

Suzana Tavares da Silva

# As Taxas e a Coerência do Sistema Tributário

**Próxima Publicação:**

Direito Financeiro Local  
*Joaquim Freitas da Rocha*

Suzana Tavares da Silva

As Taxas e a Coerência do Sistema Tributário

[www.editoraeditora.com.br](http://www.editoraeditora.com.br)

ESTUDOS  
REGIONAIS  
E LOCAIS

Cejur

NEDAL  
NACIONAL DE ESTUDOS DE DIREITO E FINANÇAS LOCAIS

Suzana Tavares da Silva

**As Taxas  
e a Coerência  
do Sistema Tributário**

Outubro de 2008

**Título:** As Taxas e a Coerência do Sistema Tributário

**Autora:** Suzana Tavares da Silva

**Data:** Outubro de 2008

**Editor:** CEJUR – Centro de Estudos Jurídicos do Minho  
Rua D. Pedro V, Braga

**Distribuidora:** Coimbra Editora  
Rua do Arnado, Coimbra

**Impressão:** Fabigráfica  
Pq. Industrial, Lugar da Devesa, Pousa, Barcelos

**ISBN:** 978-989-95115-5-2

**Depósito Legal:** 284250/08

**Tiragem:** 750 exemplares

*As taxas constituem uma zona franca onde se refugia o contribuinte menos escrupuloso e onde os contribuintes não encontram defesas apropriadas*

Vieira de Andrade, 1994

## Nota prévia

A propósito da recente publicação do Regime Geral das Taxas das Autarquias Locais, que veio finalmente dar cumprimento a uma imposição legislativa constitucional pela qual há muito se aguardava, iniciámos a elaboração de um pequeno artigo no qual nos propúnhamos dar destaque às principais novidades trazidas por aquele diploma.

Todavia, à medida que aprofundámos o estudo comparado dos problemas que hoje se colocam ao nível do financiamento das entidades públicas em geral e das administrações locais em particular, fomos tomando consciência de muitas dificuldades que ficam por resolver com a aprovação deste diploma e, sobretudo, de novas questões que o mesmo vem suscitar.

Assim, tomando como ponto de partida os trabalhos mais recentes da doutrina e jurisprudência, nacional e estrangeira, bem como a legislação avulsa sobre taxas, tentamos deixar aqui algumas pistas de reflexão sobre o recorte dogmático da taxa no actual universo tributário e elaborar uma proposta de arrumação sistemática das categorias segundo o princípio da coerência do sistema tributário.

O trabalho divide-se em três partes: a primeira dedicada ao apuramento do conceito de taxa, a segunda referente aos critérios que disciplinam a determinação do valor das taxas e a última em que se procede à análise do novo regime geral das taxas das autarquias lo-

cais. O texto tem o objectivo de contribuir para o debate jurídico dos mais recentes desafios postos ao direito tributário e tem pressupostas as leituras e reflexões que fomos fazendo durante os anos em que nos ocupámos das aulas práticas de direito fiscal, sob a coordenação do Ex.<sup>mo</sup> Senhor Professor Doutor Casalta Nabais, que nos incutiu o gosto pelo tema e a quem agradecemos a permanente disponibilidade para a troca de impressões.

Por último, e apesar de assumir inteiramente a responsabilidade pelo conteúdo deste trabalho, não posso deixar de salientar que na sua elaboração beneficiei da experiência, através de estudos mais intencionalmente praxiológicos, colaborando com o Ex.<sup>mo</sup> Senhor Professor Doutor Gomes Canotilho, com quem tenho tido o privilégio de poder aprender, dia-a-dia, o ofício de jurista.

Coimbra, Maio de 2008

Suzana Tavares da Silva  
Assistente da Faculdade de Direito da  
Universidade de Coimbra

## I.<sup>a</sup> Parte

### O recorte dogmático da taxa e o princípio da coerência do sistema tributário

#### 1. O conceito de taxa

O conceito de taxa tem sido amplamente tratado entre nós pela doutrina <sup>(1)</sup> e pela jurisprudência constitucional <sup>(2)</sup> e fiscal <sup>(3)</sup>. As mais recentes transformações na organização administrativa e no papel do Estado têm obrigado a uma constante revisitação do conceito, quase

---

<sup>(1)</sup> Sobre o conceito de taxa *vide*, entre nós, ALBERTO XAVIER, *Manual de Direito Fiscal*, Lisboa, 1974; TEIXEIRA RIBEIRO, «Noção jurídica de taxa», in *Revista de Legislação e Jurisprudência*, Ano 117, p. 289, e «Anotação ao Acórdão do STA de 2 de Maio de 1996», in *Revista de Legislação e Jurisprudência*, 1997, pp. 296 e segs.; CARDOSO DA COSTA, «Ainda a distinção entre “taxa” e “imposto” na jurisprudência constitucional», in *Livro de Homenagem a José Guilherme Xavier de Basto*, Coimbra, 2006, pp. 547 e segs.; CASALTA NABAIS, *Direito Fiscal*, 4.<sup>a</sup> ed., Coimbra, 2006, pp. 20 e segs.; PAZ FERREIRA, «Ainda a propósito da distinção entre impostos e taxas: o caso da taxa municipal pela realização de infra-estruturas urbanísticas», in *Ciência e Técnica Fiscal*, n.º 380, pp. 57 e segs.; SALDANHA SANCHES/TABORDA DA GAMA, «Taxas municipais pela ocupação do subsolo», in *Fiscalidade*, n.º 19/20, 2004, pp. 5 e segs.; PITTA E CUNHA/XAVIER DE BASTO/LOBO XAVIER, «Os Conceitos de Taxa e Imposto a propósito de Licenças Municipais», in *Fisco*, n.º 51/52, pp. 3 e segs.; XAVIER DE BASTO/ANTÓNIO LOBO XAVIER, «Ainda a distinção entre taxa e imposto: a inconstitucionalidade dos emolumentos notariais e registrais devidos pela constituição de sociedades e pelas modificações dos respectivos contratos», in *Revista de Direito e Estudos Sociais*, Ano XXXVI, 1994, pp. 3 e segs., e, por último, SÉRGIO VASQUES, *Regime das Taxas Locais. Introdução e comentário*, Almedina, Coimbra, 2008 (a última referência não será tida em conta na exposição por ter sido editada já depois do envio do nosso trabalho para publicação).

<sup>(2)</sup> Na impossibilidade de citar aqui toda a jurisprudência constitucional sobre o tema, deixamos referência a alguns acórdãos mais recentes: 1) o Acórdão n.º 365/2003 conclui pela conformidade constitucional das taxas devidas pela ocupação do subsolo do domínio público municipal com condutas de combustível, previstas no Regulamento e Tabela de Taxas e Licenças da Câmara Municipal de Matosinhos, afirmando que estamos perante verdadeiras taxas sempre e quando a sua cobrança resulte da utilização de um bem do domínio público; 2) o Acórdão n.º 274/2004 julga inconstitucionais as normas do Regulamento de Taxas e Licenças Municipais de Baião, na medida em que permitam a cobrança do tributo aos promotores que suportem integralmente os custos com a realização das infra-estruturas; 3) o Acórdão n.º 109/2004 julga inconstitucionais as normas do Regulamento de Publicidade do Município de Lisboa que fixam um montante a pagar pela afixação de mensagens publicitárias em imóvel pertencente a um particular; 4) o Acórdão n.º 310/2003 julga inconstitucional a norma da Tabela de Emolumentos do Notariado na parte em que se refere a emolumentos cobrados por escritura

sempre com o intuito de o tornar mais plástico e flexível. O objectivo é arquitectar um conceito de taxa moldável às crescentes necessidades financeiras de um Estado em processo de transformação, que surge muitas vezes como um “Estado multiplicado”, em competências e receitas.

O problema não é, de resto, exclusivo do Estado português. Recentemente, a Alemanha discutiu, a propósito da modernização do Estado, a necessidade de se estabelecer uma correspondência e coerência entre os recursos financeiros das entidades públicas e as atribuições que lhes são cometidas, bem como a necessidade de proceder ao reajuste na repartição daqueles recursos sempre que tenham lugar alterações na organização do Estado ou nas atribuições das entidades públicas<sup>(4)</sup>. Em Espanha, por seu turno, os desafios originados pela privatização, liberalização e equilíbrio orçamental têm promovido o debate sobre o

---

pública que tem por objecto um acto de redução do capital social; 5) o Acórdão n.º 536/2005 do TC julga inconstitucionais as normas do Regulamento de Taxas e Licenças Municipais de Sintra na interpretação que permite a liquidação de taxas por *equipamentos de abastecimento de combustíveis líquidos inteiramente instalados em propriedade privada*; 6) o Acórdão n.º 396/2006 (na sequência dos Acórdãos n.ºs 20/2003 e 513/2003 e Acórdãos n.ºs 365/2003, 366/2003, 354/2004 e 355/2004) julgou não inconstitucionais as normas do Regulamento Municipal de Liquidação e Cobrança de Taxas e Licenças do Município do Barreiro que haviam introduzido um aumento significativo do valor das *taxas pela ocupação do domínio público municipal*; 7) o Acórdão n.º 470/2002 (na sequência do Acórdão n.º 415/2002) não julgou inconstitucionais as normas do Regulamento de Obras na Via Pública do Município de Lisboa que previam uma *taxa de compensação de despesas de fiscalização*; 8) o Acórdão n.º 369/99 julgou inconstitucionais as *taxas de peste suína e de comercialização de suínos* cobradas pelo IROMA.

(<sup>4</sup>) Entre as decisões mais importantes, que decidiram problemas relacionados com a natureza jurídica dos tributos liquidados, contam-se as seguintes: 1) Acórdão do STA de 22/02/2006 que considera a *taxa de salubridade* cobrada pelo município da Póvoa de Varzim uma verdadeira taxa pelo uso de sistemas municipais de saneamento; 2) Acórdão do STA de 08/11/2006 que considera a *taxa pela ocupação do subsolo municipal com condutas de gás*, cobrada pelo município de Braga aos concessionários daquele serviço, uma verdadeira taxa; 3) Acórdão do STA de 15/11/2006 que considera taxa os *emolumentos notariais* cobrados aquando da celebração de escritura pública de cessão de quotas de sociedade comercial; 4) Acórdão do STA de 04/06/2003 que considera impostos as *taxas sobre comercialização de produtos de saúde*; 5) Acórdão do STA de 09/07/2003 que considera taxa a *taxa de exploração de instalações eléctricas* por corresponder à disponibilização pelo Estado da sua rede eléctrica, através de serviços públicos divisíveis e de forma individualizada.

(<sup>5</sup>) Sobre o tema, KYRILL-A. SCHWARZ, «Finanzausgleich und föderale Aufgabenstruktur», in *Zeitschrift für Gesetzgebung (ZG)*, 3/2004, pp. 268 e segs. Sobre a reordenação do financiamento público no cenário pós-reordenação estadual, veja-se, também, o exemplo italiano e as novas problemáticas do federalismo fiscal in FRANCO GALLO, *Le ragioni del fisco*, il Mulino, Bologna, 2007.

modelo de financiamento estadual e os limites e as directrizes dessa escolha procedentes da Constituição<sup>(5)</sup>.

É neste contexto que propomos um “retorno” ao tema, agora a propósito da recentemente publicada *Lei do Regime Geral das Taxas das Autarquias Locais* (Lei n.º 53-E/2006, de 29 de Dezembro), de ora em diante designada abreviadamente como *LRGTAL*.

### 1.1. A reserva de lei do parlamento em matéria de regime geral das taxas

Recordemos, para iniciar, algumas premissas essenciais sobre as taxas.

A Constituição da República Portuguesa não contempla disposições específicas relativas ao regime jurídico de todos os tributos. Limita-se, quanto a esta matéria, a determinar, na alínea *i*) do art. 165.º (na redacção introduzida pela revisão constitucional de 1997), que a criação de impostos, o sistema fiscal e o regime geral das taxas e demais contribuições financeiras a favor de entidades públicas são matéria da reserva relativa de competência legislativa da Assembleia da República.

A reserva de lei parlamentar abrange a criação de impostos<sup>(6)</sup> e

---

(<sup>5</sup>) Sobre o tema, por todos, BARQUERO ESTEVAN, *La función del tributo en el Estado social y democrático de Derecho*, Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, Madrid, 2002.

(<sup>6</sup>) Recorde-se que em matéria de criação de impostos vigora entre nós o exigente *princípio da legalidade fiscal*, do qual decorre não apenas uma *reserva formal* de lei, mas também uma *reserva material*, nos termos do n.º 2 do art. 103.º da Constituição que impõe ao legislador a definição dos elementos essenciais dos impostos: a incidência, a taxa, os benefícios fiscais e as garantias dos contribuintes. Os elementos essenciais dos impostos incluem-se, em nosso entender, também na reserva de lei formal, o que vale por dizer que nos casos em que a Assembleia da República opte por autorizar o Governo a legislar nesta matéria, a própria lei de autorização legislativa, que nos termos do n.º 2 do art. 165.º tem um conteúdo mínimo, deve, ao definir o objecto, o sentido e a extensão da autorização legislativa, conter uma indicação sobre os referidos elementos essenciais, designadamente, definindo em termos gerais a incidência do imposto, o tipo de taxa e de benefícios fiscais, bem como eventuais restrições das garantias dos contribuintes no âmbito da respectiva aplicação. Sobre o princípio da legalidade fiscal, *vide*, entre nós, CASALTA NABAIS, *O Dever Fundamental de Pagar Impostos, Contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo*, Almedina, Coimbra, reimpressão de 2004, pp. 191 e segs., *Direito Fiscal*, *cit.*, pp. 137 e segs., e ANA PAULA DOURADO, *O princípio da legalidade fiscal – tipicidade, conceitos jurídicos indeterminados e margem de livre apreciação*, Almedina, Coimbra, 2007. Sobre a relevância da reserva de competência parlamentar no domínio dos impostos, *vide* MIRANDA/MEDEIROS, *Constituição Portuguesa Anotada*, II, Coimbra Editora, Coimbra, 2006, pp. 535-536.

o sistema fiscal <sup>(7)</sup>, bem como o regime geral das taxas e demais contribuições financeiras a favor de entidades públicas, o que, em nosso entender, é suficiente para retirar daí uma consequência fundamental: a Constituição reserva ao Parlamento a definição, ainda que em termos genéricos, dos factos tributários dos tributos bilaterais, impondo, por esta via, um “alargamento da reserva parlamentar a todo o campo do «direito tributário»” <sup>(8)</sup>. Este alargamento da reserva parlamentar de lei há-de servir também, em nosso entender, para dar cumprimento a um *princípio de coerência do sistema tributário* <sup>(9)</sup>.

A reserva de lei parlamentar (na definição do *regime geral das taxas*) constitui, a nosso ver, um *elemento que confere legitimidade à tributação*, mesmo quando se trata da criação de taxas <sup>(10)</sup>. É que, como é fácil de entender, a pressão económico-financeira que nos nossos dias recai sobre as entidades públicas, somada a um acréscimo de necessidades a que é indispensável dar resposta, tem contribuído, em larga medida, para uma “banalização” desta figura tributária que assume um papel fundamental no financiamento dos municípios desde tempos quase imemoriais <sup>(11)</sup>. Actualmente, a diminuição de receitas das autarquias locais, aliada à crescente necessidade de dar satisfação a

novas exigências ambientais e urbanísticas, tem justificado um recurso sistemático, e nem sempre adequado, à criação de taxas, com o objectivo único de arrecadar receitas <sup>(12)</sup>.

A definição de um *regime geral das taxas* (directamente pelo Parlamento ou mediante autorização legislativa concedida ao Governo) há-de permitir imprimir algum rigor neste domínio. De acordo com a doutrina, este regime geral constituirá uma “malha normativa mais apertada, integrada não só por «princípios», mas também por verdadeiras «regras» jurídicas, através da qual se definirá com precisão e imediata operatividade os *essentialia* da regulamentação” <sup>(13)</sup>. Um regime que servirá para “pôr ordem” no actual estado de coisas, e que deverá incluir, pelo menos, a noção de taxa e a sua caracterização, os princípios e regras relativos à competência para o respectivo estabelecimento e os critérios de fixação do montante <sup>(14)</sup>.

É isto que se espera da nova *LRGTAL*, que a mesma sirva de parâmetro material superior para as taxas que venham a ser instituídas pelos municípios <sup>(15)</sup>. O art. 3.º do diploma dá precisamente nota da consagração de uma definição legal para as *taxas das autarquias locais*: elas constituem tributos que assentam na prestação concreta de um serviço público local, na utilização e aproveitamento de bens do domínio público e privado das autarquias locais ou na remoção de um obstáculo jurídico ao comportamento dos particulares, desde que integrado nas atribuições legais das autarquias locais. A *LRGTAL* acolhe, assim, maioritariamente, o conceito de taxa consagrado no art. 4.º, n.º 2, da Lei Geral Tributária.

Os exemplos recentemente analisados pela jurisprudência permitem-nos ilustrar duas vantagens fundamentais que decorrem da *reserva parlamentar* de definição de um regime geral das taxas.

<sup>(7)</sup> Veja-se, a título de exemplo, as dificuldades do sistema alemão em combater a “segunda vaga” de taxas que mais não são que impostos ambientais “mascarados”, com o objectivo de proteger os recursos naturais escassos – vide, por último, MICHAEL WILD, «Die Höhe der Verwaltungsgebühr», in *Die Verwaltung*, 39/4, 2006, p. 499.

<sup>(8)</sup> Cf. CARDOSO DA COSTA, «Sobre o princípio da legalidade das “taxas”...», *cit.*, p. 800.

<sup>(9)</sup> *Ibidem*, p. 802.

<sup>(10)</sup> Neste sentido o art. 15.º, n.º 1, da nova Lei das Finanças Locais (Lei n.º 2/2007, de 15 de Janeiro) refere expressamente que os municípios podem criar taxas nos termos do regime geral das taxas das autarquias locais.

<sup>(7)</sup> Sublinhe-se que a referência constitucional ao sistema fiscal como elemento distinto dos impostos ou da criação de impostos e a respectiva inclusão no leque das matérias da reserva legislativa do parlamento deve ser interpretado, como propõe entre nós alguma doutrina, no sentido de se reservar àquele órgão “não apenas a definição dos elementos essenciais dos impostos, mas também a estruturação do próprio sistema fiscal, ou seja, a articulação dos diversos impostos entre si”. Neste sentido, CASALTA NABAIS, *Direito Fiscal*, *cit.*, p. 34.

<sup>(8)</sup> No mesmo sentido, CARDOSO DA COSTA, «Sobre o princípio da legalidade das “taxas” (e das “demais contribuições financeiras”)), in *Estudos em Homenagem ao Professor Doutor Marcello Caetano no Centenário do seu Nascimento*, vol. I, FDUL, Coimbra Editora, 2006, p. 797.

<sup>(9)</sup> Sobre o princípio da coerência do sistema tributário no âmbito da tributação extra-fiscal, vide MARC MATTHIAS KOHL, *Das Prinzip der widerspruchsfreien Normgebung*, Verlag Dr. Kovac, Hamburg, 2007, e RAINER WERNSMANN, *Verhaltenslenkung in einem rationalen Steuersystem*, Mohr Siebeck, Tübingen, 2005.

<sup>(10)</sup> As taxas podem ser criadas através de diploma legislativo do Governo (decreto-lei) ou através de regulamentos, salvaguardando, neste último caso, o respeito pelo *princípio da legalidade da Administração*. Por outras palavras, as taxas podem ser criadas por regulamento, desde que exista lei prévia habilitante.

<sup>(11)</sup> Trata-se de uma figura tributária com larga tradição histórica no financiamento dos municípios, quer em Portugal, quer noutros países. Veja-se, a este propósito, a sentença do STSJ de Castilla León de 5/11/2004 que corroborou a subsistência da *tasa por aprovechamiento de pastos e leñas* de origem medieval, in VALENZUELA VILLARUBIA, *El sistema de financiación de los entes locales: visión crítica y propuestas para su reforma*, Instituto Andaluz de Administración Pública, Sevilla, 2006, p. 125.

A primeira é uma *função preventiva*. A uniformização dos critérios <sup>(16)</sup> permitirá evitar que as necessidades financeiras crescentes das entidades públicas se traduzam na proliferação de tributos inconstitucionais e ilegais. Embora os tribunais possam desaplicar as normas que os consagram ou mesmo o Tribunal Constitucional, em última instância, possa vir a declarar a respectiva inconstitucionalidade, é inevitável que a introdução na ordem jurídica deste tipo de tributos acarretará sempre prejuízos imediatos para os respectivos sujeitos passivos.

A segunda é uma *função sistémica* que se traduz num poder-dever do Parlamento de definir o regime geral das taxas em harmonia com o sistema fiscal, isto é, mais do que garantir a coerência do sistema fiscal, cabe também ao Parlamento, por via da reserva de definição do regime geral das taxas, *garantir a “coerência e justiça do sistema tributário”*, que deve ser autonomizado, desde logo, como dimensão concretizadora dos princípios da *segurança jurídica* e da *justa repartição dos encargos públicos* <sup>(17)</sup>.

Entre nós, cabe não esquecer que apesar de a Constituição incluir na alínea *i*) do art. 165.º a referência ao regime geral das taxas e das demais contribuições financeiras a favor de entidades públicas, o primeiro apenas existe para as taxas das autarquias locais e o segundo não foi sequer aprovado, pelo que, legalmente, contamos apenas com dois regimes jurídicos para os diversos tributos. Por esta razão, os tributos terão sempre, em último termo, de ser reconduzidos, em alternativa, ao regime jurídico das taxas ou ao regime jurídico dos impostos, consoante apresentem natureza bilateral ou unilateral.

De facto, entendemos que no silêncio da lei não deve admitir-se a aplicação combinada dos dois regimes jurídicos existentes (das taxas e dos impostos) fundamentada na pretensa natureza híbrida de alguns tributos, *maxime* das contribuições especiais. Hoje, esta posição não é, contudo, consensual e a doutrina nacional tem apresentado distintas propostas para solucionar os problemas que as “novas contribuições especiais” vêm suscitando. Vejamos.

Tradicionalmente, a doutrina sempre se insurgiu contra a admissibilidade de uma terceira figura tributária de natureza híbrida, que teria em comum com a taxa a existência de uma vantagem individual do contribuinte e com os impostos o facto de essa vantagem não resultar de um serviço directamente prestado ao respectivo utente. Afirmavam os autores que estes tributos especiais eram, na verdade, impostos que apresentavam apenas a característica diferenciadora de o respectivo facto gerador consistir na vantagem obtida por alguns contribuintes através do funcionamento de determinados serviços ou no facto de a actividade desenvolvida por certos contribuintes acarretar uma despesa superior à comum <sup>(18)</sup>.

Já a doutrina mais recente vem defendendo, a propósito das contribuições especiais, que o facto de a Constituição ter vindo a dar guarida a este “*tertium genus*” tributário permitirá superar a posição tradicional que reconduzia aqueles tributos ao regime jurídico dos impostos <sup>(19)</sup>.

Outros autores expressam uma posição mais moderada, referindo-se à *parafiscalidade* <sup>(20)</sup> enquanto domínio de receitas públicas que, não sendo taxas em sentido técnico são criadas para e a favor de “entidades públicas de todos os tipos” (distintas da Administração estadual

<sup>(16)</sup> Neste ponto, temos dúvidas quanto à utilidade de criação de diversos regimes gerais de taxas em função de sectores de actividade ou de níveis de administração, na medida em que uma tal multiplicação de regimes prejudicaria esta função preventiva de harmonização do conceito. Em sentido contrário, CARDOSO DA COSTA «Sobre o princípio da legalidade das “taxas”...», *cit.*, p. 802, e CASALTA NABAIS, «A autonomia financeira das autarquias locais», in *Boletim da Faculdade de Direito*, Coimbra, 2006, p. 44.

<sup>(17)</sup> A ausência de concretização legislativa do regime geral das taxas, que ainda hoje subsiste – pois a Lei n.º 53-E/2006, de 29 de Dezembro, limita-se a definir o regime geral das taxas das autarquias locais –, configura, no entender da doutrina, “um provável caso de inconstitucionalidade por omissão”. Neste sentido, PAZ FERREIRA, *Em torno das constituições financeira e fiscal e dos novos desafios na área das finanças públicas*, AAFD, Lisboa, 2001, pp. 34-35, e, por último, GOMES CANOTILHO/VITAL MOREIRA, *Constituição da República Portuguesa Anotada*, anotação ao art. 103.º, vol. I, 4.ª ed. revista, Coimbra Editora, Coimbra, 2007, p. 1096.

<sup>(18)</sup> BRAZ TEIXEIRA, *Princípio de Direito Fiscal*, vol. I, 3.ª ed., Almedina, Coimbra, 1993, pp. 45-47.

<sup>(19)</sup> Neste sentido, GOMES CANOTILHO/VITAL MOREIRA, *Constituição da República Portuguesa Anotada*, anotação ao art. 103.º, *cit.*, p. 1095.

<sup>(20)</sup> A *parafiscalidade* não constitui, contudo, uma categoria tributária, tratando-se apenas de uma designação dada às receitas que se destinam a financiar entidades públicas não territoriais (art. 3.º, n.º 1, alínea *a*), da LGT), podendo o tributo cuja receita se encontra subjectivamente consignada consubstanciar juridicamente um imposto (como tem sido entendido a propósito das contribuições obrigatórias das entidades empregadoras para a segurança social) ou uma contribuição especial (como acontece com as taxas para as entidades administrativas independentes que exercem funções de regulação).

directa, regional e local) para “sustentá-las financeiramente”. Segundo esta posição, as receitas para-fiscais não podem hoje ser tratadas como impostos, deixando de fazer sentido submetê-las ao teste da bilateralidade, para, em último termo, as reconduzir ao regime jurídico dos impostos ou das taxas. Pelo contrário, ao Parlamento caberá definir um “regime geral” para estes tributos, ficando assim aberta a legítima criação e modulação individualizada por simples diploma governamental <sup>(21)</sup>.

A adopção desta última solução parece-nos inevitável, face ao actual texto da Constituição (art. 165.º, n.º 1, alínea *i*), da CRP), embora a instituição destes tributos não possa, a nosso ver, deixar de respeitar algumas coordenadas materiais a que mais adiante nos havemos de referir.

Entendemos, porém, que a superação do binómio na determinação do regime jurídico aplicável aos diferentes tributos apenas será possível mediante a aprovação pelo Parlamento (ou pelo Governo na sequência da competente autorização legislativa) do mencionado regime jurídico geral das contribuições financeiras a favor de entidades públicas. Até lá, devemos continuar a reconduzir ao regime jurídico dos impostos os tributos cujo facto tributário se não traduza num benefício individualizado para o respectivo sujeito passivo.

### 1.2. O princípio da coerência do sistema tributário

A ideia de *sistema fiscal* não é novidade. Trata-se de um conceito utilizado para designar o conjunto de impostos vigentes no ordenamento jurídico. De resto, a própria Constituição reconhece o conceito de sistema fiscal, incluindo-o na reserva de competência legislativa da Assembleia da República. É neste contexto que julgamos, na esteira de alguns autores <sup>(22)</sup>, que a Assembleia da República assume, por força daquela competência reservada, uma “*função de garantidor*” da coe-

rência do sistema fiscal. Por outras palavras, sempre que o Parlamento cria um novo imposto (ou autoriza a respectiva criação) ou aumenta a taxa de um imposto já existente (ou autoriza esse aumento) deve não só avaliar a respectiva justificação financeira, a conformidade com as regras constitucionais (designadamente com o art. 104.º) e com os princípios fundamentais da tributação, em particular, com o *princípio da igualdade na contribuição para os encargos públicos*, como ainda avaliar o impacto sistémico do novo imposto ou do respectivo agravamento. Esta última tarefa traduz-se, essencialmente, em testar os efeitos do novo imposto no quadro de ordenação e unidade que o conjunto dos impostos (subsistema jurídico-tributário) representa, a fim de determinar se o mesmo respeita ou não a justa repartição da carga fiscal pelos cidadãos <sup>(23)</sup>.

Trata-se de um princípio que releva, sobretudo, como elemento interpretativo e como critério norteador do legislador, e que há-de tolher a sua liberdade de conformação no momento da criação do direito.

Mais discutível, porém, é a possibilidade de este princípio servir como fundamento autónomo no controlo constitucional das normas que criam impostos. Na verdade, o *princípio da “justeza” ou da conformidade funcional* que serve de “tópico” à interpretação das normas constitucionais <sup>(24)</sup>, ao impedir que em sede de concretização da Constituição se opere uma alteração na repartição de funções constitucionalmente estabelecida, parece inviabilizar a possibilidade de o Tribunal Constitucional poder vir a decidir pela inconstitucionalidade de uma norma fiscal com fundamento *exclusivo* na violação do princípio da coerência.

Para além do limite assinalado, cabe ainda referir a necessária margem de livre conformação legislativa que assiste ao legislador na determinação dos critérios para a justa repartição da carga fiscal, e que

<sup>(21)</sup> Sobre a relevância do conceito de sistema na ciência do direito, vide CLAUS WILHELM CANARIS, *Pensamento sistemático e conceito de sistema na ciência do direito*, 3.ª ed., Tradução Portuguesa de Menezes Cordeiro, Fundação Calouste Gulbenkian, 2002.

<sup>(24)</sup> Cf. GOMES CANOTILHO, *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*, 7.ª ed., Almedina, Coimbra, 2003, p. 1224.

<sup>(21)</sup> Cf. CARDOSO DA COSTA, «Sobre o princípio da legalidade das “taxas”...», *cit.*, pp. 805-807.

<sup>(22)</sup> Sobre a relevância do sistema fiscal como elemento autónomo da criação de impostos na reserva de lei parlamentar, vide CASALTA NABAIS, *Direito Fiscal*, *cit.*, p. 33.



deve tomar em consideração dimensões económicas e sociais (ex. a evasão fiscal), nem sempre compagináveis com a coerência do sistema <sup>(25)</sup>.

