



Universidades Lusíada

Sampaio, Carlos Manuel Pequito de Almeida, 1952-

Ética e justiça na tributação ambiental

<http://hdl.handle.net/11067/5450>

<https://doi.org/10.34628/nay0-n327>

Metadata

Issue Date 2019

Abstract A protecção do ambiente enquanto necessidade de assegurar o bem-estar comum levou ao aparecimento de um novo tipo de impostos enquanto instrumento do poder político para prosseguir fins ambientais. O aumento progressivo das espécies tributárias e do seu montante levanta a questão dos seus limites e da justiça tributária que devem traduzir. A introdução em diversos ordenamentos jurídicos europeus de tributos ambientais tendo como único propósito o aumento das receitas de um Estado que se arroga c...

Environmental protection as part of the welfare of a society led to environmental taxes as instrument of the State to promote environment. But multiplication of new taxes and the increase of their burden have raised the questions of burden's limit and environmental taxes justice. The introduction of environmental taxes in EU aiming only to raise State revenues and the increase of eminent do-main collides with fundamental rights as individual liberty and private property and call for urgent refle...

Keywords Direito do ambiente, Fiscalidade – Aspectos morais e éticos

Type article

Peer Reviewed No

Collections [ULL-FD] LD, s. 2, n. 21-22 (2019)

This page was automatically generated in 2024-02-24T06:10:40Z with information provided by the Repository

ÉTICA E JUSTIÇA NA TRIBUTAÇÃO AMBIENTAL

ETHICS AND JUSTICE IN ENVIRONMENTAL TAXATION

Carlos de Almeida Sampaio ¹

Resumo: A protecção do ambiente enquanto necessidade de assegurar o bem-estar comum levou ao aparecimento de um novo tipo de impostos enquanto instrumento do Poder Político para prosseguir fins ambientais. O aumento progressivo das espécies tributárias e do seu montante levanta a questão dos seus limites e da justiça tributária que devem traduzir. A introdução em diversos ordenamentos jurídicos europeus de tributos ambientais tendo como único propósito o aumento das receitas de um Estado que se arroga como único intérprete das actuações em defesa do ambiente, levanta questões de natureza ética e de respeito pelos direitos fundamentais como o direito à propriedade privada. Este estudo passa em revista as abordagens europeia e norte-americana dos tributos ambientais e encerra uma reflexão sobre os limites éticos ao domínio eminente do Estado em sede de tributação ambiental.

Palavras-chave: Nacionalidade; Cidadania; Direitos; Constituição.

Abstract: Environmental protection as part of the welfare of a society led to environmental taxes as instrument of the State to promote environment. But multiplication of new taxes and the increase of their burden have raised the questions of burden's limit and environmental taxes justice. The introduction of environmental taxes in EU aiming only to raise State revenues and the increase of eminent do-main collides with fundamental rights as individual liberty and private property and call for urgent reflexion about the ethics of environmental taxation. This study provides the result of research about EU and US legal doctrine and intends to offer a contribution about ethical and just tax limits to eminent domain in environmental protection.

Keywords: Nationality; Citizenship; Statelessness; Rights; Constitution.

¹ Doutor em Direito. Professor da Faculdade de Direito da Universidade Lusíada de Lisboa.

Sumário: 1. Introdução. 2. Os impostos ambientais sobre o património fundiário. 3. Os impostos ambientais e o bem-estar social: duas leituras. 4. A leitura constitucional portuguesa. 5. A leitura europeia. 6. A leitura norte-americana. 7. A natureza do imposto ambiental e a questão da justiça e limites do imposto. 8. Os princípios e a ética do imposto ambiental. 9. Os equívocos da tributação ambiental. 10. Conclusões. Bibliografia.

1. Introdução.

A experiência portuguesa em matéria de património fundiário, não pode deixar de contemplar o tema da conservação persistentemente traduzido no nosso quadro normativo por uso da terra como instrumento de ordenamento do território. São numerosos sobre esta matéria os instrumentos de Direito Administrativo e de Direito Ambiental que integram a ordem jurídica portuguesa. Mas essa abundância de instrumentos administrativos e reguladores contrasta com a inexistência de estímulos, nomeadamente de natureza fiscal, à conservação privada dos recursos naturais.

A doutrina fiscal que visa a criação de instrumentos tributários ajustados a esta leitura com o recorte dos impostos ecológicos atrás mencionado, mais não realiza do que um prolongamento tributário desses instrumentos administrativos. Mas, na medida em que altera a hierarquia dos direitos e princípios fundamentais que tem presidido à ordem jurídica tributária portuguesa vem obrigar à busca de um modelo alternativo que salvguarde os princípios inquestionáveis da liberdade fiscal do cidadão e exprima qual o seu papel na realização do bem ambiental e na salvaguarda do património fundiário dando por adquiridos o sistema de democracia representativa e o sistema de economia de mercado, ambos integrando como elementos fundamentais o direito de propriedade e a liberdade da actuação económica num quadro de igualdade e justiça tributárias².

São precisamente os instrumentos administrativos de direito ambiental que permitem colocar em evidência a inadequação da actual tributação fundiária quando confrontamos o entendimento que a colectividade tem da terra e dos recursos naturais por um lado e vemos por outro que por razões estritamente reditícias e, quando muito, de descentralização financeira local, a terra e os recursos naturais continuam a ter como enquadramento tributário aquele que a lei portuguesa criou com a contribuição autárquica também e até predominantemente para o património imobiliário.

A questão que agora se coloca é a de, no pressuposto de que vai existir na ordem jurídica tributária portuguesa um imposto sobre aquilo que em diversos

² Cfr. PEDRO M. HERRERA MOLINA, *Derecho tributario Ambiental*, Marcial Pons, 2000 e TULIO ROSEMBUJ, *El Impuesto Ambiental*, Barcelona, 2009, pgs 184 e sgs.

trabalhos de investigação temos vindo a designar por património fundiário³ e que devia em rigor abranger não só a terra mas os próprios recursos naturais, saber se este imposto pode ser reconduzido pelo legislador a uma figura comum à tributação de outras manifestações de riqueza, nomeadamente, riqueza patrimonial e imobiliária ou se pelo contrário a função social da terra, a sua dimensão económica actual, a reformulação de alguns direitos económicos e sociais e o imperativo constitucional expresso na liberdade individual e na propriedade privada, não obrigam a rever e a autonomizar ao mesmo tempo conceito e técnica tributários em matéria de imposto sobre a terra⁴.

O ponto de partida é simples. A lógica do consentimento e da representação devem sempre ser entendidos como uma limitação do poder político tendo por referenciais os direitos e garantias do cidadão.

Em segundo lugar a constatação de que no direito de propriedade exercido sobre o património fundiário existe, neste momento da história jurídico-tributária, uma leitura em função do bem comum que seria totalmente inadequada se a justapuséssemos à propriedade imobiliária urbana.

Terceiro, ao dizê-lo, há que identificar o que pode ser fundamento da autonomia conceptual deste imposto encontrando-se - como se foi já antecipando ao longo deste texto - a necessidade de adequar valor tributário, valor económico e valor social permitir uma utilização socialmente eficiente do património fundiário, compatível com o Estado de Direito e os princípios, direitos e garantias consagrados constitucionalmente. Este uso, que só é relevante neste estudo na medida em que seja uso privado, há afinal de integrar o bem comum aí residindo a causa do imposto.

Tentativamente, dir-se-á que o património fundiário, visto na óptica da tributação, deve respeitar a leitura constitucional dos direitos fundamentais; deve assegurar o *highest and best use*, o melhor modo de realização de uma conjugação de interesse privado e de interesse colectivo de um recurso natural crescentemente escasso; deve introduzir temas que passaram a fazer parte de um ideário social e individual, amplamente consensual, como é a temática ecológica em redor da utilização fundiária; deve ser consistente com uma leitura, seja ela qual for, dos princípios constitucionais do Direito Financeiro e do Direito Tributário; deve, enfim, encontrar nas experiências do Direito Comparado e na herança jurídico tributária portuguesa um modo próprio de, ao mesmo tempo, ler por via do imposto o direito de propriedade, o interesse individual, a prossecução, não apenas pública mas também privada, do que denominaríamos o bem comum, diferenciando no valor tributável, nas normas de incidência e de isenção, na consideração ou na abstracção dos sujeitos passivos, o modelo socialmente óptimo.

³ Cfr. CARLOS DE ALMEIDA SAMPAIO, *Domínio Eminente e Princípio do Benefício*, Lisboa, ed. FCT, 2018.

⁴ Cfr. JOÃO JOANAZ DE MELO, ANÁLIA TORRES, e outros, *Os Impostos Relacionados com o Uso da Terra como Instrumento de Ordenamento do Território*, Economista, Julho de 1997.

Este, no plano dos princípios e da fundamentação constitucional deve necessariamente traduzir, não uma mutante e subjectiva verdade tributária, mas ao postulado da justiça fiscal em matéria de tributação da terra⁵.

O aparecimento de uma função do imposto fundiário que, sendo nova nos seus fundamentos, se identifica com um dos entendimentos possíveis do imposto no quadro das democracias políticas que é o da prossecução de um interesse social ambiental relevante, mas sem lesão irreparável de direitos fundamentais ou expectativas legítimas legalmente consagradas, e com ganhos de eficiência é, em termos crescentes, um natural desenvolvimento da teoria deste imposto que a doutrina foi apreendendo, ao longo dos últimos dois séculos, em matéria de especificidade e que, paradoxalmente, raras vezes foi traduzido no sistema fiscal e no ordenamento jurídico financeiro portugueses.

Um outro entendimento da terra como factor económico leva a colocar o imposto fundiário – como de resto outras figuras fiscais e instrumentos financeiros novos ou repensados, nomeadamente em sede de ajudas de Estado – no centro de uma revisão do regime jurídico de utilização da terra, orientando-se para uma outra denominação que tentativamente haveria de caber na ideia de regime jurídico de protecção da terra e de limite ético à tributação fundiária e ambiental.

2. Os impostos ambientais sobre o património fundiário.

Dito isto, o tema do relacionamento entre o património fundiário privado e o Poder tributário, ou melhor, por um lado entre os direitos fundamentais que subjazem ao património fundiário privado e, por outro, ao seu uso e ao poder tributário, por interpostas figuras que serão sempre recondutíveis ao imposto fundiário e aos impostos ambientais, surge como um imperativo num sistema político e financeiro que visa assegurar direitos e garantias fundamentais, melhorando acessoriamente o uso dos recursos naturais apropriados individualmente.

ERIC T. FREYGOLE, escreveu que: “our legal conception of ownership tells us, first, that the earth is something that we can own (...), tells us, second, that the land can be divided into distinct, discrete parcels and that division of the earth in

⁵ Cfr. JOHN RAWLS, *A Theory of Justice*, Harvard University Press, Cambridge, 1971, pgs. 258 e seguintes, F. A. HAYEK, *The Constitution of Liberty*, Routledge, London, 1976, pgs. 306 e seguintes, JEFFREY A. SCHOENBLUM, *Tax Fairness or Unfairness? A Consideration of the Philosophical Bases for Unequal Taxation of Individuals*; Cambridge, Cambridge University Press, 2006, pp. 250 e seguintes, RICHARD EPSTEIN, *Takings: Private Property and the Power of Eminent Domain*, Harvard, 7th ed., 1998, pp. 283 e seguintes, RICHARD EPSTEIN, *Principles for a Free Society*, Perseus Books, Massachusetts, 1998, pgs. 266 e seguintes, RANDY E. BARNETT, *The Structure of Liberty - Justice and the Rule of Law*, Oxford University Press, New York, 1998, pgs. 69 e seguintes e SIEGAN, Bernard H., *Property and Freedom - The Constitution, The Courts and the Land-Use Regulation*, Social Philosophy & Policy Center, Bowling Green State University, 1997, pgs. 13 e sgs..

this manner is sensible (...). The third component of this message is that (...) we make the rules”⁶.

Encerrando em si mesma alguma contradição conceptual, a obra citada, embora um estudo universitário, procura ser também um texto de divulgação que reúne reflexões sobre uma reelaboração da ideia de justiça social na perspectiva da detenção e uso da terra como factor económico, mas como bem escasso e base de um equilíbrio ambiental sustentado.

Historicamente como se referiu, diversos ordenamentos jurídicos, com especial incidência para o caso do direito fiscal norte-americano, reconheceram no exercício da actividade agrícola entendida em sentido amplo como fundamento para um tratamento diferenciado em termos fiscais relativamente aos prédios com uma utilização vocacionalmente agrária⁷. A diferenciação entre o regime dos prédios rústicos e dos prédios urbanos é ilustrado por JOAN YOUNGMAN⁸ tanto a propósito do direito anglo-saxónico como a propósito de algumas das experiências de direito comparado analisadas.

É a doutrina norte-americana que permitiu a partir de um claro entendimento da base constitucional e de uma conceptualização da propriedade tributariamente relevante, primeiro diferenciar elaborando um estatuto preferencial do património fundiário com afectação agrícola e, depois fixando a relação entre o uso socialmente relevante dos bens fundiários privados e o seu regime fiscal. Num complexo debate doutrinário o traço condutor foi primeiro o de aceitar que a tributação fundiária é um instrumento de definição do interesse público também para o uso privado da terra e, segundo, que o património fundiário por contraposição aos espaços urbanos ou urbanizáveis reveste um interesse comum

⁶ Estas reflexões surgem no capítulo III de *Justice and the Earth*, que abre com uma citação de WENDELL BERRY: “Property belongs to a family of words that, if we can free them from the denigration that shallow politics and social fashion have imposed on them, are the words, the ideas, that govern our connections with the world and with one another: property, proper, appropriate, propriety”, Cfr. ERIC T. FREYFOGLE, *Justice and the Earth - Images for Our Planetary Survival*, University of Illinois Press, Chicago, 1995, pp. 45 a 51.

⁷ Cfr. DENNIS R. SCHMIDT, LARRY R. GARRISON, *The Tax Reform Act of 1986: Its Effect on the Agricultural Sector*, 65 *Taxes*, 1987; JONATHAN SKINNER, *If Agricultural Land Taxation is so Efficient, Why is it so Rarely Used?* *The World Bank Economic Review*, No. 5, January, 1991; F. KAID BENFIELD, JUSTIN R. WARD, e outros, *Conservation Gains in the Tax Reform Act: an Analysis of the Implications of Tax Reform for Farmers and Natural Resources in Rural America, with a Policy Agenda for the Future*, *Harvard Environmental Law Review*, vol. 11:415, 1987; JANE MALME, *Preferential Property Tax Treatment of Land*, Lincoln Institute of Land Policy Working Papers, Cambridge, 1993 ; LOUIS KAPLOW, *Fiscal Federalism and the Deductibility of State and Local Taxes Under the Federal Income Tax*, *Virginia Law Review*, vol. 82, No. 3, April, 1996; H. F. LADD, *Local Government Tax and Land Use Policies in the United States* Edward Elgar Publishing Limited, United Kingdom, 1998; JAMES WADLEY, PAMELA FALK, *Lucas and Environmental Land Use Controls in Rural Areas: Whose Land is it Anyway?*, *William Mitchell Law Review*, vol. 19, 1993 e FRANK SCHNIDMAN, MICHAEL SMILEY, e outros, *Retention of Land for Agriculture - Policy, Practice and Potential in New England*, Lincoln Institute of Land Policy, 1990.

