

A deriva legal das espécies tributárias: o caso da propina¹

André Feiteiro

Aluno do XIV Curso de Pós-Graduação de Especialização em Direito Fiscal
IDEFF/FDUL

Resumo: No momento da categorização numa das diferentes espécies tributárias, a propina é, desde há muito, pacificamente aceite como taxa, quase displicentemente ignorados os factores essenciais da sua composição estrutural e a divergência que esses elementos que lhe dão corpo têm perante os distintos, e rígidos, pressupostos dos tipos. O presente texto pretende alcançar dois objetivos essenciais: sem se escusar de testar a estrutura da propina à luz dos diferentes elementos constitutivos das várias espécies e subespécies tributárias, avança no sentido de pensar uma solução mais harmoniosa para a propina enquanto taxa.

Palavras-chave: propina; taxa; espécies tributárias; propina standardizada;

Abstract: The tuition is a peacefully long-established fee or a toll, almost carelessly ignoring key aspects of its own structural legal construction and the distinct and conflicting elements that embody the types of tax that it is categorized in. The following paper intends to reach two main goals: without disregard of the needed stress tests to the tuition's structure according to the different types and subtypes of tax specimens, it proceeds to conceive some other solution well-balanced with its identification as a fee or toll.

Keywords: tuition; fee; tax types; standardized tuition fee;

1. INTRODUÇÃO

As espécies tributárias evoluem, fruto de igual evolução da realidade que lhes serve de motivo. Mesmo aquelas que se revelam resistentes vêm alterar-se a aplicação dos seus pressupostos.

¹ O presente texto foi entregue como trabalho escrito realizado no âmbito do XIV Curso de Pós-Graduação de Especialização em Direito Fiscal, pelo Instituto de Direito Económico, Financeiro e Fiscal, da Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa, e foi avaliado em 16 valores pelo regente da cadeira de Taxas e Tributos Parafiscais, o Senhor Professor António Carlos dos Santos.

O panorama das espécies de tributos tornou-se numa coexistência a três, não sem alguma resistência, nomeadamente de autores cuja interpretação restritiva não admitiu reconhecer que aos impostos e às taxas se somasse agora uma terceira figura tributária², com relevo autónomo, ainda que reconduzível às espécies originais em certos pontos da sua estrutura, e que se apelidou de contribuições.

A tricotomia dos tipos de tributos adiciona dificuldades de definição de fronteiras, desde logo porque acrescem duas fronteiras novas, uma pela positiva e outra pela negativa, necessariamente, mas também porque a crescente complexificação, e por vezes até mera *complicação*, da intervenção e atuação do Estado faz pesar novos custos.

Face à necessidade de custear essa atuação e essa oferta de serviços pública de forma responsável converge-se a discussão orientada por princípios de auto-sustentabilidade, ainda que, olhando para esses princípios de sustentabilidade financeira do Estado, seja hoje difícil perceber algo nítido de entre o esbatimento que o recurso irresponsável ao endividamento trouxe, consequência de um crescimento da despesa pública superior ao crescimento da economia³.

A noção de que a teia de compromissos do Estado Social, provedor, interventivo, todopoderoso e todo-capaz, é cada vez mais pesada para a atual carga tributária, e que para além de ser a atual, é também a *possível* por respeito ao caminho que Laffer desenhou nos gráficos de resultados das políticas económicas e fiscais, gerou uma discussão presente sobre a transição do Estado Fiscal para o Estado taxador⁴, em que o Estado tenta encontrar fio à meada de compromissos constitucionais pesados que viu embaralhar-se.

Fruto da saturação fiscal imposta ao sistema fiscal, alimenta-se a emergência artificial de retornar a tipos distintos da figura do imposto⁵.

Isto para dizer que essa discussão existe não apenas fruto das dificuldades de sustentação económico-financeira que o Estado sente, mas no que ao nosso tema diz respeito, existe para melhor definir e colocar travão ao que parece estar a ser tendência aceite, que é a

² Sobre a negação do tratamento autónomo da figura das contribuições, cfr. JOSÉ CASALTA NABAIS, *Direito Fiscal*, 9.ª edição, Coimbra, 2016 p. 42, e José Casalta Nabais / Suzana Tavares da Silva, “O Estado pós-moderno e a figura dos tributos”, in *Estudos em Memória do Prof. J. L. Saldanha Sanches*, Vol. III, Coimbra, 2011, p. 284, e ainda JOSÉ MANUEL M. CARDOSO DA COSTA, *Curso de Direito Fiscal*, 2.ª edição, Viseu, 1972, p. 15

³ LUCIANO AMARAL, *Economia Portuguesa, As últimas décadas*, 1.ª edição, Lisboa, 2010, p. 21

⁴ JOSÉ CASALTA NABAIS, “Crise e Sustentabilidade do Estado Fiscal”, in *Estudos de Direito Fiscal*, Vol. IV, Lisboa, 2015, pp. 116-121

⁵ SUZANA TAVARES DA SILVA, *As Taxas e a Coerência do Sistema Tributário*, 2.ª edição, Coimbra, 2013, pp. 12-13

descaracterização das espécies tributárias, confundindo-se pressupostos e violando-se competências reservadas.

