

Taxas enquanto instrumento de financiamento público - as responsabilidades acrescidas do Estado

Por Carlos Baptista Lobo

A taxa é uma prestação tributária que pressupõe, ou dá origem, a uma contra-prestação específica, constituída por uma relação concreta. No entanto, há uma grande variabilidade do conteúdo jurídico do conceito, resultante de delimitações formais da respectiva noção financeira.

O sistema de taxas tem, actualmente, uma enorme importância no financiamento público. Não é por acaso que as questões relativas às portagens, às taxas moderadoras, às propinas, só para citar alguns exemplos, são analisadas e discutidas profundamente nos diversos meios de comunicação social.

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

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

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

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

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

Fiscalidade

Carlos Baptista Lobo
• Membro do Gabinete de Estudos da CTOC

Neste âmbito, não será de estranhar que os processos judiciais relativo a taxas criadas pelo Estado, e por outras pessoas colectivas públicas de base territorial ou institucional, tendam a aumentar.

Regime jurídico-constitucional das taxas

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

Constitui hoje posição consolidada da doutrina a não submissão das taxas ao princípio da legalidade fiscal constante do n.º 2 do artigo 103.º e da alínea i) do n.º 1 do artigo 165.º da CRP. Estes preceitos estabelecem um princípio da legalidade qualificado que se traduz na necessidade dos elementos essenciais do imposto (taxa, incidência, benefícios fiscais e garantias dos contribuintes) serem definidos e concretizados por uma lei da Assembleia da República ou por um decreto-lei autorizado. Esse regime especial aplicável aos impostos não é mais do que a decorrência do princípio *no taxation without representation*, numa lógica de auto-tributação. Quanto às taxas, o legislador constituinte preferiu inserir unicamente, em 1997, no âmbito da reserva relativa da Assembleia da República a definição do seu Regime Geral. Tal opção justifica-se pela importância concreta do mesmo enquanto diploma de enquadramento geral – reserva de densificação parcial – e não pela especialidade da relação jurídica subjacente a essa forma tributária, que assentando essencialmente numa lógica de bilateralidade, permite, por isso mesmo, que os seus sujeitos passivos ob-

tenham formas de tutela jurídica alternativa dos seus direitos, ao contrário do que acontece com os impostos.

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

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

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

A bilateralidade das taxas: qualidade e quantidade

É, portanto, necessário estabelecer uma plataforma conceptual sólida que nos permita consolidar algumas posições doutrinárias de partida. Nestes termos, a taxa é, qualitativamente, uma prestação tributária – tributo – que pressupõe, ou dá origem a uma contraprestação específica, constituída por uma relação concreta (que pode ser ou não de benefício) entre o contribuinte e um sujeito tributário activo tendo por objecto a utilização privativa um bem do domínio público (taxa de utilização), a prestação de um serviço público (taxa por prestação de serviços públicos), ou a outorga de um título habilitador por motivos de eficiente regulação de um mercado (taxa por emissão de licenças ou autorizações).

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

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

Em termos jurídicos e financeiros, a taxa assume potencialmente diversas formas. A mais fácil e perceptível é a que resulta de uma concreta relação com um serviço público: isto acontece nas taxas municipais que têm como contrapartida a passagem de certidões ou o pedido de informações ou registos, por exemplo, na área do urbanismo. O facto de um contribuinte entrar em relação concreta com o serviço não significa, porém, que ele aufera uma utilidade, no sentido de um benefício directo ou imediato: pode receber prestações úteis ou beneficiar da remoção de um obstáculo jurídico à sua capacidade; pode ser prejudicado (impedimento de construção, por exemplo); pode

suportar o funcionamento do serviço (taxas de fiscalização). O aspecto fundamental não reside, pois, na sua voluntariedade nem na extracção de um benefício directo ou vantagem imediata, mas sim na utilização objectiva, pelo contribuinte, de meios organizados do Estado e para os quais esta entidade incorre em custos.

Na utilização de um bem do domínio público, por seu lado, não há um serviço, mas um acto de utilização que dá origem à obrigação de pagar a taxa; em princípio, será lícito dizer que esse acto corresponderá a uma forma de uso comum do bem dominial. Existindo uma vantagem económica pela utilização de um bem dominial, o princípio da igualdade – na sua vertente da equivalência - obrigará, em princípio, a que o sujeito contribua para os encargos gerais da colectividade. No entanto, essa questão encontra-se directamente relacionada com os aspectos quantitativos, determinantes para a definição da equivalência económica.

No caso da emissão de títulos habilitadores está em causa a regulação eficiente de um mercado. Só esta finalidade poderá salvar a constitucionalidade destes tributos já que prestações pecuniárias devidas pela emissão de títulos habilitadores socialmente injustificados revestirão necessariamente a qualidade de impostos já que o título administrativo que



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

verificação da sua legalidade/inconstitucionalidade. Este propósito deverá referir-se inicialmente que o princípio geral, no que diz respeito à definição do montante das taxas, é o da liberdade de conformação; não nos podemos esquecer que as taxas têm uma função essencialmente retributiva. Essa função de angariação de recursos públicos é, porém, quantitativamente formatada pelos objectivos extra-financeiros estabelecidos na lei e na Constituição. Assim, a configuração da equivalência económica que se estabelece entre a prestação do sujeito passivo e a contraprestação do Estado será necessariamente de “geometria variável”. Tal significa que a definição da prestação pecuniária do sujeito passivo dependerá em larga medida do fundamento que legitima a exigência da taxa.

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

No entanto, quando estão em causa taxas com finalidades extra-financeiras, a definição dos termos da equivalência económica são bastante mais complexas.