⁸ Cfr. JOAN M. YOUNGMAN, JANE M. MALME, *An International Survey of Taxes on Land and Buildings*, Lincoln Institute of Land Policy, International Association of Assessing Officers, OECD, Kluwer Law and Taxation Publishers, Deventer, 1994, pp. 55 e 197 e seguintes

que, atento o seu estatuto privado, justificam uma tributação em sede própria e uma tributação selectiva e preferencial⁹.

Neste contexto que tem vindo a ser elaborado nas sedes próprias, desenvolveram-se paralelamente a Política Agrícola Comum e o sistema americano de *farm relief* e tributação preferencial que dificilmente podem ser comparados e não integram necessariamente os mesmos instrumentos tributários. Embora o uso agrícola da terra possa justificar a existência de instrumentos fiscais próprios, no Direito português e se existisse vantagem evidente em dar coerência às medidas fiscais avulsas que têm vindo a ser ou subalternizadas relativamente à tributação predial urbana ou inseridos nas leis de imposto sobre o rendimento, não é predominantemente na actividade agrícola ou, se se preferir, na essência agrária do património fundiário que encontramos hoje o principal campo experimental. Sem prejuízo, há um conjunto de reflexões que acrescentam consistência conceptual à tese que este estudo visa suportar e que aqui se passam em revista.

A recolocação da função social da terra e dos recursos naturais nos países desenvolvidos e, nomeadamente, nos Estados Unidos e na União Europeia, determinaram a insusceptibilidade de reconduzir o estatuto tributário da terra à sua natureza económica. E conseqüentemente, apreendida que foi a propósito da terra e dos recursos naturais a colisão potencial entre direitos fundamentais tradicionais e direitos fundamentais contemporâneos, nomeadamente, de natureza económica e social, obrigou a uma resposta fiscal como alternativa ou complemento de medidas de natureza administrativa, questão que rapidamente a doutrina apreendeu implicar uma redefinição dos princípios fundamentais da tributação da terra, bem como uma revisão das principais noções e figuras que moldavam até há bem pouco tempo o sistema tributário da generalidade dos países desenvolvidos e que no caso português, estão presentes tanto no direito constituído – o que seria normal – como, o que é bem mais criticável, no direito a constituir à luz das recentes alterações avulsas à tributação do património.

Regressando à questão do entendimento tributário da terra como recurso económico, constata-se que tanto o Direito Americano como o Direito Europeu apreendem, de um ponto de vista tributário, uma nova leitura da utilidade social do património fundiário.

3. Os impostos ambientais e o bem-estar social: duas leituras.

A partir de meados dos anos 70, a experiência fiscal americana, tanto no plano federal como sobretudo ao nível estadual, apreende a necessidade de recolocar a tributação da terra não apenas tendo em vista o estímulo, a preservação ou a eficiência da actividade agrícola mas o imperativo de uma resposta fiscal a

⁹ Cfr. JANE MALME, *Preferential Property Tax Treatment of Land*, Lincoln Institute of Land Policy Working Papers, Cambridge, 1993, pp. 2 e seguintes.

questões ambientais que, se eram entendidas pela nova consciência social como de interesse e utilidade colectivos, passavam em larga medida pela utilização privada de recursos económicos detidos por agentes privados e no quadro de uma economia de mercado e de uma democracia representativa consolidada num Estado de Direito.

O Direito Público, em particular o Direito Administrativo, de há décadas a esta parte abordava esta questão na dupla perspectiva do exercício do domínio eminente do Estado – que limitava até à extinção os direitos privados de propriedade de terra e recursos naturais – e da responsabilização dos agentes privados, detentores a qualquer título de património fundiário, que não realizassem as acções de preservação e recuperação do património fundiário nos termos previstos pelo legislador.

A identificação destas questões, a reflexão sobre a sua natureza jurídica, a identificação do meio ambiente como um bem jurídico tutelado pelo Direito e a associação desta tutela às funções do Estado através da identificação das funções públicas de protecção ambiental, não surgem aliás, exclusivamente no Direito norte-americano, mas gradualmente, depois da II Guerra Mundial, sobretudo a partir da Conferência das Nações Unidas de 1972 (Conferência de Estocolmo), na generalidade dos Estados europeus.

De entre essas funções públicas, a doutrina identifica normalmente três quando procede à análise do imposto como instrumento de protecção ambiental:

- Função preventiva, que se traduz na fiscalização ou promoção da utilização racional dos recursos naturais;
- Função restauradora, expressão que designa os comportamentos destinados a repor as condições ecológicas pré-existentes a um dano ambiental e à qual se associa a função compensatória quando esse dano é reversível, determinando a Lei quem são os beneficiários da compensação pecuniária;
- Função promocional, que integra os estímulos realizados pelo Estado para envolver os agentes privados na protecção ambiental.

A estas funções surge associada uma função sancionatória, entendida por via de regra como de natureza instrumental, mas que em alguns enquadramentos jurídico constitucionais tem vindo a ter uma leitura mais extremada permitindo-se, por via do regime sancionatório, quer a limitação de direitos individuais, quer a transferência, para a tutela ou para a titularidade dos entes públicos, de propriedade fundiária e recursos naturais.

A razão pela qual o entendimento económico da terra e dos recursos naturais na perspectiva da preservação do ambiente não encontrou tradução nos sistemas fiscais dos países menos desenvolvidos foi, de algum modo, teorizada com abordagens nem sempre coincidentes, tanto no âmbito de algumas organizações internacionais como pela doutrina.

Quanto às primeiras, a Organização das Nações Unidas (ONU) de início¹⁰, mais tarde a Organização Mundial do Comércio (OMC)¹¹, iniciaram um processo de rejeição de uma política de crescimento económico assente em indicadores meramente quantitativos que não antecipava problemas de utilização irreversível dos recursos naturais e da terra, resultado do próprio ritmo do crescimento económico. É ainda na década de 70 que a organização não governamental conhecida por Clube de Roma realiza um estudo sobre os limites do crescimento económico, em que se propunham já soluções de protecção do meio ambiente, muito na perspectiva da utilização dos recursos, embora a utilização e valorização da terra enquanto factor de produção estivesse presente, sobretudo naquilo que decorria das experiências económicas dos países em desenvolvimento.

Só mais tarde, a partir do final da década de 80, os textos constitucionais ou as normas enformadoras do ordenamento jurídico dos Estados desenvolvidos acolhem a tradução jurídica de um desenvolvimento sustentado que, ao mesmo tempo, protege o meio ambiente e introduza uma lógica de racionalidade na utilização da terra e dos recursos naturais entendidos no contexto de uma relação de subordinação a novos direitos económicos e sociais¹². Estes direitos chegam a incluir, na definição que deles faz a ONU, definição essa que vem da Conferência de Estocolmo de cujas conclusões constava que “o homem tem o direito fundamental à liberdade, à igualdade e ao gozo de condições de vida adequadas, num meio ambiente com qualidade compatível com uma vida digna (...)”¹³, o direito ao meio ambiente como direito fundamental.

4. A leitura constitucional portuguesa.

É essa orientação, nomeadamente da Constituição da Constituição da República que, na enumeração dos direitos e deveres sociais (Capítulo 2º do

¹⁰ A ONU declarou o ano de 1970 Ano Europeu da Conservação da Natureza, tendo mais tarde, em Julho de 1972, realizado a Conferência de Estocolmo, ainda sob a égide das Nações Unidas. Cfr., UNITED NATIONS, *Report of the United Nations Conference on the Human Environment*, New York, 1979, JORGE JIMÉNEZ HERNÁNDEZ, *El Tributo como Instrumento de Protección Ambiental*, Editorial Comares, Granada, 1998.

¹¹ Ainda antes da constituição da OMC, durante a preparação da Ronda que ficou conhecida por *Uruguay Round*, as partes contratantes do GATT elaboraram um conjunto de relatórios que, pela primeira vez, introduziram na ordem jurídica do comércio internacional os temas ambientais. Constituída nessa mesma Ronda, a OMC colocaria a dimensão económica da protecção dos factores naturais e a utilização dos instrumentos emergentes do poder soberano dos Estados para a defesa do meio ambiente na primeira linha da reformulação da disciplina económica num contexto globalizado aquando da *Seattle Round*, também conhecida por Ronda do Milénio.

¹² Vejam-se, a título de exemplo, o artigo 45º, n.º 2 da Constituição Espanhola de 1978, e o artigo 81º, alínea l), da Constituição da República, na redacção que lhe foi dada pela Revisão Constitucional de 1997.

¹³ Cfr. UNITED NATIONS, *Report of the United Nations Conference on the Human Environment*, Document A/Conf. 48/14, Rev. Chapt. 1, New York, 1979, in JORGE JIMÉNEZ HERNÁNDEZ, *El Tributo como Instrumento de Protección Ambiental*, Editorial Comares, Granada, 1998, pp. 45.

Título 2º que tem por epígrafe *Direitos, Liberdades e Garantias*) afirma no artigo 66º que “todos têm direito a um ambiente de vida humano sadio e ecologicamente equilibrado (...)”, acrescentando-se no n.º 2, alínea b) a incumbência do Estado “por meio de organismos próprios e com o envolvimento e a participação dos cidadãos” em “ordenar e promover o ordenamento do território (...) e a valorização da paisagem”, tema que é complementado pela alínea d) do mesmo número 2, que consagra como incumbência do Estado “promover o aproveitamento racional dos recursos naturais, salvaguardando a sua capacidade de renovação e a estabilidade ecológica com respeito pelo princípio da solidariedade entre gerações”.

A Revisão Constitucional de 1997 aditou ao n.º 2 do artigo 66º da Constituição da República quatro novas alíneas (alíneas e), f), g) e h)), todas elas decorrentes da inclusão do reconhecimento ao ambiente como um direito fundamental¹⁴. Tem para nós particular interesse a alínea h), nos termos da qual incumbe ao Estado, para assegurar o direito ao ambiente e “com o envolvimento e a participação dos cidadãos (...) assegurar que a política fiscal compatibilize desenvolvimento com protecção do ambiente e qualidade de vida”.

Esta referência ao texto constitucional português permite-nos reintroduzir a questão fiscal como um dos instrumentos de Direito Público a que o Estado recorre para realizar as suas tarefas em sede de protecção do meio ambiente e preservação dos recursos. A utilização do instrumento fiscal surge num plano supranacional, sugerida pela OCDE, a partir de 1994, mas também pela União Europeia, no âmbito da qual a harmonização fiscal e os *ecoimpostos* permitem que se autonomize uma subpolítica comunitária reconduzível à fiscalidade ambiental e orientada para a incorporação harmoniosa da protecção do ambiente no quadro do sistema fiscal de cada um dos Estados membros. Não deixa de ser interessante, no entanto, que nesta matéria sejam os impostos ambientais suecos os que mais se aproximam do modelo harmonizado proposto pelas Comunidades com uma datação anterior à adesão da Suécia às Comunidades Europeias¹⁵.

¹⁴ Não se aborda aqui com o detalhe que a matéria poderia justificar a temática daquilo a que PAULO OTERO chama a “fundamentalidade das normas sobre direitos fundamentais”. É inquestionável que a promoção constitucional de reivindicações e anseios de grupo elevados à categoria de direitos fundamentais enfraquece não apenas a noção, mas sobretudo a defesa dos mesmos. Daí ao esvaziamento do Estado de Direito assente no reconhecimento constitucional dos direitos fundamentais vai todavia um passo, porventura demasiadamente largo. Para este estudo, retenha-se apenas a convicção do autor de que o reconhecimento dos novos direitos, nomeadamente direitos económicos e sociais, não deve significar o enfraquecimento ou a subalternização dos direitos fundamentais meta constitucionais como o direito à liberdade e à propriedade mesmo na sua expressão económica. Nesse sentido, parece mesmo ir, apesar da natureza compromissória da redacção, o legislador constitucional no corpo do n.º 2 do artigo 66º. Sobre as questões da fundamentalidade e do esvaziamento, vejam-se, por todos, PAULO OTERO, *A Democracia Totalitária*, Principia, Cascais, 2001, pp. 153 e seguintes, e RAWLS, JOHN, *A Lei dos Povos*, (tradução para a língua portuguesa de The Law of Peoples), Quarteto Editora, Coimbra, 2000, pgs. 87 e seguintes, isto sem que eu me reveja integralmente em qualquer dos textos citados.

¹⁵ Cfr. PEDRO M. HERRERA MOLINA, *Derecho Tributario Ambiental*, Marcial Pons, Madrid, 2000 pgs. 20 e seguintes.

No quadro europeu, a fiscalidade ambiental não se reflecte directamente na tributação do património fundiário; antes se orienta para uma política de penalização por via fiscal dos comportamentos considerados lesivos do ambiente – sendo que parte da doutrina portuguesa dominante a considera, nessa perspectiva, “redistributiva” já que as receitas daí resultantes vão financiar encargos públicos acrescidos -, tendo também alguma relevância os chamados impostos pedagógicos orientados para a modificação dos comportamentos e onde a função reditícia surge claramente subalternizada¹⁶. Esta função extrafiscal acaba, em alguns casos, por se sobrepor à tradicional função reditícia do imposto, questionando alguns, como ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, que o imposto ambiental seja um verdadeiro imposto ao escrever “*El impuesto al servicio de la economía carece, por otra parte, de función financiera, pues cuanto más eficaz sea a sus propios fines, menores serán sus rendimientos para el tesoro público. Los impuestos de esta clase, llevan en si mismos su incapacidad recaudatoria.*”¹⁷.

Mas retenha-se para já um elemento essencial que páginas adiante será extensamente analisado. O reconhecimento de que o imposto surge com um carácter e uma função extrafiscal porque o Estado necessita de introduzir instrumentos correctivos, associado ao reconhecimento desse outro elemento destas figuras tributárias que é a de as mesmas serem influenciadas no seu recorte técnico pelas realidades que visam tributar ou influenciar, obrigam a concluir que não é apenas a função, nem tão só os princípios orientadores que presidem ao recorte técnico do tributo mas este há que ser, nos seus elementos essenciais, construído a partir da relação económica e jurídica que se estabelece entre aquilo que vai ser o objecto do imposto e o resultado que, através da aplicação da norma fiscal, o legislador visa obter. Por outras palavras, quando em sede de Direito Público a leitura de uma determinada realidade – ou de um factor de produção como é aqui o caso – se altera, o imposto que sobre ele incide deve necessariamente modificar-se. E essa modificação deve, no entanto, fazer-se sempre e ainda no quadro dos princípios que limitam o sacrifício tributário.

A terra como factor natural de produção, parece ser então de concluir, deve ter uma abordagem diferenciada reflectida no seu regime fiscal consoante o estágio de desenvolvimento em que se encontra o país ou a autarquia em causa. Assim, também o modelo de apropriação privada tem muito a ver com aquilo que a colectividade “lê” na terra como potencial de realização de um interesse social dominante, pelo que a inclusão da propriedade fundiária nos factores naturais de produção à luz da visão clássica dos factores, a questão do aproveitamento – e subsidiariamente do esgotamento gradual – dos recursos naturais; e a reelaboração da leitura do interesse social em sede de recursos naturais à luz de

¹⁶ Cfr. ANA YÁBAR STERLING, *Fiscalidad Ambiental*, Barcelona, 1998; TULIO ROSEMBUJ, *El Impuesto Ambiental*, cit.