Porém, já se pode e deve admitir um controlo da constitucionalidade das normas tributárias com fundamento na violação daquele princípio enquanto dimensão concretizadora de outros princípios, como o princípio da igualdade (na justa repartição dos encargos públicos), o princípio da proporcionalidade ou mesmo o princípio da segurança jurídica. Veja-se, por exemplo, as situações em que o mesmo facto tributário possa dar origem a dois impostos (dupla tributação económica) <sup>(26)</sup>.

Nesta acepção, defendemos que o *princípio da coerência* não é exclusivo do sistema fiscal, antes deve alargar-se a todo o sistema tributário, particularmente num momento como o actual, em que o Estado fiscal aparece como um instrumento saturado para a obtenção de recursos financeiros e se ensaiam novos modelos de financiamento <sup>(27)</sup>. Estes modelos não podem, porém, deixar de se conformar com o *princípio do Estado fiscal*, o que significa que as receitas resultantes de outros tributos não devem superar as receitas fiscais, pelo menos enquanto a Constituição definir o Estado como um Estado Fiscal.

A doutrina alemã refere-se ao *princípio da coerência do sistema tributário* como um subprincípio do *princípio do Estado de Direito* com um conteúdo similar ao *princípio da segurança jurídica* <sup>(28)</sup>. De

<sup>(25)</sup> É neste contexto que alguns autores defendem que mais importante do que discutir a alternativa impostos/taxas é hoje fundamental atentar na relação impostos directos e impostos indirectos para o financiamento da despesa pública e a justa repartição da carga tributária; vide RAMALLO MASSANET, prólogo à obra de BARQUERO ESTEVAN, *La función del tributo en el Estado social y democrático de Derecho*, Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, Madrid, 2002.

<sup>(26)</sup> O Tribunal Constitucional teve já oportunidade de esclarecer esta questão no Acórdão n.º 363/2001, ao afirmar que não existe dupla tributação, nem violação de um qualquer princípio de justiça fiscal quando é liquidada contribuição autárquica ao proprietário de uma caravana de campismo que está instalada, há mais de um ano, para uso periódico, num parque de campismo cujo proprietário se encontra isento daquela contribuição, na medida em que essa liquidação incide sobre um benefício que é autónomo do do proprietário do parque de campismo. Apesar de não ter invocado expressamente o princípio da coerência, ele está na base da decisão, uma vez que o Tribunal procurou os fundamentos e os critérios do imposto para justificar a sua exigibilidade, ou não, no caso concreto, não se limitando a uma análise positivista do direito aplicável ao caso.

<sup>(27)</sup> Cf. REINHARD HENDLER, «Gebührenstaat statt Steuerstaat», in *Die Öffentliche Verwaltung (DÖV)*, 18/1999, p. 755.

<sup>(28)</sup> Neste sentido, MARC MATTHIAS KOHL, *Das Prinzip der widerspruchsfreien Normgebung...*, cit., p. 232.

facto, este princípio visa impedir que o Estado aumente desrazoável e arbitrariamente a carga tributária, recorrendo à duplicação de receitas pela via da diversidade na criação de tributos. Impedir este facto constitui uma tarefa enquadrável no âmbito da função de “segurança da ordem jurídica” que as entidades judiciais, *maxime* o Tribunal Constitucional, devem controlar.

Neste contexto, o princípio da coerência do sistema tributário desdobrar-se-á, em nosso entender, em quatro dimensões: 1) parâmetro de justiça na igual repartição da carga tributária reportada a tributos de natureza contributiva; 2) adequação da liberdade de conformação organizativa da Administração a parâmetros financeiros; 3) adequação da repartição vertical de poderes a parâmetros financeiros; e 4) critério para a introdução de soluções do novo modelo administrativo. Vejamos cada uma destas dimensões individualmente.

### 1.2.1. Parâmetro de justiça na repartição da carga tributária

Enquanto *parâmetro de justiça na repartição da carga tributária*, este princípio desempenha uma função próxima daquela que o princípio da capacidade contributiva desempenha no domínio do sistema fiscal. Trata-se de contabilizar a carga tributário-financeira suportada pelos sujeitos passivos, de forma a garantir que a mesma respeita o princípio da justiça e da igualdade na repartição do dever de contribuir para os encargos públicos.

Nesta acepção, o princípio da coerência, à minguia de consagração constitucional expressa de um conceito de sistema tributário, há-de funcionar, pelo menos, como elemento de interpretação, densificador, quer do princípio da igualdade (na criação e na aplicação do direito tributário-contributivo), quer do princípio da justiça.

Da sua aplicação resulta a distinção entre tributos de *natureza contributiva* (impostos e contribuições financeiras) e tributos de *natureza retributiva* (taxas e contribuições bilaterais), cabendo aos primeiros a função de suportar os custos das tarefas gerais do Estado e aos segundos a função de remunerar benefícios individuais ou colectivos diferenciados (reportados a um grupo homogéneo) ou suportar os custos de serviços especiais endereçados a um conjunto identificável de sujeitos.

### 1.2.2. Critério fundamentador da conformação organizativa da Administração segundo parâmetros financeiros

Como critério fundamentador da conformação organizativa da Administração segundo parâmetros financeiros, este princípio impõe que a criação de novas entidades (ou mesmo o alargamento de competências de entidades já existentes) deva sempre reger-se pelo princípio da eficiência e seja acompanhado da correspondente previsão de afectação de recursos e da definição do tipo de financiamento a adoptar <sup>(29)</sup>.

Trata-se de um critério que co-envolve contributos de natureza económica e de ciência da administração <sup>(30)</sup>, mas que culmina em juízos de natureza jurídico-administrativa. Um dos problemas mais relevantes da aplicação prática do princípio da adequação de recursos financeiros à organização administrativa tem sido apreciado na jurisprudência italiana, a propósito da admissibilidade ou não de uma redução da actividade ou das prestações administrativas com fundamento na redução de recursos financeiros. Os autores salientam que a redução da despesa pública não consubstancia apenas um problema de discricionariedade legislativa na definição das linhas de acção do Estado, mas determina, também, um problema de legitimidade constitucional quando se traduz no desinvestimento em serviços públicos <sup>(31)</sup>.

Nesta acepção, ganha relevo a recondução do financiamento das entidades públicas a critérios contributivos ou retributivos, o que há-de depender do tipo de actividade a prosseguir por cada uma delas, e da definição de critérios de perequação de receitas no sentido da promoção dos objectivos de coesão social <sup>(32)</sup>.

A questão assume particular acuidade no âmbito da estruturação e financiamento dos serviços de supervisão que constituem hoje

<sup>(29)</sup> Sobre esta questão, em particular na perspectiva da reordenação funcional da Administração segundo parâmetros europeus, vide MARTIN BURGI, «Selbsverwaltung angesichts von Europäisierung und Ökonomisierung», in *Veröffentlichungen der Vereinigung der Deutschen Staatsrechtslehrer*, 2003, pp. 436 e segs.

<sup>(30)</sup> Para uma perspectiva do princípio da eficiência aplicado à ciência da administração, vide ALESSANDRO NATALINI, *Il tempo delle riforme amministrative*, Il Mulino, Bologna, 2006.

<sup>(1)</sup> Cf. ALDO TRAVI, «Limite della copertura finanziaria», in *Annuario*, 2004, pp. 111-117.

<sup>(2)</sup> Cf. FRANCO GALLO, *Le ragioni del fisco...*, cit., pp. 76-78.

uma tarefa fundamental do Estado Regulador <sup>(33)</sup>. Trata-se, sobretudo, de assinalar que não basta a invocação do princípio da eficácia para justificar a reordenação dos serviços <sup>(34)</sup>, pois essa reordenação deve, de acordo com o princípio da eficiência, revelar-se, igualmente, adequada, necessária e justa sob o ponto de vista dos custos que gera e dos benefícios que proporciona <sup>(35)</sup>, segundo uma análise económica do direito <sup>(36)</sup>. Não queremos com a autonomização desta dimensão juntar-nos àqueles que defendem hoje a subordinação do direito a outros domínios ou que questionam a sua autonomia epistemológica, mas apenas dar notícia de que a organização administrativa e o direito público não podem ser impermeáveis a *l'air du temps* <sup>(37)</sup>.

### 1.2.3. Critério de adequação da repartição vertical de poderes a parâmetros financeiros

Já como critério de adequação da repartição vertical de poderes a parâmetros financeiros, o princípio da coerência do sistema tributário há-de impor um critério de racionalidade e de razoabilidade na repartição de recursos financeiros entre os diversos níveis de administração. Veja-se, a título de exemplo, o art. 2.º da nova Lei das Finanças

<sup>(33)</sup> Veja-se a recentíssima *Taxa de Regulação das Infra-Estruturas Rodoviárias* (TRIR), aprovada pelo Decreto-lei n.º 43/2008, de 10 de Março, que se destina a financiar o Instituto de Infra-Estruturas Rodoviárias, I. P. – InIR, I. P. (criado pelo Decreto-Lei n.º 148/2007, de 27 de Abril). Não se trata de uma verdadeira taxa, pois do respectivo pagamento não resulta para os sujeitos passivos uma contraprestação específica. Este tributo poderá ser qualificado, quanto muito, como contribuição financeira parafiscal se concluirmos que da actuação da entidade administrativa por ele financiada resulta para os regulados um benefício diferenciável. Caso contrário, tratar-se-á de um imposto. Sublinhe-se, porém, que mesmo que pudesse ser reconduzido à categoria de contribuição especial, este tributo enferma de uma inconstitucionalidade orgânica. Na falta de regime geral das contribuições financeiras, exigir-se-ia, pelo menos, que o decreto-lei que o aprova tivesse sido emitido ao abrigo de uma autorização legislativa.

<sup>(34)</sup> Sobre o princípio da eficácia no âmbito do Estado Regulador, vide RIVERO ORTEGA, *El Estado vigilante*, Tecnos, Madrid, 1999, pp. 133 e segs.

<sup>(35)</sup> Referimo-nos, essencialmente, à análise económica do direito que deve estar presente na formulação das soluções normativas, vide H. EIDENMÜLLER, *Effizienz als Rechtsprinzip*, 3.ª ed., Mohr Siebeck, Tübingen, 2005.

<sup>(36)</sup> Sobre o impacto dos critérios emergentes da análise económica do direito no direito administrativo, vide MARCO D'ALBERTI, «Diritto pubblico dei mercati e analisi economica», in *Annuario*, 2006, pp. 21-49.

<sup>(37)</sup> A propósito desta problemática, vide S. CASSESE, «Il sorriso del gatto, ovvero dei metodi nello studio del diritto pubblico», in *Annuario*, 2006, pp. 87-101.

Locais que estipula que “o regime financeiro dos municípios e das freguesias respeita o princípio da coerência com o quadro de atribuições e competências que legalmente lhes está cometido, designadamente ao prever regras que visam assegurar o adequado financiamento de novas atribuições e competências”. Procura-se, com a consagração legal deste princípio, salvaguardar a posição dos municípios na obtenção de receitas em montante adequado aos custos que a prossecução de novas atribuições possa ocasionar. De igual forma, há-de servir como parâmetro orientador da definição global da política de financiamento das entidades infra-estaduais, revelando os critérios de coordenação entre obtenção e repartição de receitas de forma a garantir a equidade horizontal do financiamento <sup>(38)</sup>.

Neste sentido, o princípio da coerência destina-se, sobretudo, a regular as relações financeiras entre os municípios e o Estado. Funcionará, certamente, como critério essencial no controlo da repartição de recursos financeiros para a prossecução de “atribuições partilhadas”, no âmbito do denominado “financiamento misto” (*Mischfinanzierung*) <sup>(39)</sup>.

<sup>(38)</sup> Para uma síntese dos problemas actuais na repartição das receitas financeiras, vide VILALTA FERRER, «Los problemas actuales de la financiación autonómica», in *La financiación del Estado y de las autonomías: perspectivas de futuro*, IEF, Madrid, 2007, pp. 11 e segs.

<sup>(39)</sup> A questão da necessidade de construir soluções de “financiamento misto” para a prossecução de tarefas que não cabem exclusivamente a um nível de Administração tem sido especialmente estudada em Estados compostos. Cf. G. WERNER, «Abbau von Mischfinanzierungen», in *Zeitschrift für Gesetzgebung (ZG)*, 1/2002, pp. 14 e segs.; e HENNEKE, «Verfassungsrechtlicher Schutz der Gemeindeverbände vor gesetzlichem Aufgabenentzug im dualistischen und monistischen Aufgabenmodell», in *Zeitschrift für Gesetzgebung (ZG)*, 1/2002, pp. 72 e segs. Trata-se, porém, de um problema que também é extensível a um sistema como o nosso em que a forma unitária de Estado é complementada com a existência de Regiões Autónomas e de descentralização administrativa autárquica. Assim se compreende, por exemplo, que a lei das finanças locais se refira expressamente no art. 63.º, n.º 3, à necessidade de aprovação de um decreto legislativo regional que adapte a aplicação aos municípios daquelas Regiões da participação variável de 5% no IRS (prevista no art. 19.º, n.º 1, alínea c), e no art. 20.º). Procura-se sublinhar que, pese embora a verificação de uma aplicação unitária do regime das finanças locais, como se impõe num Estado unitário, a mesma deve ser devidamente articulada com o reconhecimento constitucional do poder de as Regiões Autónomas adaptarem o sistema fiscal nacional às suas especificidades (art. 227.º, n.º 1, alínea i), da CRP, de forma a neutralizar no âmbito regional (no âmbito de sistema de financiamento misto e de cooperação financeira inter-administrativa e intra-estadual) os efeitos daquela medida que, em si, já encerra, ainda que veladamente, uma dose suficiente de federalismo fiscal, pondo em relevo as dúvidas quanto à sua conformidade constitucional. No sentido da inconstitucionalidade da medida, vide, entre nós, por todos, VIEIRA DE ANDRADE, «Finanças Locais e Cidadania Fiscal», Comentário ao Acórdão do TC n.º 711/2006 (Lei das Finanças Locais), in *Revista de Legislação e Jurisprudência*, Jan./

Segundo esta aceção, o princípio da coerência servirá, também, para impedir situações em que o Estado subordine os sujeitos passivos a uma *dupla tributação*.

Veja-se o caso da recente taxa de gestão de resíduos, prevista no art. 58.º do Decreto-Lei n.º 178/2006, de 5 de Setembro, e regulamentada pela Portaria n.º 966/2006, de 8 de Junho de 2006. Trata-se de uma “taxa” destinada a compensar os custos administrativos de acompanhamento das actividades de gestão de resíduos e estimular o cumprimento dos objectivos nacionais naquela matéria que é devida pelas entidades gestoras de sistemas de gestão de fluxos específicos de resíduos, individuais ou colectivos, de CIRVER, de instalações de incineração e co-incineração de resíduos e de aterros sujeitos a licenciamento da Autoridade Nacional de Resíduos (ANR) e cujo valor pode, posteriormente, ser repercutido nas tarifas e prestações financeiras cobradas pelas entidades devedoras, de modo a garantir o cumprimento do princípio da hierarquia das operações de gestão de resíduos. Nesta medida, esta “taxa” que constitui, na verdade, uma contribuição financeira a favor da ANR para financiar os respectivos serviços de âmbito geral, acabará por ser suportada pela população em geral, colocando um problema de dupla tributação face à já existente taxa municipal de resíduos sólidos.

#### 1.2.4. Instrumento de responsividade da política tributária

Por último, o princípio da coerência impor-se-á, também, como um instrumento de responsividade da política tributária nesta fase de construção do novo modelo administrativo <sup>(40)</sup>, assente na “adminis-

/Fev. 2007. De igual modo, a nova lei das finanças regionais (lei orgânica n.º 1/2007, de 19 de Fevereiro) contempla importantes preceitos que afastaram um certo federalismo fiscal regional que se verificava entre nós. Sobre o tema, vide os Acórdãos do TC n.ºs 11/2007, 238/2008 e 346/2008.

<sup>(40)</sup> Os autores referem-se, particularmente, à emergência de um novo direito tributário e financeiro (e até fiscal), decorrente da aplicação de soluções integradas na corrente do *New Public Management*. Sobre o tema da reforma do direito administrativo, vide ANDREAS VOSKUHLE, «Neue Verwaltungsrechtswissenschaft», in HOFFMANN-RIEM/SCHMIDT-ASSMANN/VOSKUHLE, *Grundlagen des Verwaltungsrechts, I*, Beck, München, 2006, pp. 1-71, e, entre nós, PEDRO GONÇALVES, *Entidades privadas com poderes públicos*, Almedina, Coimbra, 2005. Sobre a emergência de um novo direito tributário em consequência desta reforma, vide, por todos, A. SCHMEHL, «Dimensionen des Äquivalenzprinzips im Recht der Staatsfinanzierung», in *Zeitschrift für Gesetzgebung (ZG)*, 2/2005, p. 236. Sobre o controlo da legalidade financeira no âmbito do novo direito administrativo, vide, entre nós, por todos, GOMES CANOTILHO, «Tribunal

tração de resultado”. Referimo-nos, sobretudo, à implementação do critério de eficiência alocativa no controlo das novas soluções no “agir administrativo” (41). Nesta acepção, o princípio há-de exigir a verificação de um benefício individualizado a favor do sujeito passivo da taxa, de uma contraprestação efectiva a favor do sujeito passivo de uma contribuição especial e, em ambos os casos, a limitação do valor do tributo ao custo do serviço.

Assim, se explica, por exemplo:

a) a proibição de instrumentos de *financiamento cruzado* (42) para construção de novas infra-estruturas (43), em que se incluem as novas modalidades de financiamento de obras públicas baseadas em contratos de concessão de obras, que, por seu turno, assentam em *project finances* radicados no *princípio do utente pagador*. A proliferação destes tipos contratuais, promovidos, sobretudo pelo direito comunitário, como se verifica nas directivas a que o Código dos Contratos Públicos pretende dar transposição, suscita, em muitos casos, dúvidas fundadas sobre a legitimidade dos *alegados “auto-financiamentos”* (44), tendo já

---

de Contas como instância dinamizadora do princípio republicano», comunicação apresentada no Porto a 8 de Abril de 2008, em publicação na Revista do Tribunal de Contas.

(41) Para uma perspectiva sumária da “administração de resultados”, vide ROMANO TASSONE, «Análisis económica del diritto e “amministrazione di risultato”», in *Annuario*, 2006, pp. 233-246.

(42) Cf. A decisão do TJCE no processo C-205/98, Comissão 7 Áustria *caso da auto-estrada de Brenner*. O tribunal considerou que o método de cálculo da portagem violava o art. 7.º, alínea b), da Directiva 93/89/CEE, na medida em que as portagens na principal auto-estrada austríaca eram cobradas pela concessionária daquela, a sociedade *Alpen Straßen AG*, que não só afectava esta receita à manutenção e conservação da via, como ainda entregava o valor excedente à sociedade de financiamento *Asfinag*, controlada pelo Estado federal, para custear a satisfação das despesas de crédito com as restantes obras rodoviárias. Nesta medida, o tribunal considerou que “ao não ter aplicado as referidas portagens unicamente com vista a cobrir os custos ligados à construção, à exploração e ao desenvolvimento da auto-estrada do Brenner, a República da Áustria não cumpriu as suas obrigações que resultam, respectivamente, do art. 7.º, alínea b), e do art. 7.º, alínea h), da directiva”.

(43) Para uma visão global dos problemas actuais associados à concessão de obra pública, vide, por último, RUIZ OJEDA, *La concesión de obra pública*, Civitas, Madrid, 2007.

(44) Incluir-se-á neste caso a recentíssima “contribuição de serviço rodoviário”, criada pela Lei n.º 55/2007, de 31 de Agosto, destinada a financiar as actividades desenvolvidas pela empresa Estradas de Portugal, S.A., concessionária do financiamento, concepção, projecto, construção, conservação, exploração, requalificação e alargamento da rede rodoviária nacional, conforme art. 1.º do Decreto-Lei n.º 380/2007, de 13 de Novembro. A contribuição de serviço rodoviário aproxima-se do *Mautgebühren* imposto na Alemanha como instrumento de financiamento das estradas, embora, no nosso caso, o tributo tenha sido concebido

dados origem a um apuramento de critérios pelo Eurostat em matéria de combate à desorçamentação da dívida pública (45);

b) a imposição do *princípio da transparência* e extensão do regime jurídico das sociedades comerciais aos casos de gestão de tarefas administrativas por sociedades de capitais exclusivamente públicos (46), impedindo a “desorçamentação” de despesas como consequência do recurso a formas de privatização formal, concessões no âmbito da gestão *in house*, casos de arrendamento operativo e parcerias público-privadas em que não exista efectiva *privatização do financiamento* (47) (48).

### 1.3. A bilateralidade

A bilateralidade das taxas tem, a nosso ver, consagração constitucional expressa a partir de uma interpretação *ab contrario sensu* do n.º 1 do art. 103.º da Constituição. Esta norma estipula que o sistema fiscal visa a satisfação das necessidades financeiras do Estado e outras entidades públicas e uma repartição justa dos rendimentos e da riqueza. Dela decorre a caracterização do Estado português como *Estado fiscal* por oposição a Estado tributário, *i.e.*, do Estado português como um Estado que assenta o financiamento para a satisfação das necessidades colec-

---

como um imposto especial sobre o consumo de combustível. Sobre o caso alemão, vide SUSANNE SCHMITT, *Bau, Erhaltung, Betrieb und Finanzierung von Bundesfernstraßen durch Private nach dem Fernst Privat Fing*, Berlim, 1999, p. 64.

(45) Cf. Eurostat, *Manual do SEC 95 sobre o défice e a dívida das administrações públicas*.

(46) SANTIAGO ORTIZ VAMONDE, *El levantamiento del velo en el Derecho Administrativo. Régimen de contratación de los entes instrumentales de la Administración, entre sí y con terceros*, La Ley, Madrid, 2004.

(47) Sobre o tema, vide GONZÁLEZ GARCÍA, *Financiación de infraestructuras públicas y estabilidad presupuestaria*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2006.

(48) Veja-se o exemplo espanhol de criação de entidades públicas empresariais de carácter meramente instrumental para gerir vias rodoviárias, cujo objectivo era fugir às restrições orçamentais impostas pelo direito europeu, uma vez que o endividamento dessas empresas não contava como endividamento público. Essa técnica perdeu interesse com a entrada em vigor das normas contabilísticas do sector público SEC 95, uma vez que o Eurostat mandou incluir na contabilidade nacional estas “sociedades mandatárias”. Vide ANA JUAN LOZANO/JESÚS RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, *La colaboración público-privada en la financiación de las infraestructuras y servicios públicos. Una aproximación desde los principios jurídico-financieros*, IEF, Madrid, 2006, pp. 39-40.

tivas na criação, liquidação e cobrança de impostos e não de taxas <sup>(49)</sup>.

Já no plano municipal, alguma doutrina mais recente vem fazendo referência à existência de um *princípio de subsidiariedade dos impostos na sustentação económica das tarefas públicas de âmbito municipal* <sup>(50)</sup>. Por outras palavras, as necessidades colectivas da comunidade local só devem ser satisfeitas com as receitas dos impostos quando as receitas das taxas e demais contribuições não tenham interesse relevante. Estas receitas bilaterais devem, a nosso ver, ser consideradas sem interesse relevante quando pela aplicação de critérios assentes no *princípio de praticabilidade* não apresentem capacidade de gerar receita ou quando a sua imposição se revele contrária aos princípios da proporcionalidade e da justa repartição dos encargos públicos.

Vale por dizer que devem ser exigidas taxas quando se trate: 1) de financiar as prestações divisíveis e individualizáveis de serviços públicos funcionando como correspectivo das mesmas e desde que a criação desse serviço público resulte de uma necessidade gerada, directa ou indirectamente, pelo sujeito passivo, e que a mesma apenas possa ser imposta aos destinatários do serviço, embora se não exija que os destinatários sejam beneficiados por ele <sup>(51)</sup>; 2) de remunerar um encargo específico ocasionado pela remoção de um obstáculo jurídico ao exercício de uma actividade de que o sujeito passivo é único beneficiário ou beneficiário diferenciado (correspondendo o valor da taxa, nesta última hipótese, apenas à medida dessa diferença); ou ainda, 3) de “compensar” a comunidade por um uso/aproveitamento individualizado que o sujeito passivo faz de um bem de domínio público, o qual, por força daquela utilização, deixará de estar afecto a um uso geral pela comunidade ou a um uso especial por outros interessados. No caso de

<sup>(49)</sup> Em sentido próximo, por interpretação dos preceitos da Constituição alemã, vide CHRISTOF GRAMM, «Vom Steuerstaat zum Gebührenfinanzierten Dienstleistungsstaat?», *cit.*, p. 274.

<sup>(50)</sup> Os impostos devem financiar todas as tarefas públicas das quais não resultem benefícios individualizáveis. Sobre o *princípio da subsidiariedade dos impostos*, vide CHRISTOF GRAMM, «Vom Steuerstaat zum gebührenfinanzierten Dienstleistungsstaat?», in *Der Staat*, 36/1997, p. 277, REINHARD HENDLER, «Gebührenstaat statt Steuerstaat», in *Die Öffentliche Verwaltung*, 18/1999, p. 755, e ERIK GAWEL, «Das Steuerstaatsgebot des Grundgesetzes», in *Der Staat*, 39/2000, p. 217.

<sup>(51)</sup> Neste sentido, RUIZ GARIJO, *Problemas actuales de las tasas*, Lex Nova, Valladolid, 2002, p. 123.

se tratar de um uso comum ou geral do bem, impera a regra da gratuidade, devendo a taxa ter carácter excepcional, porquanto a cobrança sistemática de tributos pela utilização comum do domínio público representaria uma intolerável restrição à liberdade de cada um <sup>(52)</sup>.

Podemos, pois, afirmar que a bilateralidade das taxas constitui uma dimensão do *património constitucional* de um Estado fiscal <sup>(53)</sup>.

Assim entende também a doutrina estrangeira que caracteriza as taxas como tributos que assentam numa *contraprestação específica*. No caso alemão, caracteriza-se a taxa (*Gebühr*) como o tributo que se distingue do imposto por corresponder a uma prestação pecuniária devida por uma contraprestação individualizada de uma entidade pública, a qual se pode traduzir numa actividade administrativa (*Verwaltungsgebühr* – por exemplo, licenças e autorizações administrativas), numa utilização de infra-estruturas administrativas (*Benutzungsgebühr* – por exemplo, utilização de infra-estruturas desportivas, bibliotecas, escolas ou outras infra-estruturas públicas como estradas e aeroportos) ou na fruição de serviços públicos de abastecimento (água, gás, electricidade) – embora neste caso o mais correcto seja falar-se hoje em remuneração pública (*öffentlich-rechtlich Entgelt*) e não em taxa <sup>(54)</sup> – ou de recolha

<sup>(52)</sup> V. ALBERTO XAVIER, in *Manual de Direito Fiscal*, *cit.*, p. 51. De resto, como a doutrina tributária espanhola também refere, apenas a utilização privativa e o aproveitamento especial dos bens do domínio público são adequados ao conceito de facto tributário da taxa. Só quando a entidade pública tem o monopólio sobre a utilização do bem faz sentido falar em benefício individualizado na respectiva utilização por privados (*critério do benefício*), capaz de fundamentar a imposição de uma taxa. Neste sentido, RUIZ GARIJO, *Problemas actuales de las tasas*, *cit.*, p. 160.

De referir que o art. 25.º, n.º 2, do Decreto-lei n.º 280/2007, de 7 de Agosto, que aprova as disposições gerais e comuns sobre a gestão dos bens imóveis dos domínios públicos do Estado, das Regiões Autónomas e das autarquias locais (de ora em diante designado como *regime jurídico dos bens do Estado*), admite que no *uso comum ordinário* dos bens de domínio público, apesar da regra da gratuidade, possam estar previstas regras de onerosidade nos casos em que o aproveitamento seja divisível e proporcione vantagem especial. Trata-se, em nosso entender, de uma norma de duvidosa constitucionalidade por pretender *alterar a regra da gratuidade*, pois, no limite, como algumas teorias têm proposto, todos os aproveitamentos são divisíveis e proporcionam vantagens especiais, neutralizando, por esta via, a liberdade individual e o princípio do Estado fiscal.

<sup>(53)</sup> Em sentido próximo, por todos, ANDREAS VOSSKUHLE, *Das Kompensationsprinzip*, Mohr Siebeck, Tübingen, 1999, p. 236.

<sup>(54)</sup> Cf. KIRCHHOFF, «Nichtsteuerliche Abgaben», in ISENSEE/KIRCHHOFF, *Handbuch des Staats Rechts*, 3.º ed., Band V, Müller, Heidelberg, 2007, p. 1124.

(de águas residuais) <sup>(55)</sup>, ou ainda de atribuição de uma posição jurídica substantiva de direito público (*Verleihungsgebühr* – por exemplo, uma concessão de utilização de um bem de domínio público) <sup>(56)</sup>.

Nesta medida, as taxas (*Gebühren*) distinguem-se dos tributos especiais (*sonstige Abgaben*), que seriam devidos como contraprestação de um benefício não individualizável, mas cuja exigibilidade se fundamentaria numa contraprestação destinada a um grupo concreto e homogêneo de indivíduos, e dos impostos (*Steuern*), que assentariam exclusivamente na capacidade contributiva <sup>(57)</sup>.

Refira-se que na doutrina espanhola, apesar da inexistência de uma dualidade de regimes jurídicos em termos formais, encontramos também a preocupação em sublinhar que a taxa apenas pode ser exigida em troca de um benefício individualizado de órgãos concretos da Administração ou de certos organismos autónomos <sup>(58)</sup>.

