

Taxas municipais pela ocupação do subsolo •

J. L. SALDANHA SANCHES
JOÃO TABORDA DA GAMA

Em memória do Professor Doutor Sousa Franco, exemplo de força intelectual, sentido ético e dedicação à causa pública.

Este artigo analisa a possibilidade da cobrança de taxas municipais pela existência de canalizações no subsolo. Em primeiro lugar, conclui-se pela ilegitimidade da cobrança de uma taxa sem qualquer actividade ou encargo por parte de uma autarquia. Questiona-se, em segundo lugar, a extensão do domínio público local ao subsolo. Discutem-se, ainda, os efeitos jurídicos da repercussão económica da taxa nos consumidores do bem fornecido pela concessionária onerada. Por último, alerta-se para o facto de a admissibilidade da criação de taxas com este teor representar um fraude à Constituição e à repartição de competências financeiras e tributárias entre o Estado e as autarquias.

This paper analyses whether it is possible to charge municipal rates for the existence of pipelines in the underground. Firstly, it is concluded that it is illegitimate to charge a rate where there is no corresponding activity or burden on the part of the municipality. Secondly, the extension of local domain to include the underground is questioned. Also, the legal effects of the economic repercussion of the rate on the consumers of the good supplied by the burdened concessionaire are discussed. Lastly, attention is drawn to the fact that to allow the creation of rates of the kind described represents a circumvention of both the Constitution and the legal distribution of financial and fiscal powers between the state and the municipalities.

SUMÁRIO:

*O presente artigo tem por base um parecer elaborado em Junho de 2004. Os autores agradecem à EPAL – Empresa Portuguesa das Águas Livres, S.A. e à sociedade de advogados Jardim, Sampaio, Caldas & Associados a autorização para a sua publicação.

1. COLOCAÇÃO DO PROBLEMA. 2. CONTINUIDADE E DESCONTINUIDADE NA CONSTRUÇÃO DO CONCEITO DE TAXA; 2.1 Fundamentos de um critério constitucionalmente adequado da distinção entre taxa e imposto; 2.2 Conceito, pressupostos e limites das taxas; 2.2.1 Conceito [de partida] de taxa; 2.2.2 Pressupostos da criação de taxas; 2.2.3 Limites à criação de taxas; 2.2.4 Concretização jurisprudencial de um conceito de taxa. 3. A UTILIZAÇÃO DO SUBSOLO; 3.1 A actividade da empresa abastecedora e a inactividade do município de Lisboa; 3.2 Domínio público, subsolo, águas e condutas. 4. A “TAXA” COBRADA PELA PASSAGEM DE CONDUTAS NO SUBSOLO E OS SEUS DESTINATÁRIOS; 4.1. Estrutura jurídico-normativa; 4.2. Funcionamento económico; 4.2.1. O mecanismo da repercussão; 4.2.2 Repercussão, ilusão tributária e legalidade fiscal; 4.2.3 Fraude à lei ou fraude à Constituição?; 4.3 Qualificação. 5. CONCLUSÕES.

1. COLOCAÇÃO DO PROBLEMA

O município de Lisboa cobra à empresa de distribuição de águas uma taxa pelas condutas de água que atravessam, há mais de cem anos, subsolo situado na delimitação territorial da autarquia. Este tributo é calculado com base no metro linear das condutas, variando ainda o seu montante em função da espessura da conduta.

O objecto do presente estudo é a qualificação do referido tributo, nomeadamente saber se se trata de uma taxa, de um imposto ou de uma outra figura tributária que deva seguir o regime jurídico do imposto.

A questão de saber se um município pode exercer o seu poder tributário elegendo como objecto de incidência a presença de condutas subterrâneas de água de uma concessionária convoca uma série de questões importantes na dogmática tributária. Perante este caso concreto, será necessário tentar aprofundar a figura das taxas, nomeadamente a questão dos seus pressupostos e limites. Por outro lado, dever-se-á questionar a extensão dos poderes tributários das autarquias em matéria de taxas, tendo como base o enquadramento dado pela Constituição e a sua concretização jurisprudencial.

