

Um novo paradigma de imposto

João Sérgio Ribeiro¹

Sumário:

Este texto tem em vista pôr em evidência que o conceito de imposto hoje dominante não pode sustentar uma pretensão de validade para todos os tempos e lugares. Ao longo desta reflexão será questionado se muitos dos tributos que nos últimos anos têm sido reconduzidos às contribuições correspondem, de facto, a um *tertium genus*, ou se não se traduzem antes num novo paradigma de imposto. Para esse exercício serão convocados como principais exemplos as contribuições especiais, os impostos ambientais e algumas das taxas de regulação económica.

Índice

- 1. Introdução**
- 2. Tensões no conceito de imposto**
- 3. Os novos impostos**
- 4. O caso específico das taxas reguladoras**
- 5. Conclusões**

¹ Professor da Escola de Direito da Universidade do Minho

1. Introdução

A figura do imposto acompanha a humanidade desde as mais antigas civilizações, tendo vindo a assumir contornos que variam de época para época.

O facto de hoje concebermos o imposto como uma prestação patrimonial, unilateral, definitiva, estabelecida por lei, exigida a detentores de capacidade contributiva, a favor de pessoa colectiva de direito público, para a realização de fins públicos, sem carácter sancionatório, não significa, obviamente, que tenha sido sempre essa a sua configuração. Basta olharmos para a noção avançada para que ressalte imediatamente que uma das condições essenciais para a sua sustentação, concretamente a relação entre uma entidade pública e um particular, nem sempre foi tão definida como actualmente. Durante a época clássica, por exemplo, apesar de haver cobrança de impostos, sendo, inclusive, a possibilidade de tributar um maior número de pessoas uma das principais motivações para o dilatar dos impérios, não havia ainda uma clara distinção entre a esfera pública e privada, elemento essencial, sublinhe-se, para o conceito actual de imposto. Também na Idade Média, face à fragmentação do poder, não existia uma autoridade pública suficientemente estruturada para os impor. Assim, os impostos traduziam-se, frequentemente, num apossar arbitrário da propriedade dos súbditos por parte dos soberanos.

Só com o Estado Moderno e a afirmação do poder soberano dos reis, é que a figura do imposto tal e qual a conhecemos se começou a esboçar, pois só aí é que a administração pública e a actividade administrativa passaram a ser reguladas por normas jurídicas propriamente ditas, isto é, por normas de carácter obrigatório; marcando-se assim a necessária diferença entre a regulação dessas actividades de natureza pública e a das relações privadas dos cidadãos entre si.

Com as revoluções liberais os impostos aproximaram-se do conceito hodierno de imposto, dado que se impuseram como uma das principais receitas do Estado, e além disso passaram a ser definidos como um dever público em relação à comunidade identificada com o Estado (em vez de se definirem como um poder soberano de ordem pessoal). É, portanto, a partir dessa época que se afirma o Estado Fiscal, ou seja, um Estado que tem como suporte financeiro determinante a figura dos impostos.

A despeito de haver já uma considerável aproximação à formulação actual, o conceito de imposto, tal como hoje o concebemos, ainda não se encontrava totalmente cumprido, falhando na característica da unilateralidade. Essencialmente porque o Estado tinha um papel residual, o que implicava que os impostos funcionassem sobretudo como um sucedâneo dos preços devidos pelas

actividades por ele prestadas. A relação de imposto era, portanto, concebida como bilateral, funcionando os bens públicos como uma verdadeira contraprestação.

Não obstante os impostos ainda serem vistos na actualidade como um preço que todos nós pagamos para termos a sociedade organizada em que vivemos, a referência ao preço é meramente metafórica, não se tendo em vista qualquer ideia de bilateralidade. Domina sim, uma visão, marcada por um utilitarismo moderado, onde os impostos têm como função, não o pagamento de utilidades individuais, mas a maximização do bem-estar de uma sociedade.

Este pequeno périplo pela evolução do conceito de imposto até à actualidade tem sobretudo como objectivo evidenciar que o conceito de imposto não é estático e que normalmente evolui com a mudança da própria sociedade, e, em grande medida, em função da relação do indivíduo com o poder político². Daqui se inferindo que uma qualquer definição de imposto a que cheguemos não será, por certo, válida para sempre.

Consequentemente, ainda que o conceito de imposto a que fizemos alusão no início deste ponto seja, no momento presente, aquele que domina não só no nosso país, mas também noutros sistemas, notando-se uma certa homogeneidade³, não podemos, sob pena de pormos em causa uma das leis mais constantes no mundo da natureza e humano que é a mudança, pretender que esse conceito permaneça imutável e tenha uma validade intemporal.

As concepções por mais elaboradas que se apresentem são constantemente ultrapassadas pela realidade, e a noção de imposto não será certamente excepção.

A pergunta que surge prende-se com saber se a noção de imposto que utilizamos como referência e que, com mais ou menos adaptações é transmitida nas faculdades de direito, ainda cobre todos os tributos que são na sua essência impostos ou se já perdeu alguma operatividade.

A delimitação do conceito de imposto reveste uma importância muito grande, pois, mais do que um intuito classificatório dos tributos, de sistematização e conceptualização a nível das finanças públicas, tem essencialmente em vista determinar que tributos estarão sujeitos a uma reserva de lei especialmente exigente. Por outras palavras, determinar se um tributo é ou não um imposto tem fundamentalmente em vista estabelecer se a Assembleia da República deve ou não ter uma intervenção

² Cfr. Marco BARASSI, «The notion of tax and different types of taxes» in *The Concept of Taxes*, EATLP International Tax Series, Volume 3, 2005, pp, 59 e ss.

³ *Ibidem*

mais exigente na criação desse tributo. Não bastando, portanto, que fixe o seu regime geral, mas impondo-se que discipline ela própria os seus elementos essenciais. Isto é, a Assembleia, para além de estabelecer os fundamentos para a actuação da administração, fixará igualmente o próprio critério de decisão no caso concreto, excluindo assim a subjectividade na aplicação da lei.

Esta ligação do imposto à intervenção do órgão representativo por excelência, não obstante as grandes alterações que o conceito de imposto vem sofrendo ao longo dos tempos, tem sido constante desde que se afirmou, na Europa, a partir da Idade Média, essencialmente com a *Magna Carta*, o inviolável princípio *no taxation without participation*. Ora, o princípio da legalidade fiscal, a que estão sujeitos os impostos, é precisamente uma expressão aprimorada desse princípio, conferindo-lhe, para além de uma dimensão formal, também uma dimensão material ou contedística, expressa no princípio da tipicidade.

Verdadeiramente, a delimitação de um tributo como imposto tem como propósito determinar se a sua criação deve ou não estar sujeita a um envolvimento especial do órgão legiferante primário.

