



O NOVO REGIME GERAL DAS TAXAS DAS AUTARQUIAS LOCAIS

CARLOS BAPTISTA LOBO

Mestre em Ciências Jurídico-Económicas
Assistente da Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa
Advogado, Paz Ferreira e Associados

I. FUNDAMENTOS E MOTIVOS DO NOVO REGIME GERAL DAS TAXAS LOCAIS

O recente pacote legislativo regulador das finanças locais, composto pela Lei das Finanças Locais (Lei n.º 2/2007, de 15 de Janeiro), pelo Regime Geral das Taxas Locais (Lei n.º 53-E/2006, de 29 de Dezembro) e pelo Regime Jurídico do Sector Empresarial Local (Lei n.º 53-F/2006, de 29 de Dezembro), integram no seu âmbito um novo enquadramento jurídico conformador da figura da taxa, enquanto instrumento de financiamento municipal.

Efectivamente, a Lei das Finanças Locais (Lei n.º 2/2007, de 15 de Janeiro), tem subjacente uma intenção clara e inequívoca no sentido do desenvolvimento deste tipo de tributo. De facto, e ao contrário do regime legal anterior, o legislador adopta um conceito de autonomia tributária municipal muito mais ampla. Assim, e enquanto no regime anterior o município teria de se limitar à utilização de figuras tributárias definidas tipicamente na lei ordinária, o novo regime legal permite uma ampla liberdade criativa, desde que os princípios gerais contemplados no n.º 2 do artigo 15.º da Lei das Finanças Locais se encontrem verificados, a saber: o princípio da equivalência jurídica, o princípio da justa repartição dos encargos públicos e o princípio da publicidade.

Por outro lado, e contrastando igualmente com o regime anterior, o legislador adoptou uma concepção terminológica bastante mais clara, distinguindo as taxas dos preços, e eliminando a figura “híbrida” das tarifas, que, na realidade, não tinha qualquer tradição na nossa ordem jurídica. Efectivamente, enquanto que a taxa resulta de uma relação tipicamente tributária (onde o sujeito activo adquire uma veste autoritária) visando regular os termos da contraprestação da prestação de uma utilidade pública fora do enquadramento do mercado (tipica

mente, a remuneração da prestação de um serviço, a utilização de um bem do domínio público ou a compensação pelo levantamento de uma proibição, ou nos termos legais, já constantes da Lei Geral Tributária, da remoção de um obstáculo jurídico ao comportamento dos particulares), o preço decorre dos mecanismos típicos de mercado, maxime, do encontro da oferta com a procura num mercado concorrencial.

O Regime Jurídico do Sector Empresarial Local (Lei n.º 53-F/2006, de 29 de Dezembro), também não ignorou esta temática, regulando, na perspectiva dos preços, no n.º 3 do artigo 20.º que, “o desenvolvimento de políticas de preços das quais decorram receitas operacionais anuais inferiores aos custos anuais” deverá ser objectivamente justificada e “depende da adopção de sistemas de contabilidade analítica onde se identifique a diferença entre o desenvolvimento da actividade a preços de mercado e o preço subsidiado na óptica do interesse geral”. Por outras palavras, se o decisor pretender subsidiar uma determinada prestação, então essa subsidiação terá que ser casusticamente justificada, na óptica da eficiência social, sendo a margem dessa subsidiação suportado pelo orçamento municipal, nos termos do mecanismo previsto no artigo 31.º desse regime legal.¹

Finalmente, o Regime Geral das Taxas Locais (Lei n.º 53-E/2006, de 29 de Dezembro) vem desenvolver a temática, concretizando os princípios constantes da Lei das Finanças Locais.

Neste âmbito, acolhe o princípio denominado de equivalência jurídica (artigo 4.º), referindo que o valor das taxas é fixado de acordo com o princípio da proporcionalidade e não deve ultrapassar o custo da



actividade pública local (óptica do custo) ou o benefício auferido pelo particular (óptica do benefício). Analisaremos adiante, os corolários desta definição, não sem antes realçarmos o facto do n.º 2 desse preceito legal prever a possibilidade de realização de uma ponderação, permitindo o desenvolvimento de políticas tributárias de desincentivo à prática de determinados actos ou operações.

Porém, quer este preceito, quer o artigo 5.º, que regula o princípio da justa repartição dos encargos públicos adoptam posições de vasto conteúdo doutrinário que importa esclarecer.

II. A JUSTA REPARTIÇÃO DOS ENCARGOS PÚBLICOS

A teoria geral que sustenta o financiamento das entidades do Sector Público tem evoluído recentemente. De um princípio de financiamento essencialmente público, i.e., assente no Orçamento do Estado, as modernas finanças públicas tem sucessivamente vindo a advogar um princípio de financiamento conjunto relativamente a determinadas actividades de interesse público.

Efectivamente, nos modernos sistemas de economia de mercado, as mais significativas receitas públicas – do ponto de vista quantitativo e qualitativo – são as receitas tributárias, que encontram o seu fundamento na existência de um dever genérico de cobertura dos encargos públicos, que recai, potencialmente, sobre a totalidade dos membros de uma comunidade e, em concreto, sobre aqueles que, de entre eles, se mostrem numa situação tal que indície a existência de uma determinada manifestação de riqueza (percepção de um rendimento, detenção de património ou realização de um acto de consumo).

Ainda quando outras ideias possam sobrepor-se a este fundamento genérico do tributo, como sejam os seus eventuais fins extra-financeiros (de política económica e social) - que não excluem os financeiros -, há a sublinhar que, em primeira mão, as receitas tributárias representam uma forma de organizar a participação dos cidadãos na cobertura das necessidades públicas, garantindo a aplicação do princípio da igualdade tributária, essencial para a função financeira de redistribuição que compete ao Estado.

No entanto, encontramos-nos, hoje, numa encruzilhada relativamente ao sistema clássico de financiamento do Estado.

É desde já claro que a mundialização ou globalização, associada à sociedade de informação, significa uma

radical transformação da vida sócio-económica e em especial da sua articulação com o território e com o poder, que são os três nexos fundamentais de toda a política de tributação. A enorme e acrescida, embora desigual, mobilidade dos meios de produção e das operações, tanto de consumo, como de poupança e sua aplicação, como ainda de produção, corresponde a uma grande e aumentada liberdade de escolha dos agentes sociais e económicos em função dos regimes fiscais mais favoráveis, exercitando para actividades concretas a “votação com os pés” que exprime o argumento básico da competição fiscal.

A deslocalização pode, claramente, traduzir tanto uma escolha entre regimes fiscais desigualmente favoráveis/desfavoráveis, como uma opção a favor de um espaço de paraíso ou neutralidade fiscal absoluta (que poderá ser concretamente o ciberespaço), obrigando os Estados a terem em conta, num jogo alargado, as posições e soluções dos outros e/ou a concertarem-se quanto às formas, áreas e regras de regulação, quer da situação fiscal, quer de algumas das suas realidades subjacentes (como, maxime, as operações financeiras), ultrapassando em muito, embora daí se possa partir para alargar soluções, o modelo clássico dos acordos da dupla tributação e prevenção e repressão da evasão.

Esta acrescida — por vezes praticamente ilimitada — possibilidade de deslocalização não está igualmente repartida: o capital financeiro e as respectivas operações, bem como as acções [financeiras, comerciais, comunicacionais, de serviços, (...)] que se exprimem através das redes de telecomunicações, têm o grau máximo de mobilidade e deslocalização possível. Muitas formas de prestação de trabalho (na sua forma dependente), de propriedade imobiliária, de propriedade intelectual ou industrial, situam-se claramente abaixo. E, quanto mais os factores de produção sejam menos sofisticados e menos qualificados e as operações de consumo, poupança ou investimento e se aproximem de uma certa materialidade grosseira, menor é a possibilidade de deslocalização ou plurilocalização anulando as tentativas de reforçar a fiscalidade nacional ou de a fazer cobrir mais perfeitamente as bases de incidência num plano estritamente nacional. Os contribuintes fogem para parte incerta e o Estado não consegue persegui-los aí, se já o não faz na internacionalização globalizada de hoje, menos o fará no “céu superior” que é o ciberespaço.

Assim sendo, os sistemas fiscais tradicionais, assentes nos impostos sobre o rendimento e na tributação do valor acrescentado, vão ver cada mais fugirem as respectivas matérias tributáveis e vão tender a excluir,



de modo tanto mais injusto e insistente quanto mais fácil é a evasão dos outros factores, o trabalho menos qualificado — dificultando assim a resolução do problema do emprego e agravando as injustiças e as desigualdades sociais — e a propriedade imobiliária — agravando porventura os seus problemas de gestão e utilização, quer no espaço rural quer no espaço urbano. Quando tudo o resto foge, é isto o que resta — com crescente injustiça e ineficiência fiscal, já evidentes nas evoluções recentes da fiscalidade mais desenvolvida. É esta, infelizmente, a situação nacional: efectivamente, basta uma análise superficial para constatar que os níveis de tributação relativa têm aumentado nessas duas vertentes da realidade económica: o Leviatão Fiscal tão temido pelos economistas novecentistas manifesta-se em toda a sua intensidade no Portugal do Século XXI, agravado pela crescente erosão fiscal resultante do movimento de harmonização fiscal comunitária orientado pelo princípio da tributação do Estado da Residência que afecta sobremaneira dos países importadores de capital.

Pelo exposto, o prolongamento temporal dos sistemas de tributação actual gerarão inevitavelmente uma sucessiva deterioração da posição fiscal dos menos favorecidos (que assentam a sua estrutura de rendimento e património em formas estruturalmente menos evoluídas, logo menos susceptíveis de deslocalização) relativamente aos mais favorecidos (entendendo-se estes como os sujeitos cujas manifestações de riqueza tributáveis assentam em realidade imateriais, e consequentemente, de deslocalização extremamente facilitada). Poderá, pois, afirmar-se, que a evolução dos sistemas de tributação tendem, na prática, à criação de modelos degressivos de tributação com sucessivos aumentos de tributação relativamente aos rendimentos do trabalho dependente, à detenção de propriedade imobiliária e aos actos de consumo indiferenciados².

A injustiça que torna vítima da tributação os trabalhadores menos qualificados e a propriedade menos sofisticada, tendendo assim para retornar a formas primitivas de tributação, próprias das sociedades pré-industriais ou da primeira sociedade industrial, exige soluções novas, sob pena de gerar tensões fiscais (e sociais) insuportáveis, ou mesmo tensões de mais amplo e puro sentido social (com o agravamento do emprego sobre a tributação do trabalho e do emprego ou pela tributação social)³.

Por outro lado, verifica-se uma falência sucessiva de meios alternativos de angariação de receita, perante os novos ambientes desmaterializados⁴.

Pelo exposto, este efeito de globalização e de desintermediação acarreta uma profunda mudança no plano das relações tributárias. Altera-se o mundo dos protagonistas clássicos da relação tributária. Estes eram pessoas bem identificadas, pertencentes a classes sócio-profissionais de estatuto perfeitamente identificado e tutelado pelo Estado, o que significava facilidade de responsabilização, mecanismos internos de sancionamento, auto-regulação completada por hetero-regulação e poder sancionatório efectivo (embora nem sempre eficaz!). Sucede que essas entidades estão, pura e simplesmente, em mutação genética, e em alguns casos, a desaparecer, levando com elas a possibilidade de sancionamento efectivo e eficaz.

Não é difícil adivinhar a queda da teoria clássica em que assenta a aplicação de impostos. Nos termos dessa teoria eram necessários três factores genéticos e nucleares: materialidade, território e poder político.

No que diz respeito à materialidade, esta encontra-se em crise. De facto, verifica-se, hoje, o enaltecimento da imaterialidade, quer das manifestações de riqueza, (rendimento e património), dos actos de consumo (meramente electrónico), bem como dos sujeitos (embora, estes, nos padrões da teoria fiscal sejam secundários, bastando a realidade económica.

O conceito clássico de território encontra-se, igualmente, em crise. Os novos desígnios possíveis pela acção das redes electrónicas são infinitos. Mas esta infinitude é diferente da do universo físico (se não vingarem as teorias do universo cíclico), pois é uma infinitude ao alcance de cada um, através de um simples terminal de computador colocado na divisão mais exígua de sua casa. O território deixa, pois, de ter significado, não simplesmente por acção da globalização mas principalmente por acção da digitalização e do advento do espaço virtual, podendo cada sujeito criar o seu próprio universo. Por outro lado, e em total movimento contra-corrente, a harmonização comunitária continua a assentar na imposição cega do princípio da tributação no Estado da Residência em prejuízo do Estado Fonte⁵. Ora, a Fonte é dificilmente deslocalizável; a Residência é, inversamente, fluida e totalmente dependente da vontade do contribuinte. Nestas condições, o planeamento fiscal é inevitável.

O poder político efectivo é, pelas razões supra referidas, inexercitável por natureza. No entanto, mantêm-se as ilusões de alguns governantes de eventual controlo do ciberespaço. Apesar disso, e talvez para não verificarem o fracasso, as declarações dos líderes das nações mais



influentes do mundo vieram rapidamente afirmar que o ciberespaço era uma área livre de qualquer influência ou actuação por parte dos Estados.

Pelas razões expostas, a perspectiva clássica de tributação, que se manteve quase intacta com a globalização (deixando de assentar na soberania nacional e passando para a soberania dos blocos regionais ou, eventualmente, para uma soberania mundial – pelo menos dos países mais desenvolvidos-), é completamente posta em causa pela digitalização e desmaterialização, concertada com o movimento de concorrência fiscal internacional.

Hoje a concorrência fiscal exerce-se de todas as medidas possíveis, subalternizando-se, curiosamente, o recurso puro a taxas de tributação mais reduzidas. O enquadramento fiscal de um determinado instrumento ou negócio é que é fundamental, dada a sua eficácia imediata no desenvolvimento de uma determinada actividade⁶.

Ora, uma forma de reacção a esta perda sucessiva de receita fiscal proveniente de impostos é precisamente a imposição de taxas. Quer de forma consciente, quer mesmo de forma inconsciente, a verdade é que os Estados tem vindo a promover um crescimento sucessivo das receitas provenientes de taxas, reduzindo as que resultam da aplicação de impostos. A tentação é demasiado forte: se o sujeito pretende uma prestação pública então terá que sustentar um encargo financeiro; não existe deslocalização possível, e, por outro lado, existe uma aparente justiça, já que quem beneficia de uma prestação sustenta o seu encargo. Fixação do contribuinte, legitimação na tributação e justiça impositiva são os motes de referência desta nova política tributária.

Veja-se, do novo, o caso português. No respeitante à despesa, os constrangimentos são claros e irrefutáveis:

- a) Aumento da despesa pública proveniente do alargamento de competências do Estado;
- b) Aumento da despesa pública proveniente do aumento da dimensão dos corpos administrativos de suporte à decisão;
- c) Aumento da despesa pública decorrente do enorme esforço de investimento realizado nos últimos anos na criação de infra-estruturas públicas que agora necessitam de manutenção;
- d) Desenvolvimento e implementação de um princípio de descentralização alargado;

e) Aumento de exigência por parte dos cidadãos ao nível da prestação dos serviços pelo Estado;

No entanto, este movimento de expansão da despesa depara-se com uma tendência totalmente inversa do lado da receita:

- a) Esgotamento do modelo tradicional de financiamento público;
- b) Redução significativa da taxa de crescimento dos impostos sobre o rendimento das empresas;
- c) Limitação da possibilidade de endividamento por via da Lei da Estabilidade Orçamental e do Pacto de Estabilidade e Crescimento;
- d) Redução das transferências proveniente do orçamento comunitário, tendo em consideração a necessária redistribuição financeira inerente ao alargamento a Leste;

Será fácil concluir, perante este estado de coisas, que as entidades públicas se voltem para a única fonte de receita própria disponível: a taxa.

A razão para a opção pelas taxas é essencialmente financeira: a angariação de receita que é urgente para a manutenção dos padrões de fornecimento de utilidades públicas.

No entanto, as vantagens das taxas vão muito além das relacionadas com a simples angariação de receitas. De facto, é inequívoca a fácil legitimação da cobrança das mesmas, dada a perceptível vantagem imediata que é fornecida ao agente solicitador da contra-prestação pública, quer esta assuma a forma de uma prestação de serviços ou bens, a permissão de utilização de um bem do domínio público ou a outorga de um qualquer título habilitador (licença ou autorização).

As razões subjacentes a este movimento de contracção dos impostos e de expansão de taxas são, pois, evidentes. Mesmo a doutrina tradicional tende a formular uma posição de maior conformidade das taxas relativamente ao princípio da igualdade tributária⁷.

