

Sustentabilidade fiscal em tempos de crise

COORDENADORES

José Casalta Nabais ♦ Suzana Tavares da Silva

AUTORES

José Casalta Nabais ♦ Suzana Tavares da Silva

Gabriel Prado Leal ♦ Marcelo Rodrigues de Siqueira

Raquel Gonçalves Mota ♦ Marta Costa Santos

2011

SUSTENTABILIDADE FISCAL EM TEMPOS DE CRISE

COORDENADORES

José Casalta Nabais ♦ Suzana Tavares da Silva

EDITOR

EDIÇÕES ALMEDINA, S.A.

Rua Fernandes Tomás, n.ºs 76, 78, 80

3000-174 Coimbra

Tel.: 239 851 904 · Fax: 239 851 901

www.almedina.net · editora@almedina.net

DESIGN DE CAPA

FBA.

PRÉ-IMPRESSÃO, IMPRESSÃO E ACABAMENTO

G.C. – GRÁFICA DE COIMBRA, LDA.

Palheira Assafarge, 3001-453 Coimbra

producao@graficadecoimbra.pt

Outubro, 2011

DEPÓSITO LEGAL

334609/11

Apesar do cuidado e rigor colocados na elaboração da presente obra, devem os diplomas legais dela constantes ser sempre objecto de confirmação com as publicações oficiais.

Toda a reprodução desta obra, por fotocópia ou outro qualquer processo, sem prévia autorização escrita do Editor, é ilícita e passível de procedimento judicial contra o infractor.



ALMEDINA

GRUPOALMEDINA

BIBLIOTECA NACIONAL DE PORTUGAL – CATALOGAÇÃO NA PUBLICAÇÃO

SUSTENTABILIDADE FISCAL EM TEMPOS DE CRISE

Sustentabilidade fiscal em tempos de crise / coord. José Casalta

Nabais... [et al.]. – (Obras colectivas)

ISBN 978-972-40-4664-8

I – NABAIS, José Casalta

CDU 336

Da sustentabilidade do Estado fiscal*

JOSÉ CASALTA NABAIS

RESUMO: Falar da sustentabilidade do actual estado fiscal, decorrida a primeira década do século XXI, requer algumas reflexões sobre este tipo de Estado, tendo em conta como se consolidou durante o século XX, bem como os problemas que enfrenta presentemente no quadro do que, com alguma frequência, vem sendo referenciado por Estado pós-moderno. Depois, entraremos mais especificamente na problemática da sustentabilidade do Estado fiscal, em que, não obstante as múltiplas facetas em que a mesma se materializa, requer sobretudo uma visão mais unitária do direito financeiro e do direito fiscal, recuperando assim o genuíno sentido da velha ideia de auto-consentimento dos impostos, bem como questionarmo-nos sobre o que representa a sustentabilidade fiscal hoje em dia para os contribuintes, quando a carga fiscal em que se ancora, ao mesmo tempo que deixa muito a desejar no que respeita à sua distribuição, ameaça duplicar-se de forma camuflada. Por fim, faremos uma alusão ao contributo específico que o direito fiscal pode proporcionar à actual sustentabilidade ecológica.

PALAVRAS-CHAVE: Estado fiscal; sustentabilidade; apartheid fiscal; duplicação do Estado fiscal; tributos ambientais.

* Texto elaborado para os “Estudos em Homenagem ao Prof. Doutor José Joaquim Gomes Canotilho”, em que, em virtude do limite de páginas, foi publicado uma versão mais curta.

1. O Estado Fiscal

Não constitui qualquer novidade afirmar que a quase totalidade dos Estados actuais se apresentam, do ponto de vista do seu financiamento, como Estados fiscais¹. O que significa um Estado financiado essencialmente com base na figura dos tributos unilaterais ou impostos, e não com base em outros tributos ou outro tipo de receitas, os quais, acabam assim por ter uma carácter relativamente marginal. Uma ideia que, tendo importantes implicações traduzidas na rejeição de um Estado patrimonial ou empresarial e no reconhecimento da falsa alternativa que representa a ideia de um Estado «taxador», requer ter presente a sua evolução ao longo do século XX para um Estado fiscal social, bem como dar conta dos problemas que presentemente se lhe colocam. Algumas palavras muito rápidas sobre cada um destes aspectos.

1.1. Sentido da ideia de Estado fiscal

Desde logo, a ideia de Estado fiscal exclui tanto o *Estado patrimonial*, que constituiu a forma característica de financiamento do Estado na Idade Média, assente nos rendimentos proporcionados pelos bens (sobretudo imóveis) do Monarca ou da Coroa, como o *Estado empresarial* que, tendo tido alguma expressão no Estado iluminista, a primeira manifestação do Estado moderno, ao qual se devem, de resto, os primeiros impulsos da industrialização, se concretizou sobretudo nos Estados socialistas do século XX. Pois bem, em qualquer desses dois tipos de Estado, o seu suporte financeiro não tinha por base os impostos ou tributos.

Diversamente, no Estado fiscal são os impostos que constituem o seu suporte financeiro. O que se tem expressão eloquente na célebre afirmação de *Olivier Wendell Holmes*: «os impostos são o que pagamos por uma sociedade civilizada»². Pelo que os impostos são um preço: o preço que todos, enquanto integrantes de uma dada comunidade organizada em

¹ Sobre a ideia de estado fiscal, v. José CASALTA NABAIS, *O Dever Fundamental de Pagar Impostos. Contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo*, Almedina, Coimbra, 1998, pp. 191 e ss.

² Para uma visão do que têm sido os impostos ao longo da história, v. a obra de Charles ADAMS, *For Good and Evil. The Impact of Taxes on the Course of Civilization*, 2ª ed., Madison Books, Lanham, New York, Oxford, 1999.

Estado, pagamos por termos a sociedade que temos. Ou seja, por dispormos de uma sociedade assente na ideia de liberdade, a qual, ao implicar o reconhecimento, respeito e garantia de um conjunto amplo de direitos (em que se incluem também os direitos sociais), acaba por assegurar um mínimo de igual liberdade a todos, ou, por outras palavras, um mínimo de solidariedade³. Daí que não possa ser um preço qualquer, mormente um preço de montante muito elevado, pois, a ser assim, não vemos como possa ser preservada a liberdade que um tal preço visa servir. Nem pode ser um preço que se pretenda equivalente ao preço dos serviços públicos de que cada contribuinte usufrui. Pois, numa tal hipótese, ficaria arredada a ideia de solidariedade que está na base da instituição e funcionamento de um tal Estado, já que, embora todos beneficiem dos serviços públicos, apenas contribuem para o seu suporte financeiro os que revelem capacidade contributiva ou capacidade de pagar.

Mas a exclusão de um Estado patrimonial ou de um Estado empresarial, como os existentes no passado, não impõe como única solução a instituição de um Estado fiscal, um Estado financiado exclusiva ou predominantemente por impostos. Pois, podemos perguntar se não é possível conceber um Estado que seja financiado predominantemente através de tributos bilaterais, isto é, através da figura tributária das taxas. Um Estado no qual, em vez de serem todos os cidadãos a pagar e suportar o conjunto dos serviços públicos, ser cada um a pagar a sua parte, a pagar a parte dos serviços públicos de que beneficia ou cujos custos causa. O que levaria a um Estado predominantemente assente na figura tributária das taxas, o qual pode ser designado por Estado *tributário*⁴, embora mais recentemente tenha sido sugerida para o designar a expressão Estado *taxador*⁵.

³ Um preço que, estou certo, muitas das sociedades, que nos antecederam, gostariam de ter pago e algumas das actuais não enjeitariam suportar. Sobre este aspecto, v., por todos, Gabriel ARNDT, *Théorie Sociologique de l'Impôt*, vols. I e II, Paris, 1965, e *Histoire de l'Impôt*, vols. I e II, Fayard, Paris, 1972. V. também João RICARDO CATARINO, *Para uma Teoria Política do Tributo*, 2ª ed., Centro de Estudos Fiscais, 2009; e J. L. SALDANHA SANCHES, *Justiça Fiscal*, Fundação Francisco Manuel dos Santos, Lisboa, 2010, pp. 19 e ss.

⁴ V., nesse sentido, José CASALTA NABAIS, *O Dever Fundamental de Pagar Impostos*, Ob. Cit., pp. 199 e ss.

⁵ V., nesse sentido, Sérgio VASQUES, *O Princípio da Equivalência como Critério de Igualdade Tributária*, Almedina, Coimbra, 2008, pp. 15 e ss. Uma expressão que assim corresponderá à de *Gebührenstaat* utilizada na Alemanha.

Uma ideia que vem, aliás, entusiasmando alguns autores, não para a aplicar ao conjunto dos tributos e ao conjunto das despesas do Estado, mas no respeitante a certos sectores ou segmentos da mais recente actuação do Estado, como é o relativo à tutela ou protecção do ambiente e, a seu modo, o domínio da actual regulação económica e social implementada no quadro da actual mudança de uma «prestação pública» para uma «provisão pública» através da prestação privada dos serviços de natureza económica. De facto, no chamado domínio da protecção ambiental, há quem defenda que as despesas ambientais podem e devem ser financiadas através de tributos bilaterais, através portanto de eco-taxas, em vez de eco-impostos. Por seu lado, em sede do financiamento das múltiplas agências de regulação, que vêm sendo instituídas pelo actual Estado *regulador*, procura-se a todo o custo apelar a tributos ou contribuições que, ao menos aparentemente, não se configurem como impostos.

Mas, analisando um pouco mais especificamente essa problemática, devemos adiantar que, em rigor, nem em sede do financiamento geral do Estado, nem em sede do específico financiamento da protecção do ambiente ou da regulação económica e social, a figura das taxas está em condições de se apresentar como suporte financeiro principal do Estado nos tempos que correm. Uma ideia que vale igualmente para os municípios, apesar de o seu financiamento ser crescentemente pretexto para a criação de novas taxas e contribuições ou para o agravamento das já existentes, dando assim suporte à constituição de um «Estado taxador municipal», ao lado do «Estado fiscal municipal»⁶.

Assim e em sede geral, uma tal opção encontra-se arredada porque há todo um conjunto de bens, os *bens públicos*, cujos custos não podem ser repartidos pelos utentes, antes têm de ser suportados pelo conjunto dos cidadãos, por todos os contribuintes. Entre esses bens temos, de um lado, um conjunto de bens, correspondentes às funções clássicas do Estado, às funções do Estado *tout court*, como os bens públicos constituídos pela defesa nacional, pela política externa, pela política económica, pela política financeira, pela segurança e protecção policiais, etc., os quais, porque se trata de bens públicos por natureza, bens insusceptíveis

⁶ Cf. o que dizemos a este respeito *infra*, no ponto 2.3.2.

de divisão nos seus custos pelos que deles beneficiam, não podem ser financiados por tributos bilaterais ou taxas, antes têm de ser suportados por tributos unilaterais ou impostos. Portanto esses bens públicos, porque são *bens públicos por natureza*, não podem ser financiados senão por impostos.

Porém, ao lado desses bens, temos no Estado social ancorado nas constituições actuais, um conjunto de bens públicos, que embora os seus custos possam ser repartidos pelos correspondentes utentes, como os relativos à saúde, à educação, à habitação, à segurança social, ou seja, os relativos aos direitos sociais, o certo é que, por exigência das próprias constituições, esses direitos devem ser estendidos a todos os cidadãos, mesmo àqueles que não tenham condições de os realizar através do funcionamento do mercado. Portanto àqueles aos quais o mercado não oferece condições de saúde, educação, habitação, previdência social, etc. Todo um conjunto de bens que não constituem bens públicos por natureza, antes se apresentam como *bens públicos por imposição constitucional*. Assim, é, por força de uma estrita exigência constitucional, que os custos com esses bens têm de ser suportados por todos os contribuintes⁷.

Mas o que vimos de dizer vale, em larga medida, também no respeitante aos domínios da protecção do ambiente e da regulação e supervisão económicas.

É certo que, relativamente ao direito ambiental, o princípio estruturante nele vigente, o *princípio do poluidor-pagador*, parece ir claramente no sentido de um Estado taxador, uma vez que concretizaria a ideia de cada um suportar, pagar a poluição que produz, financiando-se as correspondentes despesas públicas através de taxas ecológicas em vez de impostos. Mas essa é uma maneira um pouco superficial de ver a realidade, já que a realização desse princípio depara-se com importantes obstáculos relativos à determinação do poluidor ou a exacta imputação dos custos da poluição aos poluidores⁸.

⁷ Cf. José CASALTA NABAIS, *O Dever Fundamental de Pagar Impostos*, ob. *Ob. Cit.*, pp. 210 e ss., e «A face oculta dos direitos fundamentais: os deveres e os custos dos direitos», *Por uma Liberdade com Responsabilidade - Estudos sobre Direitos e Deveres Fundamentais*, Coimbra Editora, Coimbra, 2007, pp. 163 e ss. (186 e ss.).

⁸ V., quanto a este aspecto, o que dizemos no ponto 3 relativo à sustentabilidade ecológica por via fiscal.

E o mesmo, de algum modo, se verifica em sede dos tributos que suportam o financiamento da actividade de regulação e supervisão económicas, que tem vindo a substituir a intervenção económica, tributos que terão estado na base da alteração da Constituição Portuguesa, levada a cabo em 1997, mediante a qual esta passou a conhecer em sede das figuras tributárias, ao lado dos “impostos” e das “taxas”, também as «demais contribuições financeiras a favor de entidades públicas». O que veio a pôr em causa a tradicional divisão dicotómica dos tributos, aceite tanto pela doutrina como pela jurisprudência, que levava a integrar as contribuições especiais, que podemos designar clássicas, na figura dos impostos ou na figura das taxas. Demais contribuições financeiras a favor de entidades públicas que assim tendem a ganhar autonomia entre a figura dos impostos, de um lado, e a figura das taxas, de outro lado, uma vez que tais contribuições, cuja disciplina é remetida para lei especial, nos termos do n.º 3 do art. 3.º da Lei Geral Tributária (LGT), não poderão ser reconduzíveis aos impostos como continuam a sê-lo as contribuições especiais clássicas, nos termos do n.º 3 do art. 4.º da referida LGT⁹.

Uma autonomização que, devemos sublinhá-lo, para os cidadãos, ou melhor para os contribuintes, não se revela um grande progresso, uma vez que a conta que temos de pagar, ou seja, a carga fiscal que temos de suportar, não dá quaisquer sinais de abrandar e, menos ainda, de diminuir, tendo, bem pelo contrário, vindo a aumentar constantemente nos últimos anos. Com efeito, as múltiplas e diversificadas agências de regulação que este vem engendrando, muitas delas de discutível justificação (que não seja a de manter o Estado economicamente intervencionista agora por vias diversas das do passado), tendem a ser financiadas fundamentalmente por tributos que, substancialmente, não passam de verdadeiros impostos de repartição cuja particularidade maior reside no facto de se apresentarem como impostos com receita consignada à respectiva agência reguladora sectorial ou geral. Pois, na sua criação, tem-se seguido invariavelmente sempre o mesmo processo, qual seja o de calcular antecipadamente os custos financeiros que a criação e estruturação

⁹ Em que se prescreve: «As contribuições especiais que assentam na obtenção pelo sujeito passivo de benefícios ou aumentos de valor dos seus bens em resultado de obras públicas ou da criação ou ampliação de serviços públicos ou no especial desgaste de bens públicos ocasionados pelo exercício de uma actividade são considerados impostos»

de determinada agência reguladora originam para, depois, repartir integralmente esses custos pelos conjuntos dos regulados, independentemente de um qualquer teste de proporcionalidade entre o serviço prestado pela agência reguladora e o benefício proporcionado ao respectivo regulado.

Todo um quadro amplo que se inscreve no fenómeno do crescente esgotamento da figura dos impostos como meio de financiamento destas novas formas de actuação económica e social do Estado e, de outro lado, na dificuldade visível em esse financiamento se poder obter através da figura das taxas, uma vez que se verifica uma verdadeira impossibilidade prática relativamente à realização do correspondente teste da proporcionalidade¹⁰. O que nos revela um dos mais visíveis segmentos do que vimos referindo por «duplicação do Estado fiscal», de que falaremos mais adiante.

