

O IMPOSTO E A TAXA SUA DIFERENCIAÇÃO

Pelo DR. ADRIANO FERREIRA MARQUES

SUMÁRIO

I— O IMPOSTO E A TAXA

- 1.º — Classificação das Receitas de Direito Público e Receitas de Direito Privado. Crítica desta classificação.
- 2.º — Critério adoptado.
- 3.º — Disposições preliminares.

II— TEORIAS QUE NEGAM QUALQUER DISTINÇÃO ENTRE IMPOSTO E TAXA

- 1.º — Teorias que negam qualquer distinção entre Imposto e Taxa.

III — DOCTRINA DE ENAUDI

- 1.º — Doutrina de Enaudi.
 - 1 — Preços quase-privados.
 - 2 — Preços públicos.
 - 3 — Preços políticos.
 - 4 — Contribuço.
 - 5 — Impostos.

- 2.º — Crítica da Doutrina de Enaudi.

IV — CRITÉRIOS FUNDADOS NA DIVISIBILIDADE OU INDIVISIBILIDADE DOS SERVIÇOS PÚBLICOS

- 1.º — Critérios fundados na divisibilidade ou indivisibilidade dos serviços públicos.
- 2.º — Crítica deste critério.

V — **CRITÉRIOS DE DISTINÇÃO BASEADOS NA DIVISIBILIDADE OU INDIVISIBILIDADE DAS NECESSIDADES PÚBLICAS**

- 1.º — Critérios de distinção baseados na divisibilidade ou indivisibilidade das necessidades públicas.
- 2.º — Crítica deste critério.

VI — **CRITÉRIO ADOPTADO**

- 1.º — Doutrina de Giannini.
- 2.º — Crítica da doutrina de Giannini.
- 3.º — Princípio da autonomia da vontade. Sua interpretação à luz dos modernos conceitos de direito.
- 4.º — Em que termos se admite a voluntariedade da taxa.
- 5.º — Autores que negam a existência de uma vontade autónoma na taxa.
- 6.º — Conclusões.

I — **O IMPOSTO E A TAXA**

- 1.º — **Classificação das Receitas de Direito Público e Receitas de Direito Privado. Crítica desta classificação.**

Muitos autores, entre os quais GIANNINI (1), classificando as receitas do Estado, dividem-nas em *Receitas de Direito Privado* e *Receitas de Direito Público*, distinguindo nestas últimas, o imposto, a taxa e o tributo especial.

Embora esta classificação tenha o mérito de parecer sugestiva e dela nos venham resultados certos, enquadrando as diferentes receitas em dois grupos distintos, é justamente criticável pelo critério falso que adopta.

Por ela seriam receitas de Direito Privado as obtidas por processos próprios do Direito Privado em que as vontades do particular e do Estado estariam colocadas num plano ideal de igualdade e mútuo respeito. Seriam receitas de Direito Público as obtidas em condições de superioridade manifesta de posição estatal, coagindo os indivíduos para a sua obtenção.

(1) «Il Rapporto Giuridico d'Imposta», pág. 20.

Se quanto a estas últimas, nada há a discordar, quanto às primeiras, a realidade é inteiramente outra.

O Estado, nas diferentes fases e aspectos da sua actividade financeira, não chega nunca a dispensar por completo os privilégios de que é dotado e, em nome dos interesses gerais que prossegue, coloca-se em maior ou menor grau num plano de superioridade em relação aos particulares.

A diferença pois no que diz respeito à vontade do Estado em relação às demais vontades particulares, não é qualitativa, como a classificação exposta deixa adivinhar. mas quantitativa, variando de grau, conforme os processos adoptados, nunca abdicando da posição privilegiada que ocupa.

2.º — Critério adoptado.

Parece-nos assim preferível falarmos de :

1.º — *Receitas patrimoniais*

2.º — *Receitas não patrimoniais*

}	imposto
	taxa
	tributo especial

As receitas patrimoniais derivam do património do Estado (1) — aliás como a própria designação indica — com as reservas citadas quando criticámos a classificação anterior.

A estas opõem-se três espécies de receitas que obedecem a processos fundamentais opostos aos das primeiras e a cuja distinção procederemos em seguida.

Podemos desde já salientar que, pela disposição que adoptámos, se pode inferir a existência de zonas extremas, relativas às três espécies de receitas, fáceis de distinguir, qualquer que seja o critério empregado e a existência de zonas intermédias que, por sua vez nos demonstram a dificuldade do problema e a imperfeição das diversas teorias que o procuram resolver.

(1) Também denominadas receitas originárias.

3.º — Disposições preliminares.

Para encararmos, logo de início, certas doutrinas de menor rigor lógico-jurídico, indicaremos aqui empiricamente um critério de distinção entre imposto e taxa.

É aquele que se refere à consagrada divisão das necessidades públicas entre :

— *divisíveis* — as que podem ser satisfeitas por um serviço especial, determinável no caso concreto pelo Estado.