No decurso do artigo referir-nos-emos, por vezes, à figura tributária em apreço como “*taxa de utilização (ou ocupação) do subsolo*”, por ser a sua denominação corrente. Esta opção, naturalmente, em nada pretende adiantar a resposta a dar no final do artigo sobre a concreta figura tributária a que corresponde este encargo, a qual, como se verá, não coincidirá com a

denominação da figura. Como se sabe, a qualificação nominal dada a um tributo pelo legislador autárquico, ou estadual, em caso algum vincula a doutrina e os tribunais.

2. CONTINUIDADE E DESCONTINUIDADE NA CONSTRUÇÃO DO CONCEITO DE TAXA

2.1 Fundamentos de um critério constitucionalmente adequado da distinção entre taxa e imposto

A questão de saber se uma exacção tributária cobrada a um contribuinte é uma taxa ou um imposto tem uma relevância essencial no Estado de Direito e resulta de escolhas feitas, acima de tudo e em primeira linha, pelo legislador constitucional.

Como já se escreveu¹, a característica formal-estrutural da sinalagmaticidade, na concepção já clássica de ALBERTO XAVIER², aceite em jurisprudência uniforme pelo Tribunal Constitucional³, permite precisamente distinguir a taxa do imposto.

A doutrina – e mesmo a jurisprudência – têm cometido com alguma frequência o erro de aplicar o critério da sinalagmaticidade como fórmula mágica, sacramental e ilusoriamente simples, totalmente dissociada dos fundamentos do regime constitucional da taxa e do imposto⁴. A sinalagmaticidade é o critério correcto de distinção entre taxa e imposto; mas, para se compreender a distinção e aplicar correctamente o critério, é preciso perceber *por que é que a sinalagmaticidade distingue a taxa do imposto*.

O ponto de partida da construção de conceitos constitucionalmente adequados de taxa e imposto é que a criação de impostos, e não a de taxas, está sujeita à reserva de lei (artigo 103.º, n.º 2 CRP)⁵. Sendo certo que, do ponto de vista material, ambas as figuras constituem meios de obtenção de receitas públicas à custa do património dos particulares, onde residirá a diferença?

¹ Seguimos de perto o que se disse em A. SALGADO DE MATOS / J. TABORDA DA GAMA, "O prazo para o exercício do direito à restituição dos emolumentos notariais indevidamente cobrados", *Fiscalidade*, 9 (2002), 120-3, sob a mesma epígrafe.

² A. XAVIER, *Manual de Direito Fiscal*, vol. I (Lisboa: 1981 (reimp. 1974)), 43. Aceitando a fórmula, *inter alia*, J. L. SALDANHA SANCHES, *Manual de Direito Fiscal* ² (Coimbra: Coimbra, 2002), 19-20.

³ Assim, por exemplo, AcTC n.º 640/95, de 15/11/95, P. n.º 286/94, Plenário, (Rel.: RIBEIRO MENDES).

⁴ É o caso de N. SÁ GOMES, *Manual de Direito Fiscal*, vol. I (Lisboa: Rei dos Livros, 1996), 74-76 e do AcTC n.º 640/95, de 15/11/95, P. n.º 286/94, Plenário, (Rel.: RIBEIRO MENDES), ponto 38: "quando se verifica a correspectividade ou o carácter sinalagmático entre a imposição e um serviço divisível prestado - como ocorre no caso dos autos - não se está perante um imposto".

⁵ Assim, J. L. SALDANHA SANCHES, *Manual de Direito Fiscal* ² (Coimbra: Coimbra, 2002), 19.

No seguinte:

Enquanto produto histórico do liberalismo político, o instituto da reserva de lei desenvolveu-se como modo de limitação e racionalização, pelas assembleias representativas, do exercício do poder administrativo (inovação aliás precocemente antecipada, em matéria fiscal, pela tradição medieval portuguesa de aprovação dos impostos nas Cortes⁶).