Por conseguinte, olhando para o suporte financeiro do Estado contemporâneo, o que vemos é um Estado que tem na figura dos impostos o seu principal suporte financeiro. O que, atenta a razão de ser do Estado, que é a realização da pessoa humana, a realização da pessoa no respeito pela sua eminente dignidade, o Estado fiscal não pode deixar de se configurar como um instrumento dessa realização. De resto, o instrumento que historicamente se revelou mais adequado à materialização desse desiderato.

1.2. Estado fiscal e «Estado pós-moderno»

Mas, antes de prosseguirmos, vejamos como o Estado fiscal se pode compatibilizar com o que vem sendo designado por «Estado pós-moderno» que é, fundamentalmente, uma outra maneira de referir a crise do Estado no século XXI. Pelo que, falar em Estado pós-moderno, talvez seja excessivo ou mesmo abusivo. Com efeito, não é visível que o Estado tenha falecido, tendo-se aberto a sua sucessão e chamado a esta um outro tipo de Estado. Por isso, qualquer anúncio da sua morte será, por certo, prematuro ou, pelo menos, exagerado. Daí que seja mais acer-

¹⁰ V. neste sentido e por todos, Carlos BAPTISTA LOBO, «Reflexões sobre a (necessária) equivalência económica das taxas», *Estudos Jurídicos e Económicos em Homenagem ao Prof. Doutor António de Sousa Franco*, Coimbra Editora, 2006, pp. 409 e ss.

tado falar em crise do Estado. Uma crise que, embora seja mais patente na forma do Estado social, não deixa, em alguma medida, de afectar o Estado *tout court*, impondo-se, por isso, a consideração de algumas das manifestações dessa crise. Mais especificamente vejamos aquelas que se reportam ou têm a ver com o suporte financeiro do Estado.

Antes, porém, impõe-se aludir ao momento em que se começou a verificar uma realidade estadual em relação à qual faz sentido falar em Estado pós-moderno por ter como referente um objecto diferente daquele que suportava o Estado moderno. Do mesmo modo há que apurar se essa nova realidade atinge efectivamente o próprio Estado ou se a afectação deste é menos profunda, ficando-se apenas pela forma que esse Estado assumiu na segunda metade do século passado – o Estado social. A que acrescerão algumas considerações sobre os fenómenos base do referido Estado pós-moderno.

Assim e no respeitante ao primeiro aspecto, é de assinalar que o fim do século XX político e jurídico não coincide com o fim do século XX em termos cronológicos. Pois temos para nós que o século XX foi um século muito curto, cronologicamente falando. Com efeito, embora tenha sido muito longo do ponto de vista dos acontecimentos dramáticos que nele tiveram lugar, o século XX foi, contudo, do ponto de vista da duração dos quadros de compreensão política e jurídica da sociedade e do Estado e, bem assim, da duração das concepções políticas e jurídicas em que se apoiou, um século relativamente curto, pois, tendo começado em 1919 com a aprovação Constituição de Weimar, terminou no ano de 1989, com a queda do Muro de Berlim e a conseqüente implosão da União Soviética. Afinal um século de 70 anos, durante o qual houve tempo para destruir e reconstruir a Europa e construir o actual Estado social que, não é demais sublinhar, permitiu a maior prosperidade e bem-estar alcançados pela Humanidade¹¹.

Efectivamente, foi no século XX que se construiu e consolidou o Estado social, tendo-se, num tal quadro, criado e desenvolvido sistemas fiscais que continuam a ser o paradigma do progresso do Estado, o qual se sedimentou sobre os pressupostos da «teoria de soberania» e do

¹¹ V. José CASALTA NABAIS, «A reforma fiscal num Estado fiscal suportável», *Por um Estado Fiscal Suportável – Estudos de Direito Fiscal*, vol. II, Almedina, Coimbra, 2008, pp. 67 e ss. (76 e ss.).

«monopólio do poder»¹². Um Estado social que, em rigor, começou a ser erguido no fim da Primeira Guerra Mundial. Pois, como se sabe, os Estados, por força do próprio conflito, tiveram que intervir fortemente na economia, a qual, em certa medida, foi mesmo objecto de militarização.

Assim, quando se chegou ao fim do conflito, em 1918, pôs-se o problema de saber o que fazer: voltar ao Estado liberal anterior ou continuar com o «intervencionismo de guerra», que, entretanto, deixara de fazer sentido. Ora, nenhuma das soluções era viável. Retornar ao Estado liberal anterior era muito difícil, pois havia muitas actividades que o Estado assumira e que não podia pura e simplesmente abandonar, na medida em que se haviam constituído como um verdadeiro «adquirido económico e social». Por sua vez, continuar as coisas como estavam, era continuar desnecessariamente uma «economia de guerra», quando o que era preciso era uma «economia de paz» voltada para o crescimento e desenvolvimento económicos ao serviço do bem-estar dos cidadãos.

Além disso, faltava um suporte teórico que sustentasse a intervenção económica do Estado fora do cenário de guerra, um suporte que só viria a consolidar-se bastante mais tarde, em 1936, com a publicação por *John Maynard Keynes* do seu livro célebre *General Theory of Employment, Interest and Money*. Daí a hesitação entre o regresso ao liberalismo anterior e a manutenção do intervencionismo económico imposto pela guerra, sendo certo que este era facilmente associado pelo pensamento liberal a regimes autoritários ou ditatoriais. O que não deixou de se verificar, pois os Estados que optaram ou se viram forçados a manter o intervencionismo económico assumiram, em sede económica, uma feição dirigista e, em sede política, um carácter autoritário ou totalitário, como aconteceu em diversos países europeus nos anos vinte e trinta do século passado¹³.

¹² A este propósito é de destacar Christoph MÖLLERS, autor que procurou esclarecer o sentido do conceito de Estado no dealbar do século XXI, destacando que o Estado perdeu força como conceito aglutinador e referencial da Sociedade, tendo vindo a ganhar inúmeros qualificativos (de direito, social, cooperativo, informal), que muitas vezes mais não são do que propostas paliativas para ir oxigenando uma «realidade», que se aproxima cada vez mais de uma mera construção jurídica, distanciando-se, assim, de uma «certa ideia material de comunidade», em *Staat als Argument*, Beck, München, 2000.

¹³ Cf. José CASALTA NABAIS, *Contratos Fiscais (reflexões acerca da sua admissibilidade)*, Coimbra Editora, Coimbra, 1994, pp. 148 e ss.

Foi, todavia, depois da Segunda Guerra Mundial, que se conseguiu compatibilizar plenamente o intervencionismo económico e social do Estado com o Estado de direito e com o Estado democrático. Fenómeno que conduziu ao «Estado social de direito» ou, para nos referirmos à União Europeia, ao chamado «modelo social europeu», que, tendo tido tanto êxito, continua, hoje em dia, a ser o paradigma em torno do qual se aglutina a resistência à crise do Estado.

Com efeito, a construção do Estado fez-se sobre uma determinada ideia de direito, sobre o direito como «ordem jurídica justa», o que obriga o Estado a reconhecer e consagrar um conjunto de direitos «niveladores e uniformizantes», tidos como a medida da «igual liberdade», que apetrecham os cidadãos com um mínimo existencial, pressuposto necessário da existência de uma efectiva liberdade¹⁴.

Depois, relativamente aos fenómenos mais importantes base da mencionada crise, podemos dizer que se trata de realidades que actuam em dois níveis: de um lado, reportam-se à subsistência do Estado moderno; de outro lado, respeitam à manifestação desse mesmo Estado na forma que assumiu na segunda metade do século XX – o Estado social. Realidades que abrangem os fenómenos da internacionalização, da integração e da globalização económicas, os quais constituem verdadeiros «desafios externos» à soberania fiscal dos Estados.

Efectivamente, a internacionalização, a integração regional e a globalização económicas vieram questionar, e questionar seriamente, a evolução do Estado e, por conseguinte, trazer problemas em sede dos sistemas fiscais. Do ponto de vista da estrutura vertical, o sistema tornou-se muito complexo. Com efeito, à complexidade horizontal, espelhada na existência de diversos impostos sobre o rendimento, sobre o consumo e sobre o património, veio juntar-se a complexidade da estrutura vertical,

¹⁴ Referimo-nos aos contributos essenciais do Estado como prestador natural de serviços públicos de *Ernst Forsthoff* e *Léon Duguit*, pese embora a maior flexibilidade do modelo da *Daseinvorsorge* alemã face ao do *service public* francês, cuja bondade foi, todavia, questionada por um dos nossos mais brilhantes juspublicistas, Rogério SOARES, na medida em que traduzia uma limitação à afirmação das liberdades individuais – v. *Direito Público e Sociedade Técnica*, 1969, reimpp. de 2008, Tenacitas, Coimbra, pp. 131. Sobre o conceito da *Daseinvorsorge* em *Ernst Forsthoff*, v., por todos, Matthias KNAUFF, *Der Gewährleistungsstaat: reform der Daseinvorsorge*, Duncker & Humblot, Berlin, 2004, pp. 43-45.

que passou a contar não apenas com impostos estaduais, regionais e municipais, mas também com desdobramentos do poder tributário levados a cabo através de mecanismos de partilha de impostos estaduais¹⁵.

O que tem tido expressão na emergência dos *federalismos fiscais*, uma resposta à necessidade de obter recursos económicos para garantir a satisfação das necessidades a cargo das comunidades locais. Uma tarefa que se torna mais complexa atendendo à perda de soberania dos governos nacionais em resultado da transferência do centro de decisão de algumas políticas importantes para entidades supranacionais. Efectivamente, as estruturas do poder local, pressionadas pela proximidade dos problemas e sobrecarregadas face à «diluição do poder público governativo» e à «fuga de serviços desconcentrados do Estado», assumem tarefas novas, mas reclamam, simultaneamente, um acréscimo do poder tributário para poder fazer face ao aumento dos encargos¹⁶.

Por seu turno, o fenómeno da globalização, que vem engendrando a nível mundial uma liberdade de circulação para os capitais, para os bens e até, embora em menor grau, para as pessoas¹⁷, dando suporte a uma verdadeira «concorrência entre os Estados» em diversos domínios, entre os quais se inclui com particular visibilidade a tributação, veio limitar a soberania fiscal dos Estados, não podendo estes, no quadro de uma economia aberta, instituir ou manter os impostos que entenderem. Daí que

¹⁵ Como acontece em Espanha com a partilha do Imposto sobre a Renda das Pessoas Físicas entre o Estado e as Comunidades Autónomas, concretizada na existência de duas tabelas de taxas ou alíquotas aplicadas cumulativamente: uma principal do Estado e outra complementar da respectiva comunidade autónoma – v. F. PEREZ ROYO (Dir.), *Curso de Derecho Tributario. Parte Especial*, 2ª ed., Tecnos, Madrid, 2008, pp. 253 e ss. Algo que, a seu modo, também se verifica em Portugal com o poder atribuído pela Lei das Finanças Locais aos municípios, o qual se traduz em estes prescindirem até 5% da colecta do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares relativamente aos residentes na correspondente circunscrição municipal – v., a este respeito, José CASALTA NABAIS, «Cidadania fiscal e “municipalização” do IRS», em *Por um Estado Fiscal Suportável – Estudos de Direito Fiscal*, vol. III, Almedina, Coimbra, 2010, pp. 43 e ss.

¹⁶ Sobre o federalismo fiscal, v. Paulo TRIGO PEREIRA e Outros, *Economia e Finanças Públicas*, 3ª ed., Escolar Editora, Lisboa, 2009, pp. 315 e ss.; Pietro BORJA, *Diritto Tributario Europeo*, Giuffrè, Milano, 2010, pp. 393 e ss.; e, tendo em conta o texto constitucional português, Inês PISCO BENTO, «Federalismo fiscal na Constituição Portuguesa?», *Boletim de Ciências Económicas*, vol. LIII (2010), pp. 183 ess.

¹⁷ Pois há uma visível diferença entre a mobilidade do capital e a mobilidade do trabalho, uma vez que este, a menos que seja altamente qualificado, tem nula ou fraca mobilidade.

o problema actualmente mais crítico seja o da *insuficiência da receita fiscal* decorrente dessa concorrência. Temos assim uma competitividade, uma concorrência entre sistemas fiscais que leva os Estados a reduzir sobretudo a tributação das empresas, bem como a permitir que estas utilizem diversos instrumentos para reduzir a sua matéria colectável, como acontece, por exemplo, com os preços de transferência.

Por isso, ao problema fiscal do século XX, centrado na questão do excessivo peso dos impostos ou da excessiva carga fiscal, ou seja, na definição do «limite superior» da tributação, acresça actualmente um outro mais preocupante: o da eventual insuficiência das receitas fiscais para o Estado poder desempenhar as suas funções, sejam estas as do Estado *tout court*, sejam sobretudo as mais exigentes do Estado social¹⁸. O que tem tido como consequência uma tributação cada vez mais agravada de actividades e bens que não podem beneficiar da mencionada concorrência fiscal.

Em suma, ao problema do limite superior da tributação, acima do qual o sistema fiscal poderia assumir-se como confiscatório, acrescentou-se agora o problema da insuficiência da receita fiscal, que não assegura o mínimo de meios necessários ao exercício das funções estaduais. Ou seja, a concorrência fiscal entre os Estados sem regras nem limites põe em causa a sustentabilidade financeira do Estado e não resolve o problema da excessiva carga fiscal designadamente sobre os rendimentos do trabalho. Significa isto que o problema do limite máximo do Estado fiscal se mantém, reportado agora ao carácter confiscatório que o sistema fiscal acaba por ter para os contribuintes que não dispõem de efectivas hipóteses de deslocar para outras jurisdições as suas manifestações de capacidade contributiva. O que mais não é do que a sobrecarga da *classe média* com impostos e outros tributos, a qual não deixará de contribuir para a própria redução dessa classe e, conseqüentemente, para a desagregação da base de legitimação do Estado democrático¹⁹.

¹⁸ Para além de muitas outras consequências, entre as quais se conta a de pôr à prova a tributação com base no princípio da capacidade contributiva, v. João Ricardo CATARINO, «Globalização e capacidade fiscal contributiva», *Cultura – Revista de História e Teoria das Ideias*, vol. 16/17, 2003, pp. 473 e ss., e GÖTZ BLANKENBURG, *Globalisierung und Besteuerung. Krise des Leistungsfähigkeitsprinzip?*, Hamburg, 2004.

¹⁹ O que configura um *apartheid* fiscal que não dispõe de uma solução eficaz no plano exclusivamente nacional – v. sobre esse fenómeno, *infra*, ponto 2.3.1.

Em consequência, não admira que se fale da necessidade de *reconstrução da socialidade* ou na *renegociação do contrato social* no quadro da nova conformação das funções estaduais, traduzida quer na passagem para o mercado de um conjunto relevante de serviços públicos, hoje serviços económicos essenciais na designação europeia, quer na necessidade de reformulação da gestão de serviços sociais tradicionais como a saúde e a segurança social de forma a garantir uma resposta adequada no quadro da livre circulação de pessoas e da liberdade de prestação de serviços²⁰. O que tem dado azo a diversas propostas que pugnam pela reformulação de alguns pressupostos da socialidade entre as quais se conta a busca de soluções alternativas ao imposto como meio de prover ao financiamento do Estado num quadro de adequada sustentabilidade.

2. A sustentabilidade do estado fiscal

Pois bem, devemos começar por sublinhar que o problema da sustentabilidade ou, noutra perspectiva, da insustentabilidade do Estado actual, é um problema mais amplo do que o correspondente ao domínio ou aspecto identificado no título deste escrito, o qual, embora muito importante, decisivo mesmo para a sustentabilidade financeira do Estado, constitui apenas uma das vertentes, um dos vectores da sustentabilidade²¹. Daí que se imponha uma referência a esse quadro mais amplo.

²⁰ V., neste sentido, José CASALTA NABAIS / Suzana TAVARES DA SILVA, «O Estado pós-moderno e a figura dos tributos», *Revista de Legislação e de Jurisprudência*, 140, 2010/11, pp. 80 e ss. V. também e entre outros, Vitor BENTO, *O Nó Cego da Economia. Como resolver o principal bloqueio do crescimento económico*, Lisboa, 2010, pp. 20 e ss., e João Carlos LOUREIRO, *Adeus ao Estado Social? A Segurança Social entre o Crocodilo da Economia e a Medusa da Ideologia dos "Direitos Adquiridos"*, Coimbra Editora, Coimbra, 2010.