Se as fronteiras dão lugar a zonas cinzentas, e se se dá espaço a que os pressupostos sejam colocados em causa, então é exatamente isso que se propõe fazer nesta breve análise à propina, como taxa de frequência do Ensino Superior público.

A propina é entendida como taxa, por oposição não apenas a imposto e contribuição, mas também a tarifa e preço, que embora escapem do âmbito do sistema fiscal, tal como previsto no artigo 103.º, n.º 1 da Constituição da República Portuguesa (doravante CRP) e artigo 5.º, n.º 1 da Lei Geral Tributária (doravante LGT) não deixam de ser relevantes para testar a solidez do encaixe que se insiste fazer entre propina e taxa.

Podia a frequência de uma universidade pública ser custeada através de imposto, ou contribuição? Sabemos que existem entraves principiológicos a que isso aconteça, por um lado, e obstáculos de fundo que nos remetem para a própria estrutura e motivação dessas figuras, por outro, mas não será escusado fazer essa apreciação.

Um último ponto adicional será proposto, e incidirá sobre a solução da propina estandardizada.

Na verdade, a heterogeneidade das ofertas de ensino superior público é conflituante com a homogeneidade do *preço*⁶ dessa oferta.

Não é possível a coexistência razoável entre conceitos, porque existe um outro que se prende com a atual construção do conceito de taxa, e que compreende uma correlação de valores entre as prestações. Em função disto mesmo, é relevante compreender em que termos e por que razão se mantém tão pacífica a qualificação da propina como taxa.

2. A PROPINA À LUZ DAS DISTINTAS ESPÉCIES TRIBUTÁRIAS

A delimitação concreta da figura tributária socorre-se de um balizamento positivo e negativo, a que podemos chamar de fronteiras, ao qual se chegará através de testes a princípios e pressupostos determinados que nos permitam diferenciar entre uma ou várias figuras.

⁶ Neste caso, por preço entenda-se o valor pago, e não a figura *preço* que se contrapõe a tarifa e às restantes espécies tributárias.

Qualquer conjunto de critérios que se lhes aplique é naturalmente fruto da insuficiência do critério da fonte⁷, e ao mesmo tempo, compreende uma função de controlo à observância do cumprimento das regras de competência prescritas⁸.

Uma vez que a criação de impostos faz parte da reserva relativa da Assembleia da República, em obediência ao imperativo formal constitucional presente no artigo 165.º, n.º 1, alínea i) da CRP, a respetiva criação de tributos com a forma de imposto terá necessariamente de emanar do órgão representativo máximo, ou do executivo, desde que autorizado.

Porém, porque a lei fundamental não nos esclarece quanto aos modos de distinção entre as diferentes espécies tributárias, e porque o critério da fonte do tributo não é suficiente para definir se tal prerrogativa tributária é de facto uma taxa, ou antes um imposto *mascardo*, também chamado de imposto oculto, teremos de chamar à colação um outro conjunto de meios que nos permitam definir, por um lado, e controlar o efetivo respeito pelos princípios e regras do sistema fiscal.

O tributo deve passar dois testes iniciais para que se separe a taxa do imposto.

Deve submeter-se a propina ao teste da bilateralidade, só depois do qual podemos concluir se ao pagamento corresponde uma contraprestação concreta do Estado, ou se afinal essa contraprestação é de tal maneira difusa que o sujeito passivo presta unilateralmente.

O aluno inscrito na universidade pública goza de uma oferta formativa prestada pelo Estado⁹.

No entanto, contra o pagamento da propina não é observável, de repente, qualquer dos tipos contraprestacionais possíveis, seja a prestação concreta de um serviço público, seja a

⁷ Não basta agrupar as figuras tributárias pelo poder legislativo que as crie, correndo o risco de, com tamanha rigidez, nos vermos presos a um formalismo traiçoeiro, permissivo das mais disparatadas violações constitucionais. É, no entanto, um bom ponto de partida, precisamente porque a criação de impostos é sujeita a reserva relativa parlamentar, e portanto sujeita a autorização legislativa da maioria representada, nos termos do artigo 165.º, n.º 1, al. I) da CRP.

