



UNIVERSIDADE CATÓLICA PORTUGUESA

# **Contribuições Financeiras: algumas reflexões**

Luís Gonzaga Baldaia Zagalo da Silveira Portocarrero

Mestrado em Direito

Faculdade de Direito | Escola do Porto

2021





UNIVERSIDADE CATÓLICA PORTUGUESA

# **Contribuições Financeiras: algumas reflexões**

Luís Gonzaga Baldaia Zagalo da Silveira Portocarrero

Orientador: Tomás Tavares

Mestrado em Direito

Faculdade de Direito | Escola do Porto

2021

*“Nenhuma sentença ou palavra é independente  
das circunstâncias em que foi proferida.”*

Alfred North Whitehead  
Filósofo e Matemático Inglês  
[1861 – 1947]

## Agradecimentos

Quero começar por agradecer aos meus pais Vítor Manuel Portocarrero e Maria de Fátima Portocarrero por me incentivarem a redigir esta Dissertação e por terem assegurado quer um ambiente tranquilo quer o apoio financeiro necessário à elaboração desta Dissertação.

Depois, quero agradecer aos meus avós Alfredo Victor Portocarrero e Maria dos Prazeres Portocarrero (paz à sua alma) pelo constante encorajamento e por terem financiado o meu percurso académico.

Pretendo também agradecer ao meu orientador o Professor Doutor Tomás Tavares pela sua disponibilidade, dedicação e, em geral, pelo apoio que me prestou durante o processo de elaboração da Dissertação.

Venho também agradecer à Universidade Católica Portuguesa do Porto, aos seus docentes e colaboradores, aos funcionários da Biblioteca da UCP, aos amigos que aqui fiz. Foi na Universidade Católica Portuguesa do Porto que me formei e agora termino o meu Mestrado.

Por fim, quero ainda expressar a minha gratidão ao Dr. Manuel de Freitas Gomes por me ajudar a reconquistar a confiança nas minhas capacidades e a manter a fé de que, sendo diligente e trabalhador acabaria por concluir esta difícil etapa da minha vida; e ao meu tio Fernando António Rodrigues com quem troquei algumas impressões relativamente à crise económica e financeira de 2011 e quanto ao superavit registado em 2019.

## RESUMO

O tema da Dissertação são as Contribuições Financeiras e o seu regime jurídico-constitucional.

Os objetivos e resultados deste estudo foram reunir, organizar e tratar os dados que, gradualmente, extraímos de livros e artigos na área do Direito Fiscal em matéria de Contribuições Financeiras, do Princípio da Legalidade Tributária e do Princípio da Equivalência; dar a nossa opinião pessoal e crítica, alicerçada em argumentos, sobre o conceito de contribuição financeira que se nos apresenta mais correto – consideramos boa a leitura de Casalta Nabais, Sérgio Vasques e Filipe de Vasconcelos Fernandes; tomar posição na querela em redor da criação de contribuições financeiras que separa doutrina e jurisprudência – estamos de acordo com a interpretação do Tribunal Constitucional que resulta do ATC nº 539/2015, ou seja, não há uma reserva legislativa parlamentar na criação de contribuições financeiras.

A nossa abordagem consiste em apresentar várias perspetivas sobre um determinado tópico e tomar parte de forma fundamentada.

## ABSTRACT

The topic of this dissertation are the Financial Contributions and their constitutional regime.

The goals and the conclusions of this study were to unify, organize and process data that we gradually took from books and articles in the area of Tax Law on the subjects of Financial Contributions, the Principle of Tributary Legality and the Principle of Equivalence; to express our personal and critical opinion, supported by arguments, about the concept of financial contribution that we find to be the most correct – we accept as good the view of Casalta Nabais, Sérgio Vasques and Filipe de Vasconcelos Fernandes; to affirm our position in the quarrel around the creation of financial contributions that separates the doctrine and the courts – we're in agreement with the interpretation of the Constitutional Court arising from ATC nº 539/2015, that is, there is no parliamentary legislative reserve when it comes to creating financial contributions.

Our approach consists of presenting various perspectives about a certain topic and then take part in the discussion, justifying our position.

Palavras-chave: contribuições financeiras; parafiscalidade; princípio da legalidade tributária; princípio da equivalência; ausência do regime geral das contribuições financeiras; reserva legislativa parlamentar; competência legislativa concorrente.

Keywords: financial contributions; parafiscality; principle of tributary legality; principle of equivalence; absence of a general regime for the financial contributions; parliamentary legislative reserve; concurrent legislative competence.

## Índice

Advertência.....	9
Lista de siglas e abreviaturas.....	10
Introdução.....	11
1. A Parafiscalidade.....	13
2. A tripartição dos tributos públicos.....	15
3. As Contribuições Financeiras a favor das entidades públicas.....	16
3.1. Opinião do autor.....	21
4. O Princípio da Legalidade Tributária.....	24
4.1. A ausência do regime geral das Contribuições Financeiras.....	26
4.2. Opinião do autor.....	30
5. O Princípio da Equivalência.....	33
5.1. O Princípio da cobertura de custos e o Princípio do benefício.....	38
5.2. O Princípio da proporcionalidade.....	39
Conclusão.....	40
Referências bibliográficas.....	42
Lista de Jurisprudência.....	45

## Advertência

As passagens em que são utilizados termos ou grupos de palavras entre parênteses retos correspondem a segmentos acrescentados pelo autor desta Dissertação para facilitar a compreensão de algumas citações.

Ao longo desta Dissertação, procuramos obedecer às regras do Acordo Ortográfico de 1990. Dito isto, ocorre que muitas citações estão na grafia antiga; é natural que assim seja, algumas obras são anteriores a essa alteração ou, simplesmente, os autores citados optaram por utilizar a grafia antiga.

Por último, queremos informar o leitor de que consultámos obras, artigos e jurisprudência até 20 de Outubro de 2021.

## Lista de siglas e abreviaturas

AR – Assembleia da República

ATC – Acórdão do Tribunal Constitucional

cfr. – confronto/confrontar [com]

coord. – coordenação/coordenado por

CRP – Constituição da República Portuguesa

EM – Estado(s) Membro(s)

ERC – Entidade Reguladora para a Comunicação Social

LBA – Lei de Bases do Ambiente

LCE – Lei das Comunicações Eletrónicas

LGT – Lei Geral Tributária

SIRCA – Sistema de Recolha de Cadáveres de Animais Mortos (na exploração)

p. – página

PIB – Produto Interno Bruto

RC – Revisão Constitucional

TC – Tribunal Constitucional

TRS – Taxa de Regulação e Supervisão

TSAM – Taxa de Segurança Alimentar Mais

## Introdução

Esta Dissertação tem como tema as contribuições financeiras e o seu regime jurídico-constitucional.

A relevância deste tema deve-se, por um lado, à ausência de uniformidade no tratamento das contribuições financeiras por parte da doutrina e, por outro lado, à falta de consenso sobre qual o regime jurídico-constitucional aplicável à criação de contribuições financeiras.

Temos como objetivo: reunir num corpo de doutrina as lições contidas em várias obras e decisões do TC sobre contribuições financeiras, da sua relação particular com os princípios da legalidade tributária e da equivalência; exprimir o nosso ponto de vista, pessoal e crítico, de forma fundamentada, perante a forma como a doutrina aborda a noção de contribuição financeira e perante a divergência que existe acerca do regime jurídico-constitucional aplicável aquando da criação de contribuições financeiras; clarificar a noção de contribuição financeira, os seus contornos.

O método adotado passa por expor as posições da doutrina e do TC acerca das várias problemáticas sob análise e dar a nossa opinião sobre o assunto, apresentando argumentos que a suportem.

Quanto à sua estrutura, esta dissertação tem cinco pontos. O ponto 1. trata a parafiscalidade e alude à divisão dicotómica dos tributos públicos. O ponto 2. refere-se ao modelo tripartido dos tributos públicos. Os pontos 3. e 4. são centrais nesta dissertação e constituíram o núcleo da nossa investigação. O ponto 3. trata a noção de contribuição financeira e contém a nossa perspectiva pessoal sobre a abordagem que reputamos de mais correta, sustentada em argumentos. O ponto 4. reporta-se ao princípio da legalidade tributária; neste damos conta da ausência de um regime geral das contribuições financeiras e tomamos parte, de forma fundamentada, na controvérsia acerca do regime jurídico-constitucional aplicável à criação de contribuições financeiras. O ponto 5. trata o princípio da equivalência, os seus subprincípios da cobertura de custos, do benefício e da proporcionalidade.

Por último, a nossa tese, e que esperamos ter conseguido demonstrar, tem duas partes; em primeiro lugar, e relativamente à noção de contribuição financeira, estamos em consonância com Casalta Nabais, Sérgio Vasques e Filipe de Vasconcelos Fernandes que, no nosso entendimento, fornecem definições que se complementam e permitem uma melhor compreensão das contribuições financeiras; em segundo lugar, quanto ao regime

jurídico-constitucional aplicável na criação de contribuições financeiras, defendemos a tese enunciada no ATC nº 539/2015.

## 1. A Parafiscalidade

Em Portugal, antes da Revisão Constitucional de 1997, a doutrina e a jurisprudência do Tribunal Constitucional procedia a uma divisão dicotómica dos tributos públicos entre, por um lado, os tributos unilaterais ou impostos e, por outro lado, os tributos bilaterais ou taxas<sup>1</sup>.

Todavia existiam figuras tributárias que não se adequavam a uma qualificação como impostos ou taxas. Tratava-se daquilo a que doutrina e jurisprudência designava informalmente de **parafiscalidade, contribuições parafiscais, tributos ou receitas parafiscais** – artigo 3º, nº 1, alínea a) da LGT<sup>2</sup>.

No plano do Direito Fiscal, Casalta Nabais define as contribuições, tributos ou receitas parafiscais como “(...) tributos (...) cobrados para a cobertura das despesas de pessoas coletivas públicas não territoriais (...) objeto de uma verdadeira consignação subjetiva de receitas”. Nestas inclui as antigas taxas para os organismos de coordenação económica, as contribuições para a segurança social e a quotas para as associações públicas<sup>3</sup>.

No plano do Direito Financeiro, Sousa Franco observa que

*(...) [n]as contribuições parafiscais (...) [o] seu traço distintivo não é, pois, uma diferente natureza financeira, mas antes e só a subtracção ao regime clássico da legalidade tributária e do orçamento do Estado<sup>4</sup>.*

Sérgio Vasques afirma que os tributos parafiscais são “(...) tributos da titularidade de entidades públicas menores, sem natureza territorial, devidos por grupos restritos de contribuintes em contrapartida de uma actividade que de algum modo lhes respeita (...)”<sup>5</sup>.

---

<sup>1</sup> NABAIS, José Casalta – Direito Fiscal, p. 42 e 45.

<sup>2</sup> FERNANDES, Filipe de Vasconcelos – As Contribuições Financeiras no Sistema Fiscal Português: Uma Introdução, p. 62 a 65.

<sup>3</sup> NABAIS, José Casalta – Direito..., p. 52 e 53.

<sup>4</sup> FRANCO, António Luciano de Sousa – Finanças Públicas e direito financeiro, p. 76.

<sup>5</sup> VASQUES, Sérgio – O Princípio da Equivalência como Critério de Igualdade Tributária, p. 119. Filipe de Vasconcelos Fernandes também apresenta uma definição de tributo parafiscal cfr. FERNANDES, Filipe de Vasconcelos – As Contribuições..., p. 60. Para a perspetiva de Gomes Canotilho e Vital Moreira recomendamos a leitura do ponto XIII da anotação ao artigo 103º da CRP cfr. CANOTILHO, José Joaquim Gomes e Vital MOREIRA – Constituição da República Portuguesa Anotada, Vol. 1, p. 1095.

Filipe de Vasconcelos Fernandes diz-nos que a jurisprudência do TC alargou a reserva de lei parlamentar a todos os tributos que não possam, em rigor, qualificar-se como taxas

*(...) por forma a prevenir que o legislador subvertesse a distribuição constitucional de competências no plano fiscal, lançando mão de tributos que, não sendo verdadeiramente unilaterais, não reuniram os requisitos necessários para poderem qualificar-se como taxas<sup>6</sup>.*

Na época, esta solução constituía a doutrina dominante<sup>7</sup>.

Com efeito, a Constituição da República Portuguesa - na redação anterior à Revisão Constitucional de 1997 – dispunha, no artigo 168º, al. i), que apenas havia uma reserva de lei parlamentar na criação dos impostos.

Portanto, os tributos parafiscais são uma categoria ampla que engloba uma multiplicidade de tributos públicos.

---

<sup>6</sup> FERNANDES, Filipe de Vasconcelos – “As “*demais contribuições financeiras a favor das entidades públicas*” no sistema fiscal português – conceito, pressupostos e regime jurídico-constitucional (incluindo a analogia com as *Sonderabgaben* alemãs)”, Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal, nº 1, 2, 3 e 4 (2021), p. 70. Cfr. também o ATC nº 135/12, de 07-03-2012: “Assim, para efeitos de reserva de lei parlamentar, a doutrina e a jurisprudência distinguem entre impostos (abrangidos pela reserva de lei parlamentar) e taxas (não sujeitas a tal reserva) e procuravam equiparar os apelidados tributos parafiscais à categoria dos impostos ou à das taxas, para concluírem se a sua criação estava ou não sujeita ao princípio da reserva de lei formal (...)”.

<sup>7</sup> VASQUES, Sérgio – O Princípio..., p. 196.

## 2. A tripartição dos tributos públicos

A Lei Constitucional nº 1/97, de 20 de setembro veio introduzir no artigo 165º, nº 1, alínea i) da CRP (reserva relativa de competência legislativa [da Assembleia da República]) a referência ao “regime geral das taxas e demais contribuições financeiras a favor das entidades públicas”.