— *indivisíveis* — as que são satisfeitas por uma actividade impessoal, geral do Estado.

Às primeiras correspondem as taxas.

Às segundas referem-se os impostos.

II — TEORIAS QUE NEGAM QUALQUER DISTINÇÃO ENTRE IMPOSTO E TAXA

1.º — Teorias que negam qualquer distinção entre imposto e taxa.

Os antigos escritores não tinham presente a distinção entre imposto e taxa, como JUSTI, FULDA, SOMENFELS, LOTZ, PRITWITZ, BIERACK, MALCHUS, HOFFMANN, JACOB, BERGIUS.

Enquanto uns consideravam a taxa um imposto especial (PRITWITZ, BIERACK), outros colocavam-na nos impostos indirectos (MALCHUS, HOFFMANN) e outros ainda entre as receitas do monopólio (BERGIUS, DE LUCA) (1).

Alguns escritores modernos, de uma maneira geral os franceses e ingleses, não precisam a distinção e ocupam-se da taxa, ora a respeito das receitas patrimoniais, ora a respeito dos impostos indirectos.

Dentre os escritores ingleses, BASTABLE, embora não negue

(1) GARBINO, «Le Tasse nella dottrina e nel Diritto Finanziario, pág. 11.

a distinção entre taxa e imposto, afirma que muitas vezes aquilo a que se chama taxa, é verdadeiro imposto, outras vezes, verdadeiras receitas patrimoniais. As taxas seriam assim sombras, agitando-se confusamente no campo das finanças, impossibilitando-nos de as considerar com precisão e autonomia.

Tal conceito não pode considerar-se exacto. Se para uns a taxa é cobrada juntamente com o imposto numa única contribuição, isso não quer dizer que a taxa não possua aquelas características necessárias para lhe atribuir uma fisionomia própria.

KLEINWCHTER (1), diz que todo o serviço prestado pelo Estado à colectividade se divide numa série de serviços especiais prestados aos particulares.

Não existe assim a distinção entre um serviço prestado especialmente aos particulares (a que corresponde a taxa).

A teoria de KLEINWACHTER viria a repudiar a taxa do campo de finanças, não tomando em conta a diversidade de natureza entre necessidades colectivas divisíveis e necessidades colectivas indivisíveis. Para KLEINWACHTER todas as necessidades são divisíveis.

É evidente que abstractamente se podem considerar todas as necessidades colectivas, como a soma das diversas necessidades individuais. Mas enquanto que para umas se pode determinar em concreto quando e em que medida é possível satisfazê-las, para outras não é realmente possível uma tal determinação.

III — DOCTRINA DE ENAUDI

1.º

ENAUDI começa por estabelecer a diferença entre preços privados, a que corresponde a actividade dos homens destinada à satisfação das suas necessidades, diante dos limites das economias individuais, e preços determinados em economias públicas de diferentes espécies, tais como :

(1) GARBINO, ob. cit., pág. 13.

— *preços quase-privados* — resultantes da incidência em preços privados de elementos públicos, *preços públicos, contributos, impostos*.

Quanto mais nestes diversos conceitos nos afastamos do conceito dos preços privados, tanto mais teremos um fenómeno financeiro típico, diferenciado do fenómeno económico.

Existem, portanto, estados de diferenciação progressiva, aos quais correspondem naturalmente meios diversos para providenciar à satisfação das necessidades correspondentes.

1 — **Preços quase-privados**

Existem preços quase-privados quando, por exemplo, os homens provêm, por meio do Estado, à satisfação das suas necessidades de aquecimento, por meio da lenha. É certamente isto uma necessidade privada.

Porém, os homens, por vezes, confiam ao Estado a função de produzir lenha e vendê-la ao preço do mercado, pois desse modo consegue-se o fim público indivisível de conservar a floresta.

Existem aqui distintamente separados os elementos privados — preço determinado no mercado, num regime de livre concorrência — e elementos públicos — fim público indivisível alcançado.

2 — **Preços públicos**

Aparece-nos esta categoria financeira, quando, por exemplo, os homens provêm por meio de um caminho de ferro do Estado, a satisfazer as suas necessidades indivisíveis e divisíveis de viajar ou expedir mercadorias. É uma necessidade privada que os homens, porém, não querem satisfazer por meio de empresas privadas, que neste caso poderiam estabelecer preços demasiado altos, em virtude do monopólio que disfrutariam.

Fazendo gerir a empresa pelo Estado, os homens obtêm ou esperam obter um preço público mais baixo. O modo de direcção da empresa é condição necessária para se obter o preço público. O preço público é pago voluntariamente, tal como o preço quase-público e o preço privado. Mas diferencia-se destes por não ser determinado em mercados, mas por processos de monopólios.

A necessidade a satisfazer é ainda divisível.