⁸ Susana Tavares da Silva fala em duas funções de um possível *regime geral das taxas*: a função preventiva, cujo nome desde logo revela o conteúdo funcional, designadamente prevenir eventuais desvios ao princípio da legalidade fiscal, e outra, a sistémica, que se prende com o dever da Assembleia da República, órgão reservado, de suprir os elementos que ficam por definir da leitura da lei fundamental. Nós somos da opinião de que a função preventiva dificilmente caberá, pelo menos exclusivamente, à própria existência de um regime geral, não apenas pelo que a experiência recente dita, designadamente a manifesta insuficiência de avanços normativos concretos do Regime Geral das Taxas das Autarquias Locais, mas também, porque o regime, sendo geral, não terá densidade suficiente que permita afastar critérios doutrinários de ulterior aplicação. Cfr. SUZANA TAVARES DA SILVA, *As Taxas e a Coerência do Sistema Tributário*, 2.ª edição, Coimbra, 2013, pp. 18-19

⁹ Naturalmente, e fazendo um ponto de ordem, apenas se poderá avaliar a propina de carácter público, e nunca a propina privada, parte da autonomia privada de cada instituição de ensino, comerciante legitimada pelo mercado liberalizado do ensino superior, e que corresponde a uma parte significativa do grosso do mercado, embora não seja, para o tema em discussão, relevante. Serão referidas as propinas privadas adiante, apenas de uma perspectiva comparativa, e no sentido de evidenciar pontos-chave relacionados com a propina pública.

anuência para a utilização privada de bens de domínio público, ou a remoção de um obstáculo jurídico a que apenas o Estado possa acudir¹⁰, nos termos do artigo 4.º, n.º 2 da LGT.

De facto, a formação prestada pelos professores contratados pela universidade, que por sua vez é financiada pelo Estado, não é dada em pacote ininterrupta e instantaneamente.

No entanto, o conceito da rigorosa comutatividade das taxas não se define pela sua imediatidade no aproveitamento¹¹, mas antes pela certeza da contraprestação e efetividade da valia prestada ao sujeito passivo da taxa¹².

A liquidação do valor a pagar ocorre em momento prévio, por imposição legal, à sua caracterização, como também não acontece com as taxas de portagem e as taxas de justiça, cujas contraprestações respetivas só vêm a ocorrer em momento posterior, seja pelo uso efetivo do troço de estrada, seja pelo serviço judicial que se inicia pela entrega da petição inicial, por exemplo.

Depois de prestado o pagamento da propina é certo que no futuro e de forma faseada, chegado ao final do período determinado de aulas, a formação tenha sido dada, e o *dare pecunia* inicial tenha tido reciprocidade.

A bilateralidade inclui, impreterivelmente, dois pólos de vantagem que em teoria se anulam simultânea ou desfasadamente, desde que o resultado prático seja o equilíbrio das prestações.

A liquidação e pagamento prévios da taxa não a descaracteriza, porque esses atos estão protegidos pela possibilidade de, se por causa não imputável ao contribuinte não for o serviço ou bem usado, o valor da taxa poder ser devolvido¹³.

Porém, esta ordem de ideias só é aceitável partindo do pressuposto de que o facto tributário é a frequência do ano lectivo e não o ato de matrícula¹⁴.

¹⁰ Sobre os tipos de prestações que dão lugar a taxa, cfr. SÉRGIO VASQUES, *Manual de Direito Fiscal*, Coimbra, 2015, reimpr., pp. 240-244

¹¹ SÉRGIO VASQUES, *Manual de Direito Fiscal*, Coimbra, 2015, reimpr., p. 249. Este autor distingue entre prestações presentes e futuras. Estas últimas são aceites nos mesmos termos que as presentes, desde que sejam certas, e não presumidas.

¹² Que pode afinal ser apenas uma forte presunção de aproveitamento, aliás como é o caso das taxas de saneamento. Sobre as gradações da presunção, cfr. SÉRGIO VASQUES, *Manual de Direito Fiscal*, Coimbra, 2015, reimpr., pp. 252-256 mas não obsta isso

¹³ SÉRGIO VASQUES, *Manual de Direito Fiscal*, Coimbra, 2015, reimpr., pp. 211 e ss., e NUNO DE OLIVEIRA GARCIA, *Contencioso de Taxas*, Lisboa, 2015, 2ª edição, p. 55.

¹⁴ No âmbito de um processo sobre a prescrição da obrigação de propina, o Supremo Tribunal Administrativo (Ac. do Supremo Tribunal Administrativo, de 22 de abril de 2015, Proc. n.º 01957/13) chegou à conclusão de que “o facto tributário é, não o acto de matrícula ou de inscrição, mas a frequência ou fruição do serviço público de ensino durante um período de tempo lectivo, o facto tributário só se completa e forma no último dia desse período lectivo, pré-definido no calendário escolar que anualmente é fixado pelo respectivo ente público para cada curso ou ciclo de estudos.”

No entanto, também a quantificação da equivalência é relevante, ou não fosse princípio orientador deste tipo tributário, ainda que, e no sentido diametralmente oposto à noção de equivalência, se note um tom sempre presente e de cariz predominantemente social, quando a discussão e opinião pública se debruçam sobre o tema da propina no Ensino Superior.

O equilíbrio que a bilateralidade exige entre as duas prestações afere-se a partir do *quantum* da prestação, ou seja aquilo que se paga pelo serviço que se usufrui, sem o qual existe um desequilíbrio e, conseqüentemente, falta a anulação teórica das prestações.