Dito isto, a questão que levantámos acerca de saber se a actual noção de imposto cobre ou não todos os tributos que o são na sua essência assume uma importância extraordinária. Pois a incapacidade da noção de imposto abranger tributos que, apesar de não quadrarem totalmente com a noção vigente de imposto, tenham essa natureza, pode pôr em causa o fundamental princípio da legalidade fiscal.

2. Tensões no conceito de imposto

O primeiro desafio com que se defrontou o clássico conceito de imposto foi o surgimento das chamadas contribuições especiais. Esta figura que também existe em ordenamentos como o alemão, espanhol e italiano, constituiu, segundo julgamos, um primeiro assomo de uma nova noção de imposto.

As contribuições especiais foram consideradas, aquando da sua instituição, como um tipo de tributo que partilhava a maior parte das características dos impostos, mas que, por ter uma certa nota comutativa, distinta da que ocorria nas taxas, não era susceptível de quadrar com elas ou com o conceito

tradicional de imposto. Nessa linha, ainda que tenha surgido como um tributo autonomizado, acabou por seguir o regime dos impostos, sendo essa solução consagrada na própria Lei Geral Tributária⁴.

Apesar de a doutrina não ter questionado o conceito tradicional de imposto, pondo em dúvida a sua actualidade, acabou por, a nosso ver, resolver correctamente a questão, pois, na essência, as contribuições especiais são de facto impostos. Recuperando a tese de Soares Martínez⁵, parece-nos que as contribuições especiais só serão autónomas no plano económico e financeiro, reconduzindo-se sob o ponto de vista jurídico à figura do imposto. Na prática a utilidade por elas proporcionada existe apenas no plano económico, dado que em termos jurídicos não se pode exigir que seja prestada ou mantida. Mesmo o princípio da capacidade contributiva, característico dos impostos, continua a aplicar-se, pois as vantagens ou os custos que se desejam compensar são manifestações claras daquela.

O cada vez menor impacto das contribuições especiais⁶ e o não servirem, dado o seu âmbito delimitado, para abranger todas as figuras que não se enquadram imediatamente no conceito de taxa ou de imposto, justificam a pouca atenção que lhes tem sido devotada⁷. Explicando também, de certo modo, o adormecimento a que tem estado sujeita a questão da actualidade, ou não, do conceito de imposto.

Para essa falta de questionar profundo acerca da evolução do conceito de imposto contribui de igual maneira o pragmatismo com que a doutrina e o nosso Tribunal Constitucional resolveram os problemas envolvendo tributos que não quadravam totalmente quer com o conceito de imposto quer com o conceito de taxa. Assim, sempre que a prática ultrapassava uma tipologia dicotómica de contornos relativamente rígidos, o regime aplicável aos impostos funcionava como um regime residual para onde eram reconduzidos os tributos não susceptíveis de ser incluídos no conceito de taxa. Sendo desta forma que até muito recentemente foi preservado o princípio da legalidade fiscal, e delimitadas as competências entre Assembleia da República e Governo. Isto era feito, no entanto, sem que se desenvolvessem grandes indagações acerca do tributo que estaria em causa.

⁴ Cfr. Artigo 4.º, n.º 3.

⁵ Pedro SOARES MARTINEZ, *Direito Fiscal*, Almedina, Coimbra, 1995, pp. 38-39.

⁶ Destacamos o facto de, por um lado, serem cada vez menores as contribuições por melhoria que tiveram como contexto preferencial o século XIX, época de grandes obras públicas, e além disso, por outro, a circunstância de no campo das contribuições por maior despesa, terem sido revogados os exemplos mais típicos, designadamente os impostos de circulação e camionagem. Cfr. Sérgio VASQUES, *O Princípio da Equivalência como Critério de Igualdade Tributária*, Almedina, Coimbra, 2008, p. 112.

⁷ Cfr. Sérgio VASQUES, *O Princípio da Equivalência...*, op. cit., p. 117.

Contudo, a partir de 1997, com a revisão constitucional foi, face ao número crescente de figuras que estavam a meio caminho entre a taxa e o imposto, criada uma terceira categoria de tributos – as contribuições financeiras a favor de entidades públicas⁸ ou tributos parafiscais como, por vezes, são designadas⁹ – porventura por se considerar que era insustentável manter uma visão dicotómica dos tributos.

A criação desta categoria constituiu a grande esperança para resolver o problema daqueles tributos que não quadravam com a tipologia clássica, designadamente as contribuições para a segurança social, os tributos das ordens profissionais e sobretudo, as taxas reguladoras.

Os tributos susceptíveis de serem reconduzidos às contribuições têm como nota dominante uma certa comutatividade, pelo que segundo alguns autores, os próprios impostos ambientais e os impostos especiais de consumo estar-se-iam progressivamente a aproximar dessa categoria¹⁰.

Outra das características recorrentemente apontadas a essas contribuições é o facto de as prestações que lhes estão associadas terem uma componente colectiva mais acentuada do que as taxas, podendo, por isso, ser imputadas a grupos determinados¹¹ de consumidores, de operadores económicos ou de utentes de serviços. Isto é, têm como fundamento prestações que apenas beneficiam os sujeitos passivos no plano individual de modo reflexo e indirecto.

O problema aparentemente parecia estar resolvido, pois aqueles tributos que não quadrassem com o conceito de imposto ou taxa, e que à falta de uma categoria que os albergasse criariam certas tensões, essencialmente na aplicação do conceito de imposto, seriam agora reconduzidos a um terceiro género. Ficando, por conseguinte, incólume tanto a noção tradicional de imposto como a de taxa, que permaneceriam com validade plena. Pois, as figuras que eventualmente pudessem constituir uma ameaça à sua actualidade teriam agora acolhimento num tributo de terceira geração, implantando no binómio taxa / imposto.

Na prática, no entanto, o que aconteceu foi distinto. Dado que, apesar de ter sido criado um terceiro tributo, persistiu a dicotomia em termos de regime aplicável em matéria de reserva de lei¹².

⁸ Através da alteração do artigo 165.º, n.º 1, alínea i), da Constituição da República Portuguesa. A Lei Geral Tributária de 1999, no artigo 3.º, n.º 2, consagrou igualmente a formulação *contribuições financeiras a favor de entidades públicas*.

⁹ Cfr. Sérgio VASQUES, *O Princípio da Equivalência...*, op. cit., p. 122.

¹⁰ Cfr. Sérgio VASQUES, *O Princípio da Equivalência...*, op. cit., p. 125, que fala a esse propósito de uma estrutura paracomutativa.

¹¹ Cfr. Sérgio VASQUES, *O Princípio da Equivalência...*, op. cit., pp. 173-175.