3 — Preços políticos

Há preços políticos quando, por exemplo, provêm não só a satisfazer as necessidades individualizadas e divisíveis de viajar ou expedir mercadorias, mas também a outras necessidades comuns a todos, da defesa do território nacional, favorecendo com os caminhos de ferro uma mais rápida mobilização.

Chama-se preço político a este pagamento, porque embora corresponda a um valor inferior ao custo do serviço, esse facto justifica-se por uma razão de ordem pública.

Define-se o preço político como «a compensação inferior ao custo total pago pelo contribuinte, por um serviço especial, divisível, e simultaneamente pela satisfação de uma necessidade indivisível comum a todos os indivíduos».

4 — Contributo

Há contributos quando os homens, procurando em primeiro lugar satisfazer uma necessidade comum a todos e indivisível, como a construção duma estrada, vêm, embora secundariamente, a satisfazer uma necessidade individual, divisível entre aqueles que por meio da estrada — no exemplo citado — obtêm fácil acesso à sua habitação. São chamados a pagar um contributo que é sobretudo de utilidade comum.

O contributo resulta obrigatório, pois caso contrário haveria a tendência de esperar que o interesse público fosse de tal modo importante que por si só justificasse a construção da estrada.

Podemos definir contributo como «a compensação obrigatoriamente paga ao ente público por ocasião duma obra por ele realizada para utilidade pública, e que atribui também vantagens aos particulares possuidores de certos bens imóveis».

5 — Impostos

Há imposto quando se satisfazem necessidades comuns a todos os indivíduos, como, por exemplo, a defesa nacional. Não se conhecem, em todo o caso, as vantagens arrecadadas pelos particulares consideradas individualmente. O seu custo é repartido segundo critérios

especiais. O imposto serve também para cobrir o custo da parte indivisível dos serviços compreendidos na categoria precedente.

O imposto, pela sua natureza, é obrigatório.

- 2.º — **Crítica da doutrina de ENAUDI.**

Referimos com um pouco mais de pormenor a doutrina de ENAUDI. É que ele tem um mérito: — distinguir com clareza, com precisão, as diversas categorias, destacando em graus sucessivos o fenómeno financeiro do fenómeno económico-privado. São sempre de louvar, nesta matéria, esforços de simplificação que resultem do exame atento do seu objecto.

As diversas categorias descritas por ENAUDI, aparecem-nos com caracteres próprios que as distinguem umas das outras.

Simplemente, não está nelas incluída a taxa. O próprio autor explica: — «Na classificação agora indicada não entra a categoria de taxa, a qual foi excluída para evitar confusões. Na linguagem administrativa e legislativa italiana, a palavra taxa é usada para indicar institutos essencialmente diferentes — imposto, preço público, preço político, contributo —. Noutros países, como os da língua inglesa, a palavra taxa tem significado igual ao atribuído ao imposto na legislação italiana. Por isso pareceu oportuno que cada instituto fosse indicado como próprio, de modo a evitar tanto quanto possível o equívoco» (1).

Isto é, ENAUDI não nega a distinção entre imposto e taxa, ou melhor, das realidades que aqueles vocábulos querem representar, como fazem os autores indicados no capítulo precedente.

Mas, por um lado, para evitar possíveis confusões, em virtude da taxa ter significado diferente em diversos sistemas legislativos, por outro lado, porque há a distinguir categorias financeiras que se não podem enquadrar somente nos dois conceitos normais do imposto e taxa, adoptou-se nova terminologia mais de harmonia com a matéria descrita e até com a vantagem de estabelecer em graus sucessivos o confronto entre o fenómeno económico individual e o fenómeno financeiro.

(1) ENAUDI, «Principii di Scienza delle Finanza», pág. 9.

Não nos parece de aceitar. Se o termo taxa origina confusões, importa clarificá-lo e não fazê-lo cair em desuso. Está demasiadamente adoptado pela lei e pela doutrina, para ser destruído com êxito. Isto sob o ponto de vista formal.

Sob o ponto de vista material, não há dúvida que o imposto e a taxa são realidades que correspondem a processos diversos.

ENAUDI, ao fazer as diversas distinções, teve sempre em vista as economias privadas, cujos fenómenos serviram de base à sua construção. A própria designação de preço que adoptou nos mostra a orientação seguida. Ora, quando por sua vez se distingue a taxa do imposto, há que fazer o exame exclusivo do fenómeno financeiro.

Mas vejamos as diversas categorias:—O preço público e o preço político destinam-se ao pagamento da satisfação duma necessidade divisível. Isto é, correspondem à noção de taxa, segundo o critério que empiricamente referimos, com a reserva de ao preço político se acrescentar o imposto para a compensação do custo total do serviço que corresponde à satisfação duma necessidade indivisível simultaneamente realizada.

Quanto aos contributos, atendendo ao critério por que nos temos norteados, também se podem considerar verdadeiras taxas. Há uma satisfação de necessidade divisíveis, embora considerada subsidiariamente, pois a actividade de serviços públicos no que concerne a esta categoria, foi determinada tendo em especial consideração a necessidade (ou as necessidades) indivisível a satisfazer (1).