Na Constituição portuguesa de 1976, embora a extensão da competência legislativa ao Governo, não dotado de legitimidade democrática directa, tenha dissolvido parcialmente o fundamento democrático-representativo da reserva de lei⁷, compreende-se que a intervenção limitadora e racionalizadora da lei (que no Direito constitucional português, mesmo quando governamental, goza de uma legitimidade democrático-representativa acrescida em relação à de quaisquer regulamentos administrativos⁸) seja exigida para a criação de impostos e fixação dos seus aspectos essenciais: uma vez que visa obter receitas destinadas a financiar a prossecução, em geral, dos fins essenciais da comunidade política, o imposto não conhece qualquer limitação *natural* quanto à sua incidência objectiva ou subjectiva ou à sua taxa; como tal, em pura abstracção, a concreta configuração dos elementos essenciais de um qualquer imposto correria o risco de ser pura e simplesmente arbitrária.

Só uma intervenção da lei, aprovada pela Assembleia, dotada de legitimidade democrático-representativa directa, ou pelo Governo na execução de directrizes traçadas por aquela e sempre na dependência da sua apreciação subsequente [artigos 103.º, n.º 2, 165.º, n.º 1, i), e n.º 2 e 169.º CRP], pode assegurar o correcto equilíbrio entre a necessidade de obtenção de receitas públicas e o respeito pelos direitos dos cidadãos, garantindo que a incidência e a taxa do imposto respeitam as condições materiais de legitimidade política da tributação⁹ e que a sua incidência respeita o princípio da capacidade contributiva, não sendo possível, por exemplo, criar impostos com um efeito claramente regressivo.

Ora, esta preocupação não tem razão de ser em relação às taxas.

⁶ Sobre isto, J. TABORDA DA GAMA, "Acto elisivo, acto lesivo - notas sobre a admissibilidade do combate à elisão fiscal no ordenamento jurídico português", *RFDUL*, XL, no. 1 e 2 (1999), 289-316 (297) e autores aí citados.

⁷ Sobre isto, A. SALGADO DE MATOS, *A Fiscalização Administrativa da Constitucionalidade* (Coimbra: Almedina, 2004), 472 ss.

⁸ Para um desenvolvimento desta afirmação, A. SALGADO DE MATOS, *A Fiscalização Administrativa da Constitucionalidade* (Coimbra: Almedina, 2004), 476 ss.

⁹ Que, no essencial, estão associadas à capacidade contributiva: J. L. SALDANHA SANCHES, *Manual de Direito Fiscal* ² (Coimbra: Coimbra, 2002), 42-3, 143-5. Afirmando expressivamente que o princípio da capacidade contributiva, além de "pressuposto da imposição é também critério dos impostos, sendo justamente este seu aspecto o que tem maior significado e alcance, já que será em virtude dele que a jurisdição constitucional poderá sustentar a inconstitucionalidade de normas jurídico-fiscais que desrespeitam esse princípio jurídico-constitucional", J. CASALTA NABAIS, *O Dever Fundamental de Pagar Impostos* (Coimbra: Almedina, 1998), 469.

A taxa constitui uma contrapartida paga pelo destinatário individualizado de uma prestação divisível ao ente público que a efectuou, sendo, portanto, sinalagmática, motivo pelo qual a sua incidência, objectiva e subjectiva, se encontra *por natureza* delimitada, sem necessidade de qualquer intervenção legitimadora da lei¹⁰: a ideia de auto-tributação subjacente à exigência de reserva de lei em matéria de impostos satisfaz-se, no que respeita às taxas, pela mera intenção de beneficiar¹¹ da prestação da qual a taxa constitui a contrapartida¹². A taxa não cria receitas para os fins gerais do ente público: a taxa financia serviços e está, por isso, material e naturalmente limitada.

Assim se vê que imposto e taxa têm diferentes modos de legitimação, constitucionalmente determinados¹³.