¹² Que, segundo entendemos, é a consequência jurídica mais relevante que se infere da classificação de um determinado

Havendo apenas o regime dos impostos, que implica o cumprimento do exigente princípio da legalidade fiscal, e o das taxas, onde basta que o seu regime geral seja reconduzido à reserva relativa da Assembleia da República. Surpreendentemente e apesar da heterogeneidade dos tributos susceptíveis de ser reconduzidos às contribuições financeiras a favor de entidades públicas, o regime em matéria de reserva de lei escolhido foi o das taxas, bastando para com ele cumprir que seja fixado o regime geral dessas contribuições, através de lei da Assembleia da República.

Ora esta solução seria compreensível a nível, designadamente, das contribuições para a segurança social a cargo dos trabalhadores e dos chamados tributos associativos de raiz corporativa. No que respeita às primeiras, há, de facto, uma forte componente comutativa que, sem ser suficiente para que coincidam totalmente com o conceito de taxa, não põe em causa uma grande proximidade com esta figura. Nos segundos, o montante pago pelos sócios a título obrigatório para o financiamento da respectiva ordem profissional ou corporação tem sobretudo em vista as vantagens que para eles daí decorrem, sendo apenas residual e muito mais difuso o financiamento de uma despesa concernente à protecção do interesse público (também subjacente à acção da ordem) e que, supostamente, beneficiaria indistintamente toda a comunidade.

Assim, se os tributos a enquadrar nas chamadas contribuições financeiras a favor de entidades públicas fossem apenas os que se referiram ou outros de contornos semelhantes, não nos chocaria que o regime fosse o das taxas, porque, com efeito, apesar de não quadrarem totalmente com a definição tradicional de taxa, estariam próximas dela, justificando-se plenamente uma equiparação em termos de regime. Aliás, seria uma solução paralela à que aconteceu com as contribuições especiais que, sem embargo de não coincidirem totalmente com o conceito de imposto, viriam a seguir o mesmo regime. Uma autonomização das contribuições neste contexto não nos surpreenderia portanto.

Contudo, não é essa a interpretação que tem prevalecido no que respeita à delimitação desse tributo, pois têm-lhe vindo a ser reconduzidas figuras que estão muito mais próximas dos impostos, o que é para nós motivo de preocupação.

Na verdade, se até 1997 o Tribunal Constitucional considerava como impostos todos os tributos que não se mostrassem rigorosamente bilaterais, no sentido de assegurar a aplicação plena da reserva de lei parlamentar, parece, por via deste terceiro tributo, ter passado para o extremo oposto e considerar

tributo.

como taxas, em termos de regime aplicável¹³, todos os tributos que não se apresentem como totalmente unilaterais, o que julgamos não dever ser admitido.

Curiosamente, mesmo os autores que mais se destacaram no apoio à autonomização das contribuições e que reforçaram o seu âmbito, aproximando delas verdadeiros impostos, como os impostos especiais sobre o consumo e os impostos ambientais, revelam algumas cautelas no que respeita ao regime a aplicar a essa figura em matéria de reserva de lei. Sérgio Vasques, com efeito, entende que, ao fixar a reserva parlamentar na criação de um «regime geral», o legislador constituinte não terá pretendido facultar ao Governo a criação destes tributos de modo incondicional, pelo que afasta a possibilidade de por decreto-lei simples se criarem tributos de natureza comutativa. Certeiramente, considera também ser difícil imaginar que se pudessem subordinar ao mesmo regime geral figuras tão distintas como as taxas de regulação económica, quotizações devidas por ordens profissionais, contribuições de melhoria ou tributos ambientais, sugerindo que se proceda à edição de diferentes textos para enquadramento destas figuras. Devendo, nesse contexto, haver mais exigência quanto ao conteúdo do regime geral das contribuições financeiras a favor de entidades públicas, do que relativamente ao regime geral das taxas verdadeiras e próprias¹⁴.

Não seria mais correcto, pura e simplesmente, olhar para o conceito de imposto de uma forma dinâmica e actual de modo a que fossem nele acolhidos os tributos que na essência são verdadeiros impostos, apesar de não quadrarem milimetricamente com a noção clássica, procedendo de igual modo relativamente às taxas? Porque, a verdade é que há contribuições financeiras que estão mais próximas das taxas e outras dos impostos, não fazendo sentido que se reconduzam todas ao regime das taxas.

Ou será que relativamente a algumas dessas contribuições existe o objectivo de agilizar a sua criação e cobrança, à revelia da sua natureza intrínseca?

Nos próximos pontos veremos que grande parte das figuras reconduzidas às contribuições são verdadeiros impostos, embora de contornos ligeiramente diferentes dos impostos clássicos. São impostos de terceira geração que diferem daqueles a que nos habituámos, essencialmente por terem uma certa nota de comutatividade. Referimo-nos aos impostos ambientais, aos impostos especiais sobre o consumo e a certas taxas reguladoras.

¹³ No que respeita ao princípio de reserva de lei.

¹⁴ Cfr. Sérgio VASQUES, *O Princípio da Equivalência...*, op. cit., pp. 240-242.

3. Os novos impostos

Há certos impostos, como os impostos especiais de consumo e os impostos ambientais que não correspondem totalmente ao conceito de imposto tradicional, tanto devido à verificação de um desvio relativamente a uma unilateralidade perfeita, como à consequente tendência para se aproximarem de uma lógica comutativa¹⁵.

No que concerne aos impostos especiais de consumo esta comutatividade é relativamente recente, dado que tradicionalmente eram concebidos como estritamente unilaterais. Esta metamorfose deve-se à circunstância de, por influência do Direito da União Europeia, se pôr cada vez mais a tónica na necessidade de compensar certas despesas. Em harmonia com essa orientação está o facto de, por um lado a base desses impostos não ser *ad valorem* (se exceptuarmos o Imposto sobre o Tabaco que tem igualmente uma base *ad valorem*), mas específica e, por outro, se fazer uma referência expressa no próprio Código dos Impostos Especiais de Consumo, não ao princípio da capacidade contributiva, mas ao princípio da equivalência¹⁶.

Quanto aos impostos ambientais, estes são, desde que surgiram, marcados por uma certa comutatividade, o que se explica pelo facto de terem como grande referência o princípio do poluidor-pagador.

Esta lógica comutativa não chega, no entanto, para afastar estes tributos do domínio dos impostos e não justifica, sobretudo se tivermos em conta o regime aplicável às contribuições, em matéria de reserva de lei, que os aproximemos dessa categoria. Entendemos que não devem deixar de ser considerados impostos quando o são intrinsecamente, ainda que de um novo tipo. Vejamos porquê.