Na ótica de Sérgio Vasques, a tipologia dicotómica não é representativa do complexo sistema tributário atual<sup>8</sup>. O Professor argumenta que a visão dicotómica deixou de ter suporte na CRP atual uma vez que, no artigo 165º, nº 1, alínea i), esta autonomiza três categorias tributárias: impostos, taxas e contribuições financeiras. O artigo 3º, nº 2 da LGT também aponta para o modelo tripartido dos tributos públicos<sup>9</sup>.

A jurisprudência do Tribunal Constitucional também passou a reconhecer, após a revisão constitucional de 1997, esta terceira categoria de tributos<sup>10</sup>. Particularmente expressivo é o Acórdão do Tribunal Constitucional nº 365/08, de 02-07-2008, relativo à Taxa de Regulação e Supervisão devida à ERC.

---

<sup>8</sup> No mesmo sentido João Ricardo Catarino, Jónatas Machado/Paulo Nogueira da Costa e Suzana Tavares da Silva cfr. CATARINO, João Ricardo e Vasco Branco GUIMARÃES (coord.) – Lições de Fiscalidade. Vol. I – Princípios gerais e fiscalidade interna, p. 22 e 23; MACHADO, Jónatas E. M. e Paulo Nogueira da COSTA – Manual de Direito Fiscal: Perspetiva Multinível, p. 22 e 23; SILVA, Susana Tavares da – As Taxas e a Coerência do Sistema Tributário, p. 86 a 88.

<sup>9</sup> VASQUES, Sérgio – Manual de Direito Fiscal, p. 279.

<sup>10</sup> DOURADO, Ana Paula – Direito Fiscal, p. 76 e 77.

### 3. As Contribuições Financeiras a favor das entidades públicas

De acordo com Casalta Nabais, numa divisão tripartida dos tributos, encontramos no nosso sistema tributário impostos, taxas, contribuições especiais e contribuições financeiras<sup>11</sup>. Escreve o autor que:

*(...) [estas não se reportam] a normais detentores de capacidade contributiva como nos impostos, nem a destinatários de específicas contraprestações como nas taxas, mas a grupos de pessoas ligados seja por uma particular manifestação de capacidade contributiva decorrente do exercício de uma actividade administrativa (nas contribuições especiais), seja pela partilha de uma específica contraprestação de natureza grupal (nas demais contribuições financeiras)*<sup>12</sup>.

O Professor Casalta Nabais explica que as contribuições especiais (artigo 4º, nº 3 da LGT) têm duas variantes: as contribuições de melhoria, isto é, “(...) [aqueles] casos em que é devida uma prestação, em virtude de uma vantagem económica particular resultante do exercício de uma actividade administrativa, por parte de todos aqueles que tal actividade indistintamente beneficia (...)”<sup>13</sup>; e as contribuições por maiores despesas “ (...) que ocorre naquelas situações em que é devida uma prestação em virtude da actividade exercida pelos particulares darem origem a uma maior despesa das autoridades públicas”<sup>14/15</sup>.

Ana Paula Dourado sustenta que as contribuições especiais<sup>16</sup> são:

*(...) uma categoria residual, que enquadra: 1) os tributos que não apresentem as características dos impostos, em especial a unilateralidade e a cobertura da generalidade das despesas; 2) os tributos que não apresentem as características das taxas, em especial a bilateralidade em sentido estrito; 3) e os tributos a favor de entidades públicas de base não territorial com características de sinalagma difuso*<sup>17</sup>.

---

<sup>11</sup> Diz tripartida porque o autor refere-se a ambas como modalidades de “Contribuições”.

<sup>12</sup> NABAIS, José Casalta – Direito..., p. 48.

<sup>13</sup> Para exemplos de contribuições de melhoria consulte VASQUES, Sérgio – Manual..., p. 270 e 271.

<sup>14</sup> NABAIS, José Casalta – Direito..., p. 48.

<sup>15</sup> Alberto Xavier refere, a título exemplificativo “a prestação devida pelas empresas que exploram transportes terrestres em veículos pesados, que obrigam as entidades públicas a despesas excepcionais com a conservação das estradas (...)” cfr. XAVIER, Alberto – Manual de Direito Fiscal, p. 58. Susana Tavares da Silva trata as contribuições especiais de forma semelhante, por recurso ao artigo 4º, nº 3 da LGT cfr. SILVA, Susana Tavares da – As Taxas e a Coerência do Sistema Tributário, p. 85.

<sup>16</sup> O ponto 5. do Capítulo II diz “As Contribuições Financeiras” e, a propósito do artigo 165º, nº 1, alínea i) da CRP são referidas, logo no primeiro parágrafo, as “(...) «outras contribuições financeiras a favor das entidades públicas» (...)”. A autora fala indistintamente de “contribuições financeiras” e “contribuições especiais”, como se de uma mesma categoria se tratasse (o que não é consensual na doutrina) porém, como esta é a expressão empregue, temos que ser fiéis ao texto fonte cfr. DOURADO, Ana Paula – Direito..., p. 76.

<sup>17</sup> DOURADO, Ana Paula – Direito..., p. 76 e 77.

A autora reconduz às “contribuições especiais”<sup>18</sup> as contribuições parafiscais<sup>19</sup> e os tributos extrafiscais<sup>20/21</sup>.

Susana Tavares da Silva agrupa as contribuições financeiras em três tipos fundamentais:

*1) como instrumentos de financiamento de novos serviços de interesse geral que ocasionam um benefício concreto imputável a alguns destinatários diferenciados (...) – contribuições financeiras; 2) como instrumento de financiamento de novas entidades administrativas cuja atividade beneficia um grupo homogéneo de destinatários (por exemplo, “taxas” para o financiamento das entidades reguladoras) – contribuições parafiscais; e 3) como instrumento de orientação de comportamentos (finalidades extrafiscais) – contribuições extrafiscais<sup>22</sup>.*

A autora distingue entre contribuições financeiras “(...) que se [destinam] a compensar uma contraprestação concreta oferecida ou demandada (...) [a]/por um grupo homogéneo (...)” e as contribuições parafiscais, que têm por desiderato financiar entidades administrativas concretas cuja atividade “(...) beneficia ou se destina diretamente a um grupo homogéneo (...)”.

Prossegue...

*[a] diferença entre estas duas subcategorias assenta no destino da receita, sendo as primeiras consignadas ao financiamento global das entidades públicas responsáveis pelo serviço e as segundas ao financiamento de uma entidade administrativa específica [financiamento das autoridades reguladoras sectoriais], uma vez que, no essencial, o critério para o recorte dogmático da figura é muito semelhante: identificação de um grupo homogéneo que é destinatário diferenciado (beneficiário) de uma atividade administrativa<sup>23</sup>.*

Sérgio Vasques esclarece que:

*As contribuições constituem prestações pecuniárias e coactivas exigidas por uma entidade pública em contrapartida de uma prestação administrativa presumivelmente provocada ou aproveitada pelo sujeito passivo<sup>24</sup>.*

O autor adota uma noção ampla de “Contribuições”, na qual inclui as contribuições financeiras (ou modernas contribuições) e as contribuições especiais por obras públicas.

As contribuições distinguem-se das taxas e impostos pelo seu pressuposto e pela sua finalidade<sup>25</sup>.

---

<sup>18</sup> Ou contribuições financeiras cfr. nota 16.

<sup>19</sup> Já nos referimos às contribuições parafiscais no ponto 1.

<sup>20</sup> De que são ilustração os tributos ambientais cfr. DOURADO, Ana Paula – Direito..., p. 81.

<sup>21</sup> DOURADO, Ana Paula – Direito..., p. 77 a 85.

<sup>22</sup> SILVA, Susana Tavares da – As Taxas..., p. 87 e 88.

<sup>23</sup> SILVA, Susana Tavares da – As Taxas..., p. 89 a 90.

<sup>24</sup> VASQUES, Sérgio – Manual..., p. 255 e VASQUES, Sérgio – O Princípio..., p. 172.

<sup>25</sup> VASQUES, Sérgio – Manual..., p. 255 e VASQUES, Sérgio – O Princípio..., p. 176.

O pressuposto das contribuições consiste numa prestação administrativa de que só presumivelmente se pode dizer causador ou beneficiário o sujeito passivo<sup>26</sup>.

Quanto à finalidade, as contribuições são tributos paracomutativos precisamente porque têm por finalidade compensar prestações que se presumem provocadas ou aproveitadas pelo sujeito passivo ao contrário das taxas - tributos comutativos - dado que têm por fim a compensação de prestações realmente provocadas ou aproveitadas pelo sujeito passivo<sup>27</sup>.

Sérgio Vasques acrescenta que as contribuições financeiras a que se refere o artigo 165º, nº 1, alínea i) da CRP e o artigo 3º, nº 2 da LGT surgem como “taxas coletivas”, na expressão de Gomes Canotilho/Vital Moreira, ou seja, “(...) assentam em prestações cuja provocação ou aproveitamento se podem dizer seguros quando referidos ao *grupo* mas apenas prováveis quando referidos aos *indivíduos* que o integram”<sup>28</sup>.

Efetivamente, as modernas contribuições visam uma troca entre a administração e grupos de pessoas que se presume provocarem os mesmos custos ou aproveitarem os mesmos benefícios<sup>29</sup>.

Sérgio Vasques afirma que:

*(...) [as] modernas contribuições compreendem (...) as contribuições para a segurança social<sup>30</sup>, exigidas dos presumíveis beneficiários de prestações previdenciais substitutivas dos rendimentos do trabalho, as taxas de regulação económica<sup>31</sup>, cobradas de grupos de operadores que se presumem beneficiarem do trabalho de regulação de um dado sector económico, os tributos associativos<sup>32</sup> devidos às ordens profissionais, que se fundamentam na actividade de representação e fiscalização que presumivelmente aproveita aos seus membros, ou os modernos tributos ambientais<sup>33</sup> e impostos especiais de consumo, voltados à*

---

<sup>26</sup> VASQUES, Sérgio – Manual..., p. 257 e VASQUES, Sérgio – O Princípio..., p. 172 e 173.

<sup>27</sup> VASQUES, Sérgio – Manual..., p. 255 e VASQUES, Sérgio – O Princípio..., p. 110 e 111.

<sup>28</sup> VASQUES, Sérgio – Manual..., p. 256 e CANOTILHO, José Joaquim Gomes e VITAL MOREIRA – Constituição..., Vol. I, p. 1095.

<sup>29</sup> VASQUES, Sérgio – Manual..., p. 258.

<sup>30</sup> Referimo-nos às quotizações a cargo dos trabalhadores. Quanto às contribuições a cargo das entidades empregadoras, Sérgio Vasques não vislumbra qualquer contrapartida efetiva ou presumível, pelo que as qualifica como impostos. De facto “(...) só remotamente se pode dizer que as entidades patronais beneficiam das prestações que se atribuem aos trabalhadores.” cfr. VASQUES, Sérgio – Manual..., p. 259 a 261. Diogo Leite de Campos/Mónica Leite de Campos classificam quer as quotizações a cargo dos trabalhadores quer as contribuições a cargo das entidades patronais de impostos cfr. CAMPOS, Diogo Leite de e Mónica Horta Neves Leite de CAMPOS – Direito Tributário, p. 29 e 30.

<sup>31</sup> Sérgio Vasques define as taxas de regulação económica enquanto “(...) tributos devidos a entidades públicas menores, integrantes da administração indirecta ou dotadas de estatuto independente, em contrapartida da actividade continuada de regulação de sectores económicos determinados.”; a “(...) relação comutativa em que as taxas de regulação económica assentam [mostra-se] especialmente difusa, pois estes tributos visam compensar ‘feixes’ de prestações como a fiscalização quotidiana dos mercados ou a defesa continuada das regras da concorrência [no caso da Autoridade da Concorrência].” cfr. VASQUES, Sérgio – Manual..., p. 265 e 266.

<sup>32</sup> VASQUES, Sérgio – Manual..., p. 267 a 270.

<sup>33</sup> Casalta Nabais defende que, em regra, os tributos ambientais assumem a forma de impostos, assentes no princípio da capacidade contributiva. Porém, na medida em que prosseguem objetivos extrafiscais gera-se

*compensação dos custos ambientais e de saúde pública que presumivelmente resultam de certos comportamentos(...)*<sup>34</sup>.

Filipe de Vasconcelos Fernandes considera que as contribuições financeiras são verdadeiros tributos bilaterais (é necessária uma conexão a uma contraprestação material), “(...) alicerçados numa lógica de equivalência de grupo (...)”. Para o autor, o facto tributário constitui-se em função de umnexo bilateral [indireto] e derivado por contraposição ao que ocorre nas taxas em que há uma relação direta ou imediata com o ente público que lhes oferece a prestação<sup>35</sup>.

Está em causa “(...) uma estrutura de incidência sustentada na utilização presumida de um serviço ou na obtenção de um benefício presumido (...)”<sup>36</sup>.

De acordo com este autor nas

*(...) contribuições financeiras visa retribuir-se ou ressarcir-se o custo ou benefício inerentes ao serviço prestado por uma entidade pública, neste caso a um conjunto homogéneo de interessados, que o aproveitam (...) [como membros] num dado grupo [finalidade compensatória]*<sup>37</sup>.

Filipe de Vasconcelos Fernandes constata que as contribuições financeiras comportam sempre uma finalidade financeira principal, a qual

*(...) se associará, direta ou indiretamente, à remuneração de uma determinada intervenção pública contínua (...), exercida por uma entidade pública detentora de um estatuto de autonomia ao nível administrativo e financeiro (...)*<sup>38/39</sup>.

