



UNIVERSIDADE
CATÓLICA
PORTUGUESA

John Anthony Almeida Loureiro

Contribuições financeiras e princípio da igualdade tributária

Faculdade de Direito | Escola do Porto
2018

Contribuições financeiras e princípio da igualdade tributária

John Anthony Almeida Loureiro

Orientadora: Mestre Mónica Duque

Faculdade de Direito | Escola do Porto

2018

Índice

Agradecimentos	5
Lista de Abreviatura	6
Resumo	7
ABSTRACT	8
Introdução	9
1. Enquadramento Constitucional dos Tributos	10
2. Taxa, Imposto e Contribuições financeiras	13
2.1 A Fronteira entre a Taxa e o Imposto	13
3. Conceito de Contribuições: Contribuições tradicionais e modernas	17
3.1. Principais problemas quanto as contribuições especiais ou tradicionais.....	19
3.2. Análise do caminho que destrinça imposto, taxa e contribuições	22
3.3. Competência para a criação de contribuições.....	25
3.4. Incidência subjetiva e incidência objetiva das contribuições modernas	27
4. Alguns problemas de qualificação no sistema fiscal português:	29
4.1. Contribuições para a segurança social.....	29
4.2 Taxas de coordenação ou de regulação económica	30
4.3 Tributos Associativos	32
4.4 Impostos especiais de consumo	34
5. Princípio da igualdade tributária nos diferentes tributos	37
6. Princípio da Equivalência ou da Proporcionalidade: parâmetros.....	40
Conclusão	46
Jurisprudência.....	47
Bibliografia.....	48

Agradecimentos

Durante a dissertação de mestrado contei com o importante apoio e incentivo das pessoas que me rodeiam sem eles provavelmente esta dissertação não teria sido possível e a eles estarei eternamente grato.

A Professora Doutora Mónica Duque quero agradecer pela sua orientação, disponibilidade, critica, pelo saber que me transmitiu e pela sua colaboração no solucionar dos problemas que surgiram ao longo deste trabalho.

Quero agradecer aos meus amigos por tudo são uns seres humanos incríveis e tenho a sorte de poder contar sempre com eles.

Quero ainda fazer um agradecimento especial a minha namorada Sara Lopes, obrigado por tudo sei que não foi fácil, sei que houve dias menos bons, mas a verdade é que estiveste sempre ao meu lado e pude sempre contar com o teu apoio, ajuda, carinho e principalmente com o teu amor e amizade. Obrigado

E por último quero agradecer aos meus pais, uma vez que sem eles todo este caminho não teria sido possível e pelo constante apoio incondicional. A eles dedico este trabalho.

Lista de Abreviaturas

al. - Alínea

art.º - Artigo

ATC – Acórdão

CRP- Constituição da República Portuguesa

DL- Decreto-Lei

LGT- Lei Geral Tributária

n.º - Número

RGTAL – Regime Geral das Taxas das Autarquias Locais

STA – Supremo Tribunal Administrativo

TC- Tribunal Constitucional

CREL - Circular Regional Exterior de Lisboa

CREP - Circular Regional Exterior do Porto

CRIL - Circular Regional Interior de Lisboa

CRIP - Circular Regional Interior do Porto

Resumo

Após a revisão constitucional de 1997, a Constituição da República Portuguesa passou a autonomizar a figura das contribuições financeiras em paralelo com os impostos e as taxas. Do ponto de vista jurídico-constitucional, uma vez autonomizadas as contribuições financeiras, estas deixaram de poder ser integradas na figura do imposto.

Desta forma, a problemática abordada neste trabalho centrar-se-á em perceber qual o critério de igualdade que melhor se adequa às contribuições, uma vez que é a única figura tributária em que não se afirmaram quais os critérios de igualdade, capacidade contributiva ou critério da equivalência a aplicar.

Face às características paracomutativas das contribuições, concluímos que o critério (medida) de igualdade que melhor se adequa é o princípio da equivalência. Para além disto, acrescentamos ainda que este princípio exige que a estrutura e montante das contribuições (quantificação) tenham que ser concretizadas por um dos dois vetores que compõem o princípio da proporcionalidade, isto é, ou através do custo em primeiro lugar ou através do benefício subsidiariamente.

ABSTRACT

After the constitutional revision of 1997, the Constitution of the Portuguese Republic empowered the figure of financial contributions, taxes and fees. From a legal-constitutional standpoint, once financial contributions became autonomous, they could no longer be incorporated into the tax regime.

This thesis will focus on what is the equality criterion which best suits “contribuições financeiras”, since it is the only tax figure that was not defined how the criteria for equality, capacity and equivalence can be applied.

In view of the characteristics of “contribuições financeiras”, we conclude that the criterion (measure) of equality that best suits are the principle of equivalence. In addition, we also add that this principle requires that the structure and amount of contributions (quantification) must be achieved by one of the two vectors that comprise the principle of proportionality, i.e., or through the cost in the first Place or through the alternative benefit.

Introdução

Importa observar que, durante várias décadas, a Constituição da República Portuguesa (CRP) de 1976, apresentava uma divisão do sistema fiscal português em apenas dois tributos: os tributos unilaterais, que compõem os impostos (consumiam as figuras paracomutativas); e os tributos bilaterais que enquadram a figura das taxas. Não se contemplando, deste modo, qualquer referência à figura das contribuições.

Contudo, a Revisão Constitucional operada em 1997, introduziu uma alteração significativa na redação da alínea i), do n.º 1 do artigo 165º, visto que alargou o número de figuras tributárias ao autonomizar a categoria das contribuições financeiras ao lado dos impostos e das taxas.

Verificamos que a grande preocupação por parte da doutrina e dos tribunais nacionais quanto aos tributos paracomutativos prende-se com o controlo do princípio da legalidade tributária.

No entanto a finalidade do presente trabalho prende-se com o controlo do princípio da igualdade tributária, isto é, com o critério de igualdade que melhor se enquadra nas contribuições financeiras.

1. Enquadramento Constitucional dos Tributos

Em termos evolutivos damos conta que a CRP de 1933 garantia uma proteção elevada às taxas, sendo estas eram submetidas a um tratamento aproximado ao do imposto.

Por sua vez, com a RC de 1945, observamos que o governo ganha competência legislativa em matéria geral, visto que, antes da referida revisão, apenas competia ao governo a aprovação de decretos-leis por via de autorização legislativa ou em caso de urgência e necessidade pública.

Com a revisão constitucional de 1971 assistimos à integração da criação de impostos em termos exclusivos na reserva de competência legislativa da Assembleia da República (AR); no entanto, é através da CRP de 1976 que se assume uma posição dicotómica distinguindo os impostos das demais figuras tributárias, parecendo bastar a distinção entre o imposto e a taxa.

Quanto à perspetiva dos tribunais nacionais sobre a autonomização das contribuições financeiras parece ela redutora, pois, mesmo com a RC de 1997, os tribunais continuaram a enquadrar as contribuições na figura dos impostos, uma vez que não apresentavam uma bilateralidade rigorosa como a das taxas apesar da verificação de um nexos sinalagmático de natureza grupal.

Segundo Sérgio Vasques, o controlo praticado pelos tribunais nacionais relativamente aos tributos públicos comutativos ou paracomutativos, limita-se a aferir se os mesmos se encontram “do lado de cá” (impostos) ou do “lado de lá” (taxas) da reserva de lei parlamentar.¹

Conforme ensina Casalta Nabais, está em causa “uma verdadeira summa divisio”, isto porque, apesar de cada figura tributária apresentar uma finalidade própria, tanto parte da doutrina como da jurisprudência constitucional descredibilizavam a autonomia das contribuições, apesar de a mesma apresentar características e finalidades distintas das outras espécies tributárias.²

Um dos defensores da divisão dicotómica é Soares Martínez, que entende que as figuras paracomutativas integram os impostos, uma vez que considera que apenas o imposto é um tributo com autonomia, acabando assim por desconsiderar a finalidade das

¹ Cfr. Sérgio Vasques (2015), p. 281.

² Cfr. Casalta Nabais (2014), p. 45-46

contribuições.³ A ideia de que as contribuições especiais recaem na figura do imposto não tendo autonomia própria era ainda acompanhada por outros autores.⁴

No entanto tem sido notória a crescente multiplicação das figuras paracomutativas no nosso sistema fiscal tendo a reserva de lei parlamentar abandonado a ideia de divisão dicotómica com a RC de 1997, ao prever no disposto do artigo 165.º, n.º 1, alínea i), um sistema fiscal repartido em três figuras tributárias “impostos, taxas e demais contribuições financeiras a favor das entidades públicas”. Daqui resultou que tanto a figura das taxas, como das contribuições ficassem sujeitas à reserva de lei parlamentar ainda que apenas quanto ao seu regime geral, o que parece revelar a intenção do legislador de atribuir autonomia a estas espécies tributárias.

No entanto, a autonomização desta figura ainda hoje está sob discussão e, como refere Casalta Nabais, também a Lei Geral Tributária (LGT) contribui para este facto, visto que o artigo 3.º, n.º 2, dispõe que “os tributos compreendem os impostos, incluídos os aduaneiros e especiais, e outras espécies tributárias criadas por lei, designadamente as taxas e demais contribuições financeiras a favor das entidades públicas”. Por sua vez, o artigo 4.º, n.º 3 dispõe que “as contribuições especiais que assentam na obtenção pelo sujeito passivo de benefícios ou aumentos de valor dos seus bens em resultado de obras públicas ou da criação ou ampliação de serviços públicos ou no especial desgaste de bens públicos ocasionados pelo exercício de uma atividade são consideradas impostos”.

Portanto, verifica-se um conflito perceptível entre aquelas normas e o artigo 165.º da CRP.⁵

Isto porque, numa primeira análise, parece poder concluir-se que o legislador confere autonomia às contribuições financeiras (contribuições modernas), mas deixa de fora as contribuições tradicionais (contribuições de melhoria e de maior encargo) por entender que as mesmas assentam no regime dos impostos. Terá sido com base nas contribuições especiais que determinados autores como a jurisprudência constitucional sustentaram o seu apoio à divisão dicotómica dos tributos públicos.

Tanto Casalta Nabais como Sérgio Vasques concluem que em relação às contribuições especiais se deverá considerar que as mesmas têm como critério de igualdade a capacidade contributiva, critério que as aproxima do imposto. Porém, é de

³ Cfr. Soares Martínez (1995), p. 38-39

⁴ Cfr. Diogo Leite de Campos e Mónica Horta Neves Leite de Campos (2000), p. 61-62

⁵ Cfr. Casalta Nabais (2014), p. 50

contrariar esta ideia quanto às contribuições financeiras (contribuições modernas), uma vez que dispõem de características e finalidades distintas dos impostos.

Caberá agora atender ao estudo quanto ao critério de igualdade a aplicar à autonomização das contribuições em termos constitucionais, uma vez que se encontram entre a figura dos impostos (estando sujeitas a reserva de lei parlamentar quanto ao regime geral) e das taxas (por se tratar de figuras paracomutativas).

2. Taxa, Imposto e Contribuições financeiras

Encontramos a definição de taxa na LGT, no artigo 4.º, n.º 2, “as taxas assentam na prestação concreta de um serviço público, na utilização de um bem do domínio público ou na remoção de um obstáculo jurídico ao comportamento dos particulares.”.