O facto de os impostos especiais de consumo terem hoje a suportá-los uma filosofia diferente, que implica que o consumidor seja onerado com o custo das suas escolhas, não põe em causa a sua natureza intrínseca. Especialmente por não se verificar a correspondente consignação total da receita desses impostos aos custos do serviço nacional de saúde com as vítimas do consumo excessivo de certos produtos, como o álcool ou o tabaco, que a existir os afastaria do conceito de imposto. Dado que não basta para haver consignação de receitas que estas sejam aplicadas a uma finalidade concreta ou que haja um compromisso político nesse sentido. Devendo a afectação de uma receita a uma despesa ser

¹⁵ Cfr. Sérgio VASQUES, *O Princípio da Equivalência...*, op. cit., p. 125.

¹⁶ Ver artigo 2.º do Código dos Impostos Especiais de Consumo.

feita por lei. Além do mais, para que a existência de consignação das receitas do tributo ponha em causa a sua natureza não é suficiente que seja apenas residual, como já aconteceu no domínio de certos impostos especiais¹⁷ onde se previa uma consignação de uma parte ínfima da receita ao Ministério da Saúde, mas deve assumir contornos expressivos.

Não negamos, apesar de tudo, a natureza extrafiscal destes impostos. Porém, como vem sendo pacífico, mesmo nos impostos, a finalidade de obtenção de receitas pode, como se sabe, ocupar uma função meramente secundária, só sendo suficiente para pôr em questão a natureza desse tributo quando o gerar de receitas não seja um dos objectivos da sua imposição¹⁸, o que não será o caso. Pois, como será fácil de perceber, os impostos especiais de consumo não fazem parte desses chamados «impostos de estrangulamento»¹⁹, onde a angariação de receita não é um propósito.

Sem querer negar que a existência dos impostos especiais de consumo tem em vista eventualmente compensar custos acrescidos, não podemos, apesar de tudo, deixar de dizer que estamos firmemente convencidos de que a motivação fiscal, ou seja, a de gerar receitas, especialmente em tempos como os que correm, é a função preponderante, o que reforça a ligação ao conceito de imposto.

Relativamente ao princípio da equivalência de que se fala no próprio Código dos Impostos Especiais de Consumo²⁰, e que decorre em parte da premissa de que estes impostos teriam uma vocação essencialmente extrafiscal, vemo-lo como algo de muito difícil implementação. Pelo menos no que respeita quer ao Imposto sobre o Álcool e as Bebidas Alcoólicas quer ao Imposto sobre o Tabaco, dado que o dano que cada um desses produtos pode causar em cada ser humano é dificilmente determinável, sendo o recurso dos consumidores desses produtos ao serviço nacional de saúde meramente eventual. No caso dos Imposto sobre os Produtos Petrolíferos e Energéticos é mais directa a relação entre a utilização desses produtos e os danos causados ao ambiente, mas a medida do dano e os custos envolvidos para a recuperação do ambiente dificilmente calculáveis. Face a isto, não se concebe uma aplicação do princípio da equivalência sem que surjam inúmeros obstáculos. Pelo que, mesmo admitindo que o princípio da capacidade contributiva perde relevância à luz da forma como são encarados hoje os impostos especiais de consumo, tendo eventualmente pouco poder conformador²¹,

¹⁷ Por exemplo, no anterior Imposto sobre o Tabaco.

¹⁸ Cfr. José CASALTA NABAIS, *O Dever Fundamental de Pagar Impostos*, Almedina, Coimbra, 1998, pp. 226 e ss.

¹⁹ Cfr. Sérgio VASQUES, *O Princípio da Equivalência...*, op. cit., p. 135.

²⁰ Cfr. Artigo 2.º desse diploma.

²¹ Cfr. José CASALTA NABAIS, *O Dever Fundamental de Pagar Impostos*, op. cit., pp. 480 e ss.

permanece mesmo assim como um recurso com alguma fiabilidade, especialmente se entendermos que a obtenção de receitas ainda é um objectivo essencial. Não se afastando também por esta via os impostos especiais de consumo do conceito dominante de imposto.

Parte das ideias avançadas relativamente aos impostos especiais de consumo é aplicável aos impostos ambientais²², pelo menos aos normalmente designados como impostos ambientais em sentido amplo que são, eles próprios, muitas vezes impostos especiais de consumo²³.

Também nestes impostos a lógica não é a de uma comutatividade perfeita, dado que as acções do Estado referentes ao ambiente e respectivos custos assumem natureza meramente eventual. Tendo como objectivo essencialmente desencorajar o consumo desses produtos. Para além do mais, também aqui as receitas não são consignadas de forma assumida à realização dessas acções de carácter ambiental.

Maior dificuldade constitui ainda medir com o mínimo de rigor os custos ambientais, para assim aplicar o princípio da equivalência. Sendo, com efeito, muito difícil identificar o responsável pela poluição, não se afigurando possível sequer, na maior parte das situações, estabelecer um nexo directo entre uma determinada acção e os danos ambientais. A este propósito não resistimos a citar Casalta Nabais quando afirma: «não admira que os tributos ambientais sejam medidos com base em manifestações ou índices reveladores da capacidade contributiva dos que provocam, ou se presume, em maior ou menor medida, que provocam os danos ambientais. Daí que, um pouco por toda a parte, os tributos ambientais assumam preferentemente a configuração de tributos unilaterais ou impostos...»²⁴.

Relativamente aos chamados verdadeiros impostos ambientais ou impostos ambientais em sentido estrito, como é o caso dos tributos sobre emissões atmosféricas, e poluentes de natureza industrial²⁵, que têm como objectivo, não fazer que a indústria suporte os custos gerais da comunidade, mas pagar em certa medida o dano ecológico que provocam, existe um maior afastamento relativamente ao conceito tradicional de imposto. Aliás, reforçado pelo facto de não se ter em vista tributar o consumo desses produtos enquanto uma expressão directa da capacidade contributiva, mas compensar o custo

²² Para mais desenvolvimentos acerca destes tributos, ver José CASALTA NABAIS, «Tributos com Fins Ambientais», *in Por Um Estado Fiscal Suportável: Estudos de Direito Fiscal*, volume III, Almedina, Coimbra, 2010, pp. 173 e ss.

²³ Como por exemplo, o Imposto sobre veículos e o Imposto sobre Produtos Petrolíferos, essencialmente se considerarmos o adicional que sobre ele incide e que tem em vista o fundo financeiro de carácter permanente, destinado a apoiar a gestão florestal sustentável, em conformidade com o DL n.º 63/2004, de 22 de Março.

²⁴ *In* José CASALTA NABAIS, «Tributos com Fins Ambientais», *op. cit.*, p. 196.