O autor repara que, tal como as taxas, as contribuições financeiras também são bilaterais e sugere que, aquando da qualificação de um tributo público, se deve recorrer a dois testes normativos: o teste da “bilateralidade/sinalagmaticidade” e o teste da

---

um conflito entre este e o princípio do poluidor pagador. A conciliação dos dois interesses será resolvida pelo princípio da proporcionalidade (os impostos ambientais não-de revelar-se necessários, adequados e proporcionais face ao objetivo ambiental em causa) cfr. NABAIS, José Casalta – “Tributos com fins ambientais”, Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal, nº 4 (2008), p. 129, 141 e 142 e SOARES, Cláudia Dias – “O enquadramento constitucional dos tributos ambientais: sua natureza e regime”, Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal, nº 1 (2014), p. 77. Cláudia Soares entende, todavia, que impostos, taxas e contribuições são aptos como tributos ambientais; os primeiros quando se pretende promover a alteração de comportamentos no sentido do desenvolvimento sustentável; os segundos “(...) quando os custos em causa são objetivamente calculados e individualmente aferidos (...)”, os terceiros quando, perante “(...) um cálculo objetivo, a repartição dos custos pelos sujeitos passivos tiver que ser realizada em função da sua pertença a um grupo fechado.” cfr. SOARES, Cláudia Dias – “O enquadramento...”, p. 81 e 82.

<sup>34</sup> VASQUES, Sérgio – Manual..., p. 257 e VASQUES, Sérgio – O Princípio..., p. 180.

<sup>35</sup> FERNANDES, Filipe de Vasconcelos – As Contribuições..., p. 29, 56 e 57.

<sup>36</sup> FERNANDES, Filipe de Vasconcelos – As “demais...”, p. 88.

<sup>37</sup> FERNANDES, Filipe de Vasconcelos – As Contribuições..., p. 39.

<sup>38</sup> O autor coloca um enfoque nesta particularidade associada às contribuições financeiras mas afirma que “(...) a consignação de receita de um determinado tributo a certa entidade pública [consignação orgânica] é apenas um indício, e nunca uma condição necessária [para que possamos estar perante] uma contribuição financeira.” cfr. FERNANDES, Filipe de Vasconcelos – As “demais...”, p. 114.

<sup>39</sup> FERNANDES, Filipe de Vasconcelos – As Contribuições..., p. 47

proporcionalidade<sup>40</sup> (Filipe de Vasconcelos Fernandes utiliza a expressão “nexo de equivalência económica”<sup>41</sup>). No perímetro das contribuições financeiras, tem de se proceder às devidas adaptações<sup>42</sup>.

A condição de sujeito passivo de uma contribuição financeira exige que estejam reunidas as condições de pertença a um dado grupo homogéneo de interesses<sup>43</sup>, entendendo-se por este último:

*(...) um conjunto institucionalmente ordenado para a expressão de objetivos de índole material e que se concretizam em benefícios concretos ao nível do referido grupo e, como tal, em benefícios presumidos para os seus membros.*<sup>44/45</sup>.

O autor cita o ATC nº 363/2019, de onde resulta que

*(...) no caso das contribuições financeiras o princípio da equivalência ‘projeta-se na estruturação subjetiva do tributo através do recorte de um grupo de pessoas que tem interesses e qualidades em comum, que têm responsabilidades na concretização dos objetivos a que o tributo se dirige, e que a prestação tributária seja empregue no interesse dos membros do grupo’ (...)*<sup>46/47</sup>.

Filipe de Vasconcelos Fernandes indica que na qualificação de uma contribuição financeira, se deve, por aproximação, deduzir de factos indiciários a sua classificação, com base em elementos previamente densificados pela doutrina e jurisprudência<sup>48</sup>.

Filipe de Vasconcelos Fernandes opta por “(...) uma linha de entendimento relativamente diferenciada quanto aos traços gerais e ao grau de amplitude do conceito de contribuição financeira”<sup>49</sup>.

Inclui nesta categoria as taxas de regulação económica e os tributos associativos devidos às ordens profissionais uma vez que repousam sobre a referida lógica de equivalência de grupo e porquanto nelas sobressai uma “(...) relação de pertença dos

---

<sup>40</sup> Casalta Nabais usa esta terminologia na aplicação dos dois testes a um tributo público de modo a aferir se estamos perante um imposto ou uma taxa cfr. NABAIS, José Casalta – Direito..., p. 43; e novamente quanto às contribuições financeiras cfr. NABAIS, José Casalta – Direito..., p. 50 e 51.

<sup>41</sup> Filipe de Vasconcelos Fernandes defende que deve existir uma equivalência económica (entendida como a proporção ou equilíbrio entre o montante exigido a cada sujeito passivo e a contrapartida grupal, orientada pelos custos gerados ou os benefícios apurados) nos tributos comutativos cfr. FERNANDES, Filipe de Vasconcelos – As Contribuições..., p. 88, 138 e 140.

<sup>42</sup> FERNANDES, Filipe de Vasconcelos – As Contribuições..., p. 94 a 96.

<sup>43</sup> Este grupo acaba por ser “(...) uma ficção dos interesses dos respetivos membros (...)” cfr. FERNANDES, Filipe de Vasconcelos – As “demais..., p. 86.

<sup>44</sup> Por exemplo uma classe profissional, um grupo de agentes económicos regulados cfr. FERNANDES, Filipe de Vasconcelos – As Contribuições..., p. 123.

<sup>45</sup> FERNANDES, Filipe de Vasconcelos – As Contribuições..., p. 115 e 116.

<sup>46</sup> É estabelecido aqui um paralelo com a homogeneidade, responsabilidade e utilidade de grupo a que se reporta a doutrina alemã a propósito das *Sonderabgaben* cfr. FERNANDES, Filipe de Vasconcelos – As “demais..., p. 94 a 96.

<sup>47</sup> FERNANDES, Filipe de Vasconcelos – As “demais..., p. 85.

<sup>48</sup> FERNANDES, Filipe de Vasconcelos – As “demais..., p. 117 e 118.

<sup>49</sup> FERNANDES, Filipe de Vasconcelos – As Contribuições..., p. 43.

sujeitos passivos a grupos homogêneos de interesses sobre os quais se projeta uma dada prestação pública (...)”<sup>50</sup>.

Nos tributos ambientais diz que “(...) está sobretudo em causa a existência de externalidades negativas e o recurso a uma intervenção pela via fiscal como forma de proceder à sua internalização (...)”, por outras palavras, ao terem uma “(...) componente extrafiscal prevacente (...)”, não constituem contribuições financeiras<sup>51</sup>.

No ATC nº 365/08, de 02-07-2008, estava em causa a impugnação judicial da Taxa de Regulação e Supervisão<sup>52</sup> liquidada pela ERC. O Tribunal Constitucional conclui que se trata de uma contribuição financeira. Esta sentença vem fornecer indicadores para determinar se dado tributo constitui uma contribuição financeira: a finalidade de compensar ou “remunerar” uma prestação pública, o facto de a contraprestação se materializar numa “atividade de regulação e supervisão contínua e prudencial” (intervenção pública contínua), a necessária proporcionalidade ou equilíbrio entre prestação/contraprestação, a existência de uma consignação subjetiva de receitas, os seus destinatários fazerem parte de um grupo fechado de sujeitos passivos (os operadores no setor da comunicação social), a ideia de cobertura dos custos incorridos com a atividade de regulação e supervisão contínua, a independência da entidade reguladora que cobra a TRS em resultado da sua autonomia financeira (possui receitas próprias além das verbas do OE), entre outros.

### 3.1. Opinião do autor

Do nosso ponto de vista, seguimos as noções de contribuições financeiras que nos são dadas por Sérgio Vasques, Casalta Nabais e Filipe de Vasconcelos Fernandes. Mais que meras definições, estes autores apontam as características, de forma detalhada, destas espécies tributárias havendo um consenso quanto aos elementos essenciais definidores

---

<sup>50</sup> FERNANDES, Filipe de Vasconcelos – As Contribuições..., p. 43 e 44.

<sup>51</sup> FERNANDES, Filipe de Vasconcelos – As Contribuições..., p. 43 e 44.

<sup>52</sup> Para Gonçalo Anastácio/Joana Pacheco, a TRS deve ser qualificada de contribuição cfr. ANASTÁCIO, Gonçalo e Joana PACHECO – “A Taxa de Regulação e Supervisão da ERC – Entidade Reguladora para a Comunicação Social. Anotação ao Acórdão do Tribunal Constitucional nº 365/2008”, Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal, nº 3 (2008), p. 222 e 223. Para mais desenvolvimentos sobre a temática da regulação económica no setor da comunicação social cfr. VASQUES, Sérgio (coord.) – “As Taxas de Regulação Económica no Sector da Comunicação Social” in As Taxas de Regulação Económica em Portugal, p. 153 a 169.

das contribuições financeiras. De certa forma, os três autores referidos complementam-se e contribuem para uma melhor compreensão destas figuras tributárias<sup>53/54</sup>.

Portanto, não estamos de acordo com a divisão das contribuições financeiras em três tipos diferentes<sup>55</sup>, proposta pela Professora Doutora Susana Tavares da Silva<sup>56</sup>. De seguida, iremos expor as razões da nossa discordância.

**Em primeiro lugar, diremos que as “contribuições financeiras” e as “contribuições parafiscais”, por serem definidas de forma tão ampla, são categorias que, em grande medida, se sobrepõem.** As “contribuições financeiras” visam compensar uma contraprestação dirigida a um grupo e dessa forma têm como objetivo financiar os serviços de interesse geral que a proporcionam, as “contribuições parafiscais” pretendem financiar entidades administrativas que mantêm uma atividade que beneficia um grupo (pode dizer-se que uma atividade administrativa inclui a realização de prestações públicas). Poder-se-á dizer, por exemplo, que as taxas de regulação económica, os tributos associativos e as quotizações para a segurança social a cargo dos trabalhadores estão compreendidos em ambas as categorias.

---

<sup>53</sup> Filipe de Vasconcelos Fernandes salienta alguns traços das contribuições financeiras a que os autores *supra* referidos não se referem expressamente: as contribuições financeiras assentam numa “lógica de equivalência de grupo”, está presente um nexo bilateral derivado (uma vez que os sujeitos passivos só beneficiam de uma prestação material na sua condição de membros de um grupo), a compensação da prestação pública ser efetuada por referência na sua condição de membros de um grupo), a compensação da prestação pública ser efetuada por referência ao custo ou benefício inerentes ao serviço prestado, normalmente está em causa uma intervenção pública contínua exercida por uma entidade pública detentora de um estatuto de autonomia ao nível administrativo e financeiro, a necessária equivalência económica entre as prestações, por fim, o grupo a que se destina a prestação deve constituir um grupo homogêneo de interesses. Este autor opta por interligar o conceito e caracteres das contribuições financeiras com o princípio da equivalência. Cfr. páginas 20 a 22 do ponto 3, desta dissertação; FERNANDES, Filipe de Vasconcelos – As Contribuições Financeiras no Sistema Fiscal Português: Uma Introdução e o seu artigo “As “demais contribuições financeiras a favor das entidades públicas” no sistema fiscal português – conceito, pressupostos e regime jurídico-constitucional (incluindo a analogia com as Sonderabgaben alemãs)” in Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal.

<sup>54</sup> Uma diferença entre a posição de Sérgio Vasques e a de Filipe de Vasconcelos Fernandes que vale a pena destacar é que, enquanto o primeiro considera que as quotizações para a segurança social a cargo dos trabalhadores, as taxas de regulação económica, os tributos associativos, os tributos ambientais e os impostos especiais sobre o consumo se reconduzem às contribuições financeiras, para o segundo, só as taxas de regulação económica e os tributos associativos se podem dizer contribuições financeiras, não sendo o caso, por exemplo, dos tributos ambientais. Estamos de acordo com Filipe de Vasconcelos Fernandes quando sustenta que, mais do que assimilar determinados tributos públicos às contribuições financeiras (num processo de subsumção da realidade à categoria abstrata), deve-se proceder a uma análise caso a caso, confrontando a figura em concreto com os vários indícios relevantes cfr. FERNANDES, Filipe de Vasconcelos – “As “demais...”, p. 117 e 118.

<sup>55</sup> Cfr. página 18 do ponto 3.

<sup>56</sup> Também nos afastamos de Ana Paula Dourado quando apelida as contribuições financeiras de “contribuições especiais”. Na realidade, as contribuições especiais são tributos que se reportam a grupos de pessoas ligados por uma particular manifestação de capacidade contributiva decorrente do exercício de uma atividade administrativa, que tanto podem ser contribuições de melhoria como contribuições por maiores despesas. Não podemos apoiar a utilização desta expressão para designar as contribuições financeiras quando aquela já tem um sentido determinado. Fazê-lo irá gerar equívocos desnecessários.

**Em segundo lugar, a categoria das “contribuições parafiscais” pode suscitar dúvidas no confronto com a “parafiscalidade”, também denominada de “contribuições, tributos ou receitas parafiscais”.** Efetivamente, Casalta Nabais fixou o significado destes como tributos cobrados para a cobertura das despesas de pessoas coletivas públicas não territoriais, objeto de uma verdadeira consignação subjetiva de receitas. Susana Tavares da Silva sublinha que estando em causa um instrumento de financiamento de entidades administrativas, este é um caso em que há um grupo beneficiário de uma atividade administrativa. De tudo isto resulta que o mesmo nome é utilizado para designar situações distintas, introduzindo confusão.

**Em terceiro lugar, a classe das “contribuições extrafiscais” corresponde a uma situação excepcional e, como tal, não há necessidade da sua autonomização.** Filipe de Vasconcelos Fernandes afirma que dificilmente podem as contribuições financeiras ter uma componente extrafiscal prevalecente ao ponto de justificar o recurso terminológico a esta categoria<sup>57</sup>. Dada a finalidade financeira e compensatória das contribuições financeiras, quando estas são fixadas acima do custo ou valor dessas prestações, é frequente sustentar-se que perdem a sua natureza originária, convolvendo-se em impostos extrafiscais<sup>58</sup>.

---

<sup>57</sup> FERNANDES, Filipe de Vasconcelos – As Contribuições..., p. 153.

<sup>58</sup> VASQUES, Sérgio – O Princípio..., p. 607.

#### 4. O Princípio da Legalidade Tributária<sup>59</sup>

Ana Paula Dourado afirma que “[o] princípio da legalidade [tributária] é um princípio formal, [que assegura] que a interferência na propriedade privada resulta de discussão e aprovação parlamentar”<sup>60/61</sup>.