Quanto às restantes categorias de ENAUDI, nada há a reparar. Os preços quase privados são receitas patrimoniais e os impostos correspondem àquele significado que pacificamente se lhes atribui.

Concluindo:— Às categorias financeiras que ENAUDI designa de preços públicos, preços políticos e contributo, corresponde a ideia geral de taxa. E na doutrina deste autor há a adaptação, em termos gerais, do critério da divisibilidade ou indivisibilidade dos serviços públicos, que em seguida criticaremos.

(1) Como mais adiante veremos, esta categoria corresponde aquilo que Giannini denomina tributo especial.— «Il Rapporto Giuridico d'Imposta», pág. 15-18.

IV — CRITÉRIOS FUNDADOS NA DIVISIBILIDADE OU INDIVISIBILIDADES DOS SERVIÇOS PÚBLICOS

1.º — Critérios fundados na divisibilidade ou indivisibilidade dos serviços públicos.

A distinção entre imposto e taxa é aqui feita à luz da divisibilidade ou indivisibilidade dos serviços públicos.

Serviços divisíveis (1) são aqueles cuja actividade pode ser decomposta em prestações determinadas, individualizáveis, correspondendo a utilidades adquiridas pelos particulares a que elas se destinam.

Melhor, são serviços que podem ser solicitados pelos particulares, individualmente considerados, solicitações a que corresponde uma actividade para eles dirigida, produzindo uma utilidade especial e, *indirectamente*, uma utilidade geral, derivada da sua existência e do seu próprio funcionamento.

Os serviços indivisíveis já não são decomponíveis em prestações individualizáveis, já não correspondem a qualquer solicitação particular, produzindo *directamente* uma utilidade geral de que cada particular virá afinal a beneficiar, embora haja uma impossibilidade absoluta de a determinar em cada caso.

O imposto consiste no pagamento de serviços públicos indivisíveis e a taxa no dos serviços públicos divisíveis (2).

(1) GRIZIOTTI chama a estes serviços públicos divisíveis — serviços de carácter administrativo — «Principii Di Politica, Diritto e Scienza delle Finanze», pág. 16.

(2) Este critério é fundamentalmente seguido pela corrente doutrinária que considera o imposto, um preço. Para esses autores, a taxa corresponde àqueles serviços pelos quais é possível estabelecer uma relação de troca individual, especial, entre o Estado produtor e cada cidadão consumidor.

O imposto consiste num preço que o Estado cobra dos rendimentos privados, em troca da utilização dos serviços públicos gerais.

Além do infundamentado desta doutrina, que mais adiante criticaremos, há a referir que a atribuir-se uma verdadeira relação de troca ao conceito de taxa, se não pode distinguir esta receita dos verdadeiros preços privados, denominadamente dos preços de monopólio (TESORO, Principii di Diritto Tributario», pág. 548 a 549).

2.º — **Critica deste critério.**

A distinção assim feita é clara e precisa. Dá-nos um critério simples de diferenciação dos fenómenos financeiros.

É defendida entre outros por INGROSSO, VITTI e TURCHY.

Não concordamos inteiramente com ela.

Vejamos porquê :

a) — Em primeiro lugar, porque envolve apenas conceitos específicos de economia financeira.

Serviços divisíveis e serviços indivisíveis, à luz do direito, pouco ou nada significam. São noções extrajurídicas, cuja projecção se pode reflectir com nitidez noutros campos, mas que naquilo que directamente nos interessa, não possuem significado de tal modo relevante que permita a distinção entre imposto e taxa. Estes são considerados como categorias financeiras, compostas de elementos de diversas ordens, entre os quais elementos jurídicos. Parece-nos inegável. Pois bem, é necessário procurar esses elementos, que, com os demais ingredientes político-económicos, constituem quer a essência do conceito do imposto, quer a do conceito da taxa, analisá-los e deduzir as diferenças de qualidade e quantidade que se nos apresentam.

Afirma com razão GIANNINI : — «De um lado, associar o imposto à categoria dos serviços considerados indivisíveis, perde todo o relevo na precisão jurídica do conceito do imposto ; por outro lado, o conceito de taxa, nas suas inumeráveis aplicações em todo o campo das actividades administrativa e jurisdicional, tem uma mais larga e genérica aplicação» (1).

E acrescenta PUGLIESE :

— «É esta relação específica — relação entre a vantagem que o indivíduo adquire da actividade estatal e a prestação tributária — acompanhada necessariamente da característica da divisibilidade da necessidade que a prestação estatal satisfaz, ou da indivisibilidade da vantagem que lhe deriva, que nos dá o critério discriminatório entre a taxa e o imposto» (2).

(1) Ob. cit., pág. 14.

(2) «Instituzioni di Diritto Finanziario», pág. 218.