²⁵ Sobre este tipo de impostos ver, *The Political Economy of Environmental Taxes*, OECD, Paris, 2006.

que têm sobre o ambiente²⁶. Contudo, é ainda assim possível equipará-los às tradicionais contribuições especiais, na modalidade *contribuições por maior despesa*, pois, na verdade, essa componente está claramente presente. Pretende-se, ao fim ao cabo, que os mais poluidores suportem uma parte dos gastos com a conservação e recuperação do ambiente, evitando que os custos acrescidos que a sua acção provoca se repercutam na comunidade em geral. Impedindo assim que se onere os indivíduos todos por igual, o que aconteceria seguramente se não se considerasse que os benefícios que os poluidores retiram da sua acção adversa para o ambiente são efectivamente uma expressão da capacidade contributiva que não deve ser desconsiderada. Surge, portanto, como defensável estabelecer um paralelo com o que sucedia com o extinto imposto de camionagem. É certo que relativamente a esse imposto as prestações do Estado, no que respeitava à conservação das estradas, eram certamente mais efectivas e constatáveis do que as respeitantes à preservação do ambiente, no entanto, tinham, ainda assim, carácter meramente eventual, o que aproxima as duas situações.

Independentemente dessa identidade ou não, os impostos ambientais, dada a ausência de uma bilateralidade plena, estão seguramente mais próximos dos impostos, o que por si aconselha ao seu afastamento das contribuições²⁷, especialmente porque isso significaria que se lhes aplicasse o regime das taxas.

Feita esta pequena incursão pelos novos impostos, constatamos que o aflorar de uma certa comutatividade não deve ser suficiente para afastar esses tributos do conceito de imposto. Sendo preferível e mais consentâneo com o devir histórico admitir que o conceito de imposto está a mudar e que a unilateralidade é, no presente, meramente tendencial. Há, com efeito, um certo regresso à comutatividade do período liberal, sem que isso, todavia, ponha em causa, em termos de substância, a sua natureza de verdadeiros impostos, ou muito menos implique reconduzi-los a um terceiro tributo onde o regime a aplicar seria o das taxas.

²⁶ Apesar do carácter *sui generis* da taxa sobre as lâmpadas de baixa eficiência energética, prevista no DL n.º 108/2007, de 12 de Abril, cuja receitas são consignadas ao fundo português do carbono, julgamos serem um exemplo de um verdadeiro imposto ambiental, onde o objectivo é precisamente obter cada vez menos receita pelo facto de os consumidores crescentemente optarem por lâmpadas de alta eficiência energética.

²⁷ Cfr. Cláudia SOARES, *O Imposto Ecológico – Contributo para os Estudos dos Instrumentos Económicos de Defesa do Ambiente*, Coimbra Editora, Coimbra, pp. 295 e ss.

Aliás, apesar das crescentes aproximações dos impostos especiais de consumo e ambientais à figura das contribuições, eles são, apesar de tudo, ainda considerados de forma generalizada como impostos, pelo que o problema ainda não se põe verdadeiramente.

Queríamos, no entanto, ao advogar uma abordagem dinâmica ao conceito de imposto, impedir que os tributos a que nos referimos resvassem para o domínio das contribuições, como por vezes se pretende²⁸. Pois, o estarem sujeitos somente a uma reserva formal de lei, consubstanciada na existência suficiente de um regime geral que as enquadrasse²⁹, significaria uma grande preocupação.

Problema mais sério representam as taxas reguladoras, dado que, se relativamente aos impostos a que nos acabámos de referir, apesar das tentações, ainda prevalece o entendimento de que são verdadeiros impostos, no que a elas respeita afirma-se neste momento uma tendência generalizada no sentido de as considerar como um exemplo máximo do novo tributo – as contribuições financeiras a favor de entidades públicas. Este posicionamento representa não só um ignorar da tendência evolutiva do próprio conceito de imposto, como, acima de tudo, um grande perigo para um princípio vigente há séculos e que está na base da própria democracia³⁰, o princípio *no taxation without representation*.

Reservamos o próximo ponto para nos determos especificamente sobre as taxas reguladoras.

4. O caso específico das taxas reguladoras

As contribuições financeiras a favor de entidades públicas introduzidas com a revisão constitucional de 1997, não obstante abrangerem tributos como as contribuições para a segurança social, os tributos associativos, entre outros, são normalmente reconduzidas às taxas reguladoras que seriam a contribuição financeira por excelência. Nesse sentido milita grande parte da doutrina. Gomes Canotilho e Vital Moreira, concretamente, vêm enquadrar nessas contribuições «as taxas dos organismos reguladores» que, numa parte significativa, consideram partilhar simultaneamente a natureza de impostos e de taxas. Sustentam que, no que respeita aos Impostos, partilham com este tributo o facto de

²⁸ Em sentido contrário, ver Sérgio VASQUES, *O Princípio da Equivalência...*, *op. cit.*, p. 179.

²⁹ Cfr. Sérgio VASQUES, *O Princípio da Equivalência...*, *op. cit.*, p. 214.

³⁰ A necessidade de reunir assembleias representativas para aprovar a cobrança de impostos está, como se sabe, na base da criação dos modernos parlamentos.

não terem uma contrapartida claramente individualizável e com as taxas a circunstância de existir uma actividade desenvolvida que aproveita a um certo grupo de pessoas ou entidades³¹.

Este entendimento tem vindo a afirmar-se desde então não só na doutrina³², mas também na jurisprudência do Tribunal Constitucional³³.

Contrariamente à posição dominante, julgamos que grande parte das taxas reguladoras está muito longe das taxas propriamente ditas. É certo que algumas das chamadas taxas reguladoras são verdadeiras taxas, devidas em contrapartida de prestações concretas e individualizadas, como por exemplo a prestação de um determinado serviço. Todavia, relativamente a uma parte substancial das taxas reguladoras não é possível identificar as prestações de que beneficiam directa e efectivamente os sujeitos passivos.

Uma das características essenciais da taxa é a relação bilateral que existe entre o seu pagamento e a utilidade que daí advém. Ora, apesar de os regulados poderem beneficiar muito indirectamente do pagamento dessas taxas, dado que é muitas vezes uma condição necessária para que possam desenvolver a sua actividade, a regulação que financiam através desses tributos tem como objectivo sobretudo a defesa do interesse público e não a prestação de qualquer utilidade divisível. Pelo que, na verdade, essas taxas representam para os regulados essencialmente um custo elevadíssimo, sendo percebidas mais como uma desvantagem.

A ideia de que da regulação advêm vantagens claras para os regulados tem provavelmente como pressuposto, afirmado cada vez mais frequentemente, que a regulação visa proteger o mercado e os seus agentes. Esta associação faz sentido a nível de organizações económicas como a OMC (Organização Mundial do Comércio), OCDE (Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico) e União Europeia onde, com efeito, o objectivo da regulação é a construção de um mercado regional ou global. Mas a nível interno, ainda que a influência dessas organizações seja muito forte, a regulação tem de ser entendida como tendo como fundamento, não a protecção do mercado, mas a defesa do interesse público. Ora isso implica, obviamente, que a actividade reguladora, desenvolvida no sentido de proteger

³¹ Cfr. Gomes CANOTILHO e Vital MOREIRA, *Constituição da República Portuguesa Anotada*, 2007, pp. 1094 e 1095. No mesmo sentido, ver J. M. CARDOSO DA COSTA, «Sobre o princípio da legalidade das ‘taxas’ (e das ‘demais contribuições financeiras’)», in *Estudos em Homenagem ao Professor Doutor Marcello Caetano no Centenário do seu Nascimento*, Coimbra Editora, Coimbra, 2006. pp. 789 e ss.

