

Taxas (locais) e sinalagmaticidade: breves notas a propósito do caso "Área de serviço de Antuã" *

André Pereira Cardoso
Mestrando em Direito Tributário na Universidade do Minho
Joaquim Freitas da Rocha
Professor na Escola de Direito na Universidade do Minho

Resumo: A pretexto de uma recentemente publicada decisão do Tribunal Constitucional, o presente artigo esboça um pequeno e reduzido conjunto de reflexões sobre as fronteiras entre os tributos, principalmente os impostos e as taxas. Em particular, questiona-se se é de aceitar a criação de "taxas sem sinalagmaticidade", assentes apenas na "presunção suficientemente forte" de uma atividade de vigilância e prevenção por parte dos municípios.

I

No âmbito da ciência jurídica nunca foi fácil nem pacífico encontrar critérios sólidos e suficientemente perenes de distinção entre as várias espécies de tributos. Pelo contrário, a argumentação jurídico-pública e jurídico-económica tem sido pródiga e recorrente em debates acerca dos modos de apartar impostos, taxas e contribuições entre si, debates esses frequentemente distorcidos por critérios cuja *pureza jurídica* é duvidosa. E o resultado desses debates não é inócuo nem inconsequente, antes implicando consequências bastante relevantes ao nível da afetação da esfera patrimonial dos diversos sujeitos, sejam cidadãos, sejam empresas, exigindo-se-lhes quantias que porventura não poderiam ser juridicamente exigidas.

Na realidade, será mais "fácil" — e até apelativo — criar, liquidar e cobrar taxas do que impostos, na medida em que as primeiras não estão sujeitas a regras tão restritivas quanto os segundos, desde logo porque as exigências decorrentes do princípio da legalidade são significativamente menos taxativas e mais aligeiradas. Compreende-se por tal motivo que, do ponto de vista político-normador, a exigência impositiva por meio de taxas — seja criando-as, seja aumentando-as — se perspetive como mais atraente e mais frequente.

Os problemas surgem quando essas "taxas" não o são e encobrem autênticos impostos ou figuras jurídicas que seguem o regime destes, como as contribuições especiais de maior desgaste ¹. Nesses casos, o ente impositivo — pressionado por

* Originariamente publicado em Questões atuais de Direito Local (QADL), n.º 24, AEDREL, Braga, out-dez 2019, pp. 39 e ss.

¹ Cf. art.º 4.º, n.º 3, in fine, da LGT.

componentes políticas e político-orçamentais atinentes (i) à necessidade de busca de receitas, (ii) à pressão do equilíbrio das contas públicas ou (iii) à satisfação de promessas eleitorais e *lobbistas* — defende uma determinada natureza (normalmente, taxa), enquanto o contribuinte — impelido por motivações de poupança fiscal e de aligeiramento da pesada fatura tributária e procurando resguardar o seu património de ablações excessivas — defende outra (normalmente, imposto), em ciclos sucessivos de discussão, ameaçando tornar esta numa *never-ending story*.

Estas considerações vêm a propósito do recentemente publicado acórdão do Tribunal Constitucional n.º 204/2019 (processo n.º 78/18, 2.ª Secção, em que foi relator o Conselheiro Pedro Machete) ², no qual se discute, em sede recursiva, a constitucionalidade da pretensão do Município de Estarreja de liquidar as verbas 7.1.2. e 7.2.2. (referentes a bombas abastecedoras de carburantes líquidos) da “Tabela de Taxas e Outras Receitas Municipais” anexa ao *Regulamento Municipal de Taxas, Licenças e Outras Receitas do Município de Estarreja*³. As mencionadas verbas incidiam, no caso em concreto, sobre o posto de abastecimento da área de serviço de Antuã-A1, km 262.