A *bilateralidade* traduz-se, então, para a *doutrina fiscal*, na verificação de uma *contraprestação específica* relativamente ao pagamento da taxa, que há-de traduzir-se na prestação de um serviço público, utilização de um bem do domínio público ou remoção de um obstáculo jurídico à actuação dos particulares. A recondução do facto tributário das taxas a uma daquelas três modalidades, que foi inicialmente proposta da doutrina, tem hoje, como já referimos, consagração legal expressa no art. 4.º, n.º 2, da Lei Geral Tributária.

Já para a *doutrina financeira* é essencial que o facto gerador, o facto que dá origem ao pagamento da taxa, corresponda à *utilização de um bem semipúblico* <sup>(59)</sup>. Vale por dizer que na relação que se es-

<sup>(55)</sup> Cf., por todos, TIPKE/LANG, *Steuerrecht*, 17.ª ed., Verlag Dr. Otto Schmidt, Köln, 2002, p. 47.

<sup>(56)</sup> Cf. KIRCHHOF, «Nichtsteuerliche Abgaben...», *cit.*, p. 1125.

<sup>(57)</sup> Sobre a distinção entre cada uma destas categorias, *vide* DOLZER/VOGEL/GRASSHOF, *Bonner Kommentar zum Grundgesetz (Art. 104a)*, 1997, pp. 347-350. No sentido de que os tributos especiais se devem reconduzir ao princípio da equivalência e não ao regime jurídico dos impostos, *vide* K. WAECHTER, «Sonderabgaben sind normale Abgaben», in *Zeitschrift für Gesetzgebung (ZG)*, 2/2005, pp. 97 e segs.

<sup>(58)</sup> Cf., por todos, FERREIRO LAPATZA/SARTORIO ALBALAT, *Derecho Tributario: parte especial*, Marcial Pons, Madrid, 2004, p. 371; RUIZ GARIJO, *Problemas actuales de las tasas*, Lex Nova, Valladolid, 2002; e ALARCÓN GARCÍA, *Manual del Sistema Fiscal Español*, Thomson, Madrid, 2005, p. 39.

<sup>(59)</sup> Para TEIXEIRA RIBEIRO, o *bem semipúblico* é aquele que, além de satisfazer, como todos, necessidades colectivas, satisfaz necessidades individuais, em *Lições de Finanças Públi-*

tabelece entre o sujeito passivo da taxa e a entidade pública (sujeito titular da capacidade tributária activa) não tem de existir um elemento sinalagmático. Por outras palavras, não é necessária uma manifestação de vontade por parte do sujeito passivo. Ele pode até nem ter interesse em beneficiar do serviço, mas será sujeito passivo sempre que preencha o facto tributário, ou seja, sempre que utilize o serviço, mesmo contra a sua vontade. Basta a verificação de uma “retribuição específica”, de uma utilidade individualizada relativamente ao sujeito passivo decorrente de uma actuação pública a que o mesmo tenha dado origem, para que a taxa possa ser exigida <sup>(60)</sup>.

A verificação da *bilateralidade* constitui, a nosso ver, uma garantia dos sujeitos passivos das taxas semelhante à garantia que o princípio da legalidade fiscal representa para os contribuintes no caso dos impostos. A imposição, pelo legislador constituinte, de uma *dimensão conteudística mínima à lei fiscal* resulta de a lei ter perdido o carácter de produto da vontade geral <sup>(61)</sup> e, nessa medida, de instrumento de garantia material das medidas adoptadas <sup>(62)</sup>. A bondade material da lei fiscal é hoje aferida pelos princípios materiais da tributação – princípios da capacidade contributiva, da igualdade fiscal, da consideração fiscal da família –, todos corolários do princípio da igualdade na contribuição perante os encargos públicos. *No taxation without representation* deve ler-se actualmente *no taxation without law's minimums tax definition according to substantive fundamental principles*.

*cas*, 4.ª ed., Coimbra, 1991, p. 209. O autor sublinha que a taxa deve estar necessariamente ligada à utilização de um bem semipúblico, sob pena de se tratar antes de um imposto (*vide* «Noção jurídica de taxa», *cit.*, pp. 289 e segs.), embora a inversa não seja inteiramente verdade, pois há bens tecnicamente semipúblicos que satisfazem necessidades individuais gratuitamente, como é o caso das estradas (*vide* *Lições de Finanças Públicas*, *cit.*, pp. 209 e segs.).

<sup>(60)</sup> É o caso amplamente difundido pela doutrina do réu condenado em processo-crime que tem de pagar a taxa de justiça. Neste caso, não se pode afirmar que o sujeito passivo retire um “benefício” da utilização do serviço, mas a verdade é que fez uso do mesmo e, nessa medida, preencheu o correspondente facto tributário. Cf. TEIXEIRA RIBEIRO, «Noção jurídica de taxa», *cit.*, pp. 289 e segs.

<sup>(61)</sup> Como bem assinala POST, as normas não podem hoje deixar de ser lidas como pragmáticos instrumentos de política – *vide* S. CASSESE, «Il sorriso del gatto, ovvero dei metodi nello studio del diritto pubblico», *cit.*, p. 95.

<sup>(62)</sup> Sobre a lei na teoria do Estado e do Direito, *vide* GOMES CANOTILHO, *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*, 7.ª ed., Almedina, Coimbra, 2003, p. 713, e, para maiores desenvolvimentos, as referências aí indicadas.

É a subordinação da lei à reserva material mínima constitucionalmente determinada que legitima o sistema fiscal.

No caso das taxas, a garantia do sujeito passivo reside no *teste da bilateralidade*: é a verificação da contraprestação específica, de um benefício individualizado que legitima as taxas (e demais tributos bilaterais) num Estado fiscal.

Vejamos, então, como se traduz a contraprestação específica em cada tipo de taxa.

### 1.3.1. Taxa pelo serviço público

A regra geral é a de que, na taxa pelo serviço público, a contraprestação específica reside na *utilização individualizada* que o sujeito passivo retira do mesmo, excluindo-se do conceito os casos em que o serviço público se traduza em prestações gerais e indivisíveis (ex. iluminação pública, regulação do trânsito, criação de novas acessibilidades) <sup>(63)</sup>.

Há casos, contudo, em que se tem revelado difícil a qualificação do tributo como taxa fundada no critério da *utilização individualizada do serviço*. Referimo-nos, desde logo, à taxa pelo *serviço de recolha de lixo*. Trata-se de um serviço que se inclui, tal como a *recolha de águas residuais*, no conceito amplo de *serviços de eliminação (Entsorgung)*, todavia, é mais difícil determinar neste caso a existência de uma contraprestação específica assente numa utilização individualizada do serviço. Enquanto na recolha de águas residuais a ligação física da habitação à rede já constitui um elemento que preenche o pressuposto de facto ou facto tributário, na recolha de lixo, apesar de também ser possível identificar uma rede, ainda que imaterial, não é possível estabelecer uma ligação directa entre o sujeito passivo e a utilização do serviço. Assim, a doutrina tem proposto duas soluções: 1) prescindir/ficcionalizar a existência da ligação física e considerar que o pressuposto de facto se tem por preenchido sempre que exista serviço de recolha de lixo na área de residência do sujeito passivo; 2) reconduzir o tributo à categoria de contribuições especiais.

<sup>(63)</sup> Veja-se o exemplo argentino do *Impuesto sobre Alumbrado, Barrido y Limpieza (ABL - Ley 23.514)* que incide sobre a propriedade de bens imóveis.

Sobre o caso específico da *recolha de resíduos sólidos urbanos*, a doutrina italiana vem afirmando, embora de forma ambígua, que estamos perante uma taxa e não um *imposto imobiliário*, porquanto o valor exigido pelo município visa remunerar os custos globais do serviço e possibilitar a fruição do mesmo. Reconhece, todavia, que se trata de uma *fruição potencial* e que existem dificuldades decorrentes de se tratar de um *serviço de interesse geral*, o qual, porém, deve ser considerado divisível, na medida em que a repartição do custo do serviço pelos utentes assenta na presunção de que a ocupação de um imóvel é um facto potencialmente adequado à produção de resíduos sólidos urbanos <sup>(64)</sup>.

No mesmo sentido, a jurisprudência espanhola tem entendido que a taxa de *recolha de resíduos sólidos urbanos* constitui uma verdadeira taxa, bastando para o efeito que o serviço de recolha seja prestado de forma efectiva na zona onde se localizam os imóveis e onde presumidamente os resíduos são gerados, não sendo imprescindível que o sujeito passivo use de forma efectiva esse serviço <sup>(65)</sup>.

Já a doutrina alemã vem referindo a possibilidade de se exigirem tributos como contraprestação de serviços que se destinem à salvaguarda de *interesses colectivos* entendidos como *interesses homogêneos de um grupo* determinado <sup>(66)</sup>, embora não os reconduza à categoria de taxas, mas antes à de contribuições especiais.

A necessidade de apurar o conceito de taxa pela prestação de um serviço público, principalmente no domínio municipal, é hoje uma urgência, como se infere pela leitura dos Acórdãos do Tribunal Constitucional que se pronunciaram sobre a natureza jurídica das *taxas de reforço de infra-estruturas urbanísticas* (TRIU). Estes casos revelam a utilização pouco criteriosa que vem sendo feita deste tributo.

<sup>(64)</sup> Sobre esta questão, vide, por todos, GASPARE FALSITTA, *Manuale di Diritto Tributario, II Parte Speciale*, 4.<sup>a</sup> ed., Padova, 2005, pp. 699 e segs.

<sup>(65)</sup> Vide, por todos, SIMÓN ACOSTA, *Las Tasas de las Entidades Locales (el hecho imponible)*, Aranzadi, Pamplona, 1999, p. 49.

<sup>(66)</sup> Para uma perspectiva geral dos tributos especiais assentes numa contraprestação colectiva, vide, por todos, HANSJÜRGENS, «Sonderabgaben aus finanzwissenschaftlicher Sicht - am Beispiel der Umweltpolitik», in *Steuer und Wirtschaft (StuW)*, 1/1993, pp. 20 e segs. Como exemplo deste tributo, referem os autores a "contribuição dos vizinhos para as despesas de limpeza e inspecção de ruas" (*Erschliessungsbeiträge*). Cf. CHRISTOF GRAMM, «Vom Steuerstaat zum Gebührenfinanzierten Dienstleistungsstaat?», *cit.*, p. 276.

As TRIU fundamentam-se no acréscimo de despesas que as novas urbanizações ocasionam aos municípios, pelo facto de conduzirem a uma saturação das infra-estruturas já existentes e à eventual necessidade de criação de novas infra-estruturas. Nesta medida, o Tribunal Constitucional tem decidido, correctamente em nosso entender, que a taxa só poderá ser devida nos casos em que fique demonstrado, em concreto, que o esforço financeiro pela implantação de novas infra-estruturas cabe ao município. Devem, assim, excluir-se da tributação as situações em que, de acordo com a lei <sup>(67)</sup>, esse esforço recaia sobre o urbanizador (promotor) e, em último termo, por força da repercussão económica desses custos, sobre o adquirente da habitação.

Caso contrário, se admitirmos que a liquidação da TRIU se fundamenta no simples facto de a implantação de uma nova urbanização num município reclamar um reforço de infra-estruturas, mesmo nos casos em que o promotor suporte todos os custos da urbanização dos terrenos, devemos qualificar aquele tributo como um imposto ou, quanto muito, como uma contribuição especial.

Entre nós, a propósito da taxa pelo serviço público, devemos ainda destacar na jurisprudência do Tribunal Constitucional as seguintes decisões: 1) o Acórdão do TC n.º 76/88, onde se apreciou a “*tarifa de saneamento*” estabelecida pelo município de Lisboa, e no qual o tribunal considerou que a mesma não seria um imposto na parte em

<sup>(67)</sup> De acordo com o Regime Jurídico da Urbanização e Edificação (RJUE – Decreto-lei n.º 555/99, de 16 de Dezembro, na sua redacção actualizada e republicada pela Lei n.º 60/2007, de 4 de Setembro) e as *operações de loteamento*, só podem realizar-se nas áreas situadas dentro do perímetro urbano e em terrenos já urbanizados ou cuja urbanização se encontre programada em plano de ordenamento do território, podendo a realização de tais obras ser efectuada pelo município (arts. 7.º e 84.º), pelo promotor (arts. 53.º a 56.º) ou por terceiro (art. 85.º). A lei define *obras de urbanização* como obras de criação e remodelação de infra-estruturas destinadas a servir directamente os espaços urbanos ou as edificações, designadamente arruamentos viários e pedonais, redes de esgotos e de abastecimento de água, electricidade, gás e telecomunicações, e ainda espaços verdes e outros espaços de utilização colectiva (art. 2.º, alínea h), e impõe aos proprietários dos prédios a lotear que já estejam servidos por estas infra-estruturas e fiquem dispensados de cedência de uma parcela de terreno o pagamento de uma compensação ao município, em numerário ou em espécie, nos termos definidos em regulamento municipal (art. 44.º, n.º 4). Neste contexto, o Tribunal Constitucional tem entendido que seria inconstitucional impor ao proprietário do prédio a lotear, que arca com o ónus da cedência de uma parcela de terreno para o domínio público e que arca com os custos das obras de infra-estruturação dos terrenos, o pagamento de uma TRIU.

que, respeitando ao serviço de recolha de resíduos sólidos e líquidos produzidos em cada habitação ou estabelecimento das cidades, o seu montante fosse determinado em função do consumo de água de cada local, mas já seria um imposto nas situações em que fosse cobrada sobre prédios não ligados à respectiva rede de esgotos; 2) os Acórdãos n.ºs 1139/96 e 1140/96 que consideraram que a incidência sobre todos os municípios de Paredes da tarifa relativa ao sistema de lixos e higiene pública não era um imposto; e 3) o Acórdão n.º 22/2000 no qual o Tribunal considerou igualmente que não desvirtuava o carácter bilateral da taxa de lixo industrial o respectivo cálculo em função da área do estabelecimento industrial <sup>(68)</sup>.

Na experiência comparada, salientamos os casos das taxas que foram julgadas ilegais pela jurisprudência espanhola com o fundamento de não terem como correspectivo qualquer serviço público: taxa por serviços de vigilância rural, taxa pela licença de abertura de escritórios profissionais e taxas por modificação da titularidade do estabelecimento <sup>(69)</sup>.

No que respeita à verificação ou não de uma *dupla tributação*, contam-se, naquela jurisprudência, duas decisões fundamentais: 1) o caso da *tasa del coste de la vigilancia de los vehículos retirados en los depósitos municipales* na qual o Tribunal Supremo entendeu não haver dupla imposição relativamente à taxa por recolha de veículos, na medida em que são diferentes os factos tributários de uma e de outra, correspondendo a actividade de vigilância dos veículos recolhidos na via pública e colocados em depósitos municipais a um serviço efectivo <sup>(70)</sup>, e 2) o caso da *tasa por “selo urbanístico”* em que o mesmo tribunal considerou que existia uma dupla imposição tributária por o respectivo facto tributário se não distinguir da licença <sup>(71)</sup>.

### 1.3.2. Taxa pela utilização de um bem de domínio público

Na *taxa pela utilização de um bem de domínio público* a contra-prestação reside, em regra, na *utilização especial* (aproveitamento) que

<sup>(68)</sup> A referência a estes Acórdãos pode colher-se em CARDOSO DA COSTA, «Ainda a distinção entre “taxa” e “imposto” na jurisprudência constitucional», *cit.*, pp. 550-551.

<sup>(69)</sup> SIMÓN ACOSTA, *Las Tasas de las Entidades Locales*, *cit.*, p. 67.

<sup>(70)</sup> Cf. ST 25/07/2003, RJ 7796/1998.

<sup>(71)</sup> Cf. ST 22/05/1996, RJ 1398/1991.



ao sujeito passivo é permitido fazer do referido bem (ex. instalação de chapéus de sol na praia, instalação de um quiosque numa praça), mas pode também assentar *no uso comum* (ex. estacionamento de viaturas em espaços públicos, portagens em pontes e auto-estradas) <sup>(72)</sup>.

As taxas devidas pelo *uso comum de bens do domínio público* têm de ser excepcionais (na medida em que alteram a regra da gratuitidade) e estabelecidas e quantificadas de acordo com as alternativas disponíveis. Integram-se nesta problemática as vias rodoviárias sem custos para o utilizador (SCUT's), porquanto a introdução de portagens nestas vias, quando não exista uma alternativa adequada, obriga a uma ponderação da posição jurídica concreta dos principais utilizadores. O problema resulta não apenas de uma potencial violação do *princípio da protecção da confiança*, que em grande parte dos casos nem sequer se verifica, mas antes de uma violação dos *princípios da coerência do sistema tributário, da equivalência do benefício e da justa repartição dos encargos públicos*, na medida em que a exigência de portagens em zonas onde não existam vias rodoviárias alternativas em condições equivalentes às das vias com portagem ditará uma situação de *desigualdade relativa* em face de outros troços onde essa alternativa exista. Este facto impõe, pelo menos, uma fundamentação razoável da medida de introduzir portagens naquelas vias <sup>(73)</sup>.

Questão diferente é saber se as portagens cobradas pelos concessionários de obras públicas (ex. concessionários das auto-estradas) se devem hoje reconduzir à categoria de *taxas*, ou se, pelo contrário,

<sup>(72)</sup> O já mencionado *regime jurídico dos bens do Estado* distingue entre *uso comum ordinário*, em que se admite a existência de disposições especiais que imponham a onerosidade desde que o aproveitamento seja divisível e proporcione vantagem especial, *uso comum extraordinário*, que pode estar sujeito ao pagamento de taxas, e a *utilização privativa* para a qual se impõe a percepção de taxas como contraprestação. Na verdade, não se compreende a razão de ser da referência neste diploma a regras sobre a exigência de taxas em vez de se optar por uma remissão para os diplomas especiais sobre a matéria. Mais uma vez, é notória a falta de coerência sistemática do nosso legislador.

<sup>(73)</sup> Para uma compreensão do problema de regime de financiamento das infra-estruturas rodoviárias, vide RAFAEL IZQUIERDO, «Nuevo modelo de gestión y financiación de infraestructuras», in *Nuevo Derecho de las Infraestructuras*, ed. Montecorvo, Madrid, 2001, pp. 13-32; SUSANNE SCHMITT, *Bau, Erhaltung, Betrieb und Finanzierung von Bundesfernstrassen durch Private nach dem Fernst Privat Fing*, Berlin, 1999, e, por último, MARIA JOSÉ BOBES SÁNCHEZ, *La Teoría del dominio público y el derecho de carreteras*, Iustel, Madrid, 2007, pp. 347 e segs.

deverão antes integrar uma nova categoria de *contribuições especiais de natureza financeira* (por contraposição às contribuições de natureza económico-reguladora), impostas no âmbito do financiamento privado e público-privado de infra-estruturas públicas, incluídas no fenómeno da *privatização da obtenção de receitas para as tarefas públicas*, também designado como *privatização do financiamento* <sup>(74)</sup>. A dúvida prende-se, essencialmente, com a forma de determinação do valor da portagem, uma vez que a mesma parece basear-se não na utilidade retirada pelo sujeito passivo da utilização do bem, mas antes resultar de uma complicada equação de engenharia financeira na qual se pondera não apenas a amortização de custos e a remuneração da disponibilização privada de capital, mas ainda a disponibilidade da capacidade de endividamento dos privados para suprir a impossibilidade ou a limitação do endividamento público. Os elevados custos que estas operações acarretam, a oneração das gerações futuras com pesadas facturas, a trama de compromissos e obrigações que manietam sucessivos Governos, pondo até em causa algumas virtudes do sistema democrático, colocam hoje a concessão de obra pública na categoria de “instituto jurídico sob suspeita”.

Actualmente, a preocupação essencial reside na determinação dos critérios de repartição dos riscos do investimento entre o Estado e os privados, de molde a impor uma fronteira clara entre os casos de verdadeira *privatização do financiamento*, em que se verifica uma autocontenção do Estado garantidor (*Gewährleistungsstaat*) <sup>(75)</sup>, e aqueles em que a ausência de assunção de riscos relevantes pelos investidores indicia, pelo menos, a violação do *princípio da eficiência*. De facto, uma desadequada repartição do risco não só neutraliza o objectivo de

<sup>(74)</sup> Sobre este conceito, CHRISTOF GRAMM, «Vom Steuerstaat zum gebührenfinanzierten Dienstleistungsstaat?», *cit.*, pp. 271 e segs. Sobre os problemas actuais relacionados com a determinação das “taxas” devidas pelos utentes de infra-estruturas rodoviárias construídas em regime de concessão de obra e assentes em *project finance* maioritariamente reportado às receitas das portagens, designadamente, sobre a necessidade de imprimir critérios de transparência à remuneração do concessionário, vide ANA JUAN LOZANO/JESÚS RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, *La colaboración público-privada en la financiación de las infraestructuras y servicios públicos*, *cit.*, pp. 148-149.

<sup>(75)</sup> Sobre o tema, vide, neste sentido e por último, MARTIN BURGI «Privatisierung», in ISENSEE/KIRCHHOFF, *Handbuch des Staats Rechts*, 3.ª ed., Band IV, Müller, Heidelberg, 2006, p. 235.

financiamento privado da obra, como também configura um caso de *bad governance* <sup>(76)</sup>.

Um outro ponto a ter em conta sobre a taxa pela utilização de um bem de domínio público diz respeito à autonomia entre a relação jurídico-tributária e a relação jurídico-administrativa. A *concessão de utilização de bens do domínio público* deve sempre fundamentar-se em critérios de eficiência e de gestão do interesse público, não podendo ancorar-se, exclusivamente, na finalidade de obtenção de receitas. Nesta medida, a taxa assume aqui um carácter acessório relativamente ao interesse público subjacente à concessão. A doutrina acentua mesmo a autonomia da concessão relativamente à taxa, afirmando que a resolução do contrato de concessão com exclusivo fundamento no não pagamento da taxa não pode ser admitida como regra geral, devendo antes resultar de uma ponderação assente no princípio da proporcionalidade. Esta solução justifica-se pelo facto de a utilidade pública subjacente à concessão, que está para além da percepção da taxa, poder ditar a solução contrária, isto é, a manutenção do contrato, mesmo em caso de falta de pagamento do tributo <sup>(77)</sup>.

A alínea c) do n.º 1 do art. 6.º da *LRGTAL* inscreve entre os factos tributários das taxas a utilização e aproveitamento de *bens do domínio privado municipal*. Ora, em rigor, a utilização de um bem de domínio privado da autarquia local deveria dar origem ao pagamento de um *preço/renda*, uma vez que a respectiva utilização se funda numa relação jurídica de base negocial <sup>(78)</sup>. Mesmo nos casos em que a utilização seja imposta pelo legislador no âmbito de uma concessão <sup>(79)</sup>,

<sup>(76)</sup> Sobre as vias de controlo da eficiência e o conceito de *Risikogovernance*, vide RAJNER PITSCHAS, «Maßstäbe des Verwaltungshandelns», in HOFFMANN-RIEM/SCHMIDT-ASSMANN/VOSSKUHLE, *Grundlagen des Verwaltungsrechts, II*, Beck, München, 2008, pp. 1567 e segs. (1663-1664).

<sup>(77)</sup> Vide RAFAEL FERNÁNDEZ ACEVEDO, *Las concesiones administrativas de dominio público*, Civitas, Madrid, 2007, p. 264.

<sup>(78)</sup> Veja-se que o já mencionado *regime jurídico dos bens do Estado* opta, neste caso de cedência de utilização de imóveis que integrem o domínio privado do Estado por se referir apenas à regra da onerosidade, omitindo a referência a taxas.

<sup>(79)</sup> É o caso, por exemplo, do direito da concessionária da rede de transporte de energia eléctrica à utilização dos bens do Estado e das autarquias locais, incluindo os do domínio público, nos termos da lei – Base XXVII da concessão da Rede Nacional de Transporte de Electricidade aprovada como Anexo I do Decreto-Lei n.º 172/2006, de 23 de Agosto.

deve pressupor-se a existência de um momento negocial na formação da própria solução legislativa. Nesta medida, discordamos do disposto naquele artigo. Não existem, em nosso entender, razões que fundamentem a limitação do direito de exploração dos *bens patrimoniais* pelas autarquias, designadamente quando cedem a respectiva utilização a privados, impondo uma equiparação ao regime jurídico dos bens que integram o domínio público municipal. À exploração e gestão dos bens patrimoniais deveriam aplicar-se as *regras de mercado* corrigidas de acordo com os princípios jurídicos materiais de direito administrativo (proporcionalidade, igualdade, boa-fé, justiça), pelo que mais adequado seria falar aqui em renda ou preço e não em taxa. Tratar-se-ia de distinguir entre receitas privadas provenientes de bens patrimoniais e receitas públicas provenientes de bens de domínio público <sup>(80)</sup>.

Na verdade, não devemos esquecer que relativamente aos bens patrimoniais das entidades públicas, ao contrário do que acontece com os bens do domínio público, o sujeito passivo tem sempre a alternativa de poder utilizar bens de entidades privadas ou proceder à respectiva aquisição.

O legislador fiscal <sup>(81)</sup> parece optar por um critério de *equiparação de regime jurídico dos bens patrimoniais das entidades públicas aos bens de domínio público* que estão na titularidade destas entidades. Esta equiparação é defendida por uma parte da doutrina financeira que entende que num *Estado fiscal* não faz sentido defender a existência de património público destinado à obtenção de receitas, pois essa realidade apenas é compatível com Estados patrimoniais. Para estes autores, os bens patrimoniais, na sua maior parte resultantes de actos de desafectação, integrariam um *estatuto patrimonial provisório* enquanto aguardariam pela respectiva alienação ou reafectação que constituiria o seu destino inevitável <sup>(82)</sup>. Em contraposição a esta tese, outra parte da

<sup>(80)</sup> Neste sentido, COBO OLVERA, *Régimen Jurídico de los Bienes de las Entidades Locales*, La Ley, Madrid, 2006, p. 40. Em sentido crítico relativamente ao desenvolvimento e proliferação de novas categorias como a dos preços, vide SALDANHA SANCHES, *Manual de Direito Fiscal*, 3.ª ed., Coimbra Editora, Coimbra, 2007, pp. 40-41.

<sup>(81)</sup> Já não o legislador do *regime jurídico dos bens do Estado*.

<sup>(82)</sup> Sobre o tema, vide CHINCHILLA MARIN, *Bienes patrimoniales del Estado*, Marcial Pons, Madrid, 2001.

doutrina tem acentuado que na actual conjuntura de *déficit* orçamental que os Estados fiscais vêm enfrentando não devem subestimar-se as receitas resultantes da dimensão financeira da gestão patrimonial <sup>(83)</sup>.

Ainda dentro desta modalidade de taxas, têm ganho particular destaque as *taxas municipais de direitos de passagem* (TMDP) <sup>(84)</sup> que surgem em regra configuradas pelo legislador em termos complexos e não isentos de críticas, mesmo no que respeita à respectiva conformidade jurídico-constitucional.

Este tributo tem sido compreendido por grande parte da doutrina como uma verdadeira taxa, embora alguns autores entendam que o mesmo assume essencialmente uma *natureza contributivo-financeira* e não retributiva, na medida em que assenta no direito dos municípios arrecadarem receitas pela utilização/exploração/gestão em benefício privado dos bens do domínio público municipal <sup>(85)</sup>. Já para os autores que defendem que se trata de uma verdadeira taxa, este tributo tem natureza *retributiva*, visando compensar a comunidade pela perda do uso geral do bem <sup>(86)</sup>.

De facto, parece certo dizer-se que da *utilização especial* do domínio público pelas empresas que exploram infra-estruturas de rede resulta um benefício para estas (aproveitamento especial) – ainda que para tanto tenham de suportar os investimentos indispensáveis para tornar possível essa utilização, ou seja, para dotar o subsolo das características necessárias à implantação das infra-estruturas <sup>(87)</sup> –, que consiste, precisamente, na utilização de um bem público para um fim

<sup>(83)</sup> Trata-se, assim, de recuperar os ensinamentos de FALCÓN Y TELLA, «La finalidad financiera en la gestión del patrimonio», in *Revista Española de Derecho Financiero*, n.º 35, 1982, p. 368.

<sup>(84)</sup> É o caso, entre nós, das taxas previstas no art. 106.º da Lei n.º 5/2004, de 10 de Fevereiro (Lei das Comunicações Electrónicas).

<sup>(85)</sup> Neste sentido, ÁLVAREZ MARTÍN, *La liberalización del sector eléctrico y la tasa municipal por utilización privativa o aprovechamientos especiales del dominio público local*, Bayer Hnos, Barcelona, 2003, p. 289.

<sup>(86)</sup> Neste sentido, RUIZ GARRIO, *Problemas actuales de las tasas...*, cit., p. 163.

<sup>(87)</sup> No sentido de que o “espaço subterrâneo útil é um espaço artificial criado, mediante um elevado custo, pelas empresas”, vide SALDANHA SANCHES/TABORDA DA GAMA, «Taxas municipais pela ocupação do subsolo», cit., p. 36. No sentido da desvalorização do subsolo do domínio público municipal de circulação, vide ROBIN DE ANDRADE, «Taxas municipais – limites à sua fixação», in *Revista Jurídica do Urbanismo e do Ambiente*, n.º 8, Dez. 1997, pp. 59 e segs.

específico (suporte de infra-estruturas) e uma limitação para a comunidade. O bem deixa de poder ser destinado ao uso geral ou a outros aproveitamentos privados, facto que consubstancia a contraprestação específica da taxa. Este entendimento tem suscitado alguma controvérsia na doutrina e na jurisprudência.

É verdade que a prestação de serviços assentes em infra-estruturas de rede pressupõe a ocupação do solo e do subsolo municipal com inúmeros elementos (cabos, condutas, postos de transformação, depósitos, etc.) que integram essa infra-estrutura. Qualquer utente do serviço tem de estar fisicamente conectado à rede. Mas esta realidade não é nova.