²¹ Sendo certo que o problema da sustentabilidade é ainda bem mais amplo, já que diz respeito aos países e até à própria humanidade. Sustentabilidade que, actualmente, tende a ser perspectivada a partir do desenvolvimento sustentável, como, de resto, figura no art. 66º, nº 2, da nossa Constituição. Sobre o desenvolvimento sustentável nos países em vias e desenvolvimento, tendo em conta os países da América Latina e do Caribe, v., Miguel-Angel MICHINEL ÁLVAREZ / Rafale Andrés VELÁZQUES PÉREZ, «La sostenibilidad en los países en vias de desarrollo (PVD), com especial referencia a América latina y el Caribe (ALC)», *Revista de Ciências Empresariais e Jurídicas*, nº 18, 2010, pp. 137 e ss.

2.1. A sustentabilidade estadual em sentido do amplo

Pois bem, o mencionado problema enquadra-se num quadro mais amplo, qual seja o da sustentabilidade dos países, numa economia de mercado, na tríplice vertente económica, ecológica e social, que seja compatível com a manutenção de um Estado social ou, dizendo de outro modo, com a sobrevivência de um Estado com um adequado grau de socialidade. Um tema que, embora glosado sobretudo relativamente ao Estado social não deixa, a seu modo e em alguns dos seus aspectos mais importantes, de afectar os próprios alicerces do Estado, decorrentes quer da dificuldade na delimitação e hierarquização das fontes de direito²², quer das complicações daí advindas para a operacionalidade do princípio democrático, base legitimadora desse modelo de Estado²³.

Efectivamente impõe-se que a sustentabilidade financeira seja considerada no domínio mais amplo da sustentabilidade económica, ecológica e social. Pois a sustentabilidade neste sentido amplo não pode deixar de ser tida em devida conta pela sustentabilidade financeira, que, como vamos ver, mais não é do que a sustentabilidade fiscal do Estado. Efectivamente, o orçamento do Estado, enquanto programa da política financeira em números, que suporta e espelha uma dada sustentabilidade, não pode deixar de ser visto como um instrumento, ao mesmo tempo central e fundamental de um *equilíbrio global* nos domínios económico, ecológico e social.

Assim e no respeitante ao domínio económico, é por demais evidente o contributo dos instrumentos da política orçamental, as receitas ou mais especificamente os impostos e as despesas com particular destaque para as despesas de investimento, para o «equilíbrio económico global». Um equilíbrio a obter num quadro de prossecução harmonizada dos objectivos parcialmente conflitantes da política económica, ou seja os objectivos que integram o conhecido «quadrado mágico»: estabilidade

²² Uwe VOLKMANN refere a este propósito que a Constituição passa a ser um «quadro de busca» no contexto complexo da internormatividade, in «Verfassungsrecht zwischen normativem Anspruch und politischer Wirklichkeit», *VVDStRL*, 2008/67, pp. 88 e ss.

²³ Jürgen HABERMAS fala mesmo do «fim do compromisso social do Estado», que se fica a dever à escassez de recursos financeiros e à mudança de paradigma no que respeita à integração social e à realização dos direitos nos Estados do modelo OCDE, em *Die postnationale Konstellation*, Suhrkamp, Frankfurt am Main, 1998, pp. 79 e ss.

dos preços, elevado nível de emprego, crescimento económico estável e equilíbrio das contas externas²⁴. Sendo certo que, num Estado fiscal, pela própria natureza das coisas, a sua sustentabilidade mais não é do que uma variável da sustentabilidade económica, pois se o funcionamento da economia de mercado não proporcionar excedentes tributáveis adequados à correspondente dimensão do Estado, este torna-se insustentável. Por conseguinte, uma tributação asfixiante da economia é, simultaneamente, uma tributação asfixiante da própria capacidade financeira do Estado, constituindo mesmo a negação o próprio Estado fiscal, porquanto, sendo este por natureza uma Estado financeiramente parasita da economia, implica uma economia minimamente saudável de que se possa alimentar adequadamente²⁵.

Por seu lado, no concernente ao domínio ecológico, não precisamos de perder tempo para salientar como a sustentabilidade financeira contribui, e de maneira não desprecianda, para a sustentabilidade ambiental, no quadro de uma dependência recíproca entre as finanças e o ambiente. Pois, mesmo que não se adira às ideias que nos anos oitenta e noventa do século passado chegaram a suportar o endosso desta sustentabilidade ao direito dos impostos, através de propostas de reformas tributárias a moldar em total conformidade com as exigências ambientais, no quadro do movimento da *green tax reforme*,²⁶ do que não há dúvidas é de que tanto as receitas públicas como as despesas públicas constituem vias importantes de realização de um elevado nível de tutela ambiental. Embora integrados num modelo de tutela ecológica suportado por uma grande variedade de instrumentos, em que ao lado da clássica actuação

²⁴ A este propósito, v., por todos, Markus MÖSTL, «Nachhaltigkeit und Haushaltrecht», em Wolfgang KAHL (Ed.), *Nachhaltigkeit als Verbundbegriff*, Tübingen, 2008, pp. 567 e ss. (571 e ss.). Para a concretização paradigmática da ideia do texto, tendo em conta a actual situação portuguesa de verdadeira emergência económico-financeira, v. a citada obra de Vítor BENTO, *O Nó Cego da Economia. Como resolver o principal bloqueio do crescimento económico*.

²⁵ Sobre o carácter parasita do estado fiscal face à economia, v. José CASALTA NABAIS, *O Dever Fundamental de Pagar Impostos*, Ob. Cit., pp. 203.

²⁶ Modelo que sucedeu ao perfilhado na década anterior, que reservava para o problema ambiental uma solução assente na ideia de imposição e controlo (*command and control model*), ao qual tende actualmente suceder um outro – o de um diálogo entre esses dois modelos. V. a este respeito e por todos, Melissa GUIMARÃES CASTELLO, «O necessário diálogo entre órgãos ambientais e órgãos fiscais na implementação de tributos ambientais», *Direito Fiscal em Questão*, Revista da FESDT, nº 6, 2010, pp. 171 e ss. .

pela via de imposição e controlo e dos instrumentos de persuasão voluntária, sobressaem os instrumentos de natureza económica, no seio dos quais, temos os impostos e os subsídios (nestes incluídos os benefícios fiscais)²⁷. Neste sentido dispõe, de resto, a Constituição Portuguesa, ao prescrever que, «para assegurar o direito ao ambiente, no quadro de um desenvolvimento sustentável, incumbe ao Estado (...) assegurar que a política fiscal compatibilize desenvolvimento com protecção do ambiente» (art. 66º, nº 2, alínea *h*)²⁸.

Enfim, no referente ao domínio social, parece não haver dúvidas de que num Estado fiscal social, como são os Estados desenvolvidos, a realização dos direitos económicos, sociais e culturais passa pelas receitas e despesas estaduais. Pois, embora a realização desses direitos, ou a grande maioria deles, no que se refere à generalidade das pessoas tenha por suporte o funcionamento da economia de mercado, através sobretudo da sua participação na actividade produtiva de bens e serviços, relativamente a quantos ou na medida em que o mercado não proporcione o gozo dos direitos sociais, cabe ao Estado assegurar um nível mínimo desses direitos, um nível que, no específico quadro económico-financeiro, permita salvaguardar a dignidade humana²⁹.

O que passa tanto pela realização de despesas com prestações sociais, como pela obtenção de receitas, designadamente através da modelação pessoal da tributação em sede da política fiscal. Assim o prescreve, aliás, a Constituição Portuguesa na qual, de um lado, estabelece, entre as incumbências prioritárias do Estado, a de «promover a justiça social,

²⁷ Ao lado do mercado de emissões e dos fundos ambientais (que constituam meios autónomos de financiamento de objectivos ambientais) – v. para estes instrumentos económicos de tutela ambiental, respectivamente, Tiago ANTUNES, *O Comércio de Emissões Poluentes à luz da Constituição da República Portuguesa*, aafdl, Lisboa, 2006, e Tiago SOUZA D'ALTE, «Fundos públicos e ambiente. Soluções de direito financeiro», *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, 2010/2, pp. 171 e ss. Quanto aos impostos ambientais, v. José CASALTA NABAIS, «Tributos com fins ambientais», *Por um Estado Fiscal Suportável – Estudos de Direito Fiscal*, vol. III, *Ob. Cit.*, pp. 173 e ss., e Jochen STGLOCH, «Nachhaltigkeit und Steuern», em Wolfgang KAHL (Ed.), *Nachhaltigkeit als Verbundbegriff*, Tübingen, 2008, pp. 497 e ss.

²⁸ Mas sobre o contributo do direito dos impostos para a sustentabilidade ecológica, v. o que dizemos *infra*, no ponto 3.

²⁹ V. José CASALTA NABAIS, *O Dever Fundamental de Pagar Impostos*, *Ob. Cit.*, esp. pp. 573 e ss., e «Algumas reflexões críticas sobre os direitos fundamentais», *Por uma Liberdade com Responsabilidade – Estudos sobre Direitos e Deveres Fundamentais*, Coimbra Editora, Coimbra, 2005, pp. 87 e ss. (126 e ss.).

assegurar a igualdade de oportunidades e operar as necessárias correcções das desigualdades na distribuição da riqueza e do rendimento, nomeadamente através da política fiscal» (art. 81^º, alínea *b*), e, de outro lado, prescreve que «o sistema fiscal visa a satisfação das necessidades financeiras do Estado e demais entidades públicas e uma repartição justa dos rendimentos e da riqueza» (art. 103^º, n.º 2).

2.2. A sustentabilidade fiscal do Estado

Mas, revertendo agora ao domínio subjacente ao título deste estudo, centremos a nossa atenção na sustentabilidade fiscal do Estado. E uma primeira observação a este respeito é para referir que falamos propositamente em sustentabilidade fiscal e não em sustentabilidade financeira e fiscal, como seria mais rigoroso, porque entendemos que a sustentabilidade financeira do Estado não passa, na prática, da sua sustentabilidade fiscal. Pelo que se torna imperioso concretizar o sentido e alcance da sustentabilidade financeira do Estado fiscal, a qual, assenta efectivamente na capacidade de pagar e na competência para cobrar impostos no presente e no futuro. Uma visão das coisas que, tendo estado presente no pensamento durante séculos, veio a ser posta em causa com o advento do Estado social.

2.2.1. *A visão clássica.* Efectivamente, essa visão esteve presente desde a construção das fundações do edifício jurídico do Estado fiscal, ou seja, da constituição fiscal, em que se destacam os princípios constitucionais que consubstanciam a ideia do autoconsentimento dos impostos e, entre todos eles, o princípio da legalidade fiscal. Pois, como já sublinhámos³⁰, o princípio da legalidade fiscal, concretização desse autoconsentimento, remonta à Idade Média, em que teve expressão em numerosos documentos entre os quais se conta a célebre *Magna Carta Libertatum*, em que claramente se afirmou essa ideia depois vertida no princípio da *no taxation without representation*³¹.

³⁰ V. José CASALTA NABAIS, «O princípio da legalidade fiscal e os desafios da tributação», *Volume Comemorativo do 75.º Aniversário do Boletim da Faculdade de Direito de Coimbra*, 2003, pp. 1057 e ss. (1068 e ss.).

³¹ Pois, ao contrário do que por vezes se afirma, a ideia de autoconsentimento dos impostos está longe de se esgotar no princípio da *no taxation without representation* ou da democracia

Uma ideia que, esquecida durante séculos em virtude da centralização do poder real, veio a ser recuperada pelas diversas revoluções liberais e concretizada no Estado constitucional ou, numa outra versão, no Estado de direito. Uma reposição que, todavia, não foi integral e que se reconduz agora a dois institutos diferentes: um, a votação anual da cobrança dos impostos através da aprovação anual do orçamento pelo parlamento; outro, a exigência de os impostos serem criados e disciplinados nos seus elementos essenciais através de lei parlamentar, como decorre do princípio da legalidade fiscal³².

Uma alteração que, durante os primeiros tempos do constitucionalismo e numa certa perspectiva, não significou uma modificação real ou efectiva da ideia medieval de autoconsentimento dos impostos. Pois o parlamento, ao aprovar a lei de cada imposto, de um lado, e o orçamento relativo às receitas, que o mesmo é dizer relativo aos impostos, de outro, no quadro de um sistema fiscal constituído por impostos de repartição, o que, afinal de contas, aprovava era o nível da despesa pública. Uma situação que, em rigor, não se alterou significativamente com o advento de um sistema fiscal assente preferentemente em impostos de quotidade, pelo menos enquanto perdurou o entendimento liberal do Estado que o reconduzia a um Estado mínimo a implicar finanças públicas (consideradas) neutras assentes numa despesa pública moderada e, portanto, numa carga fiscal baixa. Pelo que o princípio da legalidade fiscal, que no Estado liberal congregava em si as exigências que actualmente imputamos a toda a constituição fiscal, tinha o importante alcance de controlar a despesa pública, limitando-a ao montante das receitas proporcionadas pelos impostos, o que implicava uma sustentabilidade financeira do Estado equiparada à sustentabilidade fiscal.

representativa concretizada na instituição parlamentar. Na verdade, aquela ideia mais não era do que uma expressão, para o específico campo dos impostos, da concepção mais ampla, típica dos sistemas inspirados na *rule of law*, de que os direitos individuais, enquanto direitos naturais reconduzidos fundamentalmente à liberdade e à propriedade (*liberty and property clause*), constituíam um *prius* face ao poder do estado susceptíveis, por isso, apenas de autolimitação por parte do indivíduo – v. neste sentido, L. ANTONINI, *Dovere Tributario, Interesse Fiscale e Diritti Costituzionali*, Milano, 1996, pp. 34 e ss.

³² Assim, onde antes tínhamos a aprovação pelas Cortes dos impostos, passámos a ter o princípio da legalidade dos impostos e a aprovação anual do orçamento pelo parlamento.

2.2.2. *O advento do Estado social.* Mas todo esse quadro se alterou e alterou profundamente com o advento do Estado social. Na verdade, à medida que se foi impondo a ideia de umas finanças públicas funcionais, baseadas em elevada despesa social e numa alta tributação, bem como no recurso amplo ao crédito público, o poder parlamentar prático ou efectivo sobre o conjunto das despesas e, por conseguinte, sobre a sustentabilidade financeira do Estado enfraqueceu significativamente.

Assim e quanto às despesas públicas, para além da subtracção ao conhecimento do parlamento de montantes significativos destas, através de variadas e, por vezes, subtis ou labirínticas formas de desorçamentação, entre as quais em Portugal têm tido particular expressão as Parcerias Público-Privadas (PPP)³³, não há dúvidas de que o poder parlamentar é muito diminuto sobre as despesas, já que se limita a aprovar ou a fazer pequenos acertos aos montantes apresentados pelo governo, sem poder efectivo para limitar o recurso ao crédito e, por conseguinte, para controlar realmente os défices públicos. O que, atendendo à especial rigidez apresentada pelas despesas, afectas em larguíssima medida ao pagamento das remunerações dos servidores públicos, acaba constituindo, na prática, uma verdadeira impossibilidade.

Assim, com o advento do Estado social, o controlo das despesas públicas pelo parlamento degradou-se significativamente. De um lado, num quadro de finanças funcionais e de ampla intervenção económica do Estado, decorrente das ideias de *John Meynard Keynes*, o recurso ao crédito converteu-se num importante segmento das receitas públicas, ao lado das receitas efectivas constituídas pelos impostos ou, mais em geral, pelos tributos. Um segmento em relação ao qual o controlo dos parlamentos, quando não mesmo dos próprios Estados, acabou por nunca ser o que deveria ser, designadamente em termos de salvaguardar a «regra de ouro das finanças públicas», segundo a qual o valor do défice orçamental não deve ser superior ao valor das despesas de investimento

³³ V., sobre o fenómeno da desorçamentação, Paulo TRIGO PEREIRA e Outros, *Economia e Finanças Públicas, Ob. Cit.*, pp. 414 e s.; e Pedro NUNES, «O fenómeno da desorçamentação: breves considerações à nomenclatura», *Revista de Ciências Empresariais e Jurídicas*, nº 14, 2009, pp. 101 e ss. Por seu lado, relativamente à maneira com tem funcionado a desorçamentação concretizada nas PPP, v. Carlos MORENO, *Como o Estado Gasta o Nosso Dinheiro*, Caderno, Lisboa, 2010.

aptas a gerar no futuro receitas fiscais suficientes para fazer face aos empréstimos contraídos. O que impunha o recurso ao crédito apenas para as despesas com o investimento, segundo a regra que na Alemanha vem sendo referida por *junctim* recurso ao crédito/investimento³⁴.