II

Na situação subjacente ao litígio, a questão primordial a analisar relacionava-se com as contrapartidas decorrentes do pagamento de um tributo, mais concretamente, uma taxa incidente sobre a exploração de postos de abastecimento de combustível, advogando a entidade impositiva (o Município de Estarreja) que nestas situações — em que está em causa o armazenamento e o manuseamento de materiais altamente inflamáveis e com altíssimos graus de risco e de perigosidade para a segurança e saúde de bens e pessoas —, justificar-se-á o pagamento de uma taxa, não por concretas e específicas ações de benefício individualizado, mas pelos deveres municipais genéricos de prevenção de riscos, proteção civil e defesa do ambiente. Diversamente, o sujeito passivo da relação jurídico-tributária (*in casu*, uma subconcessionária), entendia que inexistiria “qualquer ação concreta e individualizada de análise ou inspeção, de formação ou de aconselhamento ou qualquer outra prestação administrativa causada ou aproveitada individualmente”. Não haveria, portanto, um ato concreto de prestação legitimador da

² V. Diário da República n.º 215/2019, 2.ª série, de 8 de novembro de 2019 (<https://dre.pt/application/conteudo/125973865>).

³ Regulamento esse publicado no Diário da República, 2.ª série, de 26 de março de 2010 (<https://dre.pt/application/conteudo/2670975>).

imposição tributária sob a forma de taxa, que sempre exigiria corresponsabilidade e sinalagmaticidade, mas tão somente *deveres gerais de polícia administrativa*, os quais seriam mais consentâneos com imposições sob a forma de impostos ou prestações equivalentes (não sinalagmáticas). Ora, como aos municípios estão constitucionalmente vedadas a criação e, em regra, a modelação do conteúdo jurídico-normativo dos impostos, a inconstitucionalidade seria evidente ⁴.

A decisão foi no sentido da rejeição da inconstitucionalidade das normas em causa (portanto, *juízo de não inconstitucionalidade*) ⁵, seguindo uma linha jurisprudencial não inovadora ⁶, que aponta no sentido da desnecessidade de um ato concreto de contraprestação a justificar a cobrança de uma taxa, designadamente quando esta última se justifica tendo em vista bens difusos e riscos coletivos que não podem deixar de exigir atuações públicas *genéricas* — e aqui está a pedra de toque — de controlo e vigilância por parte de entes municipais.

Parece-nos, esta, uma orientação decisória que pode suscitar algumas reservas ao nível conformidade jurídico-constitucional, mas a tais reservas dedicaremos algumas considerações abaixo.

Por agora, será interessante procurar compreender a retórica justificativa subjacente, enfatizando-se de seguida algumas das traves de argumentação utilizadas:

- Impende sobre os municípios em cujo âmbito territorial se situem postos de abastecimento de combustível, deveres permanentes e específicos de prevenção e vigilância, tendo em consideração os riscos acrescidos ao nível da segurança e da saúde das pessoas, bem assim como da qualidade do ambiente;
- Tais deveres constituem um *plus* "relativamente aos deveres gerais de polícia administrativa";
- A simples localização de postos de abastecimento de combustível em determinada circunscrição territorial implica uma "presunção suficientemente forte" no sentido da existência de uma atividade de vigilância e de ações de prevenção por parte dos municípios;

⁴ Cf. os já "clássicos" art.ºs 103.º, n.º 2 e 165.º, n.º 1, alínea i) da CRP.

⁵ Embora seja quase despicenda a referência, deve enfatizar-se que se trata aqui, como sublinhado no texto, de um *juízo de inconstitucionalidade* (e não "declaração"), proferido ao abrigo de um processo de controlo sucessivo concreto. Vale isto por dizer que os respetivos efeitos se circunscrevem à situação *sub iudice*, não irradiando consequências em direção a outras situações fáticas.

⁶ Cfr., entre vários outros, os acórdãos n.º 177/2010, n.º 316/2014, n.º 846/2014 e n.º 179/2015, todos disponíveis em <http://www.tribunalconstitucional.pt/>.