Por outro lado, surgiram nos últimos anos novas doutrinas relativas ao financiamento do fornecimento de utilidade públicas. Actualmente, ao contrário do passado⁸, admite-se – e até se promove – um pagamento faseado por parte dos utilizadores relativamente às utilidades públicas fornecidas. É esse o fundamento do postulado do Utilizador/Pagador.

Segundo este princípio é legítimo à entidade pública a efectivação de um reporte da despesa de investimento



para o fornecimento de uma determinada utilidade duradoura para os anos futuros, numa lógica assente no princípio da igualdade entendido em termos dinâmicos: quem utiliza o bem vai sustentar os encargos do seu fornecimento e da sua manutenção⁹.

Esta lógica é ainda mais relevante se adoptar-mos como modelos de referência os sistemas de fornecimento de utilidades públicas com base em esquemas de project finance e de Parcerias Públicas e Privadas, tendo em consideração os constrangimentos de despesa advenientes da participação de Portugal na União Económica e Monetária e do Pacto de Estabilidade e Crescimento.

Estes modelos adoptam a doutrina moderna de financiamento do fornecimento de utilidades públicas, adaptando-a lógicas de financiamento privado. No sistema de project finance, o consórcio privado promove a construção da utilidade pública, sendo remunerado através dos rendimentos provenientes da concessão de exploração dessa utilidade¹⁰. Assim, neste modelo de Parcerias Público Privadas, as utilidades públicas são fornecidas por uma entidade mista, que conjuga as potencialidades dos dois sectores: o capital privado e a autoridade pública. Utilizando este tipo de iniciativa mista, é permitido ao Estado a prestação das referidas utilidades sem se submeter às limitações rígidas do endividamento público, já que a aplicação de capital é efectuada pelo parceiro privado. No entanto, tal como nas situações enquadradas na categoria ampla de project finance, também a remuneração do custo do capital será efectuada através da cobrança de taxas de utilização aos utilizadores das mesmas, eventualmente subsidiadas pelo Estado, que poderá, dessa forma, compartilhar nos custos totais das utilidades através de transferências orçamentais¹¹.

Não se pretendendo nesta introdução esgotar as razões que sustentam o exponencial aumento de importância das taxas como instrumento de financiamento público, poderá, no entanto, referir-se que essa importância relativa tenderá para aumentar nos próximos tempos.

As taxas permitem um alargamento da base tributária numa medida superior à que poderia resultar de uma alteração do sistema de impostos, havendo, ainda hoje, um largo espectro de realidades não tributadas, insuficientemente tributadas, ou ineficientemente tributadas. Por outro lado, e uma vez que estão indissociavelmente relacionadas com uma determinada prestação não são afectadas de forma sensível pelo ambiente de concorrência fiscal internacional.

Em termos de legitimação a taxa, devido à sua natureza relacional, encontra uma facilitada legitimação ao nível da cobrança, dado que o devedor terá uma percepção imediata de vantagem auferida, ao contrário do que acontece com os impostos.

Assentando em pressupostos relacionais estritos, a construção jurídica da taxa é, na grande maioria das ocasiões, relativamente facilitada devido ao estrito nexo de causalidade existente. Por essa razão, também as funções de liquidação e cobrança são exercidas de uma forma leve e transparente, factores que numa perspectiva administrativa são decisivos.

Finalmente, o Estado é hoje um prestador de serviços aos seus cidadãos em áreas que vão muito para além das directamente relacionadas com a soberania e restantes funções tradicionais. O modelo económico-social vigente, quer em Portugal quer na Europa comunitária aponta inevitavelmente para o Estado Bem-Estar. A iniciativa pública tem, pois, um papel fulcral na satisfação das necessidades dos cidadãos – é esse o fundamento da sua existência -. O aperfeiçoamento do modelo democrático-social do Estado moderno obriga a um sucessivo melhoramento dos padrões qualitativos e quantitativos das prestações públicas. Não poderá existir retrocesso social nesta área sob pena da própria legitimidade do Estado se colocar em causa. Ora, a manutenção e necessário desenvolvimento destes padrões prestativos obrigará, obviamente, a uma tripla tarefa:

(1) uma melhor gestão dos recursos públicos, através do desenvolvimento de uma Ciência da Administração assente em padrões de eficiência e responsabilização (realidades intrinsecamente associadas) e não em padrões burocráticos (que fundamentam uma estrutura decisória hierarquicamente definida onde se esbatem as responsabilidades financeiras ao nível das opções) e financeiramente irresponsáveis (fundando-se os parcos processos de responsabilidade financeira unicamente em violações do tecido legal e nunca em critérios de eficiência, eficácia e economicidade);

(2) à manutenção, pelo menos, dos níveis de receita pública actuais. Em caso inverso, colocar-se-á em causa o próprio sistema democrático-social. Essa crise será perceptível, num primeiro momento, nos órgãos descentralizados (regiões autónomas e autarquias locais) que pela sua reduzida dimensão sentirão num primeiro momento enormes dificuldades financeiras, mas, num segundo momento, atingirá inevitavelmente o Sector Público Administrativo. Assim, antes de se falar numa qualquer redução da despesa



pública terá de analisar-se cuidadosamente quais os serviços públicos que estão a ser prestados. Nunca se pode dissociar a despesa pública da actividade prestacional subjacente. Se isso for efectuado então toda a actividade pública é posta em causa¹².

(3) à regulação eficiente dos mercados. Efectivamente, o movimento de privatização económica foi bastante mais alargado, abrangendo não só as unidades produtivas anteriormente na posse do Estado mas igualmente os próprios mercados. Os instrumentos tributários, maxime as taxas, são os instrumentos financeiros mais eficientes na eliminação das exterioridades (interiorizando as exterioridades negativas e socializando as exterioridades positivas) e para a definição de sistemas de acesso e de utilização de operadores a infra-estruturas em monopólio natural.

III. FUNDAMENTO E LEGITIMAÇÃO DAS RECEITAS PÚBLICAS TRIBUTÁRIAS

Nos modernos sistemas de economia de mercado as receitas tributárias que têm como fundamento “assegurar a comparticipação dos cidadãos na cobertura dos encargos públicos ou prosseguir outros fins públicos”¹³, correspondendo a um “dever genérico de cobertura dos encargos públicos”¹⁴.

Efectivamente, a actividade pública depende da existência de uma estrutura de financiamento eficaz e eficiente. A criação de utilidades públicas¹⁵ depende de uma actividade financeira anterior provocadora de desutilidade na esfera patrimonial privada: a cobrança do tributo.

O Estado, na sua actividade de satisfação das necessidades colectivas tem necessariamente de se financiar junto dos seus cidadãos e empresas. Esse financiamento das despesas públicas corresponde à afectação de meios financeiros à satisfação de necessidades colectivas, resultando do exercício de poderes de autoridade (*ius imperii*)¹⁶, os quais assentam sempre no respeito pelo princípio da igualdade e pelo princípio da legalidade¹⁷, inerentes ao princípio do Estado de Direito¹⁸.

As receitas públicas coactivas, também designadas pelo conceito genérico de “tributo”, “representam uma forma de organizar a participação dos cidadãos na cobertura das necessidades públicas”¹⁹ e assentam nos seguintes elementos essenciais²⁰:

⇒ Coacção ou obrigatoriedade decorrente de um acto de autoridade fundado na Constituição ou na

Lei, e não de um contrato ou de comportamentos livres do credor e do devedor.

⇒ função essencialmente financeira (cobertura dos encargos públicos), organizando a participação dos cidadãos e outras entidades ou instituições na criação de receitas, com base princípio da capacidade contributiva e no princípio do benefício, em que se desdobra o princípio da justa repartição dos encargos públicos, mas que não exclui finalidades não financeiras ou extra financeiras, desde que adequadamente legitimadas pela Constituição ou pela Lei.

O princípio da justa repartição dos encargos públicos, além de um referencial geral de eficiência, constitui uma decorrência necessária do princípio da justiça, enquanto pressuposto material do Estado de Direito. Como refere Gomes Canotilho²¹, “o direito que informa a juridicidade estatal aponta para a ideia de justiça” a qual importa “equidade (fairness) na distribuição de direitos e deveres fundamentais e na determinação da divisão de benefícios da cooperação em sociedade (...)”. A justiça enquanto elemento integrante da própria ideia de direito encontra concretização num conjunto de princípios materiais, entre os quais se conta a proibição do excesso, a protecção da confiança e a igualdade na sua tripla vertente de igualdade na criação e aplicação do direito, igualdade de oportunidades e igualdade perante os encargos públicos²².

O princípio da igualdade constitui-se como o elemento central do enquadramento constitucional do sistema tributário nacional, pelo que importa pormenorizar o seu conteúdo.

A Constituição da República Portuguesa consagra o princípio da igualdade dos cidadãos perante a lei (n.º 1 do artigo 13.º da CRP), afirmando que «ninguém pode ser privilegiado, beneficiado, prejudicado, privado de qualquer direito ou isento de qualquer dever em razão de ascendência, sexo, raça, língua, território de origem, religião, convicções políticas ou ideológicas, instrução, situação económica ou condição social» (n.º 2 do artigo 13.º da CRP). A igualdade surge assim, e antes do mais, como uma manifestação do princípio da justiça enquanto postulado de tratamento igual do que é igual (justiça comutativa) e de tratamento desigual do que é desigual (justiça distributiva)²³.

Os corolários desta concepção de igualdade no plano tributário são evidentes: numa perspectiva horizontal, todos devem estar sujeitos às imposições públicas (igualdade formal); numa perspectiva vertical, cada



um deve pagar na medida das suas possibilidades (igualdade material) – no limite, quem estiver no limiar de sobrevivência poderá nem pagar, mas quem tiver recursos financeiros avultados não poderá ser alvo de um “confisco” fiscal, ou de um nível de tributação tal que se constitua como um “fardo excessivo” (*excess burden*), causador de perdas absolutas de Bem Estar (*deadweight losses*). E, note-se, actualmente, a perda absoluta de Bem Estar resulta não só do limiar de promoção do ócio mas igualmente da potencial deslocalização das fontes produtivas.

No entanto, numa sociedade moderna, o plano da igualdade tributária não se pode limitar à enunciação de corolários reflexos assentes num princípio da equivalência geral ou alargado válido unicamente para a fundamentação dos sistemas tributários anteriores ao Estado Social de Direito.

O desenvolvimento de micro-mercados e a sofisticação do tráfego económico permite hoje o desenvolvimento de sistemas de contabilidade analítica na óptica dos custos públicos bem como a concreta identificação do beneficiário, fundamentando o estabelecimento de padrões de igualdade concretizados em relações de correspondência entre o que o Estado presta e o que o particular deve pagar. Relações de equivalência restrita ou casuística tornam-se, então, possíveis. A emergência do princípio utilizador/pagador não é mais do que uma mera manifestação desta realidade.

Adoptando uma perspectiva geral, a actuação financeira do Estado, quer do lado da despesa, quer do lado da receita imposta por acto de autoridade, encontra-se constitucionalmente conformada pela obrigação de “promover a justiça social, assegurar a igualdade de oportunidades e operar as necessárias correcções das desigualdades na distribuição da riqueza e do rendimento, nomeadamente através da política fiscal” (alínea b) do artigo 81.º da CRP) sendo a “repartição justa do rendimento e da riqueza” um objectivo constitucionalmente atribuído ao sistema fiscal (n.º 1 do artigo 103.º da CRP)²⁴ e a promoção do “bem-estar e da qualidade de vida do povo e a igualdade real entre os portugueses, bem como a efectivação dos direitos económicos, sociais, culturais e ambientais, mediante a transformação e modernização das estruturas económicas e sociais” uma das tarefas fundamentais do Estado (artigo 9.º, alínea d) da Constituição). Consequentemente, e como bem notam António de Sousa Franco e Sérgio Gonçalves do Cabo, a nossa Constituição não estabelece uma hierarquia ou um quadro de prioridades entre a função financeira e a função não financeira do sistema fiscal²⁵.

Noutros termos, poderá sustentar-se que a Constituição impõe ao legislador uma configuração infra-constitucional do sistema tributário que tenha em conta o fim da obtenção de receitas para fazer face aos encargos públicos, mas também o fim genérico da promoção da justiça social, entendida como redução das desigualdades na distribuição do rendimento e da riqueza.

Numa perspectiva mais específica, não podemos esquecer a inserção dogmático-ideológica do nosso tecido constitucional. O modelo europeu de Estado Social de Direito, que resulta tanto no nosso texto constitucional como do direito comunitário primário (maxime do Tratado que institui a Comunidade Europeia (TCE)) tem implicações directas na configuração do sistema de angariação de receita pública. Assim, numa perspectiva macro-financeira não é legítimo ao Estado tributar (logo causar inutilidade na esfera patrimonial privada) numa intensidade tal que supere as prestações públicas que fornece (fornecimento de utilidades públicas), já que daí decorreria uma perda absoluta de Bem-Estar Social, situação que é proibida pela alínea d) do artigo 9.º e pela alínea a) do artigo 81.º da Constituição²⁶.

Temos pois um primeiro corolário macro-financeiro: a acção prestativa pública é subsidiária da acção prestativa privada, só se justificando a primeira quando da acção do Estado resulte a produção de um maior volume de utilidades²⁷ na satisfação das necessidades dos cidadãos do que o decorreria de uma acção privada, ou quando o mercado seja geneticamente incapaz de satisfazer determinado tipo de necessidades públicas.

Só assim se justifica que ocorra uma canalização de recursos financeiros extraídos à iniciativa privada (por via da imposição de tributos) no sentido do financiamento da acção pública. Não faria sentido que, numa perspectiva agregada, se admitisse a ocorrência de perdas absolutas de Bem-Estar só para se justificar acções prestativas públicas ineficientes²⁸.

Em determinadas situações, a acção prestativa pública é sempre justificável. Assim, se o mercado for incapaz – em termos genéticos – de satisfazer determinado tipo de necessidades que o Estado considera relevantes (incluindo a redistribuição económica socialmente eficiente atendendo aos diversos níveis de utilidade marginal da despesa), então não resta outra opção de acção senão a que assenta na função prestativa pública²⁹.

Este juízo de eficiência ou de “proporcionalidade” deve igualmente ser efectuado numa óptica micro-



financeira. Assim, se às entidades públicas se depararem diversas propostas de tributação num determinado mercado, elas deverão adoptar a solução mais eficiente no caso concreto. Essas preocupações de inserção de padrões de eficiência na decisão pública concreta encontram-se presentes no texto constitucional: por exemplo, a alínea c) do artigo 81.º da CRP estabelece claramente que incumbe ao Estado, «assegurar a plena utilização das forças produtivas, designadamente zelando pela eficiência do sector público»; por sua vez, a alínea e) do mesmo preceito constitucional refere que lhe compete «assegurar o funcionamento eficiente dos mercados». Note-se que a preocupação do Estado no sentido de assegurar a plena satisfação das necessidades dos cidadãos é inerente à sua própria definição. A acção pública não pode, em consequência, ser geradora de situações ineficientes do ponto de vista social.

Não se advoga, porém, que o sistema tributário se encontra submetido a um princípio geral de neutralidade. O sistema tributário, entendido aqui no seu sentido mais amplo como o conjunto de receitas coactivas desprovidas de carácter sancionatório, e por isso abrangendo quer os impostos quer outras figuras tributárias que se lhes assemelhem, como é o caso das taxas³⁰, pode comportar a assunção de finalidades extra-financeiras; podendo-se, assim, enunciar um princípio da eficiência funcional do sistema tributário³¹.

Apesar das especialidades do regime constitucionalmente consagrado em matéria de impostos (cfr. artigos 103.º, n.º 2, 104.º e 165.º, alínea i) da Constituição), a verdade é que as taxas comungam, no nosso direito, como noutros³², dos fundamentos e pressupostos legitimadores da tributação: decorrem de um acto de autoridade fundado na Constituição e na Lei, por isso são receitas coactivas e obrigatórias e não receitas sujeitas ao princípio da liberdade contratual, têm uma função essencialmente financeira, isto é, de obtenção de receita para cobrir os encargos públicos, desde que outros imperativos de eficiência não sejam colocados, sem embargo de lhes poder estar associada uma função não financeira, embora dentro dos limites decorrentes do princípio da proporcionalidade ou da proibição do excesso, atendendo à estrutura bilateral da taxa e à sua relação com a criação de utilidades concretas, determinadas ou determináveis a favor do sujeito passivo.