Ana Paula Dourado considera que o **princípio da legalidade tributária** compreende: a reserva de Lei da Assembleia da República, salvo autorização ao Governo<sup>62</sup>, na criação de impostos<sup>63</sup>, sistema fiscal e regime geral das taxas e demais contribuições financeiras a favor das entidades públicas<sup>64/65</sup> (artigos 165º, nº 1, alínea i) e 103º, nº 2 da CRP); o **princípio da tipicidade fiscal** que exige a densificação da lei fiscal quanto aos elementos essenciais do imposto (a incidência<sup>66</sup>, a taxa<sup>67</sup>, os benefícios

---

<sup>59</sup> Optámos por “Princípio da Legalidade Tributária” e não “Princípio da Legalidade Fiscal” uma vez que o primeiro, mais amplo, abrange além dos impostos também as taxas e as contribuições financeiras.

<sup>60</sup> DOURADO, Ana Paula – Direito..., p. 134.

<sup>61</sup> Citando Jónatas Machado/Paulo Nogueira da Costa “(...) o princípio da legalidade tributária pretende ser uma expressão do princípio democrático da autotributação (...)” cfr. MACHADO, Jónatas E. M. e Paulo Nogueira da COSTA – Manual..., p. 73.

<sup>62</sup> Esta autorização, em regra, reveste a forma de uma lei de autorização legislativa que deve definir o objeto, o sentido, a extensão e a duração da autorização (artigo 165º, nº 2 da CRP) cfr. DOURADO, Ana Paula – Direito..., p. 141 e 142. Note-se também que a Lei do Orçamento de Estado contém uma autorização global para a cobrança de impostos e a aprovação da nova política tributária, isto é, o Orçamento integra um número de modificações das leis fiscais e um conjunto de autorizações legislativas destinadas a serem transformadas em lei cfr. SANCHES, José Luís Saldanha – Manual de Direito Fiscal, p. 128 e 129. Susana Tavares da Silva defende que, além dos elementos *supra* referidos, a lei de autorização legislativa relativa a impostos deve ter uma indicação sobre os seus elementos essenciais cfr. SILVA, Susana Tavares da – As Taxas..., p. 15. Para mais desenvolvimentos acerca das partes constituintes da lei de autorização legislativa cfr. CARLOS, Américo Fernando Brás – Impostos - Teoria Geral, p. 121.

<sup>63</sup> Nas contribuições especiais, a sua criação e respetivos elementos essenciais estão igualmente subordinados à reserva de lei parlamentar. Recorde-se que as contribuições especiais são consideradas impostos cfr. CARLOS, Américo Fernando Brás – Impostos..., p. 116.

<sup>64</sup> Sérgio Vasques explica que nos regimes gerais estarão contidos os princípios estruturantes comuns das taxas e contribuições financeiras, respetivamente, bem como as regras elementares respeitantes aos seus elementos essenciais cfr. VASQUES, Sérgio – O Princípio..., p. 241 e 242.

<sup>65</sup> Quanto às infrações fiscais, os tipos de crime e contraordenação fiscais, respetivas sanções, processos e ao regime geral das contraordenações fiscais, estão sujeitos a reserva de lei parlamentar (artigo 165º, nº 1, alíneas c) e d) da CRP) cfr. DOURADO, Ana Paula – Direito..., p. 165.

<sup>66</sup> A incidência não se pode limitar ao facto tributário em sentido restrito e ao sujeito passivo (incidência objetiva e subjetiva, respetivamente). O termo “incidência” tem de ser interpretado em sentido amplo e abranger ainda todos os aspetos da quantificação do imposto. A liquidação está atualmente ligada à determinação da matéria coletável, portanto, à incidência em sentido amplo cfr. DOURADO, Ana Paula – Direito..., p. 158 e 159.

<sup>67</sup> A taxa corresponde à “(...) parcela de riqueza que se exige do sujeito passivo”. Em certos casos, a lei parlamentar cinge-se a definir intervalos, dentro dos quais o Governo, Regiões Autónomas ou Autarquias Locais fixem, com autonomia, as concretas taxas de imposto cfr. VASQUES, Sérgio – Manual..., p. 333 e 334.

fiscais<sup>68</sup> e as garantias dos contribuintes<sup>69</sup>), a previsibilidade e tendencial calculabilidade da obrigação de imposto (artigo 103º, nº 2 da CRP<sup>70/71</sup>); e **o princípio da precedência de lei**, ou seja, ninguém pode ser obrigado a pagar impostos que não tenham sido criados nos termos da Constituição e cuja liquidação e cobrança se não façam nas formas prescritas na lei (artigo 103º, nº 3 da CRP)<sup>72/73</sup>.

O princípio da tipicidade impõe às leis fiscais que tenham um “(...) *certo grau de especificação, determinação e precisão* (...)”<sup>74</sup>. A doutrina tradicional exigia uma tipicidade fechada<sup>75</sup>, um “*numerus clausus*” na incidência do imposto, todavia, a doutrina

---

<sup>68</sup> Os benefícios fiscais são objeto de reserva de lei porque as normas que os atribuem – criando regimes excepcionais de isenção de tributação – ao reduzirem a base fiscal, constituem uma decisão sobre a distribuição dos encargos tributários cfr. SANCHES, José Luís Saldanha – Manual..., p. 122.

<sup>69</sup> No que diz respeito às garantias dos contribuintes, a autora divide-as em garantias procedimentais e garantias contenciosas cfr. DOURADO, Ana Paula – Direito..., p. 165. No primeiro caso temos a reclamação e recurso cfr. SOUSA, Domingos Pereira de – Direito Fiscal e Processo Tributário, p. 135; no segundo caso destaca-se a impugnação de atos tributários e a oposição à execução fiscal cfr. SOUSA, Domingos Pereira de – Direito..., p. 135.

<sup>70</sup> No que refere ao grau de determinação legislativa exigido pelo artigo 103º, nº 2 da CRP, remetemos o leitor para DOURADO, Ana Paula – Direito..., p. 172 a 174.

<sup>71</sup> Sérgio Vasques, em comentário ao ATC nº 127/2004 de 3 de março, observa que no tributo em questão, denominado “taxa de comercialização de produtos de saúde” (que o Tribunal Constitucional qualifica de imposto sobre o consumo) a incidência objetiva não permite aos sujeitos passivos, no momento da liquidação e pagamento, conhecer o montante a pagar. O autor considera que esse facto viola o princípio da legalidade tributária, na sua exigência de tipicidade – a lei deve definir todos os elementos essenciais do imposto com rigor e deve defini-los em termos tais que se torne possível ao contribuinte prever com razoável segurança e precisão o montante do imposto que é chamado a pagar. Naturalmente, a Lei nº 3-B/2000, de 4 de abril, que criou este tributo, padece de inconstitucionalidade formal (artigo 103º, nº 2 e 165º, nº 1, alínea i) da CRP) cfr. VASQUES, Sérgio – “Remédios Secretos e Especialidades Farmacêuticas: A Legitimação Material dos Tributos Parafiscais.”, Ciência e Técnica Fiscal, nº 413 (Janeiro/Junho de 2004), p. 170, 174 a 178.

<sup>72</sup> DOURADO, Ana Paula – Direito..., p. 134, 156, 177 e 178; CAMPOS, Diogo Leite de e Mónica Horta Neves Leite de CAMPOS – Direito..., p. 100, 101 e 112; MACHADO, Jónatas E. M. e Paulo Nogueira da COSTA – Manual..., p. 70 a 73; CANOTILHO, José Joaquim Gomes e Vital MOREIRA – Constituição da República Portuguesa Anotada. Vol. I..., p. 1090 a 1094 (anotação ao artigo 103º da CRP); CANOTILHO, José Joaquim Gomes e Vital MOREIRA – Constituição da República Portuguesa Anotada. Vol. II..., p. 324 a 327, 329 e 330 (anotação ao artigo 165º da CRP).

<sup>73</sup> Importa dedicar algumas linhas ao artigo 8º da LGT, que tem como epígrafe “Princípio da legalidade tributária”. Na anotação ao artigo 8º da LGT, Diogo Leite de Campos/Benjamim Silva Rodrigues/Jorge Lopes de Sousa explicam que a referência, no artigo 8º, nº 1 da LGT, por um lado, à incidência, taxa, benefícios fiscais e garantias dos contribuintes, e por outro lado, aos crimes fiscais e ao regime geral das contra-ordenações fiscais é supérflua pois estas matérias já estão sujeitas ao princípio da legalidade tributária por força dos artigos 165º, nº 1, alíneas c), d), i) e 103º, nº 2 da CRP. O artigo 8º, nº 2 da LGT não estende a reserva de lei da Assembleia da República às matérias aí previstas, algo que apenas cabe à lei fundamental (artigo 110º, nº 2 da CRP). Para os autores, se o artigo 8º, nº 2 da LGT tem alguma utilidade é a de obstar que as matérias aí indicadas sejam tratadas por regulamento. Assim, trata-se de um domínio em que há competência legislativa concorrente do Governo, a não ser que esses assuntos se enquadrem no âmbito do artigo 8º, nº 1 da LGT, situação em que passam a estar subordinadas a lei formal da Assembleia da República por força dos artigos 165º, nº 1, alíneas c), d) e i) e 103º, nº 2 da CRP cfr. CAMPOS, Diogo Leite de, Benjamim Silva RODRIGUES e Jorge Lopes de SOUSA – Lei Geral Tributária: Comentada e Anotada, p. 66.

<sup>74</sup> CARLOS, Américo Fernando Brás – Impostos..., p. 127.

<sup>75</sup> O princípio da legalidade tributária aparecia como reserva absoluta da lei formal. Havia reserva absoluta porque a lei tinha de descrever todos os pressupostos do facto do imposto, de maneira completa, bem como regular todos os elementos necessários ao cálculo da obrigação de imposto; existia reserva de lei formal

tende hoje a reconhecer, por razões de praticabilidade, a atribuição à administração de faculdades discricionárias<sup>76</sup> e de uma margem de livre apreciação<sup>77</sup> num esforço de combate à evasão e fraude fiscal<sup>78/79</sup>. Sérgio Vasques considera que, ainda assim, em matéria dos elementos essenciais dos impostos, as exigências de tipicidade e determinação se sentem com mais intensidade, pelo que deve ser limitada a discricionariedade e a margem de livre apreciação do Governo, da Administração Tributária, dos Tribunais<sup>80</sup>.

#### 4.1. A ausência do regime geral das Contribuições Financeiras

Filipe de Vasconcelos Fernandes afirma que, na ausência do regime geral das contribuições financeiras, existiram quatro teses interpretativas a respeito do regime constitucional aplicável a estas figuras tributárias: 1) **a tese da inconstitucionalidade por omissão**<sup>81/82</sup>, que dispõe que a criação do regime individual e concreto da cada

---

dado que o diploma regulador dos problemas normativos é uma Lei da Assembleia da República cfr. CAMPOS, Diogo Leite de e Mónica Horta Neves Leite de CAMPOS – Direito..., p. 101 e 102. Atualmente, entende-se que fora do domínio dos elementos essenciais dos impostos, são recomendáveis o recurso a conceitos indeterminados e a cláusulas gerais cfr. FERNANDES, Filipe de Vasconcelos – As Contribuições..., p. 222.

<sup>76</sup> Para Alberto Xavier, discricionariedade “(...) é a liberdade conferida ao órgão de aplicação do direito de optar pela conduta a adotar, de entre um quadro de decisões possíveis, para a realização de um fim definido na lei.”, “(...) [d]o ponto de vista do legislador, há uma pluralidade de decisões possíveis, todas elas juridicamente válidas e equivalentes.” cfr. XAVIER, Alberto – Manual..., p. 125.

<sup>77</sup> A margem de livre apreciação é “(...) a esfera de liberdade que cabe ao órgão de aplicação do direito na concretização [ou preenchimento] de um conceito indeterminado (...)” cfr. XAVIER, Alberto – Manual..., p. 128.

<sup>78</sup> VASQUES, Sérgio – Manual..., p. 339 e SILVA, Susana Tavares da – Direito Fiscal - Teoria Geral, p. 62 e 63.

<sup>79</sup> Para conhecer o significado de evasão fiscal, fraude fiscal e elisão ou planeamento fiscal remetemos o leitor para SOUSA, Domingos Pereira de – Direito..., p. 148 e 149.

<sup>80</sup> VASQUES, Sérgio – Manual..., p. 338.

<sup>81</sup> A esta tese subscrevem Gomes Canotilho/Vital Moreira, Sérgio Vasques e Suzana Tavares da Silva. cfr. FERNANDES, Filipe de Vasconcelos – As Contribuições..., p. 165 e 166; VASQUES, Sérgio – Manual..., p. 282, 283, 331 e 332; SILVA, Susana Tavares da – As Taxas..., p. 22, 83 e 84; CANOTILHO, José Joaquim Gomes e Vital MOREIRA – Constituição da República Portuguesa Anotada. Vol. I..., p. 1095 e 1096 (anotação ao artigo 103º da CRP). No mesmo sentido Nuno de Oliveira Garcia, Sara Leitão e Sofia Ricardo Borges cfr. GARCIA, Nuno de Oliveira – “A “Caixa de Pandora” na criação de contribuições. Comentário ao Acórdão do Tribunal Constitucional, de 20 de Outubro de 2015 (Processo nº 539/15), Plenário (Relator Conselheiro João Cura Mariano)”, Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal, nº 3 (2015), p. 176 a 178; LEITÃO, Sara – “Taxa de recursos hídricos”, Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal, nº 4 (2015), p. 113 a 115, 121 e 122 e BORGES, Sofia Ricardo – “A “Taxa de Segurança Alimentar Mais” – Enquadramento – Análise de Jurisprudência”, Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal, nº 3 e 4 (2017), p. 178 e 179.