No quadro organizatório tradicional das empresas públicas monopolistas, esta invasão do domínio público municipal era entendida como necessária e inquestionável, mas com a privatização das empresas e a liberalização das actividades aquele enquadramento jurídico clássico alterou-se. Hoje encontramos empresas privadas que exercem actividades lucrativas e que para o exercício da sua actividade económica ocupam uma parte importante do domínio público municipal.

É neste contexto que podemos afirmar que a *privatização da rede e da respectiva exploração* fez surgir um *novo facto tributário*: o aproveitamento especial de bens do domínio público através da respectiva ocupação com infra-estruturas de rede <sup>(88)</sup>.

De facto, o *uso especial* daquelas parcelas de terreno já se verificava na fase da respectiva ocupação e exploração pelas empresas públicas nacionais e até municipais de prestação dos serviços, mas só agora, com a privatização e exploração económica destas actividades, é que essa realidade adquire a natureza de *aproveitamento especial* (rentável), capaz de consubstanciar um *novo facto tributário*. A procura do domínio público municipal em termos massivos por empresas

<sup>(88)</sup> Ao referirmo-nos à *privatização da rede* não queremos com isso dizer que a rede é hoje um bem jurídico privado, pois a sua natureza jurídica é uma questão controversa, merecedora de uma análise mais cuidada a que aqui não procedemos por não ser necessário. Sobre este problema, vide S. CHIRI, «Le caratteristiche economiche delle infrastrutture e dei servizi locali di pubblica utilità», in *Dai Municipi all'Europa. La trasfazione dei servizi pubblici locali*, il Mulino, 2004, p. 200, e, por último, FABIO CINTIOLI, «Le reti come beni pubblici e la gestione dei servizi», in *Diritto amministrativo*, 2/2007, pp. 293 e segs.

comerciais realçou o respectivo valor económico e obrigou a repensar o instituto <sup>(89)</sup>.

Parece, assim, superada a argumentação tradicional de que a ocupação do domínio público pelas infra-estruturas de serviços essenciais corresponderia a uma *utilização comum especial* do domínio público, ou seja, um uso comum e acessível a todos em igualdade de circunstâncias, apenas sujeito a restrições relacionadas com a perigosidade do uso ou a sua intensidade <sup>(90)</sup>.

Entre nós, a qualificação destas taxas tem gerado também algumas contradições na jurisprudência. Vejamos.

O Tribunal Central Administrativo, no Acórdão emitido no Proc. 5575/01 <sup>(91)</sup>, concluiu que “a actuação da concessionária não se dirigia à satisfação de um interesse próprio ou individual, mas antes de um interesse público” e que, nessa medida, a ocupação do domínio público não constituía uma utilização individualizada, mas antes uma situação em que “os bens públicos eram utilizados na sua função própria de satisfação de necessidades colectivas – a existência de uma rede de gás natural”, razão pela qual as quantias liquidadas pela autarquia não podiam ser qualificadas como taxas. Mais tarde, o Tribunal Constitucional, no Acórdão n.º 365/2003 <sup>(92)</sup>, concluiu que estávamos perante verdadeiras taxas nos casos em que a sua cobrança resultasse da utilização de um bem do domínio público <sup>(93)</sup>. Por último, o Supremo Tribunal Administrativo, no Acórdão de 27 de Abril de 2005 (Proc. 1338/04), incorporando os fundamentos expendidos no Acórdão do Tribunal Constitucional, decidiu que “a qualidade de concessionária de serviço público não afasta a qualificação do tributo como taxa, pois, a par da satisfação

do interesse público, a sua actividade proporciona-lhe a satisfação dos seus interesses como empresa comercial privada”.

O problema tende hoje a considerar-se superado, quer pela jurisprudência firmada pelo Tribunal Constitucional no sentido antes referido, quer pela aprovação da *Lei do Regime Geral das Taxas das Autarquias Locais* que dispõe, no art. 2.º, que “as taxas das autarquias locais são tributos que assentam na utilização privada de bens do domínio público e privado das autarquias locais” e, no art. 6.º, n.º 1, alínea c), que “as taxas municipais incidem sobre *utilidades prestadas aos particulares* ou *geradas pela actividade dos municípios* pela utilização e aproveitamento de bens do domínio público e privado municipal”.

Todavia, o legislador não tem sido muito feliz na formulação legal destes tributos. Analisemos alguns exemplos do que se passa entre nós, designadamente quanto às TMDP no sector das comunicações e às “rendas das concessões de distribuição de energia eléctrica em BT (baixa tensão)”.

De acordo com o n.º 1 do art. 106.º, as taxas pelos direitos de passagem, para além de deverem reflectir a necessidade de garantir a utilização óptima dos recursos e serem objectivamente justificadas, transparentes, não discriminatórias e proporcionadas relativamente aos fins a que se destinam, devem ainda ter em conta os *objectivos de regulação* fixados no art. 5.º do mesmo diploma. Vale por dizer que as taxas são utilizadas aqui como *instrumento de regulação* das infra-estruturas do sector das comunicações e não como verdadeiros tributos bilaterais ou, por outras palavras, a utilização privativa do domínio público parece, em certa medida, constituir neste caso o *pretexto* para a tributação e não o *fim* da tributação.

A exigência do pagamento de uma prestação pecuniária pela utilização do domínio público como finalidade reguladora de uma actividade económica constitui a primeira crítica à qualificação desta prestação pecuniária como taxa. Assistimos a uma desvirtuação do carácter bilateral do tributo. A contraprestação da taxa tem de residir no aproveitamento especial do domínio público municipal. Não se trata, portanto, de uma função reguladora, que é, de resto, competência de entidades administrativas independentes de âmbito nacional. Neste caso, a autorização para a implantação das infra-estruturas, bem como a determinação de parâmetros técnico-ambientais e urbanísticos para a

<sup>(89)</sup> Cf. GONZÁLEZ RÍOS, *El Dominio Público Municipal*, 2.ª ed., Comares, Granada, 2005.

<sup>(90)</sup> Cf. GONZÁLEZ RÍOS, *El Dominio Público Municipal*, cit., pp. 18, 30 e 31.

<sup>(91)</sup> Processo relativo à qualificação do tributo liquidado pela Câmara Municipal de Lisboa à Sociedade Distribuidora de Gás Natural de Lisboa pela ocupação do domínio público municipal com as tubagens da rede de distribuição de gás.

<sup>(92)</sup> Processo em que foi apreciada a conformidade constitucional das normas do Regulamento e Tabela de Taxas e Licenças da Câmara Municipal de Matosinhos, a propósito da cobrança por aquela autarquia de taxas pela ocupação do subsolo do domínio público municipal com condutas de combustível.

<sup>(93)</sup> Sobre a jurisprudência constitucional e administrativa sobre a matéria, vide SUZANA TAVARES DA SILVA, «Poder Local, Governança e Financiamento Municipal», in *Fiscalidade*, n.º 24/2005, pp. 39-60.

respectiva colocação funcionam já como elementos de regulação técnica e administrativa<sup>(94)</sup>. Por outro lado, se não é a este tipo de regulação que o legislador se pretende referir, mas antes a uma regulação económico-social, isto é, a uma forma de intervenção público-económica no mercado, impondo às empresas titulares de infra-estruturas a obrigação de pagamento de uma contribuição pelo “risco ambiental” e “esforço de recursos naturais” que essa infra-estrutura representa para a comunidade, então, para esse efeito, também não é adequada a utilização das taxas enquanto figura tributária (esta “tarefa” deve ser internalizada na política tarifária, ou, quanto muito, para uma intervenção mais directa, exercida através de contribuições especiais) e, menos ainda, a das taxas pela utilização de bens do domínio público.

As taxas podem ter também, e terão quase todas, como qualquer tributo, uma função reguladora (de moderação ou desincentivação na utilização de serviços ou bens), mas a sua utilização com finalidades extrafiscais (ex. como incentivo ao desenvolvimento tecnológico e busca e meios de difusão e transporte de voz, imagem e dados, sem suporte físico) é inadequada e imprópria nesta sede.

Por último, a repercussão deste tributo directamente sobre os utentes do serviço de comunicações electrónicas acessíveis ao público em local fixo, permite-nos concluir que o legislador entende que a ocupação do domínio público com infra-estruturas de rede consubstancia um aproveitamento especial daquele bem pelos utentes finais do serviço e não pelas empresas que o exploram economicamente, o que revela uma construção dogmática, no mínimo, ambígua. Na verdade, são os utentes que assumem, pela via da repercussão legal do tributo, a qualidade de sujeitos passivos da taxa, o que deixa dúvidas quanto à respectiva conformidade jurídico-constitucional, quer no que respeita

<sup>(94)</sup> Esta é, de resto, a forma tradicional da actuação administrativa, de quem se espera a conformação dos comportamentos das entidades privadas segundo critérios de interesse público, quando tal se revele necessário. Sobretudo nestes domínios novos, técnicos e complexos, onde convergem interesses antagónicos de diferentes actores (empresas privadas, utentes, administrações regionais e locais), cabe à Administração o exercício de uma nova e importante função de orientação de comportamentos (*lenkende Verwaltung*), que é na maior parte dos casos exercida através da aprovação de planos e normas regulamentares. Sobre esta problemática, vide, por todos, E. SCHMIDT-ASSMANN, *Das allgemeine Verwaltungsrecht als Ordnungsidee*, Springer, Berlin, 2006, pp. 167 e segs.

à verificação do requisito da bilateralidade, quer no âmbito do respeito pelo princípio da coerência do sistema tributário, na medida em que se repercute directamente e de forma autónoma sobre os utentes do serviço um custo típico da actividade económica desenvolvida pelas empresas. Este custo deveria ser internalizado pelas empresas que prestam os serviços (todas as que operam no sector e não exclusivamente as operadoras da rede) ou, quanto muito, caso se entendesse que aquela prestação se destinava a cobrir os custos decorrentes de uma utilização intensiva de recursos naturais que pusesse em causa o ambiente urbano, e poderia ser repercutido na tarifa a título de encargo intergeracional. A solução adoptada resulta, provavelmente, de um compromisso no sentido de manter alguns privilégios do operador histórico (a PT), mesmo depois da mudança de regime jurídico. Referimo-nos à controvérsia gerada pelo Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 288/2004 que considerou que a isenção de taxas pela ocupação da via pública atribuída à PT pelo Decreto-Lei n.º 40/95, de 15 de Fevereiro, não violava o princípio da autonomia financeira das autarquias locais<sup>(95)</sup>. Situação que não merece, sequer – pasme-se –, a censura do legislador que visa proteger os utentes dos serviços públicos essenciais<sup>(96)</sup>.

A confusão sobre a correcta disciplina jurídica desta matéria tem sido enorme, como se verificou com a aprovação do art. 21.º da Lei n.º 107-B/2003, de 31 de Dezembro (Lei do Orçamento de Estado para

<sup>(95)</sup> Este Acórdão, publicado no *Diário da República*, II.ª Série, de 9 de Junho de 2004, constitui mais um exemplo da falta de critério e harmonização jurisprudencial sobre a matéria das taxas pela ocupação do domínio público municipal com infra-estruturas de rede. Neste caso, contrariamente ao que se verificou no Acórdão n.º 365/2003 antes referido, o Tribunal Constitucional considerou que a ocupação do domínio público municipal com infra-estruturas de rede não violava a autonomia do poder local, baseando a sua decisão no facto de o “serviço público de telecomunicações constituir uma forma de prossecução de objectivos com relevância constitucional”. Trata-se, como é bem de ver, de uma decisão isolada, baseada no exemplo alemão, que nesta matéria não constituía um paralelo com a experiência portuguesa, a qual ao arropio do entendimento antes firmado por aquele tribunal, acabou por consubstanciar um “privilégio” a favor de um determinado sector.

<sup>(96)</sup> De facto, o legislador, na recentíssima actualização ao regime jurídico de protecção dos utentes de serviços públicos essenciais (Lei n.º 12/2008, que actualiza a Lei n.º 23/96, de 26 de Fevereiro), apenas se preocupa com a proibição de cobrança aos utentes daqueles serviços de valores relativos aos contadores e de “taxas que não tenham uma correspondência directa com um encargo que a entidade prestadora do serviço efectivamente incorra, com excepção da contribuição para o audiovisual” (art. 8.º, n.º 2, alínea c)), viabilizando, assim, ao que parece, a repercussão das TMDP sobre aqueles.

2004), onde se contemplava uma autorização legislativa ao Governo para, durante o ano de 2004, alterar o art. 19.º da Lei das Finanças Locais, no sentido de ampliar as taxas que os municípios podiam cobrar, alargando-as, entre outros casos, à “ocupação ou utilização do solo, subsolo e espaço aéreo do domínio público municipal e aproveitamento dos bens de utilidade pública, designadamente por empresas e entidades nos domínios das comunicações e distribuição de gás”. Com a aprovação daquela norma parecia considerar-se que tais sectores não estavam sujeitos àquela tributação municipal e que porventura seria necessária uma referência expressa para garantir a cobrança daquelas taxas no respeito pelo princípio da legalidade. Esta autorização legislativa não chegou, contudo, a ser utilizada e o problema foi solucionado, agora, com a aprovação do regime geral das taxas das autarquias locais.

Já as “rendas devidas pelas empresas de distribuição de energia eléctrica em BT” assumem também hoje – *após a separação das actividades de distribuição e comercialização de electricidade (unbundling)* <sup>(97)</sup> – uma natureza tributária, aproximando-se mais de uma taxa de direitos de passagem do que de uma renda pela concessão de uma actividade de competência municipal <sup>(98)</sup>. Apesar de historicamente concebidas (em 1982 com a aprovação do Decreto-lei n.º 344-B/82, de 1 de Setembro) como um direito legal atribuído aos municípios como “compensação” pela “estatização” de uma actividade e de um conjunto de bens em favor de uma empresa pública criada em 1976, na sequência da nacionalização das diversas empresas que operavam no sector, estas prestações devidas pela concessionária (legal) da actividade têm vindo a aproximar-se de uma taxa, o que é sobretudo notório a partir de 2001, com a introdução de uma nova fórmula do respectivo cálculo a partir da Portaria n.º 437/2001, de 28 de Abril. Apesar do enquadramento referido, a “renda” constitui, por enquanto, um encargo a satisfazer pelas empresas na qualidade de concessionárias, o qual é tido em conta no

âmbito tarifário, não se prevendo, ao contrário do que acontece com as comunicações, a repercussão directa desta prestação, como parcela autónoma da factura, sobre o utente final do serviço. Sublinhe-se, contudo, que propendemos para uma solução de equiparação relativamente ao que se passa no sector das comunicações.

Ainda no que respeita aos exemplos acabados de mencionar, pensamos que de *lege ferenda* a melhor solução assentará na distinção entre serviços económicos essenciais e outros serviços económicos, subordinando os primeiros a uma isenção total de taxas pela ocupação de bens do domínio público estadual e/ou local. Acreditamos que esta solução é a que melhor se compagina com os princípios do serviço universal, *maxime* da fixação de preços acessíveis, uma vez que permitirá a redução do valor a pagar pelos utentes, quer pela diminuição das tarifas, nos casos em que a taxa surge “camuflada” como encargo contabilizado nesse âmbito, quer nos casos em que é liquidada de forma autónoma e repercutida directamente sobre o cliente final. Por outro lado, esta solução revelar-se-ia *justa* sob o ponto de vista da repartição dos encargos públicos e *coerente* segundo o recorte dogmático das receitas públicas, uma vez que tal como se encontra regulada – sendo suportada pelos utentes do serviço – não constitui uma verdadeira taxa sobre as entidades económicas privadas que utilizam o subsolo municipal para prestar um serviço, aproximando-se antes de um imposto de receita municipal, que incide sobre o serviço, e é liquidado aos respectivos utentes pelas empresas prestadoras do mesmo.

### 1.3.3. Taxa pela remoção de um obstáculo jurídico

Na *taxa pela remoção de um obstáculo jurídico* a contraprestação decorre da realização de uma actividade administrativa que *beneficie exclusivamente* o sujeito passivo (ex. licença de edificação, licença de motociclos), o que significa que estão excluídos os casos em que a imposição da licença se destine exclusivamente a remover um obstáculo jurídico inexistente (ex. licença anual de publicidade) <sup>(99)</sup>.

<sup>(99)</sup> Constituem, neste caso, as *licenças fiscais* que são, na verdade, verdadeiros impostos, por se tratar de licenças instituídas por razões exclusivamente de ordem financeira. Cf. ALBERTO XAVIER, *Manual de Direito Fiscal*, cit., p. 53, e CASALTA NABAIS, *Direito Fiscal*, cit., p. 14.

<sup>(97)</sup> Sobre a nova organização do sector eléctrico, vide PEDRO GONÇALVES, *Regulação, Electricidade e Telecomunicações*, CEDIPRE, 2007, e SUZANA TAVARES DA SILVA, «La regulación jurídica del sector eléctrico portugués y la aplazada emergencia del Mercado Ibérico de la Energía Eléctrica», in *Revista de Administración Pública*, n.º 173, 2007. Sobre os problemas relacionados com a alteração deste sector e o exercício dos poderes tributários pelos municípios, vide ÁLVAREZ MARTÍN, *La liberalización del sector eléctrico y la tasa municipal...*, cit.

<sup>(98)</sup> Solução que foi já adoptada na Madeira pelo Decreto Legislativo Regional n.º 2/2007/M, de 8 de Janeiro, devida à diferente organização do sector naquela Região.

De referir, contudo, que uma parte da doutrina e da jurisprudência vem defendendo a natureza bilateral da licença anual de publicidade, fundamentando a existência de uma contraprestação específica na remoção do obstáculo jurídico à actividade dos particulares <sup>(100)</sup>. Obstáculo que neste caso seria real e não fictício, pois a emissão da licença para a afixação da publicidade, ainda que em espaços privados, pressupõe “um serviço” traduzido não apenas na emissão do título, mas também na avaliação do cumprimento das normas regulamentares sobre o efeito. Daqui resultaria que, pelo menos, o tribunal apenas considerasse inconstitucional a renovação da licença e não a respectiva emissão <sup>(101)</sup>.

Todavia, como outros autores bem assinalam <sup>(102)</sup> e a quase totalidade da jurisprudência do Tribunal Constitucional tem afirmado, as taxas devidas pela remoção de obstáculos jurídicos (designadas tradicionalmente, embora de forma menos acertada, como *licenças*, confundindo a designação do acto administrativo que é seu pressuposto de facto com o acto tributário) correspondem, afinal, a uma *especial modalidade de taxas pela prestação de um serviço público*, pelo que só serão devidas quando seja efectivamente prestado um *serviço individualizado*.

Já nos casos em que a taxa anual de publicidade tem como contraprestação específica, segundo as autarquias, a verificação das normas relativas à protecção de valores de ambiente urbano e da paisagem <sup>(103)</sup>, estamos perante uma actividade administrativa de salvaguarda de *interesses difusos* e, por essa razão, de protecção de bens indivisíveis, o

que, a nosso ver, obsta igualmente à possibilidade de em troca se poder exigir uma taxa <sup>(104)</sup>. A ausência de um benefício individualizado determina a inexistência de uma contraprestação específica.

Por último, salientamos que uma especificidade das *taxas-licenças* reside no facto de o tributo manter uma relação especial com o acto administrativo que é seu pressuposto de facto. Assim, a anulação, declaração de nulidade, revogação ou modificação posterior do acto administrativo há-de reflectir-se, também, no tributo.

Distinguem-se aqui três tipos de situações: 1) os casos de *anulação ou declaração de nulidade da licença*, em que o efeito reconstitutivo da sentença obrigará à devolução da quantia paga a título de tributo ou, pelo menos, à adaptação desse valor à situação de indeferimento do pedido <sup>(105)</sup>; 2) o caso de *revogação da licença*, que não dá lugar à devolução do valor do tributo, na medida em que o acto é praticado sem qualquer vício, resultando a revogação de uma circunstância posterior, embora tal não invalide a possibilidade de haver lugar à reparação de danos e de o valor do tributo ser contabilizado nessa sede <sup>(106)</sup>; e, por último, 3) os casos de *modificação das circunstâncias* (ex. do projecto de construção) que obriguem à *emissão de uma nova licença* e que poderão também dar origem à liquidação de uma nova taxa. Não se trata

<sup>(104)</sup> Numa orientação próxima, vide as decisões do Supremo Tribunal Administrativo alemão (*BVerwG*) que se pronunciaram sobre as *taxas de segurança aérea (Luftsicherheitsgebühren)* e sobre as *taxas da universidade de Baden (Rückmeldegebühren)* e, por último, a decisão de 18/03/2004 in <http://www.bverwg.de>. Sobre o tema, vide CHRISTOF GRAMM, «Vom Steuerstaat zum Gebührenfinanzierten Dienstleistungsstaat?», in *Der Staat*, 36/1997, p. 276, e KIRCHHOF, «Nichtsteuerliche Abgaben», in ISENSEE/KIRCHHOF, *Handbuch des Staats Rechts*, 3.ª ed., Band V, Müller, Heidelberg, 2007, p. 1121. Em sentido diferente, a Constituição Brasileira admite *taxas para financiar serviços de polícia* (art. 145.º, inciso II da Constituição Federal) cuja característica principal reside no facto de o grande beneficiário desse serviço não ser apenas o sujeito passivo, mas sim a colectividade, embora, indirectamente, o sujeito passivo também o seja. Sobre esta figura, em particular a *taxa de controle e fiscalização ambiental* (brasileira), vide, por todos, YVES GANDRA DA SILVA MARTINS, «A taxa de controle e fiscalização ambiental», in HELENO TÖRRES, *Direito Tributário Ambiental*, Malheiros Editores, São Paulo, 2005, pp. 749 e segs. (em especial, p. 755).

<sup>(105)</sup> O efeito reconstitutivo das sentenças anulatórias caracteriza-se pela obrigação de a Administração reconstituir a situação hipotética actual, isto é, a obrigação de reconstituir a situação que existiria no momento da anulação do acto se o mesmo não tivesse sido praticado ou se o acto tivesse sido praticado sem a ilegalidade. Cf., entre nós, por todos, VIEIRA DE ANDRADE, *A Justiça Administrativa (lições)*, 9.ª ed., Almedina, Coimbra, 2007, p. 374.

<sup>(106)</sup> Referimo-nos aos casos de revogação *stricto sensu*, excluindo, portanto, a anulação administrativa, a qual, para este efeito, deve ser equiparada à anulação judicial.

<sup>(100)</sup> Neste sentido, entre nós, por todos, CARDOSO DA COSTA, «Ainda a distinção entre “taxa” e “imposto” na jurisprudência constitucional», *cit.*, pp. 562 e segs.

<sup>(101)</sup> *Ibidem*, p. 565.

<sup>(102)</sup> Cf. CASALTA NABAIS, *Direito Fiscal*, *cit.*, p. 15.

<sup>(103)</sup> Cf. Acórdão do STA de 15/05/2002, no Proc. 026820, in <http://www.dgsi.pt>, no qual o tribunal concluiu pela natureza jurídica de taxa “a quantia paga pela afixação/inscrição de publicidade em imóveis dos municípios ou pendentes sobre o espaço aéreo das estradas, ruas e passeios públicos”, bem como “a quantia paga pela publicidade afixada ou inscrita nos telhados e terraços dos edifícios privados, aplicada essencialmente para ser visível dos espaços públicos, porquanto representa a utilização individual concreta do espaço aéreo que é um bem público e do bem público “ambiente” que é modelado e salvaguardado essencialmente pelos municípios pela sua intervenção na área do urbanismo, do sossego, tranquilidade e da saúde públicas, quer o direito de construir seja visto como uma autorização ou como faculdade conatural do direito de propriedade”.

de modificar o acto administrativo, mas sim de praticar um novo acto administrativo relacionado com o primeiro, o que pressupõe uma nova actuação da Administração e, nessa medida, o direito a exigir uma nova taxa <sup>(107)</sup>.

#### 1.4. As taxas e as contribuições especiais

Tal como referimos no início, até à aprovação pela Assembleia da República de um regime geral para as demais contribuições financeiras a favor de entidades públicas, devemos considerar que, na repartição da carga tributária pelos cidadãos, não poderá deixar de ser analisado o carácter bilateral ou unilateral dos tributos, de forma a saber se o mesmo pode ou não subordinar-se ao regime jurídico das taxas. Recorde-se que afastámos a qualificação das contribuições como “tributos híbridos” e a consequente possibilidade de aplicação combinada dos regimes jurídicos das taxas e dos impostos.

A ausência daquele regime geral constitui, à semelhança do que acontecia com as taxas, uma inconstitucionalidade por omissão <sup>(108)</sup>. Neste caso, a inexistência do regime geral limita ainda mais a actuação dos poderes públicos, pois trata-se de um domínio novo, localizado na intersecção entre o direito fiscal, o direito tributário e o direito público da economia (regulação económica), sem tradição legislativa entre nós e que tem tido, tradicionalmente, a resistência da doutrina e da jurisprudência <sup>(109)</sup>.

<sup>(107)</sup> Para uma melhor análise destas questões, com exemplos da jurisprudência espanhola, vide SIMÓN ACOSTA, *Las tasas de las Entidades Locales (El Hecho Imponible)*, Aranzadi, Pamplona, 1999, em especial, pp. 61-62.

<sup>(108)</sup> Ver *supra* (1.1.) as considerações sobre a manutenção de uma situação de inconstitucionalidade por omissão relativamente ao regime geral das restantes taxas.

<sup>(109)</sup> Veja-se, a este propósito, o Acórdão do TC n.º 1239/96 onde se pode ler que “as imposições tributárias [a favor de organismos de coordenação económica] com essas características são equiparáveis aos impostos. Assim vem decidindo o Tribunal Constitucional, entre outros, nos Acórdãos n.ºs 387/91, 326/92 e 207/93, *Diário da República*, II.ª Série, de 02/04/1992 e de 22/02/1993, I.ª Série-A, de 6 de Maio de 1993”. Em sentido próximo, a propósito das contribuições de 1.ª geração (contribuições de melhoria e contribuições de maior despesa), CASALTA NABAIS, «A autonomia financeira das autarquias locais», *cit.*, p. 38.

Na falta de lei da Assembleia da República que habilite, quer os municípios <sup>(110)</sup>, quer o Governo a criar contribuições especiais, as mesmas não-de ser sempre, pelo menos, *organicamente inconstitucionais*. Sublinhe-se, contudo, que o esforço que tem vindo a ser desenvolvido no sentido de se apurar o recorte dogmático das figuras tributárias, tendo sobretudo como horizonte o princípio da coerência do sistema tributário, não se compagina com a mera aprovação parlamentar dos tributos como garantia da respectiva conformidade constitucional. A racionalidade que deve perpassar o sistema tributário não se conforma só com a observância de meros requisitos formais e procedimentais.

O florescimento dos tributos não fiscais está historicamente associado, como a experiência comparada tem assinalado, à necessidade de garantir recursos financeiros para dar satisfação a novas necessidades sociais, sobretudo nos domínios da protecção do ambiente e dos recursos naturais e da promoção do ambiente urbano <sup>(111)</sup>. Os mesmos autores assinalam as dificuldades na delimitação dos conceitos, que muitas vezes se apresentam como “categorias camaleónicas” pela ligação íntima que mantêm com o nível administrativo em que deve situar-se a tarefa que visam financiar. O exemplo clássico de “categoria camaleónica” das décadas de ’70/’80 encontrava-se no financiamento de infra-estruturas e serviços das grandes cidades, que pelo carácter supramunicipal que assumiam reclamavam um financiamento que ultrapassava os apertados poderes tributários municipais <sup>(112)</sup>.

Estes problemas conquistaram novamente actualidade, quer no contexto da reorganização administrativa do Estado e da respectiva integração na União Europeia (*europaização*), quer no contexto da identificação de novas necessidades em matéria ambiental e de redução do risco <sup>(113)</sup>.

<sup>(110)</sup> Uma vez que entre as receitas municipais previstas no art. 10.º, da Lei n.º 2/2007 (Lei das Finanças Locais), não se encontra qualquer referência a estes tributos.

<sup>(111)</sup> Sobre a origem e evolução dos conceitos, vide PETER BOHLEY, *Gebühren und Beiträge*, Mohr Siebeck, Tübingen, 1977.

<sup>(112)</sup> BOHLEY refere os exemplos dos teatros, da ópera, das acessibilidades às capitais e dentro das capitais e os transportes urbanos como o metro, questionando se devem ser tratados e financiados como serviços de âmbito local ou se, pelo facto de servirem a população nacional em geral, devem antes ter um nível de regulação e de financiamento diferente, vide PETER BOHLEY, *Gebühren und Beiträge*, Mohr Siebeck, Tübingen, 1977, pp. 169-170.

<sup>(113)</sup> Veja-se, actualmente, a discussão sobre o financiamento das *redes transeuropeias* in ZIPPEL, *Transeuropäische Netze*, Nomos, Baden-Baden, 1996.



Ainda hoje, a categoria de contribuições especiais conhece, no direito comparado, em particular no direito alemão, dias de turbulência, que têm levado os autores a procurar sistematizar as diversas tipologias de tributos que são susceptíveis de ser reconduzidos àquele conceito.

Entre nós, uma parte da doutrina, na esteira da jurisprudência do Tribunal Constitucional<sup>(114)</sup>, tem acentuado a ideia de que as *contribuições especiais são impostos*, seguindo, por esta via, a qualificação proposta pela doutrina italiana e espanhola, bem como o disposto na própria lei<sup>(115)</sup>. As contribuições especiais seriam, nesta acepção, tributos especiais que assentariam na particularidade de “terem por base manifestações da capacidade contributiva de determinados grupos resultantes do exercício de uma actividade administrativa pública e não, ou não exclusivamente, do exercício de uma actividade do respectivo contribuinte, como acontece nos impostos”<sup>(116)</sup>.