Tendo em conta os dois pontos conflituantes anteriores, facilmente se conclui que a propina não é a mais nítida das taxas, sendo necessária clarificação adicional quanto à sua espécie tributária, uma vez que não só a equivalência não está aparentemente cumprida, como se explicará *infra*, como também é tentador atribuir a definição dos valores da propina a aplicação do princípio da capacidade contributiva, visível que é a marca social que persegue este pagamento ao Estado.

Para além da bilateralidade, a proporcionalidade é outro pressuposto fundamental da taxa, mas de uma forma diferente da proporcionalidade que se pode encontrar subjacente a outras figuras.

Ao passo que o imposto tem como motivo determinante a capacidade contributiva do sujeito passivo, ou seja, o pagamento é feito na proporção daquilo que o sujeito, valorativamente considerado, pode efectivamente pagar, o valor da taxa é orientado pela proporcionalidade entre o custo da taxa e o que é prestado em contrapartida, ou seja o valor da taxa é determinado *ad rem*, e não *ad valorem*.

É do conhecimento público que o custo da propina que cada estudante paga atualmente para ter acesso à generalidade das universidades públicas, e que ronda os € 1,000 anuais¹⁵, não cobre o custo que cada aluno representa para o Estado.

Por um lado, a avaliação a realizar sobre a proporcionalidade da taxa a pagar pelo contribuinte terá, ou deverá, estar em concordância com os princípios de justiça e igualdade de oportunidades que impõe o Estado Social moderno, tendo em consideração a defesa do sujeito passivo, que é também cidadão, limitando pela negativa os valores máximos a cobrar.

¹⁵ Os dois maiores centros urbanos do país servem de exemplo. A Universidade de Lisboa manteve para o ano de 2016/2017 a propina nos € 1,063,47 para a Licenciatura e Mestrado Integrado, por aprovação em Conselho Geral da Universidade, no âmbito da competência a ele atribuída pelo Regime Jurídico das Instituições de Ensino Superior, da Proposta de Fixação do Valor das Propinas para o Ano Lectivo 2016/2017, em 17 de março de 2016. A Universidade do Porto manteve para este ano, como desde alguns anos a esta parte, a propina um pouco abaixo nos € 999 para os mesmos ciclos de estudo, por exemplo. Ambos documentos que aprovam estes valores são acessíveis em <http://www.ulisboa.pt/> e em <http://sigarra.up.pt/>

Esta ponderação não é uma ponderação individualizada, pelo que não considera casuisticamente cada aluno candidato, e por esse motivo não significa que esteja vertido o princípio da capacidade contributiva, ou seja o valor mantém-se calculado *ad rem*, ainda que o Estado tenha preocupações sociais e defina as suas políticas financeiras na área da Educação de acordo com a capacidade contributiva da generalidade das famílias portuguesas.

Por outro lado, não podemos, ainda assim, obviar de que há uma clara desproporcionalidade entre a taxa de frequência do Ensino Superior e o custo, ainda que avaliado grosseiramente, que representa prestar formação.

A equivalência que se pede à taxa compreende uma correspectividade material entre custo e benefício, e é um princípio que aponta precisamente à proporção rigorosa entre eles.

Essa desproporcionalidade não é, no entanto, motivo bastante para que se descaracterize a propina como taxa, uma vez que o reduzido custo da taxa de frequência se prende com motivações políticas e sociais do próprio Estado¹⁶, como aliás já se teve oportunidade de referir, e que vai buscar à extrafiscalidade alguns motivos norteadores, nomeadamente de incentivo social à continuação dos estudos ao nível superior, e que tem, aliás, tido bons resultados, feita uma leitura retrospectiva a vinte, ou trinta anos.

Conclui-se que a bilateralidade e a proporcionalidade permitem separar entre taxa e imposto, pelo que falhando algum destes pressupostos elementares, estamos perante um imposto oculto, violador da reserva relativa de lei, como prevista no artigo 165.º, n.º 1, alínea i) da CRP.

Não é, porém, por qualquer destes que a propina cai desamparada e descaracterizada na classificação de figura tributária mal e clandestinamente categorizada. Outros testes difíceis se avizinham, ainda que nem só de divergências se faça a fronteira entre as taxas e as outras espécies tributárias.

Na verdade, é na pecuniariedade e a coactividade que estas espécies comungam.

A pecuniariedade é a característica da obrigação prestada em dinheiro, ou seja a propina será também ela uma prestação de *dare pecunia*¹⁷, que a regra do artigo 40.º, n.º 1 da LGT salienta tão clara e distintamente para qualquer que seja a relação jurídica tributária¹⁸.

A coactividade já é um pressuposto menos pacífico, que chegou a ser colocado em causa pelo Tribunal Constitucional¹⁹, mas que se continua a atribuir a ambos impostos e taxas²⁰.