Alberto Xavier define em termos clássicos que a taxa como um tributo de “carácter sinalagmático, não unilateral que deriva funcionalmente da natureza do facto constitutivo das obrigações em que se traduzem e que consiste ou na prestação de uma atividade pública ou na utilização de um bem do domínio público ou na remoção de um limite jurídico à atividade dos particulares”.⁶

Sérgio Vasques apresenta a seguinte noção “constitui uma prestação pecuniária e coativa, exigida por uma entidade pública, em contrapartida de uma prestação administrativa efetivamente provocada ou aproveitada pelo sujeito passivo”.⁷

A delimitação conceitual das taxas tem sido amplamente desenvolvida também pela jurisprudência,⁸ sendo certo que tanto a doutrina como a jurisprudência defendem que para se tratar de uma verdadeira taxa terá de existir uma prestação por parte do sujeito passivo e uma contraprestação específica por parte da administração (sinalagma).⁹

2.1 A Fronteira entre a Taxa e o Imposto

A figura das taxas pode ser analisada em três elementos, sendo certo que estes possuem características em comum com as demais figuras tributárias como também traços que as distinguem.

Em relação as características em comum, o elemento objetivo das taxas consiste numa prestação pecuniária e coativa. São prestações coativas, visto que a obrigação de

⁶ Cfr. Alberto Xavier (1974), p. 42-43 Noção que é subscrita por Saldanha Sanches.

⁷ Sérgio Vasques (2013), p.240

⁸ ATC n.º 152/2013, publicado no Diário da república n.º 92/2013, Série 2 de 3013-05-14, concluí que a taxa é uma “prestação pecuniária e coativa, exigida por uma entidade pública, em contrapartida de prestação administrativa provocada ou afetada pelo sujeito passivo sendo que no plano objetivo é o facto de incidirem sobre prestações administrativas de que o sujeito passivo é o efetivo causador ou beneficiário, sendo esta a configuração do pressuposto que antes de mais as define como tributos rigorosamente comutativos”. Também os ATC n.º 354/98, 539/2015, 848/2017, tratou a noção de taxa.

⁹ Sérgio Vasques (2013), p. 240 acrescenta que “desde logo é de rejeitar, a noção de que as taxas prefiguram (pressupõem), prestações voluntárias, resultantes do aproveitamento de bens ou serviços públicos por iniciativa do particular como chegou a referir o TC (ATC n.º 1108/96). Uma vez que grande parte das prestações públicas por parte da administração são obrigatórias para os contribuintes. Como ex.: certos atos do registo civil. E tal como nos impostos, a obrigação de pagar taxas, nasce em virtude da realização do pressuposto legal a que se refere o art.º 36 da LGT.”.

pagar a taxa resulta do preenchimento de um pressuposto legal, ao contrário do que acontece com os preços em que existe um acordo de vontades entre os contribuintes e a administração.

Relativamente às características que as distinguem verificamos que, no plano objetivo, “as taxas incidem sobre prestações administrativas de que o sujeito passivo é o efetivo causador ou beneficiário”.¹⁰ Daqui é possível retirar a principal diferença entre taxa e imposto, visto que, no imposto não existe obrigação por parte da administração em efetuar qualquer contraprestação, ao contrário do que acontece com a taxa.

Segundo Casalta Navais para estarmos face a uma verdadeira taxa é necessário que o tributo passe em dois testes, sendo certo, que na falta de um estaremos perante outra espécie tributária. O primeiro teste será o da bilateralidade. Teremos, assim, de verificar se existe efetivamente ou não uma contraprestação específica por parte da Administração Pública. Tendo em conta que esta é uma das características que diferencia o imposto dos tributos bilaterais, uma vez que as taxas não visam compensar prestações difusas que se reportem ao todo da comunidade, mas antes prestações concretas que se reportam ao sujeito passivo no sentido em que é este quem as causa ou beneficia.¹¹

Traduzindo-se a taxa num tributo bilateral ou sinalagmático, pressupõe a existência de uma prestação pública específica, isto é, terá de haver lugar por parte do sujeito ativo a uma contraprestação (individualizável, determinada e específica) em favor particular. Segundo Benjamim Rodrigues a par de Sérgio Vasques, terá de haver necessariamente “um nexo de corresponsabilidade material entre a prestação do contribuinte e o bem público prestado pela autoridade pública como patente, objetiva e subjetivamente, para satisfazer individualizadamente a necessidade do obrigado tributário”.¹²

O artigo 4.º, n.º 2, da LGT, expressa quais os pressupostos exigíveis “prestação concreta de um serviço público, na utilização de um bem do domínio público ou na remoção de um obstáculo jurídico ao comportamento dos particulares”. Só assim, estarmos perante uma taxa quanto ao primeiro teste.

Conforme ensina Sérgio Vasques, são devidas taxas “pela utilização de um serviço público”, como acontece, quando se cobram taxas pela emissão de um certificado ou por um ato de registo, por cuidados de saúde ou serviços de educação. Nestes casos o pressuposto (prestação do serviço) materializa-se através de um ato administrativo

¹⁰ Cfr. Sérgio Vasques (2013), p. 241

¹¹ Cfr. Casalta Nabais (2014), p. 39-40

¹² Cfr. Sérgio Vasques (2013), p. 241

verdadeiro e próprio. Mas também pode ser por mero ato instrumental ou operação material da administração”, por entidades que não integram, mas exercem funções materialmente administrativas, como sucede com os tribunais.¹³ Porém, será de acrescentar os ensinamentos de Teixeira Ribeiro que acrescenta que a taxa retém receitas dos bens semi-públicos ou divisíveis, de forma a colmatar as necessidades coletivas em termos individualizados, ao contrário o imposto tributa bens públicos e indivisíveis de modo a fazer face as necessidades coletivas.¹⁴

Continuando com os ensinamentos de Sérgio Vasques as taxas também têm como pressuposto a utilização de um bem do domínio público, por exemplo, “quando se cobram taxas pela ocupação da via pública ou da orla costeira, pela ocupação do subsolo ou pelo uso das infraestruturas rodoviárias”. Quando o sujeito passivo aproveita ou limita o uso ou aproveitamento por outros, a este comportamento está associado o pagamento de uma taxa.

Por último, temos as taxas devidas pela remoção de um obstáculo jurídico também conhecidas por taxas de licença, quando a administração presta um ato administrativo “pelo qual reconhece ao particular a faculdade de realizar um comportamento que por lei se encontra proibido em termos relativos”. Apresenta alguns problemas visto que ao mero levantamento de uma proibição não é possível associar um preço ou custo à prestação.

As taxas são prestações devidas a entidades públicas, mas em muitas situações as prestações devidas são arrecadadas por entidades privadas que exercem funções públicas (como é o caso das entidades distribuidoras de água, ou da própria ERC quando presta serviços específicos as suas operadoras). As taxas tanto podem ser devidas à administração central, regional e local, sendo certo que para as autarquias elas representam uma fonte de receita importante, não sendo por acaso que a codificação das taxas tenha tido o seu início pelo Regime das taxas locais.

Por fim, o elemento finalístico: as taxas distinguem-se por serem exigidas em contrapartida de prestações de que o sujeito passivo é o efetivo causador ou beneficiário estas têm por função a angariação de receitas sendo um objetivo comum as demais espécies tributárias.

¹³ O RGTAL, nos termos do artigo 5.º, n.º 2, determina que “As autarquias locais podem criar taxas para o financiamento de utilidades geradas pela realização de despesa pública, quando desta resultem utilidades divisíveis que beneficiem um grupo certo e determinado de sujeitos, independentemente da sua vontade.

¹⁴ Crf. Teixeira Ribeiro (2011), p.252-255

Uma das fronteiras da distinção é o propósito fiscal nos impostos promover indistintamente as necessidades financeiras da comunidade, que surge dissociado de uma contraprestação por parte da administração, enquanto que as taxas visam compensar as prestações que a comunidade dirige ao indivíduo, compensar o custo ou o valor da prestação provocada ou aproveitada pelo sujeito passivo.

Como foi referido, para estarmos perante uma verdadeira taxa não basta que esta apresente carácter bilateral terá de cumprir o segundo teste, o da proporcionalidade.^{15 16}

De acordo com Casalta Nabais, a figura do imposto obedece ao princípio da legalidade e a sua mediada (ou critério) tem por base o princípio da capacidade contributiva já no que toca as taxas a competência legislativa recai na reserva de lei parlamentar (ou DL parlamentarmente autorizado) quanto ao seu regime geral e “a sua medida assenta no princípio da proporcionalidade taxa/prestação estadual proporcionada ou taxa/custos específicos causados à respetiva comunidade.”. Aqui temos outra fronteira que separa o imposto da taxa, ou seja, será necessário efetuar o teste quanto ao seu critério, sendo que só será uma verdadeira taxa se for respeitado o princípio da equivalência, como concretização do princípio da igualdade. Trataremos de desenvolver esta temática nos pontos seguintes.

¹⁵ Crf. Casalta Nabais (2014), p. 46-47

¹⁶ Orientações jurisprudenciais ATC n.º 334/2002 (taxa de urbanização de Celorico de Basto)

3. Conceito de Contribuições: Contribuições tradicionais e modernas

A doutrina nacional tem vindo a distinguir dentro das contribuições: as contribuições especiais ou tradicionais das contribuições financeiras também designadas como modernas.

De acordo com o disposto do artigo 4.º, n.º 3, da LGT “as contribuições especiais que assentam na obtenção pelo sujeito passivo de benefícios ou aumentos de valor dos seus bens em resultado de obras públicas ou da criação ou ampliação de serviços públicos ou no especial desgaste de bens públicos ocasionados pelo exercício de uma atividade são consideradas impostos.”¹⁷ Estas decompõem-se em duas modalidades: contribuições de melhoria; e contribuições por maiores despesas.

Segundo, Casalta Nabais as contribuições especiais de melhoria são prestações motivadas pelo aumento de valor dos bens do contribuinte em consequência da atividade pública, ou seja, através de um serviço do município que aumenta o valor do património do contribuinte. Nestas há lugar a manifestações de capacidade contributiva positivas, tendo em conta que existe um aumento de valor dos bens. Afirma ainda que estas contribuições eram criadas de forma desconexa tendo em conta que não tinham um carácter duradouro, tinham por ocasião grandes obras públicas. Pelo contrário as contribuições por maiores despesas são motivadas por coisas possuídas ou pelo exercício de uma determinada atividade por parte dos particulares, existindo uma preocupação por parte da administração no sentido de impedir “manifestações negativas de capacidade contributiva”.¹⁸

Por sua vez, as contribuições financeiras são definidas por Sérgio Vasques como “contribuições que constituem prestações pecuniárias e coativas exigidas por uma entidade pública em contrapartida de uma prestação administrativa presumivelmente provocada ou aproveitada pelo sujeito passivo”.¹⁹

Também o STA relativamente “à liquidação da taxa de resíduos” acolhe a ideia de que “as contribuições financeiras traduzem-se em tributos comutativos, porém, apenas quando apresentem uma natureza grupal, isto porque, não é dirigida em termos individualizados por razões de praticabilidade (seja por razões económicas, técnicas ou

¹⁷ Cfr. Diogo Leite de Campos e Mónica Horta Neves Leite de Campos (2000), p. 60

¹⁸ Cfr. Casalta Nabais (2014), p. 51

¹⁹ Cfr. Sérgio Vasques (2015), p. 260.

administrativas), não sendo então possível imputar qual o sujeito que cause ou beneficie de determinada prestação”.²⁰

Com efeito, a jurisprudência constitucional compreende que estamos face a “uma contribuição financeira a favor de entidade pública e, enquanto categoria tributária autónoma, o que a distingue dos impostos é que se destina, não a financiar as despesas públicas em geral, mas a financiar despesas associadas a certos serviços públicos, por cuja execução são diretamente responsáveis determinadas entidades públicas. Trata-se, por isso, de contribuições que se destinam a retribuir serviços prestados por uma entidade pública e que não se inserem no objetivo estritamente financeiro do sistema fiscal, que se dirige antes à obtenção de receitas para cobrir despesas gerais do Estado e de outras pessoas coletivas territoriais (regiões autónomas e autarquias locais).”.