Ao que acresce o contínuo aumento da carga fiscal implicada no desenvolvimento e consolidação do Estado social nos anos sessenta e setenta do século passado. Daí que a partir dos anos oitenta e noventa se tenha começado a reivindicar nos países mais desenvolvidos, onde o problema dos limites da carga fiscal mais se fazia sentir, um limite a esse aumento da carga fiscal, o qual passou a ser objecto de discussão em dois planos. Num *plano jurídico*, em que se procurava uma solução jurídica, a qual, em geral, resultou na tentativa de introdução nos próprios textos constitucionais de alguns limites à tributação, abrangendo uma diversidade de propostas, tais como a previsão de limites à despesa pública, ao número de servidores públicos, à taxa ou alíquota de certos impostos, com destaque para o imposto sobre o rendimento pessoal, etc.. O que teve expressão visível na discussão do *balanced budget ammendment* norte-americano, objecto de rejeição pelo Senado em 2 de Março de 1995³⁵.

E num *plano político* em que se pugnou por uma solução política a encontrar na arena democrática do Estado, traduzida em os partidos políticos, através dos seus candidatos ao governo, apresentarem programas de redução ou de limitação dos impostos. Foi por este caminho que enveredaram os Estados Unidos da América, com a eleição de *Ronald Reagan*, o Reino Unido, com a eleição de *Margaret Thatcher*, e a Suécia, com a eleição de um governo conservador ao fim de décadas de governos sociais democratas. De facto, todas as forças políticas que ganharam as eleições nesses países apresentaram ao eleitorado programas de redução significativa da carga fiscal. Solução esta que levou ao esquecimento

³⁴ Regra esta que, apesar de estabelecida na Alemanha, após segunda guerra mundial, não obistou a défices orçamentais resultantes do recurso ao crédito muito para além do correspondente ao investimento – v., neste sentido e por todos, Christoph GRÖPL, «Schwächen des Haushaltsrechts – Wege zu einer nachhaltigen Finanzwirtschaft», *Die Verwaltung*, 2006/2, pp. 220 e ss. Quanto à regra de ouro das finanças públicas, v. Paulo TRIGO PEREIRA e Outros, *Economia e Finanças Públicas*, *Ob. Cit.*, pp. 463.

³⁵ V. o nosso livro *O Dever Fundamental de Pagar Impostos*, *Ob. Cit.*, pp. 590 e ss, e Abel L. COSTA FERNANDES, *A Economia das Finanças Públicas*, Almedina, Coimbra, 2010, pp. 524 e ss.

daquela solução jurídica que desapareceu da preocupação dos políticos e juristas e, bem assim, das propostas de alteração constitucional.

2.2.3. *A entrada no século XXI.* Todavia, este tipo de resposta deixou de ser solução eficaz no século XXI. Por isso, não admira que assistamos hoje a um certo revivalismo focado naquelas soluções jurídicas, que foram discutidas justamente nos anos oitenta e noventa do século passado. Com efeito, sob a batuta da Alemanha, que introduziu em 2009 na *Grundgesetz* (GG) um limite para o défice orçamental, para valer a partir de 2016 (que será reduzido a 0 a partir do ano 2020)³⁶, há de novo vezes a propor que se introduzam nas constituições dos Estados-membros da União Europeia rigorosos limites para as despesas públicas.

Uma proposta em relação à qual temos fundadas dúvidas, as quais não deixam de coincidir com as levantadas no século passado quando a questão do *balanced budget* agitou a doutrina jurídica e económica ou foi mesmo proposta e discutida nos parlamentos³⁷. Pois não podemos esquecer que, se a disposição alemã em causa tão extensa quanto intensa é nova, a *ratio constitutionis* de um tal normativo nunca deixou de ter expressão inequívoca na constituição germânica. Porém, esta racionalidade acabou por ser neutralizada, na prática, por disposições legais que impediram a efectiva concretização do mencionado *junctim* traduzido na estrita vinculação do recurso ao crédito a despesas de investimento. Efectivamente, foi-se permitindo com grande amplitude a falta de correspondência entre as leis que autorizavam o recurso ao crédito e as leis que permitiam ou impunham os correspondentes investimentos, com fundamento na circunstância de a obtenção de créditos oneradores das futuras gerações se destinar à produção de património ou de activos duradouros³⁸.

³⁶ Referimo-nos ao art. 115º da GG que dispõe, na nossa tradução: «(1) A obtenção de créditos e a prestação de fianças, garantias ou outros compromissos financeiros que possam ocasionar despesas em exercícios económicos futuros, carecem de habilitação de lei federal que determine ou permita a determinação do respectivos montantes. (2) As receitas e as despesas devem, em princípio, estar em equilíbrio sem recurso ao crédito. Este princípio considera-se observado quando as receitas obtidas com recurso ao crédito não excedam 0,35% do valor nominal do Produto Interno Bruto. (...)».

³⁷ Cf. José CASALTA NABAIS, *O Dever Fundamental de Pagar Impostos*, Ob. Cit., pp. 590 e ss.

³⁸ Sobre as razões do fracasso v. Christoph GRÖPL, «Schwächen des Haushaltsrechts – Wege zu einer nachhaltigen Finanzwirtschaft», *Die Verwaltung*, 2006/2, pp. 220 e ss.

Por outro lado, não podemos esquecer o que se vem passado nos países da União Europeia que integram a União Económica e Monetária (UEM), os quais, no quadro das *binding rules* do Pacto de Estabilidade e Crescimento (PEC), agora se encontram sujeitos a rigorosos limites no que respeita ao défice público e à dívida pública, não podendo ultrapassar, respectivamente, 3% e 60% do PIB, sob pena de abertura do Procedimento por Défices Excessivos. Pois, embora o cumprimento desses limites tenha sido exigido a pequenos países (caso de Portugal³⁹), quando chegou a vez da violação dos mesmos pelos grandes países (caso da Alemanha e da França), procedeu-se à flexibilização do Pacto⁴⁰.

Para além de que o respeito desses limites, mesmo nesse quadro de flexibilização, numa situação de crise económica e financeira como a que estamos vivendo, se depara com obstáculos praticamente intransponíveis. É que os Estados, desprovidos dos instrumentos da política monetária, agora monopolizada no BCE e estritamente orientada para a estabilidade dos preços, e limitados nos instrumentos de política orçamental, têm como única via o aumento das receitas e a diminuição das despesas, vias largamente impraticáveis: a primeira, por a carga fiscal dos países mais afectados pela crise estar muito próxima do insuportável; a segunda, em virtude de uma parte muito significativa das despesas públicas se revelarem muito rígidas⁴¹.

A que acresce ainda a circunstância de a referida «regra de ouro das finanças públicas» ter presentemente por pano de fundo a nova *governance* financeira pública, em que a coexistência permanente da tradicional lógica política ou jurídica com a actual lógica técnico-económica ou de gestão, acaba por limitar o alcance da eventual constitucionalização de normas financeiras respeitantes a um efectivo equilíbrio orçamental. Pois, para além de a lógica económica ou de gestão contemporânea restringirem significativamente as iniciativas e escolhas políticas ou jurídicas, tais normas não podem deixar de ter uma adequada flexibilidade.

³⁹ O primeiro país a ser objecto do Procedimento dos Défices Excessivos, em 2002.

⁴⁰ Levado a cabo pelos Regulamentos nº 1055/2005 e nº 1056/2005. Alteração levada a cabo depois de o Pacto ter sido suspenso no ECOFIN de 25 de Novembro de 2003.

⁴¹ Sobre a política orçamental na União Europeia, v., por todos, Paulo TRIGO PEREIRA e Outros, *Economia e Finanças Públicas*, Ob. Cit., pp. 543 e ss.

Uma ideia que não é de todo compensada com o facto de esse equilíbrio financeiro dever reportar-se a todo o conjunto do sector público⁴².

2.2.4. *O estado de necessidade económico-financeiro*. Apesar das dúvidas, que vimos de exprimir, admitimos todavia que a consagração constitucional de um limite ao endividamento público possa ter um papel importante enquanto parâmetro supralegal para legitimar a adopção de medidas, a seu modo de natureza excepcional, naquelas situações que podemos designar por «estado de necessidade financeiro» ou «estado de necessidade económico-financeiro». O que possibilitará passar a dispor de uma abertura constitucional expressa para este tipo de estado de necessidade, situado, de algum modo, entre o excepcionalíssimo «estado de necessidade constitucional» (conhecido por estado de sítio ou estado de emergência) e o ordinário ou corrente «estado de necessidade administrativo»⁴³.

Abertura que permitirá a adopção de medidas que sirvam de suporte a uma equilibrada repartição, no quadro dessa situação de excepção, do que cada um dá e recebe do Estado no quadro de uma verdadeira «conta corrente», ou seja, dos *commoda* e *incommoda* implicados na pertença de cada um à comunidade estadual. Estado de necessidade que, a nosso ver, não se deve limitar, como defende a doutrina, essencialmente a medidas de natureza regulatória dos mercados ou de intervenção em empresas nevrálgicas para a economia nacional⁴⁴. Pois não encontramos obstáculo jurídico a que, nesse contexto, possam ser adoptadas outras medidas, como, por exemplo, a limitação de eventuais obrigações de indemnização decorrentes do não cumprimento de alguns compromissos contratuais, quando a razão desse incumprimento advenha da situação de estado de necessidade financeiro.

Trata-se de afirmar que o Estado não pode nem deve assumir integralmente o risco financeiro associado à «realização de projectos de interesse público», quando a «alteração das circunstâncias» é externa às

⁴² V., a este respeito e por todos, as considerações feitas por Michel BOUVIER, «La règle d'or: un concept à construire?», Editorial da *Revue Française de Finances Publiques*, nº 113, 2011.

⁴³ Regulados em Portugal, respectivamente, no art. 19º da Constituição e no art. 3º, nº 2, do Código de Procedimento Administrativo.

⁴⁴ V., nesse sentido, Alfredo FIORITTO, *L'amministrazione dell'emergenza tra autorità e garanzie*, il Mulino, Bologna, 2008, pp. 135 e ss.

opções da política nacional. Assim, por exemplo, situações que aparentemente fossem de reconduzir ao dever de reposição do equilíbrio financeiro dos contratos por parte do Estado em resultado de uma decisão adoptada fora do exercício dos poderes de conformação da relação contratual, mas imputável a decisão do contraente público (*factum principis*), deverão ser igualmente reconduzidas às equações de partilha do risco, quando a medida legislativa adoptada pelo Estado resulte de condicionantes externas às opções da política nacional⁴⁵. Pois não é minimamente aceitável que, numa situação de emergência económico-financeira, os avultados custos decorrentes dos riscos que a mesma envolve sejam imputáveis apenas aos contribuintes⁴⁶.

Um resultado que é chocante sobretudo a partir do momento que tomámos consciência de que vivemos numa sociedade de risco, ou mesmo de alto risco, a exigir que este seja partilhado por todos enquanto membros da comunidade e não apenas como suportadores financeiros do Estado, ou seja, como contribuintes. Por isso, a responsabilidade civil do Estado, contratual e extracontratual, deve ser repensada de modo a ser estritamente limitada aos danos decorrentes de riscos efectivamente imputáveis ao Estado e não inerentes à sociedade de risco em que vivemos⁴⁷. Pois não nos podemos esquecer de que, assumida essa responsabilidade a configuração que assumir, são seus efectivos sujeitos passivos sempre ao mesmos – os contribuintes da geração presente e da geração ou gerações vindouras.

2.2.5. *A reabilitação do poder parlamentar face às despesas*. Por outro lado, no sentido da sustentabilidade financeira do Estado, impõe-se recupe-

⁴⁵ O que pode significar, segundo a aplicação dos critérios da equidade constante do art. 314º, nº 2, do Código dos Contratos Públicos, uma compensação muito reduzida ou mesmo nula. De resto, é bom lembrar, no contexto da aplicação do princípio da sustentabilidade financeira aos contratos públicos, os ensinamentos da Comissão Europeia e do Tribunal de Justiça da União Europeia a propósito da implementação de políticas, onde aquele princípio impõe obrigações de resultado.

⁴⁶ Uma situação que, em Portugal, atendendo à reconhecida desigualdade efectiva existente na distribuição da carga fiscal, ainda se revela mais intolerável.

⁴⁷ V. José CASALTA NABAIS / Suzana TAVARES DA SILVA, «O Estado pós-moderno e a figura dos tributos», *Ob. Cit.*, pp. 90 e ss. Cf. também José CASALTA NABAIS, «Responsabilidade civil da administração fiscal», em *Por um Estado Fiscal Suportável – Estudos de Direito Fiscal*, vol. III, *Ob. Cit.*, pp. 147 e s.

rar o poder do parlamento relativamente às despesas que, como vimos, com o advento das finanças intervencionistas, deixou de ter real significado em sede da sustentabilidade financeira dos Estados. Isto significa, por outras palavras, dever o parlamento assumir um poder efectivo sobre o recurso ao crédito, o qual, por seu turno, deve ser admitido apenas para despesas de investimento que, no futuro, proporcionem receitas fiscais aptas a fazer face à amortização e pagamento de juros dos empréstimos contraídos, assumindo assim claramente que a medida efectiva das despesas públicas são os impostos de hoje (da geração actual) e os impostos de amanhã (das gerações futuras). O que não será nada fácil de implementar dado o elevado grau de rigidez que a generalidade das despesas públicas apresenta actualmente.

Por quanto vimos de dizer, não deixa de ser estranho o alheamento que as forças políticas e a doutrina financeira e fiscal tem revelado em relação ao *poder de gastar*, o qual, como referimos, foi o que esteve presente na ideia de autoconsentimento dos impostos e do consequente princípio da legalidade fiscal e outros princípios constitucionais que suportam a actual constituição fiscal. Com efeito, como salienta *Robert Herzog*, o que surpreende é que a doutrina financeira continue agarrada ao mito de que o parlamento exprime a sua vontade na lei do orçamento que o governo executa segundo princípios inteiramente destinados a assegurar o seu respeito. Um entendimento que, como é sabido, se ficou a dever, em grande parte, ao facto de o pensamento político moderno se ter preocupado fundamentalmente com a garantia das liberdades e a protecção da propriedade, o que conduziu a que a reflexão jurídica se centrasse nos actos do poder normativo⁴⁸. Assim se compreende que os esforços levados a cabo pela doutrina se tenham orientado no sentido de entender o orçamento como uma lei e de limitar a este acto normativo toda a sua análise⁴⁹. Uma compreensão das coisas que, com o advento

⁴⁸ Robert HERZOG, «Le pouvoir dépensier de l'exécutif», *Problèmes Economiques*, 2.347, 27 octobre 1993, pp. 5 e ss.

⁴⁹ Sobre a natureza jurídica da lei do orçamento, v., por todos e entre nós, J. J. GOMES CANOTILHO, «A lei do orçamento na teoria da lei», número especial do *Boletim da Faculdade de Direito de Coimbra – Estudos em Homenagem ao Prof. Doutor J. J. Teixeira Ribeiro*, I, 1979; J. M. CARDOSO DA COSTA, «Sobre as autorizações legislativas da lei do orçamento», *Idem*, III, 1982; A. LOBO XAVIER, *O Orçamento como Lei. Contributo para a Compreensão de Algumas Especificidades do Direito*

do Estado social, suportado no alargamento das preocupações e compromissos sociais do Estado e, por conseguinte, dos actos em que estas começaram a ser vertidas, deixou de ter grande sentido.

