

A tutela jurisdicional dos sujeitos passivos das taxas

Suzana Tavares da Silva

Professora da Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra

Antes de entrar em aspectos mais densos do tema que me foi proposto para esta comunicação – “**a tutela jurisdicional dos sujeitos passivos das taxas**” – gostaria de começar por uma nota prévia que explica a abordagem escolhida para as considerações que se seguem. No contexto actual, creio que todos estamos preocupados com a elevada carga tributária que suportamos, e com isto refiro-me não apenas aos impostos, mas sobretudo às restantes parcelas, que de forma dissimulada ou ostensiva, constam das diversas facturas que recebemos mensalmente. A estas devemos somar ainda o que suportamos indirectamente, por via de repercussão económica, através do preço de bens e serviços que adquirimos para conseguir realizar, frugalmente, as nossas tarefas diárias: eis a factura da residência e existência hoje em Portugal!

Mas o que nos trouxe aqui não foi a questão política dos excessos do nosso Estado comunidade, e sim o **problema jurídico**, ou seja, tentar compreender e analisar os instrumentos procedimentais e processuais que a Constituição e o legislador disponibilizam para que possamos reagir quando esses tributos violem a lei e/ou a constituição. E adianto desde já, em opinião pessoal que fundamentarei, que essa defesa é hoje mais efectiva perante a ilegalidade que perante a inconstitucionalidade. Uma verificação que não pode deixar de ser preocupante, pois trata-se de reconhecer que há um órgão jurisdicional que nos vem deixando claramente desamparados.

1. Novos problemas na distinção entre taxa e imposto

A doutrina tradicional referia-se à existência de uma *summa divisio* nas categorias tributárias, que permitia reconduzir ao regime jurídico das **taxas** ou

dos **impostos** qualquer espécie tributária, bastando que para tal atentássemos na sua estrutura bilateral ou unilateral. Assim, seriam impostos todos os tributos exigidos sem que em contrapartida fosse dada qualquer contraprestação específica, reconduzindo-se ao regime jurídico das taxas aqueles em que a contraprestação pudesse ser reconduzida à fruição de um serviço público, ao aproveitamento especial ou individualizado de um bem do domínio público ou à remoção de um obstáculo jurídico real. E neste contexto desenvolveu-se o regime jurídico dos impostos, assente no princípio da legalidade fiscal e no princípio da capacidade contributiva, em contraposição ao regime jurídico das taxas, baseado no princípio da legalidade administrativa (sem prejuízo da reserva de competência parlamentar quanto ao regime geral) e da proporcionalidade.

Trata-se de uma compreensão tributária perfeitamente *ajustada ao modelo tradicional de administração executiva ou de base continental* (as taxas-licenças como correspondência económico financeira da actividade de polícia), que incorpora uma “compreensão de serviço público à francesa” (as taxas/tarifas por serviços públicos, a equivalência jurídica e a equivalência económica) e uma concepção proprietarista do domínio público (as taxas pela utilização privativa do domínio público, quando a regra era a da gratuidade pelo uso comum e geral – a proibição de portagens como regra).

Uma compreensão, de resto, ainda ajustada ao modelo de economia publicamente dirigida, onde as *taxas para os organismos de coordenação económica* eram reconduzidas ao regime jurídico dos impostos, assim como as *contribuições especiais* que resultassem fundamentalmente na criação de uma mais-valia predial em decorrência de obras públicas.

Mas é necessário traçar um **novo quadro de compreensão dos tributos**, que assimile a tripartição consagrada no art. 165º/i) da CRP após a RC de 1997 – impostos, taxas e demais contribuições financeiras a favor de entidades públicas. E é precisamente esta terceira categoria tributária que teima em não encontrar um lugar e um campo de aplicação definido no actual universo tributário, situação para a qual vêm contribuindo: 1) a doutrina, que não abandona o quadro clássico da classificação dicotómica dos tributos e se refere a “taxas colectivas” como sinónimo de contribuições financeiras; 2) a jurisprudência, que tem dificuldade em trabalhar na ausência de regime legal claro (embora o Tribunal Constitucional no Acórdão ERC – Ac. 361/2009 – tenha

já reconhecido a existência de uma terceira categoria tributária); 3) e, maioritariamente, o legislador que se atrasa na aprovação do *regime geral das demais contribuições financeiras a favor de entidades públicas* – demora que consubstancia mesmo uma inconstitucionalidade por omissão.