- Essa atividade e essas ações legitimam o pagamento de taxas, mesmo que não haja um ato concreto de prestação por parte do ente público, isto é, mesmo que este último não faça prova de que as referidas atividades e ações existam e sejam levadas à prática.

Esta retórica tem assumida a ideia de que a *bilateralidade /sinalagmaticidade* de uma taxa pode fundar-se em índices ou presunções, não sendo necessária uma verdadeira contraprestação por parte do ente público. Efetivamente, a obrigação de permanente vigilância atribuída aos Municípios pela via legislativa é encarada como sendo manifestamente suficiente para a suposição de que existe uma real e efetiva ação de vigilância.

Pois bem. Foi acima referido que esta orientação nos merece algumas reservas. Vejamos porquê, procurando enquadrar brevemente a “teoria das taxas”.

III

Em termos jurídico-conceituais puros, uma taxa constitui uma *prestação coativa de natureza financeira à qual corresponde uma contrapartida individualizada e tendencialmente proporcional*. Assumida esta definição, conclui-se que não poderá ser como tal qualificada a prestação que (i) não seja coativa, mas voluntária (como os preços e tarifas, cuja modelação de conteúdo e efeitos jurídicos pode ser efetuada, não por ato normativo, mas recorrendo a critérios relacionados com a autonomia de vontade e a concorrência mercantil); (ii) não tenha natureza financeira, mas sancionatória, repressiva ou ressarcitória (como as multas, as coimas ou os juros, consoante os casos); e (iii) não tenha como correspondente uma contrapartida individualizada e tendencialmente proporcional (como acontece com os impostos e muitas contribuições financeiras).

É principalmente tendo em mente este último segmento [referido em iii)] que se aponta aquele que para nos é o critério decisivo da distinção da taxa relativamente a figuras próximas: a equivalência. Significará isto duas coisas:

- Primeiro, que, do ponto de vista jurídico, os direitos e as vinculações subjacentes ao estabelecimento da relação jurídica tributária de taxa devem ser tendencialmente recíprocos, seja em termos positivos (ao cumprimento

por uma das partes deve corresponder inelutavelmente o cumprimento pela outra), seja em termos negativos (se uma das partes não cumprir, a outra deverá reservar-se o direito de igualmente o não fazer, acionando a denominada “exceção de não cumprimento”, aqui plenamente aplicável). É neste sentido que se fala pertinentemente em *sinalgmaticidade*, pretendendo significar-se as ideias de interdependência, correlação, e interligação dos vínculos, direitos e deveres em causa;

- Segundo, que, do ponto de vista económico, as prestações envolvidas deverão ser *tendencialmente aproximadas* do ponto de vista quantitativo, em termos de o custo exigido a uma das partes com o pagamento da taxa se dever acercar do benefício ou utilidade que a mesma retirará da atuação da entidade pública. Neste sentido, apela-se a um *princípio de equivalência*, na exata medida em que as taxas suscitam a questão de uma contrapartida específica decorrente da relação jurídico-tributária estabelecida.

E, com estas ou outras palavras, a doutrina acompanha o raciocínio e as conclusões expostas, referindo-se às taxas como "tributo exigido em contrapartida de prestações administrativas *efetivamente provocadas ou aproveitadas pelo sujeito passivo*" (SÉRGIO VASQUES, sublinhado nosso) ⁷; "forma de financiamento de serviços divisíveis que facultam vantagens ou satisfações individualizadas a quem os utiliza" (SALDANHA SANCHES) ⁸; ou tributos que assentam numa "contraprestação específica" (CASALTA NABAIS, SUZANA TAVARES DA SILVA) ⁹.

Sucedem que, o legislador (a) e a jurisprudência constitucional (b) não são tão assertivos e percorrem caminhos mais erráticos, sinalizando critérios algo diferentes, quando se confrontam com a necessidade de enfrentar esta questão.