2.3. A sustentabilidade fiscal para os contribuintes

Mas a sustentabilidade do Estado fiscal vista a partir de quem suporta os múltiplos e diversificados encargos concretizados nos impostos ou, mais em geral, nos tributos, isto é, vista a partir dos contribuintes, implica outro tipo de reflexões ligadas seja à maneira como esses encargos são distribuídos pelos diversos grupos de contribuintes ou sujeitos passivos, seja ao risco de duplicação ou multiplicação camuflada da carga fiscal consubstanciada no conjunto dos tributos⁵⁰. O que nos leva a que tenhamos aqui algumas considerações em torno, de um lado, do que vimos designando por «*apartheid* fiscal» e, de outro lado, do fenómeno que vimos referindo por «duplicação do Estado fiscal».

2.3.1. *O apartheid fiscal*. Pois bem, quanto à distribuição dos múltiplos encargos fiscais pelos diversos grupos de contribuintes ou sujeitos passivos, é cada vez mais visível um certo *apartheid* fiscal. O qual, é de assinalar, se reporta não apenas à cada vez mais pesada carga fiscal, mas também aos numerosos e dispendiosos deveres que os contribuintes ou outros sujeitos passivos, mais especificamente as empresas, enquanto suportes da administração ou gestão da generalidade dos impostos⁵¹, têm de suportar.

Assim e no respeitante à distribuição da carga fiscal, um tal fenómeno é visível sobretudo em sede da tributação do rendimento e resulta em larga medida da proliferação de regimes fiscais de favor, decorram estes

Orçamental Português, separata do *Boletim de Ciências Económicas*, vol. XXXIII, 1990, Coimbra; BRAZ TEIXEIRA, «Conceito e natureza jurídica do orçamento», *Estudos do XXX Aniversário do Centro de Estudos Fiscais*, Lisboa, 1993, pp. 103 e ss., e Tiago DUARTE, *A Lei por Detrás do Orçamento. A Questão Constitucional da Lei do Orçamento*, Almedina, Coimbra, 2007.

⁵⁰ Uma vertente em relação à qual, atenta a sua feição subjectiva, seria mais adequado falar em *suportabilidade* do que em *sustentabilidade*, como, de resto, se encontra subentendido na série de José CASALTA NABAIS, «Estudos de Direito Fiscal», justamente subordinada ao título «Por um Estado Fiscal Suportável».

⁵¹ No quadro do que configura uma verdadeira «privatização» da função de liquidação e cobrança dos impostos – cf. José CASALTA NABAIS, *Direito Fiscal*, 6ª ed., Almedina, Coimbra, 2010, pp. 355 e ss.

das limitações reais de tributação de alguns grupos de contribuintes, em virtude da possibilidade de deslocalização de certos factos tributáveis, quer da atribuição de benefícios fiscais.

Efectivamente, é cada vez mais visível a existência, nesse domínio, de dois tipos de contribuintes: uns, sobretudo os trabalhadores dependentes, que pagam os impostos estabelecidos pelo parlamento nos termos constitucionais, designadamente com base numa ideia de igualdade aferida pela capacidade contributiva; outros, os quais integram uma parte significativa dos trabalhadores independentes e das empresas que, em virtude de regimes fiscais de favor que podem escolher ou, de algum modo, podem modelar através de grupos de pressão ou lóbis em que se inserem, acabam pagando menos de imposto do que os demais contribuintes.

Uma realidade que pode ser ilustrado em Portugal com a referência a alguns dados, os quais não podem deixar de considerar preocupantes. Dados esses relativos quer ao Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (IRS), quer ao Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas (IRC). Assim e em sede IRS, é de sublinhar que as receitas deste imposto provenientes dos rendimentos das categorias A (rendimentos do trabalho dependente) e H (pensões) ultrapassam os 80%. O que significa que os rendimentos do trabalho dependente e das pensões, que o mesmo é dizer rendimentos do trabalho dependente de hoje e, basicamente, do trabalho dependente de ontem. De outro lado, o rendimento anual médio declarado em IRS relativamente aos rendimentos empresariais e profissionais, isto é, por empresas individuais em sentido amplo, tem sido bastante inferior ao rendimento anual médio dos trabalhadores dependentes.

Por seu turno, em sede de IRC, é de sublinhar que mais de 80% das receitas provêm de poucas centenas de empresas e que perto de 50% das empresas sujeitas a IRC não pagam imposto, pois encontram-se inactivas ou apresentam prejuízos. Uma situação que acaba por onerar drasticamente os outros contribuintes, porque lhes impõe, para além do pagamento dos impostos que lhes cabem, uma carga fiscal maior resultante do montante dos impostos que os «favorecidos» fiscais não suportam e dos impostos que os «fugitivos» fiscais, em virtude da capacidade de planeamento fiscal ou mesmo de evasão fiscal eficaz, não satisfazem.

Ora é insustentável a situação a que uma parte significativa de contribuintes se conseguiu alcandorar, desonerando-se com assinalável êxito

dos encargos implicados no pagamento dos impostos. Insustentável pela receita perdida que origina e, conseqüentemente, pelo *apartheid* fiscal que a mesma provoca, desonerando os favorecidos e fugitivos fiscais e sobrecarregando os demais contribuintes que, não podendo obter leis fiscais de favor ou «fugir» aos impostos, se tornam verdadeiros «reféns» ou «cativos» do Fisco por impostos alheios.

É que a capacidade de influenciar a legislação fiscal a seu favor, bem como a de fazer planeamento fiscal ou de fugir com êxito aos impostos não é igual para todos. De facto de uma tal capacidade apenas alguns contribuintes dispõem, mais especificamente as grandes empresas. O que, embora sendo particularmente visível no domínio da tributação mais importante e sensível do ponto de vista do princípio da justa repartição dos encargos públicos, a tributação do rendimento, diz respeito à generalidade dos impostos ou, mais amplamente, à generalidade dos tributos.

Mas o fenómeno do *apartheid* fiscal manifesta-se também, porventura até em termos mais insuportáveis, em sede do complexo e não raro labiríntico sistema de deveres de administração ou gestão dos impostos. De facto, na passagem do sistema de gestão pública para o sistema de gestão privada de liquidação e cobrança da generalidade dos impostos não se teve minimamente em conta a diversidade da *capacidade de prestar* dos diversos contribuintes ou sujeitos passivos. Capacidade que, enquanto reportada a encargos económicos em que têm de incorrer para suportar os custos de cumprimento desses deveres, não pode deixar de ser tida como critério de medida da *igualdade perante os encargos públicos*. O que, a nosso ver, impõe o estabelecimento de um *mínimo de subsistência* traduzido num ou mais regimes simplificados de cumprimento desses deveres para as micro e pequenas empresas⁵².

Um fenómeno que comporta ainda outras manifestações, as quais, apesar de menos referidas, não deixam de ser expressão ou concretização da mencionada divisão entre contribuintes ou sujeitos passivos, como é seguramente a que se verifica em sede dos direitos fundamentais de acesso à justiça e a uma tutela jurisdicional efectiva nas relações tributárias, nos termos em que esses direitos se encontram assegurados

⁵² V. nesse sentido, J. L. SALDANHA SANCHES, *Justiça Fiscal, Ob. Cit.*, pp. 59 e s.

nos art. 20º e 168º da Constituição e na correspondente legislação ordinária. Uma diferença de tratamento que é particularmente visível no domínio de acesso à arbitragem tributária recentemente introduzida no ordenamento jurídico português, pois o recurso a essa forma alternativa de resolução de litígios tributários apenas se apresenta acessível aos contribuintes com elevadas disponibilidades económicas⁵³.

Uma realidade que coloca a questão de saber se, através desta via, não estamos de algum modo a regressar à situação que com algumas exceções se manteve até ao triunfo do Estado constitucional⁵⁴, em que as classes superiores, isto é, o clero e a nobreza, estavam excluídos da tributação que, assim, acabava por incidir apenas sobre os integrantes do povo ou do terceiro Estado. O que, a verificar-se, mais não seria do que a reposição da velha distinção assente em classes, cuja existência, apesar de não ter por base, como no passado, vínculos de sangue, não poderia deixar de assumir idêntico sentido e alcance atento o seu resultado prático. Um regresso à Idade Média em que, atenta a realidade política e social contemporânea, não podem funcionar, todavia, os correspondentes equilíbrios medievais⁵⁵.

Impõe-se, por isso, um combate eficaz à proliferação de regimes de favor, ao planeamento fiscal abusivo e à evasão fiscal, de um lado, e à excessiva oneração das micro e pequenas empresas concretizada nos múltiplos e diversificados deveres acessórios, de outro lado. O que envolve igualmente a rejeição de um discurso garantístico que, fazendo-se eco não raro de um verdadeiro fundamentalismo jusfundamental, favorece, mesmo sem querer, o clima daquela proliferação e evasão. Um discurso que, convém acentuá-lo, quase subliminarmente se vem impondo na chamada opinião pública (reduzida, em rigor, à opinião publi-

⁵³ V. sobre a arbitragem tributária em Portugal, José CASALTA NABAIS, «Reflexões sobre a introdução da arbitragem tributária», *Revista de Legislação e de Jurisprudência*, 140, 2010/11, pp. 239 e ss.

⁵⁴ Entre essas exceções conta-se a verificada em Portugal com a «décima militar», de 1641, que terá constituído senão a primeira uma das primeiras manifestações da tributação moderna – v. sobre esta, José CASALTA NABAIS, *Direito Fiscal*, Ob. Cit., pp. 478 e ss.

⁵⁵ Cf. José CASALTA NABAIS, «Algumas reflexões críticas sobre os direitos fundamentais», *Por uma Liberdade com Responsabilidade – Estudos sobre Direitos e deveres Fundamentais*, Ob. Cit., pp. 97 e ss., e Michel BOUVIER, *Introduction au Droit Fiscal Général et la Théorie de l'Impôt*, Ob. Cit., pp. 295 e ss.

cada ou mesmo à opinião publicitada), frequentemente dominada pelos interesses dos «favorecidos» e «fugitivos» fiscais, os quais não raro controlam, das mais variadas e subtis formas, os próprios meios de comunicação social. Até porque o hipergarantismo formal, traduzido em múltiplas e diversificadas garantias, sendo de fraca ou nula utilidade para a generalidade dos contribuintes, aproveita sobretudo aos poderosos ou economicamente mais fortes, os únicos que, dispendo do poder económico e de capacidade técnica adequados, as utilizam em toda a plenitude, inclusive em termos abusivos.

2.3.2. *A duplicação do Estado fiscal?* Tendo em conta a proliferação de tributos, sobretudo na modalidade de taxas e de outros tributos comutativos em que se inserem, como seus segmentos mais importantes, as taxas em sede da regulação económica e os tributos ambientais, é de nos interrogarmos sobre se, em geral e sobretudo em Portugal, não se está a engendrar uma «duplicação do Estado fiscal», em que embora como cidadãos ou residentes⁵⁶ apenas beneficiemos de um Estado, financeiramente acabemos suportando dois Estados: um, o Estado fiscal propriamente dito, expressão do contrato social suporte do Estado comunidade, que é financiado pela figura dos impostos e se encontra sujeito ao escrutínio democrático consubstanciado no funcionamento dos já clássicos princípios da «constituição fiscal», especialmente do princípio da legalidade fiscal; outro, um Estado fiscal paralelo, mascarado de não fiscal que é financiado basicamente por impostos especiais, mormente sobre consumos específicos, em geral com receitas consignadas, muito embora designados por taxas ou contribuições, os quais não só escapam assim à constituição financeira e fiscal, como, do mesmo jeito, se furtam ao escrutínio materializado na comparabilidade internacional da efectiva carga fiscal ou nível de fiscalidade que suportamos, uma vez que para essa comparabilidade contam apenas os impostos e as contribuições para a segurança social.

⁵⁶ Uma vez que o decisivo, em sede da ligação dos contribuintes ao seu país, é mais o vínculo de cariz económico traduzido na residência do que o vínculo político expresso na cidadania ou nacionalidade ou, por outras palavras, é mais uma cidadania de natureza económica do que uma cidadania política – v. José CASALTA NABAIS, «Alguns aspectos da tributação das empresas», *Por um Estado Fiscal Suportável – Estudos de Direito Fiscal*, vol. I, *Ob. Cit.*, pp. 358, nota 1.

Uma realidade que tem expressão acentuada tanto em alguns importantes sectores da actuação estadual como sobretudo em relação aos municípios em que o recurso a novos tributos quase sempre designados por taxas, muitos deles de difícil qualificação, constituindo não raro verdadeiros impostos disfarçados, ou o crescente aumento das taxas já existente, tem sido particularmente visível⁵⁷. Assim e no referente à proliferação de taxas e outros tributos normalmente referenciados como contribuições ou tributos parafiscais⁵⁸ respeitante à actuação da administração estadual, podemos apontar, a mero título de exemplo, o sector dos transportes bem como o sector da actividade seguradora.

No domínio dos transportes, são de referir as taxas nos transportes terrestres (rodoviários e ferroviários), as taxas nos transportes marítimos, as taxas nos transportes aéreos.⁵⁹, as taxas de acesso à actividade de transporte ferroviário e de utilização da infra-estrutura⁶⁰, a taxa de regulação das infra-estruturas rodoviárias (TRIR)⁶¹, a contribuição de serviço rodoviário (CSR)⁶², etc.

Por seu lado, no concernente ao sector dos seguros, podemos mencionar diversos tributos parafiscais que incidem sobre as próprias seguradoras ou sobre estas e sobre os segurados ou apenas sobre os segurados embora sempre cobradas por aquelas como as «taxas» para o ISP,

⁵⁷ A que é de acrescentar ainda a inaceitável duplicação de taxas sobre o mesmo facto tributário, como se vem verificando, por exemplo, a nível municipal, com a taxa municipal de direitos de passagem (TMDP) e a taxa municipal de ocupação da via pública (TMOVP), tendo esta última, a muito justo título, sido julgada ilegal recentemente pelo STA – v. o acórdão de 06-10-2010, Processo nº 0363/2010. Sobre tais taxas e a sua natureza discutível, v., por todos, Suzana TAVARES DA SILVA, *As Taxas e a Coerência do Sistema Tributário*, CEJUR, Coimbra, 2008, pp. 29 e ss. (35 e ss.).

⁵⁸ Uma designação que, é de sublinhar, tem apenas a ver com a *titularidade activa* da relação tributária, e não com a *estrutura* dessa relação que decorre, naturalmente, da configuração do correspondente facto gerador do tributo. Dai a nossa preferência pela designação de receitas parafiscais em vez de tributos parafiscais.

⁵⁹ Taxas cuja disciplina consta, respectivamente, do Regulamento de Taxas do IMTT, do Regulamento de Taxas do IMP e do Regulamento de Taxas do INAC.

⁶⁰ Decreto-Lei nº 270/2003, de 28 de Setembro, na redacção do Decreto-Lei nº 231/2007, de 14 de Junho.

⁶¹ Aprovada pelo Decreto-Lei nº 43/2008, de 10 de Março, para financiar o InIR e incidente sobre as concessionárias das auto-estradas em função do tráfego médio.

⁶² Criada pela Lei nº 55/2007, de 31 de Agosto, destinada à Estradas de Portugal, EPE, incidente a uma taxa específica de € 64/1000 l de gasolina ou € 68/1000 l de gasóleo.

para o INEM, para Fundo de Garantia Automóvel, para o Fundo de Acidentes de Trabalho, para a Autoridade Nacional de Protecção Civil e a taxa favor do IFADAP destinada ao Sistema Integrado contra as Aleatoriedades Climáticas⁶³.

Em sede mais estrita da figura das taxas podemos dizer que se deve sobretudo aos municípios a crescente multiplicação e aumento desses tributos bilaterais. Uma situação que, ao contrário do que era de supor, não foi travada pela adopção do Regime Geral das Taxas das Autarquias Locais⁶⁴, cujo objectivo foi justamente o de obstar ao arbítrio na criação das taxas e na fixação do seu montante, designadamente através da exigência do respeito pelo princípio da equivalência jurídica e da imposição da fundamentação económico-financeira do seu valor. Efectivamente, aproveitando o cumprimento da obrigação de adaptação dos regulamentos das taxas imposta no art. 17º do referido Regime, a quase totalidade dos municípios acabou por proceder ao aumento generalizado das taxas municipais.