¹⁷ Cfr. ALBINANA GARCÍA-QUINTANA, «*Los impuestos de ordenamiento económico*», en HPE, No. 71, (1981), p. 17, in JORGE JIMÉNEZ HERNÁNDEZ, *El Tributo como Instrumento de Protección Ambiental*, Editorial Comares, Granada, 1998, pp. 86.

uma outra perspectiva que determina o aparecimento de figuras ecotributárias, impedem, porque ou dominantes em alguns sistemas ou concorrentes em outros, que haja um único conceito de imposto fundiário, do mesmo modo que não é possível olhar para a terra como factor natural de produção idêntico ao capital e ao trabalho e por via do imposto, tributar o rendimento que gera ou a riqueza capitalizada que se foi acumulando. A Constituição da República não é, nesta matéria, excepção mas tanto a jurisprudência constitucional como a lei ordinária são omissas, em matéria dos novos impostos ambientais, à questão da ética normativa dos limites metajurídicos à tributação.

5. A leitura europeia.

Retomando o exemplo essencial, o das experiências europeias e norte-americanas, dir-se-á, em síntese, que o modelo fiscal europeu, se é possível falar de um modelo fiscal europeu, valoriza três vectores fundamentais.

Um primeiro, o da dignidade constitucional do direito ao ambiente traduzido nos impostos de cada estado segundo uma perspectiva ou abordagem finalista que vise sobretudo a alteração ou de uma realidade ou de uma tendência e que pela associação aos mais fundamentais dos direitos constitucionalmente reconhecidos, como mais atrás se referiu, privilegiam a dimensão correctiva do imposto e afirmam a clara supremacia do entendimento colectivo do bem estar comum relativamente não apenas aos direitos individuais mas a compreensão e uso privados desses direitos.

Em segundo e decorrendo consistentemente da concepção anterior, surge o tema da responsabilidade. O imposto tendo uma dimensão finalista tem também uma função protopenalizadora no sentido de poder ser entendido como uma responsabilização individualizada e susceptível de ultrapassar as fronteiras de cada estado, obedece ao rationale dos instrumentos administrativos e a alguns princípios caros à doutrina ambiental como o princípio do contaminador – pagador.

Terceiro aspecto, caro à abordagem das instituições europeias e das próprias OMC e UE, é o princípio reparador que surge afirmado pela primeira vez ao nível dos tratados constitutivos em Maastricht, em Abril de 1992, e que na Organização Mundial do Comércio dá lugar a um instrumento autónomo aprovado em Marraquexe em 1996 e retomado em Seattle no quadro da chamada Ronda do Milénio, embora com resultados ainda dificilmente avaliáveis quanto ao seu impacto^{18 19}.

A função do imposto que incidindo embora sobre a terra e os recursos naturais – mais nestes do que naquela – tem então nas experiências europeias uma

¹⁸ Cfr. Tratado de Maastricht, artigo 130.

¹⁹ Vejam-se nomeadamente sobre este tema as propostas da Comissão Europeia sobre a base legal da tributação ambiental apresentadas em 28 de Janeiro de 1997.

natureza extrafiscal. J. HERNANDEZ e CASADO OLLERO analisando o Direito Espanhol vigente sobre a matéria à luz dos ensinamentos que se encontram tanto no Direito alemão como na experiência italiana²⁰ procuram identificar o que a lei espanhola designa por fins não fiscais dos impostos, natureza essa – e função – extrafiscal que os aproximam da parafiscalidade levando a que se negue por vezes que nesses tributos exista a manifestação dos elementos essenciais do poder tributário²¹.

C. ALBIÑANA nega nomeadamente que quanto às figuras tributárias que compõem o essencial da panóplia fiscal das *green taxes* se possa falar de impostos já que aquelas prosseguem uma função extrafiscal, configuram muitas vezes instrumentos punitivos de comportamentos privados de relevância social, violam frequentemente e, em tese necessariamente, o princípio da capacidade contributiva e não possuem ou pelo menos não deveriam possuir uma função reditícia como elemento essencial. O imposto ao serviço da economia - afirma ALBIÑANA - carece de uma função financeira e este elemento em si mesmo é a negação da natureza fiscal destas figuras.

No plano oposto situam-se autores como J. J. HERNANDEZ, na linha de HAURIOU que entendendo o bem ambiental como um bem público encontram aí o fundamento de poder tributário quanto a essas figuras que no Direito Português vem sendo designadas por impostos ecológicos²².

Surge dentro das funções tributárias aquilo que se poderia designar por função tributária ambiental que parte de um entendimento nuclear de bem ambiental como bem corpóreo cuja a escassez ou aprovisionamento da colectividade aproxima da teoria dos bens públicos. Na abordagem europeia dominante existe uma subalternização de princípios fundamentais como a liberdade e a propriedade privadas associada a um outro entendimento do princípio da igualdade que se considera como sendo adequadamente assegurado em termos finalistas por via do exercício desse mesmo poder tributário.

Nesta nova categoria de impostos mas sobretudo nesta outra dimensão do poder tributário é subalternizada a função reditícia do imposto e o propósito recaudatório do exercício da *potestas tributaria*, sendo ainda questionável também quanto ao rendimento fiscal desses impostos resultante a aplicação do princípio da

²⁰ Cfr. W. GERLOFF e F. NEUMARK, *Tratado de finanzas*, Ed. El Ateneo, Buenos Aires, 1961, vol. II, pp. 212 e seguintes e G. CASADO OLLERO, “*Los fines no fiscales de los tributos*” in *Comentarios a la ley general Tributaria y líneas para su reforma* (Libro homenaje al Profesor Fernando Sainz de Bujanda), Ministerio de Economía y Hacienda, I.E.F., Madrid, 1991, pp. 113 e seguintes: e ainda JORGE JIMÉNEZ HERNÁNDEZ, *El Tributo como Instrumento de Protección Ambiental*, Editorial Comares, Granada, 1998, pp. 84.

²¹ Neste sentido veja-se C. ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, *Los impuestos de ordenamiento económico*, em HPE, no. 71, (1981), cit, pp. 17

²² Cfr. JORGE JIMÉNEZ HERNÁNDEZ, *El Tributo como Instrumento de Protección Ambiental*, cit., pp 102 e seguintes. Na doutrina portuguesa ver sobre esta matéria J. L. SALDANHA SANCHES, *Manual de Direito Fiscal*, LEX, Lisboa, 2002, pp 249-251. Ver ainda CLÁUDIA SOARES, *O imposto Ecológico - Contributo para o Estudo dos Instrumentos Económicos para a Defesa do Ambiente*, Coimbra, 2001 e CARLOS LOBO, *Impostos ambientais*, FISCO n° 70/71, 1995, pp. 73.

não consagração das receitas fiscais. Um outro tema que tem permitido algumas abordagens criativas e de interesse científico nesta matéria é precisamente o da natureza da prestação, já que da própria definição de imposto tal como este é hoje apreendido pela ciência do direito tributário resulta, como elemento essencial, integrar este obrigatoriamente uma natureza senão pecuniária pelo menos patrimonial. Ora, no caso dos impostos ecológicos que visam assegurar à colectividade um bem qualitativamente mensurável mas insusceptível de ser quantificado estaríamos perante uma outra manifestação daquilo que a doutrina alemã chama os tributos de prestação (Vorzuglasten) estreitamente associados a esse outro tema obrigatoriamente escrito no estudo dos impostos ambientais que é o da responsabilidade e nomeadamente a responsabilidade individual²³.

A questão da responsabilidade releva nomeadamente em matéria de impostos ambientais, de o facto de estes não corresponderem à estrutura própria de outras figuras tributárias como é o caso das taxas em que existe uma natureza sinalagmática e onde, ao menos em tese, estão fixadas prestação e contra-prestação²⁴.

Esta construção, este entendimento do direito tributário em sede ambiental, de algum modo assenta numa estreita ligação entre o bem ambiental e o poder público nas suas diversas manifestações aproximando o imposto de ou medidas administrativas ou medidas punitivas de comportamentos privados que são sobretudo entendidos na óptica da diminuição do aprovisionamento da colectividade em matéria de bens ambientais ou por outras palavras quanto ao tema da contaminação. Também a este respeito se pronunciou a doutrina europeia e nomeadamente a doutrina espanhola reconhecendo no entanto parte desta que os sistemas fiscais contemporâneos vão integrar ou integram já impostos de ordenamento como os designa C. ALBIÑANA e esses impostos de ordenamento, deverão estar articulados com as outras figuras tributárias que integram um dado sistema fiscal, sendo no limite possível, a reconfiguração dos impostos pré-existentes por forma a que sem a criação de novas figuras o sistema fiscal desempenhe essa outra função que lhe passa a estar cometida.

O alvo desta dimensão num sistema fiscal e nomeadamente na construção europeia de impostos ecológicos tem sido o tema da contaminação. Existe quanto a este ponto uma divergência de orientação entre de um lado a doutrina europeia e as experiências constituídas e do outro uma experiência tributária norte-americana. Inspirada por uma envolvente sistémica diversa tanto na dimensão constitucional como na aceitação pacífica da economia de mercado, o sistema fiscal norte americano procurou integrar a resposta aos efeitos perversos, de natureza ambiental, da actividade económica na medida em que

²³ Cfr. J. LANG, "Der Einbau umweltpolitischer Belange in das Steuerrecht", (aus *Umweltschutz durch Abgaben und Steuern*, 7, p. 6 cit por JORGE JIMÉNEZ HERNANDEZ, *El Tributo como Instrumento de Protección Ambiental*, cit., pg. 102.

²⁴ Ver JUAN M. QUERALT, CARMELO L. SEMANO, e outros, *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, Tecnos, Madrid, 10^o ed., 1999, pp 104.

esta se repercutia na terra e nos recursos naturais, usando em primeiro lugar uma alteração gradual e pragmática de normas de inspiração ambiental e correctiva no sistema fiscal pré-existente e nas próprias figuras tributárias (vide IRC) sem prejuízo de serem criados sempre que julgado adequado novos impostos de natureza especificamente ambiental.

A actual definição que a OCDE propõe de impostos ou taxas ambientais – definição de resto utilizada igualmente pela Comissão Europeia – é a seguinte:

“Environmental related taxation (ERT), which does not entail tax shifting, has been defined as any compulsory, unrequited payment to general government levied on tax bases deemed to be of particular environmental relevance”

Para a doutrina europeia, nomeadamente alemã²⁵, a única base objectiva para identificar um imposto ambiental é a base tributável e não a designação ou os objectivos do imposto, nem mesmo a motivação para a sua implementação, nem ainda o montante da colecta. No entanto, se é verdade que a denominada reforma da tributação ambiental privilegia a criação de novas figuras tributárias é, no entanto, possível encontrar novos impostos que, aproveitando a semântica ambientalista, prosseguem outros fins, uns de natureza política outros de natureza financeira e reditícia. São diversos os casos em que se descortina uma diversa fundamentação do novo imposto sendo o crescimento sustentado das taxas daquele apresentado como meramente instrumental mas acabando por sinalizar um shifting das receitas tributárias provenientes do novo imposto relativamente às receitas originadas com os impostos pré-existentes.

Como descrevem J. S. MIRRLEES e WITHANA²⁶, em 1996, foi introduzido no Reino Unido um imposto com o objectivo inicial anunciado de internalizar as externalidades associadas aos aterros de resíduos sendo as taxas inicialmente praticadas baseadas nas externalidades estimadas. A revisão das taxas do imposto, em 2002, baseou-se no argumento segundo o qual as taxas anteriormente estimadas não eram suficientemente elevadas para obrigar os agentes privados detentores de aterros a alterar os seus comportamentos e adoptar práticas ambientalmente mais sustentáveis na gestão e tratamento dos resíduos.

No entanto, a revisão de 2002 foi entendida em 2004 como não sendo suficiente para alcançar os objectivos pretendidos e assim a taxa aplicada foi sucessivamente aumentada até 2012 e depois em 2016. De um ponto de vista de análise jurídica e económica, desde 2012, as taxas do *landfill tax* são, segundo MIRRLEES²⁷, *“several times greater than any reasonable estimate of external costs associated with landfill”*. E, segundo alguns autores²⁸, de um ponto de vista

²⁵ COTTRELL, JACQUELINE *et alia* “Environmental tax reform in developing, emerging and transition economies”, Bonn, 2016.

²⁶ MIRRLEES, J. STUART, *Tax by Design*, Oxford University Press, Londres, 2014; cfr. igualmente WITHANA, S. *et alia*, *Environmental Tax Reform in Europe: Opportunities for the future*, Institute for European Environmental Policy, Bruxelas, 2014.

²⁷ Cfr. MIRRLEES, J. S. *op. cit.* pg. 243.

²⁸ Cfr. COTTRELL, J., *op. cit.* pg. 15 e sgs.

económico, fixar a taxa num montante superior aos custos marginais dos danos causados não conduz a um resultado óptimo e *Pareto-efficient* mas, pelo contrário, reduz o bem-estar social.

O caso exemplar que acabamos de descrever não é exclusivo do Reino Unido mas comum aos impostos ambientais criados *ex-novo* em diversos estados da União Europeia.

Na experiência alemã, o Bundestag tem moderado a criação de impostos ambientais e sobretudo o aumento das taxas daqueles. A lei fiscal não recorre até hoje a critérios de tributação baseados nas emissões associadas a determinados processos de produção de energia mas tem-se limitado às formas convencionais de depreciação de equipamento e no caso da água à penalização por coimas sempre que os valores máximos de descargas poluentes são ultrapassados.

Recentemente, a doutrina tem debatido a questão de ser ou não legalmente possível que o montante das taxas e outros encargos parafiscais sejam superiores ao acréscimo de bem-estar social proporcionado pelo Estado federal ou pelos Estados federados. A este facto acresce na experiência alemã o recurso preferencial ao domínio eminente do Estado relativamente a instrumentos de protecção ambiental por agentes privados, detentores da terra e recursos naturais. No entanto, alguns Estados como Baden-Württemberg e Hesse introduziram já um sistema de incentivos para privilegiar a propriedade fundiária dedicada à agricultura e a floresta e impedir, em termos de ordenamento do território, a conversão desta propriedade em prédios urbanizáveis.

Adicionalmente levantam-se outras questões de natureza jurídico-financeira e jurídico-constitucional decorrentes da tributação ambiental.

Primeiro a crescente carga fiscal ambiental que se pretende fiscalmente neutra mas que em rigor conduz a figuras tributárias com efeitos regressivos uma vez que, sendo horizontalmente aplicadas afectam mais gravosamente os estratos menos favorecidos da população e os pequenos agentes económicos. A harmonização das políticas ambientais e dos instrumentos tributários promovida no âmbito da União Europeia aponta para uma diminuição da carga fiscal ambiental em numerosos Estados da União mas a recusa por parte destes levou a Comissão Europeia a promover a aprovação de uma cláusula de *stand-still* que mesmo assim não tem sido observada por diversos Estados Membros.