- a) Provavelmente porque entendeu que não seria tarefa sua, o legislador, ao nível da Lei Geral Tributária (LGT), não definiu o que se deve entender por *taxa*, limitando-se a sinalizar os "pressupostos" sobre os quais a respetiva espécie tributária assenta, designadamente (i) a prestação concreta de um serviço público, (ii) a utilização de um bem do domínio público ou (iii) a remoção de um obstáculo

⁷ Assim, Vasques, Sérgio, O princípio da equivalência como critério de igualdade tributária, Almedina, Coimbra, 2008, p. 248. O mesmo autor, em outra sede, refere-se a uma "relação de troca com o contribuinte" (cf. Manual de Direito Fiscal, Almedina, Coimbra, 2018, p. 207).

⁸ V. Sanches, Saldanha, Manual de Direito Fiscal, 3.ª ed. Coimbra Editora, Coimbra, 2007, p. 31.

⁹ V., respetivamente, Nabais, José Casalta, Direito Fiscal, Almedina, Coimbra, 2019, pp. 39 e 40 e SILVA, Suzana Tavares da, As taxas e a Coerência do Sistema Tributário, CEJUR, Braga, 2008, p. 26

jurídico ao comportamento dos particulares. E se essa opção legislativa foi seguida ao nível geral, também o parece ter sido ao nível local, pois o Regime Geral das Taxas das Autarquias Locais (RGTAL), aprovado pela lei 53-E/2006, reproduz o enunciado, somente introduzindo vocábulos qualificativos e acrescentando "quando tal seja atribuição das autarquias locais, nos termos da lei" ¹⁰. Em qualquer caso, parece razoável concluir-se que se pressupõe sempre uma concreta, específica e individualizada contraprestação para o contribuinte destinatário, ainda que a mesma possa não ser vantajosa ou sequer absolutamente pessoalizada ¹¹. Porém, importa notar que no segundo dos diplomas aludidos já se vislumbram algumas notas de não individualização dessa contraprestação, indiciando que as taxas podem ser exigidas com base em nexos não rigorosamente equivalentes dos pontos de vista jurídico e económico; nexos absolutamente não sinalagmáticos, portanto. A este respeito, basta atentar nos segmentos normativos de acordo com os quais se prevê que as taxas podem ser exigidas relativamente a utilidades radicadas (i) na gestão de equipamentos públicos de utilização coletiva, (ii) na prestação de serviços no domínio da prevenção de riscos e proteção civil, (iii) na promoção de finalidades sociais e de qualificação urbanística, territorial e ambiental, e (iv) na promoção do desenvolvimento e competitividade local e regional ¹².

b) Igualmente a jurisprudência constitucional vem seguindo uma linha argumentativa não absolutamente aprumada, vacilando entre uma orientação clássica que se apoia numa dicotomia clara entre impostos e taxas, e na bem assumida caracterização destas últimas em termos de "bilateralidade" e sinalagmaticidade — independentemente do *nomen iuris* utilizado ¹³— e uma outra que concede no sentido de alguma dubiedade, aceitando que para a existência de uma taxa possa não ser necessária uma verdadeira contraprestação por parte do ente público. Na realidade, e no primeiro sentido, são comuns as menções às taxas como prestações que teleologicamente não visam "a satisfação de necessidades financeiras gerais do Estado, em função da capacidade

¹⁰ Assim, art.º 3.º do RGTAL.

¹¹ Doutrinalmente, FRANCO, António Sousa, Finanças Públicas e Direito Financeiro, Coimbra, 2015, pág. 491; XAVIER, Alberto, Manual de Direito Fiscal, Lisboa, 1974, pág. 43; SANCHES, Saldanha, Poderes Tributários do Municípios e Legislação Ordinária, Fiscalidade, n.º 6, 2001.

¹² Cf. art.º 6.º do RGTAL.