Por outro lado, como decorrência material da característica formal-estrutural da sinalagmaticidade, a taxa não pode deixar de ter correspondência no custo efectivo da prestação administrativa específica e delimitada que a origina, o único que visa cobrir – exigência geralmente designada por *princípio da cobertura do custo* –, motivo pelo qual o seu montante encontra um limite intrínseco que explica a ausência de fundamento para a exigência da reserva de lei¹⁴. Que este limite só possa servir de parâmetro de controlo constitucional quando a sua ultrapassagem for manifesta¹⁵ é algo que se compreende apenas na medida da necessidade, imposta por motivos de adequação funcional, de salvaguardar a subsistência de uma margem de livre decisão do normador, legislador ou regulamentar – sobretudo nos casos em que, não existindo um preço de mercado para a vantagem auferida

¹⁰ Implicitamente já em J. L. SALDANHA SANCHES, *Manual de Direito Fiscal* ² (Coimbra: Coimbra, 2002), 19.

¹¹ Naturalmente, beneficiar não sempre no sentido egoísta de decisão favorável – pense-se no caso gasto das taxas devidas pelo condenado em processo penal – mas no sentido de utilidade individualizável resultante da prestação pública.

¹² Há outras razões para que os poderes no âmbito do decisor administrativo sejam maiores no caso das taxas. V. J. L. SALDANHA SANCHES, *Manual de Direito Fiscal* ² (Coimbra: Coimbra, 2002), 20, quando se afirma que “*enquanto [no que respeita] aos impostos os princípios fundamentais do Estado de Direito exigem que seja drasticamente reduzida a liberdade de apreciação e de decisão da administração, já em relação às taxas razões de eficiência administrativa e optimização financeira justificaram a concessão de amplos poderes à administração, quer quanto à criação de taxas, quer quanto ao seu nível*”). As referidas razões são, naturalmente, por si só, insuficientes para fundamentar o recuo da reserva de lei em matéria de taxas, explicável apenas pela sua *menor essencialidade* para a colectividade.

¹³ Contra, A. L. SOUSA FRANCO / S. CABO, “O Financiamento da Regulação e Supervisão do Mercado de Valores Mobiliários”, in *Estudos em Homenagem ao Professor Inocêncio Galvão Telles* (Coimbra: Coimbra, 2003), V, 429-30 n. 15.

¹⁴ Neste sentido, J. L. SALDANHA SANCHES, *Manual de Direito Fiscal* ² (Coimbra: Coimbra, 2002), 21-22.

¹⁵ Assim, J. L. SALDANHA SANCHES, *Manual de Direito Fiscal* ² (Coimbra: Coimbra, 2002), 22. Na jurisprudência do Tribunal Constitucional, AcTC n.º 640/95, de 15/11/95, P. n.º 286/94, Plenário, (Rel.: RIBEIRO MENDES), com anotação em J. L. SALDANHA SANCHES, “Imposto, taxa e quantificação de encargos - anotação ao AcTC n.º 640/95, de 15/11/95”, *Fisco*, 76-77 (1996) e AcTC n.º 1182/96.

pelo particular a troca da taxa¹⁶, os dados normativos e os demais dados contextuais relevantes não permitam determinar precisamente qual o montante adequado daquela¹⁷.

É com base na diferença fundamental constitucionalmente determinada entre estes dois tipos de tributos que a própria Constituição, num segundo momento e implicitamente, se aproveita dela para gizar a repartição de competências e poderes tributários, por exemplo, entre o Estado e as autarquias¹⁸, como melhor veremos¹⁹.

Se, em contradição com o que acaba de se afirmar, ocorrer algum desvio sindicável à sinalagmaticidade ou ao princípio da cobertura do custo, mesmo que conjugado com o princípio do benefício, ressurgirão os fundamentos constitucionais da exigência de reserva de lei – e a pretensa taxa será, então, um imposto²⁰. Isto pode não acarretar qualquer problema jurídico: a qualificação normativa é irrelevante, desde que tenham sido respeitados os requisitos de substância e de forma constitucionalmente exigidos para a criação de impostos. Contudo, se assim não tiver ocorrido, a inconstitucionalidade é a consequência inevitável.

O imposto será assim, nos casos patológicos, um *tipo-residual* que, pela maior legitimidade e garantismo associados, abarcará estas exigências patrimoniais criadas em desconformidade com o ordenamento jurídico. Num momento subsequente, devem ser testados os próprios limites e fundamentos dos impostos em relação à espécie tributária recém-qualificada. Ou seja, não basta qualificar como imposto, é ainda necessário averiguar da concreta legitimidade daquela figura como tal.