E assim o que encontramos hoje são “falsas taxas” – *taxa de regulação da ERC* –, “contribuições especiais que não são as contribuições financeiras a favor de entidades públicas” previstas na constituição – *contribuições especiais de melhoria* (ex. *CRIL CREL*) – e tributos que não conseguem harmonizar-se, nem com o tradicional sistema tributário, nem com a compreensão tradicional do direito administrativo – *taxa de reforço de infra-estruturas urbanísticas*, que deve ser reconduzida a uma compreensão unitária da regulação do uso solo para edificação.

Entre os muitos factores que contribuíram para o actual estado de coisas podemos destacar, sem grande rigor sistemático, os seguintes:

- a **mudança de paradigma económico**, que devolve ao mercado actividades económicas sujeitando-as a intensa regulação, ou seja, a emergência de um novo tipo de intervenção pública preocupada em garantir a criação de mercados e a eficiência desses mercados; o que se traduz na criação de *novas entidades*, as *autoridades reguladoras* e os *gestores dos mercados organizados*, os quais se financiam a partir de tributos que lançam sobre os agentes de mercado ou sobre os consumidores de bens e serviços (taxas para o financiamento dos actores da regulação – ex. *contribuição para financiamento da ERSE e das entidades que gerem o MIBEL*, que é repercutida na tarifa de uso geral do sistema, e cujos custos são suportados por todos os consumidores de serviços energéticos);

- a necessidade de **regular os mercados** a partir de diversos instrumentos para além da actividade desenvolvida pelas autoridades reguladoras, instrumentos entre os quais se encontram, também, alguns que ficam no *limbo* entre os instrumentos financeiros e os instrumentos tributários (ex. as *licenças para emissões poluentes*, os *títulos de biocombustível* e, em nossa opinião, também as iminentes “*taxas de congestionamento*” para regular os sistemas de transporte urbano);

- a **implementação de um Estado Ambiental** que traz consigo uma plêiade de instrumentos tributários para orientar comportamentos (ex. *taxas sobre*

lâmpadas de baixa eficiência energética, taxa de recursos hídricos) em regra associados a instrumentos financeiros para maximizar os efeitos ambientais pretendidos (fundo de eficiência energética e o fundo de estabilização tarifária para os preços da água);

- a **erosão de categorias clássicas do direito administrativo** [as licenças típicas da administração de polícia (ex. as *urbanísticas*), passam a ser utilizadas como instrumento de alocação eficiente de bens escassos (ex. leilão de *licenças UMTS*)], uma parte dos bens do domínio público “abandona” o estatuto de bens de uso geral e comum, transformando-se em bens de valor económico elevado e com potencial estratégico no controlo de mercados, fazendo surgir novas categorias cuja natureza jurídico-tributária é incerta (*tarifas de uso e acesso à rede*), mas que nem por isso impede que se transformem em instrumentos de financiamento de entidades públicas (ex. art. 10º/2 *b*) do Decreto-Lei n.º 147/2007, que instituiu o IMTT, estipula que uma parte das receitas desta entidade provêm das taxas devidas à REFER pelas empresas como contraprestação pela utilização da rede de caminho-de-ferro);

- a **privatização do financiamento das infra-estruturas**, que levou à substituição dos tradicionais contratos concessão de obra pública, onde a contrapartida a pagar pelo utente que viesse a utilizar o bem era calculada segundo a medida tradicional das taxas, por esquemas contratuais de *project finance*, onde o cálculo dessa contraprestação é hoje funcionalizada à necessidade amortização dos investimentos, colocando sérios problemas quando é necessário avaliar a juridicidade do valor das *portagens*, ou mesmo quando somos confrontados com a necessidade de custear uma obra de reforço de uma infra-estrutura eléctrica de uso comum só por pretendermos aumentar o nível de potência máxima nas nossas casas (art. 91º ss do Regulamento das Relações Comerciais – ERSE).

No meio desta mudança de paradigma geradora de alguma confusão dogmática, é importante sublinhar a emergência de uma **zona cinzenta** (de incerteza) quanto à categorização de alguns tributos, em simultâneo com a pressão decorrente da diminuição das receitas fiscais no orçamento. Abriu-se a caixa de pandora da parafiscalidade motivada por uma “caça à receita” por parte das mais insuspeitas entidades públicas de nível inferior.