Segundo, a própria natureza de impostos indirectos que caracteriza a tributação ambiental coloca em causa os princípios da equidade e da justiça fiscal. Esta questão pode significar que a protecção ambiental por via de novos impostos, teoricamente não reditórios mas que geram para o cidadão contribuinte uma carga fiscal agravada, deveria ser repensada desde a base. Mas quanto mais receitas os impostos ambientais gerem mais resistência haverá da parte do Poder Político e da Administração financeira quanto à revisão daqueles.

Terceiro, a violação dos princípios enunciados no parágrafo anterior e o aumento da carga fiscal colocam a questão no limite metajurídico do imposto, questão que mesmo omissa na Constituição alemã (como, de resto, na Constituição

da República de 1976) não deixa de se colocar num plano ético-jurídico sob pena de iniquidade tributária. Aqui regressarei no final deste livro.

Na União Europeia, nomeadamente na experiência alemã, pelo recurso sistemático do legislador e do Poder Executivo a uma leitura alargada do domínio eminente do Estado e conseqüentemente à proliferação de impostos especiais, não encontramos o recurso a outras figuras de incentivos que foram introduzidos na legislação norte-americana como é o caso dos conservation easements ou dos incentivos e abordagem “em bolha” por aplicação caso a caso do sistema previsto no U.S. Clean Air Act de 1990²⁹.

Deve, no entanto, reconhecer-se que, nos últimos anos, se vem assistindo a uma alteração dos pressupostos em que vinha assentando o Direito Fiscal Ambiental em alguns Estados europeus, na sequência aliás de alterações, por vezes de difícil ou contraditória interpretação, introduzidas no ordenamento jurídico da União Europeia. Em todo o caso, na sequência do Tratado de Maastricht, em que foi mantida a expressão literal do princípio do poluidor/pagador, foram aprovadas em Março de 1994, directivas que prevêm a outorga de benefícios e incentivos fiscais para transposição pelos Estados Membros o que não tem, no entanto, acontecido uniformemente.

6. A leitura norte-americana.

Ao contrário daquilo que sucede no direito europeu em que é privilegiada a criação *ex novo* de figuras tributárias que em rigor mais não constituem do que limitações da propriedade privada e instrumentos que visam sancionar comportamentos contrários à política ambiental formulada, a experiência americana orientou-se para um outro entendimento segundo o qual, cabendo ao Estado intervir no aprovisionamento de bens ambientais e na resolução do problema da contaminação, o destinatário desta intervenção haveria de ser a colectividade mas também cada um dos cidadãos individualmente considerados ou as entidades económicas privadas, uns e outras entendidas como agentes económicos que com o Poder Político haveriam de buscar soluções eficientes para a resolução das questões ambientais, nomeadamente, para os custos que resultavam do processo de contaminação e descontaminação (“ongoing pollution costs and environmental cleanup costs”).

É neste contexto, o da manutenção da eficiência do mercado que obrigatoriamente se colocam não na perspectiva única do interesse público mas antes na de um interesse privado geral, temas como o da responsabilidade e o de o valor dos bens contaminados ou a descontaminar. Na experiência americana, os estudos empíricos efectuados rapidamente apreenderam que associado ao

²⁹ Cfr. GAINES, S. E. e WESTIN, RICHARD, “*Taxation for environmental protection: a multinational legal Study*” ed. Quorum Books, New York, 1991.

problema da contaminação e emergente responsabilidade existia um outro que é o do abandono dos bens contaminados. O modelo europeu e nomeadamente o modelo tributário ambiental europeu apontam para uma substituição por parte do Estado àquilo que poderia ser visto como falha de mercado.

Assim no Direito norte-americano o acréscimo de despesas públicas inerentes e a transferência do património fundiário do domínio privado para o domínio público não constitui solução adequada para os problemas ambientais já que permanece a questão dos *cleanup costs* porque a efectivação da responsabilidade ambiental não é por si só a solução para a função que este tipo de figuras tributárias visam desempenhar. O sistema norte americano orientou-se, por isso, para encontrar instrumentos fiscais tanto do ponto de vista das deduções ou benefícios como do ponto de vista das normas responsabilizadoras ou sancionatórias que associassem os entes privados, por via do imposto, à realização da função pretendida.

Procurando inserir a noção de bem ambiental na lógica do mercado constatou-se que por si só, estes são reconduzíveis a um pequeno grupo de recursos naturais sendo os restantes subsumíveis a factores e meios de produção nomeadamente o património fundiário. O legislador norte-americano compreendeu que o ponto de partida desta dimensão do Direito Fiscal não pode ser o evitar a ocorrência de danos ambientais mas deve antes centrar-se na sua eliminação ou correcção. Ao contrário de parte da doutrina europeia entendeu-se que a realização pelos agentes privados ou seja pelos contribuintes das tarefas de reparação do dano ambiental eram dotadas de uma maior eficiência em termos de recuperação do valor económico da terra e dos recursos naturais do que a resultante de medidas limitadoras do direito de propriedade associadas a uma transferência de domínio e ao aumento da actividade administrativa, financeira e de produção do Estado.

O valor da propriedade fundiária foi mesmo nesta dimensão do problema colocado no centro de um debate doutrinário sobre, por um lado a limitação da responsabilidade, segundo a concessão de deduções e benefícios aos agentes recuperadores e terceiro – o que nos recentra no tema deste estudo – a dissociação entre o valor tributário e o valor económico e de mercado dos bens reabilitados³⁰.

Uma interessante análise sobre este tema é a realizada por R. WESTIN procurando tratar a contaminação ambiental e a não conservação do património fundiário e dos recursos naturais como uma falha de mercado e admitindo a hipótese teórica de encontrar uma resposta fiscal a essas questões com recurso

³⁰ Cfr. MARGARET A. SUPRAK, *Environmental Tax Law: Challenge of the 90s*, Journal of State Taxation, pp. 35-51, LARRY KREISER, WILLIAM BUTCHER, e outros, *The Taxation and Management of Environmental Cleanup Costs: a Growing Worldwide Concern*, Taxes, May, 1998, pp. 29-34, SANJAY GUPTA, HOWARD M. SHANKER, *Taxing the Environment*, Tax Notes, March, 1997, pp. 1451-1458, THE BUREAU OF NATIONAL AFFAIRS, *Tax Policy: Environmental Impacts of Tax Code Analyzed; Panelists Call for Changes*, Daily Tax Report, Taxation, Budget and Accounting, January, 1997 e R. M. LIPTON, *Just When Will Environmental Clean-Up Expenditures be Deductible?*, The Journal of Taxation, February, 1996, pp. 75-79.

aos impostos pré-existent³¹.

Para WESTIN os impostos ambientais do tipo das *green taxes* propostas no quadro europeu assumiriam um caracter excepcional, destinando-se apenas a penalizar ou dissuadir comportamentos que oneram a colectividade e consequentemente o orçamento de estado como é o caso das emissões poluentes com efeito propagador imediato ou nos bens livres ou na colectividade em geral. WESTIN sugere a combinação de incentivos e revisão selectiva da taxa do imposto através do recurso a técnicas tributárias diversas como a redução do imposto sobre as transacções para determinados bens, a aproximação da tributação do património fundiário dos objectivos desejavelmente visados pelos seus proprietários ou detentores, os créditos fiscais de reciclagem e de tecnologias alternativas, a depreciação acelerada para efeitos fiscais dos elementos de controlo da poluição, a isenção de tributação dos lucros como contrapartida da adopção de medidas de protecção e conservação ou ainda o agravamento tributário dos comportamentos poluentes para citar apenas algumas das medidas propostas.

Mas, a descontaminação e a resposta a questões de natureza ambiental tipificadas como comportamentos lesivos do interesse comum não trazem em si mesmas uma análise compreensiva da questão que resulta em ser o conjunto dos recursos naturais e em particular o património fundiário um tema no qual conflituam e convergem figuras fiscais classicamente assumidas, uma definição de bem público e de resposta a presumíveis falhas de mercado e ainda a titularidade e exercício de direitos fundamentais.

Se no espaço europeu a tributação fundiária não surge ainda associada de modo sistemático a uma reforma fiscal conservacionista, mais orientada para consumos e alterações no processo produtivo e na utilização ou desperdício dos recursos naturais, a experiência norte americana apresenta desde os anos 80 e, em alguns casos, em momentos anteriores, uma abordagem diferenciada da tributação da terra à luz da conservação dos recursos³².

É na experiência na ordem jurídica e na doutrina norte americanas que vamos encontrar uma outra abordagem do património fundiário em termos fiscais, esta mesma resultante do entendimento constitucional e fiscal do direito de propriedade e de apropriação da terra e dos recursos naturais, por via de uma superação da oposição dilemática entre poder tributário e direito de propriedade e essa outra ideia segundo a qual o domínio eminente do estado há-de ter como limite constitucional também a liberdade individual e o direito de propriedade pelo que releva “no fim do dia” a realização do interesse colectivo ou do bem comum o que levanta a questão da relevância fiscal do bom uso da terra.

Acentuando esta tendência extrafiscal, o Direito Norte Americano levanta, a propósito da tributação da terra, reorientada pela gestão dos recursos naturais

³¹ Veja-se R. A. WESTIN, *Understanding Environmental Taxes*, 46 *Tax Law*, Winter, 1993, pp. 327-363.

³² Cfr. DEAN T. MASSEY, MARGARET B. SILVER, «Property Tax Incentives for Implementing Soil Conservation Programs Under Constitutional Taxing Limitation», cit..

relacionando ecossistema e actividade económica, os temas da hierarquização de direitos individuais e direitos colectivos e, complementarmente, a questão da responsabilidade individual e da responsabilidade colectiva e da distribuição de ambas à luz da equidade ou justiça fiscal, tal como a constituição tributária de cada um dos Estados as define. É supérfluo dizer que desta reflexão resultou, em muitos casos - e resultará com probabilidade no caso português -, a reelaboração das normas de Direito Fiscal Positivo e a revisão, se necessário for, dos preceitos constitucionais.

De um ponto de vista teórico, a distribuição equitativa de direitos e deveres que constitucionalmente traduzem a repartição da responsabilidade, do risco e do encargo, tem uma tradução fiscal que, para retomarmos o tema deste capítulo, obriga a uma reflexão sobre o tratamento tributário da terra enquanto factor de produção ou seja, de um ponto de vista económico tributário.

A sustentabilidade económica e ambiental da utilização da terra não pode ser ignorada pelo imposto, como quase unanimemente é reconhecido. Mas, ao incidir sobre a terra enquanto factor de produção e bem económico, o imposto incide por vezes sobre o elemento subjectivo ou seja, valorizando quem é o seu detentor, outras vezes sobre o seu elemento objectivo: qual é o objecto do imposto e qual o valor que, para efeitos fiscais, lhe é atribuído. E é aqui, nesta dupla ordem de questões, que vai reflectir-se o entendimento dos princípios fundamentais do ordenamento jurídico tributário em causa. Se o imposto for visto como um instrumento eminentemente reditício, então o factor de produção, o bem económico que é a propriedade fundiária, devem ser lidos de acordo com critérios que justificam a identidade de tributação entre a propriedade fundiária e a propriedade imobiliária.

Na civilização cosmopolita e urbana do início do século XXI não há utilização mais lucrativa da terra, não existe comportamento económico que melhore se traduza numa apreciação do seu valor do que o ordenamento e posterior urbanização de prédios rústicos ou propriedade fundiária. A defesa do desenvolvimento sustentado e do equilíbrio entre o ecossistema e a economia e o seu reconhecimento no ordenamento jurídico fundamental, aceite tanto no plano internacional como nas constituições dos Estados, colocaram a uma nova luz os limites e a impossibilidade de levar essa tendência indefinidamente avante. O imposto sobre a propriedade fundiária pode, neste outro entendimento do destino económico da terra, ser ainda um imposto predominantemente reditício. Mas então, deve sê-lo em nome do princípio do rendimento ou sustentado pela ideia de fazer coincidir sacrifício fiscal e capacidade contributiva.

Colocam-se duas questões às quais esse tipo de tributação patrimonial indiferenciada não oferece resposta. A primeira está em que o imposto é, nesse caso, por definição confiscatório e nada o distingue dos instrumentos administrativos de transferência da propriedade ao abrigo do domínio eminente do Estado. Em segundo lugar, esse imposto não encontra, do ponto de vista do edifício dos direitos fundamentais e da coerência entre este e o sistema fiscal, fundamento

ou suporte relevante do ponto vista da ciência do Direito e da exegese do Direito constitucional no caso das democracias representativas de base parlamentar. A prova desta contradição e a reconstrução de elementos essenciais da tributação do património fundiário são objecto, linhas abaixo, do essencial desta reflexão.

Mas regressemos agora à questão da responsabilidade que permite reflectir sobre a nova dimensão económica deste recurso que é a terra.

A responsabilidade objectiva a que se associou a responsabilidade pelo risco ambiental determinou o florescimento de um quadro normativo que associava, no papel de financiador dos encargos resultantes do risco ambiental, os agentes privados e os entes públicos, em particular, as municipalidades. Mas a própria natureza dos riscos e a sua diversidade e a consequente ampliação sistemática do elenco das situações de que podia emergir responsabilidade financeira e administrativa tornou a breve trecho caducos instrumentos e critérios utilizados na determinação da base tributável e da carga fiscal da *property tax* e de outras formas de tributação do património fundiário. A título de exemplo, objecto de análise mais detalhada infra, refira-se essa noção nuclear para o imposto sobre o património que é o valor do bem. A consideração das questões ambientais e os direitos associados à preservação ou conservação da terra, mesmo quando utilizada, determinaram, como se referiu, acréscimo de encargos, diversidade de situações de risco e, em consequência, a alteração do valor dos bens³³. Por outro lado, o instrumento fiscal surgiu numa economia de mercado em que a panóplia tradicional de direitos fundamentais era ainda dominante como um instrumento útil, ao mesmo tempo salvaguarda de direitos individuais e de apropriação privada, sem colisão com interesses públicos ou com o entendimento que a colectividade tinha do uso e do valor da terra³⁴. Existe aqui subjacente uma alteração fundamental da função do imposto fundiário daquilo que na jurisprudência norte-americana é identificado a propósito de medidas de natureza fiscal umas, de natureza administrativa outras, como o *primary purpose* dos institutos jurídicos em causa. A função do imposto deixa de ser predominantemente o rendimento e passa a situar-se em outros planos de realização de um interesse colectivo que há-de ser mensurável em termos económicos ou seja, de utilidade, para que o instrumento fiscal possa ser utilizado e se mantenha a coerência entre o Direito Positivo e os princípios fundamentais constitucionalmente consagrados³⁵.

Não é possível tratar exaustivamente a legislação, jurisprudência e doutrina

³³ Cfr. M. A. SUPRAK, *Environmental Tax Law: Challenge of the 90s*, cit., pp. 40 e T. NICOLAUS TIDEMAN, *Takings, Moral Evolution, and Justice*, cit..