³² Cfr. Sérgio VASQUES, *O Princípio da Equivalência...*, op. cit., p. 197; Suzana TAVARES DA SILVA, *As Taxas e a Coerência do Sistema Tributário*, CEJUR, Braga, 2008, p. 49.

³³ Cfr. Acórdãos do Tribunal Constitucional n.º 613/08 e n.º 365/2008, www.tribunalconstitucional.pt

o interesse público, possa ser levada a cabo tanto de uma forma hostil como favorável às leis do mercado, sem que, por isso, deixe de estar em causa regulação económica. De facto, durante certos períodos históricos esta foi prosseguida de forma adversa a essas leis, através quer de monopólios legais quer de um forte condicionamento da actividade económica. Recentemente, todavia, a regulação tem sido favorável ao mercado. Este tem, apesar de tudo, uma função meramente instrumental, não se podendo, portanto, entender que corresponde ao fim último da regulação. Dentro deste espírito, a nossa Constituição, na norma que serve de base à regulação económica, sem prejuízo de se referir ao funcionamento eficiente dos mercados, põe sobretudo a ênfase na protecção do interesse nacional³⁴, o que é sintomático.

Outra das características distintivas da taxa é a existência de proporcionalidade ou equivalência entre a prestação e a utilidade que dela advém. Em termos práticos, e para concretizar, exige-se que a taxa paga pela prestação de um determinado serviço corresponda ao custo real desse serviço.

Assim, ainda que, plenos de boa vontade, consideremos que há uma bilateralidade difusa nas taxas reguladoras, falha claramente o requisito da proporcionalidade. Pois, frequentemente as receitas proporcionadas pelas taxas reguladoras são manifestamente superiores aos custos dos serviços prestados³⁵, a ponto de superarem mesmo as despesas de funcionamento das próprias entidades reguladoras.

O exemplo mais sugestivo é talvez o da ANACOM (Autoridade Nacional de Comunicações) que contribui frequentemente não só para outras entidades reguladoras³⁶, sendo as transferências para o orçamento da Autoridade da Concorrência assíduas, como também para o próprio Estado. Isto só é possível porque esta entidade reguladora tem gerado excedentes, o que torna claro que as taxas que cobra são superiores aos custos de financiamento da sua actividade, e, conseqüentemente, que não se pautarão pelo princípio da equivalência e da proporcionalidade.

³⁴ Cfr. artigo 81.º, alínea f) da Constituição da República Portuguesa.

³⁵ Curiosamente Portugal é um dos países da União Europeia onde o custo anual por utilizador do espectro (conjunto de frequências radioelétricas) é mais elevado, o que parece indiciar uma falta de proporcionalidade entre a prestação e a utilidade (gestão das frequências). O que se explicará, eventualmente, pelo facto de a competência para aprovar o montante das taxas de utilização de frequências do espectro radioelétrico ser do Governo, nos termos do artigo 19.º, n.º 7 do DL n.º 151-A/2000 e do 105.º, n.º 3 do REGICOM (Lei das Comunicações electrónicas). Cfr. Conceição GAMITO e João Riscado RAPOULA, «As Taxas de Regulação Económica no Sector das Comunicações Electrónicas» in *As Taxas de Regulação Económica em Portugal*, Almedina, Coimbra, 2008, p. 214

³⁶ Cfr. Portaria n.º 1534-A/2002, de 23 de Dezembro; Portaria n.º 1418-A/2003, de 30 de Dezembro; Portaria n.º 39/2006, de 12 de Janeiro; Portaria n.º 14/2007, de 5 de Janeiro; Portaria n.º 31/2008, de 11 de Janeiro; Portaria n.º 1415/2008, de 5 de Dezembro; Portaria n.º 423/2009, de 22 de Abril.

Existem, contudo, outros exemplos, designadamente o facto de também outras entidades reguladoras contribuírem para a Autoridade da Concorrência³⁷ que cobra ela própria taxas reguladoras, em flagrante contraste com a circunstância de não haver lugar ao pagamento de qualquer contribuição pelos actos da Comissão Europeia praticados no exercício de competências semelhantes³⁸ – o que reforça a convicção de que também relativamente a essas taxas não se verificará o requisito da proporcionalidade.

Também na Entidade Reguladora da Saúde (ERS), segundo os estudiosos da matéria, as taxas de inscrição arrecadadas estão acima dos custos inerentes à actividade de regulação do sector³⁹.

Outros exemplos haveria, porém, interessa-nos sobretudo salientar neste contexto que a falta de verificação dos critérios jurídicos da bilateralidade e proporcionalidade, aliada a uma não consignação total das receitas das taxas cobradas à actividade da reguladora, torna inconcebível que se fale de taxas ou numa proximidade relativamente a esse tributo.

Mais uma vez, à revelia da posição dominante, consideramos que grande parte das taxas reguladoras, isto é, aquelas que não são taxas em sentido estrito, não se aproximam dos impostos, mas são-no verdadeiramente.

Curiosamente, em termos clássicos as taxas reguladoras em relação às quais não fosse susceptível a identificação de uma contrapartida individualizável, ou quando esta, existindo, estivesse em manifesta desproporção com o montante das taxas, eram qualificadas como verdadeiros impostos. A este respeito destacamos Alberto Xavier⁴⁰ que se referiu às taxas de coordenação económica, muito semelhantes às taxas actuais de regulação, como impostos. Na sequência deste posicionamento, firmou-se por parte da doutrina e jurisprudência constitucional uma equiparação, em termos de regime, entre as taxas de coordenação económica e as taxas de regulação. Tendo o Tribunal Constitucional tratado em vários processos⁴¹ esses tributos como impostos no que respeitou à aplicação da reserva de lei da

³⁷ Cfr. Artigo 1.º do DL n.º 30/2004, de 6 de Fevereiro.

³⁸ Ver Regulamento n.º 139/2004, de 24 de Janeiro. Cfr. Carlos PINTO CORREIA e Rui CAMACHO PALMA, «As Taxas da Autoridade da Concorrência» in *As Taxas de Regulação Económica em Portugal, op. cit.*, p. 252.

³⁹ Cfr. Manuel Anselmo TORRES e Mafalda Martins ALFAITE, «As Taxas de Regulação Económica no Sector da Saúde» in *As Taxas de Regulação Económica em Portugal, op. cit.*, pp. 409 e ss.