<sup>82</sup> Filipe de Vasconcelos Fernandes também vê, na ausência de um regime geral das contribuições financeiras, uma inconstitucionalidade por omissão. Para compreender os motivos que suportam este ponto de vista, recomenda-se a leitura de FERNANDES, Filipe de Vasconcelos – As Contribuições..., p. 37, 168, 169, 171 a 174.

contribuição financeira está subordinado a reserva legislativa parlamentar<sup>83/84/85/86</sup>; 2) **a tese da sanação operacional**<sup>87/88</sup>; 3) **a tese corretiva ou conciliadora**<sup>89</sup> (sustentada nos

---

<sup>83</sup> Filipe de Vasconcelos Fernandes fala, a este propósito, de um regime de reserva de lei por derivação porque da ausência do regime geral das contribuições financeiras, alguma doutrina “deriva” uma reserva integral de regime cfr. FERNANDES, Filipe de Vasconcelos – *As Contribuições...*, p. 31.

<sup>84</sup> As contribuições financeiras geradas por decreto-lei simples estão feridas de inconstitucionalidade orgânica cfr. VASQUES, Sérgio – *Manual...*, p. 283.

<sup>85</sup> Destacamos alguns dos argumentos em que se alicerça esta tese: i) a “(...) estrutura híbrida e os contornos fugidios das modernas contribuições (...)” exigem que estas sejam aprovadas por Lei da AR; ii) a intenção do legislador constituinte (na hermenêutica jurídica fala-se do elemento racional ou teleológico) ao fixar a reserva de lei parlamentar na edição de um regime geral não era habilitar o Governo a criar contribuições financeiras e iii) olhando à história evolutiva da figura, os tributos parafiscais (o antecedente das contribuições financeiras) eram sujeitos a reserva de lei parlamentar (o elemento histórico da interpretação), pelo que a tradição recomenda a que o regime individual e concreto de cada contribuição financeira deva ser criado por Lei da Assembleia da República ou Decreto-Lei do Governo ao abrigo de lei de autorização legislativa. Para a argumentação a favor da tese da inconstitucionalidade por omissão, recomendamos a leitura de VASQUES, Sérgio – *Manual...*, p. 282, 283, 287, 331 e 332 e de VASQUES, Sérgio – *O Princípio...*, p. 239 a 241.

<sup>86</sup> VASQUES, Sérgio – *Manual...*, p. 282, 283, 331 e 332; VASQUES, Sérgio – *O Princípio...*, p. 242; SILVA, Susana Tavares da – *As Taxas...*, p. 22, 83 e 84; CANOTILHO, José Joaquim Gomes e Vital MOREIRA – *Constituição da República Portuguesa Anotada. Vol. I...*, p. 1095 e 1096 (anotação ao artigo 103º da CRP).

<sup>87</sup> Sufragada por Cardoso da Costa cfr. Apud FERNANDES, Filipe de Vasconcelos – *As Contribuições...*, p. 165 e 166.

<sup>88</sup> Cardoso da Costa entende que “(...) seria (...) inaceitável atribuir à introdução da reserva parlamentar (...) seja o efeito, seja o propósito, de paralisar ou bloquear a autonomia da ação governamental num domínio que afinal lhe é próprio, tornando-a dependente em toda a medida de uma intervenção parlamentar prévia: tal não seria compatível com a dinâmica e as necessidades da vida do Estado”. Tratam-se de setores onde a ação do Governo é importante, num domínio que estaria mais próximo de uma intervenção indireta na economia do que uma intervenção criadora no plano fiscal. Esta tese tem como consequência final a possibilidade de criação, por mero Decreto-Lei, do regime individual de cada contribuição financeira cfr. FERNANDES, Filipe de Vasconcelos – *As Contribuições...*, p. 174 a 176.

<sup>89</sup> No ATC nº 152/2013, de 20-03-2013, o Tribunal admite que “(...) a solução passa por ponderar o risco de paralisação da atividade do Governo, por um lado, com o risco de proliferação, não controlada pelo Parlamento, de tributos híbridos ou de sinalagmática imperfeita, por outro. Dessa ponderação deflui que as contribuições financeiras devem ser criadas por lei do Parlamento, exigindo-se que a este nível estejam já suficientemente recortados alguns dos seus elementos essenciais”. O TC continua, assim, a exigir a fidelidade à reserva de lei cfr FERNANDES, Filipe de Vasconcelos – *As Contribuições...*, p. 179 e 180.

ATC n° 365/08<sup>90</sup>, 613/08<sup>91</sup>, 152/2013<sup>92</sup> e 80/2014<sup>93</sup>); 4) **a tese enunciada no ATC n° 539/2015**, pelo Tribunal Constitucional, segundo a qual o regime individual e concreto da cada contribuição financeira pode ser aprovado por Decreto-Lei, sem necessidade de uma prévia autorização parlamentar, ou seja, no domínio de uma competência legislativa concorrente entre a Assembleia da República e o Governo<sup>94</sup>.

---

<sup>90</sup> No ATC n° 365/08, de 02-07-2008, o Tribunal Constitucional qualificou a Taxa de Regulação e Supervisão (doravante TRS) como contribuição financeira. Perante a necessidade, na ausência de um regime geral das contribuições financeiras, de subordinar o regime da cada contribuição financeira a Lei da Assembleia da República, o Tribunal entendeu que os Estatutos da ERC (Lei n° 53/2005, de 8 de Novembro) definiram os princípios e regras elementares respeitantes aos elementos essenciais da TRS, pelo que esta, embora tenha sido criada pelo Decreto-Lei n° 103/2006, de 7 de Junho, não padecia de inconstitucionalidade orgânica. Além disso, o Tribunal Constitucional considerou preenchida a exigência de previsão parlamentar de um regime geral das contribuições financeiras.

<sup>91</sup> No ATC n° 613/08, de 10-12-2008, também está em causa a TRS cobrada pela Entidade Reguladora para a Comunicação Social (ERC). O Tribunal Constitucional, repetindo o discurso utilizado no ATC n° 365/08, afirma que os Estatutos da ERC (Lei n° 53/2005, de 8 de Novembro) fixaram os princípios fundamentais a respeitar pelo subsequente Decreto-Lei n° 103/2006, de 7 de Junho. Considera-se que houve intervenção parlamentar na instituição da TRS e, como tal, não houve inconstitucionalidade. Tal como no Acórdão antecedente, considerou-se também que estavam atingidos os objetivos visados com a exigência de um regime geral das contribuições financeiras.

<sup>92</sup> No ATC n° 152/2013, de 20-03-2013, o Tribunal Constitucional classificou as taxas de utilização do espectro radioelétrico como contribuições financeiras, sujeitas, até à emissão do respetivo regime geral, a reserva de lei parlamentar. O Tribunal considerou que este tributo foi criado por lei formal - a Lei n° 5/2004, de 10 de Fevereiro (Lei das Comunicações Eletrónicas ou LCE) - e que a densificação por Decreto-Lei e/ou Portaria de alguns dos seus elementos essenciais não viola o artigo 165° da CRP. Portanto, na LCE estavam já suficientemente recortados alguns dos seus elementos essenciais.

<sup>93</sup> No ATC n° 80/14, de 22-01-2014, o Tribunal Constitucional considerou a “penalização por emissões excedentárias” como uma contribuição financeira. Na esteira de Sérgio Vasques, até à edição de um regime geral, as modernas contribuições encontram-se subordinadas à reserva de lei da AR. O Tribunal Constitucional verificou que os seus elementos essenciais não tinham sido previamente definidos pela AR, contudo, a Lei n° 11/87, de 7 de Abril (Lei de Bases do Ambiente ou LBA) e o artigo 66°, n° 2, alíneas a), d) e h) da CRP vieram atribuir competências e habilitar o legislador fiscal a consagrar medidas tributárias com incidência ambiental. Do mesmo modo, o artigo 16° da Diretiva 2003/87/CE era “(...) de tal modo precis[o], clar[o] e incondicional (...)” que não admite margem de manobra aos EM. O Tribunal Constitucional conclui que, por estes motivos, não se acha ofendida a exigência de lei formal.

<sup>94</sup> FERNANDES, Filipe de Vasconcelos – As Contribuições..., p. 165 a 185.

Filipe de Vasconcelos Fernandes refere que no ATC nº 539/2015, de 21-10-2015<sup>95/96/97/98</sup>, o Tribunal Constitucional analisou a conformidade constitucional do artigo 9º do Decreto-Lei nº 119/2012, de 15 de junho, que criou a “taxa de segurança alimentar mais”<sup>99/100</sup>, e dos artigos 3º e 4º da Portaria nº 215/2012, de 17 de julho, que a veio regulamentar.

A taxa de segurança alimentar mais (ou TSAM), sendo a contrapartida da garantia de segurança e qualidade alimentar, foi caracterizada pelo Tribunal Constitucional como contribuição financeira.

Uma vez que a TSAM teve origem no Decreto-Lei nº 119/2012, de 15 de junho, colocou-se o problema da sua eventual inconstitucionalidade orgânica, por estar subordinada a reserva de lei parlamentar, até à edição de um regime geral das contribuições financeiras.

O autor aponta como esta sentença procedeu a uma inversão de jurisprudência, admitindo a criação de contribuições financeiras por Decreto-Lei simples. O regime

---

<sup>95</sup> Filipe de Vasconcelos Fernandes concorda com a tese enunciada no ATC nº 539/2015 cfr. FERNANDES, Filipe de Vasconcelos – “As “demais...”, p. 126 e 127. Apresentamos alguns dos motivos que o autor usa para defender a sua posição. Em primeiro lugar, com a Revisão Constitucional de 1997 houve uma aproximação, em termos de regime jurídico-constitucional, das taxas às contribuições financeiras. As taxas, que também carecem de um regime geral, são tradicionalmente criadas por Decreto-Lei ou regulamento municipal. Ora, o autor entende não haverem razões para se estabelecer uma solução diversa para as contribuições financeiras. Em segundo lugar, Filipe de Vasconcelos Fernandes tem uma interpretação diferente (face a Sérgio Vasques e Susana Tavares da Silva, por exemplo) do artigo 165º, nº 1, alínea i) da CRP, isto é, da intenção do legislador aquando da modificação desse artigo. Para o autor, houve uma opção deliberada em excluir da reserva de lei a aprovação dos regimes individuais de cada contribuição financeira cfr. FERNANDES, Filipe de Vasconcelos – *As Contribuições...*, p. 201 a 205, 227 e 228.

<sup>96</sup> Segundo Filipe de Vasconcelos Fernandes, os ATC nº 544/15 e 399/17 seguem a jurisprudência firmada no ATC nº 539/15 cfr. ATC nº 544/15, de 28-10-2015; ATC nº 399/17, de 12-07-2017 e FERNANDES, Filipe de Vasconcelos – *As Contribuições...*, p. 191 e 192.

<sup>97</sup> Sérgio Vasques refuta o raciocínio do Tribunal Constitucional no ATC nº 539/2015. O autor entende que o argumento formal do TC de que “não devemos distinguir onde a lei não distingue” é um argumento frágil porque, entre outras razões, ao “(...) recusar que a aprovação de um regime geral para as contribuições financeiras seja pressuposto para a [sua] criação concreta, o tribunal contraria os propósitos do legislador, que na Revisão de 97 alterou o artigo 165º com o preciso fito de reforçar o controlo e legitimação material destes tributos comutativos (...)”. Para as restantes objeções de Sérgio Vasques consultar VASQUES, Sérgio – *Manual...*, p. 284 a 287, 331 e 332.

<sup>98</sup> Sofia Ricardo Borges tem reservas quanto ao entendimento do TC expresso no ATC nº 539/2015 cfr. BORGES, Sofia Ricardo – “A “Taxa...”, p. 197 a 204.

<sup>99</sup> Em rigor, o diploma institui o Fundo Sanitário e de Segurança Alimentar Mais (ou FSSAM), criando também a TSAM como receita deste fundo cfr. FERNANDES, Filipe de Vasconcelos – “As “demais...”, p. 107 e 108 e artigos 1º, 4º, nº 1, alínea b) e 9º do Decreto-Lei nº 119/2012, de 15 de junho.

<sup>100</sup> Diogo Barros Pereira considera que a TSAM é um imposto inconstitucional. Sérgio Vasques vê na TSAM uma contribuição financeira. Para uma análise detalhada da TSAM e do seu regime jurídico consultar VASQUES, Sérgio (coord.) – “O Sector da Distribuição e a Taxa de Segurança Alimentar” in *Taxas e Contribuições Sectoriais*; BORGES, Sofia Ricardo – “A “Taxa...”, p. 189 a 196 e VASQUES, Sérgio – “A taxa de segurança alimentar”, *Cadernos de Justiça Tributária*, nº 5 (Julho/Setembro de 2014), p. 3 a 18.

individual e concreto da cada contribuição financeira insere-se numa competência legislativa concorrente entre a Assembleia da República e o Governo<sup>101/102/103</sup>.

## 4.2. Opinião do autor

Assente que, na ausência de um regime geral das contribuições financeiras, a alternativa está em sujeitar a criação da cada contribuição financeira a reserva de Lei da Assembleia da República ou permitir que estas sejam criadas por Decreto-Lei do Governo, no exercício de uma competência legislativa concorrente, cabe-nos agora tomar posição.

Na nossa opinião a tese enunciada no ATC nº 539/2015, de 21-10-2015 é a que se mostra mais acertada<sup>104</sup>. Vejamos porquê.

**Em primeiro lugar**, partilhamos da visão do TC de que a revisão constitucional de 1997, ao alterar a redação do artigo 165º, nº 1, alínea i) da CRP, equiparou as contribuições financeiras às taxas e distinguiu-as dos impostos. Os impostos permaneceram na reserva relativa de competência legislativa da AR; quanto às taxas e às

---

<sup>101</sup> Na sua fundamentação, entre outros argumentos, o Tribunal Constitucional afirma que a aprovação de um regime geral das contribuições financeiras não surge como um pressuposto necessário da criação individualizada destes tributos e que a opção do legislador constituinte por uma reserva parlamentar diferenciada entre impostos, por um lado, e taxas e contribuições financeiras por outro lado, apenas teve em consideração a ausência de bilateralidade dos impostos, isto é, não teve relevo o facto de, nas contribuições, a bilateralidade se mostrar difusa. Ambos os argumentos suportam a ideia de que nada obsta à criação individualizada de contribuições financeiras e o seu afastamento em relação ao regime jurídico-constitucional dos impostos. Para a restante argumentação utilizada pelo Tribunal Constitucional cfr. o ponto 2 da Fundamentação do Acórdão do Tribunal Constitucional nº 539/15, de 21-10-2015.