Por isso, para uma adequada análise da comunidade estadual a que pertencemos, no quadro do correspondente contrato social base do Estado de direito democrático, avaliando e ponderando as correspondentes prestações recíprocas, ou seja, de um lado, o que pagamos ao Estado e, de outro lado, o que recebemos dele, não podemos deixar de contabilizar, com base numa verdadeira «conta corrente», tudo o que pagamos, tanto em sede de fiscalidade como das múltiplas parafiscalidades que vão germinando um pouco por todo o lado neste Estado que, em alguns sectores, parece movido por um verdadeiro «dirigismo regulático». Pois não podemos estar dispostos a ser cidadãos face ao Estado e súbditos dos múltiplos senhores que os desdobramentos verticais (a montante e a jusante) e sobretudo horizontais desse mesmo Estado vêm engendrando, cujos poderes e gastos não votamos e cuja necessidade da correspondente actividade não se percebe. Sobretudo quando não se controla nem fiscaliza democraticamente a actividade reguladora⁶⁵,

⁶³ V. para uma resenha destes tributos, Rogério M. FERNANDES FERREIRA / JOÃO MESQUITA, «Tributos parafiscais na actividade seguradora», *Informação Fiscal*, PLMJ, Fevereiro de 2011.

⁶⁴ Aprovado pela Lei nº 53-E/2006, de 29 de Fevereiro.

⁶⁵ Quanto a esses desdobramentos, no quadro do que é designado por «salamização do Estado», v. José CASALTA NABAIS, «Algumas reflexões críticas sobre os direitos fundamentais»,

pois o legislador português tarda em instituir instrumentos de *responsividade* administrativa e financeira que proporcionem um efectivo controlo do cumprimento das metas pré-estabelecidas⁶⁶.

Efectivamente, compreende-se e aceita-se facilmente que, atendendo à reforma do financiamento das despesas incorridas com as novas realidades da protecção ambiental e da regulação económica e social, se possa assistir a uma certa deslocação do Estado fiscal para o «Estado taxador». Uma situação que até pode aceitar-se. O que, porém, já não se afigura aceitável é que, fingindo essa deslocação, se esteja praticando uma verdadeira e inadmissível acumulação do Estado fiscal com um Estado taxador, duplicando, ao fim e ao cabo, o Estado fiscal⁶⁷. Em suma, condição para que seja admissível uma modificação nesse sentido, uma modificação no sentido de deslocar parte da carga do Estado fiscal para o Estado taxador, é que o correspondente resultado final seja tendencialmente de soma zero.

Por isso mesmo se o Estado fiscal, em alguma medida, for forçado a enveredar por esse caminho de duplicação, então que o faça de maneira transparente de modo a que os tributos, que a materializam, tenham por base uma armadura jurídico-constitucional idêntica à que suporta o sistema fiscal. Designadamente, impõe-se que os destinatários, os contribuintes, de uma tal duplicação se possam pronunciar, apoiando-a ou questionando-a, em termos que consubstanciem a velha máxima que suporta, há muitos séculos, o autoconsentimento dos impostos: *no taxation without representation*.

Por uma Liberdade com Responsabilidade – Estudos sobre Direitos e Deveres Fundamentais, Ob. Cit., pp. 95 e s.). V. também Michel BOUVIER, *Introduction au Droit Fiscal Général et la Théorie de l'Impôt*, *Ob. Cit.*, pp. 200 e ss.

⁶⁶ As fórmulas de controlo segundo mecanismos de responsividade baseiam-se no aprofundamento do *status activus* dos cidadãos – v. Hans-Detlef HORN, «Erosion demokratischer Öffentlichkeit?», *VVDStRL*, 68, 2008, pp. 437. A doutrina alemã reporta-se precisamente à descentralização dos centros de obtenção de recursos como característica do «novo modelo de direcção» que define a actividade administrativa actual, preocupando-se em integrar este modelo de actuação com a criação de formas adequadas de controlo, incluindo as de natureza financeira – v. S. KORIOTH, «Finanzen», in Hoffmann-RIEM / Schmidt-ASSMANN / VOSS-KUHLE (Org.), *Grundlagen des Verwaltungsrechts III*, Beck, München, 2009, pp. 83 e ss (130-132).

⁶⁷ Uma preocupação que, parece, não terá sido devidamente ponderada por Sérgio VASQUES, *O Princípio da Equivalência como Critério de Igualdade Tributária, Ob. Cit.*, pp. 15 e ss.

3. Alusão à sustentabilidade ecológica por via fiscal

Vejam agora, com um pouco de mais vagar, focando-nos no específico domínio de sustentabilidade, qual o contributo que o direito dos impostos ou, mais em geral, o direito dos tributos pode proporcionar à sustentabilidade ecológica, ou seja, em sede da tutela ou protecção do meio ambiente. Pois bem, como já referimos, o direito dos impostos pode actuar em sede da sustentabilidade ecológica, no quadro dos chamados instrumentos de natureza económica tanto pela via dos tributos ecológicos como pela via dos benefícios fiscais com objectivos ambientais⁶⁸. Ou seja, por outras palavras, quer fazendo pagar os poluidores pela poluição (tributos), quer pagando os contribuintes aos poluidores para não poluírem (benefícios fiscais). Uma palavra sobre cada um destes segmentos do contributo do direito dos impostos para a tutela do meio ambiente.

3.1. Os tributos ambientais

Assim e relativamente aos tributos, vamos sublinhar, de um lado, que os tributos mais aptos a actuar no sector da protecção do ambiente serão, como já referimos, os tributos unilaterais ou impostos e não os tributos bilaterais ou taxas, e, de outro lado, que os tributos ambientais se apresentam mais como falsos tributos ambientais do que como verdadeiros tributos ambientais⁶⁹.

Que o tipo de tributo que opera em sede de protecção do meio ambiente tende a ser o imposto em vez da taxa resulta dos limites que se deparam à actuação do princípio verdadeiramente estruturante do

⁶⁸ Instrumentos de natureza económica em que temos os subsídios (nos quais se incluem os benefícios fiscais), os tributos, o mercado de emissões e os fundos ambientais. Muto embora, quanto a estes últimos, desde que tais fundos não acabem reconduzindo-se a outros instrumentos económicos, o que se verifica em regra com os fundos de financiamento e de investimento, os quais, ao contrário dos fundos de garantia ou de indemnização suportados normalmente por tributos, têm por base meios autónomos de financiamento não raro em regime de parceria público-privada – v. sobre tais fundos Tiago SOUZA D'ALTE, «Fundos públicos e ambiente. Soluções de direito financeiro», *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, 2010/2, pp. 171 e ss.

⁶⁹ Para maiores desenvolvimentos, v. José CASALTA NABAIS, «Tributos com fins ambientais», em *Por um Estado Fiscal Suportável – Estudos de Direito Fiscal*, vol. III, *Ob. Cit.*, pp. 191 e ss.

direito do ambiente – o *princípio do poluidor-pagador*⁷⁰. Um princípio que vai claramente no sentido de que os tributos ambientais se configuram como taxas, pois estas revelam-se particularmente propícias à internalização dos custos externos desencadeados pelas actividades poluentes objecto de tributação. Todavia, embora as taxas sejam os tributos mais adequados à aplicação do princípio do poluidor-pagador, imputando assim os custos da poluição ao correspondente poluidor, na prática há importantes obstáculos que impossibilitam que essa solução seja praticável.

De um lado, aponta-se a dificuldade comumente verificada em encontrar ou identificar o responsável pela poluição, o poluidor, uma vez que, pela própria natureza de muitos dos danos ambientais, a sua fonte apresenta-se difusa, sendo a mesma fruto da interacção causal de um elevado número de agentes. O que impossibilita, na prática, a divisibilidade desses custos ambientais pelos seus causadores, através de taxas, não restando, por conseguinte, outra alternativa para tais custos senão a de os distribuir pelos membros da comunidade, através de impostos a suportar por todos os contribuintes. E isto, naturalmente, quando os danos já foram causados, o que evidentemente não ocorre quando se trata de prevenir os mencionados danos, um caso em que estamos perante típicos custos de prevenção.

De outro lado, no que constitui uma dificuldade ainda maior, não há, na grande maioria dos casos de custos ambientais, qualquer possibilidade prática de medir, com um mínimo de rigor ou, mais exactamente, com o rigor exigido pela proporcionalidade taxa/contraprestação específica, os custos ambientais de molde a constituírem a exacta medida dos correspondentes tributos. Ou seja, a quantificação dos custos ambientais torna-se impraticável. Por conseguinte, dada a impossibilidade de medir a contraprestação específica que corresponda às taxas ambientais, não admira que os tributos ambientais acabem sendo medidos com base em manifestações e índices reveladores da capacidade contributiva dos que provocam, ou se presume, em maior ou menor medida, que provocam os danos ambientais. Daí que os tributos ambientais acabem assu-

⁷⁰ Que, como é sabido, consta do nº 2 do art. 191 do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia, Tratado que dedica ao ambiente os extensos arts. 191 a 193.

mindando preferentemente a configuração de tributos unilaterais ou impostos e não a de tributos bilaterais ou taxas⁷¹. Uma ideia que, de algum modo, aparece posta em causa pelo nº 1 do art. 5º do Regime Geral das Taxas das Autarquias Locais, em que, ao prescrever que «a criação de taxas pelas autarquias locais respeita o princípio da prossecução do interesse público local e visa a satisfação das necessidades financeiras das autarquias locais e a prossecução de finalidades sociais e de qualificação urbanística, territorial e ambiental», o legislador acaba concebendo os tributos que tenham por objectivo a qualificação ambiental como taxas⁷².

E trata-se de impostos em relação aos quais temos sobretudo falsos impostos, pois, no que concerne às finalidades dos impostos ambientais, podemos dizer que é hoje em dia relativamente consensual a ideia de dividir estes em duas espécies, pelo que ou são impostos ambientais em sentido estrito, técnico ou próprio, que prosseguem uma finalidade extrafiscal incentivante (*reine Lenkungssteuern*), como são, por via de regra, os impostos que agravam as unidades emitidas de poluição⁷³, os assim designados *impostos sobre emissões*⁷⁴, ou são impostos ambientais em sentido amplo, atécnico ou impróprio, que visam primordialmente, todavia, uma finalidade reditícia (*reine Umweltfinanzierungabgaben*), como são, em geral, os impostos sobre a produção ou o consumo de certos

⁷¹ Ideia que facilmente se confirma se tivermos em conta que a generalidade dos tributos ambientais se apresentam como impostos. V., a tal respeito, por exemplo, o que se passa em Espanha, uma realidade bem espelhada nos estudos de P. HERRERA MOLINA / D. CARVAJO VASCO, «Marco conceptual, constitucional y comunitario de la fiscalidad ecológica», L. M. ALONSO GONZALES, «Los impuestos ambientales en España: doctrina del Tribunal Constitucional», SERRANO ANTÓN, «El impuesto sobre depósito de residuos: fundamento, régimen jurídico y alternativas», e P. HERRERA MOLINA / P. CHICO DE LA CÁMARA, «La fiscalidad de las emisiones atmosféricas en España», em HELENO TORRES (Org.), *Direito Tributário Ambiental*, Malheiros Editores, São Paulo, 2005.

⁷² Para além de se reportar a atribuições, as relativas ao ambiente, que serão em princípio da titularidade do Estado e não das autarquias locais. V., sobre o problema, Suzana TAVARES DA SILVA, *As Taxas e a Coerência do Sistema Tributário*, *Ob. Cit.*, pp. 37 e ss.

⁷³ O que induz as empresas a diminuir as emissões até aquele nível em que o custo marginal dessa redução iguale a taxa ou alíquota do imposto a pagar.

⁷⁴ Sobre esse tipo de impostos, adoptados pela generalidade das comunidades autónomas espanholas, v. P. HERRERA MOLINA / P. CHICO DE LA CÁMARA, «La fiscalidad de las emisiones atmosféricas en España», em HELENO TORRES (Org.), *Direito Tributário Ambiental*, *Ob. Cit.*, pp. 820 e ss.

bens nocivos ao meio ambiente, em geral designados por impostos sobre produtos.

Sendo certo que apenas os primeiros, porque materializam de maneira directa ou imediata a política ecológica, que visam primordialmente, são de considerar verdadeiros tributos ambientais, não passando os segundos, cujo objectivo é, como o dos tributos fiscais em geral, o de captar ou arrecadar receitas, ainda que estas estejam consignadas à realização da política ecológica, de falsos tributos ambientais. Com efeito, o que caracteriza a natureza ambiental dos tributos é o objectivo ou finalidade extrafiscal ecológica primordial, traduzida na preservação e melhoria do meio ambiente assumida pelo legislador ao criá-los e discipliná-los e, bem assim, a efectiva possibilidade de prossecução desse objectivo ou finalidade, e não o destino ecológico das receitas proporcionadas pelos mesmos. Pois este, mesmo quando as receitas se encontram vinculadas à realização de uma actividade de tutela ambiental, através da técnica da consignação de receitas, constitui um problema situado a jusante das correspondentes relações tributárias, inserindo-se verdadeiramente na política de realização de despesas e não na de obtenção de receitas fiscais.

É certo que os tributos ambientais são, em geral, definidos pelas seguintes características ou notas típicas: 1) têm função extrafiscal; 2) tributam actividade mais poluente, atendendo ao princípio do poluidor-pagador; 3) presumem a existência de produto alternativo para o qual possa ser dirigida a procura antes orientada para o produto tributado; 4) as receitas encontram-se, por via de regra, consignadas à realização da função ambiental; 5) devem ser estabelecidos no início da cadeia produtiva (*upstream*). Mas, em rigor, são as três primeiras notas as que, efectivamente, caracterizam os verdadeiros tributos ambientais enquanto tributos de natureza extrafiscal⁷⁵.

⁷⁵ Cláudia SOARES, *Imposto Ecológico versus Subsídio Ambiental?*, Ob. Cit., pp. 53. Refira-se que, por vezes, a distinção em causa parece assumir o sentido oposto ao do texto: assim P. SELICATO, «Capacità Contributiva e tassazione ambientale», em Heleno TORRES (Org.), *Direito Tributário Ambiental*, Ob. Cit., pp. 258 e s., distingue entre «tributos ambientais em sentido estrito», que assumem os comportamentos poluentes como verdadeiros pressupostos de facto dos impostos, e os «tributos com função ambiental», em que a tutela do ambiente se apresenta como uma finalidade extrafiscal (secundária) que acresce à função fiscal (principal).

Não admira assim que os tributos ambientais mais frequentes e visíveis sejam os falsos tributos ambientais, como são exemplo paradigmático em Portugal os impostos sobre os veículos automóveis, na configuração fortemente ambiental que os mesmos assumiram na «reforma da tributação automóvel» levada a cabo pela Lei n.º 22-A/2007, de 29 de Junho. Pois, nesta reforma, foram substituídos os impostos anteriores⁷⁶ por dois impostos: o Imposto sobre Veículos (ISV), que tem por facto gerador o fabrico, a montagem, a admissão ou a importação dos veículos tributáveis em território nacional, que estejam obrigados à matrícula em Portugal; e pelo Imposto Único de Circulação (IUC), cujo facto gerador é a propriedade dos veículos, tal como atestada pela matrícula ou registo em território nacional. Ora estes impostos integram na sua base tributável uma importante componente ambiental, pois a sua taxa ou alíquota (que é específica) tem duas componentes: uma que é função da cilindrada e outra que é função dos gramas de dióxido de carbono emitidos por km, pesando esta um pouco menos de 50% para os veículos menos poluentes e mais (que chega a ser bastante mais) de 50% para os veículos mais poluentes.

Uma ideia que não é posta em causa por esses impostos terem por base o princípio da equivalência, em concretização de uma regra geral de igualdade tributária, já que, segundo o art. 1.º do Código do ISV, este imposto obedece ao princípio da equivalência, procurando onerar os contribuintes na medida dos custos que estes provocam nos domínios do ambiente, infra-estruturas viárias e sinistralidade rodoviária, e, segundo o art. 1.º do Código do IUC, este imposto obedece ao princípio da equivalência, procurando onerar os contribuintes na medida do custo ambiental e viário que estes provocam. O que não significa, naturalmente, que estes impostos não constituam instrumentos importantes de realização dos objectivos de protecção do ambiente, uma vez que estes não se concretizam apenas através da actuação dos chamados verdadeiros impostos ambientais. Até porque estamos perante uma tributação, a qual, associada a beneficiação fiscal proporcionada aos veículos eléctricos⁷⁷,

⁷⁶ Que eram: o Imposto sobre Automóveis (IA), o Imposto Municipal sobre Veículos (IMSV), o Imposto de Circulação (ICi) e o Imposto de Camionagem (ICa).