⁴⁰ Cfr. Alberto XAVIER, Manual de Direito Fiscal, 1974, p. 76.

⁴¹ Ver seguintes acórdãos do Tribunal Constitucional: n.º 387/91, de 22 de Outubro; n.º 419/96, de 7 de Março; n.º 133/04, de 9 de Março, www.tribunalconstitucional.pt

Assembleia da República, que é ao cabo e ao resto o que releva na categorização de um tributo como imposto ou taxa.

A partir de 1997, todavia, como já se avançou, houve uma inflexão no tratamento das taxas reguladoras, que deixaram de ser equiparadas aos impostos em termos de regime e passaram a ter acolhimento num terceiro género que a doutrina enxertou no binómio clássico taxa / imposto.

Apesar da nova tendência, estamos convencidos de que, tal como já dissemos, grande parte das taxas reguladoras, não obstante a designação, são verdadeiros impostos⁴².

Entre os argumentos mais recorrentemente invocados para afastar estas taxas do conceito de imposto consta (i) o terem como finalidade essencialmente compensar as prestações de que supostamente beneficiariam os regulados, (ii) a invocação do facto de estas não terem como propósito principal a pura angariação de receita, (iii) a circunstância de se pautarem pelo princípio da equivalência e não da capacidade contributiva e (iv) o facto de implicarem uma consignação das receitas às despesas (que estaria vedada no caso dos impostos)⁴³.

Relativamente ao primeiro dos argumentos, isto é, a pretensa bilateralidade entre as taxas e os benefícios dos regulados, já foi afastada anteriormente quando parte das taxas reguladoras foi demarcada das típicas taxas. Recordando a argumentação, considerou-se que o que está normalmente em causa é a prestação de uma utilidade indivisível, isto é, a defesa do interesse público, tendo os eventuais benefícios para os regulados uma consistência muito duvidosa. Ora a prestação de utilidades indivisíveis é precisamente uma característica típica dos impostos.

A propósito desse ponto sugerimos também, perante o desfasamento entre as taxas pagas e os reais benefícios, que não se verificaria o princípio da proporcionalidade ou equivalência, parecendo-nos, designadamente a propósito do que acontece no âmbito de muitas taxas que são cobradas por alguns reguladores, que se tem principalmente em vista o princípio da capacidade contributiva, tal como nos impostos⁴⁴. Esta ideia leva-nos a considerar que provavelmente, perante o excesso de receitas face às

⁴² Casalta Nabais já o afirmou expressamente. Cfr. José CASALTA NABAIS, «Reflexões sobre quem paga a conta do Estado Social», in *Por um Estado Fiscal Suportável: Estudos de Direito Fiscal*, Volume III, Almedina, Coimbra, 2010, p. 121: «...verdadeiros impostos de repartição cuja particularidade maior reside no facto de se apresentarem como impostos com receita consignada à respectiva agência reguladora sectorial ou geral».

⁴³ Cfr. Sérgio VASQUES, *As Taxas de Regulação Económica em Portugal*, op. cit., p. 47, do mesmo autor, *O Princípio da Equivalência como Critério da Igualdade Tributária*, op. cit., p. 197.

⁴⁴ Tanto as *taxas de supervisão contínua* devidas à CMVM (Comissão do Mercado de Valores Mobiliários), como as taxas de regulação devidas ao IRAR (Entidade Reguladora dos Serviços de Águas e Resíduos), por exemplo, têm claramente como princípio subjacente o princípio da capacidade contributiva, como aliás decorre do facto de terem uma base *ad valorem*.

despesas, uma das funções mais importantes das taxas reguladoras é precisamente gerar receitas, que acabam por financiar o Estado no seu todo, dado que não são consignadas totalmente às despesas da reguladora. Dito isto, parece que também os restantes argumentos apontados, concretamente o de que as taxas reguladoras não teriam como finalidade principal obter receitas⁴⁵ e o de que implicariam uma consignação das receitas às despesas, resultam claramente enfraquecidos.

Uma certa nota de comutatividade parece ser, afinal de contas, o grande obstáculo à consideração de certas taxas reguladoras como impostos, que também foi constatado por ocasião da referência aos chamados impostos ambientais sem que isso, no entanto, tenha sido suficiente para pôr em causa a sua natureza.

Na essência parece-nos, apesar de tudo, que esses tributos são impostos, pois o seu propósito é a defesa do interesse público e só colateralmente conferir certos benefícios aos regulados. Assumido, para além do mais, devido à não consignação total das receitas às despesas e aos recorrentes excessos de recursos, um papel crescente no financiamento do Estado nas suas despesas gerais.

Refira-se a esse propósito que o facto de alguma consignação ser prática corrente no âmbito das taxas reguladoras não as afasta do domínio dos impostos, especialmente porque a regra da não consignação⁴⁶ tem sido flexibilizada⁴⁷ quando a alocação das receitas a certas despesas não é total, como aliás também se verificou acontecer em determinados impostos ambientais⁴⁸.

⁴⁵ Aliás, ainda que o principal propósito da tributação seja gerar receitas, não é o único, havendo nos dias de hoje outros objectivos de ordem política, social e económica. Exemplos disso são o condicionamento do consumo e da actividade económica em geral, e a redistribuição. Verifica-se, pois, um pouco por todo o lado que as definições de imposto foram sendo alargadas para incluir outras funções que não as estritamente financeiras. Destaca-se o facto de o artigo 3.º da *Abgabenordnung* sublinhar que o arrecadar de receitas pode ser apenas incidental. Também o artigo 5.º da Lei Geral Tributária dá abertura a outras finalidades para além das estritamente financeiras.

⁴⁶ Cfr. artigo 7.º, n.º 1, da Lei de Enquadramento Orçamental, Lei n.º 91/2001, de 20 de Agosto: «não pode afectar-se o produto de quaisquer receitas à cobertura de determinadas despesas».

⁴⁷ Em matérias orçamentais domina ainda o princípio da proibição da consignação de receitas embora tenha, de facto, vindo a ser, nos últimos anos, objecto de reflexão com consequências a nível de uma aplicação não tão rígida do princípio. Sobretudo quando estão em causa tributos paracomutativos, como, por exemplo, as receitas tributárias integradas no orçamento da segurança social e sempre que haja uma razão especial para afectar a receita à despesa [artigo 7.º, n.º 2, alíneas c) e f), da Lei de Enquadramento Orçamental, Lei n.º 91/2001, de 20 de Agosto]. Ora, a consagração de uma qualquer razão especial acaba por flexibilizar grandemente o princípio, permitindo uma consignação em várias situações.

⁴⁸ Mesmo em impostos sobre o consumo como o IVA (Imposto sobre o Valor Acrescentado), há uma parte consignada, designadamente à segurança social, sem que isso ponha em causa a sua natureza de imposto.