Esta categoria corresponde actualmente ao que podemos designar como *contribuições especiais de natureza fiscal*. Trata-se de tributos que impõem ao beneficiário de um investimento público o dever de suportar um encargo proporcional ao benefício que é auferido. Constituem, como a doutrina impressivamente refere, *contribuições especiais de igualdade* que visam reequilibrar as contas entre o dever e o haver

<sup>(114)</sup> Vide, a este propósito, o Acórdão do TC n.º 1239/96 onde se pode ler que “as imposições tributárias [a favor de organismos de coordenação económica] com essas características são equiparáveis aos impostos. Assim vem decidindo o Tribunal Constitucional, entre outros, nos Acórdãos n.ºs 387/91, 326/92 e 207/93, *Diário da República*, II.ª Série, de 02/04/1992 e de 22/02/1993, I.ª Série-A, de 6 de Maio de 1993”.

<sup>(115)</sup> O n.º 3 do art. 4.º da *Lei Geral Tributária* refere expressamente que as *contribuições especiais* assentam na obtenção pelo sujeito passivo de benefícios ou aumentos de valor dos seus bens em resultado de obras públicas ou de criação ou ampliação de serviços públicos (*contribuições de melhoria*) ou no especial desgaste de bens públicos ocasionados pelo exercício de umas actividades (*contribuições por maior despesa*) e que são consideradas impostos.

<sup>(116)</sup> Cf. CASALTA NABAIS, *Direito Fiscal*, cit., p. 28. É possível colher nestas páginas a referência a inúmeros exemplos do nosso sistema jurídico que vêm integrando a categoria de contribuições especiais divididos em dois grupos: 1) as contribuições de primeira geração onde se inclui o encargo de mais-valias e 2) as contribuições de segunda geração onde se incluem a contribuição especial incidente sobre o valor dos prédios rústicos, terrenos para construção e áreas resultantes da demolição de prédios urbanos devido à realização da Expo’98, e ainda a contribuição especial incidente sobre o valor dos prédios rústicos, terrenos para construção e áreas resultantes da demolição de prédios urbanos dos concelhos beneficiados pelos investimentos concretizados na CREL e na CRIL em Lisboa e na CREP e na CRIP no Porto. Para uma percepção da figura em Espanha, vide MERINO JARA, *Contribuciones especiales*, Aranzadi, 2002.

dos cidadãos e do Estado quando este último, através de algumas intervenções – planificação, infra-estruturação ou criação de novos serviços –, beneficia de forma especial e anormal um determinado grupo<sup>(117)</sup>.

Mais recentemente, porém, alguns autores vêm fazendo apelo ao reconhecimento de uma verdadeira terceira categoria tributária autónoma dos impostos e das taxas. A sua argumentação radica no facto de o art. 165.º, n.º 1, alínea *i*), da Constituição, referir expressamente as *contribuições financeiras a favor de entidades públicas*, categoria à qual – defendem – deve ser reconhecida, por força daquele preceito constitucional, identidade própria<sup>(118)</sup>. Para estes autores, as *contribuições especiais* constituem um “*tertium genus*” de receitas, uma “figura híbrida”, em parte com características dos impostos (inexistência de uma contrapartida individualizada) e noutra com características das taxas (porque visam retribuir um serviço prestado por uma entidade pública ou por uma entidade dotada de poderes públicos a um conjunto de entidades que beneficiam colectivamente da actividade daquela), qualificáveis como “taxas colectivas”<sup>(119)</sup>. Tratar-se-ia, no fundo, de uma espécie de tributos bilaterais devidos por um grupo de sujeitos passivos beneficiários de uma contraprestação homogénea, de cariz colectivo, diferenciada e diferenciável do interesse público geral.

<sup>(117)</sup> Neste sentido, KIRCHHOF, «Nichtsteuerliche Abgaben...», cit., p. 1151, segundo o qual constituem uma espécie de contraponto da expropriação por sacrifício, originando um enriquecimento inesperado e injustificado dos contribuintes que têm o dever de “devolver esse benefício” à comunidade.

<sup>(118)</sup> Neste sentido, GOMES CANOTILHO/VITAL MOREIRA, *Constituição da República Portuguesa Anotada*, cit., p. 1095, e CARDOSO DA COSTA, «Sobre o princípio da legalidade das “taxas”...», cit., pp. 805-807.

Segundo CARDOSO DA COSTA, nas páginas antes mencionadas, a *parafiscalidade* é entendida como receitas públicas que, não sendo taxas em sentido técnico, são criadas para e a favor de “entidades públicas de todos os tipos” (distintas da Administração estadual directa, regional e local) para “sustentá-las financeiramente”. Para este autor, as receitas parafiscais deixaram hoje de poder ser tratadas como impostos, deixando de fazer sentido submetê-las ao teste da bilateralidade, para, em último termo, reconduzi-las ao regime jurídico dos impostos ou das taxas, pois ao Parlamento caberá definir um “regime geral” para estes tributos, ficando assim aberta a legítima criação e modulação individualizada por simples diploma governamental. O mesmo autor refere ainda, em sentido idêntico ao que podemos colher em GOMES CANOTILHO e VITAL MOREIRA, que este domínio inclui as receitas coactivas cobradas pelas entidades reguladoras para o respectivo financiamento.

<sup>(119)</sup> Cf. GOMES CANOTILHO/VITAL MOREIRA, *Constituição da República Portuguesa Anotada*, cit., p. 1095.

Ora, pela proximidade que apresentam relativamente às taxas, estes tributos têm vindo a suscitar o interesse da doutrina e da jurisprudência, podendo hoje agrupar-se em três tipos fundamentais: 1) como instrumentos de financiamento de novos serviços de interesse geral que ocasionam um *benefício concreto imputável a alguns destinatários diferenciados* (ex. prevenção de alguns riscos naturais) – *contribuições especiais financeiras*; 2) como instrumento de financiamento de novas entidades administrativas cuja actividade beneficia um grupo homogéneo de destinatários (ex. taxas para o financiamento das entidades reguladoras) – *contribuições especiais parafiscais* <sup>(120)</sup>; e 3) como instrumento de *orientação de comportamentos* (finalidades extrafiscais) – *contribuições orientadoras de comportamentos* ou, como preferimos designá-las, *contribuições especiais extrafiscais* <sup>(121)</sup>.

A proliferação destas novas figuras tributárias tem, como veremos, gerado alguns problemas, quer na aplicação de critérios de justiça e racionalidade na organização das receitas públicas em geral, quer na delimitação do “poder de tributar” que o Tribunal Constitucional deve controlar.

Seguindo de perto os ensinamentos da doutrina alemã, devemos começar por assinalar a diferença entre “*contribuições associativas*” (*Verbandlasten*) e “*contribuições especiais financeiras*” (*finanzrechtlichen Beiträgen*), que assenta no facto de as primeiras se destinarem, sobretudo, a financiar objectivos de uma associação, mesmo que não tenham um conteúdo preciso, reforçando a respectiva autonomia <sup>(122)</sup>,

<sup>(120)</sup> A definição, em termos gerais, desta categoria tributária pelo Parlamento é essencial, segundo os autores, para assegurar o financiamento das entidades reguladoras independentes e constitui um elemento fundamental do regime jurídico das entidades administrativas independentes. Neste sentido, VITAL MOREIRA/FERNANDA MAÇAS, *Autoridades Reguladoras Independentes*, Coimbra Editora, Coimbra, 2003.

<sup>(121)</sup> Fora desta categorização ficariam as *contribuições para a segurança social* que hoje devem ser reconduzidas a um tipo especial de contribuições especiais de solidariedade, incorporando no que respeita às contribuições a satisfazer pelas entidades empregadoras o princípio da responsabilidade social das empresas e da parte dos trabalhadores uma prestação para financiamento da Segurança Social como serviço público de solidariedade – V. KIRCHHOFF, «Nichtsteuerliche Abgaben», in *Handbuch des Staatsrechts*, Band V, 3.ª ed., p. 1159, e «Finanzierung der Sozialversicherung», in *Handbuch des Staatsrechts*, Band V, 3.ª ed., pp. 1452-1453.

<sup>(122)</sup> Propendemos, assim, para a autonomização desta categoria tributária, parecendo-nos hoje desnecessário continuar a defender, como propunha entre nós alguma doutrina, que se trata de um “tipo especial de impostos, assente na auto-administração de interesses que, por

enquanto as “*contribuições especiais financeiras*” procuram compensar um *benefício concreto* imputável a um conjunto diferenciável de sujeitos passivos (ex. “*taxa de turismo*” – *Fremdenverkehrsbeitrag*) <sup>(123)</sup>.

Em segundo lugar, devemos distinguir as “*contribuições especiais financeiras*” e as “*contribuições especiais parafiscais*” dos “*impostos de receita consignada*” (*Zwecksteuer*), na medida em que as primeiras assentam numa *relação de bilateralidade*, ao passo que os “*impostos de receita consignada*” seguem o regime jurídico das receitas fiscais do Estado <sup>(124)</sup>.

O requisito da bilateralidade nas “*contribuições especiais*” é, porém, menos exigente do que nas taxas, pois admite-se que a contraprestação seja potencial e futura e beneficie um grupo homogéneo ou um conjunto diferenciável de destinatários.

Por último, a distinção entre “*contribuições especiais financeiras*” e “*contribuições especiais parafiscais*”, que radica no facto de as primeiras se destinarem a compensar uma contraprestação concreta (ainda que potencial e futura) de um grupo homogéneo, ao passo que as segundas propendem a financiar entidades administrativas concretas (característica da *parafiscalidade*) cuja actividade beneficia ou se destina directamente a um grupo homogéneo <sup>(125)</sup>. A diferença entre estas duas subcategorias assenta no destino da receita, sendo as primeiras consignadas ao financiamento global das entidades públicas responsá-

essa razão, se deve considerar subtraído ao princípio da legalidade fiscal”. Neste sentido, CASALTA NABAIS, *O dever fundamental de pagar impostos*, Almedina, Coimbra, 2004, p. 259.

<sup>(123)</sup> Cf. DOLZER/VOGEL/GRASSHOF, *Bonner Kommentar zum Grundgesetz (Art. 104a)*, 1997, pp. 347-350.

<sup>(124)</sup> Sobre esta questão, é importante salientar que se discute actualmente a conformidade jurídico-constitucional destes tributos com o princípio do Estado de direito democrático, designadamente, no sentido de apurar se se pode ou não aceitar a autonomização de um *princípio constitucional de não afectação da receita dos impostos*; vide, por todos, ANDREAS MUSIL, «Steuerbegriff und Non-Affektationsprinzip», in *Deutsches Verwaltungsblatt (DVBl)*, 15/2007, pp. 1526-1532. A distinção entre contribuições especiais e impostos de receita consignada reforça a diferença entre categorias tributárias e *parafiscalidade*. Veja-se, entre nós, o caso da *contribuição para o audiovisual* (CAV), que pelo facto de não apresentar uma ligação directa entre o facto tributário – consumo de electricidade – e a actividade financiada – meios audiovisuais – não se deve reconduzir à categoria de contribuição especial (por não se poder afirmar a existência de um benefício, ainda que colectivo, a favor do sujeito passivo), mas antes à de um imposto de receita consignada. No mesmo sentido, CASALTA NABAIS, *Direito Fiscal*, cit., p. 646.

<sup>(125)</sup> Cf. DOLZER/VOGEL/GRASSHOF, *Bonner Kommentar zum Grundgesetz (Art. 104a)*, cit., pp. 350-351.

veis pelo serviço e as segundas ao de uma entidade administrativa específica, uma vez que, no essencial, o critério para o recorte dogmático da figura é muito semelhante: identificação de um grupo homogêneo que é destinatário diferenciado (beneficiário) de uma actividade administrativa. Em qualquer dos casos, é o benefício que serve de parâmetro material do tributo, o que permite distinguir as contribuições especiais para-fiscais dos *impostos de repartição* <sup>(126)</sup>.

As *contribuições especiais* têm, como dissemos, suscitado o interesse e a preocupação do Tribunal Constitucional alemão que, ao longo de várias decisões, tem vindo a tentar apurar o conceito, de forma a estabelecer critérios para uma distinção rigorosa entre este tipo de tributos e os impostos.

Aquela jurisprudência densificou alguns critérios para a delimitação de um conceito de “*contribuição especial financeira*” jurídico-constitucionalmente incensurável, que aqui sintetizamos: 1) incidir sobre um “grupo homogêneo”; 2) manter uma proximidade com a obrigação tributária e as suas finalidades; 3) corresponder a uma relação encargo/benefício capaz de demonstrar que as receitas geradas são fruídas pelos membros do grupo <sup>(127)</sup>.

A doutrina, com base nestes elementos, concluiu que as “*contribuições especiais financeiras*” se distinguem, em primeiro lugar, dos *impostos* por não assentarem na capacidade contributiva dos sujeitos passivos, mas antes na “responsabilidade do grupo homogêneo em financiar uma certa tarefa de que é beneficiário”; das *taxas*, em segundo lugar, por não assentarem numa contraprestação específica, individualmente mensurável; e das “*contribuições associativas*”, em terceiro lugar, pelo facto de os sujeitos passivos não se encontrarem juridicamente organizados (o que se explica pelo facto de as contribui-

ções especiais resultarem de fenómenos de hetero-regulação e não de auto-regulação) <sup>(128)</sup>.

Já o terceiro tipo, que designámos como “*contribuições especiais de orientação de comportamentos*” (*lenkende Sonderabgaben*) ou contribuições especiais extrafiscais, ganhou particular relevo em matéria ambiental. Neste contexto, destaca-se a decisão do Tribunal Constitucional alemão de 1995 sobre o tributo de utilização da água (*Wasserpfeennig*) que veio dar início a uma interpretação menos restritiva da utilização de tributos não fiscais como instrumento de financiamento público. Estava em causa a permissão para a utilização de recursos naturais que segundo a jurisprudência anterior daquele tribunal não poderia dar origem ao pagamento de taxas, uma vez que isso implicaria que o Estado pudesse imputar a essa utilização um custo, o que não acontecia. Contudo, nesta decisão inovadora, o tribunal considerou que podia exigir-se um tributo como forma de compensação e racionalização da utilização dos recursos naturais sem que o mesmo tivesse uma necessária correspondência com a remuneração de uma actividade administrativa <sup>(129)</sup>. Estava aberto o caminho para a construção das contribuições especiais em matéria ambiental ou, como preferimos designá-las, *contribuições especiais extrafiscais*, jurídico-constitucionalmente admissíveis, embora consideradas pela doutrina como uma *segunda escolha* quer relativamente aos impostos como via de financiamento, quer relativamente às medidas administrativas como instrumento de orientação de comportamentos <sup>(130)</sup>. De facto, uma vez que não têm uma função financeira, mas antes de prossecução de objectivos traçados em programas administrativos, as “*contribuições especiais extrafiscais*”, devem, sempre que possível, ser substituídas por instrumentos de direcção administrativa que, preferencialmente, assentem no consenso <sup>(131)</sup>.

<sup>(126)</sup> O *imposto de repartição* refere-se a uma técnica que o Estado poderia utilizar na fixação da quota dos impostos directos e que consistiria em estabelecer o montante global de cada imposto, e reparti-lo depois pelos contribuintes, consoante a sua capacidade contributiva. Vide, neste sentido e por todos, TEIXEIRA RIBEIRO, *Lições de Finanças Públicas*, cit., pp. 317 e segs. O autor põe em destaque os erros que esta técnica pode gerar, designadamente, frequentes injustiças a que podia conduzir.

<sup>(127)</sup> Cf. DOLZER/VOGEL/GRASSHOF, *Bonner Kommentar zum Grundgesetz (Art. 104a)*, cit., pp. 347-357.

<sup>(128)</sup> Cf. DOLZER/VOGEL/GRASSHOF, *Bonner Kommentar zum Grundgesetz (Art. 104a)*, cit., pp. 365-366.

<sup>(129)</sup> Neste sentido, KIRCHHOF, «Nichtsteuerliche Abgaben», in INSENSE/KIRCHHOF, *Handbuch des Staats Rechts*, 3.ª ed., Band V, Müller, Heidelberg, 2007, p. 1108.

<sup>(130)</sup> Sobre o tema, por todos, UTE SACKSOFFKY, *Umweltschutz durch nicht-steuerliche Abgaben*, Mohr Siebeck, Tübingen, 2000.

<sup>(131)</sup> Cf. KIRCHHOF, «Nichtsteuerliche Abgaben», cit., p. 1153.

Entre nós, a lei de bases do ambiente <sup>(132)</sup> também prevê a possibilidade de fixação de taxas a aplicar pela utilização de recursos naturais e componentes ambientais como instrumento da política de ambiente, o que requer, de acordo com a posição que aqui expressamos, uma interpretação do preceito em termos restritivos. Vale por dizer que apenas devem ser instituídas taxas quando da utilização daqueles recursos naturais resulte um benefício individualizável para o sujeito passivo. Caso contrário, deveremos qualificar aquele tributo como uma contribuição especial ou como um imposto <sup>(133)</sup>.

O Tribunal Constitucional alemão e uma parte da doutrina daquele país têm vindo a assinalar limites constitucionais à livre instituição de *contribuições especiais extrafiscais*. Veja-se o caso, por exemplo, em matéria ambiental, das contribuições no sector da energia (*Energieabgaben*) ou dos resíduos (*Abfallabgaben*) que deveriam ser construídas como impostos sobre o consumo e das taxas para redução de resíduos que constituem um exemplo típico de tributos inconstitucionais <sup>(134)</sup>. Maior complexidade suscita a contribuição de serviço universal (*Universaldienstleistungabgabe*) imposta aos “*novos entrantes*” no sector das comunicações e dos correios, sobre os quais não impedia a obrigação de serviço universal e que, por essa via, evitavam alguns custos fixos do sistema, cabendo nesta medida à contribuição especial uma *função de perequação* no âmbito dos *custos da privatização* <sup>(135)</sup>. Neste caso, a doutrina considera que o imperativo constitucional de

<sup>(132)</sup> Lei n.º 11/87, de 7 de Abril.

<sup>(133)</sup> Veja-se o caso da *taxa sobre as lâmpadas de baixa eficiência energética* (instituída pelo Decreto-Lei n.º 108/2007, de 12 de Abril, e regulamentada pela Portaria n.º 54/2008, de 18 de Janeiro – que define as lâmpadas de baixa eficiência energética – e pela Portaria n.º 63/2008, de 21 de Janeiro – que fixa o valor da taxa) que visa compensar os custos que a utilização de tais lâmpadas causa ao ambiente, decorrentes do consumo ineficiente de energia, e estimular o cumprimento dos objectivos nacionais em matéria de emissões de CO<sub>2</sub>. A taxa é cobrada aos produtores e importadores destas lâmpadas (e posteriormente repercutida no respectivo preço), o que significa que estamos perante um imposto especial sobre o consumo de lâmpadas de baixa eficiência energética e não perante uma taxa, desde logo, pelo facto de o pagamento da taxa não ter como contrapartida qualquer benefício individualizável para os sujeitos passivos do tributo.

<sup>(134)</sup> Vide R. STAUDACHER, *Verfassungsrechtliche Zulässigkeit von Sonderabgaben*, Springer, Berlin, 2004, p. 217.

<sup>(135)</sup> Cf. КИРЧНОВ, «Nichtsteuerliche Abgaben», *cit.*, p. 1165.

satisfação da obrigação de serviço universal é fundamento suficiente para legitimar a contribuição especial <sup>(136)</sup>.

Apesar deste esforço da doutrina comparada, podemos concluir que lá, como aqui, há ainda muito trabalho por fazer para apurar um conceito tributário que tenha sentido e autonomia relativamente às taxas e aos impostos no quadro jurídico-constitucional de um Estado fiscal consentâneo com o *princípio da coerência do sistema tributário*.

<sup>(136)</sup> Neste sentido, R. STAUDACHER, *Verfassungsrechtliche Zulässigkeit von Sonderabgaben...*, *cit.*, pp. 180 e 183.

## II.<sup>a</sup> Parte

### A medida da taxa

#### 2. O critério material da taxa

Referimo-nos anteriormente às taxas como tributos bilaterais que complementam o financiamento das entidades públicas sempre que estas, pela sua actividade (prestação de um serviço ou remoção de um obstáculo jurídico) ou pelo gozo de um bem de domínio público, permitem a um destinatário usufruir de um *benefício individualizável*. Referimos, também, que a exigência deste tributo se deve articular e impor em harmonia com o princípio do Estado fiscal, o que reforça a nota de bilateralidade do mesmo.

Assim, uma vez definido que a taxa apenas é exigível em troca de uma contraprestação específica, cabe ainda averiguar como deve ser quantificado este tributo, isto é, qual deve ser o seu critério material. Nos impostos, a medida da sua exigibilidade resulta do princípio da capacidade contributiva. Nas taxas, a medida da exigibilidade é aferida segundo o *princípio da proporcionalidade*. Parâmetro que é acolhido pela *LRGTAL*, no art. 4.º, n.º 1, onde se pode ler que “o valor das taxas das autarquias locais é fixado de acordo com o princípio da proporcionalidade”.

##### 2.1. O critério do benefício

Tratando-se de um tributo que é devido em troca de uma contraprestação específica geradora de um *benefício individualizável*, o pagamento deve corresponder ao *valor desse benefício* e não pode excedê-lo, aplicando-se nessa quantificação o *princípio ou critério da equivalência*, que também tem consagração expressa no art. 4.º, n.º 1, da *LRGTAL*.

O sistema português aproxima-se neste ponto do sistema alemão: as taxas assentam no *princípio da equivalência* (*Äquivalenzprin-*

*zip*) entre prestação e contraprestação <sup>(137)</sup>, traduzindo-se esta equivalência num específico benefício económico para o contribuinte a aferir pelo *princípio da compensação* pelos benefícios (*Vorteilsausgleich*). O montante das taxas é fixado de acordo com o *princípio do benefício económico* <sup>(138)</sup>.

A aplicação deste critério obriga-nos a algumas precisões conceptuais de acordo com o tipo de taxa em questão. Vejamos.

##### 2.1.1. As taxas pela utilização de bens do domínio público

No caso do *aproveitamento especial de bens do domínio público*, é importante fazer mais alguns esclarecimentos: 1) em primeiro lugar, que estas taxas são, maioritariamente, devidas pela utilização individualizada que o sujeito passivo faz de um bem que está fora do comércio jurídico <sup>(139)</sup>, o que dificulta a determinação do valor da utilidade segundo as regras do mercado; 2) em segundo lugar, que o município tem o poder-dever de exigir este tributo como compensação devida à comunidade pela exclusão da disponibilidade do mesmo para um uso geral ou outro uso especial; 3) em terceiro lugar, que as dificuldades na determinação do valor adequado para o uso individualizado destes bens fazem com que muitas vezes os municípios e outras vezes o próprio legislador, invocando o critério da utilidade e o princípio do benefício, resvalam para parâmetros que têm como base a *utilidade derivada do uso do bem* (v. g., a rentabilidade que o mesmo proporciona ao sujeito passivo), mediante critérios que não correspondem ao benefício obtido e que acabam por reconduzir o tributo ao regime jurídico dos impostos, pelo menos na parte em que o valor pago excede o benefício alcançado.

<sup>(137)</sup> Sobre o recorte jurídico deste princípio e a sua aplicação prática, *vide*, por todos, SCHMEHL, *Das Äquivalenzprinzip im Recht der Staatsfinanzierung*, Mohr Siebeck, Tübingen, 2004, e MICHAEL WILD, «Die Höhe der Verwaltungsgebühr», in *Die Verwaltung*, 39/4, 2006, pp. 493 e segs.

<sup>(138)</sup> Cf. MICHAEL WILD, «Die Höhe der Verwaltungsgebühr», *cit.*, pp. 493 e segs., e RUIZ GARRIO, *Problemas Actuales de las Tasas*, *cit.*, p. 160.

<sup>(139)</sup> Embora não concordando inteiramente com esta concepção do domínio público, utilizamos aqui os critérios tradicionais, seguidos pela maioria da doutrina, escusando-nos a desenvolver nesta sede, por não ser adequado, a compreensão alternativa que propomos para este instituto.

No direito espanhol, a regra geral é a da fixação do valor da taxa por referência ao *valor de mercado do benefício* ou à *utilidade que recebe o sujeito passivo* <sup>(140)</sup>. No art. 24.º da lei das finanças locais espanhola (*Ley 25/1998*) pode ler-se que “o valor das taxas previstas pela utilização privatiza ou o aproveitamento especial do domínio público local deve fixar-se tomando como referência o valor que teria no mercado a utilidade derivada da referida utilização ou aproveitamento, se os bens afectados não fossem de domínio público”. Com base neste critério, o legislador remete para a regulamentação municipal a possibilidade de fixar os critérios e parâmetros que permitam definir o valor de mercado da utilidade derivada, atendendo à natureza específica da utilização privativa ou do aproveitamento especial em causa. Trata-se de critérios – “valor de mercado” e “utilidade derivada” – difíceis de densificar e susceptíveis de conduzir a uma *discricionariedade administrativa* muito acentuada.

A mesma norma estipula ainda que quando se trate de “taxas pela utilização privativa ou aproveitamentos especiais constituídos no solo, subsolo ou espaço aéreo das vias públicas municipais, a favor de empresas que explorem serviços de abastecimento de interesse geral ou que afectem a uma parte importante da população, o montante daquelas é constituído, em qualquer caso e sem excepção, por 1,5% das

<sup>(140)</sup> A este propósito, são incluídas na categoria dos impostos as *taxas pela reserva de domínio público radioeléctrico*. Sobre o tema, vide RUIZ GARIJO, «Espectros y reservas en la cuantificación de la tasa por uso del dominio público radioeléctrico», in *Nueva Fiscalidad*, 5, 2006, in <http://www.legislacio.cat/cert.net/doctrina/Nueva-Fiscalidad/>. A autora, na sequência da decisão da Audiência Nacional de 26/07/2005, chama a atenção para o facto de as taxas pela utilização do espectro radioeléctrico serem taxas pela utilização do domínio público, previstas no art. 73.º da *Ley General de Telecomunicaciones*, as quais, por assentarem numa contraprestação calculada segundo o *benefício potencial* (valor económico do uso derivado do aproveitamento do bem), acabam por constituir verdadeiros impostos. A mesma autora defende que o critério do cálculo do valor do tributo deveria ser a utilidade que o bem proporciona à empresa. Deveria ser calculado como se se tratasse de um bem da sua propriedade ou que tivesse preço de mercado e só na insuficiência deste critério se deveria permitir o recurso, a título complementar, ao critério da rentabilidade previsível. A autora acentua ainda a violação do direito comunitário, designadamente do art. 8.º da Directiva 2002/21/CE, pois acredita que se trata de uma forma de discriminação das empresas. As taxas devidas pela utilização privativa do domínio público destinam-se a compensar a utilização privativa do bem e não a tributar empresas privadas lucrativas.

De igual modo, este tributo acabaria por ser reconduzido ao regime jurídico dos impostos, caso se entendesse que a respectiva forma de quantificação constitui um instrumento de “optimização de recursos escassos”, na medida em que se traduziria na aplicação de critérios extrafiscais, que retiram ao tributo a sua natureza retributiva.

receitas brutas procedentes da facturação que obtenham anualmente em cada circunscrição municipal as referidas empresas”. O Tribunal Constitucional espanhol, na sentença 233/1999, afirmou que esta taxa não pode ser considerada inconstitucional na medida em que consubstancia uma “presunção legal” do benefício auferido por aquelas empresas, servindo até como elemento de redução da discricionariedade neste tipo de taxas.

A aplicação prática deste preceito suscitou, contudo, alguma controvérsia naquele país após a implementação das medidas destinadas a garantir a separação entre as actividades de fornecimento do serviço e exploração das infra-estruturas, fenómeno designado, genericamente, como *unbundling* <sup>(141)</sup>.

Assim, por força da implementação das medidas que garantem o *acesso de terceiros à rede*, as empresas proprietárias daquelas puseram em causa o dever de pagar a referida taxa por, em seu entender, deixar de se encontrar preenchido o pressuposto de facto do tributo: com o acesso de terceiros à rede deixava de haver utilização privativa da mesma.

Por outro lado, com a separação entre as actividades de exploração da rede e comercialização do serviço, as empresas proprietárias da rede entenderam que não deviam pagar uma percentagem sobre a facturação da electricidade, na medida em que elas apenas eram remuneradas pelo valor do uso da rede, o qual correspondia a uma pequena percentagem da tarifa final.

A jurisprudência teve, contudo, um entendimento favorável aos municípios nos dois casos. Assim, manteve a obrigação de pagamento da taxa alegando a *neutralidade tributária* das medidas legislativas sectoriais. No entender do tribunal, a nova organização da actividade apenas obrigava a um reajuste na aplicação da taxa, que consistia no alargamento da obrigação de pagamento da mesma a todos aqueles que

<sup>(141)</sup> O *unbundling* consiste na separação de actividades relacionadas com o fornecimento de serviços essenciais assentes em infra-estruturas de rede, de forma a permitir a criação de um mercado nestes sectores. Nas notas sobre a implementação das Directivas 2003/54/CE e 2003/55/CE, relativas, respectivamente, à criação do mercado interno da electricidade e do gás, distingue-se entre a *separação jurídica* (*legal unbundling*), a *separação funcional* (*functional unbundling*) e a separação contabilística (*accounting unbundling*). Sobre estes conceitos, vide KÜHLING, *Sektorspezifische Regulierung in den Netzwirtschaften*, Beck, 2004.

preenchessem o facto tributário – os gestores das redes nos casos em que também estivessem autorizados a prestar o serviço e os comercializadores<sup>(142)</sup>. Na argumentação do tribunal, a norma impositiva previa como factos geradores a utilização privativa ou o aproveitamento especial, bastando a verificação de um desses factos para que a taxa pudesse ser exigida<sup>(143)</sup>. Refira-se, ainda, que o pagamento daquela taxa isentava a empresa do pagamento de outras taxas municipais sobre a mesma actividade, como era o caso da *tasa por licencias urbanísticas*<sup>(144)</sup>.