Quer dizer, tanto para GIANNINI, como para PUGLIESE, mais para aquele, menos para este, o critério da divisibilidade ou indivisibilidade não é suficiente.

b) — A própria determinação de divisibilidade ou indivisibilidade dum serviço público pode trazer dificuldades.

c) — Por último, há casos em que as opiniões divergem, originando interpretações diversas sobre a mesma realidade.

Assim :

O valor pago por um serviço divisível pode ser inferior, igual ou superior, ao custo deste serviço (1), isto é, ao valor da utilidade especial adquirida. Os dois primeiros pagamentos não oferecem dificuldades. Interessa-nos o terceiro. Como qualificá-lo? Será apenas uma taxa? Será um pagamento misto de taxa até ao valor do custo e imposto para além dele?

São estas as duas soluções e ambas têm sido defendidas.

Num primeiro exame, pode parecer preferível a segunda solução. Haveria assim uma taxa correspondente ao custo do serviço, melhor, à utilidade adquirida e, para além, um verdadeiro imposto, que seria adjudicado ao pagamento de serviços indivisíveis ou até da parte indivisível de certos serviços.

Mas a aceitar esta ideia, como por exemplo defende WAGNER (2), haveria que modificar a doutrina que procuramos criticar. Ter-se-ia de dizer que seria taxa o pagamento do serviço indivisível, mas até ao valor do custo de tal serviço. Quer dizer, era preciso, na distinção entre imposto e taxa, introduzir um novo elemento: — custo do serviço divisível.

Por outro lado, afigura-se-nos que tal construção é um pouco artificial. Ver num mesmo pagamento de um determinado serviço por parte do Estado, simultaneamente uma taxa e um imposto é, parece-nos, fugir à realidade, procurar numa abstracção forçada aquilo que seria impossível demonstrar-se por termos mais seguros e positivos.

(1) Não sabemos como é que se determina este custo do serviço (não é clara a doutrina neste ponto), visto que se trata de fenómenos financeiros e não económicos, mas estes casos existem na realidade e são determináveis, porque é de tal modo grande a diferença que *intuitivamente* nos aparecem.

(2) «*Traité de la Science des Finances*», vol. II, pág. 17.

Pelo contrário, é evidente que o eventual excedente activo do complexo de proventos derivados das taxas em relação ao complexo de custos suportados pelo Estado pela prestação de serviços, não modifica de facto os caracteres do tributo, mediante o qual tal excesso foi produzido — que afinal continua sendo uma taxa (1).

GRAZIANNI, reconhecendo talvez a dificuldade desta questão afirma: — «Enquanto que a taxa corresponde a serviços determinados que *com certa aproximação* poderemos dizer divisíveis, o imposto é uma contribuição destinada a realizar os fins públicos, em geral».

Mas dizer que a noção de taxa corresponde com *certa aproximação* a serviços divisíveis, é praticamente destruir a doutrina, por declarar-se insuficiente o critério adoptado.

Concluindo:

O facto que agora focámos, veio tirar um pouco do rigor a esta doutrina. Qualquer que seja a solução a dar-lhe, há uma aposição de novos elementos, imposta pela necessidade de se vencer este obstáculo. E isso reflecte-se na primitiva pureza da doutrina, originando cisões e criando dificuldades.

V — CRITÉRIOS DE DISTINÇÃO BASEADOS NA DIVISIBILIDADE OU INDIVISIBILIDADE DAS NECESSIDADES PÚBLICAS

1.º — Critérios de distinção baseados na divisibilidade ou indivisibilidade das necessidades públicas.

Segundo este critério, o pagamento da satisfação duma necessidade divisível seria taxa e o pagamento da satisfação duma necessidade indivisível, seria imposto.

São necessidades divisíveis aquelas que podem ser satisfeitas por uma prestação especial, individualizável por parte do Estado, e necessidades indivisíveis aquelas para cuja satisfação se requer já uma actividade geral, dirigida a todos os particulares.

(1) PUGLIESE, Ob. cit., pág. 49. INGROSSO é da mesma opinião: — «A igualdade em grau de força da coacção implícita na lei que estabelece o imposto e na lei que estabelece a taxa, exclui a possibilidade de se adoptar no campo jurídico a teoria que discrimina num mesmo tributo, uma fracção, a menor, que é taxa, outra fracção maior que é o imposto». — (Instituzioni di Diritto Finanziario», vol. II, págs. 27-28.

2.º — Crítica deste critério.

Aparece-nos com frequência este critério em PUGLIESE. Tem talvez o mérito, em relação aos anteriores, de precisar melhor os termos de distinção. Mas só possuiria verdadeira autonomia se houvesse um processo específico de determinação de divisibilidade ou indivisibilidade. Todavia, esse processo não existe.

Quer dizer, cai-se na distinção anterior, pelo paralelismo absoluto entre necessidades divisíveis — serviços divisíveis, necessidades indivisíveis — serviços indivisíveis.

E tudo aquilo que se referiu em críticas anteriores, se pode aplicar sem modificações aqui.