Não estamos apenas a referir-nos às autoridades reguladoras, cuja independência (outra discussão que aqui não podemos desenvolver) poderia, em tese, justificar a captura de receitas no mercado, mas sim a um conjunto infundável de “orçamentos paralelos” titularizados por ***fundos públicos*** – ao que parece, a “solução” para garantir o financiamento dos “parentes pobres do orçamento de Estado”, e alguns ganham até roupage de mercado. Só para dar alguns exemplos: constitui receita do Fundo para a Conservação da Natureza e da Biodiversidade o valor pago a título de *autorização prévia da autoridade nacional* pelo uso de marcas associadas ao Sistema Nacional de Áreas Classificadas; constitui receita do *Fundo de Intervenção Ambiental* a taxa sobre as garantias financeiras constituídas para assumir a responsabilidade ambiental inerente a uma actividade ocupacional, que decorre da liquidação efectuada pelas entidades seguradoras, bancárias e financeiras (encontra-se esta última ainda dependente de publicação de Portaria que defina o valor de taxa).

Alguns entre estes tributos encontram-se taxas e demais contribuições financeiras a favor de entidades públicas – outros são apenas impostos como parece ser o caso da Contribuição para o Audiovisual –, mas a inexistência de um regime geral de enquadramento dificulta o controlo da respectiva legalidade e conformidade constitucional. Sabe-se apenas que enquanto o referido regime legal não for aprovado, as contribuições financeiras têm de ser individualmente autorizadas pelo parlamento, como o TC já frisou no mencionado Ac. ERC, embora se trate de uma exigência “pouco densa”, o que significa que não se exige ao parlamento a definição dos “elementos essenciais” destes tributos. E nada se sabe quanto ao regime material, havendo quem aponte como medida para tudo o *princípio da equivalência*.

Mas concentremo-nos nas verdadeiras taxas e sobretudo nas taxas municipais, embora não possamos deixar de sublinhar aqui que não subscrevemos inteiramente a posição daqueles que entendem que o regime geral das taxas das autarquias locais pode ser aplicado supletivamente às demais taxas, enquanto este outro regime não é também aprovado pelo parlamento. É que ao nível dos serviços centrais colocam-se hoje problemas que não são transponíveis para a Administração Local, e *vice-versa*. Referimo-nos à *privatização funcional e material de tarefas públicas*, que traz consigo uma repartição da responsabilidade pelo financiamento de novas actividades, assente na combinação de preços e tributos, o que não acontece no domínio

das atribuições municipais, que ao serem municipalizadas, são também publicizadas, e por isso apenas financiáveis por instrumentos tributários.

2. Problemas das taxas municipais propriamente ditas

As taxas das autarquias locais constituem uma receita fundamental destas entidades, fundam-se na própria autonomia do poder local e têm reconhecimento legal na lei das finanças locais. Por essa razão, não deixa de ser assinalável que o legislador tivesse começado por se “preocupar” com a elaboração do respectivo regime geral (Lei n.º 53-E/2006), deixando mais desregulamentados os sectores das taxas da Administração central (directa e indirecta) e independente.

Mas vejamos o que trouxe de novo este RGTAL.

1. Em primeiro lugar, o art. 3º parece não pretender alterar substancialmente, pelo menos à primeira vista, os **factos típicos geradores de uma obrigação tributária de pagamento de taxas**, continuando a reportar-se à prestação concreta de um serviço público local, utilização privada de um bem do domínio público (**e privado!!**) das autarquias locais e remoção de um obstáculo jurídico ao comportamento dos particulares. Mas se atentarmos no art. 6º, que se refere à incidência objectiva das taxas, tomando como referência as utilidades prestadas aos particulares ou geradas pela actividade dos municípios, ficam-nos algumas preocupações quanto ao **recorte individualizado da contraprestação**:
 - a. O que são taxas pela prestação de serviços no domínio da prevenção de riscos e da protecção civil? Apenas as que dizem respeito à vistoria para realização de queimadas (art. 41º do RTCMC?)
 - b. E taxas pelas actividades de promoção de finalidades sociais e de qualificação urbanística, territorial e ambiental?
 - c. E taxas pelas actividades de promoção do desenvolvimento e competitividade local e regional?