As contribuições apresentam características próprias que as distinguem dos restantes tributos:

Sérgio Vasques considera-se que nas contribuições modernas aqueles que beneficiem ou possam vir a beneficiar de uma determinada prestação pública terão de contribuir para o seu custeio, de modo a garantirem o direito de poderem vir a beneficiar dessa mesma prestação.²¹

No entanto, o pagamento da contribuição pode dar lugar ou não a uma compensação da prestação por parte da administração, portanto, existe apenas uma presunção de aproveitamento ou provocação pelo sujeito passivo.

Isto porque, as contribuições apresentam uma conexão com prestações de natureza coletiva, ao contrário das taxas que são devidas a nível individual, isto é, recaem sobre determinados grupos de sujeitos, ou seja, não há individualização como acontece nas taxas neste género de contraprestações, assim, para ser possível imputar com segurança a contribuição exigida, isto numa lógica de “taxas de aferição ou aproximação”, é necessário nas prestações presumidas olhar para o caso concreto, uma vez que para uns se irá efetivar a prestação, ao passo que outros não iram beneficiar de qualquer prestação.

Ao longo dos anos tem sido notório que as contribuições modernas têm vindo a ganhar um espaço próprio no nosso sistema fiscal. Tendo em conta que as contribuições

²⁰ ATC. STA 0428/14, Data do Acórdão:09-09-2015. “As contribuições financeiras, caracterizam-se também pelo carácter comutativo, mas apresentam componente coletiva mais acentuada, não se dirigindo à compensação de uma contrapartida prestada a um sujeito determinado, mas sim à compensação de prestações dificilmente divisíveis no plano individual, que, todavia, são imputáveis a um grupo determinável de sujeitos”

²¹ Cfr. Sérgio Vasques (2008), p. 172-173.

incidem sobre determinados operadores económicos, ou certos grupos de consumidores, conseguimos, assim, identificar uma das características que as distingue claramente das taxas (estas visam uma prestação individualizada) e dos impostos (não visam qualquer tipo de contrapartida por parte da administração).

Ou seja, contribuição dirige-se ao grupo a que o sujeito passivo pertence sendo que a finalidade compensatória da contribuição tem por base uma presunção de que um ou mais elementos do grupo podem dela beneficiar (mas não deixa de ser uma presunção nada obriga dela venham beneficiar ou aproveitar).

A contribuição apresenta-se como uma figura paracomutativa, visto que existe uma contraprestação administrativa de natureza grupal traduzida na circunstância de que determinados sujeitos passivos desse grupo vão causar custos ou retirar benefícios, mas não existe a necessidade de existência de uma prestação individualizada existe apenas uma presunção de que poderá existir uma contraprestação. Partindo desta premissa é com um elevado grau de segurança que se afirma que as prestações por parte da administração são dirigidas especificamente para o grupo que as integra, mas apenas são presumíveis para os indivíduos que integram o referido grupo.²²

3.1. Principais problemas quanto as contribuições especiais ou tradicionais

A doutrina maioritária tem vindo a defender que as contribuições especiais não se traduzem em genuínas contribuições pelo facto de não apresentarem qualquer fundamento paracomutativo.

Saldanha Sanches considera que as contribuições especiais se encontram ao lado dos impostos, visto que ambas têm como critério de igualdade, o princípio da capacidade contributiva, para além de se encontrarem inteiramente sujeitas ao princípio da legalidade.²³

Por sua vez, Casalta Nabais considera que estas contribuições não passam de impostos especiais pelo facto de “terem por base manifestações de capacidade

²² Cfr. Sérgio Vasques (2008), p. 175. “As contribuições não servem, portanto, a uma troca entre sujeitos passivo e a administração, mas a uma troca entre a administração e o grupo em que o sujeito passivo se integra”.

²³ Cfr. Saldanha Sanches (1998), p. 22

contributiva de determinados grupos de pessoas resultantes do exercício de uma atividade pública”.

No entanto, creio que nestes casos verificamos uma inversão do que aconteceu com os impostos especiais de consumo. Primeiro porque foram criados como tributos unilaterais e depois com a mutação que foi existindo no nosso ordenamento jurídico foram-se transformando em figuras paracomutativas, enquanto as contribuições especiais foram criadas e lançadas como supostas figuras paracomutativas, apesar de se ir descobrindo que por vezes serviam apenas de máscara a verdadeiros impostos.

Temos como exemplo tanto a contribuição especial criada pelo Decreto-lei n.º 51/95, de 20 de março relativa à nova travessia do tejo; como a criada pelo Decreto-lei 54/95, de 22 de março devida pela exposição internacional EXPO 98; como a contribuição especial devida pelos investimentos concretizados na CRIP e na CREP na área do Porto e na CREL e na CRIL na área de Lisboa com origem no Decreto-lei n.º 49/98, de 3 de março, tinham por objeto incidir sobre o aumento do valor dos prédios e dos terrenos para construção beneficiando, assim, das grandes obras públicas; estas contribuições tinham, assim, por finalidade contribuir para o custo das obras públicas de que determinados grupos de sujeitos se tornaram presumíveis beneficiários.

A respeito das contribuições mencionadas o Tribunal Constitucional considerou que as mesmas estavam afetadas de inconstitucionalidade, por estarem em causa impostos retroativos, uma vez que eram devidos tributos relativos a mais-valias anteriores à entrada em vigor dos respetivos Decretos-leis.²⁴

Em relação à incidência subjetiva verificou-se que as mesmas podiam ser exigidas a contribuintes que não tinham obtido qualquer benefício, pondo desta maneira em causa o princípio da igualdade tributária.²⁵

Sérgio Vasques entende quanto às três contribuições especiais referidas que o fundo paracomutativo “é largamente desmentido pela sua estrutura, surgindo estas contribuições especiais por obras públicas como simples instrumentos de mais-valias urbanísticas latentes”. Ou seja, concluí que as contribuições especiais devem ser qualificadas como verdadeiros impostos, uma vez que não têm por objetivo compensar o

²⁴ Opinião que veio a ser sustentada pelos seguintes acórdãos: ATC n.º 81/2005, de 16 de fevereiro e n.º 137/2005 e n.º 138/2005, no mesmo sentido foi o ATC n.º 63/2006 de 24 de janeiro de 2006, por violação do princípio da não retroatividade dos impostos, consagrado no artigo 103.º, n.º 3, da Constituição da República Portuguesa.

²⁵ Cfr. Casalta Nabais (2014), p. 52-53

custo tido pela administração, devendo por isso ser aplicado como critério da igualdade quanto a estas o princípio da capacidade contributiva.

Escreve ainda que quanto às “contribuições especiais que se limitem aos prédios rústicos, terrenos para construção e áreas resultantes de demolição de prédios urbanos que sejam afetos à construção urbana, é legítimo pensar, no entanto, que o benefício resultante das obras públicas que lhes estão subjacentes se projete sobre este tipo de prédios mesmo quando eles quando eles não sejam afetos à construção, como é legítimo pensar que esse benefício projete também sobre os prédios urbanos já edificados.”.

O autor dá assim a entender que as contribuições especiais suprarreferidas serviram assim de máscara a verdadeiros e próprios impostos (tendo em conta que recaiam sobre a força económica de certos contribuintes e do acréscimo patrimonial que se apresenta na sua esfera jurídica). Deste modo, para estarmos face a contribuições especiais genuínas teriam estas de assentar numa ideia paracomutativa, incidindo sobre grupos de sujeitos que presumivelmente aproveitem das obras públicas prestadas pela administração, ou que causem encargos à administração em virtude de alguma atividade. Por outro lado, teriam de respeitar o princípio da proporcionalidade, entre a prestação e contraprestação; ou seja, têm de ser repartidas por via do custo aos presumíveis beneficiários, cabendo assim como critério da igualdade tributária o princípio da equivalência.²⁶

Deste modo, é necessário questionar a base de incidência destes tributos, isto porque, apesar de se poder considerar que existem grupos de sujeitos que aproveitaram presumivelmente da valorização dos seus terrenos através destas grandes obras públicas, pode também acontecer que haja apenas um aproveitamento eventual por parte dos contribuintes.

No entanto, há opiniões doutrinárias no sentido de não se dever generalizar, visto que existem outras contribuições especiais relativas a obras públicas que apresentam fundamento paracomutativo.

Conforme ensina Sérgio Vasques, existem algumas contribuições especiais com genuína natureza comutativa, como é o caso das taxas pela realização de infra-estruturas urbanísticas (TRIU), sendo as mesmas devidas aos municípios para fazer face aos encargos tidos com a realização de infra-estruturas por força das obras realizadas pelos contribuintes.

²⁶ Cfr. Sérgio Vasques (2015), p. 276-280

3.2. Análise do caminho que destrinça imposto, taxa e contribuições

Como foi referido, as taxas reportam-se a prestações concretas (específicas, individualizadas e determinadas).

No entanto, nada impede que uma prestação efetiva possa ser futura, isto é, a contrapartida por parte da administração não terá de ser efetivada no momento em que é devida a taxa.

Sérgio Vasques apresenta alguns exemplos como é caso das propinas universitárias exigidas aos alunos no início do ano letivo, antes de prestados os serviços (serviço de ensino) de que as propinas constituem a contrapartida, ou as taxas de portagem, que se cobram à entrada de uma ponte, antes de aproveitada a infra-estrutura que elas pretendem remunerar. Considera mesmo, que estes casos de prestações futuras por parte da administração não representam por si só problemático no plano conceitual, os tributos rigorosamente cumulativos apresentam características muito próprias que a distingue das restantes espécies tributárias e não está em causa se a respetiva prestação possa ser futura. De facto, o aproveitamento da prestação fica ao critério do sujeito passivo e nunca na dependência da administração. A partir do momento em que é efetuado o pagamento prévio por parte do sujeito passivo este adquire na sua esfera jurídica o direito ao aproveitamento da prestação, ficando ao critério do sujeito passivo e nunca na subordinação da administração esse aproveitamento. Apropria-se, assim, de um direito efetivo de poder usufruir de um bem ou serviço e quando, assim, acontece estamos face a uma verdadeira e própria taxa.