³⁴ Cfr. M. A. SUPRAK, *Environmental Tax Law: Challenge of the 90s*, cit., e Bureau of National Affairs, «*Taxation, Budget and Accounting Text*», *Daily Tax Report*, n.º 134, Washington D. C., December 1996, pp. 1-7. Para uma visão da corrente mais liberal da articulação entre o direito de propriedade e a prossecução do interesse social, veja- RICHARD ALLEN EPSTEIN, *History Lean: The Reconciliation of Private Property and Representative Government*, cit..

³⁵ Para uma análise da utilização eminentemente extrafiscal do imposto e o adequado do enquadramento teórico e legislativo, cfr. JORGE JIMÉNEZ HERNÁNDEZ, *El Tributo como Instrumento de Protección Ambiental*, Editorial Comares, Granada, 1998, pp. 39-48 e 73-123.

norte americanas que permitem identificar a alteração do entendimento económico da propriedade fundiária e a correspondente alteração do modo como a mesma é percebida e tratada pela Lei Fiscal. Realizá-lo no âmbito deste estudo teria como resultado uma longa digressão descritiva sobre uma experiência comparada, inquestionavelmente relevante para a análise teórica a desenvolver, mas que nem assenta no objectivo e no enquadramento do tema nem é, no entendimento do autor, o mais adequado a trabalhos de investigação da Ciência do Direito em que se questiona, procura clarificar princípios, conceitos e conexões entre normas. Opta-se, por isso, em destacar das experiências comparadas norte americana e europeia, por um lado, as grandes linhas de tendência – aquilo que poderíamos designar por princípios doutrinários orientadores – e, por outro, alguns institutos e actos legislativos ou judiciais que ilustram o percurso evolutivo do objecto do imposto e das figuras tributárias em si mesmas.

No Direito Fiscal Norte Americano detectam-se duas fases, correspondendo a primeira a uma tendência comum à experiência europeia e que ainda hoje domina a generalidade do sistema de *ecoinpostos* no âmbito da União Europeia. A segunda fase é, todavia, aquela em que o Direito Americano se vai confrontar com a necessidade de traduzir nas figuras tributárias a articulação entre os princípios, as tarefas do Estado e a partilha da responsabilidade e do risco que, na envolvente da nova definição do interesse social, resultam num juízo jurídico-político sobre a propriedade fundiária não urbanizável que começa a ser dominante nas últimas duas décadas do século XX.

A primeira fase é, em consequência, marcada pela tentativa de encontrar, também na política fiscal, uma resposta para as questões do dano ambiental e da contaminação dos recursos fundiários. Questão por si só de manifesta complexidade por obrigar a uma revisão dos instrumentos e da regulamentação tributários e, por outro lado, pelo facto de a abordagem financeira do imposto passar a incluir, às vezes predominantemente, um elemento extrafiscal. Como a este propósito afirmava SUPRAK, “*ideally tax policy should play a supportive and consistence roll with environmental policies; however, current environmental tax law is complex and largely undefined*”³⁶.

Do ponto de vista do objecto, o tratamento fiscal da propriedade fundiária e dos recursos naturais em termos que não decorressem da actividade empresarial agrícola e da tradicional distinção entre solos aráveis e solos urbanizáveis surge a propósito da contaminação dos recursos, matéria que, na estrutura federal norte americana, sendo da competência do Estado federal, é também tema que cai na alçada da competência dos órgãos próprios de cada um dos Estados federados nos termos das suas constituições respectivas³⁷.

³⁶ Cfr. M. A. SUPRAK, *Environmental Tax Law: Challenge of the 90s*, cit., pp. 35.

³⁷ Não se analisam aqui os diversos actos legislativos que, sobretudo a nível federal, representam na experiência norte americana o esforço administrativo e financeiro de criar padrões de descontaminação e reposição de recursos naturais em matéria de detritos, nomeadamente detritos sólidos, emissões e reciclagem de produtos ou derivados. Sobre esta matéria veja-se, no entanto, a

É sobretudo no plano estadual que, dada a natureza e o destino das receitas tributárias decorrentes da *property tax*, surgem as manifestações de carácter fiscal da consideração do interesse social dos recursos naturais com incidência na sua função económica e depois, na própria leitura que o imposto faz da realidade a ser tributada; em matéria de taxas e, num segundo momento, quanto ao valor tributável que, em alguns casos, começa a diferenciar-se, por via legislativa ou jurisprudencial, do valor económico dos bens.

A experiência tributária do Wisconsin é particularmente ilustrativa em matéria de resposta por via fiscal – não excluindo a via administrativa – às questões de natureza ambiental colocadas pela detenção privada e pelo uso económico em mercado da propriedade fundiária. Refira-se, no entanto, que a degradação da propriedade fundiária, avaliada de acordo com critérios puramente ecológicos, não resulta unicamente da combinação apropriação privada/economia de mercado, mas também das externalidades relacionadas com o bem-estar material colectivo, financiado pelos dinheiros públicos. Esse facto é reconhecido pela legislação e pela jurisprudência mas influencia sobretudo o quadro normativo da repartição do risco e da responsabilidade e, em menor grau, as normas fiscais aplicadas.

O tratamento sistemático do tema por via tributária e a consequente reformulação da política fiscal no Estado do Wisconsin detecta-se a partir de 1992 com a constituição do *Legislative Council Special Committee on Tax Delinquent Contaminated Land*, que tinha por objectivo definir a articulação entre regime fiscal, valor tributável e a relevância dos custos com a descontaminação consoante encargos e responsabilidades fossem afectados aos detentores da terra ou às municipalidades. No caso dos agentes privados detentores de propriedade fundiária objecto de medidas de recuperação ambiental, sobretudo em resultado do comportamento de terceiros e de acordo definidos ao nível estadual, a lei fiscal do Wisconsin criou um conjunto de isenções e benefícios de que poderiam beneficiar não apenas os agentes económicos que procedessem à descontaminação, como ainda os agentes económicos que mantivessem os níveis de protecção ambiental impostos pela legislação administrativa. A passagem da recuperação à conservação e o reconhecimento da relevância para efeitos fiscais dos comportamentos dos agentes privados levou a que muito rapidamente os órgãos legislativos do Wisconsin passassem da utilização com os fins considerados do que poderíamos designar por *ecoimpostos*³⁸ para uma análise do efeito que a mesma orientação de política fiscal haveria de ter no regime da *property tax*.

extensa bibliografia publicada sobre os auspícios do Lincoln Institute of Land Policy e de que se encontra uma enumeração representativa em ALICE E. INGERSON, *Managing Land as Ecosystem and Economy*, Lincoln Institute of Land Policy, Cambridge, Massachusetts, 1995, pp. 34-36.

³⁸ Sobre este tema, cfr. M. A. SUPRAK, *Environmental Tax Law: Challenge of the 90s*, cit., e LARRY KREISER, WILLIAM BUTCHER and HERBERT SCHOCH, «*The Taxation and Management of Environmental Cleanup Costs: a Growing Worldwide Concern*», Taxes, May 1998, pp. 29-34, pp. 29.

No plano estadual e ainda a propósito da experiência do Wisconsin que é particularmente sugestiva no quadro do Direito Norte Americano, embora a doutrina se refira, por via de regra, à tributação ambiental usando as expressões *specific environmental taxes* ou ainda *taxation of environmental costs*, mais do que ecoimpostos, em rigor, dever-se-ia falar de ecotributos já que entidades que não têm uma natureza fiscal nem podem ser entendidas como fazendo parte da administração tributária têm, no entanto, o direito de, relativamente aos proprietários ou detentores de propriedade fundiária que apresenta problemas de natureza ambiental, cobrar encargos, verdadeiras receitas parafiscais que, se por um lado, se aproximam dos impostos já que penalizam os agentes económicos que não assumem voluntariamente o que ainda na doutrina americana se designa por *management of environmental cleanup costs*, por outro lado, pretendem, de um ponto de vista conceptual, contribuir para o custeio das actividades da administração estadual em matéria de recuperação, mas sobretudo com vista a tomar as medidas adequadas a prevenir situações de responsabilização do Estado ou dos seus agentes.

A este propósito, colocavam-se essencialmente três ordens de questões: a criação ou a recusa de um regime mais favorável em matéria de tributação; a relevância tributária dos custos acrescidos e a sua capitalização ou, pelo contrário, o tratamento como despesas de exercício; e por fim, o impacto que os comportamentos determinados por imperativos ambientais haveriam de ter na determinação para efeitos tributários no valor da propriedade fundiária.

Segundo a lei fiscal do Wisconsin, a avaliação - valorada positivamente em matéria de definição do interesse social -, por parte do contribuinte de factores determinantes da natureza, estado e uso da propriedade fundiária, relacionando-os embora com a sua actividade privada e, porventura, empresarial e lucrativa, pode no entanto, se preencher a função de prevenção, controlo ou reparação de danos ecológicos, em termos maximizados, nomeadamente por descontaminação ou por remoção de resíduos, determina que essa função prevaleça sobre a função lucrativa do uso da propriedade fundiária como factor de produção e, em consequência, a terra, essa terra que se reconduz ao prédio fundiário em causa, pode beneficiar de uma isenção total de *property tax*, mesmo que nela não se desenvolva uma actividade lucrativa de tipo agrícola ou agroindustrial³⁹.

Existem, como é lícito presumir, numerosas situações com resultado económico ou remuneração muito semelhante que se aproximam do ponto de vista dos interesses em causa que não merecem no entanto o mesmo tratamento. Veja-se, por exemplo, a substituição de processos produtivos, poluentes, por processos produtivos menos poluentes ou até isentos de poluição conhecida, quando ambos incorporam, antes e depois, o factor terra. E, no entanto, a mesma situação que não dá, na generalidade dos casos, lugar a benefício fiscal ou a isenção de imposto pode ver retirado todo o sacrifício tributário se for demonstrado pelo contribuinte - aí não é de uma presunção da Administração

³⁹ Ver os Wisconsin Statutes, Section 144.01(5) e Section 144.30(1).

Fiscal que se trata – que, quando alterou os processos produtivos, tinha como *primary purpose* reduzir ou eliminar os efeitos ambientais perversos⁴⁰. A inovação aqui surge por via jurisprudencial. É que, de acordo com a jurisprudência a partir de então consolidada, não se torna necessário que o contribuinte tenha o propósito exclusivo de eliminar a poluição mas basta que nas suas escolhas económicas essa eliminação, ou seja, a relevância do interesse social da recuperação ou prevenção ambiental haja figurado como interesse dominante (*primary purpose*)⁴¹.

A prevenção forçada, voluntária ou primordial dos comportamentos e consequências desses comportamentos alusivos do factor de produção materializado na propriedade fundiária, teriam sempre, ainda que o sistema fiscal não existisse, e, num estado ideal e utópico, não houvesse impostos a pagar, um custo determinado. A esse custo estaria associado um tratamento contabilístico e financeiro ou seja, uma imputação desses encargos, que tanto podem ser vistos na perspectiva do aumento dos custos de exploração, ou seja, como despesa do agente para fazer face a situações adversas como, porque em rigor de uma apreciação económica se tratou, uma valorização do bem que acresce potencialmente ao seu valor, ao capital que este representa e que pode ser traduzido, devendo contabilisticamente ser esse montante capitalizado.

A jurisprudência norte americana tem entendido que estas despesas são capitalizáveis e, conseqüentemente, crescem ao valor contabilístico do bem e podem influenciar o seu valor tributário se se vier a verificar alguma das seguintes situações:

- aumento o valor material – leia-se, de mercado – da propriedade;
- poder constatar-se um aumento apreciável do uso normal da propriedade fundiária (já que de acordo com as novas doutrinas ambientais a terra não é apenas um bem escasso mas um bem degradável e por isso perecível que, um pouco à semelhança das pessoas singulares, tem uma “esperança média de vida” que pode ser aumentada por comportamentos ambientalmente correctos);
- possibilitar a adaptação ou a utilização do prédio fundiário em causa para novas utilizações ou utilizações diversas das anteriores;
- a propriedade é considerada valorizada se for entendida no quadro de um programa geral de recuperação;
- as despesas resultarem da intenção do detentor do prédio de agir em conformidade com a regulamentação em vigor;
- melhorarem as condições de utilização da propriedade e, nomeadamente, o seu estatuto ambiental;
- for essa valorização inerente ao preço de mercado a pagar, nas suas diversas componentes, pela aquisição da propriedade fundiária em causa.

⁴⁰ Cfr. *Wisconsin Power and Light Co. v. Department of Revenue*, in M. A. SUPRAK, *Environmental Tax Law: Challenge of the 90s*, cit., pp. 42.

⁴¹ Cfr. M. A. SUPRAK, *Environmental Tax Law: Challenge of the 90s*, cit., pp. 42.

Foi a este propósito, não em todas as situações citadas mas em parte delas e, nomeadamente, naquelas que mais directamente têm a ver com a adequação do estado da terra com as regras de inspiração conservacionista em vigor que suscitaram divergência de entendimento, primeiro entre Administração fiscal e contribuintes, depois entre a Administração Fiscal e os tribunais que julgavam questões tributárias.

No essencial, verificavam-se duas linhas de entendimento conceptualmente divergentes e de difícil conciliação. De um lado, a Administração Fiscal, personificada no Internal Revenue Service (IRS), admitia que determinados encargos fossem tratados como despesas, influenciando enquanto tal a determinação da matéria colectável, mas nem por isso deixando de influenciar o valor dos bens, apreciando-os e onerando, a prazo, o prédio fundiário em causa com uma *property tax* mais elevada em resultado de uma reavaliação cadastral⁴².

Inversamente os tribunais, em orientação que gradualmente tem vindo a ser subscrita pelo poder legislativo, orientaram-se no sentido da capitalização associada a situações limite, distinguindo-se gradualmente dois tipos fiscais de detentores de património fundiário, aqueles que não orientam a sua actuação no quadro do que se considera o interesse colectivo ou o interesse ambiental socialmente relevante, embora respeitem a regulamentação em vigor e, um outro conjunto de agentes que beneficiam ou de compensações do Estado na situação extrema de apropriação pública dos bens fundiários ou de medidas fiscais favoráveis que podem ir ao limite da isenção total da *property tax*, durante o período em que o bem é detido por um único proprietário ou seja, quando em rigor, apesar da valorização patrimonial e da capitalização dos encargos, o bem económico está retirado do mercado, não existem expectativas de venda e, com esse fundamento, se entendam existirem variações significativas no valor tributário, antes a ver lugar a isenções determinadas pelo uso.

Esta tendência no sentido de um tratamento mais favorável dos encargos ou despesas com actividades económicas de valorização da terra que, ao mesmo tempo, recuperam ambientalmente, acentuou-se a partir da alteração do IRC, secção 198, aditada pelo *Tax Payer Relief Act* de 1998, que tem por objectivo “to encourage the cleanup of contaminated sites as well as to eliminate uncertainty regarding the appropriate treatment of environmental remediation expenditures for federal law purposes”⁴³.

⁴² Trata-se do conceito que SUPRAK define de modo simples e ilustrativo: “*basically, the IRS concludes that cleanup costs make the property more valuable than it was in a contaminated state. The IRS reasons that the property is more valuable because: safer working conditions exist for employees, thereby reducing the liability of workers being exposed to a substance; the marketability of the equipment increases; the operating efficiency of the equipment is increased through reduced costs of ordinary equipment repairs and maintenance; and, by complying with government safety regulations, equipment is more likely to be run without interruptions.*” (M. A. SUPRAK, *Environmental Tax Law: Challenge of the 90s*, op. cit., pg. 46).