¹⁶ Ainda se assim não fosse, poderia ser perfeitamente discutível se a diferença entre o real custo de cada aluno ultrapassava na proporção a margem de até 25% de tolerância que já foi avançada jurisprudencialmente.

¹⁷ JOSÉ CASALTA NABAIS, *Direito Fiscal*, 9.ª edição, Coimbra, 2016, p. 42 e ss.

¹⁸ O artigo 11.º, n.º 1 do Regime Geral de Taxas das Autarquias Locais não é tão claro na definição do pagamento em dinheiro, parecendo abrir outras soluções de extinção da obrigação.

A qualificação da propina fica, ainda assim, aparentemente salvaguardada por uma dualidade de factores. Por um lado, o que se afirma no acórdão n.º 1108/96 do Tribunal Constitucional não é que a coatividade é pressuposto de todas as espécies tributárias, mas apenas do imposto, ainda que por outro lado, os valores máximos definidos por lei, designadamente pela Lei do Orçamento de Estado anual, funcionam por maioria de razão como pano de fundo *ex lege* suficiente para que se possa reconhecer a coatividade à taxa de propina com base nessa justificação de fonte, no sentido em que é irrelevante a vontade do particular para o seu conteúdo e, especialmente, para a sua validade.

A fronteira entre taxa e imposto é relativamente simples.

No entanto, do outro lado da baliza que se propôs *supra* com impostos num dos extremos e as tarifas e preços no outro, a delimitação vai ser mais arrojada.

Os critérios de bilateralidade e proporcionalidade não são suficientes para separar entre taxas, tarifas e preços, e a coatividade e pecuniariedade vêm a sua relevância na discussão anulada uma vez tidos como critérios comuns aos conjuntos dos tipos.

Os preços inserem-se numa dinâmica de mercado, assim como as tarifas também se podem inserir numa das variantes dessa subespécie tributária, porém as taxas já se acercam de outro âmbito que não o da livre concorrência comercial, porque as motivações do Estado são muito diferentes dos motivos do particular.

A zona cinzenta entre as taxas e os preços surge com situações em que há taxas de utilização, ou prestações de um serviço público, e o critério da fonte se revela parco em fundamento para destrinçar a linha entre as figuras.

Se tentarmos resolver pelo regime económico da contraprestação já adiantamos alguma coisa, uma vez que não havendo sucedâneo à prestação da Administração estaremos no

¹⁹ O acórdão do Tribunal Constitucional (Proc. n.º 1108/96), de 30 de outubro de 1996, teve como relator a Cons.^a Maria Fernanda Palma, e debruça-se sobre a cobrança do adicional da E.P.A.L. que havia de ser cobrado juntamente com o preço a ser pago pelo gasto de água. Durante o esclarecimento da tomada de posição, foi invocado pelo tribunal como um dos pontos diferenciadores entre taxa e imposto a falta de coatividade da taxa face à estrutura coactiva do imposto, uma vez que a primeira não chegava a consubstanciar *uma interveção coactiva no direito de propriedade*, porque derivava da iniciativa do particular.

²⁰ A justificação de que a natureza coativa das taxas não pode ser posta em causa, prende-se não só com o fundamento de que há certas taxas de pagamento obrigatório, nomeadamente no âmbito dos registos notariais, como essa coatividade é ajuizada por ter fonte *ex lege*, e não na concreta realização e iniciativa do facto tributário. Em boa verdade, as propinas não são estabelecidas *ex lege*, porque as universidades não têm competência legislativa. Os montantes máximos da taxa são estabelecidos no Orçamento de Estado para cada ano, no seguimento do qual é concedido às universidades um amplo grau de discricionariedade no estabelecimento definitivo do valor da propina, de acordo com a autonomia jurídico-financeira das respetivas instituições de ensino. No decorrer do processo, o Conselho de Reitores das Universidades Portuguesas pode ainda imprimir alguma pressão sobre as diferentes universidades para que adotem certo valor, de modo a que haja homogeneidade desejável no preço da oferta formativa espalhada pelo país, embora essa recomendação não seja vinculativa.

âmbito das taxas²¹, e já não dos preços, o que significa que se a prestação da Administração conviver com outro tipo de prestações num ambiente concorrencial, então não é taxa, mas um preço a pagar por uma prestação cujo devedor é, *por acaso*, a Administração.

A esquematização que foi, até este ponto, proposta nesta breve análise, foi a de apresentar dispositivamente os pressupostos, e de seguida testar a solidez da estrutura da propina nessas bases conceptuais. No entanto, este critério económico, agora apresentado, não pode ser demonstrado isoladamente.

À partida, sabemos que haverão sucedâneos à vasta maioria dos cursos de Ensino Superior oferecidos pelo Estado, porque a par dessas instituições públicas existem instituições de ensino privadas que oferecem cursos nas mesmas áreas do Direito, das Engenharias, da Economia e das Finanças, da Comunicação e das Letras, para nomear alguns.