2.2 Conceito, pressupostos e limites das taxas

2.2.1 Conceito [de partida] de taxa

¹⁶ Chamando a atenção para este aspecto, J. L. SALDANHA SANCHES, *Manual de Direito Fiscal*² (Coimbra: Coimbra, 2002), 22, n. 13 e autor aí citado.

¹⁷ Assim, a fiscalização da constitucionalidade das taxas com base no princípio da cobertura do custo aproxima-se da técnica de controlo, pelos tribunais administrativos, da margem de livre apreciação administrativa com base no *erro manifesto de apreciação*. Sobre isto, J. M. SÉRVULO CORREIA, *Legalidade e Autonomia Contratual nos Contratos Administrativos* (Coimbra: Livraria Almedina, 1987), 476, 498.

¹⁸ Na Austria, J. WERNDL, *Allgemeines Steuerrecht* (Viena... Springer, 2000), 5.

¹⁹ *Infra*, 2.2.3.1.

²⁰ Assim, J. L. SALDANHA SANCHES, *Manual de Direito Fiscal*² (Coimbra: Coimbra, 2002), 20-2; J. 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", *RDES*, XXXVI (1994), 26.

A definição de taxa na doutrina²¹ tem oscilado pouco e não representa um papel decisivo na qualificação de espécies tributárias. Dentro desta unanimidade, na esteira de ALBERTO XAVIER, temos sempre definido as taxas como receitas tributárias que têm "*carácter sinalagmático, não unilateral, o qual por seu turno deriva funcionalmente da natureza do facto constitutivo das obrigações em que se traduzem e que consiste ou na prestação de uma actividade pública ou na utilização de bens do domínio público ou na remoção de um limite jurídico à actividade dos particulares*"²².

Hoje em dia, a Lei Geral Tributária recebeu o conceito de taxa provindo da doutrina no seu artigo 4.º, n.º 2:

"Artigo 4.º

Pressupostos dos tributos

(...)

²¹ A. AMARAL, *Direito Fiscal [lições]* (Coimbra: dact., 1959-1960), 117 ss.; J. M. CARDOSO DA COSTA, *Curso de Direito Fiscal* (Coimbra: Almedina, 1970), 11 ss. ("*preços autoritariamente estabelecidos pagos pela utilização individual de bens semi-públicos, têm a sua contrapartida numa actividade do Estado especialmente dirigida ao respectivo obrigado*"), 11; A. BRAZ TEIXEIRA, *Princípios de Direito Fiscal* ² (Coimbra: Almedina, 1979 (1965)), 43 ss ("*prestações estabelecidas por lei a favor de uma pessoa colectiva de direito público, como retribuição de serviços individualmente prestados, da utilização de bens do domínio público ou da remoção de um limite jurídico à actividade dos particulares*", 43-44); M. M. PALHA, "Sobre o Conceito Jurídico de Taxa", in *Centro de Estudos Fiscais - Comemoração do XX Aniversário - Estudos* (Lisboa: CEF, 1983); J. J. TEIXEIRA RIBEIRO, "Noção jurídica de taxa", *RLJ*, 117 (1985); P. PITTA E CUNHA / J. XAVIER DE BASTO / A. LOBO XAVIER, "Os conceitos de taxa e imposto a propósito de licenças municipais", *Fisco*, 51/52 (1993); J. 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", *RDES*, XXXVI (1994); P. SOARES MARTÍNEZ, *Direito Fiscal* ³ (Coimbra: Almedina, 1995), 35 ss.; E. PAZ FERREIRA, "Ainda a propósito da distinção entre impostos e taxas: o caso da taxa Municipal devida pela realização de infra-estruturas urbanísticas", *CTF*, 380 (1996), 57 ss.; J. VIEIRA PERES, "O caso Modelo SGPS SA - da ilegalidade dos emolumentos notariais nas escrituras de modificação do contrato de sociedade", *Forum Lusitiae*, 8 (2000); P. P. AMORIM, "Reembolso de emolumentos", *Fiscalidade*, 5 (2001); P. N. CUNHA, "A aplicação em Portugal da Directiva relativa aos impostos sobre reuniões de capitais: uma caixa de Pandora?" *Fiscalidade*, 7/8 (2001); J. L. SALDANHA SANCHES, *Manual de Direito Fiscal* ² (Coimbra: Coimbra, 2002), V. FAVEIRO, *O Estatuto do Contribuinte - a pessoa do contribuinte no Estado social de Direito* (Coimbra: Coimbra, 2002), 303 ss.; A. SALGADO DE MATOS / J. TABORDA DA GAMA, "O prazo para o exercício do direito à restituição dos emolumentos notariais indevidamente cobrados", *Fiscalidade*, 9 (2002); A. L. SOUSA FRANCO / S. CABO, "O Financiamento da Regulação e Supervisão do Mercado de Valores Mobiliários", in *Estudos em Homenagem ao Professor Inocêncio Galvão Telles* (Coimbra: Coimbra, 2003), V, 425 ss.