No entanto, e diversamente do que acontece com os impostos, o desenho jurídico da taxa é extraordinariamente exigente. Tal resulta das características das características avançadas para a sua qualificação e que implicam uma contrapartida específica, ou uma

bilateralidade qualitativamente considerada (a denominada equivalência jurídica).

A título meramente exemplificativo, e na matéria que nos interessa, o direito alemão faz corresponder a taxa (*Gebühr*) à observância estrita de um princípio de equivalência económica (*Äquivalenzprinzip*), traduzido ou na cobertura do custo administrativo (*Kostendeckung*) ou no benefício gerado para o sujeito passivo (*Vorteilsausgleichs*), quando pretende aumentar, ou não distorcer, as padrões de eficiência dos mercados. Porém, na nossa ordem jurídica, e nos termos das diversas decisões judiciais a este propósito, esta exigência de estrita correspondência entre custo administrativo ou benefício económico e a prestação pecuniária exigida é secundarizada face ao primado do objectivo de angariação de receita pública. No entanto, esta finalidade financeira deverá necessariamente ser ponderada atendendo às outras finalidades potencialmente relevantes e que ultrapassam a preocupação puramente reditícia.

Efectivamente, as taxas comungam dos fins, objectivos e limites da tributação. Não há pois que estranhar que, conquanto estruturalmente assentes na prestação de utilidades concretas, determinadas ou determináveis a favor do sujeito passivo³³ e materialmente assentes no princípio da proporcionalidade³⁴, as taxas possam ter, além das óbvias e necessárias finalidades financeiras (cobertura parcial ou total dos encargos com a prestação pública³⁵), outras finalidades seleccionadas pelo legislador de entre o universo de fins possíveis das receitas coactivas, compatíveis com o princípio do Estado Social de Direito³⁶. Essas finalidades extra-reditícias podem passar por: (1) objectivos de inserção de padrões de eficiência nos mercados (superação de falhas de mercado)³⁷; (2) de orientação de comportamentos (promoção ou dissuasão³⁸)³⁹ 40, ou, finalmente, (3) fornecimento de determinados bens essenciais a “preços” inferiores aos praticados em circunstâncias normais pelo mercado (fornecimento de bens semi-públicos)⁴¹.

Poderemos, pois, concluir no sentido de que a Constituição da República Portuguesa impõe ao legislador uma configuração típica do sistema tributário tendo em consideração a obtenção de receitas públicas. No entanto, os fins genéricos de promoção da justiça social e de aumento do nível de Bem-Estar Social, obrigam à adopção de soluções legislativas economicamente eficientes, não se encontrando estabelecida uma hierarquia rígida entre a função financeira e as funções não financeiras do sistema fiscal;



IV. O PRINCÍPIO DA LEGALIDADE (TRIBUTÁRIA) E AS RECEITAS PÚBLICAS TRIBUTÁRIAS: DA ESPECIALIDADE DAS TAXAS

Chegado este momento da nossa exposição, importará analisar a especificidade do regime de legalidade aplicável às taxas e que justifica a autonomização deste tributo perante as restantes figuras tributárias.

O artigo 6.º do Regime Geral das Taxas Locais contém uma enunciação meramente exemplificativa dos tipos tributários susceptíveis de revestirem a natureza de taxa municipal.

Porém, importa salientar que estes tributos, se forem mal configurados, poderão revestir facilmente a figura de imposto, padecendo conseqüentemente de ilegalidade e inconstitucionalidade.

São bastante numerosos os processos judiciais relativo a taxas criadas pelo Estado⁴², e por outras pessoas colectivas públicas de base territorial⁴³. Tal demonstra a extraordinária complexidade da análise do regime jurídico aplicável às taxas.

No tocante às taxas, e mesmo sem a aprovação de um “regime geral das taxas e outras contribuições financeiras”, da Lei Geral Tributária, resulta inequivocamente a sua exclusão do âmbito do princípio da capacidade contributiva (artigo 4.º da Lei Geral Tributária) e do princípio da legalidade na sua vertente de reserva de lei formal ou reserva de Parlamento (artigo 8.º, n.º 1 da Lei Geral Tributária, que corresponde, como não poderia deixar de ser, à formulação dos artigos 103.º, n.º 2 e 165.º, alínea i) da Constituição). Tal resultado confirma, em termos claros e inequívocos, o que quer a doutrina, quer a jurisprudência há muito tempo vinham defendendo de modo quase unânime.

Constitui hoje posição consolidada da doutrina a não submissão das taxas ao princípio da legalidade fiscal constante do n.º 2 do artigo 103.º e da alínea i) do n.º 1 do artigo 165.º da CRP. Estes preceitos estabelecem um princípio da legalidade qualificado que se traduz na necessidade dos elementos essenciais do imposto (taxa, incidência, benefícios fiscais e garantias dos contribuintes) serem definidos e concretizados por uma lei da Assembleia da República, ou por um decreto-lei autorizado. Esse regime especial aplicável aos impostos não é mais do que a decorrência do princípio “*no taxation without representation*”, numa lógica de auto-tributação. Quanto às taxas, o legislador constituinte preferiu inserir unicamente, em 1997, no âmbito da reserva relativa da Assembleia da República a definição do seu Regime Geral. Tal opção

justifica-se pela importância concreta do mesmo enquanto diploma de enquadramento geral – reserva de densificação parcial – e não pela especialidade da relação jurídica subjacente a essa forma tributária, que assentando essencialmente numa lógica de bilateralidade, permite, por isso mesmo, que os seus sujeitos passivos obtenham formas de tutela jurídica alternativa dos seus direitos, ao contrário do que acontece com os impostos.

Nos impostos, e dada a sua característica de unilateralidade, a reserva de lei formal quanto aos seus elementos essenciais é justificada dado que constitui a única forma de salvaguarda dos direitos dos cidadãos a este propósito. Assim, o princípio da legalidade fiscal aplicável aos impostos assume uma importância fundamental na concretização do equilíbrio necessário que importa estabelecer entre a pretensão do Estado em tributar e o direito do contribuinte em contribuir para a receita pública num montante justo e equitativo. É, pois, um princípio inerente ao conceito de Estado de Direito, na dimensão da segurança jurídica e protecção da confiança, bem como na dimensão da proibição do excesso e da protecção jurídico-judiciária, e, no limite, à garantia indirecta de concretização da igualdade tributária material através da necessária autorização prévia do contribuinte (exercida através do seu representante) na sua própria tributação.

Dada a configuração jurídica bilateral própria das taxas não se torna necessária esta prévia autorização parlamentar para sua criação; a percepção imediata do eventual incumprimento do Estado relativamente à contraprestação devida torna possível ao contribuinte o desencadeamento de meios jurisdicionais de tutela do seu direito. Tal possibilidade de reacção decorre da própria legitimação da taxa que pressupõe conceptualmente a existência de uma contraprestação específica a favor do sujeito passivo, atendendo às características de exclusivismo e determinação que são subjacentes a esse dever público de prestar.

No entanto, mesmo este aspecto nuclear das taxas é esquecido: por exemplo, não se compreende como as autarquias podem cobrar taxas de esgotos tomando como base de incidência o valor patrimonial dos imóveis. A incidência nada tem em comum com o tributo. Este é só um exemplo da total anarquia que vigora no nosso ordenamento jurídico e que tem necessariamente de se resolver, não por via legislativa, mas sim por via judicial.

Relembre-se, a este propósito, que o núcleo fundamental do conceito jurídico de taxa foi construído



fundamentalmente pela doutrina italiana na primeira metade do século XX. Já então o intuito fundamental dos cientistas do Direito era o da diferenciação desta figura tributária relativamente ao imposto e ao preço⁴⁴.

Nestes termos, a taxa é, qualitativamente, uma prestação tributária – tributo - que pressupõe, ou dá origem a uma contraprestação específica, constituída por uma relação concreta (que pode ser ou não de benefício) entre o contribuinte e um sujeito tributário activo tendo por objecto a utilização privativa um bem do domínio público (taxa de utilização), a prestação de um serviço público (taxa por prestação de serviços públicos⁴⁵, ou a outorga de um título habilitador por motivos de eficiente regulação de um mercado (taxa por emissão de licenças ou autorizações).

Trata-se de uma receita pública, ligada a utilidades auferidas por quem é obrigado a pagá-la, - um serviço ou a utilização de um bem público. De um ponto de vista jurídico, a figura da taxa pressupõe inevitavelmente uma contrapartida específica em favor do contribuinte por parte do sujeito activo (bilateralidade da taxa contraposta à unilateralidade do imposto), assentando qualitativamente num princípio de equivalência jurídica⁴⁶.

Existe, no entanto, uma grande variabilidade do conteúdo jurídico do conceito, resultante de delimitações formais da respectiva noção financeira.

Em termos jurídicos e financeiros, a taxa assume potencialmente diversas formas. A mais fácil e perceptível é a que resulta de uma concreta relação com um serviço público: isto acontece nas taxas municipais que têm como contrapartida a passagem de certidões ou o pedido de informações ou registos, por exemplo, na área do urbanismo. O facto de um contribuinte entrar em relação concreta com o serviço não significa, porém, que ele aufera uma utilidade, no sentido de um benefício directo ou imediato: pode receber prestações úteis ou beneficiar da remoção de um obstáculo jurídico à sua capacidade; pode ser prejudicado (impedimento de construção, por exemplo); pode suportar o funcionamento do serviço (taxas de fiscalização). O aspecto fundamental não reside, pois, na sua voluntariedade nem na extracção de um benefício directo ou vantagem imediata, mas sim na utilização objectiva, pelo contribuinte, de meios organizados do Estado e para os quais esta entidade incorre em custos.

Na utilização de um bem do domínio público, por seu lado, não há um serviço, mas um acto de utilização que dá origem à obrigação de pagar a taxa;

em princípio, será lícito dizer que esse acto corresponderá a uma forma de uso comum do bem dominial.

Existindo uma vantagem económica pela utilização de um bem dominial, o princípio da igualdade – na sua vertente da equivalência - obrigará, em princípio, a que o sujeito contribua para os encargos gerais da colectividade. No entanto, essa questão encontra-se directamente relacionada com os aspectos quantitativos, determinantes para a definição da equivalência económica.

No caso da emissão de títulos habilitadores está em causa a regulação eficiente de um mercado. Só esta finalidade poderá salvar a constitucionalidade destes tributos já que prestações pecuniárias devidas pela emissão de títulos habilitadores socialmente injustificados revestirão necessariamente a qualidade de impostos já que o título administrativo que o sujeito se encontra obrigado a obter só vigora legalmente para permitir a cobrança do tributo correspondente. Ora, tal não acontece se o título habilitador for essencial para a organização do mercado em causa. Assim, se um determinado sujeito económico necessita de uma especial protecção de mercado que lhe atribua temporariamente um determinado poder de monopólio face a novos concorrentes potenciais de forma a desenvolver o seu projecto, então será legítimo ao Estado fixar um montante equitativo a título de emissão de licença que fique abaixo da renda monopolista obtida – mas unicamente no limite de remuneração do risco de investimento -. Ao invés, na inexistência de custos irre recuperáveis (*sunk costs*), o Estado tem uma total legitimidade na tributação no momento da atribuição do título habilitador tendo em vista a socialização de parte da renda monopolista obtida por protecção pública da posição do mercado do sujeito económico. Outra forma de conceber a licença ou a autorização administrativa como instrumento regulatório/redistributivo será através da criação de uma prestação tributária concomitante visando a tributação “à cabeça” tendo em vista a socialização dos ganhos decorrentes da utilização de bens do domínio público, ou a interiorização dos custos reflexos causados a terceiros por actividades socialmente danosas, que de outra forma devem ser tributados ao longo do tempo através das taxas de utilização. Em termos bastante simplificados, o objectivo da política tributária, ditado pelo princípio da eficiência na actuação pública, deverá ser o de fazer equivaler o custo (benefício) privado marginal ao custo (benefício) social marginal. Outros exemplos poderiam ser dados, no entanto, e no essencial, deve afirmar-se que as taxas por emissão de licenças são



demasiado importantes para a regulação de mercados para as reconduzirmos unicamente a um estrito paradigma de cobertura de custos.

Assim, em virtude do seu funcionamento «normal»: a prestação de certas utilidades divisíveis por bens que, em princípio, serão públicos e proporcionarão satisfações genéricas e indivisíveis, a taxa parece distinguir-se bem do imposto e dos rendimentos patrimoniais.

Face à multidão dos casos concretos, suscitam-se porém muitas dúvidas, às vezes agravadas pela impropriedade de algumas designações e regimes jurídicos. A pesquisa de critérios definidores do tipo de relação do contribuinte da taxa com o serviço ou o bem público é dificultada pela ausência de um regime jurídico comum ou pela simples uniformidade de designações.

No entanto, é possível efectuar uma aproximação operacional que permite distinguir as diversas situações. Assim, e só a título de exemplo, o financiamento integral da actividade urbanística pela generalidade dos contribuintes acarretaria uma evidente injustiça na repartição dos encargos públicos, já que se faria recair sobre a generalidade dos cidadãos todo o encargo de financiamento de uma actividade cujos benefícios se concentram, em larga medida, num grupo certo e determinado de agentes: os proprietários fundiários e imobiliários; os promotores e construtores; e, os utilizadores directos. Por outro lado, o financiamento da integridade da actividade urbanística através de taxas acarreta igualmente uma evidente injustiça, já que alguns (promotores e proprietários de uma determinada zona) sustentariam todos os encargos de utilidades públicas usufruídas por todos. Um equilíbrio é, portanto, necessário.

Deparamos, pois, com um sistema complexo, em que utilidades divisíveis e indivisíveis convivem conjuntamente, tendo por beneficiários sujeitos determinados e indeterminados, sendo o seu financiamento efectuado através de taxas, impostos e contribuições especiais locais e, ainda, por transferências do Orçamento do Estado.

É, obrigatório, neste ponto efectuar um ponto de ordem, atendendo aos princípios constitucionais da eficiência, da justiça e da igualdade e da solidariedade. Assim, no que diz respeito à actividade municipal prestativa directa, ou resultante de investimentos⁴⁷:

⇒ se as utilidades forem indivisíveis e os beneficiários indeterminados, decorrendo da sua existência benefícios em escala nacional ou regional, então o seu financiamento deverá ser assegurado por transferências

do Orçamento do Estado resultantes do produto da colecta dos impostos nacionais;

⇒ se as utilidades forem indivisíveis e os beneficiários determinados ou indeterminados, decorrendo da sua existência benefícios em escala municipal, então o seu financiamento deverá ser assegurado pelo produto da colecta dos impostos locais incidentes sobre o património imobiliário.

⇒ se as utilidades forem divisíveis e os beneficiários determinados, decorrendo da sua existência benefícios na esfera individual, então o seu financiamento deverá ser assegurado pelo produto da colecta de taxas urbanísticas.

Por outro lado, se da actividade prestativa pública resultarem benefícios reflexos na contabilidade individual de um determinado individuo, justificar-se-á a imposição de uma contribuição especial, que nos termos da Lei Geral Tributária, segue o regime dos impostos. Porém, no n.º 2 do artigo 5.º do Regime Geral das Taxas Locais parece entender-se que o legislador pretendeu uma reconfiguração jurídica do regime aplicável nesta eventualidade. Assim, estabelece-se que “as autarquias locais podem criar taxas para financiamento de utilidades geradas pela realização de despesa pública local, quando desta resultem utilidade divisíveis que beneficiem um grupo certo e determinado de sujeitos, independentemente da sua vontade”.

Aliás, é nesta óptica compreensiva e global que deverá ser entendido o sistema tributário urbanístico municipal. O Imposto Municipal sobre Imóveis (IMI) deverá assentar numa lógica de equivalência ampla, constituindo-se como um “Imposto de Condomínio”⁴⁸, tendo em vista a repartição dos custos sustentados com utilidades indivisíveis a beneficiários indeterminados. Os proprietários dos imóveis constituem-se como sujeitos passivos, sustentando a este título todos os custos com a manutenção e amortização de infra-estruturas existentes ou com a criação de novas utilidades indivisíveis mas com destinatário determinado ou determinável^{49 50}.

Por sua vez, as (restantes) contribuições especiais tributarão os promotores pelas mais-valias latentes resultantes de acções dos organismos públicos. Estes benefícios reflexos decorrentes de exterioridades positivas seriam, desta forma, socializados. Consoante os exemplos recentes (Expo 98, Ponte Vasco da Gama, CRIL, CREL, CRIP, CREP), estas contribuições especiais denominadas de 2.ª Geração⁵¹



incidirão sobre a valorização imobiliária sofrida por obras em concreto⁵². Por sua vez, este tipo de tributos poderão servir para a interiorização de exterioridades negativas, como acontece no Imposto Municipal sobre Veículos.