A tentação de considerar a sucedaneidade como critério insuficiente para aferir da tipo qualitativo do tributo é suprimida pela utilização de um outro critério que *infra* se demonstrará. Mas antes disso, é relevante tomar nota de que a consideração da sucedaneidade da oferta pública como critério insuficiente tem um ponto fraco.

Comparativamente, a oferta de ensino do Estado é entre três a quatro vezes mais barata do que a oferta formativa privada ao nível do Ensino Superior²².

Embora não se exijam preços rigorosamente iguais para se considerarem diferentes prestações como sucedâneas, exige-se um mínimo de homogeneidade entre elas para que se possa estabelecer uma base comparativa válida, o que não pode acontecer com tal disparidade entre os valores.

Concluimos que o fosso entre as propinas anunciadas retira a característica de sucedâneo à oferta privada no Ensino Superior, porque esvazia a aplicação dos pressupostos constitucionais que serviram em primeira instância de motor à nomeada oferta pública de ensino, e que se prendem com a já referida igualdade, *latu sensu*.

Não fosse isso motivo bastante, e fechando parênteses na presente nota, adianta-se um critério adicional apresentado em parêntese com aquele da sucedaneidade.

Para além do esforço relativo ao critério económico, vamos juntar esse critério ao pressuposto material da indispensabilidade da prestação oferecida pela Administração.

²¹ SÉRGIO VASQUES, *Manual de Direito Fiscal*, Coimbra, 2015, reimpr., p. 246-247

²² A Ordem de Serviço n.º 22/2016 que a Universidade Lusófona fez publicar para comunicar o valor das propinas mensais do 1.º ciclo para o ano 2016/2017 revela uma propina mensal a rondar os 350€, e a tabela de emolumentos para o mesmo ano que a Universidade Católica publicou no seu site oficial demonstram para o curso de Direito, por exemplo, valores na ordem dos 450€ mensais para o 1º ciclo, por comparação com aproximadamente 120€ da Universidade de Lisboa. Os documentos referidos são acessíveis em <http://www.ulusofona.pt/emolumentos-e-propinas/> e <http://www.ucp.pt/>

O capítulo III da CRP relativo aos direitos e deveres culturais compreende várias normas de relevo que sustentam a ideia de que o Ensino Superior é hoje compreendido como uma prestação fundamental, e que a intervenção do Estado como prestador é indispensável.

Partindo da norma do artigo 73.º, n.º 1 da CRP, que é a norma estruturante do Capítulo III, e especialmente das normas que se seguem, acabando nas normas compromissórias de democratização do Ensino Superior presentes no artigo 76.º da mesma lei fundamental, podemos concluir que o acesso ao Ensino Superior, ou seja o acesso à oferta formativa a nível universitário é um direito fundamental, e como tal a oferta pública desse serviço de formação torna-se, por isso, *indispensável*, especialmente quando confrontados com o preço da oferta privada.

Concluimos, vistos os vários pressupostos e aplicados em harmonia entre eles, pela caracterização da propina como verdadeira taxa, não esquecendo que só o é se os vários pressupostos forem revistos em conjunto, e não isoladamente. Cumpre agora esclarecer sobre a admissibilidade de hipóteses alternativas de tributação, como adiantado na introdução a esta análise²³.

3. A PROPINA ESTANDARDIZADA: UMA BOA SOLUÇÃO?

Já anteriormente foi abordada a questão da estranha pacificação do conceito de propina como taxa. A quietude em torno do assunto é comprovável não apenas da leitura de dignas obras sobre fiscalidade, mas também pela prática jurisprudencial.

O acórdão do Supremo Tribunal Administrativo referenciado, de 22 de abril de 2015²⁴, começa a sua exposição da afirmando que “cumpre destacar que não existe dissídio no que toca à caracterização jurídica do conceito de propina. Tanto a sentença recorrida como as sentenças fundamento o caracterizaram, e bem, como sendo a contraprestação pecuniária devida pelo particular (estudante) pelo serviço público de ensino que lhe é prestado por uma instituição pública de ensino superior (...)”.

No entanto, nem só de desconstrução se faz o debate de ideias, pois são imperativas soluções renovadas e hodiernas que permitam o aperfeiçoamento do sistema fiscal português.

É comumente aceite que é sempre preferível taxar do que exigir contribuição.

Tendo em conta que o sistema fiscal tem por fim a angariação de receita a partir da propriedade dos sujeitos passivos, a intervenção coativa nessa propriedade não só deve, como

²³ § 1. Introdução

²⁴ Ac. do Supremo Tribunal Administrativo, de 22 de abril de 2015, Proc. n.º 01957/13

tem de ser muito bem justificada, justificação essa que devemos buscar na natureza original de cada género tributário.