O próprio PUGLIESE tira muito do valor desta distinção: — «A distinção entre necessidades divisíveis e necessidades indivisíveis, constituindo a base da teoria da taxa, para se distinguirem os casos nos quais se podem aplicar os princípios de taxa, dos casos em que se devem aplicar os do imposto, encontra — contrariamente ao que se tem afirmado — na prática, uma adequada correspondência com a realidade, mas não é suficiente para se determinarem os limites entre taxa e imposto» (1).

Mas não é tudo. Se se pode com certa aproximação — na frase de GRAZIANNI — fazer corresponder as necessidades divisíveis às taxas, já falha a correspondência absoluta entre impostos e necessidades indivisíveis. A natureza destas, não impede que, pelo menos teoricamente, se conceba a satisfação de necessidades divisíveis pelo imposto. O fim deste é a satisfação de necessidades públicas, mas a sua contextura não está previamente assente, de modo a que apenas possa encontrar no seu caminho aquelas necessidades que são indivisíveis.

Imagine-se um exemplo: — Pma instituição hospitalar, destinada exclusivamente a pobres, cujos serviços são gratuitos, dotada duma organização vasta e importante em certo país.

Para custear a despesa que esta instituição acarreta, o Estado cria um imposto, contando assim constituir uma receita que, por expressa vontade da lei, seria adjudicada ao pagamento daquela

(1) PUGLIESE, ob. cit., pág. 11.

despesa. Parece-nos que à face do conceito normal do imposto, tal hipótese é possível.

Mas, então, necessidades divisíveis, a que corresponde o serviço clínico a cada pobre, e necessidade indivisível — existência duma organização hospitalar gratuita — seriam satisfeitas simultâneamente pelo imposto.

Daqui adviria, seguindo a lógica deste critério, a consequência de se impor a criação de uma terceira figura — mista — chamemos-lhe assim, que abrangeria em si a possibilidade de satisfação das duas espécies de necessidades, o que manifestamente não existe na realidade.

Concluindo, diremos que este critério não concebe a autonomização do tributo especial que, por razões a expor, nos parece de aconselhar.

VI — CRITÉRIO ADOPTADO

1.º — Doutrina de Giannini.

Para este autor, a taxa é a prestação pecuniária devida a uma entidade pública na base de uma norma legal e na medida por esta estabelecida, pelo exercício duma actividade dessa entidade pública que diga respeito de modo particular ao obrigado.

A distinção jurídica da taxa do imposto, apesar de poder coincidir nos resultados com a distinção financeira, não pode utilizar-se senão parcialmente dos elementos materiais deduzidos por esta. O referir a taxa aos serviços divisíveis é juridicamente relevante (1), mas só naquela medida em que a taxa constitui uma prestação devida pelo exercício duma actividade do ente público que diga respeito especialmente ao obrigado, o que é evidente só pode acontecer quanto aos serviços considerados divisíveis. Enquanto que o fundamento único do imposto consiste na sujeição do contribuinte ao poder financeiro do Estado, a taxa tem o seu necessário pressuposto no

(1) Note-se que isto não significa adesão de Giannini ao critério de divisibilidade ou indivisibilidade dos serviços públicos. No pensamento deste autor, está, como atrás dissemos, a ideia de que apenas essa correlação é verdadeira com respeito às taxas; não reconhece que, quanto aos impostos, eles correspondam em absoluto aos serviços indivisíveis.

facto do exercício dum serviço público especialmente dirigido a um particular.

Por outro lado, é necessário salientar que é inexacto afirmar que o fundamento jurídico da taxa consiste num serviço prestado pelo Estado a favor do obrigado, ou igualmente numa utilidade recebida em consequência da actividade dum serviço, pois que este elemento dos benefícios ou das vantagens do particular correspondendo ao pagamento da taxa, se efectivamente subsiste em muitos casos pode, noutros, na realidade, faltar.

E nem se pode considerar a requisição do serviço por parte do contribuinte, pois existem casos em que tal requisição é de facto obrigatória e tem um valor puramente formal.

Não é possível, assim, condensar num conceito unitário a noção de taxa, que compreenda todas as suas manifestações no vasto campo da actividade administrativa e jurisdicional.

O imposto e a taxa possuem a mesma estrutura jurídica.

O elemento diferencial das duas espécies é *dado pela natureza do pressuposto*. Assim, o imposto corresponde a uma situação de facto que constitui o objecto da tributação, enquanto é considerado manifestação directa ou indirecta duma certa capacidade contributiva, uma situação, pois que toca exclusivamente à pessoa do obrigado e à esfera da sua actividade, sem qualquer relação com a actividade do Estado; ao passo que, para a taxa, o pressuposto consiste numa situação de facto que determine ou necessariamente corresponda ao exercício duma actividade do Estado, relativo ao contribuinte (1).

2.º — Crítica da doutrina de Giannini.