Em Itália, recentemente e entre tantos outros, E. MITA, *Principi di Diritto Tributario* ³ (Milão: Giuffrè, 2002), 7 ss; G. FALSITTA, *Manuale de Diritto Tributario - parte generale* ⁴ (Pádua: Cedam, 2003), 20 ss; A. FANTOZZI, *Il Diritto Tributario* ³ (Turim: UTET, 2003), 66 ss. Na Alemanha, por todos, D. BIRK, *Steuerrecht* ³ (Heidelberg: C.F. Müller, 2000), 29; J. LANG, "§3: Finanzverfassungsrechtliche Grundlagen der Steuerrechtsordnung", in *Steuerrecht Tipke/Lang*, ¹⁶ (Colónia: Otto Schmidt, 1998), 50 ss; HÜBSCHMANN / HEPP / SPITALER, *Abgabenordnung Finanzgerichtsordnung : Kommentar* ¹⁰ (Colónia: Otto Schmidt, 1995), 71 ss.

²² A. XAVIER, *Manual de Direito Fiscal*, vol. I (Lisboa: 1981 (reimp. 1974)), 42-3; J. L. SALDANHA SANCHES, *Manual de Direito Fiscal* ² (Coimbra: Coimbra, 2002), 17.

2 - *As taxas assentam na prestação concreta de um serviço público, na utilização de um bem do domínio público ou na remoção de um obstáculo jurídico ao comportamento dos particulares.*
(...)”

É este, portanto, o ponto de partida conceptual e normativo.

2.2.2 Pressupostos da criação de taxas

2.2.2.1 Razão de ordem

É comum, na doutrina, apontarem-se as normais situações em que se procede à cobrança de taxas. Tal facto, que não é exclusivo do ordenamento jurídico português, encerra o perigo, como veremos, de se passar a encarar estes casos como situações que dão indiscriminadamente lugar à possibilidade de cobrança de uma taxa e, por vezes, de uma taxa de qualquer montante.

2.2.2.2 Prestação de um serviço público

Uma das situações apontadas para a cobrança de taxas é a prestação de um serviço público, de um modo individual, a um determinado sujeito passivo singular ou colectivo. A prestação de um serviço público, exemplo normal de modo de satisfação de necessidades colectivas, aparece ligada ao pagamento de taxas – as chamadas taxas administrativas *lato sensu*²³ – pela constatação de que, em relação a certos serviços, pode haver uma quantificação do custo da sua prestação individualizável e de que essa prestação cria um benefício. Há um serviço público no caso das actividades notariais e registrais, no caso da educação, da justiça, ou na mera passagem de uma certidão.

Mas há também, tantas vezes, um serviço público que é prestado na disponibilização do acesso a bens públicos, na fiscalização de actividades a licenciar ou licenciadas. Ou seja, como o Estado satisfaz necessidades com dispêndio de meios através dos seus serviços, é normal que a prestação de serviços surja associada às outras causas de cobrança de taxa, como melhor veremos.

²³ Assim, J. CASALTA NABAIS, *O Dever Fundamental de Pagar Impostos* (Coimbra: Almedina, 1998), 260.