¹³ Cf., por exemplo, acórdão do Tribunal Constitucional n.º 539/2015.

contributiva dos sujeitos passivos e no cumprimento de um dever de solidariedade" ¹⁴, e que, estruturalmente, assentam na "bilateralidade ou na natureza sinalagmática, ou seja, na existência de uma contraprestação, por parte do Estado ou demais entidades públicas, que justifica o seu pagamento" ¹⁵. A respetiva cobrança dependerá "da existência de uma pontual mas efetiva relação de correspondência (jurídica) com uma prestação específica e concreta da Administração, que pode consistir em um determinado serviço público, no uso de um determinado bem de domínio público ou ainda no afastamento de um determinado estorvo jurídico" ¹⁶. Neste sentido — continuando com a retórica do órgão máximo de controlo da constitucionalidade — “as manifestações tributárias orientadas para o financiamento de atividades gerais e indivisíveis (como a defesa nacional, a atuação legislativa, o serviço diplomático, a iluminação pública, a sinalização de trânsito, a acessibilidade urbana, etc.) não podem ser subsumidas ao conceito jurídico de taxa, na exata medida em que não permitem a individualização da utilidade recebida ou da conduta de causação relevante na perspetiva de quem tem o dever de pagar” ¹⁷. Já no segundo sentido (mais flexível) "o carácter sinalagmático da taxa não exige a correspondência do seu montante ao custo do bem ou serviço prestado: a bilateralidade que a caracteriza mantém-se, mesmo na parte excedente ao custo" ¹⁸. Neste seguimento, não surpreende que (i) não se exija uma equivalência estrita de contraprestações — bastando a inexistência de uma desproporção incabível entre as obrigações dos sujeitos tributários —, (ii) não se demande uma correspondência contemporânea — admitindo-se que o ente público não tenha que satisfazer em ato contínuo e imediato a obrigação a que está adstrito —, e (iii) não seja imprescindível um ato positivo *de facere* por parte do ente público — bastando em alguns casos a inação administrativa ¹⁹.

¹⁴ Assim, acórdão do Tribunal Constitucional n.º 152/2013.

¹⁵ V., entre bastantes outros, acórdãos do Tribunal Constitucional n.º 558/98, 63/99, 369/99, 437/2003, 127/04, 247/04, 215/2005, 152/2013.

¹⁶ V. acórdão do Tribunal Constitucional n.º 848/2017.

¹⁷ V. uma vez mais, acórdão do Tribunal Constitucional n.º 848/2017.

¹⁸ Assim, acórdão do Tribunal Constitucional n.º 205/1987.

¹⁹ Por exemplo, no acórdão que serve de mote ao presente escrito (recorde-se: o acórdão do TC n.º 204/2019), pode ler-se: “a mera inação administrativa em face de uma atividade que interfere no gozo de determinados bens públicos – como o ambiente, o urbanismo, o ordenamento do território ou a gestão do tráfego – [pode] consubstanciar uma contrapartida da respetiva tributação, satisfazendo o requisito, essencial ao conceito de taxa, de bilateralidade ou comutatividade”.

Enfim, como se pode ver, não se afirmam como absolutamente certas as demarcações de contiguidade entre as figuras das taxas e dos impostos, persistindo — ou, diríamos antes, acentuando-se — as zonas de imprecisão e nebulosidade conceptuais e teleológicas. Pode mesmo afirmar-se que os contornos da definição de taxa estão cada vez mais difusos, e este carácter fluido, longe de ser neutral, induz consequências jurídicas não despiciendas.

Vejamos algumas.