No que respeita à forma de determinação da matéria colectável desta taxa, fez escola em Espanha, durante muitos anos, a sentença do Tribunal Supremo no caso do *Ayuntamiento de Sevilla* que considerou que não deveriam ser deduzidos ao valor das receitas brutas das empresas eléctricas alguns componentes da facturação obrigatória das mesmas que não tinham qualquer relação com as receitas, como era o caso das percentagens para o programa de investigação e desenvolvimento tecnológico, para o *stock* de urânio, para o combustível nuclear, a moratória nuclear, etc.

Todavia, a alteração da lei das finanças locais de 2002 (*Ley 51/2002*), na formulação que se mantém no *texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales (Real Decreto Legislativo 2/2004)* veio dar consagração legal ao entendimento jurisprudencial de o pagamento da taxa ser devido também pelas empresas que prestam serviço em regime de acesso de terceiros à rede, mas estabeleceu um conjunto de deduções ao conceito de receitas brutas para efeito de de-

terminação da matéria colectável da taxa que, na opinião dos autores, adulterou o sentido fixado anteriormente pela jurisprudência, aceitando os argumentos das empresas que operam no sector<sup>(145)</sup>.

Entre nós, não existe nenhum preceito semelhante, nem na lei das finanças locais, nem no regime geral das taxas, o que torna importante deixar aqui uma última nota sobre este tipo de tributos, no sentido de salientar que no caso das *empresas que exploram infra-estructuras essenciais*, o valor da taxa (caso se entenda que a mesma é devida) deve também reflectir o ónus decorrente do cumprimento das obrigações de serviço público. Por exemplo, seria manifestamente injusta e arbitraria a taxa pela ocupação do domínio público cuja exigibilidade sobre a empresa que explore infra-estructuras essenciais fosse calculada com base na área ocupada pelas infra-estructuras apenas para permitir arrecadar uma receita superior à que seria alcançada pela aplicação de outros critérios, devido ao facto de o cumprimento da obrigação de serviço público essencial compelir estas empresas a estender as infra-estructuras por uma área superior ao que ditaria a sua estratégia empresarial (exclusivamente assente no lucro).

Ainda no que respeita à determinação do valor da taxa pelo aproveitamento de bens do domínio público através da aplicação de uma percentagem ao volume de facturação das empresas, como acontece com as *Taxas Municipais por Direitos de Passagem* (TMDP)<sup>(146)</sup>, cabe referir que as mesmas podem também conduzir a uma violação de direito comunitário fiscal, por se aproximarem de *impostos especiais sobre o volume de negócios destas empresas* ou *impostos específicos sobre*

<sup>(142)</sup> Sobre a questão, vide ÁLVAREZ MARTÍN, *La liberalización del sector eléctrico y la tasa municipal por utilización privativa o aprovechamientos especiales del dominio público local*, 2003 (em especial, p. 117), e as várias referências jurisprudenciais aí colhidas. Neste contexto, discutiu-se também em Espanha a possibilidade de a taxa vir, no caso do fornecimento de energia eléctrica, a ser suportada pelos consumidores na medida em que os mesmos também utilizem a rede para aproveitamento económico, como é o caso do consumidor-autoprodutor no âmbito da microgeração.

<sup>(143)</sup> Sublinhe-se que o tribunal defendeu que não haveria sequer dupla tributação uma vez que o facto tributário não poderia ser preenchido, simultaneamente, pelas duas empresas. Neste enquadramento, só poderia haver dupla tributação se existisse dupla facturação do mesmo fornecimento, constituindo este caso uma infracção mais grave do que a dupla imposição da taxa. Cf. ÁLVAREZ MARTÍN, *La liberalización del sector eléctrico y la tasa municipal...*, cit., p. 118.

<sup>(144)</sup> Neste sentido, vide a decisão do STS de 9/12/1997, em ÁLVAREZ MARTÍN, *La liberalización del sector eléctrico y la tasa municipal...*, cit., pp. 159 e segs.

<sup>(145)</sup> Cf. art. 24.º, n.º 1, alínea c), onde se estipula que “No se incluirán entre los ingresos brutos, a estos efectos, los impuestos indirectos que graven los servicios prestados ni las partidas o cantidades cobradas por cuenta de terceros que no constituyan un ingreso propio de la entidad a la que se aplique este régimen especial de cuantificación de la tasa. Asimismo, no se incluirán entre los ingresos brutos procedentes de la facturación las cantidades percibidas por aquellos servicios de suministro que vayan a ser utilizados en aquellas instalaciones que se hallen inscritas en la sección 1.ª ó 2.ª del Registro administrativo de instalaciones de producción de energía eléctrica del Ministerio de Economía, como materia prima necesaria para la generación de energía susceptible de tributación por este régimen especial”.

<sup>(146)</sup> O n.º 2 do art. 106.º da Lei das Comunicações estabelece que a taxa resulta da aplicação de uma percentagem sobre cada factura emitida pelas empresas que oferecem redes e serviços de comunicações electrónicas acessíveis ao público, em local fixo, para todos os clientes finais do correspondente município. Para maiores desenvolvimentos, vide *supra* a caracterização das TMDP.

o consumo. Referimo-nos, concretamente, a uma possível violação do disposto no art. 33.º da Sexta Directiva do IVA<sup>(147)</sup>. Esta norma impede o Estado-Membro de criar impostos especiais (ou tributos equivalentes) que incidam sobre a base tributável do IVA. Tal violação, embora aparente, acaba por não ser muito relevante atendendo aos resultados práticos da discussão em torno da soberania fiscal e da *repartição de competências* entre a UE e os Estados nesta matéria<sup>(148)</sup>. A jurisprudência do Tribunal de Justiça tem-se revelado amplamente permissiva à manutenção e criação de impostos especiais que “concorrem” com o IVA<sup>(149)</sup>.

As mesmas considerações valem para a *renda dos parques eólicos*<sup>(150)</sup> (rendas devidas pelas entidades electroprodutoras de energia eólica aos municípios) que é calculada através da aplicação de uma percentagem (2,5%) sobre o pagamento mensal feito pela entidade receptora da electricidade produzida e a sua finalidade é, segundo a lei, “a conveniência de reflectir uma repartição dos benefícios globais que lhe são inerentes a nível nacional e local”.

### 2.1.2. As taxas pela prestação de um serviço e taxas pela remoção de um obstáculo jurídico

Nas *taxas pela prestação de um serviço* e nas *taxas pela remoção de um obstáculo jurídico* o valor da taxa é determinado de acordo

com o *valor da contraprestação que recebe o sujeito passivo*<sup>(151)</sup>.

Pese embora a exigência de uma relação de proporcionalidade ou de equivalência entre o valor da taxa e da contraprestação, devemos salientar que a correlação entre o serviço prestado ou a utilidade proporcionada com a remoção do obstáculo jurídico e o pagamento devido não tem de ser precisa. Alguns autores chegaram mesmo a admitir que o valor das taxas pudesse ser *superior ao custo do serviço*<sup>(152)</sup> desde que fosse respeitado o *critério de equivalência* entre o valor pago e o benefício individualizado alcançado pela prestação do serviço<sup>(153)</sup>. Trata-se, portanto, de uma *equivalência jurídica* entre as prestações e não de uma equivalência económica, que era, de resto, característica tradicional das tarifas<sup>(154)</sup>, embora hoje esta categoria se apresente mais complexa atendendo ao facto de ser um produto da actividade administrativa reguladora e independente<sup>(155)</sup>. A equivalência jurídica deve, contudo, fundamentar-se numa relação entre o custo do serviço e o valor da prestação.

A *equivalência jurídica* é materialmente determinada segundo o *princípio da igualdade* e o *princípio da proporcionalidade*<sup>(156)</sup>. O princípio da proporcionalidade tem, de resto, sido aplicado pelo Tribunal Constitucional alemão (*Bundesverfassungsgericht*) como parâmetro para a determinação da equivalência material entre prestação e contraprestação. De acordo com aquela jurisprudência, este princípio deve ser aplicado no seu sentido geral, sem qualquer especificidade, e

<sup>(147)</sup> Sexta Directiva 77/388/CEE do Conselho, de 17 de Maio de 1977, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios.

<sup>(148)</sup> Sobre o tema, vide CAAMAÑO ANIDO, *Constitución europea y poder tributario. Un nuevo reparto de la soberanía fiscal*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2007, pp. 71 e segs.

<sup>(149)</sup> Veja-se, a título ilustrativo, o Acórdão *Erna Pelzl/Steiermärkische Landesregierung (C-388/97)* – no qual o tribunal considerou que não violava o art. 33.º da Sexta Directiva a contribuição devida pelos empresários de um *Bundesland* que tinham um interesse económico no turismo, a qual era calculada, em princípio, com base no volume de negócios anual – e o Acórdão *SPAR Österreichische Warenhandels AG/Finanzlandesdirektion für Salzburg (C-318/96)* – no qual também considerou que não violava o art. 33.º da Sexta Directiva a contribuição devida pelos membros das câmaras de comércio cujo volume de negócios ultrapassasse determinado montante, calculado, em princípio, com base no IVA incluído no preço dos bens e serviços que lhes eram fornecidos.

<sup>(150)</sup> Tributo devido pelos produtores de energia eólica em regime especial previsto no ponto 27 do Anexo II do Decreto-Lei n.º 189/88, de 27 de Maio, na sua redacção actualizada, por último, pelo Decreto-Lei n.º 225/2007, de 31 de Maio.

<sup>(151)</sup> Cf. FERREIRO LAPATZA/SARTORIO ALBALAT, *Derecho Tributario: Parte Especial*, vol. III, Madrid, 2004, p. 378.

<sup>(152)</sup> Hoje, o art. 4.º, n.º 1, da *LRGTAL* estipula que o respectivo valor não deve ultrapassar o custo do serviço.

<sup>(153)</sup> Na esteira de TEIXEIRA RIBEIRO, vide, por último, XAVIER DE BASTO/A. LOBO XAVIER, «Ainda a distinção entre taxa e imposto: a inconstitucionalidade dos emolumentos notariais e registrais devidos pela constituição de sociedades», *cit.*, p. 22.

<sup>(154)</sup> Diferença aprofundada por TEIXEIRA RIBEIRO na distinção entre taxas e tarifas. Cf. «Anotação ao Acórdão do STA de 2 de Maio de 1996», *cit.*, pp. 296 e segs.

<sup>(155)</sup> Sublinhe-se que actualmente as tarifas obedecem a um conjunto de regras e princípios específicos na respectiva formação, os quais, apesar de pretensamente se fundamentarem apenas em critérios económicos acabam por comportar dimensões políticas (ex. convergência tarifária com regiões extrapeninsulares) que podem suscitar dúvidas quanto ao respectivo controlo e legitimidade. Sobre a natureza jurídica das tarifas, vide GASPARI ARIÑO ORTIZ, *Precios y tarifas en sectores regulados*, Comares, Granada, 2001.

<sup>(156)</sup> Cf. SCHMEHL, *Das Äquivalenzprinzip im Recht der Staatsfinanzierung*, *cit.*, pp. 109-112.



da sua aplicação resulta, desde logo, que não pode haver taxa quando não se verifique qualquer contraprestação por parte da entidade pública que a exige <sup>(157)</sup>.

Na determinação do que devemos entender actualmente por *valor adequado* no âmbito da aplicação do critério da equivalência, tomando por base uma equivalência económica entre as prestações, existem também discordâncias na doutrina nacional. Alguns autores defendem que o valor da taxa pode ser fixado em função do *valor da utilidade* auferida pelo beneficiário <sup>(158)</sup>, enquanto outra parte da doutrina entende, na esteira da posição tradicional entre nós <sup>(159)</sup>, que terá sempre de existir uma relação entre o valor da taxa e o custo do serviço <sup>(160)</sup>, não podendo esta ser utilizada como instrumento das entidades públicas, *maxime* os municípios, para financiarem serviços de âmbito geral ou atenderem à *utilidade derivada* que os sujeitos passivos retirem do bem ou serviço ou à respectiva capacidade contributiva <sup>(161)</sup>.

Ainda quanto à possibilidade de o critério da utilidade poder ser mobilizado para fundamentar a exigibilidade de taxas no âmbito do *financiamento de serviços* de interesse geral ou de serviços que, contemplando contraprestações específicas e genéricas para os respectivos utentes, se remuneram inteiramente a partir de taxas, é importante referir, na senda das conclusões que têm sido avançadas pela doutrina e

<sup>(157)</sup> Cf. SCHMEHL, *Das Äquivalenzprinzip im Recht der Staatsfinanzierung*, cit., pp. 111-112.

<sup>(158)</sup> Cf. CARDOSO DA COSTA, «Ainda a distinção entre “taxa” e “imposto” na jurisprudência constitucional», cit., p. 556.

<sup>(159)</sup> Cf. TEIXEIRA RIBEIRO, *Lições de Finanças Públicas*, Coimbra, 1994, p. 256.

<sup>(160)</sup> Cf. XAVIER DE BASTO/A. LOBO XAVIER, «Ainda a distinção entre taxa e imposto: a inconstitucionalidade dos emolumentos notariais e registrais devidos pela constituição de sociedades», cit., pp. 21 e segs.

<sup>(161)</sup> Veja-se, a este propósito, a decisão do Tribunal Constitucional no Acórdão n.º 256/2005, de 24 de Maio, publicada em <http://www.tribunalconstitucional.pt/acordaos>. Nesta decisão, o tribunal não julgou inconstitucionais as normas da CMVM que impõem o pagamento da taxa devida pelo serviço de registo e controlo de valores mobiliários escriturais também no caso de transmissão de valores mobiliários fora de bolsa, invocando que a *utilidade* obtida através da utilização do sistema de registo e controlo de valores mobiliários escriturais é de âmbito universal, estendendo-se, por essa razão, também às operações fora de bolsa. Ora, trata-se de uma decisão que merece a nossa crítica, pois confunde *critério da utilidade*, como medida de fixação do valor das taxas, quando o critério dos custos é, em si insuficiente, com *necessidade de existência de uma contraprestação individualizada*. Nesta conformidade, subscrevemos na íntegra os argumentos expendidos no voto de vencido pelo Conselheiro Rui Moura Ramos.

jurisprudência estrangeiras, que o limite será sempre constituído pela exigibilidade de um *benefício individualizável*.

Em França, a jurisprudência veio sublinhar, relativamente às *redevances*, figura que se aproxima das taxas cobradas em função dos serviços prestados, que deve existir um *princípio de correspondência mínima entre o montante pago e o correspondente serviço público*, constituindo *taxes fiscales* (figura tributária que se reconduz a um imposto) as quantias pagas a título de financiamento das despesas gerais dos serviços que não possam ser cobertas com as receitas ordinárias <sup>(162)</sup>.

Em Espanha, o parâmetro material da taxa pelo serviço público radica, também, no critério do *custo do serviço*, o que levou a doutrina a sugerir a distinção entre *custos trasladáveis* e os *custos imputáveis*, de forma a evitar que o Estado pudesse repercutir sobre os sujeitos passivos, a título de taxa, todos os custos de todos os serviços públicos.

Os *custos trasladáveis* correspondem à identificação dos custos relativos à utilidade do serviço de que apenas o sujeito passivo da taxa tenha beneficiado, sendo apenas esse o que lhe pode ser exigido. A sua determinação resulta da aplicação da *fórmula da “utilização zero”*, ou seja, primeiro devemos apurar os custos do serviço independentemente de qualquer utilização individualizada para, numa segunda fase, repercutir no sujeito passivo apenas a diferença entre o custo que a sua solicitação gerou e o custo que normalmente o funcionamento do serviço já origina. Nesta perspectiva, o *custo de utilização zero* dos serviços deve ser suportado através de impostos ou de contribuições especiais financeiras quando o serviço tenha sido instituído apenas para dar satisfação aos interesses de um grupo diferenciável de destinatários. Já a determinação dos *custos imputáveis* resulta da quantificação da utilidade do valor da prestação ou benefício recebido pelo utente do serviço. Pois bem, na quantificação das taxas devemos também atender, por força do princípio da equivalência, ao benefício global obtido pelo particular através da prestação do serviço ou da actividade administrativa.

<sup>(162)</sup> Neste sentido, o Acórdão do *Conseil Constitutionnel* estipula que as receitas destinadas ao financiamento geral de todas as despesas de uma “agência pública”, e não apenas ao financiamento dos serviços concretos e individualizados, não podem ser consideradas *redevances*, in XAVIER DE BASTO/A. LOBO XAVIER, «Ainda a distinção entre taxa e imposto: a inconstitucionalidade dos emolumentos notariais e registrais devidos pela constituição de sociedades», cit., pp. 16-17.

Trata-se, no fundo, de atender, subsidiariamente, à *utilidade derivada do serviço*, isto é, aos interesses particulares que o serviço gera e que estão para além do interesse público que justificou a respectiva instituição, impondo assim aos seus beneficiários o dever de “partilhar” com a comunidade uma parte das externalidades positivas que retiram de um serviço de interesse geral. Este critério é subsidiário do critério dos custos trasladáveis e só pode ser aplicado nos casos especiais em que a lei permita <sup>(163)</sup>.

Em caso de violação do princípio da equivalência, a taxa deixa de consubstanciar o pagamento da contraprestação recebida e passa a constituir, na medida desse excesso, uma receita unilateral da entidade pública. Por outras palavras, na falta de um regime geral para as contribuições especiais, considera-se imposto o valor que excede o montante da taxa determinado segundo o princípio da equivalência <sup>(164)</sup>.

## 2.2. O critério da compensação de custos

Como critério auxiliar do princípio ou critério do benefício, a doutrina refere também o *princípio da cobertura dos custos* (*Kostendeckungsprinzip*) <sup>(165)</sup>. Vale por dizer que na fixação do montante da taxa (como parâmetro material daquelas) é também tida em consideração a compensação do custo específico ocasionado à comunidade pelo facto

<sup>(163)</sup> Sobre a noção de *custos trasladáveis e custos imputáveis*, vide, por todos, RUIZ GARRIO, *Problemas Actuales de las Tasas*, cit., pp. 194-203.

<sup>(164)</sup> Alguma doutrina germânica defende que, no caso das taxas ambientais ou quando se destine a proteger ou promover recursos naturais, a tributação pode ter uma finalidade desincentivadora ou incentivadora de certos comportamentos, o que determinará um desvio ao *princípio da equivalência* (*Äquivalenzprinzip*) como critério material deste tipo de tributos. Mesmo no caso das *taxas desincentivadoras*, o valor não pode conduzir a uma situação de *tributo sufocante* (*erdrosselnde Gebühren*), constituindo esse, aparentemente, o único limite. Cf. TIPKE/LANG, *Steuerrecht*, cit., 2002, p. 47, e H.-W. ARNDT, *Grundzüge des Allgemeinen Steuerrechts*, München, 1988, p. 11. Entre nós, porém, estes fenómenos devem integrar o domínio da tributação extrafiscal com as consequências que mais adiante referiremos.

<sup>(165)</sup> No sentido de que a “cobertura de custos” (*Kostendeckung*) deve ser o primeiro objectivo das taxas, cabendo aos critérios da “igualdade de benefícios” (*Vorteilsausgleich*), “directão administrativa” (*Verhaltenslenkung*) e “fins sociais” (*soziale Zwecke*) um papel meramente subsidiário, de forma a garantir a *igualdade de despesa* (*Aufwandsausgleich*), vide, por todos, MICHAEL WILD, «Die Höhe der Verwaltungsgebühr», cit., p. 499.

tributário. O montante da taxa nesta acepção corresponderá ao *custo real* ou *previsível* do serviço e não pode ultrapassar este valor.

Este critério apresenta-se como um critério *subsidiário e indissociável* do critério da equivalência, destinado a salvaguardar que o valor das taxas seja suficiente para cobrir as despesas que as entidades públicas que prestam o serviço suportam na prossecução do mesmo. Os custos exercem, neste caso, uma “*função de interface*” (*schnittstellenfunktion der Kosten*) entre os dois critérios, dando origem a um modelo de financiamento orientado para os custos <sup>(166)</sup>.

Esta parece ser também a solução adoptada pela *LRGTAL* quando, no art. 4.º, faz referência expressa aos dois critérios (custo da actividade pública local e benefício auferido pelo particular) como elementos densificadores do juízo de proporcionalidade. Resulta daqui, em nosso entender, que nos casos em que os dois critérios concorram para a fixação do montante da taxa tem lugar uma dupla limitação: 1) em primeiro lugar, o montante da taxa há-de ser determinado em função do objectivo de satisfazer os custos do serviço, não podendo exceder o valor do benefício auferido (só pode repercutir sobre os utentes os custos trasladáveis); 2) em segundo lugar, o valor da taxa pode ter como referência o valor do benefício auferido pelo utente, mas não pode exceder o custo do serviço, sob pena de, na medida desse excesso, consubstanciar um tributo fiscal.

Sublinhe-se, contudo, que a doutrina alemã tem vindo a discutir a admissibilidade deste critério, como fundamento autónomo da determinação da contraprestação dos “*tributos pela utilização de infra-estruturas administrativas*” (*Benutzungsgebühren*). Este critério permitiria, no entender de uma parte dos autores, dar resposta ao problema do financiamento de tarefas desenvolvidas pelos municípios que não se traduzem numa contraprestação individual e concreta, mas cujo exercício decorre de uma necessidade gerada pelos munícipes. Pese embora o uso que vem sendo feito deste critério, os autores chamam a atenção para a necessidade de salvaguardar o *critério da equivalência* (do benefício) como parâmetro material das taxas, impedindo que estas se

<sup>(166)</sup> Cf., por todos, A. SCHMEHL, *Das Äquivalenzprinzip im Recht der Staatsfinanzierung*, cit., pp. 118 e segs.

transformem em meios fiscais de financiamento <sup>(167)</sup>.

Associado a esta questão coloca-se também o problema de serem admitidos tributos que assentam não no princípio da equivalência, mas antes, de forma exclusiva, no *princípio da compensação* (*Kompensationsprinzip*), isto é, taxas devidas não como contraprestação de um benefício individualizado, mas antes como compensação de um acréscimo de custos ou de um prejuízo gerado à comunidade. Trataremos desta questão, mais adiante, a propósito das taxas devidas por maior despesa.

### 2.3. O critério da capacidade contributiva

A doutrina portuguesa vem salientando que nas taxas não deve atender-se à *capacidade contributiva* do sujeito passivo. Entendem os autores que se a fixação do valor da taxa tiver por referência critérios relativos à *capacidade contributiva* revelada pelos sujeitos passivos, deverá o tributo ser qualificado como “taxa fiscal” e reconduzido ao regime jurídico dos impostos <sup>(168)</sup>.

Esta posição conhece algumas excepções. Uma parte da doutrina vem defendendo que a capacidade contributiva pode e deve ser, também, um elemento determinante do valor da taxa, embora funcionando apenas como *critério de desagravamento*. O mesmo é dizer que se afasta, como regra, a aplicação do *princípio da capacidade contributiva*, embora seja possível tomar em consideração a sua relevância, num “segundo momento”, como fundamento para o “desagravamento” do valor da taxa caso os sujeitos passivos demonstrem reduzido poder económico <sup>(169)</sup>.

<sup>(167)</sup> Cf., por todos, A. SCHMEHL, *Das Äquivalenzprinzip im Recht der Staatsfinanzierung*, cit., pp. 192-194.

<sup>(168)</sup> Aceitamos aqui a qualificação proposta por XAVIER DE BASTO/A. LOBO XAVIER, «Ainda a distinção entre taxa e imposto: a inconstitucionalidade dos emolumentos notariais e registrais devidos pela constituição de sociedades», cit., pp. 24 e segs.

<sup>(169)</sup> Cf. RUIZ GARIJO, *Problemas Actuales de las Tasas*, cit., p. 231. Esta ideia não anda longe da tese que propõe a aplicação do princípio da capacidade contributiva como um parâmetro geral de quantificação de todos os tributos, embora com carácter subsidiário aos princípios e regras gerais dos tributos quando não estejam em causa tributos unilaterais ou impostos. Neste

Alguns autores vão ainda mais longe e acrescentam que a capacidade contributiva é um critério que está subjacente ao critério da equivalência apurado segundo o princípio do benefício. Asseguram que o benefício individual que o sujeito passivo retira da contraprestação, o qual serve de parâmetro para a fixação do valor da taxa, corresponde, afinal, a uma manifestação de capacidade contributiva <sup>(170)</sup>. Acrescentam ainda que o princípio da equivalência e o princípio da capacidade contributiva formam um par complementar na determinação em concreto da contraprestação devida pelo sujeito passivo de qualquer tributo <sup>(171)</sup>.

Apesar de não estar legalmente previsto na *LRGTAL*, entendemos que o critério da capacidade contributiva poderá ser utilizado pelas autarquias na formulação de critérios regulamentares de desagravamento do valor da taxa em casos concretos, desde que devidamente fundamentados no princípio da justiça.

### 2.4. A extrafiscalidade: o critério da desincentivação de comportamentos

Mais problemáticos se nos afiguram os arts. 4.º, n.º 2, e 5.º, n.º 1, da *LRGTAL* e, no mesmo sentido, o art. 15.º, n.º 2, da nova Lei das Finanças Locais, ao contemplarem que o valor das taxas, respeitando a necessária proporcionalidade, pode ser fixado com base em critérios de *desincentivo* à prática de certos actos ou operações e visar, também, a promoção de finalidades sociais e de qualificação urbanística, territorial e ambiental.

sentido, CASADO OLLERO, «El principio de capacidad y el control constitucional de la imposición indirecta: (II). El contenido constitucional de la capacidad económica», in *Revista Española de Derecho Financiero*, n.º 34, 1982, pp. 230 e segs.

<sup>(170)</sup> Neste sentido, por todos, A. SCHMEHL, *Das Äquivalenzprinzip im Recht der Staatsfinanzierung*, cit., pp. 107-108.

<sup>(171)</sup> Neste sentido, por todos, A. SCHMEHL, *Das Äquivalenzprinzip im Recht der Staatsfinanzierung*, cit., p. 115. O critério da capacidade contributiva pode também dar origem a taxas progressivas, como sucede com a taxa dos infantários na Alemanha. Cf., por todos, MATHIAS JESTAEDT, «Staffelgebühren im Steuerstaat», in *Deutsches Verwaltungsblatt (DVBl)*, 24/Dez. 2000, pp. 1820 e segs.

Trata-se, aparentemente, de uma tentativa de introduzir *critérios extrafiscais* <sup>(172)</sup> no domínio das taxas. É uma finalidade em regra pouco coerente com a natureza jurídica dos tributos bilaterais. Se a taxa visa remunerar uma prestação individualizada que o sujeito passivo recebe, o valor deve ter como parâmetro o benefício alcançado e encontrar uma correspondência no custo do serviço <sup>(173)</sup>, o que, em regra, inviabiliza que a mesma possa alcançar um *valor excessivo* desincentivador do comportamento do sujeito passivo <sup>(174)</sup>.

Recorde-se que nas taxas, ao contrário do que sucede nos *preços públicos*, a prestação individualizada que o sujeito passivo recebe e tem de remunerar pode não ter origem num acto voluntário daquele. Todavia, provavelmente sensível a esta questão, o legislador optou por também subordinar as *taxas desincentivadoras* ao princípio da proporcionalidade, o que, se por um lado, resolve os problemas que antes referíamos, por outro, deixa-nos algumas dúvidas quando ao alcance útil do preceito, para além dos casos de agravamento e desagravamento do valor da taxa <sup>(175)</sup>.

<sup>(172)</sup> A *extrafiscalidade* é, como o próprio nome indica, um fenómeno associado aos impostos (tributos unilaterais e não às taxas). Consiste, numa definição elementar, “na utilização dos impostos ou dos benefícios fiscais com o objectivo principal de obtenção de resultados económicos e sociais”. Neste sentido, e para maiores desenvolvidos, vide CASALTA NABAIS, *Por um Estado Fiscal Suportável. Estudos de Direito Fiscal*, Almedina, Coimbra, 2005, pp. 134 e segs.

<sup>(173)</sup> Neste sentido, a doutrina salienta que a extrafiscalidade há-de limitar-se à elevação ou redução do valor da taxa. Cf. КИРЧНОВ, «Nichtsteuerliche Abgaben», *cit.*, p. 1127.

<sup>(174)</sup> КИРЧНОВ distingue três tipos de taxas extrafiscais ou de extrafiscalidade através das taxas: 1) *taxas por atrasos* (*Säumnisgebühr*) que constituem agravamentos das taxas por não cumprimento das obrigações dentro do prazo; 2) *taxas moderadoras* (*Missbrauchsgebühr*) que procuram evitar o abuso na utilização de serviços e bens públicos; 3) *taxas intimidatórias* (*Abschreckungsgebühren*) que evitam a deterioração do ambiente. O autor tem, porém, o cuidado de salientar que estas modalidades de taxas têm sempre alguma relação com a existência de um benefício individualizado e que a legitimidade da sua utilização radica na racionalização do acesso a bens e serviços públicos. Cf. КИРЧНОВ, «Nichtsteuerliche Abgaben», *cit.*, p. 1127.

<sup>(175)</sup> Veja-se o recente caso do art. 13.º, n.º 3, do *Regulamento das Custas Processuais*, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 34/2008, de 26 de Fevereiro, de acordo com a autorização legislativa constante do art. 2.º, n.º 1, alínea d), da Lei n.º 26/2007, de 23 de Junho, que prevê critérios de fixação da taxa de justiça que tenham em consideração os efeitos da “litigância em massa”, estabelecendo valores mais elevados para as sociedades que apresentem um volume anual de entradas em tribunal, no ano anterior, superior a 200 acções, procedimentos ou execuções. Trata-se de um *agravamento* da taxa devida pela utilização dos serviços de justiça (custas) por sociedades comerciais, que tem como objectivo estimular aquelas entidades a utilizar meios alternativos de resoluções de litígios no que respeita à cobrança de créditos.