⁴³ Cfr. LARRY KREISER *et alia*, «The Taxation and Management of Environmental Cleanup Costs: a Growing Worldwide Concern», cit., pp. 31.

Como afirma KREISER na sequência deste novo normativo fiscal, *“The public would be well served by governmental policies which eliminate business uncertainty regarding the deductibility of environmental cleanup costs for tax purposes. The public would also be well served by enlightened management policy regarding the environment.”*⁴⁴

A doutrina norte americana tem, no entanto, evoluído a partir desta reflexão de natureza eminentemente instrumental sobre uma nova função económica desempenhada pela propriedade fundiária enquanto factor económico, se não de produção, ao menos seguramente de realização do bem comum. Verifica-se hoje, não apenas nos Estados que desde muito cedo – como o caso do Wisconsin -, promoveram um tratamento diferenciado em matéria de tributação fundiária por motivos ambientais, mas também em outros Estados que de alguma forma marcam a corrente dominante, como é o caso da Califórnia, a consagração da ideia segunda a qual, como afirma COBB *“a land tax (...) would promote preservation by making cities less likely to continue expansion”, acrescentando que “a reduction in building taxes could be joined with the land tax, encouraging cities to built up instead of building out (...). This would benefit the environment by preserving the land (...)”*⁴⁵. No entanto, os exemplos mais sustentados de apreciação fiscal do património fundiário relacionando liberdade individual e interesse colectivo encontram-se, no Direito Norte Americano, a propósito de um instituto a analisar com maior detalhe, os designados *conservations easements*, que aqui permitem introduzir a ideia de que existe uma relação estreita que de um ponto de vista fiscal tem em conta a natureza económica do factor terra e que se traduz, em termos simples, na existência de um regime jurídico tributário que associa ao mesmo tempo a protecção do ambiente, a promoção do interesse colectivo, as escolhas económicas privadas, a dimensão patrimonial do direito fundamental à liberdade individual e o reconhecimento dos novos direitos económicos e sociais, como é o caso do ambiente harmonioso no quadro de um desenvolvimento sustentado.

Uma tal articulação obriga a (e a isso obrigou no Direito Norte Americano), a uma revisão de conceitos. Desde logo, o reconhecimento de que o imposto tem como elemento essencial, ao lado da colecta, aquilo que poderíamos designar o regime da isenção ou do benefício fiscal. E, segundo, a ideia de que existem com alguma probabilidade, na articulação entre direito público e interesses privados, leituras diferenciadas da função do instrumento fiscal, que pode ser o mesmo desde que, o seu regime normativo, permita realizar a destrição entre o objecto das normas de incidência, nomeadamente em matéria de relevância económica dos factores e comportamentos para efeitos tributários, aquilo que designamos por uso ou utilidade, e a apreciação que um determinado bem pode ter no mercado, mas que em termos sociais não é relevante se o desconectarmos desse mesmo mercado ou seja, a existência, no seio de um mesmo imposto, de

⁴⁴ Cfr. LARRY KREISER *et alia*, «The Taxation and Management of Environmental Cleanup Costs: a Growing Worldwide Concern», cit., pp. 34.

⁴⁵ Cfr. COBB, GEORGE P., *Environmental Studies*, Baylor University, Waco (Texas), 2000.

normas de quantificação diferenciada do valor do bem para efeitos tributários, que pode ser tributado de acordo com o seu *highest and best use* como pode, em matéria fiscal, reconduzir-se, tomando como ponto de partido o chamado *fair market value*, aquilo que JANET MADDEN chama a tributação *below the line*⁴⁶.

Uma última referência neste capítulo para fazer notar que hoje a generalidade dos Estados norte americanos reconhece, para efeitos fiscais, com consequências embora diversas, a chamada *qualified land conservation*, da qual os *conservation easements* são, porventura, a mais relevante das construções jurídico tributárias⁴⁷.

O aparecimento de uma função do imposto fundiário que, sendo nova nos seus fundamentos, se identifica com um dos entendimentos possíveis do imposto no quadro das democracias políticas que é o da prossecução de um interesse social relevante sem lesão irreparável de direitos fundamentais ou expectativas legítimas legalmente consagradas e com ganhos de eficiência é, em termos crescentes, um natural desenvolvimento da teoria deste imposto que a doutrina dos últimos três séculos apreendeu em matéria de especificidade o que, paradoxalmente, raras vezes foi traduzido no sistema fiscal e no ordenamento jurídico financeiro portugueses. Um outro entendimento da terra como factor económico leva a colocar o imposto fundiário – como de resto outras figuras fiscais e instrumentos financeiros novos ou repensados, nomeadamente em sede de ajudas de Estado – no centro de uma revisão do regime jurídico de utilização da terra, orientando-se para uma outra denominação que tentativamente haveria de caber na ideia de regime jurídico de protecção da terra por via tributária.

Dito isto, o tema do relacionamento entre o património fundiário e o poder tributário, ou melhor, entre os direitos fundamentais que subjazem ao património fundiário privado e ao seu uso e o poder tributário, por interposta figura que é o imposto sobre a terra, surge como um imperativo num sistema político e financeiro que visa assegurar direitos e garantias fundamentais melhorando acessoriamente o uso dos recursos naturais apropriados individualmente.

Da experiência norte americana resulta um conjunto de questões que permitem vantajosamente introduzir o tema da tributação individualizada do património fundiário no debate jurídico fiscal português. Chame-se antes, no entanto, a atenção para que o facto do modelo norte-americano não estar generalizado significa com probabilidade que estamos perante dois movimentos paralelos com ordens de prioridade diferenciadas, sendo que são por vezes Estados em desenvolvimento que acolhem com mais naturalidade nos seus sistemas fiscais o tratamento do património fundiário de modo individualizado

⁴⁶ Cfr. J. L. MADDEN, Tax Incentives for Land Conservation: the Charitable Contribution Deduction for Gifts of Conservation Easements, 11 *Boston College Environmental Affairs Law Review*, Fall, 1983, pg. 105-147.

⁴⁷ Estes são já reconhecidos na quase totalidade dos Estados americanos e, nomeadamente, nos Arkansas, Califórnia, Colorado, Connecticut, Delaware, Flórida, Georgia, Illinois, Indiana, Missouri, Massachusetts, Minnesota, Nova Iorque, Montana, Rhode Island, South Dakota, South Carolina e Utah. Cfr. J. MADDEN, op. cit., pgs. 88 e sgs que remete para os actos legislativos dos Estados citados.

relativamente ao património imobiliário, de modo instrumental e não exclusivamente reditício.

7. A natureza do imposto ambiental e a questão da justiça e limites do imposto.

Na doutrina espanhola, MOLINA visa integrar a questão dos ecoimpostos e o tema da protecção jurídica da natureza com recurso às correntes integralistas de que é referência científica GRIZIOTTI⁴⁸. Para GRIZIOTTI o Direito Financeiro e, na dimensão que temos vindo a tratar, o direito fiscal não pode sob pena de insuficiência científica deixar de recorrer ao estudo dos fundamentos dos diversos institutos na tripla dimensão da ciência política, da ciência económica e da ciência jurídica. São estas que integradamente hão de permitir uma leitura coerente da prestação tributária como da função extra fiscal do imposto.

MOLINA dá um especial ênfase às figuras que, no Direito Europeu Comparado e nomeadamente no Direito Comunitário, constituem a resposta financeira do Estado ou a comportamentos considerados lesivos – o princípio do poluidor pagador – ou à imposição, por via fiscal, de procedimentos individuais e colectivos de utilização dos recursos naturais ou de prossecução do bem ambiental como imperativo constitucional⁴⁹. Todavia, ao fazê-lo MOLINA comete o mesmo erro de abordagem do sistema fiscal que a generalidade dos autores europeus, que partem da ideia de bem estar ambiental e de bem ambiental para a análise e construção dos instrumentos tributários, ao negligenciar, desde logo, a existência de uma tradução jurídica e constitucional diversa no caso da terra e no caso dos outros recursos naturais; depois ao esquecer a existência de um sistema fiscal onde impostos ordinários pré-existentes hão de ter uma leitura consistente com os valores constitucionais em causa; e ainda a excessiva valorização do bem ambiental no quadro das liberdades e garantias que integram a panóplia dos

⁴⁸ Cfr. PEDRO M. HERRERA MOLINA, *Derecho Tributario Ambiental*, Marcial Pons, Madrid, 2000, pp. 6 e B.GRIZIOTTI, *Principii di Politica, Diritto e Scienza delle Finanze*, Padova, CEDAM, 1929.

⁴⁹ Cfr. PEDRO M. HERRERA MOLINA, *Derecho Tributario Ambiental*, Marcial Pons, Madrid, 2000, pp. 7; MARGARET A SUPRAK, *Environmental Tax Law: Challenge of the 90s*, *Journal of State Taxation*, pp. 35-51; SANJAY GUPTA, HOWARD M. SHANKER, *Taxing the Environment*, *Tax Notes*, March, 1997, pp. 1451-1458; ADAM CHASE, *Ecotax International: Comments on Taxation for Environmental Protection: A Multinational Legal Study*, 23 *Envtl. L.* 721, Winter 1992, Northwestern School of Law of Lewis & Clark College, pp. 72-733; R. M. LIPTON, *Just When Will Environmental Clean-Up Expenditures be Deductible?*, *The Journal of Taxation*, February, 1996, pp. 75-79; LARRY KREISER, WILLIAM BUTCHER, e outros, *The Taxation and Management of Environmental Cleanup Costs: a Growing Worldwide Concern*, *Taxes*, May, 1998, pp. 29-34; JORGE JIMÉNEZ HERNÁNDEZ, *El Tributo como Instrumento de Protección Ambiental*, Editorial Comares, Granada, 1998, PP. 78 e seguintes; TULIO ROSEMBUJ, *Los Tributos Y La Protección del Medio Ambiente*, Marcial Pons, Madrid, 1995, pgs. 181 e seguintes e ROSA MARÍA MORENO FLOREZ, *Perspectivos de la Responsabilidad Civil en Materia de Medio Ambiente en Fiscalidad Ambiental*, Barcelona, 1998, pgs.. 273 e sgs.

direitos fundamentais^{50 51}.

Por tudo quanto tem vindo a ser dito constata-se a existência de um esforço científico interdisciplinar em redor do direito ao ambiente como integrando ao mesmo tempo a panóplia dos direitos fundamentais e as tarefas do Estado quanto a sua prossecução. E desse direito, parece o imposto ser instrumento de realização e todavia como temos vindo a dilucidar e a colocar sistematicamente em evidência resultam quando nos reconduzimos quer ao património fundiário quer às figuras tributárias, um conjunto de contradições sistémicas que em bora reconhecidas por alguns autores tal como foi já aqui referido, não encontram na doutrina e no direito europeus e menos ainda no direito português uma resposta científica ou sistémica dotada da desejável coerência.

Em primeiro lugar a menor das duas questões, aquela que resulta do facto do legislador fiscal ver o imposto ambiental ou ecoimposto como um instrumento de realização de um direito – o direito ao ambiente – e de produção de um tipo de bem público – o bem ambiental – constituindo ou figuras que se traduzem numa dupla tributação sobre o património fundiário ou figuras tributárias que são o sucedâneo fiscal de medidas administrativas sem cuidar da violação de outros direitos fundamentais ou ainda tributos sobre os recursos naturais que não têm em conta o mais primevo desses recursos que é a terra e o primeiro dos objectivos de um ordenamento jurídico ambiental sustentado que é o conservacionismo.

Depois existe a contradição entre o discurso do imposto – a causa do imposto invocada pelo legislador – e o propósito último, com frequência contraditório, e que contribui para o sistema perverso de tributação do património fundiário que em Portugal como em outros Estados europeus vem perdurando. Como foi já dito a doutrina dominante europeia tende a agrupar-se em redor da tese segundo a qual o imposto ambiental é essencialmente um imposto extrafiscal com uma

⁵⁰ Existem em todo o caso algumas referências à possibilidade de nos impostos ordinários serem incorporados elementos ou normas de fundamento ambiental, não indo, no entanto, MOLINA ao ponto de concluir quanto à necessidade de condicionar com este fundamento o recorte e a autonomia do imposto. Existem, no entanto, estudos nesta matéria que levantam repetidamente a questão da necessidade de reconfigurar as figuras tributárias sobre a terra e a *intentio legis* do imposto. Cfr. PEDRO M. HERRERA MOLINA, *Derecho Tributario Ambiental*, cit., pp. 11; PEDRO M. HERRERA MOLINA, *Capacidad Económica Y Sistema Fiscal*, Marcial Pons, Madrid, 1998, pp. 327; LUIS MANUEL ALONSO GONZALEZ, *Los impuestos autonomicos de caracter extrafiscal*, Marcial Pons, Madrid, 1995, pp. 79; G. P. JENKINS e R. LAMECH, *Fiscal Policies to Control Pollution: International Experience in International Bureau of Fiscal Documentation*, vol. 10, 1992, pp. 483.

⁵¹ É sobretudo este tema e conexamente o da função social da propriedade fundiária e das limitações que também com fundamento ambiental lhe são introduzidas que interessa para o presente estudo. Para tanto vejamos entre outros J. F. DELGADO DE MIGUEL, *Derecho Agrario Ambiental*, Editorial Aranzadi, Pamplona, 1992, pp. 65 e seguintes; PEDRO M. HERRERA MOLINA, *Capacidad Económica Y Sistema Fiscal*, cit., pp. 94 e seguintes e ainda TULLIO ROSEMBUJ, *Los Tributos Y La Proteccion del Medio Ambiente*, cit., pp. 52 e seguintes. E na doutrina norte-americana, BERNARD H. SIEGAN, *Property and Freedom - The Constitution, The Courts and the Land-Use Regulation*, Social Philosophy & Policy Center, Bowling Green State University, 1997, pp. 203 e seguintes e RICHARD EPSTEIN, *Takings: Private Property and the Power of Eminent Domain*, Harvard, 7th ed., 1998, pp. 283 e seguintes.

função que não é a função reditícia mas a da protecção do meio ambiente e da produção do bem ambiental. E, no entanto, o estudo da realidade tributária infraestadual dotada de poder tributário próprio, de poder tributário derivado ou tão só do direito a arrecadar receitas fiscais mostra-nos que no quadro jurídico-político europeu, nomeadamente nos ordenamentos jurídicos português e espanhol, existem exemplos consistentes de impostos de invocação ambiental que mais não exprimem do que a invocação de um interesse público para obter uma receita adicional para o estado federado, a região ou a autarquia.

Se atentarmos no exemplo espanhol, encontramos ao lado de uma fiscalidade inspirada pela doutrina comunitária das *green taxes* toda uma gama de impostos autonómicos de carácter dito extrafiscal que mais não são do que instrumentos tributários das autonomias que permitem a estas com o duplo fundamento da competência tributária e da competência quanto à protecção do ambiente obter receitas adicionais. Assim acontece por exemplo com os impostos de protecção paisagística ou do meio ambiente consagrados na ordem jurídica espanhola em algumas *Autonomias*⁵². No entanto, tais figuras no seu recorte técnico mas sobretudo na sua tradução financeira são entendidas por parte relevante da doutrina como meros instrumentos financeiros de natureza reditícia que mais não visam do que aumentar a receita das referidas *Autonomias*⁵³.