IV

Em primeiro lugar — e considerando aquele que tem sido o mais recorrente nóculo problemático —, consequências ao nível da criação normativa e da modelação da disciplina jurídica dessas figuras. Como é por demais consabido, o princípio da legalidade tributária assume uma configuração substancialmente mais apertada e exigente em matéria de impostos do que em matéria de taxas, desde logo porque os primeiros apenas podem ser criados por ato legislativo emanado pelo órgão legiferante primário, seja diretamente por meio de lei, seja indiretamente por meio de decreto-lei autorizado, enquanto as segundas se bastam com um ato regulamentar (conquanto revestido de particulares requisitos, nem sempre observados)²⁰. Ora, a partir do momento em que as fronteiras se apresentam incertas, fluidas e difusas facilmente se conclui que a introdução no ordenamento de prestações de natureza híbrida potencia que simples regulamentos criem receitas não absolutamente sinalagmáticas. No limite, potencia que órgãos administrativos criem impostos disfarçados de taxas. Importa salientar que não se trata de uma simples questão de técnica jurídica; muito mais do que isso, trata-se de abrir as portas a que órgãos não democraticamente eleitos possam criar imposições pecuniárias coativas que tradicionalmente estariam reservadas a órgãos com elevado substrato de representatividade e democraticidade, corroendo (ainda mais) o clássico *no taxation without representation*.

Mas os problemas decorrentes da indefinição dos marcos balizadores de impostos e taxas — e outras prestações financeiras públicas, ainda que não aqui diretamente referidas — não se esgotam na consideração do princípio da legalidade, antes irradiando em direção a outros âmbitos temáticos, como sejam os seguintes (em qualquer caso, sempre suscitando legítimas dúvidas de constitucionalidade):

²⁰ V., por exemplo, art.º 8.º do RGTAL.

- Por um lado, introduzem-se componentes de instabilidade no ordenamento jurídico-normativo, tornando incerta e errática a criação e modelação de tributos, fazendo-se perigar quer a segurança jurídica (numa perspetiva objetiva, ficando-se sem saber claramente *quem e de que modo* pode criar impostos, contribuições e taxas), quer a confiança legítima dos contribuintes e demais atores tributários, designadamente empresas (perspetiva subjetiva, deixando tais atores ao sabor de impulsos legislativos e regulamentares polémicos e litigáveis, desguarnecendo a sua indispensável e legítima margem de previsibilidade) ²¹;
- Por outro lado, coloca-se em crise o *princípio da proporcionalidade*, particularmente na sua dimensão restrita e quantitativa, ao tolerar-se a existência de pseudo-taxas, sem sinalagmaticidade e contrapartida individualizada e específica, admitindo-se uma simples presunção de contrapartida.

E é aqui que entronca a orientação subjacente ao acórdão que serve de mote às presentes reflexões. Entendemos que a mesma se pode qualificar como permissiva, ao franquear as possibilidades de criação de tributos, contribuindo para a diluição das respetivas fronteiras, fomentando a avidez fiscal e desguarnecendo as garantias dos contribuintes. Na verdade, ao aceitar-se a "tese das taxas não sinalagmáticas" — por muitos paliativos discursivos que se possa tentar encontrar — está a abrir-se a porta para que a criação de impostos encobertos prolifere por mais órgãos do que aqueles que são permitidos constitucionalmente, correndo-se sérios riscos de afetar princípios jurídico-constitucionais basilares como os apontados.

²¹ Com efeito, e como já em outra sede se salientou, as pessoas em geral e os agentes económicos em particular esperam, no desenvolvimento das suas atividades, que as coisas se possam passar de determinado modo, de acordo com um esquema de previsibilidade minimamente plausível. Em princípio, não gostam de se encontrar desprevenidos face a eventos com os quais não poderiam razoavelmente contar — como a criação de tributos fora dos quadros de normalidade —, pois tal impede-os de levar à prática uma atuação humana primária e essencial: o planeamento. Assim., v. Rocha, Joaquim Freitas, Protecção da confiança, procedimento e processo tributários, in "Segurança e confiança legítima do contribuinte" (coord. Manuel Pires e Rita Calçada Pires), Ed. Universidade Lusíada, Lisboa, 2013, 349 e ss. [disponível em formato eletrónico em <https://repositorium.sdum.uminho.pt/bitstream/1822/59864/1/Seguran%C3%ADdica%2c%20procedimento%20e%20processo%20tribut%C3%A1rio.pdf>].