Às taxas competirá a repartição dos encargos públicos resultantes da actividade de fornecimento de utilidades divisíveis a sujeitos determinados. Só nesta perspectiva poderá ser salvaguardada a equivalência jurídica nas taxas urbanísticas.

De forma do âmbito tributário deverão ficar as denominadas “Compensações Urbanísticas” cujas finalidades são exclusivamente perequativas.

Este foi um simples exemplo operativo. Muitos outros poderão (e deverão) ser efectuados sob pena da manutenção de uma anarquia tributária que beneficia quem não deve e prejudica os que menos podem..

No entanto, numa perspectiva financeira, se a prestação outorgada pelo sujeito activo for muito inferior à prestação exigida ao contribuinte poderemos encontrar uma situação de ausência de proporcionalidade na relação que pode quebrar a bilateralidade (equivalência qualitativa) inerente à taxa (a ideia de bilateralidade envolve necessariamente uma certa proporcionalidade quantitativa). Por outro lado, e conforme se demonstrará, o princípio da eficiência previsto constitucionalmente poderá obrigar o sujeito tributário activo a adoptar soluções tributárias eficientes para efeitos de regulação do acesso ou do exercício em infra-estruturas em situação de monopólio natural (indústrias de rede, serviços de interesse económico geral).

V. OS TERMOS FINANCEIROS DA EQUIVALÊNCIA (JURÍDICA) ECONÓMICA DAS TAXAS

Conforme foi referido, as taxas têm como elemento estrutural a prestação de utilidades concretas, numa óptica de prestação privada/contraprestação pública, fundamentando-se numa relação material de sinalagmaticidade, dependendo, a sua legitimidade, em primeiro grau, da prestação de utilidade concretas – determinadas ou determináveis, presentes ou futuras (mas não meramente eventuais ou improváveis) – a favor do sujeito passivo. É pois essencial que a uma prestação do sujeito passivo corresponda uma contrapartida qualitativa, que fundamenta o juízo de equivalência jurídica.

Porém, as questões relativas à definição dos termos da equivalência económica são substancialmente mais

complexas. A passagem do Estado liberal para o Estado Social de Direito⁵³, com a consequente evolução no plano dos fins do Estado (bem-estar económico e social, promoção da igualdade material, efectivação de direitos económicos sociais e culturais, reforço da protecção dos direitos fundamentais e das garantias dos particulares contra a «administração agressiva»), teve profundas consequências no plano do seu financiamento.

Tal transição levou “a que fosse preciso diversificar as fontes de financiamento do Estado”⁵⁴, por contraposição ao modelo do liberalismo político – em que foi forjada a reserva de lei formal como elemento essencial da legalidade tributária –, em que o quadro de financiamento público assentava, basicamente, em impostos, “ao mesmo tempo que se mudava profundamente o sentido tradicional de tributação, ao qual vão passar a aparecer associadas finalidades extra-financeiras de natureza económica e social”. Com efeito, “tal supremacia dos impostos no quadro do financiamento público explicava-se não só pela circunstância de permitir o controlo parlamentar sobre a medida do gasto público, mas também pelo facto de a generalidade das funções desempenhadas pelo Estado assegurarem a cobertura de necessidades indivisíveis, que não podiam ser imputadas isoladamente a cada contribuinte ou grupo de contribuintes”.

Como salienta o mesmo autor⁵⁵, “se a tributação baseada na capacidade económica dos cidadãos se revela como a forma mais justa de financiar as despesas públicas quando elas se reduzem a um conjunto de gastos que iriam beneficiar toda a colectividade (...), já não é tão nítida a justiça de tal solução quando as receitas obtidas pelo Estado se destinam a satisfazer necessidades individuais ou de grupos de cidadãos que podem, por si próprios, assegurar pelo menos uma parcela dos custos desses serviços”⁵⁶.

Finalmente, o desenvolvimento da ciência económica e financeira tornou possível a realização de análises de repartição de custos que anteriormente eram totalmente impossíveis, legitimando a cobrança de tributos de base bilateral, amplamente mais apetecíveis pelo Estado tendo em vista o financiamento dessas actividades prestativas públicas.

Ora, este movimento recente tem, como veremos de seguida, amplas implicações na definição dos termos de equivalência das taxas.

Tal como foi referido anteriormente, a criação de taxas constitui uma tarefa vinculada ao princípio geral



da legalidade. Pelo exposto, a definição do *quantum a pagar* pelo sujeito passivo a título de prestação pecuniária decorrente de uma relação jurídica de taxa necessita de constar de um qualquer diploma legal ou regulamento administrativo. Tal decorre da necessária habilitação legal prévia (*nullum tributum sine lege*), tendo em vista a garantia da segurança jurídica e o princípio da tutela da confiança. Havendo essa habilitação prévia, necessariamente corporizada num determinado instrumento jurídico público (lei ou regulamento), serão aplicáveis todas as vinculações comumente apontadas à generalidade dos diplomas legais e regulamentares.

Por outro lado, não poderão ser ignoradas as vinculações decorrentes do direito comunitário. Assim, na perspectiva do princípio da não discriminação, serão contrárias ao ordenamento comunitário todas as taxas que impliquem “desvios de comércio” nos fluxos intra-comunitários, quer na vertente positiva da tributação (atendendo ao regime das liberdades constitucionais constantes do TCE), quer na vertente negativa (nos termos do regime dos auxílios de Estado).

Especial atenção deverá ser dada, a este propósito, à constante jurisprudência comunitária no sentido da enunciação de um princípio de tributação orientado para os custos. O Tribunal de Justiça (TJCE) tem desenvolvido uma orientação muito restritiva a este propósito, seguindo de forma muito próxima a doutrina germânica. No acórdão *Z vs. DBS*, de 17 de Julho de 1997, considerou preço excessivo ou não equitativo “uma contraprestação que não mantenha uma relação razoável com o valor económico da prestação realizada”⁵⁷. Esta formulação embora indicie uma orientação no sentido da estrita equivalência económica padece, porém, de uma extrema generalidade, não concretizando o que entende como “relação razoável” ou “valor económico”. Para tornar operacional este referencial genérico de equivalência económica é necessária uma investigação mais profunda.

No acórdão *United Brands*⁵⁸ o TJCE considerou como meio objectivo para a determinação do grau de “excessividade” de um preço a comparação dos seus preços de venda com os custos de produção. Apesar deste método apontar para a lógica da equivalência restrita não se poderá negar que a adopção de um método de base comparativa é, claramente, problemática, nomeadamente quando as prestações são públicas, e muitas delas, fora do mercado. Este critério comparativo foi, hoje, ultrapassado nos acórdãos referentes ao conceito de “direito remunera-

tório” para efeitos do imposto harmonizado sobre entradas de capital.

Nesta óptica, pode dizer-se que para o TJCE a distinção entre taxa e imposto assenta essencialmente na natureza remuneratória estrita (custos concretos da prestação pública desenvolvida em favor do particular) da primeira em contraste com o imposto. Tal foi aflorado na sequência da Directiva 69/335/CEE do Conselho, de 17 de Julho de 1969, relativa aos impostos indirectos que incidem sobre as reuniões de capitais, com as últimas alterações que lhe foram introduzidas pela Directiva 85/303/CEE do Conselho, de 10 de Junho de 1985. Os acórdãos *Fantask* (processo C-188/95) e *Ponenti Carni* são paradigmáticos na demonstração dessa posição, tendo tal orientação jurisprudencial tido profundas repercussões em Portugal, dado que se repetiu nos acórdãos *MODELO, SGPS SA* (processo C-56/98) e *SONAE – Tecnologias de Informação SA* (processo C-206/99, acórdão de 21 de Junho de 2001), que condenaram o Estado português a este propósito atendendo à desconformidade da Tabela de Emolumentos dos Registos e Notariado com esse princípio de equivalência económica estrita.

Esta configuração estrita da equivalência económica das taxas tem sido igualmente desenvolvida na legislação comunitária ordinária. O artigo 12.º da Directiva 97/67/CE, relativa aos serviços postais, estabelece peremptoriamente que os montantes da prestação deverão ser fixados tendo em consideração os custos. O n.º 2 do artigo 17.º da Directiva 98/10/CE, relativa às taxas de utilização da rede pública fixa de telecomunicações e o n.º 2 do artigo 7.º da Directiva 97/33/CE relativa às taxas de interligação repetem a mesma orientação. A concretização desta orientação extraordinariamente exigente quanto à equivalência económica obriga mesmo à separação contabilística dos custos relativos a diferentes prestações (*chinese walls*)⁵⁹ no âmbito de unidades empresarias encarregues de serviços de interesse económico geral verticalmente integradas.

Atendendo ao primado do direito comunitário sobre o direito nacional importará tomar em consideração esta orientação constante na configuração dos termos de equivalência económica das taxas, dado que exterioriza, de forma clara e inequívoca, uma preferência pelas instâncias comunitárias de uma perspectiva assente na equivalência económica estrita quando está em causa a regulação eficiente de mercados.

No entanto, não é possível afirmar que o direito comunitário obriga a uma harmonização dos termos



de equivalência económica das taxas na óptica do estrito princípio da cobertura dos custos. Ora, essa harmonização violaria o princípio da subsidiariedade, já que incluiria matérias que estão fora da competência das instituições comunitárias. No entanto, uma leitura atenta quer das decisões jurisprudenciais quer das directivas comunitárias revela uma outra tendência. Assim, e só a título de exemplo, a questão relativa aos emolumentos dos registos e notariado não teve subjacente o conceito de taxa, mas sim o facto de se saber que o regime nacional integra ou não o conceito de “direito remuneratório”, que é substancialmente mais restrito que o conceito nacional de taxa⁶⁰. Por outro lado, as diversas directivas distinguem as taxas por prestação de serviços de regulação das taxas por utilização de bens do domínio público, submetendo unicamente as primeiras a um princípio de estrita cobertura de custos.

Ficou anteriormente assente que o princípio geral, no que diz respeito à definição do montante das taxas, é o da liberdade de conformação; não nos podemos esquecer que as taxas têm uma função essencialmente reditícia. Essa função de angariação de recursos públicos é, porém, quantitativamente formatada pelos objectivos extra-financeiros estabelecidos na lei e na Constituição.

Assim, a configuração da equivalência económica que se estabelece entre a prestação do sujeito passivo e a contraprestação do Estado será necessariamente de “geometria variável”. Tal significa que a definição da prestação pecuniária do sujeito passivo dependerá em larga medida do fundamento que legitima a exigência da taxa.

Numa primeira aproximação, assente em padrões generalistas, poderá referir-se que na ausência de qualquer preocupação ou finalidade extra-financeira legalmente consagrada, e uma vez que a taxa tem como objectivo principal a angariação de receita pública, a doutrina tem sistematicamente avançado a ideia de que não é exigível que ocorra uma equivalência económica entre as prestações dos particulares e os serviços prestados pelo Estado.

Esta característica foi especialmente salientada por Alberto Xavier, ao escrever⁶¹: “...é certo que do ponto de vista económico só casualmente se verificará uma equivalência precisa entre prestação e contraprestação. Entre o quantitativo da taxa e o custo da actividade pública ou o benefício auferido pelo particular – aliás muitas vezes indetermináveis por não existir um mercado que os permita exprimir objectivamente. Mas. Ao

conceito de sinalagma não importa a equivalência económica, mas a equivalência jurídica”.

É de notar que, desta forma, se desconsidera qualquer juízo financeiro de equivalência, bastando a simples noção de contraprestação específica, em sentido estritamente jurídico.

O ponto de vista assim explicitado granjeou, também, os favores da jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo e, por exemplo, no acórdão de 10 de Fevereiro de 1983⁶², conclui-se: “daí que só exista taxa quando se verifique um nexos sinalagmático entre o pagamento do tributo pelo obrigado e a prestação da actividade pelo ente público, embora esse carácter sinalagmático implique apenas uma equivalência ou correspondência jurídica e não também económica”⁶³.

Existem, no entanto, limites para esta liberdade de definição do montante quantitativo da prestação: o limite superior deverá ser necessariamente ponderado tomando em consideração o princípio da proibição do excesso – se o montante for manifestamente desproporcionada nem sequer existirá equivalência jurídica dado o desfasamento entre a prestação particular e a contraprestação pública⁶⁴ -; o limite inferior deverá atender ao conteúdo substancial da prestação pública que, no limite, poderá justificar o seu fornecimento de forma gratuita quando estejam em causa bens essenciais para a subsistência humana ou para a vida em sociedade – limiar de sobrevivência -.

Esta liberdade (balizada) que é concedida à entidade que tem a competência para a criação da taxa na definição do montante a pagar quando não existam fins extra-financeiros relevantes deverá, no entanto, respeitar integralmente o princípio da igualdade na sua vertente formal.

Porém, a definição de referenciais de proporcionalidade é de fundamental importância mesmo nas taxas com finalidade de estrita angariação de receita pública. No entanto, quando esteja em causa a prestação de bens indivisíveis – bens públicos – a beneficiários determinados e uma vez que é impossível determinar quais os termos da repartição dos encargos públicos entre os diferentes beneficiários, a liberdade de definição dos termos da equivalência económica é muito ampla. Dada a impossibilidade de repartição dos custos concretos decorrentes da prestação pública será muito difícil a definição de um referencial de proporcionalidade que fundamente qualquer juízo de equivalência económica⁶⁵ ⁶⁶. No limite, e atendendo à impossibilidade de sindicância dos termos de equivalência económica devido a indi-



visibilidade de prestação pública concreta, poderia justificar-se a submissão destas realidades tributárias ao princípio da legalidade fiscal⁶⁷.

O mesmo já não acontece quando estiverem em causa prestações divisíveis⁶⁸ (quer na óptica do custo quer na da utilidade). Nestas circunstâncias é possível definir com alguma segurança os padrões de referência do juízo de proporcionalidade que fundamentam a equivalência económica. Uma contabilização analítica dos custos da actividade prestacional pública ou a averiguação da utilidade económica concreta extraída pelo sujeito passivo no usufruto da prestação são suficientes para estabelecer esses padrões de referência, embora, como se referiu anteriormente, exista uma ampla margem de conformação desses padrões se estiverem em causa unicamente fins de angariação de receita pública.

Quando estão em causa taxas com finalidades extra-financeiras, a definição dos termos da equivalência económica são bastante mais complexas.

Os critérios para a sua aferição serão necessariamente muito mais exigentes do que o que decorre de uma simples enunciação do princípio da proibição do excesso.

Poderemos, a este respeito, enunciar quatro padrões possíveis de medição da proporcionalidade, na óptica da equivalência jurídica exigida pelo artigo 5.º do Regime Geral das Taxas Locais, considerando a relevância dos fins assumidos pelo legislador⁶⁹:

(1) se a taxa tiver como único fundamento a angariação de receita pública, então a entidade pública tem uma ampla esfera de liberdade na definição da prestação exigida, unicamente condicionada pelos limites constitucionalmente admissíveis - princípio da proibição do excesso e não transformação da taxa numa receita de tipo sancionatório -. Estamos, pois, no campo da **equivalência ampla**;

(2) se a taxa tiver como finalidade a prossecução de um objectivo extra-financeiro constitucionalmente tutelado, a fixação do montante da taxa dependerá da intensidade dos objectivos que se visam prosseguir; por exemplo, a protecção do ambiente, a equidade urbanística ou a qualificação territorial poderão fundamentar a exigência de uma prestação superior ao custo administrativo da prestação pública. Neste caso poderemos enunciar o princípio de **equivalência funcional agravada**⁷⁰; por sua vez, as taxas poderão ser fixadas em valores muito inferiores aos custos administrativos, e no limite, não serem cobradas tendo em vista a promoção de finalidades sociais- estamos, pois, no campo da **equivalência**

funcional subsidiada⁷¹;

(3) se a taxa tiver unicamente como fundamento a estrita repartição de custos de uma actividade prestacional pública, ou a correcção de incapacidade de mercado, então na óptica do princípio da eficiência e da tutela do Estado Bem-Estar, previsto na alínea d) do artigo 9.º e na alínea e) do 81.º da Constituição, o montante a fixar não poderá se afastar dos custos dos serviços prestados pelas entidades públicas (*Kostendeckung*) ou na utilidade ou benefício gerado para o sujeito passivo (*Vorteilsausgleichs*). Estamos pois, no campo da **equivalência estrita**^{72 73}.