2. Ainda quanto à incidência objectiva questiona-se **o que é o domínio público e a respectiva ocupação?** Para além dos exemplos clássicos sobre as instalações de abastecimento de combustível e dos rampeamentos, as nossas dúvidas dirigem-se hoje ao aproveitamento individualizado do “espaço público comunicacional”, essa recente descoberta do Tribunal Constitucional (Ac. 177/2010) a propósito da controversa figura das “taxas de publicidade”. No aresto em causa pode ler-se que apesar de o instrumento publicitário ser privado e estar instalado em propriedade privada, tal não obsta a que a “actividade publicitária assente em painéis ou inscrições se projecte visualmente no espaço público, interferindo conformadoramente na configuração do ambiente de vivência urbana das colectividades locais” e a anualidade do tributo é justificada no referido aresto da seguinte forma: «com o licenciamento, alteram-se as posições jurídicas recíprocas de administração e administrado, ficando aquela onerada, enquanto a situação persistir, com uma obrigação até aí inexistente; inversamente, o anunciante ganha título para uma activa e particular fruição, em termos comunicacionais, do espaço ambiental, necessária à realização da utilidade individual procurada, a qual não se confunde com o gozo passivo desse espaço, ao alcance da generalidade dos cidadãos; em exclusivo proveito próprio, um sujeito privado – o anunciante – introduz, através da actividade publicitária, mudanças qualitativas na percepção e no gozo do espaço público por parte de todos os que nele se movem, “moldando-o”, em função do seu interesse. A constituição da obrigação passiva de se conformar com essa influência modeladora é justamente a contrapartida específica que dá causa ao pagamento da taxa, estruturando, em termos bilaterais, a relação estabelecida com o obrigado tributário». Ora, a argumentação expendida neste aresto e que fundamenta a solução a que chegou o tribunal afigura-se-nos tão ou mais perigosa do que a solução que aí foi alcançada. Vejamos.

As atribuições municipais em matéria de publicidade cingem-se à regulação da conformidade da actividade publicitária com as normas legais em matéria de segurança, urbanismo e ambiente (Lei n.º 97/88) e a contraprestação da taxa terá de cingir-se a este pressuposto legal. Ao propor-se, como pretende o acórdão, que nas taxas pela remoção de um obstáculo jurídico, a entidade que obtém a licença para o exercício de

uma actividade que lhe estaria vedada sem a mesma, remunerar a entidade licenciadora pelo benefício que retira do exercício dessa actividade, estar-se-ia a pressupor que a entidade licenciadora tem o direito a participar das receitas que resultam do exercício daquela actividade. Não pode ser. E a questão que foi assim decidida sobre publicidade e fruição de espaço comunicacional no âmbito municipal poderia também sê-lo pela emissão de qualquer licença que permita o exercício de uma actividade que potencialmente gere um benefício económico em zona privada, “que se projecte sobre a esfera pública provocando mudanças qualitativas na percepção e no gozo do espaço público por parte de todos os que nele se movem” (ex. taxa anual sobre suiniculturas pelas emissões odoríferas?)

3. Por último e no que respeita ainda à **incidência objectiva** é importante destacar que a mudança de paradigma com a passagem do serviço público (prestado por empresas verticalmente integradas) para os complexos esquemas de regulação das actividades separadas resultantes do desmembramento daqueles monopólios fiscais gera problemas sérios em matéria de **dupla tributação** (ex. taxa municipal de direitos de passagem não pode ser cumulada com outras taxas sobre a ocupação do domínio público por infra-estruturas de comunicações - artigo 106.º da Lei nº 5/2004, de 10 de Fevereiro, Lei das Comunicações Electrónicas e Decreto-Lei n.º 123/2009, de 21 de Maio, diploma interpretativo - Ac STA de 12.01.2011, no Proc, 751/10) e na **delimitação dos bens e serviços de mérito** que são de consumo obrigatório: é o que acontece com a garantia de potência no serviço eléctrico, mas já não com a tarifa de disponibilidade no consumo de água. Já a identificação das **externalidades negativas** que podem ser taxadas nos termos do art. 6º/2 do RGTAL parece hoje devidamente pacificada com a aprovação da lei do ruído onde se estipulam, quer as taxas por obras ruidosas, quer por espectáculos.
4. Mais problemática se tem revelado a aplicação do **princípio da equivalência** consagrado no art. 4º do RGT, enquanto “nova” medida da taxa. Segundo a lei, “o valor das taxas é fixado de acordo com o *princípio da proporcionalidade* e não deve ultrapassar o *custo da actividade pública* local ou o *benefício auferido* pelo particular”, o que significa que

a taxa não pode ultrapassar o custo ocasionado com a actividade pública desencadeada para a emissão do acto de licenciamento ou para a prestação do serviço individualizado (o custo é um elemento-travão), mas há-de coadunar-se com o *benefício auferido* pelo particular. Como é que se calcula, sendo certo que esse valor é fundamental para que a taxa consubstancie um verdadeiro tributo bilateral? O facto de os regulamentos terem de apresentar “a fundamentação económico-financeira” do valor das taxas ajuda a realizar este controlo (ex. no relatório elaborado pelo IPCA para o RT de Guimarães pode ver-se que a publicidade em automóveis de aluguer (taxis), por m² e por ano, implica custos directos 8.7, indirectos 4.21€, e custo de outros referenciais de 3.23€, num total de 16.14€, devendo a este valor ser ainda aplicado um *factor de desincentivo* de 5.88€, acrescido de uma remuneração por conta do *critério do benefício* no valor de 5.88€. Em 2009 a taxa liquidada teve o valor de 41,14€).