Admitimos, contudo, que a referência legal à utilização da taxa como elemento de desincentivação de comportamentos há-de poder alcançar um efeito útil autónomo no limitado âmbito de uma “porta aberta” para o desenvolvimento de novos “serviços de âmbito local” criados em harmonia com o quadro normativo de competências e atribuições das autarquias locais em matérias como a protecção do ambiente e o urbanismo. Tais serviços, na medida em que comportem utilidades divisíveis, podem dar origem ao pagamento de uma taxa calculada, de acordo com os parâmetros materiais antes referidos, a qual, pela simples existência, contribuirá para desincentivar os comportamentos que constituam o respectivo facto tributário, assim se alcançando, também, uma finalidade dissuasora.

Já o n.º 2 do mesmo art. 5.º, ao referir que as autarquias locais podem criar taxas para financiamento de utilidades geradas pela realização de despesa pública local, quando destas resultem *utilidades divisíveis* que beneficiem um grupo certo e determinado de sujeitos, independentemente da sua vontade, hão-de ter também como corresponsável um benefício individualizável. A *utilidade divisível* deve entender-se aqui como sinónimo de *utilidade individualizável*, *i. e.*, como benefício mensurável alcançado por um sujeito passivo determinado, pois se se reconduzisse a um benefício diferenciado a favor de um grupo caberia antes na categoria das contribuições especiais, e, na falta de regime geral das mesmas, acabaria por ser considerado inconstitucional.

### III.<sup>a</sup> Parte

## O regime geral das taxas das autarquias locais

### 3. Aspectos específicos da lei que aprova o regime geral das taxas

Chegados a este ponto e uma vez explanada a nossa concepção de taxa, é tempo de passarmos à análise individualizada de alguns aspectos da recentemente publicada *LRGTAL*.

#### 3.1. Os casos de tributação por maior despesa quando existam utilidades divisíveis: *ainda taxa?*

Em primeiro lugar merece a nossa referência a alínea *f*) do n.º 1 do art. 6.º que, no âmbito da determinação da incidência objectiva das taxas dos municípios, inclui *as taxas pela prestação de serviços no domínio da prevenção de riscos e da protecção civil*.

Trata-se, a nosso ver, de um facto tributário dificilmente determinável. E menos ainda se o quisermos reconduzir a facto gerador do dever de pagar uma taxa, entendido, segundo defendemos, como um benefício individualizável para o sujeito passivo. Vejamos.

A *prevenção de riscos* é um conceito amplo, que dificilmente pode ser recortado como atribuição municipal. O risco compreendido no contexto da *sociedade de risco* a que se refere a doutrina alemã<sup>(176)</sup> identifica-se, *grosso modo*, com o potencial de danosidade resultante

<sup>(176)</sup> ULRICH BECK, *Risikogesellschaft, Auf dem Weg in eine andere Moderne*, Tradução Espanhola (*La sociedad del riesgo, Hacia una nueva modernidad*), Ediciones Paidós Ibérica, 1.ª ed., 1998; RICHARD HISKES, *Democracy, Risk, and Community*, Oxford University Press, Oxford, 1998; NIKLAS LUHMANN, *Soziologie des Risikos*, Walter de Gruyter, Berlin, 1991. HOFFMANN-RIEM, *Verfahrensprivatisierung als Modernisierung, in Verfahrensprivatisierung im Umweltrecht (Hrsg.)*, Nomos Verlagsgesellschaft, Baden-Baden, 1996, p. 10, e, entre nós, CARLA AMADO GOMES, *Risco e modificação do acto autorizativo concretizador de deveres de protecção do ambiente*, Coimbra Editora, Coimbra, 2007.

das novas tecnologias avaliado num horizonte relativamente longínquo e no quadro de uma responsabilização pelas gerações futuras assumida pelas gerações actuais. Trata-se, portanto, de uma atribuição das gerações actuais, não identificável ou recortável segundo níveis de hierarquia ou repartição circunscricional de poderes.

É, todavia, possível isolar alguns “riscos ocasionados pelo tipo de actividade exercida”<sup>(177)</sup>, os quais poderão dar origem ao pagamento de uma taxa nos estritos casos em que, por força destes riscos, a autarquia seja obrigada a criar um serviço especial para diminuir o impacto dos mesmos e esse serviço origine benefícios individualizáveis<sup>(178)</sup>.

Veja-se, neste sentido, o *gravamen catalán sobre instalaciones de riesgo* (tributo que incidia sobre instalações de risco situadas no território catalão como centrais nucleares, barragens, aeroportos, gasodutos, etc.) que o Tribunal Constitucional espanhol não declarou inconstitucional, tendo entendido que se tratava de um tributo não de carácter contributivo, mas antes retributivo, na medida em que o cálculo não dependia do valor do bem ou do rendimento por ele produzido, mas do risco que a exploração do mesmo encerrava, da sua perigosidade (o objecto do *gravamen* é o risco que encerram para a protecção civil as instalações e actividades aí abrangidas) medida em termos de protecção civil. O tributo pretendia corresponder a uma espécie de “seguro público obrigatório”<sup>(179)</sup> já que todo o produto das receitas era destinado à constituição de um *fundo de calamidade*. Apesar da argumentação expendida pelo tribunal, este tributo parece corresponder, afinal, como bem salienta a crítica da doutrina espanhola, a um *imposto*, na medida em que não tem correspondência em qualquer actividade administrativa prestada ao sujeito passivo<sup>(180)</sup>.

<sup>(177)</sup> H.-J. KOCH, «(Verfahrens-) Privatisierung im öffentlichen Baurecht», in *Verfahrensprivatisierung im Umweltrecht (Hrsg.)*, Nomos Verlagsgesellschaft, Baden-Baden, 1996, pp. 170-187.

<sup>(178)</sup> O sistema português (assim como o espanhol) divergem neste ponto, como vimos, do sistema jurídico brasileiro que admite *taxas para financiar serviços de policia* como é o caso da *taxa de controle e fiscalização ambiental* (brasileira) *vide*, por todos, YVES GANDRA DA SILVA MARTINS, «A taxa de controle e fiscalização ambiental», *cit.*, pp. 749 e segs.

<sup>(179)</sup> Esta figura foi tratada entre nós por SÉRVULO CORREIA a propósito da natureza jurídica das contribuições para a segurança social, «Teoria da relação jurídica de segura social», in *Estudos Sociais e Corporativos*, ano VII, n.º 27, 1968, pp. 300 e segs.

<sup>(180)</sup> *Vide*, por todos, GRAU RUIZ/HERRERA MOLINA, *Prólogo ao trabalho de Ortega Maldonado*, «Tasas sobre molestias y riesgos permitidos», IEF, in <http://www.ief.es/>.

O importante é justificar a imposição da taxa, impedindo que, a propósito de minorar impactes da sociedade de risco, possam vir a ser exigidas prestações tributárias assentes num facto tributário artificial<sup>(181)</sup>. É este esforço de definição conceptual que tem vindo a ser desenvolvido pela dogmática alemã a propósito da determinação do conceito que podemos definir por “*taxas de tolerância*” (*Duldungsgebühre*) devidas pelo uso intensivo de alguns recursos naturais<sup>(182)</sup>, bem como da admissibilidade das taxas pela utilização de infra-estruturas administrativas (*Benutzungsgebühre*) cujo montante seja determinado segundo o princípio da compensação de custos.

Estes tributos constituem, hoje, no entender da doutrina, um tipo especial de taxas: as “*taxas de compensação*” (*Kompensationsabgabe*)<sup>(183)</sup>. A função destas taxas não seria remunerar a contraprestação específica, mas antes *influenciar comportamentos* (*Lenkungssonderabgaben*) e compensar vantagens. Tal figura suscitou, desde cedo, problemas de compatibilidade com os princípios e as normas constitucionais alemãs. Para além da questão prévia que se prende com a admissibilidade de quantificar em termos pecuniários as utilizações perigosas de bens naturais, impunha-se ainda resolver o problema da legitimidade deste tributo, que, não decorrendo da remuneração de uma contraprestação específica, constituía uma excepção de duvidosa conformidade constitucional ao princípio do Estado fiscal<sup>(184)</sup>.

Estes tributos, que fogem ao orçamento e ao controlo parlamentar<sup>(185)</sup>, constituem, como a doutrina salienta, um meio perigoso de obtenção de recursos financeiros. Assim, pese embora a sua utilização e eficiência no domínio do direito do ambiente, os autores temem que, sob o manto desta legitimidade fundada na compensação devida às

entidades públicas para financiamento de tarefas de prevenção e salvaguarda de bens ambientais, possam vir a ser erigidos tributos inconstitucionais<sup>(186)</sup>. A solução mais correcta será reconduzir estes tributos à categoria de *contribuições especiais extrafiscais*, subordinadas a um regime jurídico próprio<sup>(187)</sup>.

Entre nós, existem também alguns exemplos de tributos enquadráveis nesta categoria que foram apreciados pelo Tribunal Constitucional. Referimo-nos, por exemplo, aos acórdãos que julgaram inconstitucionais as normas da Tabela de Taxas e Licenças do Município de Sintra que previam o pagamento de uma taxa anual por equipamentos de abastecimento de combustíveis líquidos sempre que os mesmos se encontrem instalados totalmente em terrenos privados, uma vez que neste caso não existe qualquer benefício individualizado para o sujeito passivo (não ocupa terrenos do domínio público), nem a sua actividade exige um serviço dedicado do Município do qual ele se apresente como beneficiário diferenciado<sup>(188)</sup>.

Uma vez realizadas as devidas precisões dogmáticas, parecem poder incluir-se na categoria *das taxas pela prestação de serviços no domínio da prevenção de riscos*, as *taxas pelo licenciamento de fogueiras e queimadas*<sup>(189)</sup>, que servirão para financiar serviços individualizáveis de bombeiros profissionais da administração, ou mesmo, numa formulação mais complexa, as *taxas pela exploração de infra-estruturas assentes em praias e zonas balneares*<sup>(190)</sup> na parte (e apenas nesta) em que seja possível identificar uma contraprestação individualizada

<sup>(186)</sup> Cf. ANDREAS VOSSKUHL, *Das Kompensationsprinzip*, cit., p. 247, e, em sentido mais favorável à admissibilidade destes tributos, HANSJÜRGENS, «Sonderabgaben aus finanzwissenschaftlicher Sicht – am Beispiel der Umweltpolitik», cit., pp. 20 e segs.

<sup>(187)</sup> A doutrina alemã incluiu entre as “taxas de compensação” o pagamento devido aos municípios por operações urbanísticas (*Stellplatzabgabe*), semelhante ao que acontece entre nós quando não possam ser realizadas cedências de terrenos.

<sup>(188)</sup> Vide, por último, o Acórdão n.º 536/2005, de 14 de Outubro de 2005, e, também, os Acórdãos n.ºs 329/2003, 204/2003 e 515/2000.

<sup>(189)</sup> Actividade incluída actualmente no âmbito legal das atribuições e competências municipais por transferência das competências anteriormente cometidas ao Governo Civil. Cf. Decreto-Lei n.º 310/2002, de 18 de Dezembro. Trata-se aqui de uma taxa pela remuneração de um serviço de prevenção, muito embora o mesmo possa requerer a intervenção dos bombeiros.

<sup>(190)</sup> Actividade incluída no âmbito legal das atribuições e competências municipais. Cf. art. 26.º, n.º 2, alínea I), da Lei n.º 159/99, de 14 de Setembro.

<sup>(181)</sup> Referimo-nos, por exemplo, à criação de taxas fundadas no princípio da precaução (ex. taxa sobre cultivo de transgénicos).

<sup>(182)</sup> Cf. SUSANNE MEYER, *Gebühren für die Nutzung von Umweltressourcen*, Dunker & Humblot, Berlín, 1995 apud Ortega Maldonado, «Tasas sobre molestias y riesgos permitidos», IEF, in <http://www.ief.es/>.

<sup>(183)</sup> Sobre o tema, por todos, ANDREAS VOSSKUHL, *Das Kompensationsprinzip*, cit., 1999, pp. 220 e segs.

<sup>(184)</sup> Cf. ANDREAS VOSSKUHL, *Das Kompensationsprinzip*, cit., p. 236.

<sup>(185)</sup> Cf. HANSJÜRGENS, «Sonderabgaben aus finanzwissenschaftlicher Sicht – am Beispiel der Umweltpolitik», cit., p. 22 e pp. 29 e segs.

(por exemplo, reforço de infra-estruturas de protecção marítima para proteger empreendimentos turísticos explorados por privados) <sup>(191)</sup>.

Quanto à *protecção civil*, prevê o art. 25.º da Lei n.º 159/99, de 14 de Setembro, a inclusão no leque de competências dos municípios a realização de investimentos no domínio da criação de corpos de bombeiros municipais, construção de quartéis para estes profissionais, aquisição do respectivo equipamento, bem como construção e manutenção de infra-estruturas de prevenção e apoio ao combate de fogos florestais e na participação em programas de limpeza e beneficiação de matas e florestas. É de sublinhar, que, entre nós, o serviço de bombeiros é financiado, essencialmente, através do *Imposto para o Serviço Nacional de Bombeiros*, cobrado pelas companhias de seguros segundo uma percentagem de 13% sobre os valores dos prémios dos seguros contra fogo e de transportes de mercadorias perigosas, incluindo o seguro de carga e o seguro de viaturas especificamente destinadas a esse tipo de transporte e 6% sobre o valor dos prémios de seguros agrícolas e pecuários <sup>(192)</sup>, o que não impedirá a exigibilidade de taxas sobre *serviços individualizados* <sup>(193)</sup>.

O que não deve admitir-se é a tentativa de, por esta via, ou seja, com fundamento no artigo da *LRGTAL* aqui em apreço, se legitimar a criação de taxas municipais sobre *serviços de interesse geral* em matéria de ambiente, urbanismo e prevenção de riscos, que se diluem, afinal, na protecção de interesses difusos <sup>(194)</sup>.

<sup>(191)</sup> Veja-se o caso da *tasa por servicios prestados en las playas* que um município da Comunidade de Valência quis liquidar aos estabelecimentos hoteleiros aí instalados e que o TSJ daquela Comunidade considerou não se reconduzir ao conceito de taxa por não ser identificável qualquer contraprestação específica para aqueles sujeitos passivos. Facto agravado pela circunstância de o município nem sequer ter criado qualquer actividade ou serviço acrescido na limpeza e gestão da praia. Cf. SIMÓN ACOSTA, *Las tasas de las Entidades Locales*, cit., p. 215.

<sup>(192)</sup> Redacção do Decreto-Lei n.º 97/91, de 2 de Março.

<sup>(193)</sup> Taxas que poderão ter como modelo a *tasa por el servicio de extinción de incendios* prevista em vários municípios de Espanha e destinada a remunerar a intervenção dos bombeiros na extinção dos incêndios urbanos, florestais ou agrícolas. Nestes casos, o facto tributário reside na prestação de serviços de extinção de incêndios e o valor da taxa é calculada segundo um valor/hora por pessoal e por material, estando contempladas isenções pessoais no caso de falta de recursos económicos do sujeito passivo. Veja-se, a título de exemplo, a *Ordenanza fiscal de las tasas por servicios del parque de bomberos del Ayuntamiento de Alicante*, disponível em [http://www.alicante-ayto.es/documentos/hacienda/ordenanzas\\_euro/bomberos.pdf](http://www.alicante-ayto.es/documentos/hacienda/ordenanzas_euro/bomberos.pdf).

<sup>(194)</sup> Veja-se o caso da *taxa de controlo e fiscalização ambiental* prevista na lei brasileira (art. 17.º-B, da Lei n.º 0165/2000). Trata-se de uma taxa exigida pelo IBAMA para controlo e

Por outras palavras, não pode retirar-se deste artigo da lei a consagração de uma manifestação do *princípio do poluidor pagador* <sup>(195)</sup>, ou de um qualquer dos seus subprincípios (*princípio do utilizador pagador*, *princípio do beneficiário pagador*, que mais não são do que a aplicação do conteúdo daquele princípio ambiental a outros domínios, como o urbanístico e as infra-estruturas), o qual tem raiz económica e se baseia na ideia de que o poluidor deve suportar os custos das medidas públicas para salvaguardar o ambiente <sup>(196)</sup>.

De resto, existem sérias reservas quanto à estruturação de um direito fiscal do ambiente assente em ecotaxas <sup>(197)</sup> em vez do tradicional recurso a eco-impostos <sup>(198)</sup>, o que poderia equivaler a uma modificação do parâmetro da *extrafiscalidade ambiental* para uma *parafiscalidade ambiental* assente num leque infindável de *contribuições especiais extrafiscais* de receita consignada, em clara violação do princípio

fiscalização de actividades potencialmente poluentes e utilizadoras de recursos naturais. Esta taxa apresenta, no entender da doutrina, inúmeros problemas de conformidade constitucional e legal: 1) não tem uma contraprestação específica, pois é devida pelo exercício genérico de poderes de polícia; 2) é exigida por uma entidade que não tem competência, nem meios técnicos, para o exercício das actividades de polícia que alegadamente fundamentam a sua exigibilidade; 3) constitui uma duplicação tributária face à taxa cobrada pelos municípios. Sobre o tema, por todos, JOSÉ MARCOS DOMINGUES, «As taxas ambientais no direito brasileiro», in *RevCEDOUA*, n.º 1/2006, pp. 9 e segs. Sublinhe-se, contudo, que o autor admite, em abstracto, a possibilidade de ser exigida uma taxa por serviços de polícia na fiscalização de bens ambientais, que se some às taxas devidas pelas actividades de licenciamento de actividades potencialmente poluentes.

<sup>(195)</sup> Este princípio foi introduzido no ordenamento jurídico internacional pela OCDE, posteriormente adoptado pelo direito comunitário originário (art. 130.º-R do Tratado de Roma) e finalmente assimilado pelo ordenamento jurídico nacional.

<sup>(196)</sup> Sobre o princípio do poluidor pagador, entre nós, ALEXANDRA ARAGÃO, *O Princípio do Poluidor Pagador*, Coimbra Editora, Coimbra, 1997.

<sup>(197)</sup> As taxas são instrumentos mais adequados à internalização das externalidades negativas que fundamentam a tributação, mas só os impostos permitem superar as dificuldades decorrentes da impossibilidade de identificar o causador do dano ambiental ou mesmo de o quantificar. Sobre o tema, vide CASALTA NABAIS, «Direito fiscal e tutela do ambiente em Portugal», in *Por um Estado Fiscal Suportável – Estudos de Direito Fiscal*, Almedina, Coimbra, 2005, pp. 325-355, e CLÁUDIA DIAS SOARES, *O imposto ambiental – directo fiscal do ambiente*, Cadernos CEDOUA, Almedina, Coimbra, 2002. Em sentido diverso, defendendo as ecotaxas e a utilidade desta figura como via de aplicação do princípio do poluidor pagador, ver ORTEGA MALDONADO, «Tasas sobre molestias y riesgos permitidos», IEF, in <http://www.ief.es/> (p. 212).

<sup>(198)</sup> Os *eco-impostos* prosseguem objectivos ambientais por uma dupla via: directamente, limitando a verificação dos factos geradores desses impostos e, indirectamente, na medida em que essa via falhe, utilizando as receitas proporcionadas pelos impostos para atenuar os efeitos anti-ecológicos provocados pela verificação dos seus factos geradores.

da coerência do sistema tributário <sup>(199)</sup>. Esta objecção não obsta a que sempre que seja possível, como o legislador de resto tem estabelecido, e os custos ambientais das actividades assim o permitam, se repercuta sobre os agentes económicos que exploram economicamente os recursos naturais uma parcela destes custos <sup>(200)</sup>.

Veja-se, a título de exemplo, a *taxa de recursos hídricos* (TRH) consagrada no art. 78.º, n.º 1, alínea b), da Lei da Água (Lei n.º 58/2005, de 29 de Dezembro). Aí se prevê que “as actividades susceptíveis de causarem um impacte negativo significativo no estado de qualidade ou quantidade de água” constituem base de incidência objectiva da TRH, ou seja, o facto tributário. A lei acrescenta ainda que este tributo visa *internalizar os custos ambientais* associados a tal impacte e à respectiva recuperação. Neste contexto, aplicando os princípios jurídicos relativos às taxas, poderemos dizer que este tributo só poderá ser considerado uma taxa na medida em que a contraprestação exigida ao sujeito passivo (que explora a actividade poluente ou potencialmente poluente) encontre uma qualquer referência em custos de serviços públicos de tratamento ou prevenção do inquinamento das águas por ele utilizadas. Caso contrário, se esse valor não for mensurável, será mais acertado reconduzir este tributo à categoria de *contribuições especiais extrafiscais*, ou de *eco-imposto* (imposto especial) sobre actividades hídricas poluentes.

Acresce ainda o facto de a protecção do ambiente ser uma tarefa essencialmente de âmbito nacional, cabendo primordialmente ao Governo a competência para determinar em concreto os pressupostos de factos de novos “impostos ambientais”, os quais, no entender de alguns autores, se localizam, essencialmente, na “constituição econó-

<sup>(199)</sup> Um dos principais defensores das ecotaxas é o alemão FRENZ que chegou mesmo a sustentar a “inconstitucionalidade de financiar determinadas necessidades públicas através de impostos, quando essas necessidades têm origem em comportamentos imputáveis a um específico grupo de contribuintes aos quais é possível imputar uma capacidade económica suficiente para suportar estes custos”. Este princípio da causalidade tributária deve, contudo, ser interpretado e aplicado de forma adequada, isto é, sem pôr em causa os princípios do Estado Social. Sobre o tema, vide BARQUERO ESTEVAN, *La función del tributo en el Estado social y democrático de Derecho*, Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, Madrid, 2002, pp. 129-132.

<sup>(200)</sup> No mesmo sentido, MUTIUS/LÜNENBÜRGER, «Verfassungsrechtliche Aspekte einer umfassenden ökologischen Ressourcenwirtschaft», in *Neue Zeitschrift Fuer Verwaltungsrecht (NVwZ)*, Heft 11, 1996, pp. 1061 e segs.

mica” <sup>(201)</sup>. Vale por dizer que o princípio da legalidade fiscal quanto aos “impostos ambientais” deve ser entendido no âmbito de uma ponderação e articulação entre a reserva parlamentar de lei em matéria de criação de impostos e a competência material do Governo para adoptar medidas políticas de promoção e defesa do ambiente. Daqui resulta que na criação destes impostos não deve prescindir-se de uma lei que habilite o Governo a legislar em matéria fiscal, mas a densificação dos elementos essenciais destes impostos pode ser remetida para o Governo.

Pela nossa parte, entendemos que o *princípio da coerência* deve estender-se a todo o sistema tributário e, nesta medida, também aos impostos extrafiscais, cabendo à Assembleia da República avaliar a necessidade, oportunidade e proporcionalidade do novo imposto <sup>(202)</sup>.

Prescindir da exigência de um benefício individualizável neste tipo de taxas violaria, também, os *princípios da bilateralidade, da proporcionalidade, da contraprestação divisível e individualizável* e da *equivalência entre prestação e benefício* acolhidos pelo legislador, como vimos, na definição do regime geral das taxas (arts. 4.º e 5.º). Assim, também por esta razão, as taxas por actividades de risco haveriam de ser, afinal, consideradas ilegais e inconstitucionais.

Veja-se o caso da *tasa por servicios de vigilancia especial* que o Município de Valência instituiu sobre o clube de futebol, com a finalidade de remunerar o esforço acrescido em serviços de gestão de tráfego, vigilância e segurança nas zonas adjacentes e envolventes do estádio de futebol em dias de jogo. Este tributo foi considerado incompatível com o conceito de taxa pelo Supremo Tribunal quer porque o mesmo não havia sido solicitado pelo clube, quer porque não acarretava qualquer benefício específico para o mesmo, beneficiando igualmente todo e qualquer morador ou mero transeunte naquela área <sup>(203)</sup>.

<sup>(201)</sup> Neste sentido, CASALTA NABAIS, *Direito fiscal*, cit., p. 423.

<sup>(202)</sup> Em sentido próximo, a doutrina alemã que qualifica como imposto estadual o tributo devido pela entrada de automóveis nas cidades (“*Nahverkehrsabgabe*”; “*City-Maut*”), G. MANSSEN, «Finanzverfassungsrechtliche Aspekte der Einführung einer sog. Nahverkehrsabgabe», in *Die Öffentliche Verwaltung (DÖV)*, 1/1996, pp. 12 e segs. Recentemente, outros autores salientam que este tipo de tributo apenas pode ser jurídico-constitucionalmente admitido se for instituído como uma verdadeira taxa pela concreta utilização dos acessos, vide R. STAUDA-CHER, *Verfassungsrechtliche Zulässigkeit von Sonderabgaben...*, cit., p. 217.

<sup>(203)</sup> Cf. SIMÓN ACOSTA, *Las tasas de las Entidades Locales...*, cit., p. 68.



### 3.2. *Taxas pelas actividades de promoção*

A *LRGTAL* prevê ainda a possibilidade de os municípios exigirem tributos como contrapartida de “actividade de promoção de finalidades sociais e de qualificação urbanística, territorial e ambiental” e, numa fórmula ainda mais ambígua, “de actividades de promoção de desenvolvimento e competitividade local e regional”, cabendo, ainda, a possibilidade de as freguesias poderem também exigir taxas pelas “actividades de promoção do desenvolvimento local”. Importa, pois, determinar como é que estas *taxas por actividades de promoção* podem e devem ser interpretadas em conformidade com os princípios legais e constitucionais antes referenciados <sup>(204)</sup>.

Começemos pelas *taxas por actividades de promoção de finalidades sociais e de qualificação urbanística, territorial e ambiental*.

A Lei n.º 159/99 prevê competências municipais nos seguintes domínios: 1) *acção social* – gestão de equipamentos e realização de investimentos em creches, lares para idosos e participação em programas de combate à pobreza e à exclusão social; 2) *protecção do ambiente e saneamento básico* – como, por exemplo, na implantação e gestão de equipamentos de abastecimento de água, redes locais de monitorização da qualidade do ar, gestão de áreas protegidas de interesse local, gestão de recursos hídricos, manutenção de praias; e 3) *ordenamento do território e urbanismo* – para além dos licenciamentos de operações urbanísticas, também a delimitação de áreas de desenvolvimento urbano e construção prioritária e de áreas de controlo urbano, áreas críticas de recuperação e reconversão urbanística, renovação de áreas degradadas, proposta de integração e exclusão de áreas na RAN e na REN. Todavia, resulta difícil na maior parte destas tarefas municipais identificar a prestação de serviços a que possam corresponder benefícios divisíveis e individualizáveis, adequados à qualificação de contraprestação de uma taxa.

<sup>(204)</sup> Veja-se o caso italiano da *tassa regionale per il diritto allo studio universitario* cuja receita se destina a financiar as bolsas de estudo de estudantes universitários de mérito carenciados, que a doutrina qualifica como impostos indirectos. Cf. BOSI/GUERRA, *I tributi nell'economia italiana*, 6.ª ed., il Mulino, Bologna, 2005, p. 218.

Vale assim por dizer que só na exacta medida em que uma tal contraprestação se verifique é que poderá ser exigida a taxa.

Refira-se, a este propósito, o exemplo espanhol das *tasas por los servicios de guardería rural y complementarios*, instituídas por alguns municípios, particularmente da Comunidade de Valência, como contrapartida dos serviços municipais de guarda de sementeiras, prevenção de incêndios florestais, prevenção de pragas, guarda do estado de conservação, limpeza e reparação de caminhos rurais, barrancos e cursos de água e outros serviços de interesse geral agrário. Esta taxa incidia sobre todos os proprietários de explorações agrícolas e era cobrada anualmente segundo um valor específico fixado por área. A liquidação da taxa foi impugnada por um proprietário rural cuja exploração havia sido consumida por um incêndio e que, por essa razão, há dois anos que não era produtiva. Alegava o impugnante que não auferia qualquer benefício (contrapartida específica) na medida em que a exploração estava inactiva. A sentença do STJ de 3/11/1997 deu razão ao impugnante, considerando que o tributo exigido era incompatível com a natureza de uma taxa, pois não só incidia sobre todos os proprietários independentemente da verificação ou não do benefício (violação do princípio da bilateralidade) como assentava na capacidade contributiva dos proprietários rurais calculada pela proporção da superfície das respectivas parcelas de terreno e não na proporção do benefício auferido (violação do princípio da proporcionalidade) <sup>(205)</sup>.

Quanto às *taxas por actividades de promoção de desenvolvimento local* devemos igualmente partir do disposto na Lei n.º 159/99 para apurar o tipo de actividades em questão. Trata-se, segundo o art. 28.º daquele diploma, de competências em matéria de apoio e incentivo ao emprego, à formação profissional, à promoção do turismo local, à fixação de empresas, para referir alguns exemplos. Também neste caso nos parece fundamental que as taxas apenas possam ser exigidas quando existirem contraprestações divisíveis e individualizáveis. Aliás, a doutrina alemã é clara nesta matéria ao afirmar que são inconstitucionais também as *contribuições de promoção* (por exemplo, em matéria

<sup>(205)</sup> Sobre esta decisão, vide SIMÓN ACOSTA, *Las tasas de las Entidades Locales*, cit., pp. 229-203.

de vinho, actividades artísticas ou mesmo promoção local e regional), cabendo às entidades públicas que pretendam promover a sua marca afectar fundos orçamentais a esse efeito <sup>(206)</sup>.

Assim, para além das já clássicas *taxas devidas pelos licenciamentos* – industrial, fiscalização de empreendimentos turísticos, hoteleiros e comerciais, exploração de massas minerais a céu aberto – e *pelas actividades de controlo metrológico de equipamentos*, integrarão ainda esta categoria, as remunerações de serviços municipais individualizáveis, a que algumas actividades económicas aí instaladas tenham dado origem <sup>(207)</sup>.