O momento em que é pago um tributo não releva para a sua qualificação, isto partindo do princípio de que a prestação irá ser certa, apesar de ser futura, ou seja, aquando do pagamento da taxa o sujeito passivo fica “efetivamente investido no direito de usufruir da prestação administrativa venha ou não a exercê-lo”.^{27 28}

Se olharmos à maioria das taxas que povoam o nosso sistema tributário vemos que elas incidem sobre prestações efetivas, portanto, verifica-se uma concordância entre o pressuposto tributário (formado pela prestação efetiva de bens ou serviços) e a respetiva finalidade. Porém, existem casos excecionais em que a taxa não assenta sobre a prestação

²⁷ Cfr. Sérgio Vasques (2013), p. 249

²⁸ O artigo 16º do Regulamento de Liquidação e Cobrança de Taxas e Outras Receitas Municipais do Município do Porto, prevê que “não pode ser praticado nenhum ato ou facto sem prévio pagamento das taxas”.

que visa compensar, mas antes sobre um facto distinto a partir do qual se infere a sua realização.

Nestes casos, é do entendimento de Sérgio Vasques que será necessário partir das regras de experiência para se concluir do aproveitamento dessa prestação com grau maior ou menor de certeza. Segundo o autor, “quer-se evitar a diluição da categoria das taxas, não podemos admitir que elas se dirijam à compensação de prestações presumidas senão dentro de limites muito estreitos”.

Em conclusão, pode-se afirmar que as taxas correspondem a prestações efetivas, ao contrário das contribuições que correspondem a prestações presumidas, enquanto aos impostos a prestações eventuais.

Devemos considerar estar ainda perante verdadeiras taxas quando um tributo assenta em presunções fortes, em que se possa dizer efetiva a prestação da administração. Um dos casos que melhor demonstram esta ideia são os relativos às tarifas de saneamento cobradas por alguns dos municípios com o objetivo de remunerar o serviço prestado pelas autarquias na recolha de resíduos sólidos aos munícipes e na drenagem de águas residuais.²⁹ O pressuposto destas taxas não é, portanto, constituído pelas prestações que se visa compensar, mas por um facto que se julga representar um indicador seguro do seu aproveitamento. Existe uma presunção forte de que os particulares consomem/usufruem de água canalizada tendo por base a ocupação efetiva de um imóvel para fins de habitação ou comércio; ora, é normal que nessas circunstâncias se produza lixo e águas residuais e que tenha de haver serviços municipais de recolha e tratamento. Nestes casos em que a presunção é forte concluimos que estamos perante uma verdadeira e própria taxa (isto quanto à bilateralidade depois teríamos de verificar o segundo teste da proporcionalidade).³⁰

²⁹ O ATC 76/88 de 7-4-88, 1139/96 e 1140/96 ambos de 6-11-1996. Desta forma, é possível retirar que o pressuposto aqui não assenta na prestação de um serviço por parte da administração, mas antes de um facto, tendo por base que, nos dias que correm e de acordo com as regras de experiência, presume-se que os sujeitos passivos consomem, usufruem da água fornecida (neste caso pela EPAL). Por exemplo num café, a água utilizada para o normal funcionamento do estabelecimento, como também a utilização por parte clientes, leva-nos a presumir com elevado grau de certeza a produção de lixo e de águas residuais. uma vez que o pressuposto neste caso não é a prestação por parte da administração, mas antes um facto indicador do seu aproveitamento. Faz assim sentido, quer por razões de ordem técnica, administrativa ou financeira que não se possa ou não se queira desmembrar as prestações ao nível individual.

³⁰ A tarifa de saneamento atualmente prevista no artigo 52º da Tabela de Taxas e Outras Receitas Municipais do ML tem o propósito de remunerar o serviço prestado pela autarquia na recolha quotidiana de resíduos sólidos dos munícipes e na drenagem das suas águas residuais. A tarifa não assenta, porém, na efetiva realização do serviço de recolha do lixo ou da drenagem das águas.

Relativamente, aos casos em que a presunção da existência de prestação administrativa apresenta uma força apenas relativa (prestações presumíveis), quando existem hipóteses de a mesma se poder efetivar ou não, a resposta tem de ser objeto de reflexão.

Por regra, quando a prestação apenas se mostra provável é porque o tributo em causa é uma contribuição, uma vez que, nos casos em que verificamos que o tributo não é rigorosamente bilateral, tendo em conta que a prestação que visa compensar é apenas presumida, o tributo aproxima-se de outra espécie tributária que não a taxa: as contribuições.

Assim, Segundo Sérgio Vasques quando a “presunção em jogo mostra força apenas relativa e a prestação administrativa parece tão só provável” estamos perante uma “contribuição”.^{31 32}

Por exemplo a contribuição audiovisual apresenta uma presunção mais fraca por várias razões, uma delas é o facto de hoje em dia praticamente todas as casas possuírem aparelhos eletrónicos (como a MEO, NOS, Vodafone), que englobam múltiplos canais e podem nem sincronizar com as estações públicas, outra razão é o facto de Portugal ser o segundo país da Europa com população mais envelhecida e será um pormenor a ter em conta, pois, muitas destas pessoas, podem nem sequer ter televisão. Então quanto a estes casos vemos que a presunção apresenta força relativa apenas podemos dizer que é provável o aproveitamento da prestação administrativa.³³ Na opinião de Casalta Nabais estas contribuições são um imposto sobre o consumo de energia elétrica.³⁴

Por fim, temos ainda prestações que tem por base presunções fracas (prestações eventuais), como é o caso da taxa municipal de publicidade. Tanto Sérgio Vasques como Casalta Nabais entendem que as “taxas” devidas por mensagens publicitárias em propriedade privada são verdadeiros impostos.

Também a jurisprudência considera que o tributo em causa assenta numa presunção bastante frágil, pois o aproveitamento da prestação administrativa é no máximo eventual, estamos, assim, perante um imposto.³⁵

³¹ Cfr. Sérgio Vasques (2013), p. 171

³² Cfr. Saldanha Sanches/João Taborda da Gama, “taxas municipais pela ocupação do subsolo”, *Fiscalidade*, 2004, n.º 19/20, 5-43, afirmam a importância jurisprudência na delimitação do conceitual.

³³ Cfr. Sérgio Vasques (2013), p. 255

³⁴ Cfr. Casalta Nabais (2014), p. 50

³⁵ ATC n.º 437/2003, 558/98 e 63/99

3.3. Competência para a criação de contribuições:

Como ficou escrito o nosso sistema fiscal até à revisão constitucional de 1997 assumia uma divisão dicotómica dos tributos (uma verdadeira “summa divisio”), ou seja, não fazia qualquer menção às figuras intermédias. Com a revisão de 1997 o artigo 165.º, n.º 1, alínea i), passou a prever uma repartição tripartida dos tributos ao referir-se aos “impostos, às taxas e às demais contribuições financeiras a favor das entidades públicas”.

Atentos a este facto, levanta-se a questão de saber a quem cabe a criação e a disciplina das contribuições. Será que podem ser criadas pelo Governo através de Decreto-Lei simples?

De acordo com parte da doutrina, não parece ter sido intenção do legislador atribuir ao Governo o poder de criar contribuições financeiras, por via de Decreto-Lei simples (muito menos através de ato administrativo), isto pelo menos até ser criado um regime geral, através de lei parlamentar que enquadre esta figura tributária.

No entanto, no entendimento de Cardoso da Costa é da competência do Governo, pelo menos até a emanação do regime geral das contribuições a criação de contribuições financeiras, por via de decreto-lei simples.³⁶

Da mesma opinião partilham Gomes Canotilho e Vital Moreira, uma vez que entendem que apenas o regime geral das contribuições financeiras, esta sujeita a lei parlamentar, logo a criação das mesmas pode ser feita através de Decreto-Lei simples.³⁷

Sérgio Vasques, sustenta que os impostos se encontram-se plenamente sujeitos a reserva de lei parlamentar, ao passo que, tanto as taxas como as contribuições financeiras, estão sujeitos a reserva quanto à fixação do respetivo “regime geral”.³⁸

Por sua vez, Suzana Tavares da Silva defende que até a emanação do regime geral, das contribuições financeiras estas ficam sujeitas a reserva de lei parlamentar.³⁹

No entanto, a jurisprudência tem entendido que o Governo poderá através de Decreto-Lei simples, proceder à criação de contribuições financeiras. O ATC n.º 152/103 relativo “a taxa de utilização do espetro radioelétrico”, vai ao de encontro da posição de Cardoso da Costa, uma vez que afirma que a “recondução das contribuições financeiras ao regime jurídico dos impostos paralisaria e bloquearia” a autonomia do Governo. A

³⁶ Cfr Cardoso da Costa (2006), p. 805

³⁷ J. J Gomes Canotilho/VITAL Moreira (Coimbra 2007) Constituição da República Portuguesa Anotada. Vol 1.º pag 1095

³⁸ Cfr. Sérgio Vasques (2008), p. 237

³⁹ Cfr. Suzana Tavares da Silva (2013), p. 78, ss.

mesma posição segue o ATC n.º 539/2015 quanto “a taxa de segurança mais”, tendo em conta que legitima a criação de contribuições financeiras através de Decreto-Lei simples.

A razão parece estar com Sérgio Vasques quando escreve que só aquando da “edição de um tal diploma (regime geral) de enquadramento se pode assegurar a legitimação material destas contribuições financeiras, garantir a sua articulação recíproca e prevenir a formação de um conglomerado de tributos fronteiros aos impostos, mas alheios ao consentimento político do parlamento”.⁴⁰ Desta forma, parece ser lógico que não seja uma faculdade do governo a criação de contribuições financeiras por Decreto-Lei simples, pelo menos até existir um controlo mais exigente quanto ao regime geral das contribuições, até porque temos como exemplo as taxas, que podem ser conformadas por ato administrativo, e quanto a estas assistimos a uma constante multiplicação das mesmas sem que haja grande parte das vezes o controlo necessário.

Será necessário questionar as decisões do TC, pois, tendo as contribuições financeiras adquirido autonomia, segundo o artigo 165.º, n.º 1, alínea i) da CRP e estando o regime geral das contribuições “nas mãos” da reserva de lei da Assembleia República, seria apropriado que houvesse uma maior proteção por parte do Tribunal.

Sérgio Vasques afirma que esta dificuldade se deve ao facto de o próprio texto da LGT prever, no artigo 3.º, n.º 2, que “os tributos compreendem os impostos, incluindo os aduaneiros e especiais, e outras espécies tributárias criadas por lei, designadamente as taxas e demais contribuições financeiras a favor das entidades públicas”. À luz do artigo 4.º, n.º 3, “as contribuições especiais que assentam na obtenção pelo sujeito passivo de benefícios ou aumento de valor dos seus bens em resultado de obras públicas ou da criação ou ampliação de serviços públicos ou no especial desgaste de bens públicos ocasionados pelo exercício de uma atividade são considerados impostos”.