(4) finalmente, se a taxa tiver como fundamento a correcção de incapacidade de mercado, então na óptica do princípio da eficiência e da tutela do Estado Bem-Estar, previsto na alínea d) do artigo 9.º e na alínea e) do 81.º da Constituição, o montante a fixar corresponderá à clonagem de uma situação eficiente em sede de mercado (a situação de concorrência perfeita), ou seja o referencial do custo marginal ou, na inexistência de custos, a utilidade marginal média. Estamos pois, no campo da equivalência neutra ou correctora, típica do novo regime dos “preços” locais..

Quer a equivalência ampla quer as equivalências funcionais agravada e subsidiada assentam na lógica das finanças activas. No primeiro caso, a função essencial da taxa é a angariação de recursos públicos. No entanto, essa pretensão de maximização da receita pública não pode colocar em causa a bilateralidade do tributo. É nestas situações que o juízo de proporcionalidade é mais complexo, e onde se pode gerar uma maior controvérsia. O interesse público na angariação de recursos públicos colide frontalmente com o interesse privado de minimização da carga tributária. Em caso de confrontação, a soluções só pode ser aferida jurisdicionalmente, à luz do princípio da proibição do excesso.

Na solução do caso concreto, deverão evitar-se ponderações assentes na capacidade contributiva subjectiva do contribuinte (ou quaisquer outros indicadores indirectos simplificados, tais como o volume de negócios ou o *cash-flow* gerado), que no limite poderiam originar decisões díspares para casos objectivamente equivalentes.

Os limites do juízo de ponderação deverão, também aqui, assentar no princípio da eficiência funcional do sistema tributário, atendendo aos efeitos do tributo nos níveis do Bem-Estar Social, devendo evitar-se, a todo custos, situações de “*excess burden*” e “*deadweight loss*”, ou seja, perdas absolutas de Bem-Estar, já que,



desta forma, os efeitos negativos da tributação (*in limine*, o efeito de propensão para a inércia), poderão superar os eventuais efeitos positivos (a aplicação do recursos públicos angariados na satisfação das necessidades públicas). De facto, se o sujeito deixar de realizar a actividade económica a que se propõem, não ocorre qualquer melhoria do Bem-Estar Social por via da iniciativa privada, nem será angariada a respectiva receita pública

Finalmente, na legislação nacional, as vinculações legais directas a um princípio de estrita cobertura de custos são praticamente inexistentes⁷⁴. No entanto, tal não significa que o Estado esteja desvinculado do seu cumprimento em determinadas situações concretas. O caso mais evidente é o das taxas reguladoras. Se ao Estado compete efectuar uma gestão eficiente do mercado, então o custo da regulação e supervisão não pode ser superior ao aumento do Bem-Estar Social que advém de tal função. Nessa óptica, e na inexistência de falhas de mercado (que podem e devem ser corrigidas através da política tributária), o custo específico e efectivo da actividade constitui-se como limite quantitativo de tributação. Se for cobrado um montante adicional, então o Estado está a introduzir ilegítimamente no mercado custos adicionais que reduzirão, inevitavelmente, os padrões de Bem-Estar Social, violando inapelavelmente o ordenamento constitucional (cfr, alínea d) do artigo 9.º e alíneas a) e b) do artigo 81.º).

Porém, ao existirem falhas de mercado relevantes (*maxime* exterioridades negativas ou existência de monopólios naturais), os organismos públicos deverão obrigatoriamente proceder à sua correcção, corrigindo o mercado distorcido. Este é o fundamento da regulação activa de mercados, e que serve de fundamentação à equivalência neutra ou correctora, e que se corporiza na criação, através do Estado, de condições de mercado que se aproximem do paradigma da concorrência perfeita. (v.g., taxa por realização, manutenção ou reforço de infra-estruturas urbanísticas— óptica dos custos -, taxa por utilização do espectro radioeléctrico⁷⁵ ou de recursos hídricos ou de subsolo – óptica da utilidade).

No entanto, os casos mais dramáticos de desvirtuamento tributário ocorrem no âmbito das taxas urbanísticas. Atendendo às funções do Estado na actividade urbanística, bem como à estrutura do sistema tributário aplicável, deveremos necessariamente concluir que uma taxa com a configuração da “Taxa Municipal de Urbanização” terá que respeitar um modelo estrito de equivalência económica, além da necessária equivalência jurídica. No entanto, os

tribunais têm julgado sucessivamente pela desnecessidade dessa equivalência estrita, apelando a conceitos duvidosos tais como a equivalência virtual ou meramente potencial. Ora, essas práticas autárquicas, confirmadas pelas decisões jurisprudenciais, têm contribuído para a desregulação do mercado imobiliário. Efectivamente, os municípios cobram taxas sem qualquer possibilidade de realização de contraprestação (as infra-estruturas são necessariamente construídas pelos promotores), adquirindo uma tal dependência dessa receita que os imperativos de ordenamento eficiente do território são substituídos pela necessidade de angariação maximalista de recursos financeiros, formalizando-se uma aliança entre promotores/reguladores. O caso mais dramático é mesmo o das denominadas “Taxas de Compensação Urbanística” que, tendo uma finalidade perequativa, ou seja, directamente redistributiva na óptica das opções de planeamento urbanístico, são, porém, utilizadas como fonte de angariação de recursos gerais tendo em vista a satisfação das necessidades de toda a colectividade.

Esta nova perspectiva de equivalência jurídico-económica das taxas é de urgente implantação por parte das instâncias jurisdicionais. Só assim se criarão condições para o desenvolvimento sustentado, aumentando o nível de exigência dos sistemas contabilísticos, e promovendo-se uma gestão por objectivos susceptível de medição. A taxa não é, portanto, um “preço” ou um “imposto”, é, sim, um dos mais importantes instrumentos do Estado na angariação de recursos públicos e na regulação eficiente dos diversos mercados.

Notas

1- Qualquer intenção de repercussão desta subsidiação de interesse geral nos restantes utilizadores do bem poderá dar origem a um “imposto” redistributivo, o que é, em princípio, proibido nos termos constitucionais. De facto, só em circunstâncias excepcionais se poderá tolerar este tipo de “subsidiação cruzada”, nomeadamente, quando estivermos na presença de exterioridades ou outras falhas de mercado.

2- Portugal constitui um caso paradigmático. Nos últimos anos, a contribuição da tributação sobre o trabalho dependente aumentou exponencialmente face aos outros rendimentos. Concomitantemente, o nível de tributação sobre a propriedade imobiliária tem aumentado sucessivamente, sendo esse, aliás, o único resultado financeiro da denominada “Reforma da Tributação sobre o Património”. Relativamente a este último aspecto, a situação aproxima-se da total insustentabilidade à medida que as isenções em sede de Imposto Municipal de Imóveis forem terminando no tempo. Relativamente à tributação do consumo, o aumento da taxa de IVA em 2%+2% constitui o mais acabado exemplo de medida tributária regressiva.

3- É previsível, em primeira linha, o ressurgir da tributação do



património, a que já vamos assistindo nos países mais desenvolvidos da Europa e em muitos Estados norte-americanos. Também em Portugal já se vislumbrou essa tendência com a proposta de tributação unitária do património, proposta por Medina Carreira (*Proposta de Reforma da Tributação do Património*, Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal n.º 182, CEF, 1999), assente, num primeiro momento, na racionalização do regime da contribuição autárquica, num segundo, na articulação com este de um imposto sobre sucessões e doações (injustificadamente desaparecido), e num terceiro momento uma tributação global e unitária do património. A delimitação de um novo conceito estratégico nacional, em que se localize Portugal no mundo conforme os seus objectivos, interesses e valores, é uma das nossas prioridades fundamentais actuais, e daí deverão extrair-se consequências do domínio das mais diversas políticas externas extra-europeias. E uma dessas áreas com consequências importantes, porque dela depende toda a movimentação de capitais e dos outros factores de produção e a sua localização no espaço mundial (concorrência fiscal), é a que se refere aos regimes tributários em geral (tanto internos como internacionais) e, sobretudo, os regimes tributários dos capitais (comparação dos regimes nacionais; normas nacionais unilaterais; acordos de dupla tributação e de luta contra a evasão da fraude; cooperação entre administrações no domínio da supervisão, controlo, fiscalização e repressão).

4- Para a resolução destas questões basilares, existem dois diferentes posicionamentos: a perspectiva radical, que abandona totalmente as estruturas actuais de tributação do rendimento ou do consumo, propondo novos impostos ou taxas como a *Bit Tax*, a *Transaction Tax* (imposto sobre as transferências electrónicas de fundos), a *Telecom's Tax* (taxa adicional às facturas de serviços de telecomunicações), ou a *PC Tax* (exigida na aquisição ou registo do computador); a outra perspectiva é denominada como sendo conservadora, adaptando os anteriores conceitos às novas realidades - esta é a perspectiva adoptada pelos principais Governos e pela OCDE. Ambas as propostas faliram. A primeira por devido à inexistência de um acordo político global relativamente à matéria. A segunda devido à total inadequação dos métodos antigos para a tributação de novas realidades. De facto, a territorialidade (ou pretensa territorialidade, pois o melhor termo seria a universalidade), adquire nesta sede uma importância fundamental. Nestes termos, a noção de residência fiscal, de pessoas físicas e colectivas deverá ser redefinida. O mesmo se passa com a noção de local de entrega ou de consumo. Urge, de novo, repensar as ancestrais opções de tributação na origem ou no destino. Pelo exposto, importa reformular todo o conceito de territorialidade. A situação geográfica do sujeito passivo já não importa. De facto, a prestação do serviço pode ser efectuada através de um servidor de acesso situado em qualquer parte do mundo, com acesso directo por parte de sujeitos, independentemente da sua situação geográfica. O posicionamento destes servidores em paraísos fiscais não oferece qualquer problema. Neste campo, a redefinição do conceito de estabelecimento estável é paradigmática. O local do servidor é um critério falível. Será que se deverá abandonar o conceito de estabelecimento estável adoptando-se uma perspectiva radical de tributação na residência? Tal procedimento teria a vantagem de clarificar radicalmente o esquema de imputação de rendimento, abandonando o conceito de tributação na fonte para tributação exclusiva na residência, em analogia ao disposto ao artigo 8.º da Convenção modelo da OCDE, relativo aos rendimentos provenientes de actividades aéreas e marítimas internacionais. Porém, tal perspectiva tem igualmente desvantagens: origina desigualdades na tributação relativamente a serviços prestados por residentes e não resi-

dentos, promovendo um incremento de receita para o Estado exportador sem compensação directa ao Estado onde se situa a fonte do rendimento. Obviamente, que esta questão poderia ser resolvida com a imposição de uma retenção na fonte no Estado fonte, com o consequente atribuição de um crédito fiscal a utilizar no país da residência. A única solução para evitar esta confrontação é a definição de um conceito de estabelecimento estável virtual em contraposição à centenária definição de estabelecimento estável físico. Estes são, somente, alguns dos exemplos possíveis de enunciar a este título.

5- Foram estas as soluções que basearam a arquitectura do último movimento de harmonização fiscal comunitária da tributação directa, v.g. as Directivas de Tributação da Poupança e dos Juros e *Royalties*. No entanto, a sua génese encontra-se na Directiva Fusões e na Directiva Mães-Filhas. É, portanto, natural, a enorme erosão fiscal que se tem sentido nos Estados importadores de capital, sendo Portugal, mais uma vez, um (mau) exemplo.

6- Basta analisar as medidas contidas no Código de Conduta para constatar esta realidade. Os Centros de Coordenação Belgas são um bom exemplo. Um bom exemplo de estratégia fiscal nacional é igualmente a iniciativa do governo espanhol no sentido da criação de um enquadramento favorável ao comércio electrónico, propondo para o efeito um enquadramento fiscal favorável.

7- Igualdade aparente, dado que um dos aspectos essenciais da igualdade em sentido material, traduzida na função de redistribuição económica a cargo do Estado, exercida através das figuras tributárias disponíveis, poderá ser posta em causa no caso de se entender a taxa como sustentação integral do custo do serviço, em sentido amplo. As ponderações de eficiência deverão sempre englobar a redistribuição económica, que é, indiscutivelmente, uma condição necessária para o aumento do Bem Estar Social da colectividade.

8- De acordo com a teoria financeira clássica, as utilidades públicas deveriam ser pagas pelos contribuintes presentes e não pelos contribuintes futuros. Note-se que, de acordo com a doutrina financeira actual, o Estado poderá endividar-se para proceder à construção da utilidade, e depois poderá recuperar o seu investimento através da imposição de taxas. Esta lógica é totalmente distinta dos mandamentos da doutrina clássica, que advogava um total impedimento do recurso ao crédito público, logo à construção de utilidades duradouras com recurso a receitas não efectivas, dado que tal originaria um inevitável abuso do recurso a esse tipo de receitas. Esse afastamento liminar das receitas creditícias como meio de financiamento do Estado derivava do entendimento segundo o qual, ao permitir-se o seu recurso, o decisor financeiro iria inevitavelmente abusar dessa possibilidade. A explicação para este abuso é simples, e assenta numa lógica de legitimação do próprio decisor financeiro (o governante): de facto, e segundo os ditames mais básicos da teoria da escolha pública, o que o governante pretende é aumentar a sua legitimidade perante os governados (eleitores) de forma a estender o seu poder. Ora, a sua legitimidade depende do nível de popularidade. Essa popularidade depende essencialmente dos dois factores essenciais no processo de decisão financeira: (1) o fornecimento de utilidades públicas para a satisfação das necessidades públicas; (2) o nível de desutilidade privada (cobrança de impostos) provocada para a sustentação da acção pública. O decisor será tanto mais popular quanto maior for o número de utilidades públicas fornecidas e quanto menor for a desutilidade privada provocada. Ora, o recurso indiscriminado ao crédito público originaria uma tentação grande demais à qual nenhum decisor resistiria: ele poderia fornecer utilidades num momento



presente, sem ter que provocar qualquer desutilidade para a realização dessa utilidade nesse mesmo momento. A sua popularidade subiria exponencialmente... Por outro lado, o controlo parlamentar também não seria eficiente, dado que os representantes do povo nunca trocariam um evento certo no presente (a realização da utilidade) por um evento incerto no futuro (a realização da mesma utilidade quanto as receitas efectivas fossem suficientes). Ora, de acordo com a doutrina clássica, esta tendência inevitável traria consequências eticamente reprováveis dado que seriam as gerações futuras a pagar as utilidades fornecidas às gerações presentes (os filhos pagariam as despesas dos pais). Cfr., sobre esta assunto, Eduardo Paz Ferreira, *Da Dívida Pública e das Garantias dos Credores do Estado*, Almedina, 1995.

9- Tomando como base os argumentos da doutrina clássica, que afirmava que seria eticamente reprovável a transposição de encargos presentes para as gerações futuras, a moderna doutrina responde nos seguintes termos: porque é que terão de ser as gerações presentes a ter que sustentar com os encargos de utilidades que só serão gozadas pelas gerações futuras? Numa lógica assente na justiça distributiva, será legítimo que cada um contribua tendo em consideração o benefício que retira da utilidade fornecida.

10- São, por exemplo, os esquemas possibilitaram a construção da Ponte Vasco da Gama, das novas auto-estradas e dos novos hospitais.