A figura das contribuições foi criada com o propósito de dar resposta àquelas situações em que os sujeitos que fazem o aproveitamento do bem prestado pela Administração não são facilmente individualizáveis, pelo que a contribuição é de natureza grupal. As taxas, por sua vez, têm uma base de incidência muito mais estreita, fruto da facilidade com que se individualiza o sujeito que irá ter o efectivo aproveitamento.

Dito isto, a inscrição como candidato ao Ensino Superior, ou como aluno de certa universidade, basta para que se individualizem as partes, pelo que não haveria motivo para se substituírem taxas de frequência de cursos superior por contribuições para o Ensino Superior, embora talvez não falte vontade política para tal, dada a facilidade com que se justificam valores, cobranças, e receitas quando o pressuposto tem bases pouco objectivas e a contraprestação surge no horizonte uma pouco mais indistinta e desfocada.

Por outro lado, e em abono de tese, embora o artigo 76.º da CRP, assim como todo o capítulo III, nos traga o conceito de democratização do acesso ao Ensino Superior, isso não significa que os estudos superiores sejam um bem *necessariamente* extensível a todos os cidadãos, de natureza de bem público indivisível por imposição constitucional, porque a escolaridade obrigatória termina quando se dá por concluído o Ensino Secundário, pelo que novamente se perdem os motivos para substituir a taxa de frequência por outra figura, neste caso, o imposto. Os fins extrafiscais da taxa não se podem confundir com os fins extrafiscais da política fiscal do Estado.

O sistema fiscal quer-se um sistema eficiente, e naturalmente que todos os procedimentos estandardizados são mais simples e fluídos. Os dados atuais apontam para um número superior a mil ofertas de licenciatura, nem todas em universidades ou institutos públicos, naturalmente, mas estes números fazem compreender os ganhos de simplicidade que a propina estandardizada traz, nomeadamente nas faculdades ou universidades nas quais os diferentes cursos sejam geridos por um mesmo núcleo administrativo, como é muito comum nas Engenharias, e já não tanto em Direito, por exemplo, onde a especialização não existe no 1.º ciclo de estudos.

No entanto, os custos administrativos associados a uma administração ineficiente podiam constituir um caso de estudo se comparados com os custos reais da redução da propina nos cursos cujo custo real da prestação formativa fosse menor.

Esta lógica de contracção é muito própria do atual Estado emergente pós-social²⁵.

O ponto sensível é o equilíbrio entre a proteção dos direitos fundamentais adquiridos e o afilamento das funções sociais daquele.

Este exercício não existe sem precalços, e sem que se seque a atividade prestativa do Estado para lá dos limites do respeito constitucional, acumulando-se anos a fio insistências de refinanciamento das funções sociais que umas vezes têm nome próprio, e outras vezes se mascaram, como acontece, tantas vezes, pelo recurso a verdadeiros impostos ocultos.

Por outro lado ainda, o imperativo da equivalência conduziu, por maioria de razão, à conclusão de que uma propina que desconsidera o custo associado a cada um dos diferentes cursos superiores, colocando no mesmo saco cursos com componentes laboratoriais dispendiosas e outros de ensino meramente dispositivo, está em evidente violação do tipo de proporcionalidade que se exige à taxa.

Da mesma forma que são calculados os custos por ECTS nas universidades e instituições de ensino privada e que diferem de curso para curso, muito embora essa diferença se deva muitas vezes à procura e não tanto ao cálculo *ad rem* do custo, também o Ensino Superior público deveria pautar-se dessa dinâmica, limitada pelo valor máximo definido por lei abaixo do qual se definiam na *proporção*, as reduções a serem feitas nos cursos que menos custos comportassem.

O ponto-chave que dita a vantagem real da distinção entre cursos, para efeitos de cálculo da propina, fica dependente do balanceamento dos custos administrativos associados a essa nova realidade.

No que respeita à eficiência fiscal, a fórmula resume-se a uma conta de subtracção em que figuram as receitas da propina, deduzidos os custos administrativos associados.

Para além destes elementos, e do ponto de vista político-fiscal, e não meramente fiscal, juntam-se os custos políticos da diferenciação entre tipologias de curso, em matéria tão sensível como são as propinas de frequência do Ensino Superior público, e a efectiva perda de receita que derive dessa nova solução, uma vez que para cumprir o racional económico de protecção e garantia do direito de acesso e frequência ao Ensino Superior público, o Estado teria que manter no Orçamento de Estado as mesmas balizas de valores máximos e mínimos, ao que as universidades responderiam, em obediência a uma proporção verdadeiramente *ad rem*, com novos valores, definidos por defeito e não por excesso.

²⁵ Para um desenvolvimento sobre o que significa o Estado pós-social, cfr. José Casalta Nabais / Suzana Tavares da Silva, “O Estado pós-moderno e a figura dos tributos”, in *Estudos em Memória do Prof. J. L. Saldanha Sanches*, Vol. III, Coimbra, 2011, pp. 276- 282

Porém, os estudantes internacionais pagam propina mais elevada do que os nacionais, o que é a demonstração última dos princípios justificativos na base da fixação dos valores para a frequência nas instituições de ensino superior, e que estão muito longe de corresponder, ou sequer ter em consideração, a estrutura conceptual e legal da taxa.