O artigo 3.º, n.º 2, com uma redação menos feliz do nosso legislador parece estar a contradizer o exposto no artigo 165.º, n.º 1, alínea i), da CRP, porém, é de entender que o legislador apenas procura enquadrar as contribuições na “parte de lá” da reserva parlamentar até que seja criado o regime geral que as enquadre corretamente de forma a não permitir a criação de contribuições que sirvam de máscara a outros tributos tendo sido esta a principal razão, para que, o “regime geral” das contribuições e das taxas ficassem sujeitos à reserva de lei parlamentar.

⁴⁰ Cfr. Sérgio Vasques (2008), p. 240

Problema diferente é o da articulação dos diferentes tributos no plano constitucional com o princípio da igualdade. Consoante a estrutura e finalidade de cada tributo será necessário determinar qual a concretização do princípio da igualdade que lhe deve corresponder, o critério material a aplicar ao imposto é da capacidade contributiva, enquanto o critério que se adequa as taxas é o princípio da equivalência. Assim, caberá averiguar qual o critério de igualdade a aplicar nas figuras paracomutativas. Se o princípio da capacidade contributiva ou pelo contrário o princípio da equivalência.

3.4 No que respeita à incidência subjetiva e incidência objetiva das contribuições modernas

Segundo as lições de Sérgio Vasques, observamos que a demarcação da base de incidência subjetiva quanto aos tributos paracomutativos tem por finalidade identificar quais os sujeitos que provocam ou beneficiam de uma contraprestação administrativa ou realizada por entidades privadas que exercem funções públicas. Procura-se, desta forma, determinar (identificar) os sujeitos que tenham causado ou aproveitado presumivelmente de uma prestação administrativa, para que a estes lhes seja exigida uma contribuição para fazer face aos custos ou benefícios que causaram. É através de um modelo de natureza fragmentária que a administração identifica os grupos de contribuintes, sendo assim, exigido uma contribuição a todos aqueles que “partilham a provocação de um custo ou o aproveitamento de um benefício”.

As contribuições modernas, visam garantir que apenas sejam exigidas contribuições a grupos determinados de sujeitos (deixando de fora os sujeitos em que não exista presunção de terem provocado ou aproveitado uma contraprestação).

Relativamente à incidência objetiva conseguimos extrair que as contribuições modernas procuram onerar de forma igual os sujeitos que provoquem custos ou aproveitem benefícios idênticos e tributar de forma diferente aqueles que provoquem custos ou benefícios distintos, sendo imprescindível identificar quais os custos ou benefícios que se encontrem em jogo.

Sérgio Vasques considera que para que haja uma correta segregação dos custos e dos benefícios na figura das contribuições, terá de se utilizar uma técnica essencial “a multiplicação dos indicadores que servem ao cálculo de um mesmo tributo paracomutativo”, de forma, a tornar-se exequível que os custos e benefícios distintos tenham o custo tributário também ele distinto. Ou seja, na estrutura interna de uma

determinada contribuição terá de existir uma multiplicidade de elementos (fragmentação da base de incidência), de forma a conseguir distinguir os sujeitos.

Tem surgido alguns problemas quanto a quantificação no sistema nacional português, uma vez que as bases tributáveis que têm sido utilizadas nas figuras paracomutativas põem em causa o princípio de igualdade tributária. Problema que será tratado e desenvolvido nos pontos seguintes do trabalho.⁴¹

⁴¹ Cfr. Sérgio Vasques (2008), p. 453-457.

4. Alguns problemas de qualificação no sistema fiscal português:

De forma, a concretizar melhor o que foi dito anteriormente teremos de proceder ao estudo da qualificação de alguns tributos, de modo, a aferirmos se se traduzem em impostos, taxas ou contribuições financeiras.

Com efeito, somos confrontados com um problema é o de que por vezes a terminologia (qualificação) dada a certo tributo levanta dúvidas quanto ao correto enquadramento da mesma.

Porém, convém ter presente que iremos ser confrontados com alguns dilemas das figuras paracomutativas, como por exemplo: quem é que as pode criar?⁴²

4.1. Contribuições para a segurança social

As contribuições para a segurança social apresentam-se como receitas de elevada importância financeira. Nas palavras de Saldanha Sanches estas apresentam características em comum com os impostos, “tendo em conta a sua natureza obrigatória e por contemplar em corresponsabilidade difusa. O artigo 63.º da CRP cria um direito geral (princípio da universalidade) que por isso deveria ser independente das contribuições à segurança social”, visto que este sistema tem por objeto a proteção de todos os cidadãos e não apenas aqueles contribuíram para o seu custeio. É característica particular deste sistema que os sujeitos que efetuam o pagamento de uma prestação adquirem vantagens e benefícios que dependem dessa mesma contribuição, logo o sistema diferencia (distingue) os sujeitos (levantando a questão qual o critério de igualdade que melhor se adequa a este tributo).

Sendo certo que o critério de igualdade nas taxas é o princípio da equivalência e que nos impostos o critério a aplicar é o da capacidade contributiva, já “as contribuições para a segurança social estão determinadas por um misto de equivalência e solidariedade social”⁴³, o que constitui um problema, pois, sendo o sistema de contribuição para a segurança social um sistema híbrido, deve questionar-se se, à luz do artigo 165.º, n.º 1, i), da CRP que autonomiza as contribuições financeiras, se as contribuições para a segurança social devem ser consideradas contribuições financeiras?

⁴² Cfr. Canotilho/Vital Moreira, Constituição da República Portuguesa- Anotada 3ª edição (Coimbra 1993).

⁴³ Cfr. Saldanha SANCHES (1998), p. 26-27.

Diogo Leite de Campos e Mônica Leite de Campos escrevem que as “prestações em causa aproximam-se dos impostos pelo facto de terem a sua origem na lei, e por serem devidas a entidades que exercem funções públicas para satisfação dos fins públicos destas”, e que a “referida função previdencial nada mais será do que o objetivo da entidade que é titular o imposto”.^{44 45}

Por sua vez, Sérgio Vasques afirma que as contribuições pagas pelos trabalhadores assentam em “prestações pecuniárias e coativas exigidas por uma entidade pública em contrapartida de uma prestação administrativa presumivelmente provocada ou aproveitada pelo sujeito passivo” e conclui que as mesmas se traduzem em contribuições financeiras.⁴⁶

No entanto, ponderando as características das Contribuições para a Segurança Social deve-se questionar se estas estão mais próximas das taxas ou dos impostos, devendo-se ainda questionar o facto de o Estado subsidiar parte do orçamento do sistema de segurança social, isto porque, parece ser intenção do Estado subsidiar parte do orçamento para fazer face aos custos e benefícios que o sistema de segurança social tem com aqueles que não participam no custeio.

Dadas as características das contribuições para a segurança social, doutrina maioritária compreende e bem que as contribuições para a segurança social são um imposto por atender a necessidades genéricas, uma vez que revertem num benefício indiferenciado dirigido à comunidade, alheio a qualquer finalidade compensatória.⁴⁷

4.2 Taxas de coordenação ou de regulação económica

Designadas como fiscalidade corporativa, as taxas coordenação ou regulação tem vindo a ganhar relevo no nosso ordenamento jurídico nos últimos anos tendo em conta a crise que assombrou o nosso país forçando o Estado a procurar soluções por toda a administração pública, de modo a obter receitas próprias.

⁴⁴ Cfr. Diogo Leite de Campos e Mônica Horta Neves Leite de Campos (2000), p. 69-70.

⁴⁵ ATC n.º 1203/96 de novembro, considera que as contribuições são: “As prestações pecuniárias em que estas contribuições se traduzem, os impostos, carácter definitivo e unilateral, uma vez que só podem ser restituídas quando indevidamente pagas e não implicando nenhuma contrapartida por parte das entidades que delas são credoras... e destinarem-se à realização de um fim inquestionavelmente público.

⁴⁶ Cfr. Sérgio Vasques (2008), p. 189-190.

⁴⁷ Cfr. Saldanha SANCHES (1998), p. 26-27, seguindo o mesmo sentido Cfr. Diogo Leite de Campos e Mônica Horta Neves Leite de Campos (2000), p. 69-70.

Na discussão das questões colocadas pelas taxas cobradas pela ERC assumiu relevância especial a discussão sobre as taxas de regulação e supervisão, uma vez que este tributo a favor da entidade reguladora é tido como uma contribuição financeira.

O regime de financiamento para a ERC encontra-se segmentado, de forma a garantir a sua autonomia técnica e financeira, proporcionando um reforço dos poderes de regulação e supervisão das atividades de comunicação social. Portanto, o orçamento da ERC é sustentado “pelos cidadãos, através das transferências do Orçamento do Estado, uma vez que estes são beneficiários diretos da atividade de regulação da comunicação social” e “outra parcela do orçamento da ERC é sustentada por taxas a cobrar junto das entidades que prosseguem atividades no âmbito da comunicação social. Estas taxas são diferenciadas algumas são contrapartida dos atos praticados pela ERC em função dos custos necessários à regulação das atividades, ou à prestação de serviços específicos, ou em função das vantagens obtidas pela utilização de bens do domínio público na atividade de difusão” (traduzem-se em verdadeiras taxas).

Por sua vez, tem-se questionado se as taxas de regulação e supervisão, enquadram as contribuições financeiras pelo facto de não ser possível identificar uma contraprestação específica, ao contrário do que sucede com as taxas devidas à mesma entidade reguladora pela presença individualizada e concreta de serviços a cada um dos operadores no mercado sob regulação.

De acordo com Casalta Nabais as taxas de regulação e supervisão têm por base a existência de uma contraprestação de natureza grupal, ou seja, verifica-se o seu carácter paracomutativo entre a entidade e grupo de operadores que a integra. Ainda segundo Casalta Nabais tal como nas taxas, as figuras paracomutativas devem quanto ao montante a cobrar respeitar o correspondente “teste da proporcionalidade entre as taxas a pagar pelos conjuntos dos regulados do correspondente setor de atividade sujeita a regulação pública e a respetiva contraprestação específica traduzida na prestação desse serviço de regulação e supervisão” (respeitando assim o princípio da equivalência).⁴⁸

Sérgio Vasques, por sua vez, considera que as taxas de regulação e supervisão são tributos devidos a entes públicos menores, que integram a administração indireta ou que possuem estatuto independente, e que têm por função prestar atividades de coordenação ou regulação, em certos setores económicos.⁴⁹ Acrescenta ainda que não estamos perante

⁴⁸ Cfr. Casalta Nabais (2014), p. 54

⁴⁹ Cfr. Sérgio Vasques (2008), p. 191

verdadeiras e próprias taxas, tendo em conta a não existência de uma prestação efetiva, isto é, a taxa em questão não é determinada ou individualizada a um sujeito passivo em concreto, no entanto não estamos também face à figura do imposto “pois que o seu propósito não reside na pura e simples angariação de receita”, visto que, neste caso, existe um grupo de operadores que aproveitam ou causam prestações por parte destas entidades de coordenação ou regulação.