<sup>102</sup> O ATC nº 539/15, de 21-10-2015 contou com dois votos de vencido. O Conselheiro Carlos Fernandes Cadilha não considerou aceitável que a alteração do artigo 165º da CRP habilitasse o Governo a instituir livremente contribuições financeiras, sem intervenção parlamentar, na ausência de um regime geral para esta espécie tributária, atendendo que os objetivos desse regime geral são: a uniformização de critérios e o preservar da coerência e justiça do sistema tributário, tendo em conta os princípios da segurança jurídica e da justa repartição dos encargos públicos. Por sua vez, o Conselheiro Joaquim Sousa Ribeiro, diz que a reserva parlamentar em matéria de contribuições financeiras representa uma garantia para o contribuinte: nenhum tributo lhe pode ser exigido sem o assentimento da Assembleia da República, ou, pelo menos, sem enquadramento em normas gerais estruturantes emanadas por esse órgão. Para a consulta do texto integral consultar o ATC nº 539/15, de 21-10-2015. Filipe de Vasconcelos Fernandes faz uma exposição esquemática das razões compreendidas em ambas as Declarações de Voto, refutando-as cfr. FERNANDES, Filipe de Vasconcelos – *As Contribuições...*, p. 210 a 216.

<sup>103</sup> FERNANDES, Filipe de Vasconcelos – “As “demais...”, p. 107 e Acórdão do Tribunal Constitucional nº 539/15, de 21-10-2015.

<sup>104</sup> Algumas questões podem ser levantadas: ultrapassada a crise económica e financeira, haverá uma reversão desta linha jurisprudencial? Repare-se que em 2019 há um excedente orçamental; por outras palavras, no ano de 2019, as receitas do Estado são superiores às suas despesas. Para a Administração Pública cfr. PORDATA, *Administrações Públicas: défice/excedente por nível de administração*, 23/09/2021. [Pordata.pt/ Administrações Públicas: défice/excedente por nível de administração](https://pordata.pt/Administrações Públicas: défice/excedente por nível de administração), consultado em 28/10/2021. E as contribuições financeiras entretanto criadas por Decreto-Lei deixam de ter fundamento válido? Temos de estar atentos à jurisprudência do TC. Pelas razões que enunciaremos mais à frente, parece-nos que ainda assim deve manter-se esta tese. Só com uma efetiva alteração no sentido das decisões do TC se pode afirmar, com segurança, que há reserva legislativa parlamentar neste domínio.

contribuições financeiras, só o seu regime geral fica subordinado à reserva parlamentar. Quer isto dizer que, tal como as taxas, a criação individual de contribuições financeiras pode ocorrer por Decreto-Lei do Governo, no âmbito de uma competência legislativa concorrente entre a AR e o Governo. O Tribunal considerou que o legislador constituinte quis assinalar a total ausência de bilateralidade nos impostos, sendo irrelevante se nas contribuições financeiras esta bilateralidade se mostra somente difusa<sup>105</sup>.

**Em segundo lugar**, na ausência de um regime geral para as contribuições financeiras, entendemos que não faz sentido exigir uma reserva integral do regime das contribuições financeiras quando a Constituição apenas estabelece uma reserva relativa de competência legislativa no que refere ao seu regime geral<sup>106/107/108</sup>.

**Em terceiro lugar**, temos de referir o argumento financeiro, isto é, houve uma crise económica<sup>109</sup> e financeira<sup>110</sup> em Portugal de 2011 a 2013, o Estado e outras entidades públicas precisavam de arrecadar receitas, por isso, permitir ao Governo a criação de contribuições financeiras por mero Decreto-Lei significa tornar mais fácil o acesso a fundos<sup>111/112</sup>.

**Em quarto lugar**, invocamos o argumento operacional de Cardoso da Costa de que subordinar as contribuições financeiras a reserva legislativa parlamentar não pode

---

<sup>105</sup> Ponto 2. da Fundamentação do Acórdão do Tribunal Constitucional nº 539/15, de 21-10-2015.

<sup>106</sup> O TC cita Alexandre Sousa Pinheiro e Mário João de Brito Fernandes, que inspiraram este argumento “na ausência de regime geral não pode o intérprete subverter a vontade do legislador (constituente ordinário) criando uma reserva integral” cfr. Ponto 2. da Fundamentação do Acórdão do Tribunal Constitucional nº 539/15, de 21-10-2015.

<sup>107</sup> Para estes dois argumentos, é importante deixar duas notas. A primeira, para deixar claro que existe uma competência legislativa concorrente entre o Governo e o Parlamento e que isso resulta de uma leitura conjugada dos artigos 164º, 165º, nº 1, alínea i), 198º, nº 2 e 232º da CRP. Precisamente porque a criação de contribuições financeiras não se insere na competência legislativa exclusiva da AR, do Governo ou das Assembleias Legislativas Regionais, é que as contribuições financeiras podem ser criadas por Lei ou Decreto-Lei cfr. FERNANDES, Filipe de Vasconcelos – “As “demais...”, p. 127. A segunda nota, para apontar que ambos os argumentos têm suporte no texto da lei e que o sentido que lhe atribuímos corresponde ao significado mais natural e direto das expressões usadas.

<sup>108</sup> Ponto 2. da Fundamentação do Acórdão do Tribunal Constitucional nº 539/15, de 21-10-2015.

<sup>109</sup> Utilizando como indicador a “Taxa de crescimento real do PIB” e tendo como horizonte temporal o período 2006 a 2016 registou-se um crescimento do PIB na ordem dos -1,7% em 2011 e de -4,06% em 2012 cfr. PORDATA, Taxa de crescimento real do PIB, 23/09/2021. [Pordata.pt/Taxa de crescimento real do PIB](http://Pordata.pt/Taxa de crescimento real do PIB), consultado em 17/10/2021.

<sup>110</sup> O Estado Português esteve sob um programa de resgate financeiro, houve um pedido de ajuda externa formalizada no Memorando de Entendimento, que significou a intervenção da Troika no país, constituída por elementos da Comissão Europeia, do Banco Central Europeu (BCE) e do Fundo Monetário Internacional (FMI). O Estado não conseguiu fazer o pagamento ou o refinanciamento da sua dívida pública.

<sup>111</sup> Tratam-se de “tributos setoriais”. Os setores económicos com maiores lucros – as grandes empresas – são chamadas a contribuir para evitar o colapso das finanças públicas.

<sup>112</sup> Não temos dúvidas que a situação pela qual o país atravessou tenha influenciado a decisão do TC. Houve especial sensibilidade do Tribunal à excecionalidade das circunstâncias do momento.

paralisar/bloquear a atuação do Governo em domínios como o setor regulatório e associativo - onde essa atuação é importante - fazendo-a depender de prévia autorização parlamentar. Essa situação “(...) não seria compatível com a dinâmica e as necessidades da vida do Estado”<sup>113</sup>.

Todavia, existem ainda dois contra-argumentos que julgamos importante mencionar, de forma a que possamos pronunciar-nos sobre eles.

**Por um lado**, temos o argumento histórico de Sérgio Vasques. Segundo este autor anteriormente à RC 97, as contribuições financeiras eram equiparadas aos impostos para efeitos de regime jurídico-constitucional, ou seja, a sua criação estava subordinada a reserva de lei parlamentar. Portanto, na ausência de regime geral, a criação individual de cada contribuição financeira deve continuar sujeita a reserva legislativa da AR<sup>114</sup>.

Discordamos de Sérgio Vasques. A RC 1997, ao alterar a redação do artigo 165º, nº 1, alínea i) da CRP, não representa uma linha de continuidade com a visão dicotómica outrora dominante, mas evidencia uma cisão ou rutura com o regime jurídico-constitucional das contribuições financeiras de então.

**Por outro lado**, Sérgio Vasques aponta a “função garantística” da reserva de lei parlamentar como fundamento para que as contribuições financeiras tenham de ser emanadas por Lei da AR ou Decreto-Lei Autorizado do Governo<sup>115</sup>. Esta função de garantia da reserva legislativa da AR advém: a) da discussão parlamentar em torno do tributo (que lhe garante legitimação democrática); b) da tutela do direito fundamental de propriedade perante a agressão da tributação; c) da separação dos poderes, a independência do poder legislativo face ao poder executivo (embora o Governo também possua a competência para emitir Decretos-Lei) e d) da publicidade que é dada ao processo criador das leis, com a participação das minorias e o contraditório político, o auscultar da sociedade civil<sup>116</sup>.

Pela nossa parte, atendendo a que as contribuições financeiras apresentam uma maior proximidade face às taxas<sup>117</sup>, facto que o legislador constituinte reconheceu no artigo 165º, nº 1, alínea i) da CRP, parece-nos que: a) a sua criação individualizada prescinde da referida discussão parlamentar; b) a criação de taxas também supõe a

---

<sup>113</sup> Apud FERNANDES, Filipe de Vasconcelos – As Contribuições..., p. 174 a 176.

<sup>114</sup> VASQUES, Sérgio – Manual..., p. 282 e 283; Ponto 1. desta Dissertação.

<sup>115</sup> VASQUES, Sérgio – Manual..., p. 287.

<sup>116</sup> VASQUES, Sérgio – Manual..., p. 327 e 328.

<sup>117</sup> Têm uma estrutura bilateral, o seu critério é o princípio da equivalência e a sua criação insere-se numa competência legislativa concorrente entre o Governo e a AR.

agressão do património dos contribuintes e nem por isso estas deixam de poder ter origem em Decreto-Lei independente do Governo; c) não é beliscada a divisão de poderes tal como prevista na Constituição dado que o legislador constituinte expressa no artigo 165º, nº 1, alínea i) da CRP que a criação individual e concreta de contribuições financeiras se enquadra numa competência legislativa concorrente e d) a publicidade do processo legiferante e o contraditório são o preço a pagar pela agilidade na criação de contribuições financeiras que a “dinâmica” de certos setores exige.

## 5. O Princípio da Equivalência

Antes de entrarmos no tema do princípio da equivalência importa tecer algumas considerações introdutórias.

O princípio da igualdade tributária é o princípio geral da igualdade aplicado à tributação<sup>118</sup>.

Sérgio Vasques diz-nos que “[o] **princípio da equivalência** representa o **critério de igualdade** materialmente adequado a taxas e contribuições [financeiras]”<sup>119</sup>.

O princípio da equivalência está contido no princípio geral da igualdade – artigo 13º da Constituição<sup>120</sup>.

De acordo com este autor, o princípio da equivalência determina que os causadores ou beneficiários de uma prestação administrativa devem pagar uma

---

<sup>118</sup> O princípio da igualdade tributária estipula que se deve tratar *de modo igual o que é igual e de modo diferente o que é diferente*. Numa primeira fase, adotou-se como solução a proibição do arbítrio (entendida como um limite negativo à liberdade de conformação do legislador que exclui os casos mais extremos de absurdo legislativo); mais tarde, foram reconhecidos o princípio (ou critério) da capacidade contributiva e o princípio (ou critério) da equivalência cfr. VASQUES, Sérgio – Manual..., p. 289 a 292.

<sup>119</sup> Do mesmo modo que o princípio da capacidade contributiva constitui “(...) o critério material de igualdade adequado aos impostos” cfr. VASQUES, Sérgio – Manual..., p. 294 e 307. Para um tratamento mais desenvolvido do princípio da igualdade tributária e do princípio da capacidade contributiva recomendamos a leitura de VASQUES, Sérgio – Manual..., p. 289 a 303.

<sup>120</sup> VASQUES, Sérgio – Manual..., p. 307.

taxa/contribuição financeira por referência ao custo ou valor<sup>121</sup> dessa prestação<sup>122/123</sup>. Este é o sentido essencial do princípio da equivalência e reflete a distinção entre **equivalência de custo/equivalência de benefício**<sup>124/125</sup>.

Em geral, pode dizer-se que o princípio da equivalência proíbe que o valor de taxas/contribuições financeiras ultrapassem o custo ou benefício associado a uma prestação administrativa, funcionando o custo/benefício como um limite máximo<sup>126</sup>.

Dado que o objeto deste estudo são as contribuições financeiras, sentimo-nos na obrigação de aludir à distinção **equivalência individual/equivalência de grupo**. A primeira, característica das taxas, existe quando o tributo se dirige a um contribuinte

---

<sup>121</sup> Utiliza-se o vocábulo “valor” mas também é usual empregar o termo “utilidade” ou “benefício”. A expressão pretende significar o valor de mercado de determinada prestação.

<sup>122</sup> Sérgio Vasques refere que custo e benefício são concretizações alternativas do princípio da equivalência, ou seja, não há preferência pela vertente do custo ou pela vertente do benefício. Esta é uma visão partilhada pelo Tribunal Constitucional, pelo Supremo Tribunal Administrativo e pelo legislador. Não obstante, o mencionado autor explica que prevalência de uma das vertentes depende da concreta orientação do legislador, se “(...) o legislador orient[a] [o] tributo (...) à compensação de custos, será esta a vertente do princípio da equivalência em função do qual se há-de controlar a respetiva estrutura e montante, quando o oriente à compensação de benefícios, será esta outra vertente do princípio da equivalência que se mostra adequada ao seu exame”. O legislador é livre de escolher a orientação que pretende dar ao princípio da equivalência. Se o tributo em causa está orientado ao custo ou ao benefício é uma mera questão de interpretação. Na prática, os critérios do custo ou do benefício não possuem a mesma relevância na conformação de taxas e contribuições e o legislador tende a optar pelo critério do custo, assumindo o benefício uma posição secundária apenas cfr. VASQUES, Sérgio – O Princípio..., p. 340 a 342, 403, 406 e 408. Sérgio Vasques dá-nos conta das razões desta preferência pelo critério do custo: i) a dificuldade no cálculo do benefício nas contribuições financeiras, dado que apenas há um conhecimento indireto dos beneficiários, por se tratarem de prestações cujo aproveitamento é presumido; ii) o cálculo do benefício exige do legislador e da administração meios técnicos e humanos importantes. As restantes razões podem ser consultadas em VASQUES, Sérgio – O Princípio..., p. 408 a 410.