11- O equilíbrio das posições públicas e privadas é inevitavelmente colocado em causa quer nos projectos desenvolvidos através de Parcerias Públicas e Privadas quer nos projectos desenvolvidos em project finance. Essa situação é constatada pela própria Comissão Europeia que vê nestas operações a possibilidade do Estado proceder a uma subsidiação encapotada dos seus parceiros privados. Este facto, já analisado por diversas vezes nas concessões tradicionais, e que suscitou, por exemplo, a aprovação da legislação comunitária relativa à transparência das relações financeiras entre os Estados-membros e as empresas públicas, bem como a transparência financeira relativamente a certas empresas (Directiva n.º 80/723/CEE, de 29 de Julho, alterada pela Directiva n.º 93/84/CEE, de 30 de Setembro e pela Directiva n.º 2000/52/CE, de 26 de Julho), que não sendo directamente aplicável a estas operações de per si, contém uma linha de orientação bastante restrita em sede concorrencial. Porém, em nosso entender, a questão essencial não resulta do eventual favorecimento consciente do parceiro privado, mas sim de uma eventual situação de desigualdade posicional, em que os interesses do parceiro privado se sobrepõem aos interesses do parceiro público. Esta sobreposição que resulta da diferença de posicionamento negocial para o desenvolvimento do negócio é facilmente explicável através da teoria da escolha pública. O parceiro privado tem como único interesse o lucro financeiro. O seu investimento tem como objectivo a prossecução de uma remuneração que justifique a aplicação do seu capital. Ora, o parceiro público não só se encontra numa posição desfavorável uma vez que não dispõe dos meios financeiros, como o seu objectivo também não será o lucro, mas sim o desenvolvimento de uma actividade que visa a satisfação de uma necessidade pública. Sendo as operações referidas eminentemente financeiras, o parceiro público vir-se-á numa situação esquizofrénica: sendo uma operação financeira deverá visar o lucro (que é o que o seu parceiro privado pretende), no entanto, sendo uma entidade pública terá como objectivo a satisfação da necessidade pública, subalternando o aspecto lucrativo. Estas tendências divergentes (já profusamente enunciadas relativamente à vocação empresarial do Estado e à justificação da existência de um Sector Empresarial do Estado) são

mais evidentes numa relação micro-económica assente num projecto específico com um parceiro privado que defende intransigentemente a sua posição. Além destes factores de ordem genética, contribuirão ainda para o enfraquecimento da posição do parceiro público os seguintes factos: (1) tem menos recursos técnicos que o parceiro privado que por definição é especializado na área do investimento (o que origina distorções significativas ao nível dos elementos previsionais invariavelmente em desfavor do parceiro público, e, num momento posterior, impossibilitará este de exercer validamente a sua posição num eventual contencioso); (2) o procedimento de decisão administrativa (e política) é mais pesado que o procedimento de decisão empresarial privado, o que permite ao parceiro privado uma melhor adaptação ao procedimento pré-negocial (para não falar da desresponsabilização política que decorre da rotatividade democrática: o decisor que adjudica não é o decisor que paga...); (3) os recursos financeiros públicos são insuficientes, pelo que o equilíbrio financeiro do projecto depende quase totalmente dos recursos privados.

12- As distorções em sede de Bem-Estar Social decorrentes das análises estritamente financeiras são evidentes. Por exemplo, se dois Directores-Gerais tiverem 1000 unidades monetárias de orçamento e forem instados a reduzir as suas despesas, o Director-Geral A que reduziu o seu orçamento para 800 unidades monetárias e produziu 500 unidades de serviço público é, na óptica estritamente economicista, superiormente avaliado face ao Director-Geral B que não reduziu o seu orçamento, gastando as 1000 unidades monetárias mas que produziu 2000 unidades de serviço público, e que é, face ao primeiro, muito superior em sede de eficiência. Assim, antes de se falar em reduzir despesa pública tem de se analisar os níveis actuais de eficiência na prossecução das necessidades públicas; antes de se falar em reduzir os funcionários públicos haverá que analisar os índices de produtividade não só dos funcionários individualmente considerados mas, principalmente, de todos os departamentos públicos.

13- Cfr. António de Sousa Franco, *Finanças Públicas e Direito Financeiro*, Vol. I, pág. 301 e Vol. II págs. 58 a 61.

14- Cfr. António de Sousa Franco, *Finanças Públicas e Direito Financeiro*, Vol. II, cit., pág. 58. Sobre os deveres fundamentais e sua relação com o “Estado Fiscal” cfr. José Casalta Nabais, *O Dever Fundamental de Pagar Impostos*, Coimbra, Almedina, 1998, págs. 185 a 221.

15- Cfr. António de Sousa Franco, *Finanças Públicas e Direito Financeiro*, Vol. I, cit., págs. 3 a 6, e págs. 11 e segs.

16- Não resultam do exercício de poderes de autoridade as receitas patrimoniais nem as receitas creditícias, embora estas últimas, tal como as primeiras, possam ter alguns aspectos do seu regime moldados por normas de direito público. Cfr. António de Sousa Franco, *Finanças Públicas e Direito Financeiro*, Vol. I, cit., págs. 300 a 301, e Vol. II, cit., págs. 51 a 57 e 80 a 128.

17- Sobre o princípio da constitucionalidade cfr. Gomes Canotilho, *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*, 4.ª ed., Coimbra, Almedina, 2000, págs. 245 a 248. Sobre o princípio da legalidade em geral cfr. Gomes Canotilho, *ob. cit.*, págs. 255 e 256 e 701 a 724. Sobre o princípio da legalidade como fundamento e limite das receitas públicas cfr. António de Sousa Franco, *Finanças Públicas e Direito Financeiro*, Vol. II, cit., págs. 48 e 49.

18- Cfr. Sobre o princípio do Estado de Direito e suas implicações cfr. Gomes Canotilho, *ob. cit.*, págs. 243 a 279.

19- Cfr. António de Sousa Franco, *Finanças Públicas e Direito Financeiro*, Vol. II, cit., pág. 58.

20- Cfr. António de Sousa Franco, *Finanças Públicas e Direito Financeiro*, Vol. II, cit., pág. 59.



- 21- *Ob. cit.*, pág. 245.
- 22- Cfr. Gomes Canotilho, *ob. cit.*, págs. 416 a 422.
- 23- Cfr. António de Sousa Franco e Sérgio Gonçalves do Cabo, “O Financiamento da Regulação e Supervisão do Mercado de Valores Mobiliários” in: *Estudos em Homenagem ao Professor Doutor Inocêncio Galvão Telles*, Vol. V, Almedina, 2003, págs. 425 e segs.
- 24- Note-se que a noção constitucional de sistema fiscal (contida no n.º 1 do artigo 103.º da Constituição) é uma noção funcional ou finalística, cuja razão de ser abrange todas as espécies tributárias na medida em que as mesmas possam ser objecto de uma consideração integrada face aos resultados constitucionalmente desejados: a satisfação das necessidades financeiras do Estado e de outras entidades públicas e a repartição justa do rendimento e da riqueza. Atente-se aliás em que “a satisfação das necessidades financeiras do Estado e de outras entidades públicas” corresponde ao fim imediato de todas e quaisquer receitas coactivas (tributos). Cfr. Alberto Xavier, *Manual de Direito Fiscal*, Lisboa, 1974, págs. 35 a 55.
- 25- Cfr. António de Sousa Franco e Sérgio Gonçalves do Cabo, “O Financiamento da Regulação e Supervisão do Mercado de Valores Mobiliários”, *cit.*, págs. 425 e segs.
- 26- As preocupações de redistribuição não invalidam esta constatação básica, já que a utilidade marginal do consumo de uma prestação pública de assistência por parte de um cidadão mais desfavorecido é em muito superior ao custo marginal de tributação do montante equivalente a um cidadão mais favorecido. Pelo exposto, a redistribuição económica aumenta os níveis de Bem-Estar Social. Cfr. Nazaré Cabral, *A Redistribuição Económica*, AAFDL, 2002.
- 27- Quer na perspectiva quantitativa (maior quantidade de bens produzidos) quer na perspectiva qualitativa (melhor qualidade de bens produzidos). No entanto, na perspectiva qualitativa, o Estado tem optado por regular a actividade prestativa privada, estabelecendo obrigações de “interesse económico geral” ou de “serviço universal”, visando a boa satisfação das necessidades dos seus cidadãos, de acordo com padrões de qualidade ou imperativos éticos. Cfr. Eduardo Paz Ferreira, *Direito Económico*, AAFDL, 2003.
- 28- É esta a justificação para o movimento de privatização económica, quer dos mercados quer das empresas. Efectivamente, se o mercado é eficiente na satisfação de um determinado tipo de necessidades dos cidadãos não caberá ao Estado arregar-se a essa função. No limite, se a iniciativa privada e a iniciativa pública forem capazes de satisfazer a necessidade com igual nível de eficiência, deverá deixar-se essa função à iniciativa privada pois da canalização dos recursos financeiros para a unidade pública de prestação da utilidade resultariam encargos administrativos significativos (os custos administrativos de cobrança de tributos).
- 29- António de Sousa Franco apresenta como causas de incapacidade de mercado a existência de bens públicos (bens colectivos, na sua terminologia), os custos decrescentes e o efeito de monopólio, a ocorrência de exterioridades e a existência de incerteza e risco na actividade económica. Cfr. António de Sousa Franco, *Finanças Públicas e Direito Financeiro*, Vol. I, *cit.*, págs. 25 a 33.
- 30- Cfr. Gomes Canotilho e Vital Moreira, *Constituição da República Portuguesa Anotada*, 3.ª ed., Coimbra, Coimbra Editora, 1993, pág. 457.
- 31- Cfr. Nuno Sá Gomes, *Manual de Direito Fiscal*, II Vol., CEF, 2002, págs. 185 a 187.
- 32- Cfr. Augusto Fantozzi, *Diritto Tributario*, Torino, UTET, 1994, págs. 53-56; F. Javier Martin Fernandez, *Taxas y Precios Públicos en el Derecho Español*, Madrid, Marcial Pons, 1995, ; Louis Trotabas, Jean-Marie Cotteret, *Droit Fiscal*, 7e éd., Paris, Dalloz, 1992, págs. 17 e 18; Tipke/Lang, *Steuerrecht*, 15 Aufl., Köln, O. Schmidt, 1996, págs. 48 a 49; Heinrich Wilhelm Kruse, *Lehrbuch des Steuerrechts*, I, München, Beck, 1991, págs. 40 a 41.
- 33- Cfr. Cardoso da Costa, *Curso de Direito Fiscal*, 2.ª edição, Coimbra, 1972, págs. 11 e 12.
- 34- Cfr. Alberto Xavier, *Manual*, *cit.*, pág. 44.
- 35- No limite, e quando estiverem em causa prestações essenciais (saúde, segurança, administração da justiça, educação, assistência social), poderá assentar-se a prestação pública em padrões de gratuidade.
- 36- Sobre o Estado Social de Direito, cfr. Marcelo Rebelo de Sousa, *Direito Constitucional I*, págs. 297 e ss. e Jorge Miranda, *Manual de Ciência Política e Direito Constitucional*, Tomo I, 5ª ed., 1996, págs. 94 e 95.
- 37- Em determinados casos, a taxa poderá constituir o mecanismo eficiente de regulação do mercado, fixando o quantitativo da prestação na lógica mais aproximada possível ao de mercado de concorrência perfeita (custo ou utilidade marginal), nomeadamente nos casos em que as infra-estruturas relativamente às quais se pretende tributar a utilização se apresentam como monopólios naturais, ou, no caso das taxas urbanísticas (eliminando-se, por via autoritária, os custos de uma negociação colectiva multilateral), ou quando esteja em causa o fornecimento de bens públicos ou semi-públicos.
- 38- Nuns casos entender-se-á que é conveniente não dissuadir os cidadãos de utilizarem o serviço: (serviços de polícia, sanitários, etc.); nestes casos tender-se-á, quando taxa exista, a manter o seu custo a nível muito baixo, no fito de evitar que se renuncie ou fuja ao uso do serviço. Noutros casos, porém, pretender-se-á dissuadir o contribuinte de um uso precipitado ou imoderado do serviço - é o que sucede, com variantes consoante os países, com os serviços judiciais: as taxas respectivas (custas) dão elevado rendimento, não tanto por razões financeiras, como para evitar o recurso precipitado ou quereloso aos tribunais.
- 39- Assim, tal como resulta do artigo 7.º da Lei Geral Tributária, as taxas podem ser orientadas, quer na sua estrutura, quer no seu montante, quer por objectivos de favorecimento do emprego, da poupança e do investimento socialmente relevante; quer por objectivos de competitividade e internacionalização da economia portuguesa e, em geral, por finalidades económicas, sociais, ambientais ou outras. Como demonstram António de Sousa Franco e Sérgio Gonçalves do Cabo, (*in ob. cit.*) a jurisprudência mais recente do Bundesverfassungs-Gericht tem vindo a reconhecer a admissibilidade constitucional de taxas orientadoras de comportamentos (*Lenkungsgebühren*), nomeadamente tendo como princípio legitimador a protecção do ambiente (*Umweltschutz*), com fundamento no princípio do interesse geral ou bem comum (*Gemeinwohlprinzip*). Assim, embora a taxa continue a ter como elemento distintivo essencial face ao imposto a sua estrutura bilateral ou sinalagmática, como há muito vem sendo reconhecido entre nós pela jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo e do Tribunal Constitucional, o princípio da equivalência que, em Portugal, sempre foi entendido como equivalência jurídica, à luz do princípio da proporcionalidade, não pode deixar de ser permeável a objectivos de natureza extra-financeira, desde que adequadamente legitimados pela Constituição e pela lei.
- 40- António de Sousa Franco e Sérgio Gonçalves do Cabo admitem que as taxas podem assumir funções extra-financeiras legitimadoras de distorções ao princípio da proporcionalidade, conquanto tais distorções se mantenham dentro de limites constitucionalmente admissíveis, isto é, não transformem a taxa numa receita de tipo sancionatório, e respeitem



o que classificam por proporcionalidade das distorções à proporcionalidade estrita. Isto é, as distorções ao princípio da proporcionalidade sempre terão que se conter dentro das exigências próprias do princípio legitimador de tais distorções. Por exemplo, se o fundamento é a protecção do ambiente haverá limitar as distorções ao estritamente necessário para atingir a função extra-financeira da taxa sem, no entanto, sacrificar os seus fundamentos e modos de legitimação. Assim, referem que “pela doutrina constitucional em matéria de aplicação do princípio da proporcionalidade em sentido amplo (*Übermaßverbot*), divisando nele os sub-princípios da conformidade ou adequação de meios (*Geeignetheit*), que exige eficácia ou susceptibilidade dos meios para atingir os fins (a taxa terá que ser um meio adequado, em abstracto, para atingir o fim extra-financeiro), da exigibilidade ou da necessidade (*Erforderlichkeit*), que implica a limitação, em concreto, dos sacrifícios ou desvantagens que a sua adopção implica (a taxa terá que corresponder, em concreto, à «menor ingerência possível» para atingir o fim extra-financeiro), e da proporcionalidade em sentido restrito (*Verhältnismäßigkeit*) que importa uma ponderação dos custos e benefícios face ao objectivo constitucional ou legalmente legitimado que se pretende atingir (a taxa terá que conter uma justa ponderação da «carga coactiva» que lhe é inerente)”. Cfr. António de Sousa Franco e Sérgio Gonçalves do Cabo, “O Financiamento da Regulação e Supervisão do Mercado de Valores Mobiliários”, cit. págs. 425 e segs.

41- Assim, se o Estado pretender fornecer bens semi-públicos (por exemplo, ensino universitário, serviços de transporte ferroviário ou rodoviário, serviços de saúde, entre outros) poderá exigir aos particulares um montante inferior ao custo da prestação pública. As utilidades criadas são concretas e determinadas e o utilizador é identificado – logo susceptíveis de serem fornecidas numa lógica de mercado -, no entanto, o decisor político decidiu, tendo em consideração os constrangimentos constitucionais, num outro sentido, optando por fornecer esses bens a um custo inferior ao custo real, o que implica uma subsidiação do consumo dessas utilidades através da canalização de recursos provenientes dos impostos.