### 3.3. O regresso das impugnações administrativas prévias necessárias?

Uma última nota na análise da *LRGTAL* para salientar a nossa perplexidade perante o disposto no n.º 5 do art. 16.º: “a impugnação judicial depende da prévia dedução da reclamação prevista no n.º 2 [reclamação deduzida perante o órgão que efectuou a liquidação da taxa] no prazo de 30 dias a contar da notificação da liquidação”.

Trata-se, ao que parece, de uma *impugnação administrativa necessária* que faz “ressuscitar” os fantasmas da *impugnação administrativa prévia* após o anúncio da respectiva morte por uma parte da doutrina administrativista <sup>(208)</sup> e que não encontra também, em nosso

<sup>(206)</sup> Neste sentido, R. STAUDACHER, *Verfassungsrechtliche Zulässigkeit von Sonderabgaben...*, cit., p. 218.

<sup>(207)</sup> Incluem-se nesta categoria as *taxas por licença de abertura de estabelecimentos*, exigida pelos municípios sempre que os estabelecimentos comerciais sofram alterações relevantes relativamente às características que detinham aquando do licenciamento inicial que justifiquem um novo controlo para salvaguardar os interesses dos “vizinhos”, como é caso da mudança de actividade empresarial (era uma loja de roupa e passa a ser um café). Todavia, não falta jurisprudência espanhola que qualifica estas taxas como meros instrumentos de obtenção de receitas sempre que a taxa é exigida por factos tributários que não justificam qualquer intervenção preventiva do município (ex. quando há aumento de capital ou alteração da denominação social). Cf. SIMÓN ACOSTA, *Las tasas de las Entidades Locales*, cit., p. 52.

<sup>(208)</sup> Neste sentido, VASCO PEREIRA DA SILVA, *O contencioso administrativo no divã da psicanálise*, Almedina, Coimbra, 2005, pp. 293-295. Em sentido contrário, ver, por todos, VIEIRA DE ANDRADE, *A Justiça Administrativa (lições)*, 9.ª ed., Almedina, Coimbra, 2006, pp. 305 e segs.

entender, uma explicação que possa ser sustentada nos princípios que informam as garantias dos contribuintes <sup>(209)</sup>.

Recorde-se que no processo tributário, quer a reclamação graciosa (arts. 68.º e segs. do CPPT), quer o recurso hierárquico (arts. 66.º e 67.º do CPPT) são, em regra, facultativos. A lei apenas impõe a *impugnação administrativa necessária* nos casos de autoliquidação (art. 131.º do CPPT), retenção na fonte (art. 132.º do CPPT), pagamento por conta (art. 133.º do CPPT) e actos de fixação de valores patrimoniais (art. 134.º do CPPT). O mesmo é dizer, na esteira da doutrina fiscal, quando a impugnação se traduza, afinal, numa “administrativização” dos actos dos particulares, resultante de uma homologação implícita pela Administração das liquidações feitas pelo sujeito passivo <sup>(210)</sup>, compreensível pelo facto de em todas estas situações o valor do imposto, o valor da retenção ou o pagamento por conta haver sido determinado pelo sujeito passivo sem qualquer intervenção ou controlo prévio da Administração Fiscal.

Ora, nas taxas municipais, segundo o disposto no art. 10.º da *LRGTAL*, caberá aos regulamentos municipais de criação de taxas estabelecer as regras relativas à liquidação e cobrança dos tributos. Assim, poderão os municípios, por cada tipo de taxa, fixar o tipo de liquidação que considerem mais adequado. Todavia, a regra da *impugnação administrativa prévia para o órgão administrativo que efectuou a liquidação* <sup>(211)</sup> valerá para qualquer das modalidades de liquidação que em concreto vier a ser instituída, incluindo, claro está, os casos de liquidação administrativa.

É precisamente quanto a estes – os casos de liquidação administrativa das taxas – que consideramos excessivo e desadequado, face ao actual contexto processual administrativo e fiscal, a imposição de uma impugnação administrativa prévia. É que tratando-se de uma liquida-

<sup>(209)</sup> Para uma perspectiva geral das garantias dos contribuintes, vide, por todos, CASALTA NABAIS, *Direito Fiscal*, cit., pp. 361 e segs.

<sup>(210)</sup> Construção que se deve entre nós a VIEIRA DE ANDRADE, in *Lições de direito administrativo e fiscal ao 3.º ano do curso de 1993-1994*, policopiado, Coimbra, 1994, p. 43. No mesmo sentido, CASALTA NABAIS, *Direito Fiscal*, cit., p. 392.

<sup>(211)</sup> A reclamação a que se refere o art. 16.º da *LRGTAL* não constitui uma reclamação graciosa para efeitos do disposto no Código de Procedimento e Processo Tributário, o que afasta, desde logo, a aplicação do prazo de 15 dias para a impugnação previsto no art. 102.º, n.º 2, daquele diploma. Neste sentido, vide Acórdão do STA de 19/12/2007.

ção pelos órgãos do município, parece razoável considerar como muito pouco provável a “modificação do acto tributário” em sede de reclamação, o que significará, portanto, que este preceito apenas determina que o sujeito passivo terá de aguardar pela decisão da reclamação ou pelo decurso do respectivo prazo para poder impugnar as liquidações ilegais de taxas municipais.

Ainda que se pudessem invocar aqui algumas vantagens que uma parte da doutrina administrativista ainda hoje reconhece à impugnação administrativa necessária <sup>(212)</sup>, reconduzidas, essencialmente, à possibilidade de se discutir, para além da ilegalidade do acto também a respectiva inconveniência, a verdade é que não podemos esquecer que, na apreciação da legalidade dos actos tributários, a Administração está vinculada à lei, de forma mais intensa, o que afasta, em grande medida, a possibilidade de recorrer a critérios de mérito. Esta vinculação à lei é, porém, mais intensa nos impostos que nas taxas, pois aqui sempre poderá haver maior margem de discricionariedade na determinação do *valor do benefício*.

Pese embora este último argumento, somos da opinião que o direito a uma tutela jurisdiccional efectiva deveria dar lugar à consagração da reclamação prévia como facultativa sempre que a taxa fosse de liquidação administrativa.

#### 4. Apreciação global

Chegados ao fim destas nossas reflexões sobre o *regime geral das taxas das autarquias locais* faremos um breve balanço global do diploma.

Assim, em primeiro lugar, saudamos o facto de consagrar um *conceito geral para as taxas das autarquias locais* assente no *princípio*

<sup>(212)</sup> Embora neste caso não seja aplicável a *suspensão da eficácia do acto*, pois, conforme resulta do art. 69.º, alínea *f*), do CPPT, aqui aplicável subsidiariamente por força do silêncio da *LRGTAL* e segundo o art. 2.º da mesma, uma das regras fundamentais da reclamação graciosa é a inexistência de efeito suspensivo. Sobre a conveniência, ainda hoje, de impugnações administrativas prévias, *vide*, por todos, VIEIRA DE ANDRADE, *A Justiça Administrativa*, *cit.*, pp. 305 e segs.

*da bilateralidade* – ou, como pretende o nosso legislador, definir um regime geral das taxas dos municípios e das freguesias pelo qual se delimita o facto tributário como actividade administrativa que afecte, beneficie ou se refira a uma pessoa determinada e da qual resulte uma contraprestação divisível e individualizável <sup>(213)</sup> –, e positivar *os princípios e critérios fundamentais da fixação do valor dos tributos bilaterais*, radicados no *princípio da proporcionalidade* – princípio que é aferido pelo *benefício individualizado* alcançado pelo sujeito passivo, complementado com a referência ao *custo do serviço*.

Sublinhe-se que a actual consagração de um regime geral para as taxas das autarquias locais não preenche definitivamente o vazio legal, qualificado como uma verdadeira *inconstitucionalidade por omissão* <sup>(214)</sup>, pois fica ainda por determinar o regime geral das taxas das restantes entidades administrativas, bem como um regime geral para as contribuições financeiras a favor de entidades públicas. Este último, hoje, certamente mais urgente e necessário, não apenas porque são estes os tributos que maior polémica vêm suscitando, como ainda porque o regime geral das taxas das autarquias locais há-de servir, para já, com as devidas adaptações, também como parâmetro para as taxas das demais entidades administrativas.

A concretização do princípio da *coerência do sistema tributário*, que constitui em nosso entender uma garantia fundamental dos contribuintes, exige a aprovação urgente daqueles regimes jurídicos gerais. Até lá, tal como tem sido a regra com as taxas das autarquias locais, apenas os tribunais (jurisdição tributária e jurisdição constitucional) poderão continuar a proteger os contribuintes dos inúmeros abusos cometidos por entidades administrativas, que, desprovidas de poder legislativo e pressionadas pela falta de recursos financeiros, instituem “taxas fictícias” e outras contribuições com objectivos exclusivamente financeiros. De facto, o nosso receio é o de que, apesar de existir actualmente uma cobertura constitucional para todos os tributos, se possa ainda afirmar que as taxas constituem, como assinalava a doutrina an-

<sup>(213)</sup> Neste sentido, FERREIRO LAPATZA/SARTORIO ALBALAT, *Derecho Tributario: parte especial*, vol. III, 24.ª ed., Marcial Pons, Madrid, 2004, p. 377.

<sup>(214)</sup> Cf. GOMES CANOTILHO/VITAL MOREIRA, *Constituição da República Portuguesa Anotada*, *cit.*, p. 1096.

tes da revisão constitucional de 1997, “uma zona franca onde se refugia o tributador menos escrupuloso e onde os contribuintes não encontram defesas apropriadas”<sup>(215)</sup>.

O que propomos com a autonomização do *princípio da coerência do sistema tributário* e a respectiva elevação a parâmetro de controlo dos tributos como elemento densificador dos princípios da segurança jurídica e da igualdade na contribuição para os encargos públicos é, sobretudo, uma ordenação racional e materialmente adequada da repartição da carga tributária pelos sujeitos passivos. Trata-se de estabelecer parâmetros de controlo e de transparência no financiamento das entidades públicas, evitando a instrumentalização que tem vindo a ser feita das taxas, imprimindo por esta via, também, um aumento da justiça na contribuição para os encargos públicos. Exigir que a taxa deixe de constituir entre nós uma “categoria tributária camaleónica” é o *leit motiv* deste trabalho.

(215) Cf. VIEIRA DE ANDRADE, *Lições de direito administrativo e fiscal...*, cit., p. 22.

## Referências Bibliográficas

- ALARCÓN GARCÍA, *Manual del Sistema Fiscal Español*, Thomson, Madrid, 2005
- ALBERTO XAVIER, *Manual de Direito Fiscal*, Lisboa, 1974
- ÁLVAREZ MARTÍN, *La liberalización del sector eléctrico y la tasa municipal por utilización privativa o aprovechamientos especiales del dominio público local*, Bayer Hnos, Barcelona, 2003
- AMADO GOMES, Carla, *Risco e modificação do acto autorizativo concretizador de deveres de protecção do ambiente*, Coimbra Editora, Coimbra, 2007
- ARAGÃO, Alexandra, *O Princípio do Poluidor Pagador*, Coimbra Editora, Coimbra, 1997
- ARIÑO ORTIZ, Gaspar, *Precios y tarifas en sectores regulados*, Comares, Granada, 2001
- BARQUERO ESTEVAN, *La función del tributo en el Estado social y democrático de Derecho*, Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, Madrid, 2002
- BECK, Ulrich, *Risikogesellschaft, Auf dem Weg in eine andere Moderne*, Tradução Espanhola *La sociedad del riesgo, Hacia una nueva modernidad*, Ediciones Paidós Ibérica, 1.ª ed., 1998
- BOBES SÁNCHEZ, María José, *La Teoría del dominio público y el derecho de carreteras*, Iustel, Madrid, 2007
- BOHLEY, Peter, *Gebühren und Beiträge*, Mohr Siebeck, Tübingen, 1977
- BOSI/GUERRA, *I tributi nell'economia italiana*, 6.ª ed., il Mulino, Bologna, 2005
- BRAZ TEIXEIRA, *Princípio de Direito Fiscal*, vol. I, 3.ª ed., Almedina, Coimbra, 1993
- BURGI, Martin, «Selbverwaltung angesichts von Europäisierung und Ökonomisierung», in *Veröffentlichungen der Vereinigung der Deutschen Staatsrechtslehrer*, 2003, pp. 436 e segs.
- «Privatisierung», in ISENSEE/KIRCHHOF, *Handbuch des Staats Rechts*, 3.ª ed., Band IV, Müller, Heidelberg, 2006
- CAAMAÑO ANIDO, *Constitución europea y poder tributario. Un nuevo reparto de la soberanía fiscal*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2007
- CARDOSO DA COSTA, «Ainda a distinção entre “taxa” e “imposto” na jurisprudência constitucional», in *Livro de Homenagem a José Guilherme Xavier de Basto*, Coimbra, 2006, pp. 547 e segs.

- «Sobre o princípio da legalidade das “taxas” (e das “demais contribuições financeiras”)), in *Estudos em Homenagem ao Professor Doutor Marcello Caetano no Centenário do seu Nascimento*, vol. I, FDUL, Coimbra Editora, 2006, p. 797
- CASADO OLLERO, «El principio de capacidad y el control constitucional de la imposición indirecta: (II). El contenido constitucional de la capacidad económica», in *Revista Española de Derecho Financiero*, n.º 34, 1982, pp. 230 e segs.
- CASALTA NABAIS, *Direito Fiscal*, 4.ª ed., Almedina, Coimbra, 2006
- «A autonomia financeira das autarquias locais», in *Boletim da Faculdade de Direito*, Coimbra, 2006, p. 44
- *O Dever Fundamental de Pagar Impostos, Contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo*, Almedina, Coimbra, reimpressão de 2004
- *Por um Estado Fiscal Suportável. Estudos de Direito Fiscal*, Almedina, Coimbra, 2005, pp. 134 e segs.
- CASSESE, Sabino, «Il sorriso del gatto, ovvero dei metodi nello studio del diritto pubblico», in *Annuario*, 2006, pp. 87-101
- CHINCHILLA MARÍN, *Bienes patrimoniales del Estado*, Marcial Pons, Madrid, 2001
- CHIRI, S., «Le caratteristiche economiche delle infrastrutture e dei servizi locali di pubblica utilità», in *Dai Municipi all'Europa. La trasfazione dei servizi pubblici locali*, Il Mulino, 2004
- CINTIOLI, Fabio, «Le reti come beni pubblici e la gestione dei servizi», in *Diritto amministrativo*, 2/2007, pp. 293 e segs.
- COBO OLVERA, *Régimen Jurídico de los Bienes de las Entidades Locales*, La Ley, Madrid, 2006
- D'ALBERTI, Marco, «Diritto pubblico dei mercati e analisi economica», in *Annuario*, 2006, pp. 21-49
- DOLZER/VOGEL/GRASSHOF, *Bonner Kommentar zum Grundgesetz (Art. 104a)*, 1997
- DOMINGUES, José Marcos, «As taxas ambientais no direito brasileiro», in *Revista CEDOUA*, 1/2006, pp. 9 e segs.
- DOURADO, Ana Paula, *O princípio da legalidade fiscal – tipicidade, conceitos jurídicos indeterminados e margem de livre apreciação*, Almedina, Coimbra, 2007
- FALCÓN Y TELLA, «La finalidad financiera en la gestión del patrimonio», in

- Revista Española de Derecho Financiero*, n.º 35, 1982, p. 368
- FALSITTA, Gaspare, *Manuale di Diritto Tributario, II Parte Speciale*, 4.ª ed., Padova, 2005
- FERNÁNDEZ ACEVEDO, Rafael, *Las concesiones administrativas de dominio público*, Civitas, Madrid, 2007
- FERREIRO LAPATZA/SARTORIO ALBALAT, *Derecho Tributario: parte especial*, Marcial Pons, Madrid, 2004
- GALLO, Franco, *Le ragioni del fisco*, il Mulino, Bologna, 2007
- GANDRA DA SILVA MARTINS, Yves, «A taxa de controle e fiscalização ambiental», in HELENO TÖRRES, *Direito Tributário Ambiental*, Malheiros Editores, São Paulo, 2005
- GAWEL, Erik, «Das Steuerstaatsgebot des Grundgesetzes», in *Der Staat*, 39/2000, p. 217
- GOMES CANOTILHO, *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*, 7.ª ed., Almedina, Coimbra, 2003
- «Tribunal de Contas como instância dinamizadora do princípio republicano», comunicação apresentada no Porto em 8 de Abril de 2008, em publicação na Revista do Tribunal de Contas
- GOMES CANOTILHO/VITAL MOREIRA, *Constituição da República Portuguesa Anotada*, anotação ao art. 103.º, vol. I, 4.ª ed. revista, Coimbra Editora, Coimbra, 2007
- GONÇALVES, Pedro, *Entidades privadas com poderes públicos*, Almedina, Coimbra, 2005
- *Regulação, Electricidade e Telecomunicações*, CEDIPRE, 2007
- GONZÁLEZ GARCÍA, *Financiación de infraestructuras públicas y estabilidad presupuestaria*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2006
- GONZÁLEZ RÍOS, *El Dominio Público Municipal*, 2.ª ed., Comares, Granada, 2005
- GRAMM, Christof, «Vom Steuerstaat zum gebührenfinanzierten Dienstleistungsstaat?», in *Der Staat*, 36/1997, p. 277
- GRAU RUIZ/HERRERA MOLINA, *Prólogo ao trabalho de Ortega Maldonado, «Tasas sobre molestias y riesgos permitidos»*, IEF, in <http://www.ief.es/>
- HANSJÜRGENS, «Sonderabgaben aus finanzwissenschaftlicher Sicht – am Beispiel der Umweltpolitik», in *Steuer und Wirtschaft (StuW)*, 1/1993, pp. 20 e segs.
- HENDLER, Reinhard, «Gebührenstaat statt Steuerstaat», in *Die Öffentliche Verwaltung (DÖV)*, 18/1999, p. 755

- HENNEKE, «Verfassungsrechtlicher Schutz der Gemeindeverbände vor gesetzlichem Aufgabenentzug im dualistischen und monistischen Aufgabenmodell», in *Zeitschrift für Gesetzgebung (ZG)*, 1/2002
- HISKES, Richard, *Democracy, Risk, and Community*, Oxford University Press, Oxford, 1998
- HOFFMANN-RIEM, *Verfahrensprivatisierung als Modernisierung*, In *Verfahrensprivatisierung im Umweltrecht* (Hrsg.), Nomos Verlagsgesellschaft, Baden-Baden, 1996
- JESTAEDT, Mathias, «Staffelgebühren im Steuerstaat», in *Deutsches Verwaltungsblatt (DVBl)*, 24, Dez. 2000, pp. 1820 e segs.
- JUAN LOZANO/RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, *La colaboración público-privada en la financiación de las infraestructuras y servicios públicos. Una aproximación desde los principios jurídico-financieros*, IEF, Madrid, 2006
- KIRCHHOF, «Nichtsteuerliche Abgaben», in ISENSEE/KIRCHHOF, *Handbuch des Staats Rechts*, 3.<sup>a</sup> ed., Band V, Müller, Heidelberg, 2007, pp. 1101 e segs.
- KOCH, H.-J., «(Verfahrens-) Privatisierung im öffentlichen Baurecht», in *Verfahrensprivatisierung im Umweltrecht (Hrsg.)*, Nomos Verlagsgesellschaft, Baden-Baden, 1996
- KÜHLING, *Sektorspezifische Regulierung in den Netzwirtschaften*, Beck, 2004
- KYRILL-A. SCHWARZ, «Finanzausgleich und föderale Aufgabenstruktur», in *Zeitschrift für Gesetzgebung (ZG)*, 3/2004, pp. 268 e segs.
- LAGO PEÑAS (COORD.), *La financiación del Estado y de las autonomías: perspectivas de futuro*, IEF, Madrid, 2007
- LUHMANN, Niklas, *Soziologie des Risikos*, Walter de Gruyter, Berlin, 1991
- MANSEN, «Finanzverfassungsrechtliche Aspekte der Einführung einer sog. Nahverkehrsabgabe», in *Die Öffentliche Verwaltung (DÖV)*, 1/1996, pp. 12 e segs.
- MATTHIAS KOHL, *Das Prinzip der widerspruchsfreien Normgebung*, Verlag Dr. Kovac, Hamburg, 2007
- MERINO JARA, *Contribuciones especiales*, Aranzadi, 2002
- MIRANDA, JORGE/MEDEIROS, Rui, *Constituição Portuguesa Anotada*, II, Coimbra Editora, Coimbra, 2006, pp. 535-536
- MUSIL, Andreas, «Steuerbegriff und Non-Affektationsprinzip», in *Deutsches Verwaltungsblatt (DVBl)*, 15/2007, pp. 1526-1532
- MUTIUS/LÜNENBÜRGER, «Verfassungsrechtliche Aspekte einer umfassenden ökologischen Ressourcenwirtschaft», in *Neue Zeitschrift fuer Verwaltungsrecht (NVwZ)*, Heft 11, 1996, pp. 1061 e segs.
- NATALINI, Alessandro, *Il tempo delle riforme amministrative*, Il Mulino, Bologna, 2006
- ORTEGA MALDONADO, «Tasas sobre molestias y riesgos permitidos», IEF, in <http://www.ief.es/>
- ORTIZ VAAMONDE, Santiago, *El levantamiento del velo en el Derecho Administrativo. Régimen de contratación de los entes instrumentales de la Administración, entre sí y con terceros*, La Ley, Madrid, 2004
- PAZ FERREIRA, «Ainda a propósito da distinção entre impostos e taxas: o caso da taxa municipal pela realização de infra-estruturas urbanísticas», in *Ciência e Técnica Fiscal*, n.º 380, pp. 57 e segs.
- *Em torno das constituições financeira e fiscal e dois novos desafios na área das finanças públicas*, AAFD, Lisboa, 2001
- PEREIRA DA SILVA, Vasco, *O contencioso administrativo no divã da psicanálise*, Almedina, Coimbra, 2005, pp. 293-295
- PITSCHAS, Rainer, «Maßstäbe des Verwaltungshandelns», in HOFFMANN-RIEM/SCHMIDT-ASSMANN/VOSSKUHLE, *Grundlagen des Verwaltungsrechts, II*, Beck, München, 2008, pp. 1567 e segs.
- PITTA E CUNHA/XAVIER DE BASTO/LOBO XAVIER, «Os Conceitos de Taxa e Imposto a propósito de Licenças Municipais», in *Fisco*, n.ºs 51/52, pp. 3 e segs.
- RAFAEL IZQUIERDO, «Nuevo modelo de gestión y financiación de infraestructuras», in *Nuevo Derecho de las Infraestructuras*, ed. Montecorvo, Madrid, 2001
- RIVERO ORTEGA, *El Estado vigilante*, Tecnos, Madrid, 1999
- ROBIN DE ANDRADE, «Taxas municipais – limites à sua fixação», in *Revista Jurídica do Urbanismo e do Ambiente*, n.º 8, Dez. 1997, pp. 59 e segs.
- ROMANO TASSONE, «Análisis económica del diritto e “amministrazione di risultato”», in *Annuario*, 2006, pp. 233-246
- RUIZ GARIJO, *Problemas actuales de las tasas*, Lex Nova, Valladolid, 2002
- «Espectros y reservas en la cuantificación de la tasa por uso del dominio público radioeléctrico», in *Nueva Fiscalidad*, n.º 5, 2006
- RUIZ OJEDA, *La concesión de obra pública*, Civitas, Madrid, 2007
- SACKSOFKY, Ute, *Umweltschutz durch nicht-steuerliche Abgaben*, Mohr Siebeck, Tübingen, 2000
- SALDANHA SANCHES, *Manual de Direito Fiscal*, 3.<sup>a</sup> ed., Coimbra Editora, Coimbra, 2007

- SALDANHA SANCHES/TABORDA DA GAMA, «Taxas municipais pela ocupação do subsolo», in *Fiscalidade*, n.º 19/20, 2004, pp. 5 e segs.
- SCHMEHL, «Dimensionen des Äquivalenzprinzips im Recht der Staatsfinanzierung», in *Zeitschrift für Gesetzgebung (ZG)*, 2/2005, p. 236
- *Das Äquivalenzprinzip im Recht der Staatsfinanzierung*, Mohr Siebeck, Tübingen, 2004
- SCHMIDT-ASSMANN, *Das allgemeine Verwaltungsrecht als Ordnungsidee*, Springer, Berlin, 2006
- SCHMITT, Susanne, *Bau, Erhaltung, Betrieb und Finanzierung von Bundesfenstrassen durch Private nach dem Fernst Privat Fing*, Berlin, 1999
- SÉRVULO CORREIA, «Teoria da relação jurídica de segura social», in *Estudos Sociais e Corporativos*, ano VII, n.º 27, 1968, pp. 300 e segs.
- SIMÓN ACOSTA, *Las Tasas de las Entidades Locales (el hecho imponible)*, Aranzadi, Pamplona, 1999
- SOARES, Cláudia Dias, *O imposto ambiental – directo fiscal do ambiente*, Cadernos CEDOUA, Almedina, Coimbra, 2002
- STAUDACHER, *Verfassungsrechtliche Zulässigkeit von Sonderabgaben*, Springer, Berlin, 2004.
- TAVARES DA SILVA, Suzana, «Poder local, Governança e Financiamento Municipal», in *Fiscalidade*, n.º 24/2005, pp. 39 e segs.
- «La regulación jurídica del sector eléctrico portugués y la aplazada emergencia del Mercado Ibérico de la Energía Eléctrica», in *Revista de Administración Pública* n.º 173, 2007
- TEIXEIRA RIBEIRO, «Noção jurídica de taxa», in *Revista de Legislação e Jurisprudência*, Ano 117, p. 289
- «Anotação ao Acórdão do STA de 2 de Maio de 1996», in *Revista de Legislação e Jurisprudência*, 1997, pp. 296 e segs.
- TIPKE/LANG, *Steuerrecht*, 17.ª ed., Verlag Dr. Otto Schmidt, Köln, 2002
- TRAVI, Aldo, «Limite della copertura finanziaria», in *Annuario*, 2004, pp. 111-117
- VALENZUELA VILLARUBIA, *El sistema de financiación de los entes locales: visión crítica y propuestas para su reforma*, Instituto Andaluz de Administración Pública, Sevilla, 2006
- VIEIRA DE ANDRADE, *A Justiça Administrativa (lições)*, 9.ª ed., Almedina, Coimbra, 2007
- *Lições de direito administrativo e fiscal ao 3.º ano do curso de 1993-1994*, policopiado, Coimbra, 1994

- «Finanças Locais e Cidadania Fiscal», in *Revista de Legislação e Jurisprudência*, Jan./Fev. 2007
- VITAL MOREIRA/FERNANDA MAÇÃS, *Autoridades Reguladoras Independentes*, Coimbra Editora, Coimbra, 2003
- VOSSKUHLE, Andreas, *Das Kompensationsprinzip*, Mohr Siebeck, Tübingen, 1999
- «Neue Verwaltungsrechtswissenschaft», in HOFFMANN-RIEM/SCHMIDT-ASSMANN/VOSSKUHLE, *Grundlagen des Verwaltungsrechts, I*, Beck, München, 2006, pp. 1-71
- WAECHTER, «Sonderabgaben sind normale Abgaben», in *Zeitschrift für Gesetzgebung (ZG)*, 2/2005, pp. 97 e segs.
- WERNER, «Abbau von Mischfinanzierungen», in *Zeitschrift für Gesetzgebung (ZG)*, 1/2002, pp. 14 e segs.
- WERNSMANN, Rainer, *Verhaltenslenkung in einem rationalen Steuersystem*, Mohr Siebeck, Tübingen, 2005
- WILD, Michael, «Die Höhe der Verwaltungsgebühr», in *Die Verwaltung*, 39/4, 2006, p. 499
- XAVIER DE BASTO/A. LOBO XAVIER, «Ainda a distinção entre taxa e imposto: a inconstitucionalidade dos emolumentos notariais e registrais devidos pela constituição de sociedades e pelas modificações dos respectivos contratos», in *Revista de Direito e Estudos Sociais*, Ano XXXVI, 1994, pp. 3 e segs.

# Índice

Nota prévia .....	3
<b>I.ª Parte – O recorte dogmático da taxa e o princípio da coerência do sistema tributário.....</b>	<b>5</b>
1. O conceito de taxa.....	5
1.1. A reserva de lei parlamentar em matéria de regime geral das taxas .....	7
1.2. O princípio da coerência do sistema tributário.....	12
1.2.1. Parâmetro de justiça na repartição da carga tributária .....	15
1.2.2. Critério fundamentador da conformação organizativa da Administração segundo parâmetros financeiros .....	16
1.2.3. Critério de adequação da repartição vertical de poderes a parâmetros financeiros .....	17
1.2.4. Instrumento de responsividade da política tributária .....	19
1.3. A bilateralidade.....	21
1.3.1. Taxa pelo serviço público.....	26
1.3.2. Taxa pela utilização de um bem do domínio público.....	29
1.3.3. Taxa pela remoção de um obstáculo jurídico .....	41
1.4. As taxas e as contribuições especiais .....	44
<b>II.ª Parte – A medida da taxa .....</b>	<b>54</b>
2. O critério material da taxa .....	54
2.1. O critério do benefício .....	54
2.1.1. As taxas pela utilização de um bem do domínio público.....	55
2.1.2. As taxas pelo serviço público e pela remoção de um obstáculo jurídico.....	60



2.2. O critério da compensação de custos .....	64
2.3. O critério da capacidade contributiva.....	66
2.4. A extrafiscalidade: o critério da desincentivação de comportamentos .....	67
<b>III.ª Parte – O regime geral das taxas das autarquias locais .....</b>	<b>70</b>
3. Aspectos específicos da lei que aprova o regime geral das taxas.....	70
3.1. Os casos de tributação por maior despesa quando existam utilidades divisíveis: ainda taxa? .....	70
3.2. Taxas pelas actividades de promoção .....	78
3.3. O regresso das impugnações administrativas prévias necessárias?.....	80
4. Apreciação global.....	82
Referências bibliográficas.....	85