Estamos assim perante contribuições genuínas, uma vez que visam um grupo ou conjunto de pessoas, através de serviços de coordenação ou regulação que aproveitou a todo o mercado e presumivelmente todo o grupo de operadores, no entanto e como já foi referido exige-se o cumprimento do segundo teste da proporcionalidade entre a taxa de regulação e supervisão e os custos ou benefícios causados à respetiva entidade.⁵⁰

4.3 Tributos Associativos

Ora, os tributos associativos traduzem-se em quotizações obrigatórias exigidas pelas associações públicas como, são exemplo, as quotas profissionais para as respetivas ordens que têm por objeto o financiamento de “tarefas públicas muito especiais” de forma a fazer face aos interesses próprios dos seus membros.⁵¹

De acordo com Casalta Nabais, os tributos associativos apresentam carácter de impostos especiais que “em virtude da sua própria natureza, concretizam a ideia de autotributação, que está por detrás daquele princípio, através da aprovação das referidas quotas”. Ou seja, entende que o critério material de igualdade deste tributo deve ser articulado na noção de imposto, visto que é “uma prestação exigida a detentores de capacidade contributiva, a favor de entidades que exerçam funções ou tarefas públicas”.⁵²

Por sua vez, Sérgio Vasques apresenta outro entendimento quanto estes tributos ao considerar que se trata de prestações obrigatórias exigidas por “entidades associativas de direito público em contrapartida dos serviços que prestam aos associados na defesa dos seus interesses comuns”. Entende ainda que apresentam um fundo corporativo pelo facto de ser devida uma prestação pelos sujeitos passivos às entidades associativas que exercem

⁵⁰ Opinião contrária aos autores anteriores. - Segundo Alberto Xavier no Manual de Direito Fiscal, na taxa de regulação e supervisão “não se descortina qualquer nexos sinalagmático”, logo não poderiam ser consideradas como uma taxa, considerava que eram “verdadeiros impostos”, da mesma opinião partilhava a jurisprudência, como exemplifica o ATC n.º 261/86, de 23 de julho, em que o Tribunal Constitucional entende que deve respeitar o artigo 165º relativo à reserva de lei parlamentar

⁵¹ Cfr. Casalta Nabais (2014), p. 54

⁵² Cfr. Casalta Nabais (2014), p. 43

funções no interesse exclusivo dos associados que delas pertençam ou façam parte. São devidos tributos associativos as ordens e câmaras profissionais e também aqui assistimos a uma intensificação crescente de ordens profissionais.⁵³

Também Alberto Xavier dá a entender que os tributos associativos não se enquadram na figura do imposto: “o imposto liga-se ao financiamento de despesas públicas efetuadas por entes por entes de direito público e autoritariamente custeadas de harmonia com o princípio da capacidade contributiva”, enquanto as quotas profissionais procuram dar lugar “ao financiamento de associações pelos seus membros nos termos que estes livremente definem nos estatutos”.⁵⁴

Segundo Sérgio Vasques, verificamos que não existe uma contrapartida específica por parte das ordens profissionais aos seus membros, porém aferimos que os tributos associativos procuram financiar os encargos destas entidades que exercem funções públicas, ou seja estes tributos não servem para fazer face à generalidade das despesas públicas (finalidade dos impostos). Estamos assim, perante uma figura intermédia (entre a taxa e o imposto), uma vez que “os tributos associativos deverão ser tratados como impostos para efeitos da reserva de lei parlamentar”, desde logo por motivos de prevenção, para que não dêem lugar à criação de contribuições financeiras mascaradas de verdadeiros impostos, “pelo menos enquanto não surja regime geral que as enquadre, não devendo sê-lo, porém, para efeitos do princípio da igualdade tributária, pois que também os tributos associativos repelam o critério da capacidade contributiva e apelam em seu lugar ao princípio da equivalência”.

Todavia, o Tribunal Constitucional embora tenha deixado em aberto se os tributos cobrados pelas ordens profissionais integram a figura das contribuições financeiras, uma vez que não poderão ser enquadradas nas taxas por via de não se figurarem rigorosamente comutativas, acabou por concluir que se tratavam de impostos pelo facto “de que o que se pretendeu com aquela reserva foi deixar à competência da Assembleia da República para ficar dependente das opções políticas do Parlamento a criação e a definição dos elementos essenciais daquelas receitas unilateralmente impostas que hão-de custear o financiamento em geral das despesas públicas” .⁵⁵

⁵³ Cfr. Sérgio Vasques (2008), p. 199

⁵⁴ Alberto Xavier (1974), p. 78-79

⁵⁵ ATC n.º 497/89, de 13 de julho (ver nota de rodapé p. 202 para concluir a ideia das contribuições modernas)

Também Casalta Nabais compreende que os tributos associativos, nomeadamente as quotas para as ordens profissionais, devem ser considerados como “impostos associativos em virtude da sua própria natureza”, pelo facto de concretizarem “uma ideia de autotributação, que está por detrás daquele princípio, através da aprovação das referidas quotas pelos respetivos associados ou pelos seus representantes.”⁵⁶

4.4 Impostos especiais de consumo

Segundo a distinção entre: impostos fiscais; e impostos extrafiscais, os primeiros têm como finalidade principal a persecução de receitas (traduzem-se em verdadeiros impostos sendo-lhes aplicado os princípios constitucionais)⁵⁷ enquanto os segundos têm por âmbito objetivos de natureza económica e social (procuram limitar determinado facto gerador).

Conforme ensina Casalta Nabais, os impostos especiais de consumo constituem em impostos “monofásicos e administrados pela Autoridade Tributária (não havendo lugar a autoliquidação)”.

O autor enquadra estes impostos no rendimento-acrécimo afirmando que “tributa-se o rendimento ou o património utilizado no consumo”.

Traduzem-se, em Impostos Especiais de Consumo os Imposto Sobre os Produtos Petrolíferos que incidem sobre bens como o gasóleo, petróleos (bens utilizados como carburante) e incide ainda sobre a eletricidade. Aplicando-se as taxas específicas constantes do artigo 92.º n.º 1 e 2 do Código dos Impostos Especiais de Consumo.

Ao passo que o Imposto sobre o Tabaco apresenta-se: como um imposto de taxa mista, tendo em conta que se aplica uma taxa específica (incidem sobre grandezas físicas) por cada milheiro de cigarros e uma taxa ad valorem (impostos que incidem sobre valores), composta por uma percentagem do preço, segundo o artigo 101.º do CIEC

Quanto ao Imposto sobre o álcool e as bebidas alcoólicas, incidem taxas específicas sobre os vários tipos de bebidas alcoólicas (vinho, cerveja, e outras bebidas alcoólicas) de acordo com o teor de álcool de cada bebida, conforme expressa o artigo 71.º e seguintes do CIEC.⁵⁸ Estes impostos também são conhecidos como impostos do vício, tendo em

⁵⁶ Opinião esta que também foi sustentada pelo TC no ACT n.º 497/89, de 13 de julho, p. 227

⁵⁷ Cfr. Casalta Nabais (2014), p. 84

⁵⁸ Cfr. Casalta Nabais (2014), p. 564-566

conta que visam produtos como o álcool, o tabaco e produtos petrolíferos, procuram tributar estes produtos devido aos elevados custos sociais que causam.⁵⁹

Segundo Diogo Leite de Campos e Mónica Leite de Campos estes impostos levantam questões pelo facto de apresentarem consequências negativas por não terem em consideração a situação económica do sujeito passivo.⁶⁰

Sérgio Vasques afirma que estes inicialmente apresentavam como finalidade principal a angariação de receitas, isto é, apresentavam contornos unilaterais (foram criados com uma finalidade puramente económica, tinham o propósito de angariar receita para o estado, eram enquadrados nos termos do artigo 104.º, n.º 4 “oneração dos consumos de luxo), no entanto, a partir dos anos 80 e 90, devido a uma maior consciencialização por parte das entidades europeias (harmonização dos impostos especiais de consumo) de que estes produtos originam custos ambientais e de saúde pública, ou seja, verificou-se uma mutação na finalidade deste imposto. Afirma ainda que estes impostos têm um fundamento paracomutativo, visto que, estabelece uma contrapartida entre o estado e determinados grupos de pessoas que se presumem causadores de determinados custos, assim, os impostos especiais de consumo podem situar-se entre a figura do imposto e da taxa, ou seja, compreenderem uma contribuição financeira, tendo por base a transformação do objeto inicial (angariação de receita), e no sentido de que o imposto cobrado seja efetivamente direcionado para prevenção dos custos e danos que estes irão estes grupos de sujeitos presumivelmente causar.

Afirma que estamos na presença de genuínas contribuições, tendo em conta que existe uma compensação dos custos acrescidos provocados por exemplo pelos indivíduos que fumam ou por aqueles que consomem álcool para o serviço nacional de saúde, ainda para mais também neste caso o aproveitamento do serviço nacional de saúde é apenas presumível, pois, nem todos os indivíduos que fumam e consomem álcool necessitam dos cuidados. Apesar de existirem indicadores que confirmam que a probabilidade aumenta nos casos de consumo destes bens.⁶¹

Creio apesar de tudo que será necessário provar este nexos causal (se efetivamente verifica).

⁵⁹ Cfr. Saldanha Sanches (1998), p. 273-274

⁶⁰ Cfr. Diogo Leite de Campos e Mónica Horta Neves Leite de Campos (2000), p. 138

⁶¹ Cfr. Sérgio Vasques (2015), p. 267-269

O facto essencial para o correto enquadramento de um qualquer tributo público será através da determinação da respetiva finalidade conjugada com o critério de igualdade que melhor se lhe adequa.

5. Princípio da igualdade tributária nos diferentes tributos

O princípio da igualdade tributária não se encontra consagrado expressamente na CRP, porém decorre do princípio geral de igualdade previsto no artigo 13.º da CRP. A justiça tributária tem necessariamente de assentar na igualdade perante a lei.^{62, 63, 64}

Para cada figura tributária é necessário determinar o critério de igualdade materialmente adequado.

Nos impostos, este princípio toma como forma o critério da “capacidade contributiva”, ao passo que nas taxas a medida da exigibilidade assenta no “princípio da equivalência”.

Do ponto de vista jurídico-constitucional, o problema é o parâmetro de quantificação de cada tributo público, isto é, saber qual o critério material de igualdade a aplicar.

Como já foi referido, apenas estaremos face a um imposto (tributo unilateral), caso o critério de igualdade adotado seja a capacidade contributiva do contribuinte. Segundo Teixeira Ribeiro o princípio da igualdade, “implica assim igual imposto para os que dispõem de igual capacidade contributiva - igualdade horizontal - diferente imposto para os que dispõem de diferente capacidade contributiva na proporção desta diferença – igualdade vertical-.”⁶⁵

A finalidade do imposto é que toda a comunidade contribua para despesas que são aproveitadas por todos, sendo, por isso, o critério de igualdade mais adequado o da capacidade contributiva, cada um contribui de acordo com a sua força económica, sendo exigidos impostos sobre todas as realidades económicas, isto é, incidindo sobre o rendimento, o património e o consumo dos particulares.

Tendo o imposto como medida o princípio da capacidade contributiva, procura que se tribute o contribuinte consoante a sua força económica (todas as manifestações de riqueza), e apresenta como finalidade uma ideia de solidariedade (interesse geral).

Segundo, Casalta Nabais o princípio da capacidade contributiva não encontra um suporte adequado nem na teoria do benefício ou da equivalência, por não estarem em

⁶² Cfr. Saldanha Sanches (1998), p.141-142

⁶³ Cfr. Casalta Nabais (2014), p. 155

⁶⁴ Cfr. Sérgio Vasques (2013), p. 289

⁶⁵ Cfr. Teixeira Ribeiro (2011), p.261-278

sintonia com o Estado Social, servindo essas teorias apenas de suporte aos tributos bilaterais.