42- É o caso da “taxa de radiodifusão” objecto de inúmeros arestos do Tribunal Constitucional (cfr., por último, o acórdão n.º 354/98, de 12/5/1998), das “quotas dos sócios contribuintes para a casa do Povo” (Acórdãos n.ºs 82/84 e 372/89) e das “contribuições de empregadores para a Segurança Social” (Acórdãos n.ºs 363/92 e 1203/96). Foi o caso das taxas cobradas pelos antigos organismos de coordenação económica, v. g. as “taxas de peste suína, dos ruminantes e de comercialização” (Acórdãos do Tribunal Constitucional n.ºs 369/99, 370/99, 473/99 e 96/2000 e do STA de 13/12/2000, 2.ª secção, proc.º n.º 24931; de 17/3/1999, 2.ª secção, proc.º n.º 18836, de 13/1/1999, 2.ª secção, proc.º n.º 20259, de 7/10/1998, 2.ª secção, proc.º n.º 20989), as “taxas do Instituto dos Produtos Florestais”, primeiro consideradas conformes à Constituição (cfr. Acórdão do STA de 12/12/1990, 2.ª secção, proc.º n.º 12002) e depois julgadas inconstitucionais (Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 248/93, de 18/3/1993 e Acórdão do STA de 22/2/1996, 2.ª secção, proc.º n.º 13577), as “taxas a favor do Instituto do Azeite e Produtos Oleaginosos” (Acórdãos do STA de 18/12/1986, 1.ª subsecção, proc.º n.º 21140; de 28/19/1986, pleno da secção, proc.º n.º 17965; de 24/7/1985, 2.ª secção, proc.º n.º 3231; de 28/3/1985, 2.ª subsecção, proc.º n.º 21202), e as “taxas a favor da Comissão Reguladora dos Produtos Químicos e Farmacêuticos” (Acórdãos do STA de 22/7/1986, 2.ª subsecção, proc.º n.º 19997; de 21/3/1985, 1.ª subsecção, proc.º n.º 21227). Cfr. Eduardo Paz Ferreira, *ob. cit.*

43- É aqui especialmente relevante o universo de taxas criado pelas autarquias locais cujo controlo de constitucionalidade e de legalidade tem dado origem a uma abundantíssima jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo e do Tribunal Constitucional, de que se citam, a título de exemplo, as “taxas de reposição de pavimentos” (Acórdão do STA de 21/6/2000, 2.ª secção, proc.º n.º 23279), as “taxas pela realização de infra-estruturas urbanísticas” (Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 410/2000, de 3/10/2000, proc.º n.º 364/99), as “taxas pela instalação de publicidade em prédios urbanos” (Acórdão do STA de 29/3/2000, 2.ª secção, proc.º n.º 20227 e Acórdãos do Tribunal Constitucional n.º 32/99, de 12/1/2000, proc.º n.º 104/99 e 63/99, de 2/2/1999, proc.º n.º 513/97) “taxas pela publicidade em veículos” (Acórdão do STA de 19/5/1999, 2.ª secção, proc.º n.º 22564 e Acórdão do STA de 20/1/1999, 2.ª secção, proc.º n.º 21005), “taxas pela ocupação da via pública” (Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 515/2000, de 29/11/2000, proc.º n.º 46/2000) e as “taxas pela ligação dos prédios à rede geral de esgotos” (Acórdão do STA de 24/2/1988, 2.ª secção, proc.º n.º 4778). Sobre isto cfr. Saldanha Sanches, *Poderes Tributários dos Municípios e Legislação Ordinária*, Fiscalidade, Abril 2001, págs. 117-133. Cfr. Eduardo Paz Ferreira, *ob. cit.*

44- Particular destaque assumiu na época a interessante disputa entre Giannini e Berliri, relativamente à temática do eventual carácter obrigatório da taxa descrita por Eduardo Paz Ferreira, (in “Ainda a Propósito da Distinção entre Impostos e Taxas: O caso da Taxa Municipal devida Pela Realização de Infra-Estruturas Urbanísticas”, cit., págs. 65 e segs.). Para Giannini, a taxa consistia na “prestação pecuniária devida a um ente público, em virtude de uma norma legal, e na medida em que esta o estabeleça, para a realização de uma actividade do próprio ente que afecte de modo particular o obrigado” (A.D. Giannini, *Istituzioni di Diritto Tributario*, 5.ª ed, Milão, (1951), págs. 50 e segs. Esta noção foi contestada por Berliri, para quem a taxa deveria enquadrar-se num âmbito conceptual mais amplo e geral baseado na carga impositiva, contestando a validade da caracterização assente na natureza obrigatório do tributo (Berliri, *Principi di Diritto Tributario I*, Giuffré, Milão, 1952.). Deste modo, define a taxa como sendo “a prestação espontânea de dar ou fazer que tem por objecto uma soma em dinheiro, (...), e que constitui uma condição necessária para conseguir um determinado benefício, a qual não poderá ser restituída após a obtenção desse benefício”. Para este autor, aquilo que separa o imposto da taxa é a circunstância de o primeiro ser uma obrigação legal, enquanto que a segunda resulta de um mero acto de vontade do particular, que se coloca voluntariamente na situação de lhe ser exigida uma taxa. Adoptando-se esta posição, aceitava-se a partir daí, que a taxa resultava de um acordo de vontades entre o sujeito público e o sujeito privado, assimilando-se, em termos de regime, aos preços. A esta tomada de posição, Giannini reagiu imediatamente, sustentando que “o imposto e a taxa têm (...) a mesma natureza jurídica. Ambos estão na origem de uma obrigação *ex lege*, a qual surge logo que se verifica o pressuposto de facto ao qual a lei liga e têm por objecto a prestação de uma soma de dinheiro na quantia inderrogavelmente fixada pela própria lei”. Passados alguns anos, Berliri reconsiderou a sua posição, moderando-a, e passou a definir a taxa como sendo “uma obrigação jurídica de direito público de conteúdo obrigatório que nasce da lei (acto normativo) em relação com a prestação de um serviço público ou ao desfrute de um bem pertencente ao domínio ou ao património indisponível de um ente público” (Berliri, *Corso Istituzionale di Diritto Tributario I*, Giuffré, Milão, 1965, pág. 84. Também, na edição de 1972 de *Principi di Diritto Tributario II*, Giuffré, Milão, pág. 160). Ponto



comum a todas as posições doutrinárias é a referência à taxa como uma remuneração ligada a uma contraprestação, independentemente do facto da relevância, ou não, do acto de vontade do sujeito de se colocar no âmbito da sua área de incidência. Cfr. Eduardo Paz Ferreira, *ob. cit.*, págs. 75 e segs.)

45- Não consideramos que o terceiro tipo de taxa enunciado na Lei Geral Tributária - a remoção de um obstáculo jurídico à actividade de um sujeito (vulgarmente denominada como licença, ou mais precisamente, como a prestação pecuniária exigida pela emissão da licença enquanto acto administrativo)-mereça ser considerado como autónomo, já que se reconduz tipicamente a uma taxa por prestação de serviços. No entanto, se o obstáculo imposto pelo ordenamento jurídico foi “artificial”, como no caso dos “monopólios fiscais” teremos um verdadeiro imposto.

46- Não contende com a necessária equivalência jurídica o facto da satisfação proporcionada pela prestação pública poder ser futura. Com efeito, no mesmo Acórdão n.º 76/88 do Tribunal Constitucional, admitiu-se que o facto de a taxa em apreciação se destinar a financiar um “novo sistema interceptor de esgotos», que ainda se não encontrava em funcionamento, não era relevante, na medida em que se iria reforçar um sistema já existente; no mesmo sentido avançou, aliás, o Acórdão n.º 452/87, de 9 de Dezembro (In: *Acórdãos do Tribunal Constitucional*, 10.º volume, págs. 169 e segs.) que, ao apreciar as taxas de registo e licenciamento de cães, expressamente admitiu a constitucionalidade do artigo 18.º do Decreto-Lei n.º 317/85, que obrigou a que as receitas delas provenientes fossem afectas às despesas inerentes à profilaxia da raiva, designadamente a construção de canis e das estruturas necessárias ao efectivo controlo da população canina e felina. Da mesma forma, entendeu o Supremo Tribunal Administrativo (Acórdãos de 15 de Outubro de 1969, 17 de Dezembro de 1969 e 18 de Junho de 1971) (Respectivamente in: *Acórdãos Doutrinários*, ano X, n.º 98. págs. 238 e segs.; ano IX n.º 100, págs. 513 e segs. e ano X, n.º 119) págs. 1617 e segs.) que a contrapartida pelo pagamento da taxa pode consistir apenas no funcionamento de um serviço de fiscalização que poderá actuar no futuro. No entanto, se essa prestação futura for meramente eventual, ou, se por qualquer circunstância ela se tornar virtualmente impossível, então o nexo de bilateralidade fica inequivocamente fracturado.

47- Cfr. Carlos Baptista Lobo, *A Tributação do Urbanismo*, no prelo.

48- Só assim se justificam os poderes de determinação das taxas do imposto pelas Assembleias Municipais. Um município que pretenda fornecer e manter infra-estruturas gerais de boa qualidade deverá aplicar uma taxa superior. Pelo contrário, um município que pretenda manter a taxa mais reduzida não poderá prestar o mesmo tipo de utilidades.

49- O IMT, constituindo-se como um imposto sobre a transmissão da propriedade imobiliária não tem qualquer função urbanística relevante. Pelo contrário, os seus efeitos são nefastos já que insere padrões de rigidez adicional ao mercado imobiliário, sendo unicamente justificável se entendido na óptica de um “Imposto de Registo”. No entanto, não se pode desprezar a receita originada pela aplicação deste imposto tendo em vista o financiamento municipal e o alargamento das fontes de receita tributária, já que efectivamente, existe uma manifestação indirecta de capacidade contributiva. Porém, os mesmos efeitos reditícios poderiam ser alcançados, de forma menos distorcida, através da aplicação do IVA e da criação subsequente de um fundo de compensação intermunicipal em favor dos municípios do interior, de forma a salvaguardar-se o princípio da coesão económica e social.

50- Por sua vez, os Impostos sobre o Rendimento (IRS e IRC) tributarão as mais-valias imobiliárias realizadas e os rendi-

mentos prediais, de acordo com o princípio da capacidade contributiva.

51- Cfr. Casalta Nabais, “A Fiscalidade de Urbanismo: Impostos e Taxas” in: *O Sistema Financeiro e Fiscal do Urbanismo*, cit., págs. 50 a 52.

52- No limite, poderiam ser concebidas eventuais contribuições especiais por mais-valias resultantes de alterações do plano urbanístico, tendo como incidência a diferença entre edificação média e edificação concreta numa óptica estritamente perequativa (intra e inter-plano, abrangendo, neste último caso, a remuneração dos proprietários afectados pelos condicionalismos das REN e da RAN por parte dos beneficiados proprietários de terrenos urbanos ou urbanizáveis de outros concelhos não tão condicionados).

53- Sobre isto, cfr., Marcelo Rebelo de Sousa, *Direito Constitucional I*, págs. 297 e segs. e Jorge Miranda, *Manual ...*, Tomo I, cit., págs. 94 e 95.

54- Eduardo Paz Ferreira, Ainda a propósito da distinção entre impostos e taxas ..., cit., pág. 71.

55- Idem, Ainda a propósito da distinção entre impostos e taxas ..., cit., pág. 71.

56- Também Casalta Nabais, *O Dever Fundamental de Pagar Impostos*, cit., pág. 688 refere o princípio do benefício com modo de legitimação dos tributos bilaterais.

57- Parágrafo 39.

58- Acórdão do TJCE, United Brands, referente ao processo C-27/76, de 14 de Fevereiro de 1978.

59- Cfr., por exemplo, artigo 12.º da Directiva 97/67/CE; artigo 14.º da Directiva 96/92/CE; artigo 8.º da Directiva 97/33/CE

60- O Tribunal de Justiça analisou a matéria de direito em referência a um requisito presente na Directiva que regula o Imposto sobre a Entrada de Capitais que se baseava na possibilidade de imposição cumulativa excepcional de um tributo de natureza remuneratória. A densificação do conceito de remuneração foi efectuada de um modo estrito por parte do Tribunal comunitário, adoptando uma postura baseada no princípio da equivalência estrito. Ora, o que está em causa não é a configuração de um tributo que não seja remuneratório como sendo um imposto, mas sim a cumulação de um tributo que vise remunerar o serviço de registo, e só isso, numa lógica semelhante à doutrina desenvolvida no que diz respeito às medidas de efeito equivalente a direitos alfandegários, com um verdadeiro imposto que é o imposto harmonizado sobre reunião de capitais. Nada se refere quanto à qualificação jurídica do tributo em questão, entendendo-se simplesmente que não tem carácter remuneratório estrito (tendo em conta não só os custos, materiais e salariais, que estão directamente ligados à realização das operações de registo cujo direito em causa constitui a contrapartida, mas também a fracção das despesas gerais da administração competente que são imputáveis a estas operações).

61- Cfr. *Manual*, cit., págs. 43-44.

62- Acórdão cit., pág. 584.

63- Também o Tribunal Constitucional (acórdãos n.º 205/87. cit., pág. 2611 e n.º 76/88, cit., pág. 351) se pronunciou no mesmo sentido. Nesse sentido, ver, ainda, o Parecer n.º 59/86 da Procuradoria-Geral da República, in BMJ, n.º 366, pág. 160, bem como o Parecer n.º 92/86», in D.R., II Serie, de IX de Fevereiro de 1988.

64- Mesmo sem se excluir que a forma de determinação do montante do tributo em causa possa funcionar como indicio para a sua qualificação como taxa ou imposto, entende o Tribunal Constitucional que apenas a manifesta desproporcionalidade entre o montante do tributo, por essa forma determinado, e o custo do serviço público (o carácter "completa-



mente alheio" a este) poderá levar a que o tributo em questão deva ser encarado, de um ponto de vista jurídico-constitucional, como verdadeiro imposto. De facto, a sua vertente qualitativa, o princípio da proporcionalidade, tal como entendido pelo nosso Tribunal Constitucional, equivale a um princípio de proibição do excesso, reservando-se o juízo de inconstitucionalidade apenas para os casos de “desproporção intolerável” ou “violadora do princípio da confiança que vai incito na ideia de Estado de direito”. Este entendimento é perfilhado no Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 640/95 (pelo qual foi apreciada a conformidade à Constituição dos aumentos das portagens da ponte sobre o Tejo operados pela Portaria n.º 351/94, de 3 de Junho). Aí se pode ler que: “Em matéria tributária não cabe ao Tribunal Constitucional, em linha de princípio, controlar as opções do legislador ou da Administração nas escolhas que estes fazem para estabelecer o quantum dos tributos, quer se trate de impostos, de taxas ou de contribuições especiais (...), conquanto não sejam postergados (...) certos princípios constitucionais de incidência genérica – como os da igualdade ou da proibição do excesso (proporcionalidade)” (In D R, 2.ª Série, de 20 de Janeiro de 1996). O princípio da equivalência jurídica das taxas, ou por outras palavras, da proporcionalidade, na sua vertente qualitativa, é entendido assim como um limite ao excesso ou ao arbitrio e não como exigência de um princípio de equivalência ou de cobertura de custos, noções estas mais exigentes que a adoptada pelo nosso Tribunal Constitucional.

65- No limite, poderia utilizar-se o referencial da utilidade económica para o sujeito passivo. No entanto, e em nossa opinião, este critério só poderá ser utilizado com alguma segurança quando estejam em causa prestações divisíveis. Compreende-se, igualmente, que atendendo ao escopo essencial da taxa - a angariação de receita pública - não seja necessário haver necessariamente um benefício para quem paga o que é claramente demonstrado com o recurso ao exemplo da taxa de justiça. Neste caso, o sujeito desencadeou o exercício de uma prestação pública - a administração da justiça - tendo o Estado sustentados custos para o efeito. Ora, independentemente do resultado final, e da voluntariedade ou involuntariedade da acção do sujeito passivo, existiu uma efectiva prestação pública que legitima o Estado a cobrar uma taxa para esse efeito. Cfr, por exemplo, Sousa Franco, *Finanças Públicas*, Vol. I, cit. págs 63 e segs Teixeira Ribeiro, “Noção Jurídica de Taxa”, cit., pág., 291. Na jurisprudência do Tribunal Constitucional refiram-se os acórdãos n.º 161/87, cit.; n.º 412/87, in: *Acórdãos do Tribunal Constitucional*, 13.º volume, págs. 1187 e segs. e n.º 67/90, in: *Acórdãos* 15.º volume, págs. 241 e segs. Do Supremo Tribunal Administrativo recorde-se por todos, o citado Acórdão do Pleno de 31 de Janeiro de 1975, pág. 1182.