A doutrina de GIANNINI tem a vantagem de procurar afastar da sua construção os elementos financeiros, tanto quanto possível, reconduzindo-os àquela importância relativa que perante o direito devem possuir. E tal fim não era fácil. Era necessário revelar os elementos jurídicos que entram na estrutura quer do imposto, quer da taxa, o que ainda não tinha sido feito. Depois, compará-los e medir a diferença que poderiam apresentar.

(1) GIANNINI, «Instituzioni di Diritto Tributario», págs. 39-40.

Não admira que o original da tarefa que, na sua essência, constitui uma reacção à unilateriedade com outros autores viam a matéria, fizesse com que, em determinados pontos da sua doutrina, por sua vez, se exagerasse a valência da observação jurídica. Mas isso não afecta sèriamente a construção de GIANNINI. As suas observações em geral são justas. Constituem um espólio apreciável para a precisão jurídica dos conceitos.

Assim: — GIANNINI reconduziu ao seu verdadeiro lugar o critério de divisibilidade ou indivisibilidade do serviço público. Mas, em contrapartida, a distinção entre imposto e taxa resulta confusa, principalmente quando com o seu auxílio se procura interpretar casos intermédios. O tributo especial, que GIANNINI considera, e julgamos que bem, uma categoria autónoma diante do imposto e da taxa, pela aplicação rigorosa do critério da sua distinção não é mais do que uma taxa, pois o seu pressuposto resulta duma situação de facto não meramente pessoal, no sentido que aqui se atribui, mas resultante do exercício duma actividade do Estado que se relaciona directamente com o obrigado. É inegável que o tributo especial se pode elevar, mesmo introduzir, na categoria de taxa, em virtude do particularismo que o rodeia.

Mas parece-nos que para lhe atribuir uma autonomia de tal modo distinta que nos permita contrapô-lo à taxa e ao imposto, esse particularismo não basta; é necessário que a sua contextura possua uma disposição e composição própria, de elementos essenciais.

Resumindo melhor: — A adoptar o critério de GIANNINI, o tributo especial surge como uma espécie bem definida do género taxa, mas não como uma categoria de per si relevante no Direito Financeiro.

Por outro lado, não nos parece que se possa afastar como incaracterística a qualidade de útil, de serviço, à actividade do Estado — ou de outra pessoa colectiva de Direito Público, com os poderes por aquele delegados. Seria ir demasiado longe. É inerente à taxa, a utilização por parte dos particulares de prestações divisíveis que vão produzir na sua esfera pessoal (1) um efeito benéfico para o contribuinte, uma utilidade determinada.

(1) Não só patrimonial, como em muitos casos também moral.

Isto sob o ponto de vista objectivo, examinado no momento em que tal serviço é prestado, pois se analisássemos na sua essência o processo da actividade do particular sobre que vai incidir a prestação pública, muitas vezes se poderia considerar esta inútil, ou até prejudicial.

Um exemplo simples: — Um envio duma carta, em muitos casos, em virtude dos efeitos que vem a produzir, pode ser prejudicial. Mas isso aqui não interessa ao direito, nem influi no conceito da taxa. Está para além da qualificação jurídica e a sua existência é puramente material.

3.º — Princípio da autonomia da vontade. Sua interpretação à luz dos modernos conceitos de direito.

Abrimos aqui um rápido parêntesis para ver em que termos o estado actual do direito concebe o princípio de autonomia da vontade:

Considerou-se, em correntes doutrinárias individualistas dominantes no século passado, que a vontade individual era uma realidade que estava acima do próprio direito, possuindo uma potencialidade inegável na criação deste, fonte de verdadeiras normas jurídicas. O Direito limitava-se a reconhecê-la, realçando melhor as suas próprias qualidades e poderes que lhe eram superiores. Prestigiava-se assim a vontade individual de uma maneira extrema, permitindo que a sua projecção no Direito fosse de tal modo dominante que todo e qualquer sistema vinha afinal a sofrer uma difusão e incerteza pela impossibilidade de se estabelecerem linhas sistemáticas, definidas, em que se apoiassem construções jurídicas posteriores.

Esta doutrina em breve foi superada. O exagero que postulava não lhe permitia favores duradouros.

A evolução doutrinária geral encaminhou-se para outro sentido, acompanhando de perto a evolução político-social dos povos que ansiosamente procuravam adaptar-se às novas condições que o progresso e a civilização determinavam.

A vontade individual caiu da sua posição meta-jurídica e submeteu-se integralmente à regulamentação do Direito. Passou por sua vez

a ser criação deste. Apareceu o conceito da vontade normativa que, embora fundada na vontade psicológica, tal como a ciência a considera, pode em certos casos dela se afastar, como realidade própria e distinta.