<sup>123</sup> Glória Teixeira e João Félix Nogueira subscrevem à noção de que custo e benefício são alternativas válidas no que respeita ao princípio da equivalência, porém, entendem que a escolha não é inteiramente livre. Para estes autores tem que se atender ao interesse subjacente à realização da prestação pública, devendo optar-se pelo custo sempre que o interesse público se mostre preponderante e pelo benefício sempre que prepondera o interesse privado e há que atender à natureza da prestação pública, devendo optar-se pelo critério do custo sempre que estejam em causa taxas devidas pela provocação de custos e pelo critério do benefício nos demais casos. Em desacordo, Sérgio Vasques observa que em vez do exame da preponderância de interesse privado/interesse público, deve-se ter em conta a componente social da prestação administrativa – o critério do custo não permite que o tributo assuma montantes tão elevados quanto o critério do benefício; pode até revelar-se censurável que a administração obtenha um ganho em domínios como a saúde, o ensino e a habitação cfr. *apud* VASQUES, Sérgio – O Princípio..., p. 403 e 404.

<sup>124</sup> No ATC nº 344/2019, de 04-06-2019, o Tribunal Constitucional pronunciou-se sobre a conformidade constitucional do artigo 2º, nº 1 do Decreto-Lei nº 19/2011, de 7 de Fevereiro (alterado pelo Decreto-Lei nº 38/2012, de 16 de Fevereiro). A taxa “SIRCA” foi qualificada como contribuição financeira. O Tribunal considerou que o legislador, ao não delimitar a base de incidência subjetiva em função dos custos provocados ou benefícios aproveitados pelo sujeito passivo violou o princípio da igualdade tributária e o princípio da equivalência como sua expressão no domínio dos tributos comutativos/paracomutativos.

<sup>125</sup> VASQUES, Sérgio – O Princípio..., p. 338 e 339.

<sup>126</sup> Por outras palavras, o princípio da equivalência veda que o montante de taxas e contribuições seja fixado “(...) uniformemente acima do custo ou do benefício (...)” associado à prestação administrativa. Por vezes, o custo é representado como limite mínimo cfr. VASQUES, Sérgio – Manual..., p. 314 e VASQUES, Sérgio – O Princípio..., p. 532, 533 e 536.

individual; a segunda, presente nas contribuições financeiras, verifica-se quando o tributo se reporta a um grupo de contribuintes<sup>127</sup>.

Outra distinção de relevo é a que separa **equivalência jurídica** de **equivalência económica**. Estamos perante uma equivalência jurídica quando há uma relação comutativa, de troca, e um nexó sinalagmático entre a taxa/contribuição exigida ao sujeito passivo e a prestação administrativa que incumbe a uma entidade pública. A equivalência económica refere-se ao equilíbrio entre o montante da taxa/contribuição e o custo ou valor da prestação administrativa<sup>128</sup>.

O Tribunal Constitucional, o Supremo Tribunal Administrativo e a maioria da doutrina<sup>129</sup> têm entendido que, no que refere a taxas e contribuições, apenas há que atentar à sua equivalência jurídica. Para estes, os tribunais não têm que confrontar o montante de taxas e contribuições com o custo ou valor das prestações administrativas. Sérgio

---

<sup>127</sup> VASQUES, Sérgio – O Princípio..., p. 344 e 345 e FERNANDES, Filipe de Vasconcelos – As Contribuições..., p. 27.

<sup>128</sup> Em rigor, a equivalência jurídica está no plano da “(...) delimitação conceitual (...)” de taxas e contribuições, a equivalência económica está no plano da “(...) legitimação material (...)” dos tributos comutativos e paracomutativos cfr. VASQUES, Sérgio – O Princípio..., p. 348 e 349.

<sup>129</sup> Neste sentido Alberto Xavier, Pitta e Cunha, Xavier de Basto, Lobo Xavier, Margarida Mesquita Palha e Saldanha Sanches. Alberto Xavier afirma que “(...) só casualmente se verificará uma equivalência precisa (...) entre quantitativo da taxa e o custo da atividade pública ou o benefício auferido pelo particular (...) ao conceito de sinalagma não importa a equivalência económica, mas a equivalência jurídica” cfr. *apud* FERNANDES, Filipe de Vasconcelos – As Contribuições..., p. 140, 141 e 146; *apud* VASQUES, Sérgio – O Princípio..., p. 348.

Vasques<sup>130</sup> e Filipe de Vasconcelos Fernandes<sup>131</sup> defendem o controlo judicial da equivalência económica de taxas e contribuições financeiras<sup>132</sup>.

A este respeito, Sérgio Vasques chega à conclusão de que as taxas e/ou contribuições financeiras ficarão em conformidade com o princípio da equivalência (aqui entendido como equivalência económica) quando “(...) o seu montante corresponda *aproximadamente* aos custos ou benefícios médios da prestação que vise compensar”<sup>133</sup>.

Porque o princípio da equivalência se encontra condicionado por importantes exigências de praticabilidade<sup>134</sup>, não se pode estabelecer uma correspondência exata entre tributos comutativos/paracomutativos e o custo ou valor das prestações administrativas em que assentam<sup>135</sup>.

Uma vez que assim é, esta “aproximação” implica uma *margem de tolerância*<sup>136</sup> entre o respetivo montante do tributo e o custo ou valor médio das prestações subjacentes. A fixação desta margem de tolerância obriga e obrigará os tribunais a analisar os elementos financeiros e a metodologia de cálculo empregue pelo legislador e pela administração na quantificação de taxas e contribuições<sup>137</sup>.

---

<sup>130</sup> O princípio da equivalência enquanto **critério de repartição** projeta-se sobre a **estrutura** do tributo. Isto significa que o tributo tem fundamento no custo ou no benefício, de modo que a custo/benefício igual corresponde tributo igual e a custo/benefício diferente corresponde tributo diferente. O princípio da equivalência enquanto **critério de quantificação** projeta-se sobre o **montante** do tributo. Sérgio Vasques afirma que a tese de que não cabe aos tribunais controlar as opções do legislador ou da administração nas escolhas que estes fazem para estabelecer o *quantum* dos impostos não leva em conta a ligação estreita que existe nos tributos comutativos entre os problemas da **quantificação** e da **repartição**. O autor entende que os problemas da quantificação e da repartição não se podem dissociar quando analisamos taxas e contribuições cfr. VASQUES, Sérgio – O Princípio..., p. 351, 356, 357, 362, 530 a 532.

<sup>131</sup> Filipe de Vasconcelos Fernandes entende que nas taxas é necessário investigar qual a finalidade que subjaz a cada tipo de taxa para perceber o tipo de equivalência económica presente; nas contribuições financeiras, por transposição e com as devidas adaptações, deve-se procurar qual é o tipo de grupo sobre o qual se projetam. Neste último caso, a lógica do autor é a de que estando em causa tributos que repousam num benefício presumido, quanto mais homogéneo for o grupo, mais próxima deve a contribuição financeira estar do custo ou benefício do serviço prestado. Ainda a respeito das contribuições financeiras, Filipe de Vasconcelos Fernandes distingue entre grupos homogéneos fixos e grupos homogéneos variáveis. Nos grupos homogéneos fixos, o custo integral é imputado ao grupo sendo posteriormente imputados aos seus membros a média do custo que cabe a cada indivíduo (não se atenta ao custo real gerado por cada membro). Nos grupos homogéneos variáveis, havendo alguma heterogeneidade nos elementos do grupo, a contribuição financeira será fixada por recurso a intervalos máximos e mínimos ou a escalões; alguns membros terão de pagar mais, numa “(...) lógica de compensação intragrupo (...)” cfr. FERNANDES, Filipe de Vasconcelos – As Contribuições..., p. 148, 151 e 152.

<sup>132</sup> VASQUES, Sérgio – O Princípio..., p. 348, 349 e 351; FERNANDES, Filipe de Vasconcelos – As Contribuições..., p. 138 e 146.

<sup>133</sup> VASQUES, Sérgio – O Princípio..., p. 562.

<sup>134</sup> Para enumerar alguns dos entraves, temos o número imenso de contribuintes e o número limitado de meios técnicos e humanos da administração cfr. VASQUES, Sérgio – O Princípio..., p. 553.

<sup>135</sup> VASQUES, Sérgio – O Princípio..., p. 553 e 556.

<sup>136</sup> A título hipotético, podemos conceber como uma taxa ou uma contribuição financeira superior ao custo ou benefício médio de dada prestação pública em 30% ou 50% excede a margem de tolerância admitida, tornando-a contrária ao princípio da igualdade tributária cfr. VASQUES, Sérgio – O Princípio..., p. 559.

<sup>137</sup> VASQUES, Sérgio – O Princípio..., p. 559 e 560.

Para este autor, ao determinar a margem de tolerância, não se pode estabelecer uma regra geral, tem de se olhar ao tributo e à prestação associada, apurar o grau de dificuldade que existe no cômputo do custo ou valor médio e fixar, no caso em concreto, esse desvio<sup>138</sup>.

Se existem situações em que a quantificação denota um grosseiro alheamento face ao custo ou valor das prestações tributáveis, sendo evidente a violação do princípio da equivalência, na maioria dos casos, o afastamento face ao custo ou valor das prestações administrativas não é tão acentuado<sup>139</sup>.

Nesta segunda hipótese, o montante da taxa ou contribuição financeira, ao ultrapassar essa margem de tolerância viola o princípio da igualdade tributária<sup>140</sup>. Pode então afirmar-se que “(...) o controlo da ‘equivalência económica’ releva ao princípio da igualdade tributária”<sup>141</sup>.

---

<sup>138</sup> As modernas contribuições, porque assentes em prestações presumidas e possuindo bases de incidência mais amplas, demandam uma margem de tolerância mais larga cfr. VASQUES, Sérgio – O Princípio..., p. 561 a 563.

<sup>139</sup> VASQUES, Sérgio – O Princípio..., p. 559 e 560.

<sup>140</sup> Sérgio Vasques e Filipe de Vasconcelos Fernandes salientam que quando é ultrapassado o custo ou valor das prestações públicas, as taxas/contribuições não se convolam em impostos. Tal consequência inviabilizaria o controlo material de taxas e contribuições. A transformação de taxas/contribuições em impostos apenas ocorre nos casos em que há uma “manifesta desproporção” entre a prestação administrativa e o seu custo ou valor e em que fique comprometida a “(...) corresponsabilidade pressuposta na relação sinalagmática”, como daremos conta nas páginas que se seguem cfr. VASQUES, Sérgio – Manual..., p. 315 e 316; FERNANDES, Filipe de Vasconcelos – As Contribuições..., p. 54, 142 e 143; ATC nº 115/02, de 12-03-2002.

<sup>141</sup> VASQUES, Sérgio – O Princípio..., p. 350, 351, 561 e 562.

## 5.1. O Princípio da cobertura de custos e o Princípio do benefício

Sérgio Vasques subdivide o **princípio da equivalência** no **princípio da cobertura de custos** e no **princípio do benefício**<sup>142</sup>.

De acordo com o princípio da cobertura de custos, o montante do tributo público tem como medida “(...) o custo que [determinada prestação administrativa representa] para a administração (...)”<sup>143</sup>.

O princípio do benefício estipula que o montante do tributo público se afere pelo valor de mercado da prestação<sup>144</sup>.

Algumas prestações, porque não são realizadas em regime de mercado<sup>145</sup> (o que torna impossível a comparação com prestações sucedâneas) têm necessariamente de assentar no princípio da cobertura de custos. Quando são entidades públicas a prestar serviços para os quais se encontra alternativa no mercado<sup>146</sup> existe a possibilidade de recorrer ao princípio do benefício<sup>147</sup>.

---

<sup>142</sup> VASQUES, Sérgio – O Princípio..., p. 402 e 403.

<sup>143</sup> VASQUES, Sérgio – O Princípio..., p. 403.

<sup>144</sup> VASQUES, Sérgio – O Princípio..., p. 549.

<sup>145</sup> Por exemplo, a cobrança de uma taxa pela emissão de uma certidão por um órgão público ou de uma taxa de regulação e supervisão (que já vimos ser uma contribuição financeira) devida à ERC (uma entidade reguladora setorial, de natureza pública, que desenvolve uma atividade de regulação e supervisão contínua, sem que existam outras entidades a prestar o mesmo serviço) cfr. VASQUES, Sérgio – O Princípio..., p. 408 e 409; ATC n° 365/08, de 02-07-2008.

<sup>146</sup> A título exemplificativo mencionem-se as propinas cobradas aos estudantes nas universidades públicas quando os mesmos cursos são ministrados em universidades privadas e as taxas por cuidados de saúde exigidas pelos hospitais públicos quando, em paralelo, existem hospitais privados que também asseguram os mesmos tratamentos por determinado preço cfr. VASQUES, Sérgio – O Princípio..., p. 549.

<sup>147</sup> Se isto não ocorre no setor da educação e da saúde é porque o montante do tributo se revela demasiado elevado para os cidadãos com rendimentos mais baixos cfr. VASQUES, Sérgio – O Princípio..., p. 549.

## 5.2. O Princípio da proporcionalidade

Para o Tribunal Constitucional apenas a “**manifesta desproporcionalidade**” entre o montante do tributo público e o custo ou benefício da prestação administrativa possibilita que a taxa ou contribuição financeira possa ser considerada um imposto. Isto porque a correspondência ou reciprocidade pressuposta na relação bilateral é afetada<sup>148/149</sup>.