⁷⁷ E, bem assim, ao tratamento fiscal dos biocombustíveis, como vamos referir no ponto seguinte, respeitante aos benefícios fiscais ambientais.

nos revela um quadro de tratamento fiscal dos automóveis dos mais amigos do ambiente a nível internacional.

Embora não possamos deixar de concluir que, obviamente, os tributos ambientais, independentemente da espécie em que se insiram, não se encontram minimamente em condições para se constituírem em suporte de reformas tributárias ecológicas do tipo das que foram defendidas por alguma doutrina nos anos oitenta e noventa do século passado. Mais, a nosso ver, nem sequer uma pretensão mais modesta do que essa pode ser realisticamente endossada à tributação ambiental, como seja a de vir a formar um novo terceiro pilar da tributação. Um novo pilar ao lado da tributação do rendimento e da tributação do consumo⁷⁸, substituindo assim, de algum modo, o tradicional pilar constituído pela tributação do património que a sua manifesta perda de importância converteu num sector verdadeiramente marginal⁷⁹.

3.2. Os benefícios fiscais ambientais

Por seu turno, no que aos benefícios fiscais respeita, também os limites da sua actuação são visíveis. Pois, para além do limite decorrente do facto de constituir o segmento mais importante da extrafiscalidade, sujeitando-se, por conseguinte, às cautelas com que a mesma é vista, não nos podemos esquecer de que os mesmos constituem imediata despesa ou gasto fiscal que é preciso conter dentro de certos limites⁸⁰. É que, desde logo, a existência de um sistema generalizado de benefícios fiscais torna o sistema fiscal complexo e de difícil aplicação, mesmo quando o não torna igualmente injusto ou iníquo, o que tem conduzido um pouco por toda a parte à preocupação presente nos governos e suportada por amplo consenso doutrinal no sentido de eliminar muitos dos benefícios

⁷⁸ V., nesse sentido, P. SELICATO, «Capacità Contributiva e tassazione ambientale», em Heleno TORRES (Org.), *Direito Tributário Ambiental*, Ob. Cit., pp. 280 e ss.; e Gloria ALARCÓN GARCÍA, *Manual del Sistema Fiscal Español*, Thompson, Madrid, 2005, pp. 408 e ss.

⁷⁹ A qual se revela, designadamente, no facto de a sua receita ser, em geral, da titularidade dos municípios, como acontece entre nós com o Imposto Municipal sobre Imóveis (IMI) e o Imposto Municipal sobre a Transmissão Onerosa de Imóveis (IMT).

⁸⁰ Embora seja de acrescentar que, como vamos ver, essa despesa ou gasto fiscal não tem sempre o mesmo sentido ou alcance, dependendo este da natureza dos benefícios fiscais, sendo diferente consoante se trate de benefícios fiscais estáticos (benefícios fiscais em sentido estrito) ou de benefícios fiscais dinâmicos (incentivos ou estímulos fiscais).

fiscais, reduzindo assim a despesa fiscal, e de simplificar a aplicação dos que, apesar de tudo, se justifique a sua manutenção⁸¹. Sendo certo que entre aqueles cuja manutenção ou mesmo desenvolvimento de uma maneira geral se aceita ou defende se contam justamente os benefícios com objectivos de protecção do meio ambiente⁸². O que tem tido expressão mais recente na tributação dos biocombustíveis, os quais se encontram sujeitos a impostos mais baixos do que aqueles a que se encontram sujeitos os combustíveis fósseis, quando aqueles não são mesmo objecto de isenção total ou parcial do imposto sobre o consumo desses produtos.

Mas os limites à utilização dos benefícios fiscais, mesmo com objectivos de protecção do meio ambiente, arrancam do seu próprio conceito e da distinção que é usual fazer entre eles que, não raro, desencadeia regimes jurídicos diferenciados. Pois bem, quanto ao seu conceito, devemos referir que os benefícios fiscais se enquadram numa noção mais ampla – a noção de desagravamentos fiscais – que integra: de um lado, as não sujeições tributárias (ou desagravamentos fiscais *stricto sensu*), cuja modalidade mais significativa é constituída pelas chamadas exclusões tributárias (que estão para as não sujeições tributárias como as isenções estão para os benefícios fiscais⁸³); de outro, os benefícios fiscais.

O que tem grande importância, pois, enquanto as não sujeições tributárias são medidas fiscais de natureza estrutural que estabelecem delimitações negativas expressas da incidência, inscrevendo-se portanto na política fiscal ou política de obtenção de receitas fiscais, os benefícios fiscais são medidas de carácter excepcional instituídas para tutela de

⁸¹ Num tal quadro, podemos referir, a título de exemplo, o que se passa em Portugal, em que foi elaborado um relatório que avaliou o conjunto dos benefícios fiscais atribuídos, tendo proposto diversas alterações no sentido de diminuir o peso dos mesmos e de simplificar a concessão ou reconhecimento dos que se mantenham – v. MINISTÉRIO DAS FINANÇAS, CENTRO DE ESTUDOS FISCAIS, *Reavaliação dos Benefícios Fiscais*, Relatório do Grupo de Trabalho, Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal, 2005.

⁸² V. sobre estes, P. HERRERA MOLINA / D. CARVAJO VASCO, «Marco conceptual, constitucional y comunitario de la fiscalidad ecológica», em HELENO TORRES (Org.), *Direito Tributário Ambiental*, Ob. Cit., pp. 211 e ss.

⁸³ Distinção que reside no facto de, enquanto nas exclusões tributárias há uma situação que a lei afasta da tributação, nas isenções há uma situação que a lei, num primeiro momento, integra na incidência dum imposto e, num segundo momento, exceptiona dessa mesma incidência.

interesses públicos extrafiscais relevantes que se revelem superiores aos da própria tributação que impedem, integrando-se assim na política extrafiscal ou política de prossecução de objectivos económicos e sociais por via fiscal.

Daqui resulta que, enquanto os desagrvamentos fiscais em sentido estrito constituem medidas dotadas de estabilidade, medidas por natureza duradouras, os benefícios fiscais apresentam-se como medidas conjunturais, como medidas temporárias. Um aspecto que, atenta a tendência para a perpetuidade da generalidade dos benefícios fiscais, o legislador não levou em devida conta, embora presentemente o disposto no art. 3º do EBF, aditado pela Lei nº 53-A/2006, de 29 de Dezembro, leve à caducidade de parte significativa dos benefícios fiscais em 31 de Dezembro de 2011.

Depois, há que ter em conta uma importante distinção a fazer em sede dos benefícios fiscais, separando os benefícios fiscais estáticos ou benefícios fiscais *stricto sensu*, dos benefícios fiscais dinâmicos, incentivos ou estímulos fiscais. Os primeiros dirigem-se, em termos estáticos, a situações que, ou porque já se verificaram (encontrando-se portanto esgotadas), ou porque, ainda que não se tenham verificado ou verificado totalmente, não visam, ao menos directamente, incentivar ou estimular, mas tão-só beneficiar por superiores razões de política geral de defesa, externa, económica, social, cultural, religiosa, etc. Já os segundos visam incentivar ou estimular determinadas actividades, estabelecendo, para o efeito, uma relação entre as vantagens atribuídas e as actividades estimuladas em termos de causa-efeito.

Por conseguinte, enquanto nos benefícios fiscais em sentido estrito a causa do benefício é a situação ou actividade em si mesma, nos incentivos ou estímulos fiscais a causa encontra-se estritamente vinculada à adopção futura do comportamento beneficiado ou o exercício futuro da actividade fomentada. O que leva a ver nestes últimos benefícios fiscais uma contrapartida, em sede fiscal, das diversas e multifacetadas contribuições que os beneficiados, que não podemos esquecer serão as empresas singulares ou societárias, realizam em sede económica e social a favor da comunidade nacional, entre as quais se contam naturalmente futuras receitas fiscais. Pois, é de sublinhar que, embora tais benefícios fiscais se configurem, ao menos à primeira vista, como todos os benefícios fiscais, «despesas fiscais», justamente porque incentivam ou estimulam activi-

dades que, de outro modo, não teriam lugar, vão efectivamente originar um aumento de receitas fiscais no futuro.

Por isso mesmo, numa tal situação, estamos, em rigor, perante despesas fiscais impróprias ou despesas fiscais aparentes⁸⁴. Daí que a crítica generalizada que hoje em dia é feita, e bem, à verdadeira «indústria dos benefícios fiscais», em virtude de estes se apresentarem como puras despesas fiscais que privilegiam certos grupos mais poderosos ou influentes, concretizando assim uma verdadeira redistribuição invertida do rendimento e da riqueza, não seja extensível, e portanto não tenha razão de ser, relativamente aos verdadeiros incentivos ou estímulos fiscais⁸⁵.

Compreende-se assim que os incentivos fiscais, que não raro assumem carácter selectivo ou mesmo altamente selectivo, tenham carácter temporário, bem como a liberdade do legislador, mormente para conceder uma margem de livre decisão à administração tributária, tenha necessariamente de ser maior do que aquela de que dispõe em sede dos benefícios fiscais estáticos⁸⁶. Daí que estes últimos constituam benefícios fiscais dependentes de um acto de reconhecimento, seja este um acto de reconhecimento unilateral, um acto administrativo, como é tradicional, seja mesmo um contrato, caso em que temos benefícios fiscais dependentes de reconhecimento bilateral ou contratual, isto é, benefícios fiscais contratuais⁸⁷.

Enfim, um outro limite importante no que respeita aos Estados membros da União Europeia tem a ver com o facto de os benefícios fiscais, quando atribuídos às empresas, serem considerados auxílios de Estado, encontrando-se, em princípio, interditos em tributo à política da concorrência, orientada para a criação e funcionamento do mercado interno comunitário, nos termos dos arts. 107 a 109 do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia. Muito embora no quadro da coordenação

⁸⁴ V. neste sentido Guilherme Waldemar OLIVEIRA MARTINS, *A Despesa Fiscal e o Orçamento do Estado no Ordenamento Jurídico Português*, Almedina, Coimbra, 2004, pp. 93 e ss.

⁸⁵ V., a este respeito XAVIER DE BASTO, «Tópicos para uma reforma fiscal impossível», Última Aula, Faculdade de Economia da Universidade de Coimbra, 9 de Junho de 2004. V., também, José CASALTA NABAIS, *Direito Fiscal*, *Ob. Cit.*, pp. 444 e s.

⁸⁶ V., sobre os aspectos focados, José CASALTA NABAIS, *O Dever Fundamental de Pagar Impostos*, *Ob. Cit.*, pp. 645 e ss. e 648 e s.

⁸⁷ O que não surpreende nos tempos que correm em que a administração por contrato (*government by contract*), se tornou corrente no direito público em geral – cf. José CASALTA NABAIS, *Contratos Fiscais. Reflexões acerca da sua admissibilidade*.

ou harmonização da política da concorrência com a política ambiental, dominada pela defesa do equilíbrio ecológico e do desenvolvimento sustentável, os benefícios fiscais, sobretudo quando associados a impostos ambientais, tenham vindo a ganhar a simpatia do direito comunitário⁸⁸.

Por quanto vimos de dizer, compreende-se que os benefícios fiscais, porque constituem despesas ou gastos fiscais que se caracterizam por terem um carácter passivo, assumindo assim um especial melindre em sede do seu controlo orçamental, venham, em consequência disso, bem como da necessidade imperiosa de introduzir maior equidade na tributação e de simplificar os actuais sistemas fiscais, a ser objecto de crescente preocupação no sentido de reduzir a sua percentagem face ao PIB e às receitas fiscais⁸⁹. Todavia, não obstante essa preocupação dos Estados, devemos dizer que têm sido os benefícios fiscais a via tributária de tutela do ambiente a que se tem revelado mais activa, concretizando-se sobretudo em isenções fiscais. O que, de algum modo, não admira, uma vez que por detrás dessa atractividade não deixa de estar presente a «função promocional do direito» de que nos fala *Norberto Bobbio*.

A título de mero exemplo, em Portugal encontramos numerosos e diversificados benefícios fiscais reconhecidos por motivos ambientais, entre os quais se contam: a isenção parcial do imposto sobre produtos petrolíferos e energéticos dos biocombustíveis (art. 90º do Código dos Impostos Especiais sobre o Consumo⁹⁰); a isenção no IRC das entidades gestoras de sistemas de embalagens e resíduos de embalagens (art. 53º do EBF); a isenção desse mesmo imposto dos fundos de investimento

⁸⁸ V. sobre os auxílios de Estado na forma de benefícios fiscais, A. Carlos SANTOS, *Auxílios de Estado e Fiscalidade*, Almedina, Coimbra, 2003, esp. pp. 309 e ss., e Cláudia SOARES, *Direito Fiscal do Ambiente. O Enquadramento Comunitário dos Auxílios de Estado a Favor do Ambiente*, Almedina, Coimbra, 2003.

⁸⁹ Relativamente às despesas ou gastos fiscais no domínio ambiental, v. P. HERRERA MOLINA/ /D. CARVAJO VASCO, «Marco conceptual, constitucional y comunitario de la fiscalidad ecológica», em Heleno Torres (Org.), *Direito Tributário Ambiental*, ob. *Ob. Cit.*, pp. 211 e ss.

⁹⁰ Isenção que, nos termos do Decreto-Lei nº 117/2010, de 21 de Junho, a partir de 2011 apenas se aplica aos pequenos produtores dedicados, uma vez que a incentivação da produção de biocombustíveis e da incorporação destes nos combustíveis fósseis assenta num sistema de emissão de títulos de biocombustíveis (TdB) a favor dos produtores e dos incorporadores de biocombustíveis, os quais são transaccionáveis entre estes, muito embora os produtores e os incorporadores que não atinjam as metas de produção ou incorporação estabelecidas estejam sujeitos ao pagamento de compensações cuja receita reverte, em 70%, para o Fundo Português do Carbono e, em 30%, para o Fundo de Eficiência Energética.

imobiliário em recursos florestais e a redução da taxa ou alíquota a 10% dos rendimentos das correspondentes unidades de participação (art. 24º do EBF); a aceitação de provisões para a recuperação paisagística de terrenos (art. 40º do Código do IRC); a dedução à colecta de encargos com equipamentos novos de energias renováveis (art. 85º-A do Código do IRS); a forte incentivação da aquisição de veículos movidos a electricidade traduzida na exclusão da incidência do Imposto sobre Veículos (art. 2º, nº 2, al. *a*), do Código desse Imposto) e na isenção do Imposto Único de Circulação (art. 5º, nº 1, al. *d*), do Código desse Imposto) e, bem assim, na amortização mais vantajosa desses veículos em sede do IRC e IRS empresarial (Decreto Lei nº 39/2010, de 26 de Abril, e Portaria nº 467/2010, de 7 de Julho)⁹¹; a exclusão da tributação em IRS do rendimento de montante inferior a € 5000 anual obtido com a produção de energia eléctrica através de unidades de microprodução vendida necessariamente ao comercializador que fornece electricidade para consumo da instalação do respectivo produtor, nos termos do art. 12º, nº 6, do Regime Jurídico da Microprodução⁹², etc.

Uma enumeração que, não obstante ser meramente exemplificativa, revela bem a diversidade e complexidade da beneficiação fiscal que tem por objecto a protecção do meio ambiente. Características que, estamos em crer, se devem à circunstância de essas medidas serem fundamentalmente medidas de natureza avulsa, adoptadas em momentos sucessivos em função da evolução tecnológica e da gradual sensibilidade social, política e jurídica para a defesa do meio ambiente. Daí que, à semelhança do que se passa com os benefícios fiscais em geral, também neste domínio se impõe a racionalização e harmonização adequadas.

4. Em jeito de conclusão

Em jeito de conclusão, é de sublinhar, em termos muito sintéticos naturalmente, algumas ideias esparsas ou mesmo subentendidas no texto dos desenvolvimentos a que procedemos antes.

⁹¹ A que acresce, nos termos do referido Decreto-Lei nº 39/2010 e da Portaria nº 46872010, de 7 de Julho, um subsídio por veículo no valor de € 5000 a atribuir aos 5.000 primeiros veículos eléctricos adquiridos.