66- Traço igualmente típico da contraprestação e que, de alguma forma, se conjuga com a referida na nota de rodapé anterior, consiste em os serviços prestados pelo Estado não terem de reverter em benefício exclusivo daquele que paga a taxa. Trata-se uma característica que pode ser formulada nos termos em que o faz Teixeira Ribeiro (“Noção Jurídica de Taxa”, cit., pág. 291), quando sublinha que o facto de se obter satisfação de necessidades individuais não implica que se exclua a satisfação de necessidades colectivas. É essa ideia que se encontra vertida no acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 18 de Junho de 1971 (Pleno), onde se pode ler: “e também não é forçoso que a utilidade proporcionada ou o serviço utilizado revertam em benefício exclusivo do seu destinatário directo e imediato, sobre quem recai o pagamento da taxa. Essa utilidade pode difundir-se no público em geral mas, de qualquer modo, a prestação está, sem dúvida con-

xionada com a actividade exercida pelo onerado com a taxa, e que é portanto, também nela interessado” (in: *Acórdãos Doutrinários*, ano X, n.º 119, pág. 1620. No mesmo sentido, o Acórdão da 2.ª Secção de 17 de Dezembro de 1969, in: *Acórdãos Doutrinários*, ano IX, n.º 167, págs. 167 e segs.). A mesma ideia encontra-se, de resto, presente na jurisprudência da Comissão Constitucional, que sustentou a constitucionalidade da taxa de radiotelevisão, defendendo: “... parece claro que é atribuído um carácter sinalagmático à obrigação de pagamento de taxa: embora imposta unilateralmente pelo Estado a vinculação de uma prestação aos particulares detentores de televisores, o certo é que o mesmo Estado oferece como contrapartida a existência e funcionamento de um serviço público de transmissão à distância de imagens não permanentes”. Esta vertente da contraprestação, que fora especialmente desenvolvida no Parecer de 3 de Abril de 1978 do Conselho Consultivo da Procuradoria-Geral da República, em termos que a Comissão Constitucional expressamente sufragou, viria a ser também reconhecida pelo Tribunal Constitucional, por exemplo no Acórdão n.º 76/88, produzido a propósito da tarifa de saneamento da Câmara Municipal de Lisboa, em que foi confirmada a existência de uma obrigação sinalagmática, porquanto a Câmara propõe “... à população em geral, o serviço específico e divisível, de recolha, depósito e tratamento de lixos” (pág. 350). Cfr. Eduardo Paz Ferreira, *Ainda a propósito da Distinção entre Taxa e Imposto*, cit., págs. 78 e segs.

67- A jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo assinalou a propósito do financiamento dos organismos de coordenação económica, que se não pode pretender que exista sinalagma quando um serviço público apenas se limita à prestação de utilidades indivisíveis, assim evidenciando, pela negativa, mais um sinal característico da contraprestação. Bem ilustrativo dessa posição o acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 31 de Janeiro de 1975 (Pleno), em que se afirma que “não será admissível configurar essa necessária contraprestação do ente público na simples utilidade geral do mesmo, ou nos serviços que presta, em geral, ou num sector determinado”, concluindo que “... de outra forma, acabaria afinal por se eliminar a distinção entre taxa e imposto, unificando os respectivos conceitos”. Ainda em ligação com a última característica identificada, pode sublinhar-se uma outra consistente em ser legítimo à lei estabelecer uma presunção quanto à existência de benefícios e quanto ao universo dos destinatários. Escreveu, a este propósito, o Conselho Consultivo da Procuradoria-Geral da República, no seu Parecer de 13 de Abril de 1978 refere: “...do mesmo modo quanto à satisfação subjectiva: Não descaracteriza a figura da taxa a ausência desta satisfação, pois a lei pode presumir que o funcionamento do serviço cria utilidades sociais objectivas” (pág. 3468). Tal entendimento foi reafirmado pelo Tribunal Constitucional, ainda a propósito da taxa de saneamento da CML quando, confrontado com a impossibilidade de definir exactamente o universo de utentes, reconheceu como bom o critério apontado pela Câmara - todos os consumidores de água da EPAL- ponderando: “No entanto, é de ter em atenção que, pela própria natureza do serviço em questão, é verdadeiramente impossível uma determinação rigorosa do universo dos utentes. A isto acresce que o esquema de identificação previsto naquela deliberação não se configura como ilógico e irrealista Na verdade o índice escolhido para esse efeito envolve uma presunção muito forte de que os sujeitos tributados realmente utilizam o serviço de recolha, depósito e tratamento de lixos, pois que, por via de regra, todo o consumidor de água é também “produtor de lixo” (pág. 350). Cfr. Eduardo Paz Ferreira, *Ainda a propósito da Distinção entre Taxa e*



Imposto, cit., págs. 78 e segs.

68- Quando os bens fornecidos foram susceptíveis de divisão, referem António de Sousa Franco e Sérgio Gonçalves do Cabo tal poderá fundamentar um juízo de política tributária complexo, devendo o decisor ponderar a justeza de imposição de formas de tributação que onerem a generalidade dos contribuintes quando, perante utilidades divisíveis, se regista um benefício a favor de certos e determinados sujeitos. Cfr. António de Sousa Franco e Sérgio Gonçalves do Cabo, *ob. cit.*, págs. 430 a 438.

69- Efectivamente, no seu acórdão n.º 200/2001, de 6 de Maio de 2001, o Tribunal Constitucional reafirma a sua jurisprudência contida no acórdão n.º 484/00, de que “o controlo judicial baseado no princípio da proporcionalidade não tem extensão e intensidade semelhantes consoante se trate de actos legislativos, de actos da administração ou de actos de jurisdição. Ao legislador (e, eventualmente, a certas entidades com competência regulamentar) é reconhecido um considerável espaço de conformação (liberdade de conformação) na ponderação dos bens quando edita uma nova regulação. Esta liberdade de conformação tem especial relevância ao discutir-se os requisitos da adequação dos meios e da proporcionalidade em sentido restrito. Isto justifica que perante o espaço de conformação do legislador, os tribunais se limitem a examinar se a regulação legislativa é manifestamente inadequada (...)”. Tal não significa a atribuição de uma margem ampla de liberdade ao legislador na definição dos termos da equivalência económica da taxa. Pelo contrário, exige uma maior vinculação do mesmo aos fins constitucionalmente tutelados.

70- Cfr. a abundante jurisprudência recente do STA relativa às taxas por realização de operações fora de Bolsa; por exemplo, o acórdão do STA de 19 de Maio de 2004, referente ao processo 026384 (<http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/>).

71- Subsidiada através de transferências orçamentais.

72- Esta orientação estrita de equivalência assenta na investigação de autores ligados às teorias causalistas, como Pugliese e Jarach, que se dedicaram, cuidadosamente, à conceptualização da figura a partir deste elemento de equivalência estrita. Efectivamente, Pugliese (in: *Le tasse nella scienza e nel diritto positivo italiano*, CEDAM, Padua, 1930, pág. 47) refere-se à taxa como sendo “uma prestação obrigatória paga ao Estado por quem utilize, de modo particular, serviços jurídico-administrativos cuja gestão é inerente à soberania do Estado”. Para Jarach (in: *Curso Superior de Derecho Tributario* vol. I, Buenos Aires, 1957, págs. 180 e 181) a taxa destina-se essencialmente “a fazer pagar os que recebem um serviço na ocasião e como contraprestação desse serviço”. O âmbito da contraprestação é sucessivamente desenvolvido pela doutrina. Assim, numa perspectiva quantitativa, ou seja de medida de cobertura de custos, Stefani (in: *Economia della finanza pubblica*, 3.ª ed., CEDAM, Padua, 1983, pág. 132) define a taxa “como a soma inferior ao custo de produção que um sujeito paga ao ente público para obter, a sua solicitação, um serviço ou uma prestação pública”. Numa perspectiva menos redutora quanto ao limite da cobertura dos custos da prestação pública pois concebe pelo menos uma relação de equivalência, Alvarez de Cienfuegos concebe a taxa como o “pagamento dos gastos, ou de parte deles, originados pela prestação de um serviço público, sustentados pela pessoa que solicitou a sua prestação” (in: *Hacienda Pública*, 3.ª ed. Librería Prieto, Granada, 1950, pág. 127).

73- Conforme já referimos, a doutrina alemã e, consequentemente, a doutrina comunitária têm vindo a acolher a orientação do estrito custo incorrido pela autoridade administrativa como medida geral de equivalência. A legislação espanhola também não é omissa a este respeito. O artigo 7.º da LITPP

estabelece positivamente o princípio da equivalência. Nos termos deste artigo, “as taxas tenderão a cobrir o custo do serviço ou da actividade que constituam o seu facto tributável”. Este princípio de equivalência estrita é, todavia, moderado por um imperativo constitucional espanhol que fundamenta o estabelecimento do princípio da capacidade produtiva, ou da capacidade económica, nos termos do artigo 8.º da mesma lei, segundo o qual “na fixação das taxas ter-se-á em conta, quando o permitam as características do tributo, a capacidade económica das pessoas que devem suportá-las”. O artigo 19.º vem desenvolver estes aspectos, estabelecendo os elementos quantitativos das taxas. Nestes termos, estabelece-se que a fixação do montante da taxa a pagar pela utilização privativa ou aproveitamento especial do domínio público, deverá ser feito tomando como referência o valor de mercado correspondente (o que é um pouco incongruente dado o posicionamento extra-mercado que é inicialmente enunciado na definição legal do tributo) ou a utilidade derivada dessa utilização privativa ou aproveitamento especial. No que diz respeito a taxas por prestação de um serviço ou pela realização de uma actividade, estas não poderão exceder, nos termos do n.º 2 do artigo 19.º, no seu conjunto, o custo real ou previsível do serviço ou actividade de que se trate, ou, na sua ausência, o valor da prestação recebida. A lei refere, ainda, os critérios a tomar em consideração para a quantificação da obrigação tributária. Assim, deverão tomar-se em consideração os custos directos e indirectos, inclusive os de carácter financeiro, amortização do imobilizado e, se tal for o caso, os necessários para garantir a manutenção de um funcionamento razoável do serviço ou actividade para cuja prestação ou realização se exige a taxa, independentemente do encargo orçamental com o qual se satisfaçam. No que diz respeito à quantificação do montante a pagar por razão de incidência de preço público, determina o artigo 25.º da LITPP que este será estabelecido a um nível que cubra, como mínimo, os custos económicos originados pela realização das actividades ou da prestação de serviços a nível que resulte equivalente à utilidade decorrente dos mesmos (princípio da equivalência estrito). Excepcionalmente, quando existam razões sociais, culturais ou de interesse público que assim o aconselhem, poderão estabelecer-se preços públicos que resultem inferiores aos parâmetros referidos, se previamente se adoptarem as medidas orçamentais necessárias para a cobertura do preço subvencionado (n.º 2 do artigo 25.º). Verifica-se, no caso dos preços públicos, uma dupla limitação da carga tributária. Primeiramente, uma limitação negativa de montante, correspondente ao custo económico para a realização da prestação, e cumulativamente um limite máximo correspondente à utilidade privada percebida pelo beneficiário da prestação. Nestes termos, toda a construção jurídico-económica do tributo assenta numa lógica estrita de preço, no entanto, erigido por entidades públicas. Essa lógica, possível, na actividade de fornecimento de prestações qualificáveis no conceito amplo de bem privado, ou seja, bem imbuído das características necessárias para ser fornecido pelo mercado, é temperada pela possibilidade de fornecimento desse bem com uma contrapartida pecuniária menor, se tal for requerido na lógica de prossecução de uma política social, cultural ou de interesse público (fornecimento de bens semi-públicos). No entanto, nos termos da lei, esta prática reveste uma natureza excepcional, e o seu financiamento por via do orçamento do Estado deverá ser previamente assegurado.

74- À excepção das tarifas municipais. Assim, nos termos do n.º 3 do 20.º da Lei n.º 42/98, de 6 de Agosto (Lei das Finanças Locais), “as tarifas e os preços, a fixar pelos municípios relativos aos serviços prestados e aos bens fornecidos pelas unidades orgânicas municipais e serviços municipalizados, não devem, em princípio, ser inferiores aos custos



directa e indirectamente suportados com o fornecimento dos bens e com a prestação dos serviços”. Importa, no entanto, efectuar duas observações: 1) as tarifas referidas não são mais do que taxas potencialmente sujeitas a um referencial de equivalência funcional subsidiado, que o legislador parece querer afastar; 2) a norma não é minimamente imperativa mas sim orientadora, dado que utiliza os termos “não devem, em princípio”

75- O espectro radioelétrico enquanto infra-estrutura essencial de suporte à realização de comunicações electrónicas constitui-se como um dos mais importantes activos físicos do Estado. Compete ao Estado a gestão eficiente do espectro radioelétrico, quer na perspectiva da concessão de direitos de utilização, da gestão dessa utilização, e do controlo e fiscalização de eventuais abusos. O espectro radioelétrico, apesar de se configurar como um bem do domínio público, é susceptível de apropriação individual. Um operador que disponha de uma determinada frequência não só a utiliza para a prestação do serviço que disponibiliza aos consumidores (frequência enquanto infra-estrutura de suporte à prestação de serviços de telecomunicações electrónicas), como dispõe de um verdadeiro poder monopolista (face aos concorrentes actuais e, igualmente, perante os concorrentes potenciais). Assim, da utilização do espectro e da protecção monopolista que resulta da sua detenção, os operadores extraem inequívocas vantagens económicas. A importância do espectro radioelétrico para o mercado das telecomunicações enquanto infra-estrutura de suporte à transmissão de imagem, som e dados justifica a intervenção do Estado na sua organização. Ao Estado competirá a organização do mercado, através da garantia jurídica do acesso ao mercado e da fiscalização do cumprimento das especificações técnicas, bem como a gestão de todas as frequências disponíveis. Estas funções estão cometidas normalmente a uma entidade reguladora do mercado das telecomunicações, atendendo à especificidade e tecnicidade das mesmas. No entanto, existe uma outra vertente de acção pública que não estando directamente relacionada com a gestão das frequências é essencial para a correcta organização do mercado. Essa vertente traduz-se precisamente na exploração da utilização do espectro radioelétrico. Nestas circunstâncias, o Estado deverá promover a mais eficiente exploração do espectro radioelétrico, atribuindo as frequências aos operadores que delas retiram a maior utilidade social. Essa ponderação de utilidade só pode ser efectuada através da utilização de instrumentos económicos, mormente, os instrumentos tributários. Efectivamente, os operadores retiram uma utilidade económica da utilização da infra-estrutura de comunicações que é o espectro radioelétrico. Ora, competirá ao Estado fomentar a correcta utilização das frequências, atribuindo-as aos operadores que melhor as conseguirem utilizar atendendo aos objectivos de política pública que subjazem ao mercado das telecomunicações e ao serviço universal exigido. Por razões assentes no princípio da igualdade, na vertente do benefício ou da equivalência, se os operadores retiram vantagens económicas da utilização de um bem que é de todos, a apropriação individual do bem pública implicará a exigência de uma contribuição a favor do Estado. Essa contribuição não serve mais do que para compensar o Estado pela permissão de utilização privativa de um bem do domínio público. Esse pagamento em nada contraria as suas obrigações fiscais em sede de sistema fiscal geral, já que desenvolvem uma actividade económica normal, as obrigações de sustentação do serviço universal, numa óptica de coesão económica social e territorial ou as obrigações de pagamento da taxa por prestação de serviços prestados pela ANACOM. Em Portugal encontra-se cometida à ANACOM a gestão do espectro

radioelétrico. Na realidade, e conforme demonstrámos, esta função poderá ser cindida em duas sub-funções básicas: i) Prestação de serviços de gestão do bem do domínio público; e ii) Exploração, por conta do Estado, do bem do domínio público. Verifica-se, pois, a existência de duas funções de diferente natureza cometidas actualmente à ANACOM nos termos da legislação em vigor, a que deverão corresponder dois tipos diferenciados de contraprestação a suportar pelos operadores: uma taxa por serviços prestados por parte da ANACOM enquanto entidade organizadora, reguladora e fiscalizadora do mercado; e uma taxa de utilização do bem do domínio público, destinada a remunerar a utilização desse bem público, nomeadamente como contrapartida da utilidade obtida pela sua utilização por parte dos operadores de telecomunicações que utilizam o espectro radioelétrico enquanto infra-estrutura de suporte à prestação de serviços. As taxas por prestação de serviços que sustentam os serviços prestados pela ANACOM deverão assentar numa estrita óptica de cobertura de custos de regulação, devendo ser vistas enquanto contribuições para os custos associados com o controlo e supervisão deste mercado. São precisamente estas tarefas as que se encontram previstas enquanto potencialmente remuneráveis através de “taxas administrativas” nos termos do n.º 1 do artigo 12.º da Directiva n.º 2002/20 – “Directiva Autorizações”. Além das taxas por prestação de serviços, a ANACOM cobra ainda taxas de utilização do espectro radioelétrico. Estas taxas, ao contrário das primeiras, não assentam numa lógica de contrapartida por actividade pública realizada, fundamentando-se, ao invés, na sinalagmaticidade inerente à utilização económica de um bem do domínio público. As taxas por utilização do espectro radioelétrico são, portanto, distintas das taxas por prestação de serviços de gestão do espectro, sendo cobradas pela ANACOM, não a título próprio, mas sim por conta do Estado. Relativamente à sua conformidade comunitária, as taxas por utilização do espectro radioelétrico encontram-se expressamente previstas no n.º 1 do artigo 13.º da Directiva “Autorizações”. A própria tributação da utilização do espectro que fomenta a sua utilização eficiente. Só desta forma é que agentes que não retiram o benefício devido da sua utilização poderão ser substituídos por outros que o façam.