8. Os princípios e a ética do imposto ambiental.

O princípio longamente referido do poluidor-pagador, quando traduzido em termos fiscais significa afinal que o contribuinte paga pela contaminação ou presunção de contaminação mas não existe do lado do Estado como afectação obrigatória das receitas tributárias por essa via obtidas a necessária consignação das mesmas receitas a tarefas públicas de descontaminação. Sendo o Direito Tributário Ambiental um Direito Tributário excepcional parece-nos que faria todo o sentido que o princípio da não-consignação inerente ao imposto mas já não ao tributo fosse aqui afastado.

São disto exemplo o *impuesto sobre instalaciones que inciden sobre el medio ambiente de Baleares*⁵⁴ a respeito do qual MARTA GÓMEZ VERDESOTO e

⁵² São disso exemplo o imposto aprovado pela lei 12/1991 de 12 de Dezembro da Comunidad Autónoma de las Islas Baleares e o imposto criado pela lei 7/1997 de 29 de Maio da Comunidad Autónoma de Extremadura, cfr. JORGE JIMÉNEZ HERNÁNDEZ, *El Tributo como Instrumento de Protección Ambiental*, cit., pp. 276 a 301.

⁵³ Ver JORGE JIMÉNEZ HERNÁNDEZ, *El Tributo como Instrumento de Protección Ambiental*, op.cit., pp. 277 e ainda LUIS MANUEL ALONSO GONZALEZ, *Los impuestos autonómicos de carácter extrafiscal*, Marcial Pons, Madrid, 1995, pp. 87; , MARTA GÓMEZ VERDESOTO e MIGUEL ÁNGEL MARTÍNEZ-LAGO, *Acerca del Impuesto Balear sobre Instalaciones que Inciden en el Medio Ambiente*, Fiscalidad Ambiental, Barcelona, 1998, pp. 485.

⁵⁴ Aprovado pela Lei 12/1991 de 20 de Dezembro.

MIGUEL ÁNGEL MARTÍNEZ-LAGO tecem duras críticas⁵⁵; e o *impuesto gallego sobre la contaminación atmosférica* para citarmos apenas dois dos exemplos que mais atenção têm merecido do Tribunal Constitucional Espanhol⁵⁶.

O Tribunal Constitucional Espanhol tem vindo no entanto a recusar a natureza extrafiscal destes impostos e o seu fundamento ambiental considerando que mais não se trata do que manifestações de um arbítrio local em violação do princípio da legalidade tributária e com fins eminentemente reditícias.

CASADO OLLERO procura conciliar os dois fins afirmando que “ *junto com la función recaudatoria (recaudar para gastar) el tributo puede conseguir directa y autónomamente (...) la realización de los fines del ordenamiento constitucional ..., que reconoce el principio de instrumentalidad fiscal o, si se prefiere, la dimensión o función extrafiscal del sistema tributario*”⁵⁷

A doutrina espanhola e a jurisprudência do Tribunal Constitucional introduzem, no entanto, uma importante limitação aos tributos extrafiscais que é a da capacidade económica do contribuinte como pressuposto do facto tributário. Uma leitura possível é a do pressuposto de uma equidade implícita da norma ou se se preferir um critério de razoabilidade quanto ao sacrifício patrimonial imposto. Mas o recurso a essa linha de orientação e ao próprio princípio da capacidade contributiva negam o carácter extrafiscal e não reditício destes impostos.

É a dimensão autónoma do exercício do poder tributário que revela esta contradição e esta limitação dos impostos sobre o património fundiário que estão em, invocados embora um outro fim ou uma outra função, serem utilizados tais impostos como prosseguindo a função recaudatória, o financiamento considerado necessário de produção de bens públicos, o interesse público fiscal.

A introdução, na análise dos impostos ambientais, do princípio da capacidade contributiva é em si uma contradição nos próprios termos, já que aquilo que é prosseguido é o interesse geral de natureza extrafiscal através da conservação do património fundiário, não faz qualquer sentido introduzir uma lógica de transferências forçadas com base na capacidade económica. Tal só encontraria a sua razão de ser no vencimento da tese de que uma maior capacidade económica era um factor de menor eficiência nos comportamentos ambientais dos privados e segundo que a produção de bens ambientais por parte do Estado ou a conservação dos mesmos é socialmente mais eficiente do que a conservação dos bens ambientais realizada pelos agentes económicos privados. Tal está empiricamente rejeitado e a mais elaborada experiência jurídico-fiscal

⁵⁵ Cfr. MARTA GÓMEZ VERDESOTO e MIGUEL ÁNGEL MARTÍNEZ-LAGO, op. cit., pgs. 445 e seguintes.

⁵⁶ Cfr. LUIS MANUEL ALONSO GONZALEZ, *Los impuestos autonomicos de caracter extrafiscal*, Marcial Pons, Madrid, 1995, pp. 87 e seguintes; ÁNGEL BAENA AGUILLAR, *Nuevos impuestos Ambientales in Fiscalidad Ambiental*, cit., pp. 83 e seguintes e TULLIO ROSEMBUJ, *Los Tributos Y La Proteccion del Medio Ambiente*, Marcial Pons, Madrid, 1995.

⁵⁷ Cfr. G. CASADO OLLERO, *Los fines no fiscales de los tributos*, en VV. AA., *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma*, Homenagem a F. Sáinz de Bujanda, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1991.

recusa esse postulado⁵⁸.

Não pode dizer-se também que ao contrário daquilo que acontece em outros ordenamentos jurídicos europeus como é o caso da jurisprudência constitucional alemã, o Tribunal Constitucional Espanhol consiga uma interpretação despojada de contradições ao, aplicando o art^o. 31 da Constituição espanhola, entender que os fins extrafiscais de um imposto hão de conformar-se com o princípio da capacidade contributiva porque a posse da terra ou de recursos naturais é em si mesma uma manifestação da riqueza⁵⁹.

E aqui o Tribunal Constitucional Espanhol vai em fins da década de oitenta aproximar-se da construção de HENRY GEORGE e dos seus seguidores e da aplicação do princípio do *highest and best use* ao decidir que, a propósito do *Impuesto sobre Tierras Infrautilizadas* “*la intentio legis del tributo – (...) – no es crear una nueva fuente de ingresos públicos com fines estrictamente fiscales o redistributivos, sino disuadir a los titulares de propiedades o empresas agrícolas del incumplimiento de las obligaciones inherentes a la función social de la propiedad de la tierra que la propia ley define o, dicho en términos positivos, estimular a aquellos para que obtengan de sus propiedades los rendimientos económicos y sociales que les son legalmente exigibles*”⁶⁰.

Salvo melhor opinião parece-nos que o quadro teórico que se perfila no horizonte legislativo e jurisprudencial espanhol à semelhança daquilo que acontece como foi já analisado em outros ordenamentos jurídico tributários europeus, mesmo após – e poderia dizer-se especialmente após – a atribuição de um novo recorte fiscal e financeiro ao património fundiário e aos recursos naturais, encerra contradições científicas insanáveis por persistir na recusa de dois pressupostos: a aceitação da eficiência do agente privado na realização simultânea do interesse próprio e do meio ambiental como manifestação do bem estar comum; e, segundo, a incorporação na doutrina financeira e na doutrina fiscal de um contributo da ciência económica do velho continente segundo a qual património fundiário mais não é do que capital acumulado, sendo no presente negligenciável em cada parcela do património fundiário privado a componente recurso natural.

Ora, o princípio da capacidade contributiva ou da capacidade económica, como vimos supra, tem no seu entendimento mais esclarecido ou um desígnio da reposição da igualdade como pretende MUSGRAVE ou um intuito eminentemente fiscal de repartição desigualitária e por isso mesmo redistributiva da riqueza ao associar património e *spending power* como pretende KALDOR⁶¹. Nenhum

⁵⁸ Cfr. RICHARD EPSTEIN, *Takings: Private Property and the Power of Eminent Domain*, cit., pp. 283 e seguintes.

⁵⁹ Cfr. Acórdão do Tribunal Constitucional Espanhol de 26 de Março de 1987 cit. por TULLIO ROSEMBUJ, *Los Tributos Y La Proteccion del Medio Ambiente*, cit., pp. 246.

⁶⁰ Cfr. Acórdão n^o 37/1987 do Tribunal Constitucional Espanhol de 26 de Maio de 1987 in CLEMENTE CHECA GONZÁLEZ, *Cuadernos de Jurisprudencia Tributaria 9*, Aranzadi Editorial, Pamplona, 1998.

⁶¹ Cfr. RICHARD A. MUSGRAVE, PEGGY B. MUSGRAVE, *Public Finance in Theory and Practice*,

destes autores nega a possibilidade de pelo uso do património o seu titular dar desde logo o adequado contributo para a satisfação das necessidades colectivas. E a dimensão conservacionista que deveria ser particularmente valorizada nesta perspectiva porque representa ganhos de eficiência e não lesa direitos fundamentais, é negligenciada porque a tanto se opõem o entendimento publicista do bem ambiental e a relevância do tributo como instrumento predominantemente fiscal para as entidades intermédias, sejam elas estados federados, autonomias, municípios ou outras dimensões do poder regional e local.

A mesma linha de orientação tem sido defendida no âmbito de sucessivos grupos de trabalho constituídos para estudar a reforma da tributação fundiária associada ao ordenamento do território no direito britânico. Em 1993, V. H. BLUNDELL e mais tarde N. LICHFIELD traçam aquilo que parece crescentemente ser a leitura do Estado Providência em matéria de património fundiário e sua tributação⁶². Como linhas de força desta orientação aqueles autores identificam ao lado da capacidade contributiva, a determinação do valor com base no benefício individual, a natureza pública do incremento do valor – e consequentemente da riqueza – do património fundiário, a pretendida neutralidade que resultaria da tributação da terra em resultado da rigidez da oferta da mesma; a inevitabilidade da transformação da propriedade rústica em propriedade urbana; e, argumento que parece esquecer as outras preocupações supracitadas. A ideia de que é mais vantajoso para a comunidade promover a expansão urbana do que autorizar a manutenção de património rústico que não seja objecto de um processo de ordenamento do território centrado no desenvolvimento gradual mas imensurável dos agregados urbanos, associado a receitas financeiras expressivas é porventura um pressuposto do dano ambiental que, sem equívocos, é da responsabilidade da medida do domínio eminente do Estado.

9. Os equívocos da tributação ambiental.

A experiência portuguesa em matéria de tributos ambientais segue no essencial a experiência alemã e, sobretudo espanhola, – embora questionavelmente sem o freio do Poder Legislativo o que enfraquece o respeito pelos princípios da generalidade e da equidade tributárias – sendo necessário desde logo necessário separar a fiscalidade ambiental em verdadeiros e falsos impostos ambientais como aponta e bem CASALTA NABAIS⁶³.

É, com efeito, relativamente consensual dividir estas duas espécies tributárias correspondendo os primeiros a tributos que prosseguem uma

cit. e NICHOLAS KALDOR, *An Expenditure Tax*, 1955, pp. 53.

⁶² Cfr. NATHANIEL LICHFIELD, CONNELLAN OWEN, *Land Value Taxation in Britain for the Benefit of the Community: History, Achievements and Prospects*, Lincoln Institute of Land Policy, 1997, pp. 15 e seguintes.

⁶³ Cfr. CASALTA NABAIS, J., *Estudos de Direito Fiscal*, vol.III, Ed. Almedina, Coimbra, 2010.

finalidade extrafiscal como os tributos sobre emissões poluentes como as taxas sobre resíduos, em que o legislador português segue de perto a experiência espanhola e os segundos a impostos indirectos sobre os produtos mas que visam sobretudo uma finalidade reditícia.

Esta dicotomia prende-se com o fim primordial a alcançar, sendo que os impostos ditos ambientais que têm uma finalidade essencialmente reditícia visam no limite financiar uma política de despesas em tese de defesa do ambiente mas que por serem despesa pública e não receita tributária não tem como limite os princípios constitucionais de defesa do cidadão/contribuinte mas adicionalmente colocam a questão da violação do princípio da igualdade que a generalidade da doutrina europeia entende constituir um limite para a imposição de tributos que se reclamam de impostos ambientais, enquanto que ainda hoje o legislador português faz prevalecer, quanto a estes e erradamente, o princípio da capacidade contributiva.

Nesta matéria, manifesto o meu acordo com CASALTA NABAIS quando este afirma que “há que, com toda a clareza e sem equívocos, assegurar que tais impostos não precisam do princípio da capacidade contributiva para nada”⁶⁴. Irei mesmo mais longe: a prevalência, em matéria de impostos ambientais, do princípio da capacidade contributiva sobre o princípio do benefício é contrária à natureza jurídico-constitucional dos impostos ambientais pelo que as normas que consagram aquele princípio invocando razões de protecção do ambiente devem ser entendidas como inconstitucionais.⁶⁵

Mais controversa é a tese seguida pela maioria da doutrina nacional segundo a qual “ a legitimidade constitucional dos impostos ambientais, quer quanto aos fins prosseguidos quer no respeitante ao seu pressuposto e ao critério da sua medida, assenta na tarefa constitucional imposta ao Estado, sobretudo ao legislador, no domínio da tutela do meio ambiente e, bem assim, no princípio do poluidor-pagador”⁶⁶. Há que colocar a questão: “imposta ao Estado” por quem? E em termos exclusivos, invocando sempre o domínio eminente do Estado? Prevalecendo sobre todos os direitos e liberdades fundamentais? E como usar esse fundamento perante o direito de conservação da natureza, da paisagem, da floresta, da actividade agrícola, da procura privada do bem comum, dessa outra leitura do princípio do benefício que doutrina europeia, e em particular, a experiência nacional, ignorou mas que o sistema fiscal americano acolheu e acolhe, sempre tendo por subjacente a complementaridade entre bem-estar privado privadamente prosseguido e bem estar comum igualmente prosseguido pela iniciativa privada ou pelo Estado ao abrigo da lógica do contrato fiscal que prevalece e da qual decorrem harmoniosamente os limites ao domínio eminente?

Há que repensar os fundamentos, os princípios em que assenta e o recorte

⁶⁴ Cfr. CASALTA NABAIS, J., *Estudos de Direito Fiscal*, vol.III, Ed. Almedina, Coimbra, 2010

⁶⁵ Cfr. ROSEMBUJ, TULLIO, *El impuesto ambiental*, Ed. El Fisco, Barcelona, 2009

⁶⁶ Cfr. CASALTA NABAIS, J., *Estudos de Direito Fiscal*, vol.III, Ed. Almedina, Coimbra, 2010, pg. 205.

técnico das figuras tributárias ambientais, ao menos em matéria de propriedade fundiária e conservação da natureza e dos recursos naturais, em termos mais amplos e mais adequados ao Estado de Direito representativo e ao princípio do livre consentimento.