BREVE CONCLUSÃO

No seio da crescente dinâmica de soluções que o Estado encontra para cobrir o custeio geral da comunidade, assim como os custos associados a prestações concretas e de aproveitamento individualizável, por vezes o Norte fica esquecido naquilo que são as razões de praticabilidade, ou as condições excepcionais e de circunstância, sempre ditas temporárias e sempre passageiras. Importa salientar que as melhores e as piores soluções só são verdadeiras saídas se respeitarem princípios e pressupostos estruturantes.

Serve de exemplo a propina, como taxa pacificamente aceite, mas com pontos muito interessantes de análise, e com particularidades que a comprometem não por causa da sua estrutura, mas por motivos que se prendem com decisões politico-administrativas²⁶.

Esta situação confere especial relevo a um possível e desejável regime geral das taxas, e à discussão em torno dos elementos aparentemente contraditórios e conflitantes de uma de tantas taxas aplicáveis no ordenamento jurídico-fiscal português.

O Orçamento de Estado português para 2017 previu um valor de receita de taxas a rondar os três mil milhões de euros, embora um pouco abaixo desse valor, o que significa um aumento de 42% sobre o valor previsto para a mesma fonte em 2011²⁷.

Volvidos seis anos, a oferta pública de bens e serviços não acompanhou o crescimento do valor de receitas extraído dessa rede pública, o que permite concluir que não é a oferta, mas a utilização da figura da taxa, que é abundante, hoje, se comparada com 2011.

O crescimento da utilização desta espécie tributária exige não apenas debates avulsos, mas uma igual maturação da importância da figura na atual conjuntura histórica crítica que torna muitíssimo atual a relevância de voltar a ponderar a necessidade de fazer crescer ao

²⁶ § 3. A propina standardizada: boa solução?

²⁷ Orçamento de Estado de 2017, acessível em

<https://www.parlamento.pt/ActividadeParlamentar/Paginas/DetalleDiplomaAprovado.aspx?BID=19675>

Regime Geral das Taxas das Autarquias Locais (doravante RGTAL), um Regime Geral das Taxas, que pacifique as construções doutrinárias em torno desta espécie tributária, cada vez mais usada²⁸.

Exigir-se-ia, porém, maior audácia legística na criação deste regime do que aquela demonstrada no RGTAL.

A transição para o Estado-taxador, em que a comutatividade mínima, expressão muito própria da figura das taxas²⁹, que se pretende assegurar entre o uso dos bens e serviços públicos e o pagamento dos respetivos benefícios é transferida da figura das taxas para o Estado, forçando círculos perfeitos de prestação e contra-prestação no âmbito da efetivação de direitos constitucionalmente conferidos aos cidadãos e deveres atribuídos ao Estado, confere uma certa urgência de estabilização dos elementos *essentialia* da generalidade das taxas em lei.

A falência fiscal e financeira do Estado moderno precipitou a emergência de soluções novas para problemas acumulados do momento da transição do panorama jurídico-político do século XX para o presente século XXI, e que ditaram em grande medida o descaminho da coesão e da partilha que justificaram o Estado Social durante décadas³⁰.

Por essa razão, se torna muitíssimo importante a estabilização dos elementos essenciais das taxas. Talvez assim, sobre uma base legal sólida, e mais completa do que aquela que adveio do decepcionante RGTAL, se possam não só ver definitivamente iluminadas as zonas cinzentas, como adoptar soluções mais adequadas a realidades como a do Ensino Superior português.

²⁸ SUZANA TAVARES DA SILVA, *As Taxas e a Coerência do Sistema Tributário*, 2.^a edição, Coimbra, 2013, p. 17

²⁹ O termo *comutatividade* é introduzido por Sérgio Vasques, querendo designar a bilateralidade de efeitos na relação jurídica tributária que a taxa necessariamente cria, em que o Estado presta, e o contribuinte paga na medida do que for prestado pelo Estado. Cfr. SÉRGIO VASQUES, *Manual de Direito Fiscal*, Coimbra, 2015, reimpr., p. 241

³⁰ Para uma breve, mas pertinente síntese cronológica das mudanças e desafios jurídico-políticos e fiscais do século XX, cfr. José Casalta Nabais / Suzana Tavares da Silva, “O Estado pós-moderno e a figura dos tributos”, in *Estudos em Memória do Prof. J. L. Saldanha Sanches*, Vol. III, Coimbra, 2011, pp. 266- 272. Para uma brevíssima explicação sobre o definhar da atual estrutura fundadora do Estado Social, cfr. João Caupers, “A agonia do Estado Social”, in *Revista da Faculdade de Direito da Universidade do Porto*, Ano VII, 2010 (Especial), Coimbra Editora, Coimbra, pp. 45-49