Mas a evolução não ficou por aqui. Considerava-se a autonomia da vontade como a possibilidade de cada um poder não só celebrar actos jurídicos, como determinar o seu próprio conteúdo, prevendo os efeitos que deles poderiam advir. Mas este conceito, foi adquirindo mais larga extensão. Principalmente no campo do Direito contratual, onde novas figuras de contratos iam aparecendo, foi necessário admitir a autonomia da vontade, mesmo nos casos em que a esta fosse facultada a possibilidade de querer, ou não, celebrar o acto jurídico, sem qualquer poder para lhe determinar o conteúdo. Basta a auto-regulamentação de interesse pela celebração dum acto, para que ainda nos encontremos perante os princípios da autonomia da vontade.

4.º — Em que termos se admite a voluntariedade da taxa.

Ora é precisamente este elemento que, a nosso ver, falta no critério de distinção do imposto e da taxa. E ele é necessário para que tal distinção surja em traços definitivos à face do Direito. Mais uma vez a sua importância se reflecte na possibilidade de classificar matérias afins, permitindo estabelecer linhas divisórias.

Mas como se integra a vontade individual na taxa? Fácil é verificar: — Neste tributo existe uma relação causal, intensa e bem definida, entre o serviço prestado pelo Estado e a prestação que o particular é coagido a pagar. Há, assim, uma correspondência íntima entre a prestação estatal e a prestação individual a que esta se dirige. Mas para que o Estado preste a sua colaboração, é necessário solicitá-la, requisitar a actividade de que se espera a utilidade necessária. Na taxa, não existe por parte do Estado aquele espírito de coacção geral que a todos abrange nos termos da lei. E isso porque nela dois interesses se compenetraram: — o interesse geral e o interesse particular. Aquele determina um comando, uma ordem estatal,

dotada de poder coactivo especialmente forte, que recai sobre o particular uma vez prestado o serviço requerido (1).

Este permite uma certa liberdade, traduzida em deixar ao particular que decida no caso concreto do exercício ou não da actividade do Estado.

E em virtude da relação que acima referimos, existente entre o serviço do ente público e a prestação individual, a vontade vem afinal interpor-se como elemento essencial do conceito de taxa, determinando no fundo a existência ou não existência do pagamento do tributo.

É certo que, nalguns impostos, denominadamente nos impostos indirectos, podia-se distinguir uma vontade individual em criar aquela situação sobre que, por força da lei, incide um determinado tributo.

Mas aqui a sua actuação é indirecta, mediata.

5.º — Autores que negam a existência de uma vontade autónoma na taxa.

Vários são os autores que não admitem o conceito de voluntariedade na taxa. Assim, INGROSSO afirma que é inaceitável a distinção que se faz entre imposto e taxa, baseado no critério da obrigatoriedade do primeiro e da voluntariedade da segunda. O carácter coactivo da taxa, como de resto de todas as ordens provenientes do Estado para o particular, reside neste motivo fundamental:

A impossibilidade do sujeito a quem a ordem se destina, de subtrair-se ao seu cumprimento, sem sentir uma coacção *material* sobre os seus bens ou, por vezes, sobre a sua própria pessoa.

Esta impossibilidade revela-se tanto nos impostos como nas taxas, pois que para ambas as espécies de tributos o comando tributário é munido de executoriedade. O carácter da obrigatoriedade co-

(1) Por essa razão condenamos o emprego das expressões *prestação* e *contra-prestação* a respeito da taxa. É terminologia empregada principalmente em Direito Privado, que nos dá a ideia duma realidade que não corresponde à verdade. Entre a prestação e contraprestação, surge um comando do Estado, eminentemente coactivo, dotado de formas semelhantes das que nos aparecem no imposto.

num a todas as taxas, está na situação em que a lei põe o indivíduo de não poder obter a prestação administrativa da qual tem necessidade, senão pelo pagamento do tributo. Assim, a força coactiva do comando estatal age, não sobre a sua determinação volitiva, mas sobre a sensação de necessidade que ele pretende satisfazer.

Sem ir mais longe, na crítica a esta opinião, basta apontar que o que se trata aqui é de coacção material, de obrigatoriedade material e não jurídica. Por isso necessariamente não atinge o que antes dissemos. A adoptar este ponto de vista, em muitos dos contratos celebrados, denominadamente nos contratos de adesão, teríamos de prescindir do elemento — vontade.

6.º — Conclusões.

Temos, portanto, que na taxa não só existe uma relação intensa e bem definida entre a actividade estatal — no caso particular — e a prestação do indivíduo; mas que neste tributo prevalece igualmente a vontade individual, traduzida na possibilidade de querer ou não a utilidade prestada pelo serviço público.

No imposto, há a falta absoluta destes dois elementos.

Por outras palavras: — o pressuposto da taxa consiste numa situação de facto, resultante em parte de uma actividade especial do Estado em relação ao contribuinte, situação essa para cuja criação a vontade individual teve importância relevante.

O pressuposto do imposto, é uma situação de facto que diz respeito somente à pessoa do particular, sem qualquer relação especial com determinado serviço do Estado.

ADRIANO FERREIRA MARQUES