Relativamente aos tributos bilaterais, a medida (critério) da exigibilidade resulta do princípio da proporcionalidade, conforme expresso no artigo 4.º, n.º 1, do RGTAL: o “valor das taxas das autarquias locais é fixado de acordo com o princípio da proporcionalidade”.

Casalta Nabais afirma que a medida das taxas tem por base o princípio da proporcionalidade (proporcionalidade entre a taxa e a contraprestação específica).⁶⁶ Nas palavras de Diogo Campos e Mónica Campos, “As taxas são medidas pelo facto gerador, numa relação custo/utilidade/preço, em termos de a taxa dever ser inferior ou, quanto muito, equivalente ao custo do serviço ou à utilidade do bem do domínio público.”⁶⁷ Por fim, Saldanha Sanches afirma que a medida quantificadora da taxa é o princípio do benefício ou da equivalência, mas faz menção a um problema, que é o facto de o Tribunal Constitucional apenas pôr em causa o nível da taxa quando o montante do tributo revelar uma desproporção excessiva.⁶⁸ Neste sentido vejam-se, entre outros, o Acórdão n.º 68/2007, onde se escreve: para que “a determinação do montante do tributo em causa possa funcionar como indício para a sua qualificação como taxa ou imposto, entende este Tribunal que apenas a manifesta desproporcionalidade entre o montante do tributo, por essa forma determinado, e o custo do serviço público (o carácter 'completamente alheio' a este) poderá levar a que o tributo em questão deva ser encarado, de um ponto de vista jurídico-constitucional, como verdadeiro imposto. O Acórdão n.º 68/2007 afirma, assim, a desnecessidade de correspondência económica entre o custo do serviço e o montante da taxa”.⁶⁹

Deste modo, segundo o Tribunal Constitucional, apenas se o valor da taxa for manifestamente excessivo (alheio ao custo do serviço prestado), poderá então considerar-se que não estamos face a uma taxa do ponto de vista jurídico-constitucional.⁷⁰ E

⁶⁶ Cfr. Casalta Nabais (2014), p. 46

⁶⁷ Cfr. Diogo Leite de Campos e Mónica Horta Neves Leite de Campos (2000), p. 65

⁶⁸ Cfr. Saldanha Sanches (1998), p. 21-22

⁶⁹ Também no citado ATC 410/2000 [publicado em Acórdãos do Tribunal Constitucional, 48.º vol., pp. 141-163]: “para a função da taxa pode ser menos relevante o custo e, por exemplo, mais relevante a contenção da utilização de um serviço - o que significa (e a jurisprudência constitucional tem-se comprometido nesse sentido) que o carácter sinalagmático da taxa não exige a correspondência do seu montante ao custo do bem ou serviço prestado: a bilateralidade que a caracteriza mantém-se, mesmo na parte excedente ao custo”.

⁷⁰ De acordo com ATC 640/95, “porque desse modo, e nessa medida, se afetaria a corresponsabilidade, assim, a desproporcionalidade, desvirtua-te da corresponsabilidade, lesaria o critério legitimante da taxa, enquanto a adequação à capacidade contributiva é característica do imposto”, (cf. ATC 1108/96).

conforme afirma o Acórdão 68/2007: “é necessário que se trate de um critério que, pelos seus resultados, seja “completamente alheio” ao custo ou à utilidade do serviço, não bastando, para tal alteração de qualificação, o facto de se recorrer, na fixação do montante da taxa, a elementos que são também indícios de capacidade contributiva (e, portanto, característicos de uma técnica própria dos impostos), se a esses índices estiver associada ainda uma tendencial ligação àqueles custos e utilidade”.

No entanto, é necessário dar cumprimento aos princípios norteadores do RGTAL quanto à quantificação da taxa, de acordo com os quais a determinação do quantum da taxa deve respeitar a equivalência económica e a proporcionalidade, não devendo ultrapassar o custo da atividade pública local ou o benefício proporcionado.

O artigo 4.º do RGTAL impõe que os princípios da equivalência e da proporcionalidade sejam respeitados, caso contrário estamos perante uma ilegalidade (por violação dos referidos princípios). E, apesar de a jurisprudência constitucional consagrar a ideia de que as taxas se bastam com a equivalência jurídica, verificamos que não é essa a solução da lei, pois o RGTAL impõe a equivalência económica, ao estabelecer que o valor da taxa não deve ultrapassar o custo da atividade pública local ou o benefício proporcionado ao particular. No entanto, Casalta Nabais (como Teixeira Ribeiro) considera que, ao ser ultrapassado o custo e desrespeitado o princípio da proporcionalidade, o tributo deixa de poder ser qualificado como bilateral. Consequentemente, podem colocar-se problemas de inconstitucionalidade orgânica e formal quanto à sua criação.

Desta forma, sempre que o montante da taxa ultrapasse o custo estamos perante uma ilegalidade, visto que, há incumprimento da lei.

Face ao exposto teremos agora de averiguar os dois vetores (custo para o ente público ou benefício para o particular) do princípio de equivalência, antes de proceder à análise da medida (ou critério) de igualdade que melhor se adequa às contribuições.

7. Princípio da Equivalência ou da Proporcionalidade: parâmetros

O princípio da equivalência visa adequar a repartição dos encargos tributários em função de dois vetores, pois pretende que cada indivíduo contribua na medida do custo que provoca à comunidade ou na medida do benefício que a comunidade lhe proporciona. O objetivo é fazer com que contribuam aqueles que causam ou aproveitam de prestações administrativas, deixando de fora o resto da comunidade.

Em determinadas situações a relação entre a prestação e a contraprestação não se adequa ao critério do custo, por exemplo quando os tributos comutativos assentam em bases tributáveis ad valorem. Logo, o tributo é exigido em troca de uma contrapartida específica e produz um benefício na esfera do sujeito passivo (individualizável, determinado, específico), tendo o montante de corresponder ao valor desse mesmo benefício, não podendo ser exigido, pagamento superior, conforme consagra o artigo 4.º, n.º 1 da RGTAL.

Segundo Suzana Tavares da Silva, o “sistema português aproxima-se neste ponto ao sistema alemão: as taxas assentam no princípio da equivalência entre prestação e contraprestação, traduzindo-se esta equivalência num específico benefício económico para o contribuinte, a aferir segundo o princípio da compensação pelos benefícios (Vorteilsausgleich)”, o valor da taxa é então determinado com base no benefício económico repercutido na esfera do contribuinte.⁷¹

O custo é vetor de concretização do princípio da equivalência quando é possível apurar o custo inerente a uma determinada prestação administrativa. Sérgio Vasques considera que a lei, ao proibir que o montante de uma taxa seja superior ao custo incorrido pela administração, coloca o custo como limite máximo, uma vez que procura dar proteção aos sujeitos passivos. Nesses casos, o valor da taxa corresponde ao custo real ou previsível do serviço em causa não podendo ultrapassar esse mesmo custo.

A questão que se levanta quanto a estes vetores, é se algum destes vetores é subsidiário ou se ambos se encontram em pé de igualdade. Qualquer que seja a opção (por um ou outro vetor) pelo legislador, forçoso é que essa opção se mostre adequada ao tributo em causa, de forma a respeitar o princípio da igualdade tributária na fixação da estrutura e montante do tributo.

⁷¹ Cfr. Suzana Tavares da Silva (2013), p. 109

Conforme ensina Sérgio Vasques, a criação de tributos comutativos assentes no valor dos rendimentos, património e consumo do contribuinte (manifestações de riqueza em que o critério é o princípio da capacidade contributiva) deve considerar-se inadmissível, pois o princípio da igualdade tributária não permite diferenciações alheias aos custos ou aos benefícios. O autor sublinha que a “inadequação das bases tributáveis ad valorem à revelação de custos e benefícios é de tal modo evidente que as mais das vezes não se pondera sequer a sua introdução em taxas e contribuições, reconhecendo-se que a única solução materialmente justa é a de as estruturar como tributos de base específica”.⁷²

Quanto a esta temática importa referir que o ATC n.º 68/2007, relativo à taxa de conservação ou saneamento, da Câmara Municipal de Lisboa, criada com a finalidade de cobertura dos custos relativos à manutenção e conservação da rede de esgotos. O Regulamento Geral das Canalizações de Esgotos da Cidade de Lisboa criou o tributo e fixou uma base tributável ad valorem, dispondo que o montante a cobrar pela “tarifa de saneamento” corresponderia a “0,25% do valor patrimonial dos prédios urbanos”, sendo esta base tributável adotada para a taxa de saneamento a mesma base tributável do IMI.

Será necessário fazer menção ao mais recente Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 848/2017, relativo à taxa municipal de proteção civil, tendo em conta que tal como a “tarifa de saneamento” dispõe de uma base de tributável ad valorem, isto é, corresponde ao valor patrimonial do prédio. O Tribunal Constitucional no acórdão n.º 848/2017, apresenta uma nova visão, uma vez que vem rejeitar a utilização bases tributáveis ad valorem para as figuras paracomutativas, afirmando que: “a proximidade funcional que permite estreitar o universo dos beneficiários” de onde poderá resultar uma presunção forte desse mesmo benefício “não sucede no caso da taxa municipal para a proteção civil” (como também não sucede para a tarifa de saneamento), visto que, se socorre de uma “presunção fraca, ou mesmo eventual, vazia de conteúdo”. Desta forma, não se poderá “afastar com segurança o seu carácter arbitrário, dado que a relação entre prestações é vaga e indireta, ao ponto de quebrar os nexos essenciais de estabelecimento das correlações presumidas”. Para além disso, como já foi referido os tributos ad valorem enquadram-se no critério da capacidade contributiva, visto que a tributação ad valorem é uma medida utilizada para os impostos diretos e não tem por objetivo qualquer contraprestação.

⁷² Cfr. Sérgio Vasques (2008), p. 466-467

O problema que nos interessa aferir é referente à verificação da base tributável e se o vetor utilizado é o mais adequado quanto ao tributo referido no ATC n.º 68/2007, tendo em conta que o princípio da equivalência procura isolar custos e benefícios inerentes à prestação administrativa ou a comportamentos do contribuinte.

Não existindo imposição constitucional ou legal quanto à articulação dos dois vetores, custo ou benefício, será necessário procurar determinar em relação a cada taxa em concreto qual o mais adequado.

O Tribunal Constitucional no acórdão n.º 68/2007 afirma que: “não pode dizer-se que o critério de determinação do montante do tributo (valor patrimonial do prédio) seja completamente alheio à utilidade (benefício) que o particular dele retira”, isto porque, considera que são “os proprietários dos prédios quem retira vantagem direta do facto dos prédios disporem da rede geral de esgotos em bom estado de conservação e manutenção”, acrescenta ainda “quer façam muito ou pouco uso da rede”.

