António de Sousa Franco*, 2006.
- . “Taxas Enquanto Instrumento de Financiamento Público - As Responsabilidades Acrescidas do Estado.” *Revista TOC*, julho de 2006.
- . *Sectores em Rede: Regulação para a Concorrência*. Almedina, 2010.
- Mankiw, N. Gregory. *Introdução à Economia - Princípios de Micro e Macroeconomia*. Editora Campus, 2001.
- Martinez, Soares. *Direito Fiscal*. Almedina, 1998.
- . *Economia Política*. Almedina, 2012 - Reimpressão.
- Martins, Guilherme d'Oliveira. *Lições sobre a Constituição Económica Portuguesa*. Lisboa: Associação Académica da Faculdade de Direito de Lisboa, 1984.
- Miranda, Jorge. *Manual de Direito Constitucional - Actividade Constitucional do Estado - Tomo V*. Coimbra Editora, 1997.

- Moniz, Ana. *O Domínio Público - O critério e o regime da dominialidade*. Coimbra, 2005.
- Moniz, Ana Raquel Gonçalves. “A Concessão de Uso Privativo do Domínio Público: Um Instrumento de Dinamização dos Bens Dominiais.” *Boletim da Faculdade de Direito Studia Iuridica 92 - Coimbra Editora - Estudos em Homenagem ao Professor Doutor Castanheira Neves*, 2006.
- Moniz, Ana Raquel Gonçalves. “O Âmbito do Domínio Público Autárquico.” In *Estudos em Homenagem ao Professor Doutor Marcello Caetano no Centenário do seu Nascimento*, de Vários. Coimbra Editora, 2006.
- Monteiro, Claudio. “A Perequação Compensatória dos Encargos e Benefícios do Planeamento Urbanístico .” In *Estudos Jurídicos e Económicos em Homenagem ao Professor Doutor António de Sousa Franco*, de vários. Coimbra Editora, 2006.
- Morais, Luis D. S. “Portugal e os Défices Excessivos - O Pilar Económico da União Europeia e Monetária e a Disciplina do Pacto de Estabilidade e Crescimento .” In *Estudos Jurídicos e Económicos em Homenagem ao Professor Doutor António Sousa Franco - Volume II*, de Vários. Coimbra Editora, 2006.
- Nabais, José Casalta. *Direito Fiscal*. Almedina, 2014.
- Nabais, José Casalta. “Direito Fiscal e a Tutela do Ambiente em Portugal.” In *Por um Estado Fiscal Suportável*, de Vários - Coordenação de José Casalta Nabais. Almedina, 2005.
- . *O Dever de Pagar Impostos*. Almedina, 1998.
- . “A soberania fiscal no atual quadro de internacionalização, integração e globalização económica.” *Revista de Direito Público n.º 6 - Instituto Brasileiro de Direito Público*, 2004.
- . “A Soberania Fiscal no Atual Quadro de Internacionalizaçã, Integração e Globalização Económica.” *Revista de Direito Público n.º 6 do Instituto Brasileiro de Direito Público*, 2004.
- . “Tributos com fins ambientais.” *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, 4 de Ano I -2008.
- Nabais, José Casalta. “Solidariedade Social, Cidadania e Direito Fiscal.” In *Estudos Jurídicos e Económicos em Homenagem ao Professor Doutor António Sousa Franco -Volume II*, de Vários. Coimbra Editora, 2006.
- Nabais, José Casalta, e Suzana Tavares da Silva. “O Estado pós-moderno e a figura dos tributos.” In *Estudos em Memória do Professor Doutor J. L. Saldanha Sanches*, de Vários. Coimbra Editora, 2011.
- . *Sustentabilidade Fiscal em Tempos de Crise*. Almedina, 2011.
- Nogueira, João Felix Pinto. *Direito Fiscal Europeu - O Paradigma da Proporcionalidade*. Wolters Kluwer/ Coimbra Editora, 2010.
- Pardal, Sidónio. *Relatório do Grupo para o Estudo da Política Fiscal - Competitividade, Eficiência e Justiça Fiscal - Subgrupo 3 da Tributação do Património*. Ministério das Finanças, 2009.
- Pereira, Paula Rosado. *Princípios do Direito Fiscal Internacional - do Paradigma Clássico ao Direito Fiscal Europeu*. Almedina, 2010.
- Pires, Manuel, e Rita Calçada Pires. *Direito Fiscal*. Almedina, 2012.