Segundo, a invocação sistemática do princípio do poluidor-pagador não é adequada à fundamentação de todos os impostos ambientais. Se é verdade que esse princípio se pode aplicar em todos os casos em que o dano ambiental preexiste ao lançamento do imposto - (designação que em muitos casos é desprovida de rigor jurídico já que os tributos em causa são umas vezes taxas, outras vezes contribuições especiais) ser esquecer que o mesmo efeito pode ser obtido por via de aplicação de uma sanção pecuniária, uma coima, porventura mais dissuasora de comportamentos poluentes - ele não tem qualquer aplicação ou interesse em matéria de, por via fiscal, serem prosseguidos os diversos fins ambientais associados à conservação da propriedade fundiária, da terra utilizável para fins agrícolas ou florestais, da paisagem e dos recursos naturais.

Estes fins são vantajosamente protegidos pela adopção de regimes de incentivos e regimes fiscais mais favoráveis como acontece com os *conservation easements*, que, como foi referido supra, assentam os fundamentos no respeito de direitos fundamentais como o direito de propriedade e posse privada da terra e dos recursos naturais, na liberdade - que HAYEK associa a um responsável⁶⁷ uso privado da terra -, no princípio do benefício e aumento do bem-estar comum e individual.

Entendo que é esta leitura assente numa lógica de contrato fiscal original que, no caso dos impostos ambientais conservacionistas a que melhor se adequa a, também no caso dos impostos ambientais, encontrar uma ética tributária da sua aplicação e dos seus limites, ponderando justiça fiscal, direito de propriedade, liberdade individual e domínio eminente que mesmo sob a veste tributária deve ter limites éticos.

Esta questão é a meu ver essencial e havia que a abordar neste estudo que não esgota necessariamente as questões decorrentes da tributação ambiental mas que visa contribuir para um novo entendimento do tema no plano das reflexão e investigação jurídico-constitucional: a dimensão ética e os limites à tributação ambiental.

O postulado segundo o qual qualquer apropriação de bens privados para fins de interesse público pelo exercício do domínio eminente obriga a que o cidadão receba do Estado uma justa indemnização está associado ao direito fundamental

⁶⁷ "Responsability, to be effective, must be individual responsibility. In a free society there cannot be any collective responsibility of members of a group as such, unless they have, by concerted action, all made themselves individually and severally responsible. A joint or divided responsibility may create for the individual the necessity of agreeing with others and thereby limit the powers of each. If the same concerns are made the responsibility of many without at the same time imposing a duty of joint and agreed action, the result is usually that nobody really accepts responsibility. As everybody's property in effect is nobody's property, so everybody's responsibility is nobody's responsibility", Cfr. F. A. HAYEK, *The Constitution of Liberty*, cit. p. 83.

à propriedade e detenção privada dos bens. Este direito fundamental, tão ambiguamente traçado na Constituição de 1976, é particularmente relevante em matéria de tributação ambiental com fins extrafinanceiros ou, para simplificar – e para não introduzir o tema do financiamento da despesa pública –, extrafiscais. A doutrina dominante em Portugal quando invoca a importância da tributação ambiental para a prossecução do bem-estar comum ignora a questão da justiça e da compensação inerente à lesão patrimonial privada que é contrapartida tanto da expropriação como do imposto e sem a qual tanto a tributação como o imposto se transformam em confisco.

A doutrina e o legislador constitucional norte-americano foram os primeiros a identificar a questão e a reconhecer a fundamentalidade ética e jurídica da compensação. Como refere LEIGH RAYMOND⁶⁸ “*The Fifth Amendment’s guarantee that private property shall not be taken for a public use without just compensation was designed to bar Government from forcing some people alone to bear public burdens which in all fairness and justice should be borne by the public as a whole*”.

Esta questão continua a ser objecto de estudo por parte da doutrina e de jurisprudência dos tribunais superiores, primeiro nos Estados Unidos e depois na União Europeia. Sem prejuízo de interessantes contributos da doutrina europeia⁶⁹, é no contexto da construção do ordenamento jurídico da União Europeia que encontramos tanto a consagração do direito de propriedade privada como direito fundamental como a proibição do confisco por via fiscal.

10. Conclusões.

Se, no plano europeu, os Estados, no plano da tributação ambiental, com alguma constância, esquecem os limites inerentes ao respeito pelos direitos fundamentais, é na legislação e sobretudo na jurisprudência da União Europeia que, reforçada pela regra da unanimidade em matéria de produção legislativa tributária, deve ser encontrada uma resposta consistente às questões que se levantaram neste estudo.

Em matéria ambiental, a invocação do princípio do poluidor/pagador, leva a que em casos como o do sistema jurídico português os tributos ambientais estejam imbricados no processo de criação regulatória. De acordo com a jurisprudência sustentada da União Europeia – que, em meu entender deverá ser consagrada nos Tratados Constitutivos aquando da próxima revisão do Tratado de Lisboa – a responsabilidade por uma violação dos princípios consagrados tanto no Tratado de Lisboa como na Constituição de cada Estado (sendo que o

⁶⁸ Cfr. RAYMOND, LEIGH, *The Ethics of Compensation: Takings, Utility and Justice*, Ecology Law Quarterly, Yale University Press, 1996.

⁶⁹ Cfr. ROSEMBUJ, TULLIO, op. cit.; e ainda ESPADAFOR, CARLOS LOPÉZ. *Environmental taxation and the need for tax limits in the EU legal system*, Cuadernos de Derecho Transnacional, vol. 10, 2, Universidad de Jaén, 2018, pg. 497-515.

primeiro prevalece sobre a segunda) cabe exclusivamente ao Estado Membro sob pena de violação do princípio da justiça tributária e da obrigação de ressarcir e compensar o cidadão, e de alterar a lei fiscal ambiental em causa nos termos que sejam fixados pelo Tribunal de Justiça.

Entendo que, apesar de não existir uma referência explícita dos Tratados de Lisboa quanto ao abuso por via fiscal do domínio eminente do Estado há que constatar que certos direitos fundamentais como o direito à propriedade privada são explicitamente referidos e enquadrados, enquanto direitos fundamentais, pelo Direito da União Europeia. É importante fazer notar que certos princípios materiais inerentes à justiça fiscal são associados pela jurisprudência constitucional de alguns Estados Membros ao direito de propriedade enquanto direito fundamental.

Do reconhecimento expresso deste direito fundamental pela legislação e jurisprudência da UE deverá necessariamente resultar na jurisprudência do Tribunal de Justiça uma crescente elaboração quanto à relevância, em matéria de justiça fiscal e também de justiça fiscal na aplicação e entendimento das normas tributárias ambientais sendo-o ou não na realidade. Neste quadro, é notável o progresso da jurisprudência do Tribunal Europeu dos Direitos Humanos que, nomeadamente, em 2013 condenou a Hungria por abuso na fixação da carga fiscal de impostos especiais e violação do direito fundamental de propriedade⁷⁰. Entendo que esta orientação jurisprudencial será, mais cedo do que mais tarde, empreendida pelo Tribunal de Justiça enquanto linha de defesa, em matéria tributária (nomeadamente ambiental), dos princípios fundamentais de um Estado de Direito fundado na representação e no consentimento⁷¹.

Agosto, 2019.

Bibliografia.

BARNETT, RANDY E., *The Structure of Liberty - Justice and the Rule of Law*, Oxford University Press, New York, 1998.

BENFIELD, KAID F., JUSTIN R. WARD, e outros, *Conservation Gains in the Tax Reform Act: an Analysis of the Implications of Tax Reform for Farmers and Natural Resources in Rural America, with a Policy Agenda for the Future*, Harvard Environmental Law Review, vol. 11:415, 1987.

CHASE, ADAM, *Ecotax International: Comments on Taxation for Environmental Protection: A Multinational Legal Study*, 23 *Envtl. L.* 721, Winter 1992, Northwestern School of Law of Lewis & Clark College.

EPSTEIN, RICHARD, *Principles for a Free Society*, Perseus Books, Massachusetts, 1998.

EPSTEIN, RICHARD, *Takings: Private Property and the Power of Eminent Domain*, Harvard, Cambridge University Press, 7th ed., 1998.

ESPADAFOR, CARLOS LOPÉZ. *Environmental taxation and the need for tax limits in the*

⁷⁰ Cfr. Acórdão do Tribunal Europeu dos Direitos do Homem de 14 de Maio de 2013.

⁷¹ Cfr. POGGIOLI, M. *Indicatori di forza economica e Prelievo Confiscatorio*, Padova, CEDAM, 2012.

- EU legal system*, Cuadernos de Derecho Transnacional, vol. 10, 2, Universidad de Jaén, 2018.
- FLOREZ, ROSA MARÍA MORENO, *Perspectives de la Responsabilidad Civil en Materia de Medio Ambiente en Fiscalidad Ambiental*, Barcelona, 1998.
- FREYFOGLE, ERIC T., *Justice and the Earth - Images for Our Planetary Survival*, University of Illinois Press, Chicago, 1995.
- GARCÍA-QUINTANA, C. ALBIÑANA, *Los impuestos de ordenamiento económico*, em HPE, no. 71, 1981.
- GAINES, S. E. e WESTIN, RICHARD, "Taxation for environmental protection: a multinational legal Study" ed. Quorum Books, New York, 1991.
- GERLOFF, W. e F. NEUMARK, *Tratado de finanzas*, Ed. El Ateneo, Buenos Aires, 1961.
- GONZALEZ, LUIS MANUEL ALONSO, *Los impuestos autonomicos de caracter extrafiscal*, Marcial Pons, Madrid, 1995.
- GRIZIOTTI, B., *Principii di Politica, Diritto e Scienza delle Finanze*, Padova, CEDAM, 1929.
- GUPTA, SANJAY, HOWARD M. SHANKER, *Taxing the Environment*, Tax Notes, March, 1997.
- HAYEK, F. A., *The Constitution of Liberty*, Routledge, London, 1976.
- HERNÁNDEZ, JORGE JIMÉNEZ, *El Tributo como Instrumento de Protección Ambiental*, Editorial Comares, Granada, 1998.
- JENKINS, G. P. e R. LAMECH, *Fiscal Policies to Control Pollution: International Experience in International Bureau of Fiscal Documentation*, vol. 10, 1992.
- KAID, JUSTIN R. WARD, e outros, *Conservation Gains in the Tax Reform Act: An Analysis of the Implications of Tax Reform for Farmers and Natural Resources in Rural America, with a Policy Agenda for the Future*, Harvard Environmental Law Review, vol. 11:415, 1987.
- KAPLOW, LOUIS, *Fiscal Federalism and the Deductibility of State and Local Taxes Under the Federal Income Tax*, Virginia Law Review, vol. 82, No. 3, 1996.
- KREISER, LARRY et alia, *The Taxation and Management of Environmental Cleanup Costs: a Growing Worldwide Concern*, Taxes, May, 1998.
- LADD, HELEN F., *Local Government Tax and Land Use Policies in the United States*, Edward Elgar Publishing Limited, United Kingdom, 1998.
- LIPTON, R. M., *Just When Will Environmental Clean-Up Expenditures be Deductible?* The Journal of Taxation, February, 1996, pp. 75-79.
- LOBO, CARLOS, *Impostos ambientais*, FISCO nº 70/71, 1995.
- MALME, JANE, *Preferential Property Tax Treatment of Land*, Lincoln Institute of Land Policy Working Papers, Cambridge, 1993.
- MELO, JOÃO JOANAZ DE e outros, *Os Impostos Relacionados com o Uso da Terra como Instrumento de Ordenamento do Território*, Economista, Julho de 1997.
- MIRLEES, J. STUART, *Tax by Design*, Oxford University Press, Londres, 2014.
- MOLINA, PEDRO M. HERRERA, *Derecho tributario Ambiental*, Marcial Pons, 2000.
- MOLINA, PEDRO M. HERRERA, *Capacidad Económica Y Sistema Fiscal*, Marcial Pons, Madrid, 1998.
- NABAIS, J. CASALTA, *Estudos de Direito Fiscal*, vol.III, Ed. Almedina, Coimbra, 2010.
- OLLERO, G. CASADO, "Los fines no fiscales de los tributos" in *Comentários a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma (Libro homenaje al Profesor Fernando Sainz de Bujanda)*, Ministerio de Economía y Hacienda, I.E.F., Madrid, 1991.
- OTERO, PAULO, *A Democracia Totalitária*, Principia, Cascais, 2001.
- POGGIOLI, M. *Indicatori di forza economica e Prelievo Confiscatorio*, Padova, CEDAM, 2012.
- QUERALT JUAN M., CARMELO L. SEMANO, e outros, *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, Tecnos, Madrid, 10ª ed., 1999.
- RAWLS, JOHN, *A Theory of Justice*, Harvard University Press, Cambridge, 1971.
- RAWLS, JOHN, *A Lei dos Povos*, (tradução para a língua portuguesa de *The Law of*

Peoples), Quarteto Editora, Coimbra, 2000.

RAYMOND, LEIGH, *The Ethics of Compensation: Takings, Utility and Justice*, Ecology Law Quarterly, Yale University Press, 1996.

ROSEMBUJ, TULIO, *Los Tributos Y La Proteccion del Medio Ambiente*, Marcial Pons, Madrid, 1995.

ROSEMBUJ, TULIO, *El Impuesto Ambiental*, Barcelona, 2009.

SAMPAIO, CARLOS DE ALMEIDA, *Domínio Eminente e Princípio do Benefício*, Lisboa, 2018.

SALDANHA SANCHES, J. L., *Manual de Direito Fiscal*, LEX, Lisboa, 2002.

SCHMIDT, DENNIS R., LARRY R. GARRISON, *The Tax Reform Act of 1986: Its Effect on the Agricultural Sector*, 65 Taxes, 1987.

SCHNIDMAN, FRANK, MICHAEL SMILEY, e outros, *Retention of Land for Agriculture - Policy, Practice and Potential in New England*, Lincoln Institute of Land Policy, 1990.

SCHOENBLUM, JEFFREY A., *Tax Fairness or Unfairness? A Consideration of the Philosophical Bases for Unequal Taxation of Individuals*; Cambridge, Cambridge University Press, 2006.

SKINNER, JONATHAN, *If Agricultural Land Taxation is so Efficient, Why is it so Rarely Used?* The World Bank Economic Review, No. 5, January, 1991.

SOARES, CLÁUDIA, *O imposto Ecológico - Contributo para o Estudo dos Instrumentos Económicos para a Defesa do Ambiente*, Coimbra, 2001.

STERLING, ANA YÁBAR, *Fiscalidad Ambiental*, Barcelona, 1998.

SUPRAK, MARGARET A. *Environmental Tax Law: Challenge of the 90s*, Journal of State Taxation, pp. 35-51.

UNITED NATIONS, *Report of the United Nations Conference on the Human Environment*, New York, 1979.

WADLEY, JAMES, PAMELA FALK, *Lucas and Environmental Land Use Controls in Rural Areas: Whose Land is it Anyway?* William Mitchell Law Review, vol. 19, 1993.

WITHANA, S. *et alia*, *Environmental Tax Reform in Europe: Opportunities for the future*, Institute for European Environmental Policy, Bruxelas, 2014.

YOUNGMAN, JOAN M., JANE M. MALME, *An International Survey of Taxes on Land and Buildings*, Lincoln Institute of Land Policy, OECD, Kluwer Law and Taxation Publishers, Deventer, 1994.