Depois, ainda que ressalvemos algumas diferenças a nível de contexto⁴⁹, não deixa também de ser significativo que no Direito da União Europeia certas taxas reguladoras tenham sido consideradas como verdadeiros impostos sobre o volume de negócios⁵⁰.

Criar um terceiro género tem vantagens sob o ponto de vista da sistematização dos tributos, mantendo incólume a noção clássica de imposto. Além disso flexibiliza e agiliza a cobrança dessas taxas reguladoras⁵¹. Mas será isso desejável?

O conceito de imposto, contrariamente à taxa que tem contornos definidos, serviu sempre para incluir aquelas situações que não se conformassem plenamente com o conceito de taxa. Esta tradição relacionava-se com o facto de, por nas taxas haver um nexó equilibrado entre a prestação e a utilidade, o sujeito passivo estar de certa forma protegido. Isto é, por lhe estar associada uma contrapartida, representaria uma ablação do património menos grave do que aqueles tributos em que não se verificasse tal vantagem⁵². Sendo consequentemente os casos que não quadrassem com essa situação reconduzidos ao conceito de imposto, não porque tivessem de coincidir milimetricamente com ele, mas porque, face aos seus contornos, exigiriam estar sujeitos ao princípio da legalidade fiscal. Exemplo típico é o das contribuições especiais que, sem prejuízo de não corresponderem totalmente à noção de imposto, seguem o regime daquela figura. A inclusão de um determinado tributo no âmbito do conceito de imposto tinha, portanto, essencialmente como objectivo sujeitá-lo a uma especial reserva de lei.

A criação de um terceiro género de tributos, veio abalar este estado de coisas, gerando situações que apesar de em termos sistemáticos estarem perfeitamente arrumadas, mantendo a pureza das noções de taxa e imposto, representam grandes perigos. Pois, tendo em conta que o regime das contribuições financeiras é o mesmo das taxas (na medida em que apenas o seu regime geral passa a estar sujeito a reserva de lei parlamentar), entender que as taxas de regulação económica se lhes reconduzem implica

⁴⁹ Pois, não obstante o conceito de imposto a nível da União Europeia ter a sua origem nas tradições legais dos Estados-Membros, tem vindo a ser adaptado ao Direito da União, sendo hoje independente do conceito de imposto nos Estados-Membros. Cfr. Pedro HERRERA, «The concept of tax in EU law: Methodological premises» in *The Concept of Taxes*, op. cit., p. 207.

⁵⁰ Ver, a esse propósito, o acórdão de 10 de Março de 2005, proc. C-22/03 e acórdão de 5 de Julho de 2007, proc. C-181/06, referidos por Sérgio Vasques, na obra, *As Taxas de Regulação Económica em Portugal*, op. cit., pp. 28 e 29.

⁵¹ Cfr. A. L. SOUSA FRANCO, *Finanças Públicas e Direito Financeiro*, Volume II, 4ª edição, Almedina, Coimbra, p. 76: «Nas contribuições parafiscais há (...) uma maior agilidade atribuída à administração pública, quanto ao modo de criação e agravamento e quanto ao próprio regime geral dessas receitas, tornando mais fácil o seu processo de lançamento, liquidação e cobrança».

⁵² Cfr. Sérgio VASQUES, *O Princípio da Equivalência...*, op. cit., p. 132.

aceitar que podem ser criadas através de decreto simples, desde que se mostre conforme ao regime geral a estabelecer pela Assembleia da República.

Independentemente de não ter sido ainda criado esse regime, o que face à heterogeneidade das entidades reguladoras não será fácil⁵³, já são cobradas taxas reguladoras. Bastará então uma lei que as preveja de forma genérica, como parece acontecer relativamente a muitas das taxas existentes, ou haverá uma inconstitucionalidade?

Mesmo que já existisse esse regime geral, seria suficiente essa forma de conformar a reserva parlamentar quando, tal como se sustentou, essas taxas estarão mais próximas do conceito de imposto do que do conceito de taxa?

A situação é delicada. Para além das inquietações expostas constata-se que há situações em que as taxas são fixadas por portaria ministerial, como sucede com *as taxas de supervisão contínua* devidas à CMVM (Comissão do Mercado de Valores Mobiliários), ou mesmo por despacho ministerial, como acontece com as taxas de regulação devidas ao IRAR (Entidade Reguladora dos Serviços de Águas e Resíduos)⁵⁴.

Se estivermos perante verdadeiros impostos, como nos parece que é a situação, somos confrontados com o advento de uma nova tendência. Não da já referida por Casalta Nabais⁵⁵ governamentalização dos impostos, mas de uma verdadeira ministerialização dos mesmos.

Onde fica o escrutínio democrático desses tributos, que deve assentar em grande medida no princípio da legalidade fiscal⁵⁶. Existirá agora uma *taxation without representation*, subvertendo o secular princípio?

Surpreendentemente, trata-se de um sector onde não há grande litigiosidade, o que se percebe pelo facto de os regulados não terem interesse em afrontar os reguladores de que dependem para desenvolver a sua actividade.

Cabe à doutrina repor a ordem e pugnar pela aplicação correcta dos princípios e conceitos.

É claramente preferível admitir, como se sugere, que mudou o paradigma de imposto, de modo a incluir aí as taxas reguladoras que, como é óbvio, não quadram com o figurino tradicional de imposto,

⁵³ Até à data apenas foi criado o Regime Geral das Taxas das Autarquias Locais, aprovado pela Lei n.º 53-E/2006, de 29 de Dezembro.

⁵⁴ Cfr. Sérgio VASQUES, *As Taxas de Regulação Económica em Portugal*, *op. cit.*, p. 51.

⁵⁵ Cfr. José CASALTA NABAIS, «O Princípio da Legalidade Fiscal e os Actuais Desafios da Tributação», *in* Boletim da Faculdade de Direito, Coimbra, 2002, pp. 22 e ss.

⁵⁶ Cfr. José CASALTA NABAIS, «Reflexões sobre quem paga a conta do Estado Social», *op. cit.*, p. 139.

do que forjar novas categorias de tributos que mais não fazem do que cristalizar conceitos por natureza mutáveis, com os efeitos preocupantes de que se deu nota.

5. Conclusões

- O conceito de imposto não é estático e evolui com a mudança da própria sociedade;
- Muitas das figuras reconduzidas normalmente às contribuições financeiras a favor de entidades públicas são verdadeiros impostos, sendo, por conseguinte, o âmbito desta terceira categoria de tributos mais reduzido do que à partida se esperaria;
- Apesar de se caracterizarem por uma certa comutatividade os impostos especiais de consumo e os impostos ambientais são verdadeiros impostos que concretizam, aliás, o sentido da evolução desse conceito;
- Grande parte das taxas reguladoras corresponde a impostos de nova geração.