Não se trata, note-se, de criticar a jurisprudência como mero exercício de protagonismo, soberba ou altivez, até porque se entende que os Tribunais em geral e o Tribunal Constitucional em particular têm sido atores decisivos na edificação de um sistema tributário digno de um estado de Direito pleno. O seu trabalho tem sido meritório e deve ser objeto de reconhecimento claro. Diversamente, o que se tem aqui em vista é apenas a sinalização de uma orientação que pode gradualmente — não necessariamente por meio *cada uma* das decisões individualmente consideradas — corroer os pilares desse sistema, ao baixar a fasquia da exigência democrática na criação de impostos.

Tampouco se trata de pugnar pela apelativa e mediática atitude de defesa dos contribuintes em qualquer circunstância, acreditando-se na ingénuo orientação de que os mesmos se e encontram completamente desprotegidos em face de uma carga tributária sufocante e de uma máquina impositiva esmagadora. Sem prejuízo de algumas situações em que tal acontece, não se pode perder de vista que os tributos são necessários e que os contribuintes não se podem esquivar ilicitamente aos seus deveres contributivos. Porém, se os tributos são necessários, são também carentes de fundamentação constitucional e legal indubitável. E esta fundamentação aqui, abstratamente, pode até ser constitucional e legal (entendemos que não), mas seguramente não será indubitável. Por esse motivo, a legitimidade da exigência da quantia em causa estará sempre ameaçada e será sempre periclitante.

Enfim, enfatizando o que já foi dito, ao aplaudir-se esta orientação jurisprudencial do Tribunal Constitucional, mais concretamente naquilo que concerne à desnecessidade de uma verdadeira contraprestação por parte do ente público para a existência de uma taxa, poderá estar-se a admitir a criação de impostos com *topping* de taxa cuja correspondência se baseia em respostas difusas — ainda que suplantem os deveres gerais de fiscalização ou de polícia administrativa — e não em verdadeiras e concretas contraprestações por parte do ente público. Consequentemente, poderemos estar a compactuar com eventuais abusos por parte dos entes públicos, na ânsia de justificar e arrecadar mais receita (ou outros desígnios).

Conclusão

Não é pretensão aqui esgotar a temática, arte porque o presente formato discursivo não o permitiria. O máximo que se pode aqui obter é um conjunto de ideias minimamente

articuladas que permitam chamar a atenção para uma tendência que se nos afigura indesejada.

Ainda assim é possível, a partir do que antecede, alinhar alguns tópicos conclusivos, a saber:

- I. Os Tribunais, e em particular o Tribunal Constitucional, têm legitimado a "tese das taxas não sinalagmáticas", desenhando uma corrente de jurisprudência algo permissiva, que contribui para a diluição das fronteiras entre os tributos;
- II. Seguindo-se esse caminho, acentuam-se as zonas de imprecisão e nebulosidade conceptual e teleológica, "liberalizado-se" a criação de impostos encobertos, fomentando-se a avidez fiscal e desguarnecendo-se as garantias dos contribuintes;
- III. Do ponto de vista jurídico puro, entre outras nefastas consequências (como a colocação em crise dos princípios da segurança jurídica, da proteção da confiança legítima e da proporcionalidade), essa orientação pode contribuir para a corrosão dos pilares do *princípio democrático* e para o decréscimo de legitimidade representativa que deve sempre subjazer a qualquer imposto ou prestação equivalente não sinalagmática (*no taxation without representation*).

Enfim, acrescidos deveres de cuidado devem ser direcionados ao normador ou legislador ávido e astuto quando este tenta obter receitas cuja bondade jurídica é questionável, designadamente quando tenta criar uma realidade substancial (verdadeiros impostos ou contribuições genéricas) dando-lhe um *topping* formal diverso (taxa).

E cremos, com o devido respeito, que o Tribunal Constitucional, *nestas situações*, poderá ter descurado esses deveres de cuidado.

Nada que retire mérito ao seu valioso trabalho anterior de solidificação das estruturas do sistema tributário. Em todo o caso, parece-nos avisado um realinhamento decisório.

Braga, dezembro de 2019