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

Poderemos, a este respeito, enunciar quatro padrões possíveis de medição da proporcionalidade, considerando a relevância dos fins assumidos pelo legislador.

1) Se a taxa tiver como único fundamento a angariação de receita pública, então a entidade pública tem uma ampla esfera de liberdade na definição da prestação exigida, unicamente condicionada pelos limites constitucionalmente admissíveis — princípio da proibição do excesso e não transfor-

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

mação da taxa numa receita de tipo sancionatório. Estamos, pois, no campo da equivalência ampla.

2) Se a taxa tiver como finalidade a prossecução de um objectivo extra-financeiro constitucionalmente tutelado, a fixação do montante da taxa dependerá da intensidade dos objectivos que se visam prosseguir; por exemplo, a protecção do ambiente poderá fundamentar a exigência de uma prestação superior ao custo administrativo da prestação pública. Neste caso poderemos enunciar o princípio de equivalência funcional agravada⁽¹⁾; por sua vez, as taxas moderadoras da saúde ou as propinas poderão ser fixadas em valores muito inferiores aos custos administrativos e, no limite, não serem cobradas – estamos, pois, no campo da equivalência funcional subsidiada (por transferências do Orçamento do Estado).

3) Se a taxa tiver unicamente como fundamento a estrita repartição de custos de uma actividade prestacional pública, então na óptica do princípio da eficiência e da tutela do Estado bem-estar, previsto na alínea d) do artigo 9.º e na alínea e) do 81.º da Constituição, o montante a fixar não poderá afastar-se dos custos dos serviços prestados pelas entidades públicas ou na utilidade ou benefício gerado para o sujeito passivo. Estamos, pois, no campo da equivalência estrita.

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

Quer a equivalência ampla quer as equivalências funcionais agravada e subsidiada assentam na lógica das finanças activas. No primeiro caso, a função essencial da taxa é a angariação de recursos públicos. No entanto, essa pretensão de maximização da receita pública não pode colocar em causa a

bilateralidade do tributo. É nestas situações que o juízo de proporcionalidade é mais complexo, e onde se pode gerar uma maior controvérsia. O interesse público na angariação de recursos públicos colide frontalmente com o interesse privado de minimização da carga tributária. Em caso de confrontação, a solução só pode ser aferida juridicionalmente, à luz do princípio da proibição do excesso.

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

Os limites do juízo de ponderação deverão, também aqui, assentar no princípio da eficiência funcional do sistema tributário, atendendo aos efeitos do tributo nos níveis do bem-estar social, devendo evitar-se, a todo o custo, situações de *excess burden* e *dead-weight loss*, ou seja, perdas absolutas de bem-estar, já que, desta forma, os efeitos negativos da tributação (*in limine*, o efeito de propensão para a inércia), poderão superar os eventuais efeitos positivos (a aplicação do recursos públicos angariados na satisfação das necessidades públicas). De facto, se o sujeito deixar de realizar a actividade económica a que se propõem, não ocorre qualquer melhoria do bem-estar social por via da iniciativa privada, nem será angariada a respectiva receita pública.

Finalmente, na legislação nacional, as vinculações legais directas a um princípio de estrita cobertura de custos são praticamente inexistentes. No entanto, tal não significa que o Estado esteja desvinculado do seu cumprimento em determinadas situações concretas. O caso mais evidente é o das taxas reguladoras. Se ao Estado compete efectuar uma gestão eficiente do mercado, então o custo da regulação e supervisão não pode ser superior ao aumento do bem-estar social que advém de tal função. Nessa óptica, e na inexistência de falhas de mercado (que podem e devem ser corrigidas através da política tributária), o custo específico e efectivo



da actividade constitui-se como limite quantitativo de tributação. Se for cobrado um montante adicional, então o Estado está a introduzir ilegítimamente no mercado custos adicionais que reduzirão, inevitavelmente, os padrões de bem-estar social, violando inapelavelmente o ordenamento constitucional (cfr., alínea d) do artigo 9.º e alíneas a) e b) do artigo 81.º).

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

No entanto, os casos mais dramáticos de desvirtuamento tributário ocorrem no âmbito das taxas urbanísticas. Atendendo às funções do Estado na actividade urbanística, bem como à estrutura do sistema tributário aplicável, deveremos necessariamente con-

cluir que uma taxa com a configuração da “Taxa Municipal de Urbanização” terá que respeitar um modelo estrito de equivalência económica, além da necessária equivalência jurídica. No entanto, os tribunais têm julgado sucessivamente pela desnecessidade dessa equivalência estrita, apelando a conceitos duvidosos tais como a equivalência virtual ou meramente potencial. Ora, essas práticas autárquicas, confirmadas pelas decisões jurisprudenciais, têm contribuído para a desregulação do mercado imobiliário. Efectivamente, os municípios cobram taxas sem qualquer possibilidade de realização de contraprestação (as infra-estruturas são necessariamente construídas pelos promotores), adquirindo uma tal dependência dessa receita que os imperativos de ordenamento eficiente do território são substituídos pela necessidade de angariação maximalista de recursos financeiros, formalizando-se uma aliança entre promotores/reguladores. O caso mais dramático é mesmo o das denominadas “Taxas de Compensação Urbanística” que, tendo uma finalidade perequativa, ou seja, directamente redistributiva na óptica das opções de planeamento urbanístico, são, porém, utilizadas como fonte de angariação de recursos gerais tendo em vista a satisfação das necessidades de toda a colectividade.

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

(Texto recebido pela CTOC em Fevereiro de 2006)

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