Aqui, e de acordo com Sérgio Vasques⁷³, verifica-se um equívoco por parte do tribunal, visto que confunde o valor das prestações administrativas com a riqueza do contribuinte. O Tribunal Constitucional sustenta “que a diminuição do valor de um prédio pelo facto de não possuir ligação à rede de esgotos tende a ser maior para prédios com elevado valor patrimonial do que para prédios com baixo valor patrimonial”, acabando por concluir que “o critério de fixação do montante do tributo em causa não é completamente alheio ao seu custo ou à utilidade para o devedor”. Ou seja, o Tribunal Constitucional neste caso considerou que a base tributável (valor patrimonial do prédio) prevista no referido Regulamento é o elemento que melhor expressa ou demonstra a correlação entre a taxa e o custo de conservação, por entender que é o sujeito passivo quem retira uma vantagem óbvia do bom estado de conservação dos esgotos e ainda porque a rede de saneamento implica um aumento no valor patrimonial do prédio. Isto independentemente de os sujeitos passivos utilizarem ou não o imóvel; o Tribunal Constitucional desvaloriza as situações em que o imóvel não se encontra habitado não estando a contribuir para o desgaste da rede esgotos, pois considera que cada sujeito passivo retira um benefício individualizado do sistema de saneamento.

Porém, este argumento do TC é questionável, porque apesar de poder ser verdade o argumento de que a rede de esgotos comporta uma vantagem para cada sujeito passivo em termos individuais, a realidade é que se trata de um bem essencial para a generalidade

⁷³ Acórdão n.º 68/2007 do Tribunal Constitucional, comentado por Sérgio Vasques.

da comunidade, gerando vantagens para toda a comunidade. Por outro lado, como defende Sérgio Vasques, existem outros elementos que podem servir melhor para imputar os custos causados na rede de saneamento; um dos indicadores será o “próprio consumo de água de abastecimento público que os estudos na matéria demonstram manter correlação muito mais próxima com a produção de águas residuais ao nível doméstico”⁷⁴.

O facto é que Tribunal Constitucional concluiu que a forma de fixação do montante adotada não é completamente desproporcionada ao custo ou ao benefício aproveitado pelo contribuinte quanto ao serviço prestado pelo município, uma vez que apesar de o cálculo da tarifa não estar associado ao custo do serviço prestado pela autarquia, é possível aferir, a partir da “determinação do valor patrimonial, circunstâncias como o tipo, dimensão e localização do imóvel, então, quanto maior for o seu valor patrimonial, maior será, tendencialmente, a sobrecarga por ela aduzida ao coletor geral de esgotos”. O Tribunal Constitucional entende que “um imóvel de menor valor patrimonial por contraposição com um outro de maior valor, terá, presumivelmente menor capacidade de suporte de pessoas ou estará inserido em zona menos densamente povoadas e se maior é a sobrecarga maiores serão consequentemente os encargos com a manutenção e conservação, quando não mesmo, com o reforço das infra-estruturas”.

Note-se que o Tribunal Constitucional afirmou, com razão, que a ligação entre o valor patrimonial dos prédios e o sistema de saneamento é em alguns casos “ténue” e em outros “praticamente inexistente”, como acontece no caso dos imóveis de segunda habitação, os prédios devolutos e palacetes. Ou seja, o TC ao fim ao cabo reconhece que esta base tributável pode ser falaciosa, isto porque nem sempre o “valor patrimonial do prédio depende de fatores que podem também não ter relação com a intensidade de utilização do serviço ou os custos a que o prédio dá causa”.

No entanto, o Acórdão n.º 848/2017, revela uma grande evolução por parte do Tribunal Constitucional, uma mudança de paradigma, uma vez que afirma que “a incidência da TMPC revela uma estrutura análoga ao IMI” e essa “sobreposição dos regimes é inegável” tendo em conta que ambos os tributos incidem sobre o valor patrimonial dos prédios e que o contribuinte da taxa é determinado com base nas regras do IMI. Segundo o Tribunal isso, “revela que o tributo não assenta na correlação económica das prestações e nessa medida prescinde do nexos de característico dos tributos

⁷⁴ VASQUES, Sérgio, “Taxas de Saneamento ad valorem – anotação ao Acórdão n.º 68/2007, do Tribunal Constitucional”, in *Fiscalidade*, 28

bilaterais já que não pode guiar-se por uma ideia de proporcionalidade entre elas, mas sim e inequivocamente na capacidade contributiva dos sujeitos passivos, revelada pela titularidade do direito sobre os prédios”.

O Acórdão n.º 848/2017, vem deste modo confirmar a doutrina defendida por autores como Sérgio Vasques e Suzana Tavares da Silva, que consideram necessário existir sempre uma relação entre o montante da taxa e o custo de um determinado serviço, de modo que não seja “utilizada como um instrumento para as entidades públicas, máxime, os municípios, financiarem serviços de âmbito geral ou atenderem à utilidade derivada que os sujeitos passivos retirem do bem ou serviço ou à respetiva capacidade contributiva”.⁷⁵ Já nas palavras de Sérgio Vasques quando se procede à identificação do valor dos rendimentos, património ou consumo do sujeito passivo com um determinado custo ou valor de uma contraprestação administrativa incorremos num equívoco grosseiro e frequente no manusear do princípio da equivalência”, sendo por isso, necessário proceder a um controlo mais eficaz das bases tributáveis específicas quanto aos tributos comutativos.^{76 77} O autor afirma ainda que “a riqueza do particular não constitui um indicador válido do custo ou valor de uma prestação pública”, uma vez que, embora um imóvel que tenha um valor elevado não exige necessariamente que as despesas de conservação de esgotos sejam elevadas. O custo que é causado não deve, desta forma, procurar-se na esfera do contribuinte, mas antes na esfera da administração isto porque, o valor dos serviços em causa pode ser elevado quanto a imóveis de baixo valor.

Segundo, Suzana Tavares da Silva quando existe uma combinação do critério do benefício com o critério da cobertura dos custos, isto quanto às taxas que têm por base uma ideia de equivalência assente na cobertura dos custos, é necessário distinguir, como faz a doutrina espanhola, entre os custos trasladáveis que correspondem aos custos respeitantes à utilidade do serviço de que apenas os destinatários das taxas beneficiam, devendo ser estes a suportá-los por inteiro, dos custos imputáveis que apenas podem ser colocados a cargo dos utentes na medida da utilidade do benefício específico por eles recebido, partilhando assim, os custos com a comunidade que instituiu o serviço de interesse geral. Logo, é de evitar que o Estado possa repercutir sobre os utentes dos serviços públicos enquanto contribuintes das correspondentes taxas todos os custos de

⁷⁵ Cfr. Suzana Tavares da Silva (2013), p. 117-119. Veja-se ainda o acórdão n.º 256/2005, de 24 de maio.

⁷⁶ Cfr. Sérgio Vasques (2008), p. 468-469.

⁷⁷ Opinião agora também sustentada no Acórdão n.º 848/2017

todos os serviços públicos.⁷⁸ De acordo com Suzana Tavares da Silva, nas situações em que os dois vetores concorrem para a fixação do montante de uma determinada taxa, deve em 1º lugar ser determinado o custo real ou previsível do serviço prestado, até porque parece ser esta a primeira intenção do legislador no artigo 4.º da RGTAL, visto que, faz menção primeiro ao critério do custo e só depois ao benefício. Assim a solução mais adequada é esta: em primeiro lugar, o montante da taxa deve ser determinado em concordância com a sua finalidade e de acordo com o custo efetivo do serviço prestado. Só subsidiariamente é que o valor da taxa deverá ser apurado em referência ao benefício auferido pelo sujeito passivo.⁷⁹

⁷⁸ Cfr. Suzana Tavares da Silva (2013), p. 119

⁷⁹ Cfr. Suzana Tavares da Silva (2013), p. 121-122

Conclusão

A Revisão Constitucional de 1997 deu lugar a uma nova redação da norma do artigo 165.º, n.º 1, alínea i), autonomizando, assim, a figura das contribuições financeiras, embora compartilhe características da natureza dos impostos (por não visar uma contrapartida individualizada), como também das taxas (pelo facto de haver uma comutatividade, mas entre um grupo de destinatários e a administração).

Ao longo do trabalho verificámos que a contribuição financeira traduz-se numa figura paracomutativa, uma vez que procura retribuir/compensar prestações administrativas que, presumivelmente, são provocadas ou aproveitadas pelo sujeito passivo, por força de pertencer a um grupo de destinatários que têm a responsabilidade de financiar essa mesma prestação administrativa.

Ainda para mais quando as contribuições financeiras têm por finalidade fazer face às despesas associadas a determinados custos dos serviços prestados pelas entidades que exercem funções públicas.

Concluo, para que se cumpra a ideia central de equilíbrio ou justiça material, teremos de aplicar o princípio da equivalência em matéria de contribuições financeiras, conclusão de que também o Tribunal Constitucional no mais recente acórdão parece chegar.

Jurisprudência

Jurisprudência Consultada

(por tribunal e ordem cronológica)

Acórdãos do TC

ATC n. ° 76/88

ATC n. ° 354/98

ATC n. ° 558/98

ATC n. ° 63/99

ATC n. ° 81/2005

ATC n. ° 63/2006

ATC n. ° 68/2007

ATC n. ° 152/2013

ATC n. ° 539/2013

ATC n. ° 848/2017

Acórdãos do STA

ATC. STA n. ° 0428/14

Bibliografia

CAMPOS, Diogo Leite de, CAMPOS, Mónica Leite de, in “Direito Tributário”, 1996, Almedina

CANOTILHO, J. J. Gomes e MOREIRA, Vital, “Constituição da República Portuguesa Anotada”, vol. I, 4.^a ed. revista, Coimbra, 2007

COSTA, José Manuel Cardoso da, “Curso de Direito Fiscal”, Coimbra, 1979

MARTINEZ, Pedro Soares, “Direito Fiscal”, 9.^a ed., Coimbra

NABAIS, Casalta, “Direito fiscal”, 3.^a ed., Almedina

RIBEIRO J. J. Teixeira, “Lições de finanças públicas”, 5.^a ed., refundida e actualizada, Coimbra, 1995

SANCHES, J. L. Saldanha, “Manual de Direito Fiscal”, LEX, Lisboa, 1998

SILVA, Suzana Tavares, “As taxas e a coerência do sistema tributário”, 2.^a ed., Cejur, Coimbra Editora, 2013

VASQUES, Sérgio, “O Princípio da Equivalência como Critério da Igualdade Tributária”, Almedina, janeiro, 2008

VASQUES, Sérgio, “Regime das Taxas Locais. Introdução e comentário”, 2008, Almedina

VASQUES, Sérgio, “Taxas de Saneamento ad valorem – anotação ao Acórdão n.º 68/2007, do Tribunal Constitucional”, in Fiscalidade, 28.

XAVIER, Alberto, “Manual de Direito Fiscal”, vol. I, Lisboa, 1981

Na Web

Taxas e Contribuições Financeiras a Favor das Entidades Públicas e Contribuições para a Segurança Social [Em linha]. Lisboa: Centro de Estudos Judiciários, 2015.

[Consult. 17 mar. 2018].

Disponível na internet: <URL:

http://www.cej.mj.pt/cej/recursos/ebooks/Administrativo_fiscal/eb_Taxas_contribuicoes_financeiras.pdf

ISBN 978-989-8815-19-4