⁹² Constante do Decreto-Lei nº 363/2007, de 2 de Novembro, objecto entretanto de republicação em anexo ao Decreto-Lei nº 118-A/2010, de 25 de Outubro, diploma que procedeu à sua alteração em numerosos aspectos.

Trata-se, basicamente, de reiterar que não descortinamos qualquer alternativa viável ao Estado fiscal. Efectivamente, a sustentabilidade financeira da organização comunitária que a modernidade nos legou, isto é, do Estado Moderno, continuará a passar necessariamente pela cobrança de impostos aos membros da respectiva comunidade. Uma realidade em relação á qual, apesar das profundas mudanças trazidas com o advento do Século XXI, não vemos como possamos prescindir dela. O que, naturalmente, não dispensa a reconstrução da socialidade reclamada por um novo equilíbrio do Estado social que, simultaneamente, assegure a sustentabilidade da economia de mercado e a adequada cobertura das despesas públicas e seja suportável para os membros da comunidade estadual que são chamados a suportá-la, isto é, para os contribuintes.

Uma sustentabilidade que se apresenta cada vez mais problemática nos tempos de profunda crise em que nos é dado viver. Pois a falta de crescimento económico aliada à necessidade e imposição externa de correcção dos graves desequilíbrios acumulados das contas públicas, têm conduzido a uma carga fiscal próximo do limite que não é possível manter por muito tempo. Na verdade, o constante aumento dos impostos, sobretudo sobre os que não podem deslocar a obtenção dos seus rendimentos ou a aquisição de bens e serviços, tem conduzido seja a um verdadeiro *apartheid* entre os membros que integram a mesma comunidade estadual, seja a uma efectiva *duplicação do Estado fiscal*.

Daí que a sustentabilidade do Estado fiscal actual não disponha de outra alternativa efectiva senão a da redução muito significativa das despesas públicas de modo a restabelecer um equilíbrio adequado às forças da nossa economia de mercado para gerar resultados tributáveis, como à capacidade contributiva dos contribuintes no quadro de um Estado que possa ainda ser tido por Estado social. O que passa, designadamente, de um lado, pela redução expressiva do nosso «conselho de administração» e, de outro lado, por desenhar um sistema de equilíbrio que, numa perspectiva intergeracional, olhando tanto para trás como para a frente, trate as gerações passadas, a geração presente e as gerações futuras com um mínimo de equidade e justiça de modo a que a cadeia de gerações que somos como portugueses não quebre.

Assim e quanto à redução do conselho de administração, impõe-se como escrevemos noutro lugar, «ter presente que o problema magno do

nosso país é, em larga medida, o dos custos avassaladores do que podemos designar por “conselho de administração” do Estado, constituído pelos órgãos de soberania, das regiões autónomas e das autarquias locais. Daí que seja de nos interrogarmos sobre a efectiva necessidade da dimensão da máquina que suporta a Presidência da República, do número de deputados da Assembleia da República e das assembleias regionais, do número dos membros do Governo da República e dos governos regionais, do número de tribunais, dos níveis e do número das autarquias locais, etc. Pois, não nos podemos esquecer que somos 10 milhões de habitantes e não 80 milhões como na Alemanha ou 60 milhões como em França. Pelo que se impõe um mínimo de coerência entre a dimensão do País e a sua máquina política e administrativa»⁹³.

Por seu turno, no respeitante à perspectiva intergeracional, que o equilíbrio requerido pela sustentabilidade não pode deixar de implicar, é importante sublinhar, como também já o fizemos, se bem que a propósito da preservação, defesa e valorização do património cultural, que «parece-nos óbvio que nem o passado pode tramar o presente nem o presente pode tramar o futuro»⁹⁴. Por conseguinte, os enormes custos que a actual situação de emergência económico-financeira comporta hão-de ser repartidos pela cadeia de gerações – a geração passada, a geração presente e a geração futura – em conformidade com um estrito princípio de solidariedade intergeracional.

Em suma, a sustentabilidade do nosso Estado há-de igualmente ter em conta tanto a dimensão territorial e populacional como o PIB de Portugal, desistindo de uma vez por todas de fingir sermos grandes e ricos e tendo na devida consideração a cadeia de gerações base do nosso «percurso civilizacional singular»⁹⁵ que faz de nós um país que foi, é e será bem distinto de todos os outros.

⁹³ V. José CASALTA NABAIS, *A autonomia financeira das autarquias locais*, Almedina, Coimbra, 2007, pp. 23.

⁹⁴ José CASALTA NABAIS, *Introdução ao Direito do Património Cultural*, 2ª ed., Almedina, Coimbra, 2010, pp. 24.

⁹⁵ Na feliz expressão do nº 1 do art. 3º da actual Lei do Património Cultural – Lei nº 107/2001, de 8 de Setembro.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- ADAMS, Charles, *For Good and Evil. The Impact of Taxes on the Course of Civilization*, 2ª ed., Madison Books, Lanham, New York, Oxford, 1999
- ALARCÓN GARCÍA, Gloria, *Manual del Sistema Fiscal Español*, Thompson, Madrid, 2005
- ALONZO GONZALEZ, L. M., «Los impuestos ambientales en España: doctrina del Tribunal Constitucional», em Heleno Torres (Org.), *Direito Tributário Ambiental*, Malheiros Editores, São Paulo, 2005
- ANTONINI, L., *Dovere Tributario, Interesse Fiscale e Diritti Costituzionali*, Milano, 1996
- ANTUNES, Tiago, *O Comércio de Emissões Poluentes à luz da Constituição da República Portuguesa*, aafdl, Lisboa, 2006
- ARDANT, Gabriel, *Théorie Sociologique de l'Impôt*, vols. I e II, Paris, 1965;
- , *Histoire de l'Impôt*, vols. I e II, Fayard, Paris, 1972
- BAPTISTA LOBO, Carlos, «Reflexões sobre a (necessária) equivalência económica das taxas», *Estudos Jurídicos e Económicos em Homenagem ao Prof. Doutor António de Sousa Franco*, Coimbra Editora, 2006
- BENTO, Inês Pisco, «Federalismo fiscal na Constituição Portuguesa?», *Boletim de Ciências Económicas*, vol. LIII (2010)
- BENTO, Vítor, *O Nó Cego da Economia. Como resolver o principal bloqueio do crescimento económico*, Lisboa, 2010
- BLANKENBURG, Götz, *Globalisierung und Besteuerung. Krise des Leistungsfähigkeitsprinzip?*, Hamburg, 2004
- BORIA, Pietro, *Diritto Tributario Europeo*, Giuffrè, Milano, 2010
- BOUVIER, Michel, «La règle d'or: un concept à construire?», Editorial da *Revue Française de Finances Publiques*, nº 113, 2011
- , *Introduction au Droit Fiscal Général et la Théorie de l'Impôt*, 10ª ed., LGDJ, 2010
- BRAZ TEIXEIRA, «Conceito e natureza jurídica do orçamento», *Estudos do XXX Aniversário do Centro de Estudos Fiscais*, Lisboa, 1993
- CANOTILHO, J. J. Gomes, «A lei do orçamento na teoria da lei», número especial do *Boletim da Faculdade de Direito de Coimbra – Estudos em Homenagem ao Prof. Doutor J. J. Teixeira Ribeiro*, I, 1979
- CASALTA NABAIS, J., *O Dever Fundamental de Pagar Impostos. Contributo para a compreensão constitucional do Estado fiscal contemporâneo*, Almedina, Coimbra, 1998
- , *Direito Fiscal*, 6ª ed., Almedina, Coimbra, 2010
- , *Contratos Fiscais (reflexões acerca da sua admissibilidade)*, Coimbra Editora, Coimbra, 1994
- , «A face oculta dos direitos fundamentais: os deveres e os custos dos direitos», *Por uma Liberdade com Responsabilidade – Estudos sobre Direitos e Deveres Fundamentais*, Coimbra Editora, Coimbra, 2007

- , «A reforma fiscal num Estado fiscal suportável», agora em *Por um Estado Fiscal Suportável – Estudos de Direito Fiscal*, vol. II, Almedina, Coimbra, 2008
- , «Cidadania fiscal e “municipalização” do IRS», em *Por um Estado Fiscal Suportável – Estudos de Direito Fiscal*, vol. III, Almedina, Coimbra, 2010
- , «Tributos com fins ambientais», *Por um Estado Fiscal Suportável – Estudos de Direito Fiscal*, vol. III.
- , «Algumas reflexões críticas sobre os direitos fundamentais», *Por uma Liberdade com Responsabilidade – Estudos sobre Direitos e Deveres Fundamentais*, Coimbra Editora, Coimbra, 2005
- , «O princípio da legalidade fiscal e os desafios da tributação», *Volume Comemorativo do 75º Aniversário do Boletim da Faculdade de Direito de Coimbra*, 2003
- , «Alguns aspectos da tributação das empresas», *Por um Estado Fiscal Suportável – Estudos de Direito Fiscal*, vol. I
- , «Responsabilidade civil da administração fiscal», em *Por um Estado Fiscal Suportável – Estudos de Direito Fiscal*, vol. III
- , «Reflexões sobre a introdução da arbitragem tributária», *Revista de Legislação e de Jurisprudência*, 140, 2010/11
- , *A autonomia financeira das autarquias locais*, Almedina, Coimbra, 2007
- , *Introdução ao Direito do Património Cultural*, 2ª ed., Almedina, Coimbra, 2010
- CASALTA NABAIS, J./TAVARES da Silva, Suzana, «O Estado pós-moderno e a figura dos tributos», *Revista de Legislação e de Jurisprudência*, 140, 2010/11
- CARDOSO DA COSTA, J. M., «Sobre as autorizações legislativas da lei do orçamento», *Idem*, III, 1982
- CATARINO, João Ricardo, «Globalização e capacidade fiscal contributiva», *Cultura – Revista de História e Teoria das Ideias*, vol. 16/17, 2003
- CATARINO, João Ricardo, *Para uma Teoria Política do Tributo*, Centro de Estudos Fiscais, 2009
- COSTA FERNANDES, Abel L., *A Economia das Finanças Públicas*, Almedina, Coimbra, 2010
- DUARTE, Tiago, *A Lei por Detrás do Orçamento. A Questão Constitucional da Lei do Orçamento*, Almedina, Coimbra, 2007
- FERNANDES FERREIRA, Rogério M./João MESQUITA, «Tributos para-fiscais na actividade seguradora», *Informação fiscal PLMJ*, Fevereiro de 2011
- FIORITTO, Alfredo, *L'amministrazione dell'emergenza tra autorità e garanzie*, il Mulino, Bologna, 2008
- GRÖPL, Christoph, «Schwächen des Haushaltsrechts – Wege zu einer nachhaltigen Finanzwirtschaft», *Die Verwaltung*, 2006/2
- GUIMARÃES CASTELLO, Melissa, «O necessário diálogo entre órgãos ambientais e órgãos fiscais na implementação de tributos ambientais», *Direito Fiscal em Questão*, Revista da FESDT, nº 6, 2010
- HABERMAS, Jürgen, *Die postnationale Konstellation*, Suhrkamp, Frankfurt am Main, 1998
- HERRERA MOLINA, P./CARVAJO VASCO, D., «Marco conceptual, constitucional y comunitário de la fiscalidad ecológica», em HELENO TORRES (Org.), *Direito Tributário Ambiental*, Malheiros Editores, São Paulo, 2005
- HERRERA MOLINA, P./CHICO DE LA CÁMARA, P., «La fiscalidad de las emisiones atmosféricas en España», em HELENO TORRES (Org.), *Direito Tributário Ambiental*, Malheiros Editores, São Paulo, 2005
- HERZOG, Robert, «Le pouvoir dépensier de l'exécutif», *Problèmes Economiques*, 2.347, 27 octobre 1993
- HORN, Hans Detlef, «Erosion demokratischer Öffentlichkeit?», *VVDStRL*, 68, 2008
- KNAUFF, Matthias, *Der Gewährleistungsstaat: reform der Daseinvorsorge*, Duncker & Humblot, Berlin, 2004
- KORIOTH, S., «Finanzen», in Hoffmann-RIEM/Schmidt-ASSMANN/VOSSKUHLE (Org.), *Grundlagen des Verwaltungsrechts III*, Beck, München, 2009

- LOBO XAVIER, A., *O Orçamento como Lei. Contributo para a Compreensão de Algumas Especificidades do Direito Orçamental Português*, sep. do *Boletim de Ciências Económicas*, vol. XXXIII, 1990, Coimbra
- LOUREIRO, João Carlos, *Adeus ao Estado Social? A Segurança Social entre o Crocodilo da Economia e a Medusa da Ideologia dos "Direitos Adquiridos"*, Coimbra Editora, Coimbra, 2010
- MICHINEL ÁLVAREZ, Miguel Ángel/VELÁZQUEZ PÉREZ, Rafale Andrés, «La sostenibilidad en los países en vías de desarrollo (PVD), com especial referencia a América latina y el Caribe (ALC)», *Revista de Ciências Empresariais e Jurídicas*, nº 18, 2010
- MINISTÉRIO DAS FINANÇAS, CENTRO DE ESTUDOS FISCAIS, *Reavaliação dos Benefícios Fiscais*, Relatório do Grupo de Trabalho, Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal, 2005
- MÖLLERS, Christoph, *Staat als Argument*, Beck, München, 2000
- MORENO, Carlos, *Como o Estado Gasta o Nosso Dinheiro*, Caderno, Lisboa, 2010
- MÖSTL, Markus, «Nachhaltigkeit und Haushaltrecht», em WOLFGANG Kahl (Ed.), *Nachhaltigkeit als Verbundbegriff*, Tübingen, 2008,
- NUNES, Pedro, «O fenómeno da desorçamentação: breves considerações à nomenclatura», *Revista de Ciências Empresariais e Jurídicas*, nº 14, 2009
- OLIVEIRA MARTINS, Guilherme Waldemar, *A Despesa Fiscal e o Orçamento do Estado no Ordenamento Jurídico Português*, Almedina, Coimbra, 2004
- PÉREZ ROYO, F., (Dir.), *Curso de Derecho Tributario. Parte Especial*, 2ª ed., Tecnos, Madrid, 2008
- SALDANHA SANCHES, J. L., *Justiça Fiscal*, Fundação Francisco Manuel dos Santos, Lisboa, 2010
- SANTOS, A. Carlos, *Auxílios de Estado e Fiscalidade*, Almedina, Coimbra, 2003
- SELICATO, P., «Capacità Contributiva e tassazione ambientale», em Heleno Torres (Org.), *Direito Tributário Ambiental*, cit.
- SERRANO ANTÓN, «El impuesto sobre depósito de resíduos: fundamento, régimen jurídico y alternativas», em Heleno Torres (Org.), *Direito Tributário Ambiental*, Malheiros Editores, São Paulo, 2005
- SIGLOCH, Jochen «Nachhaltigkeit und Steuern», em Wolfgang Kahl (Ed.), *Nachhaltigkeit als Verbundbegriff*, Tübingen, 2008
- SOARES, Cúdia, *Direito Fiscal do Ambiente. O Enquadramento Comunitário dos Auxílios de Estado a Favor do Ambiente*, Almedina, Coimbra, 2003
- SOARES, Rogério, *Direito Público e Sociedade Técnica*, 1969, reimp. de 2008, Tenacitas, Coimbra
- SOUSA D'ALTE, Tiago, «Fundos públicos e ambiente. Soluções de direito financeiro», *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, 2010/2
- TAVARES DA SILVA, Suzana, *As Taxas e a Coerência do Sistema Tributário*, CEJUR, Coimbra, 2008
- TRIGO PEREIRA, Paulo, e Outros, *Economia e Finanças Públicas*, 3ª ed., Escolar Editora, Lisboa, 2009
- VASQUES, Sérgio, *O Princípio da Equivalência como Critério de Igualdade Tributária*, Almedina, Coimbra, 2008
- VOLKMANN, Uwe, «Verfassungsrecht zwischen normativem Anspruch und politischer Wirklichkeit», *VVDStRL*, 2008/67
- XAVIER DE BASTO, «Tópicos para uma reforma fiscal impossível», Última Aula, Faculdade de Economia da Universidade de Coimbra, 9 de Junho de 2004