No ATC nº 115/2002, de 12-03-2002<sup>150</sup> pode ler-se:

*Assim, não basta uma qualquer desproporção entre a quantia a pagar e o valor do serviço prestado, para que ao tributo falte o carácter sinalagmático. Será necessário que essa desproporção seja manifesta e comprometa, de modo inequívoco, a correspondência pressuposta na relação sinalagmática.*

Sérgio Vasques afirma que “(...) enquanto expressão de proporcionalidade, [o princípio da equivalência] consubstancia um critério de quantificação que se projeta sobre o (...) montante [de taxas e contribuições financeiras]”<sup>151</sup>.

Recorde que, tal como referimos no ponto 5., alguma doutrina defende o controlo da equivalência económica de taxas e contribuições financeiras e, desse modo, o controlo da sua conformidade ao princípio da igualdade tributária. Nesta situação, estas taxas/contribuições podem ser inconstitucionais aquém de um “excesso manifesto”<sup>152</sup>.

---

<sup>148</sup> FERNANDES, Filipe de Vasconcelos – As Contribuições..., p. 142, 143 e 145.

<sup>149</sup> Encontramos também referências na doutrina a uma “desproporção intolerável” em GARCIA, Nuno – “Anotação aos Acórdãos nº 20/2003 e nº 515/2003 do Tribunal Constitucional (Taxa de Ocupação do Subsolo)”, Ciência e Técnica Fiscal, nº 413 (Janeiro/Junho de 2004), p. 462, em RODRIGUES, Pedro Neto – “Anotação ao Acórdão nº 410/00 do Tribunal Constitucional – Taxas de Urbanização, relator Tavares da Costa”, Ciência e Técnica Fiscal, nº 409-410 (Janeiro/Junho de 2003), p. 400 e em SANCHES, J. L. Saldanha e João Taborda da GAMA – “Taxas Municipais pela Ocupação do Subsolo”, Fiscalidade, nº 19/20 (2004), p. 17 e 18.

<sup>150</sup> No ATC nº 115/2002, de 12-03-2002 estava em exame o artigo 5º da Tabela de Emolumentos Notariais (redação do Decreto-Lei nº 397/83, de 2 de Novembro) e eventual violação dos artigos 106º, nº 2 e 168º, nº 1, alínea i) da CRP (atuais artigos 103º, nº 2 e 165º, nº 1, alínea i) da CRP), por, alegadamente, estarmos perante um imposto. Estes artigos, ao consagrarem o princípio da legalidade fiscal, impunham que fosse Lei da Assembleia da República ou Decreto-Lei Autorizado do Governo a definir os elementos essenciais do imposto. O Tribunal considerou que i) os emolumentos notariais sob apreciação constituíam taxas e ii) que o montante devido ao Estado não se mostrava manifestamente desproporcionado. Portanto, não existia inconstitucionalidade. Podem transpor-se as conclusões deste acórdão para o domínio das contribuições financeiras, *mutatis mutandis*. Aqui numa “lógica de equivalência grupal” parar citar Filipe de Vasconcelos Fernandes.

<sup>151</sup> VASQUES, Sérgio – O Princípio..., p. 361.

<sup>152</sup> VASQUES, Sérgio – Manual..., p. 314 e 315.

## Conclusão

Previamente à RC 97 quer a doutrina quer a jurisprudência do TC entendiam que os tributos públicos se resumiam aos impostos e às taxas. Informalmente, porém, reconheciam a existência de espécies tributárias avulsas – a parafiscalidade – que ficavam sujeitas ao regime jurídico-constitucional dos impostos (reserva legislativa parlamentar).

Desde a referida Revisão Constitucional, um segmento importante da doutrina e a jurisprudência do TC constatam que, ao lado de impostos e taxas, temos também as “contribuições financeiras”, como atesta o artigo 165º, nº 1, alínea i) da CRP.

No que diz respeito à noção de contribuição financeira, investigámos as posições de reconhecidos fiscalistas e debruçamo-nos sobre o ATC nº 365/08, de 02-07-2008 a fim de emitirmos a nossa opinião, de forma fundamentada, sobre a matéria.

Mostrámos estar de acordo com Casalta Nabais, Sérgio Vasques e Filipe de Vasconcelos Fernandes que, no nosso entendimento, fornecem definições que se complementam e permitem uma melhor compreensão deste tributo público.

Em seguida, descrito o princípio da legalidade tributária, e perante a situação de ausência de um regime geral das contribuições financeiras, expomos as quatro teses interpretativas acerca do regime constitucional aplicável a estas figuras tributárias, de que nos dá conta Filipe de Vasconcelos Fernandes: a tese da “inconstitucionalidade por omissão”, a tese da “sanação operacional”, a tese “corretiva” ou “conciliadora” e, por último, a tese enunciada no ATC nº 539/2015, de 21-10-2015. Tudo isto, enriquecido com abundante jurisprudência.

Novamente, expressamos o nosso ponto de vista, manifestando a nossa adesão, de forma sustentada, à tese enunciada no ATC nº 539/2015.

Tratámos o princípio da equivalência – o critério de igualdade tributária materialmente adequado às contribuições financeiras – as suas duas vertentes do princípio da cobertura de custos e do princípio do benefício. Descrevemos o princípio da proporcionalidade. Auxiliou-nos a referência ao ATC nº 344/2019, de 04-06-2019 e ao ATC nº 115/02, de 12-03-2002.

A título de observações finais, queremos dizer que o presente estudo traduz uma sistematização de ensinamentos dispersos pela literatura jurídica e em sentenças várias do TC acerca do tema das contribuições financeiras e da sua conexão com o princípio da legalidade tributária e com o princípio da equivalência e traduz também uma perspetiva pessoal, crítica e fundamentada, relativamente às várias noções de contribuição financeira

promovidas por alguma doutrina e face às diferentes teses acerca de qual o regime jurídico-constitucional das contribuições financeiras na ausência do respetivo regime geral.

Defendemos que esta dissertação constitui um contributo, ainda que modesto, para a compreensão e delimitação daquelas que são as características essenciais das contribuições financeiras e para fortalecer, pelo peso da argumentação utilizada, a tese enunciada no ATC nº 539/2015.

## Referências bibliográficas

- ANASTÁCIO, Gonçalo e Joana PACHECO – “A Taxa de Regulação e Supervisão da ERC – Entidade Reguladora para a Comunicação Social. Anotação ao Acórdão do Tribunal Constitucional nº 365/2008”, *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, nº 3 (2008), p. 213 a 229;
- BORGES, Sofia Ricardo – “A “Taxa de Segurança Alimentar Mais” – Enquadramento – Análise de Jurisprudência”, *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, nº 3 e 4 (2017), p. 173 a 222;
- CAMPOS, Diogo Leite de, Benjamim Silva RODRIGUES e Jorge Lopes de SOUSA (2003) – *Lei Geral Tributária: Comentada e Anotada*. 3ª ed., Lisboa: Vislis Editores, p. 43 a 59 e 62 a 71;
- CAMPOS, Diogo Leite de e Mônica Horta Neves Leite de CAMPOS (1997) – *Direito Tributário*. Coimbra: Livraria Almedina;
- CANOTILHO, José Joaquim Gomes e Vital MOREIRA (2007) – *Constituição da República Portuguesa Anotada*. Vol. I, 4ª ed., Coimbra: Coimbra Editora, p. 1087 a 1102;
- . (2010) – *Constituição da República Portuguesa Anotada*. Vol. II, 4ª ed., Coimbra: Coimbra Editora, p. 318 a 341.
- CATARINO, João Ricardo e Vasco Branco GUIMARÃES (coord.) (2015) – *Lições de Fiscalidade*. Vol. I – Princípios gerais e fiscalidade interna, 4ª edição, Coimbra: Edições Almedina, S.A.;
- CARLOS, Américo Fernando Brás (2010) – *Impostos - Teoria Geral*. 3ª edição, Coimbra: Edições Almedina, S.A.;
- DOURADO, Ana Paula (2019) – *Direito Fiscal*. 4ª edição, Coimbra: Edições Almedina, S.A.;
- FERNANDES, Filipe de Vasconcelos (2020) – *As Contribuições Financeiras no Sistema Fiscal Português: Uma Introdução*. 1ª edição, Coimbra: GESTLEGAL;
- . – “As “demais contribuições financeiras a favor das entidades públicas” no sistema fiscal português – conceito, pressupostos e regime jurídico-constitucional (incluindo a analogia com as Sonderabgaben alemãs)”, *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, nº 1, 2, 3 e 4 (2021), p. 65 a 127;
- FRANCO, António Luciano de Sousa (1999) – *Finanças Públicas e direito financeiro*. Vol. II, 4ª edição, Coimbra: Almedina;

- GARCIA, Nuno – “Anotação aos Acórdãos nº 20/2003 e nº 515/2003 do Tribunal Constitucional (Taxa de Ocupação do Subsolo)”, *Ciência e Técnica Fiscal*, nº 413 (Janeiro/Junho de 2004), p. 429 a 472;
- . – “A “Caixa de Pandora” na criação de contribuições. Comentário ao Acórdão do Tribunal Constitucional, de 20 de Outubro de 2015 (Processo nº 539/15), Plenário (Relator Conselheiro João Cura Mariano)”, *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, nº 3 (2015), p. 175 a 178;
- LEITÃO, Sara – “Taxa de recursos hídricos”, *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, nº 4 (2015), p. 99 a 129;
- MACHADO, Jónatas E. M. e Paulo Nogueira da COSTA (2016) – *Manual de Direito Fiscal: Perspetiva Multinível*. Coimbra: Edições Almedina, S.A.;
- NABAIS, José Casalta – “Tributos com fins ambientais”, *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, nº 4 (2008), p. 107 a 144;
- . (2021) – *Direito Fiscal*. 11ª edição, Coimbra: Edições Almedina, S.A.;
- RODRIGUES, Pedro Neto – “Anotação ao Acórdão nº 410/00 do Tribunal Constitucional – Taxas de Urbanização, relator Tavares da Costa”, *Ciência e Técnica Fiscal*, nº 409-410 (Janeiro/Junho de 2003), p. 371 a 403;
- SANCHES, J. L. Saldanha e João Taborda da GAMA – “Taxas Municipais pela Ocupação do Subsolo”, *Fiscalidade*, nº 19/20 (2004), p. 5 a 43;
- SANCHES, José Luís Saldanha (2007) – *Manual de Direito Fiscal*. 3ª edição, Coimbra: Coimbra Editora;
- SILVA, Helena Resende da (2004) – *Direito: As Melhores Citações*. Coleção Citações Jurídicas, Braga: Edição de Autor, p. 127;
- SILVA, Susana Tavares da (2013) – *As Taxas e a Coerência do Sistema Tributário*. 2ª edição, Coimbra: Coimbra Editora;
- . (2013) – *Direito Fiscal - Teoria Geral*. Coimbra: Imprensa da Universidade de Coimbra;
- SOARES, Cláudia Dias – “O enquadramento constitucional dos tributos ambientais: sua natureza e regime”, *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, nº 1 (2014), p. 59 a 82.
- SOUSA, Domingos Pereira de (2013) – *Direito Fiscal e Processo Tributário*. 1ª edição, Coimbra: Coimbra Editora;

- VASQUES, Sérgio – “Remédios Secretos e Especialidades Farmacêuticas: A Legitimação Material dos Tributos Parafiscais.”, *Ciência e Técnica Fiscal*, nº 413 (Janeiro/Junho de 2004), p. 135 a 219;
- . (coord.) (2008) – *As Taxas de Regulação Económica em Portugal*. Coimbra: Edições Almedina, S.A.;
- . (2008) – *O Princípio da Equivalência como Critério de Igualdade Tributária*, Dissertação de Doutoramento em Ciências Jurídico-Económicas. Lisboa. Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa.
- . (coord.) (2013) – *Taxas e Contribuições Sectoriais*. Coimbra: Edições Almedina, S.A..
- . – “A taxa de segurança alimentar”, *Cadernos de Justiça Tributária*, nº 5 (Julho/Setembro de 2014), p. 3 a 18.
- . (2019) – *Manual de Direito Fiscal*. 2ª edição, Coimbra: Edições Almedina, S.A.;
- XAVIER, Alberto (1981) – *Manual de Direito Fiscal*. Volume I, Lisboa: s.n.

## Lista de Jurisprudência

- Acórdão do Tribunal Constitucional nº 115/02, de 12-03-2002 (proc. 567/00), relator Conselheiro Tavares da Costa;
- Acórdão do Tribunal Constitucional nº 365/08, de 02-07-2008 (proc. 22/08), relator Conselheiro João Cura Mariano;
- Acórdão do Tribunal Constitucional nº 613/08, de 10-12-2008 (proc. 425/08), relatora Conselheira Ana Guerra Martins;
- Acórdão do Tribunal Constitucional nº 135/12, de 07-03-2012 (proc. 772/11), relator Conselheiro João Cura Mariano;
- Acórdão do Tribunal Constitucional nº 152/13, de 20-03-2013 (proc. 460/12), relator Conselheiro José Cunha Barbosa;
- Acórdão do Tribunal Constitucional nº 80/14, de 22-01-2014 (proc. 911/12), relator Conselheiro João Cura Mariano;
- Acórdão do Tribunal Constitucional nº 539/15, de 21-10-2015 (proc. 27/15), relator Conselheiro João Cura Mariano;
- Acórdão do Tribunal Constitucional nº 544/15, de 28-10-2015 (proc. 30/15), relatora Conselheira Maria José Rangel de Mesquita;
- Acórdão do Tribunal Constitucional nº 399/17, de 12-07-2017 (proc. 839/16), relatora Conselheira Joana Fernandes Costa;
- Acórdão do Tribunal Constitucional nº 344/19, de 04-06-2019 (proc. 673/17), relator Conselheiro Lino Rodrigues Ribeiro.