E aqui radica uma das nossas dúvidas principais, quando o art. 4º/2 estipula que “o valor das taxas, respeitando a necessária proporcionalidade” pode ser fixado com base em critérios de desincentivo à prática de certos actos ou operações” permite a aplicação destes factores de desincentivo? Quando é que se coloca então a questão de estarmos já perante um imposto ou uma contribuição financeira? Falta jurisprudência clarificadora quanto a esta matéria.

5. Por último, sublinhamos uma **questão transversal** à incidência objectiva, incidência subjectiva e quantificação das taxas, e que está relacionada com o art. 5º/2 da lei geral – “as autarquias locais podem criar taxas para financiamento de utilidades geradas pela realização de despesas pública local, quando desta resultem utilidades divisíveis que beneficiem um grupo determinado de sujeitos, independentemente da sua vontade”. Estarão aqui subjacentes as “taxas colectivas” para financiar serviços de utilidade geral municipal como a iluminação pública e a limpeza das ruas?

3. Os aspectos processuais

Vejam agora os **aspectos processuais**. Como se reage perante uma taxa ilegal ou inconstitucional?

De acordo com o art. 16º do RGTAL, os sujeitos passivos das taxas podem *reclamar* ou *impugnar* a respectiva liquidação, embora o n.º 5 do mesmo artigo acrescente que a impugnação judicial depende da prévia dedução da reclamação. Isto significa que **a reclamação é neste caso obrigatória**, constituindo um pressuposto processual: *a interpelação administrativa prévia*. Embora, em regra, a *impugnação administrativa necessária* constitua um “condicionamento legítimo do direito de acção”, a verdade é que esta nunca foi a regra no contencioso tributário, e mesmo no contencioso administrativo, onde já foi regra, deixou de o ser desde 2004, o que leva a doutrina a reclamar a eliminação deste pressuposto processual – Cf. Relatório do Grupo de Estudo da política fiscal.

Acresce que esta reclamação é **dirigida ao órgão que efectuou a liquidação**, ou seja, aos serviços da autarquia local indicados no Regulamento de Taxas (e não aos serviços do Ministério das Finanças), **no prazo de 30 dias** (e não de 120 como se estabelece no art. 70º do CPPT), presumindo-se indeferida para efeitos de impugnação judicial decorridos **60 dias** (e não seis meses como se prevê no art. 106º do CPPT e 57º/1 da LGT). E neste caso a impugnação tem de ser deduzida no **prazo de 60 dias a contar do indeferimento expresso ou tácito** (o que permite respeitar os 90 dias) da reclamação. Quer isto dizer que não se aplica aqui a regra de 15 dias para a impugnação quando há indeferimento expresso da reclamação e de 90 dias quando o indeferimento é tácito art. 102º/1/d e 102º/2 do CPPT, o que leva muitas vezes à extemporaneidade das acções.

Cumpr ainda dizer que não faz sentido falar em recurso hierárquico neste caso uma vez que se trata de um acto de liquidação praticado por uma autarquia local. Já a **revisão do acto tributário (art. 78º da LGT)**, que hoje, de acordo com a construção jurisprudencial do STA, permite alargar o prazo da impugnação para 4 anos, não parece de afastar, encontrando-se mesmo expressamente consagrada em alguns regulamento municipais (ex. art. 15º do RTCoimbra). Facto que não neutraliza algumas dúvidas: qual é o prazo

para a impugnação perante um indeferimento do pedido de revisão, 90 ou 60 dias?

É também importante não esquecer as regras em matéria de **incidente de inconstitucionalidade**, designadamente a necessidade de suscitar atempadamente aquele incidente perante o tribunal tributário (art. 72º/2 da LTC) e de nele identificar a norma que se considera ferida de inconstitucionalidade, bem como a norma ou os princípios constitucionais que se considerem violados (art. 75º-A da LTC).

Por último, sublinhar que o **prazo de caducidade** do direito à liquidação das taxas é de quatro anos, que o **prazo de prescrição** das dívidas por taxas às autarquias locais segue também a regra geral de oito anos a contar da data em que o facto tributário ocorreu, e que quando vier a ser determinado em reclamação ou impugnação judicial que houve erro imputável aos serviços de que resulte pagamento da dívida em montante superior ao legalmente devido, o sujeito passivo tem direito a juros indemnizatórios, nos termos do art. 43º da LGT.