- Queiró, Afonso Rodrigues, e José Gabriel Queiró. “Propriedade Pública e Direitos Reais de Uso Público no Domínio da Circulação Urbana.” *Revista de Direito e Justiça*, Volume IX- Tomo III de 1995.
- R.A. “The Economist Explains: Thomas Piketty's "Capital" summarised in four paragraphs.” *The Economist*, 2014: 2.
- Ribeiro, João Pinto. “Controlo Financeiro Externo da Dívida Pública no Contexto da União Económica e Monetária (UEM).” In *Estudos Jurídicos e Económicos em Homenagem ao Professor Doutor António de Sousa Franco - Volume II*, de Vários. Coimbra Editora, 2006.
- Ribeiro, José Joaquim Teixeira. *Lições de Finanças Públicas*. Coimbra Editora, 2010.
- Rocha, Joaquim Freitas. “Da Perequação Financeira em Referência aos Entes Locais - Contornos de um Enquadramento Jurídico-Normativo.” In *30 Anos de Poder Local na Constituição da República Portuguesa*, de Vários. Coimbra Editora, 2007.
- . *Direito Financeiro Local (Finanças Locais)*. Coleção Estudos CEJUR - Coimbra Editora, 2014.
- Rocha, Joaquim Freitas. “Do valor normativo da Lei Geral Tributária (A questão do Valor Reforçado).” In *Estudos em Homenagem do Doutor Jorge Miranda*, de Vários. Coimbra Editora, 2012.
- . *Lições de Procedimento e Processo Tributário*. Coimbra Editora, 2014.
- Rodrigues, Benjamim. “Para uma Reforma do Sistema Financeiro e Fiscal do Urbanismo em Portugal.” In *O Direito do Urbanismo do Século XXI*, de Vários. Almedina, 2001.
- Rodrigues, Vasco. *Análise Económica do Direito*. Almedina, 2016.
- Sanches, J. L. Saldanha, e João Taborda da Gama. “Taxas Municipais pela Ocupação do Subsolo.” *Fiscalidade - Revista de Direito e Gestão Fiscal* 19/20, Julho/ Setembro e Outubro/ Dezembro de 2004.
- Santos, António Carlos dos. *Auxílios do Estado e Fiscalidade*. Almedina, 2003.
- Santos, António Carlos, Maria Eduarda Gonçalves, e Maria Manuel Leitão Marques. *Direito Económico*. 3ª. Lisboa: Almedina, 1998.
- Schumpeter, Joseph. *Teoria do Desenvolvimento Económico*. Edição Fundação Calouste Gulbenkian, s.d.
- Silva, Suzana Tavares da. *As Taxas e a Coerência do Sistema Tributário*. Coimbra Editora - Coleção de Estudos CEJUR , 2013.
- Smith, Adam. *Riqueza das Nações - 5ª Edição do Volume I e 4ª Edição do Volume II*. Edição da Fundação Calouste Gulbenkian, s.d.
- Soares, Cláudia. “O Imposto Ecológico - Contributo para o Estudo dos Instrumentos Ecológicos de Defesa do Ambiente .” *Studia Iuridica -Coimbra*, 2001.
- Sousa, Alfredo José de. “O Estado do Século XXI: Redefinição das Suas Funções.” In *Estudos Jurídicos e Económicos em Homenagem ao Professor Doutor António de Sousa Franco - Volume I*, de Vários. Coimbra Editora, 2006.
- Sousa, Jorge Lopes de. *Código de Procedimento e de Processo Tributário - Anotado (3ª Edição)*. Vislis - Editores, 2002.

Torrão, João António Valente. *Código de Procedimento e de Processo Tributário - Anotado e Comentado*. Almedina, 2005.

Vasques, Sérgio. "Globalização e Igualdade." *Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal* n.º 188, 2000.

— . *Manual de Direito Fiscal*. Almedina, 2012.

— . *O Princípio da Equivalência como Critério de Igualdade Tributária*. Almedina, 2008.

— . *Regime das Taxas Locais - Introdução e Comentário*. Lisboa: Almedina - Cadernos IDEFF , 2008.

Xavier, Alberto. *Direito Tributário Internacional - Tributação das Operações Internacionais*. Almedina, 1997.

— . *Manual de Direito Fiscal*. FDL, 1974.