2.2.2.3 Utilização de um bem do domínio público

Sobre a utilização de um bem do domínio público como *pressuposto circunstancial* que legitima a cobrança de taxas, pronunciar-nos-emos mais à frente, em ponto próprio²⁴. Apenas se diga, por ora, que nesta categoria se integram objectos tão diversos como uma ponte, uma estrada, um monumento ou o subsolo. Em todos os casos, será desejável que se analise a utilização benéfica pretendida pelo particular e os custos que essa utilização possa implicar para o ente público *directamente* (por exemplo, a necessidade de fiscalização por funcionários públicos da utilização particular) ou *reflexamente*, através de um maior desgaste do bem provocado por essa utilização privada.

2.2.2.4 Remoção de um limite jurídico

A remoção de um limite jurídico é outra daquelas a que podemos chamar *justificações tradicionais* para a cobrança de taxas. Porém, desde há muito que se colocam algumas reservas a esta forma de legitimação das taxas. Como observava TEIXEIRA RIBEIRO, há que distinguir entre a remoção de limites jurídicos que “*possibilita a utilização de um bem semi-público e a que a não possibilita*”²⁵. O que quer dizer que se não podem cobrar taxas pela remoção de limites jurídicos criados de forma artificial por uma entidade dotada de poderes públicos com o único objectivo de legitimar a cobrança de uma taxa²⁶.

Se assim não fosse, as autarquias poderiam até, por exemplo, vir afirmar que, mesmo no caso de concessões feitas pelo Estado, os serviços por este concessionados só poderiam ter presença física no espaço do concelho mediante o pagamento de uma taxa por atribuição de uma licença por parte do município. Ora, mesmo perante um caso em que havia efectivamente um poder de licenciamento e superintendência por parte do município, foi outra a posição tomada pelo Tribunal Constitucional, a propósito da tentativa por parte de um município de cobrar uma taxa pela realização de publicidade em veículos no espaço do concelho, como veremos²⁷.

A mesma posição delimitadora dos poderes dos municípios quanto à cobrança de taxas para a concessão de licenças foi tomada pelo Tribunal Constitucional a propósito da cobrança

²⁴ *Infra*, 3.2.

²⁵ J. J. TEIXEIRA RIBEIRO, "Noção jurídica de taxa", *RLJ*, 117 (1985), 292.

²⁶ No mesmo sentido M. M. PALHA, "Sobre o Conceito Jurídico de Taxa", in *Centro de Estudos Fiscais - Comemoração do XX Aniversário - Estudos* (Lisboa: CEF, 1983), 582 ss; J. 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", *RDES*, XXXVI (1994), 11 ss. Sobre estas licenças fiscais, v. ainda J. CASALTA NABAIS, "O quadro jurídico das finanças locais em Portugal", *Fisco*, 82/83 (1997), 12.

²⁷ *Infra*, 2.2.4.2.c.

de taxas pela emissão de licenças pela colocação de anúncios luminosos em prédios privados no município²⁸ de Lisboa. A reacção dos particulares foi suscitada por um aumento particularmente elevado das taxas cobradas pelo município por causa destes anúncios, suficientemente elevado para que fosse posta em causa a constitucionalidade deste encargo. Assim, o Tribunal Constitucional decidiu que *“no caso vertente, não está em causa a utilização de veículos para publicidade, mas a colocação de reclusos luminosos em telhados de prédios urbanos. Tal, porém, em nada impede a aplicação da doutrina fixada no citado Acórdão n.º 558/98 [o caso da publicidade em Guimarães que acabámos de referir] porquanto, também aqui, se não está perante a utilização de bens ou locais públicos ou semi-públicos, mas sim de bens ou locais pertencentes a particulares, conforme iniludivelmente decorre do disposto no artigo 1344º do Código Civil, já que «a propriedade dos imóveis abrange o espaço aéreo correspondente à superfície»”*²⁹.

A importância destes casos para o que estamos a discutir reside, principalmente, no seguinte ponto: a Lei das Finanças Locais, na sua última versão, tal como pretendeu atribuir aos municípios uma habilitação específica para cobrar taxas pela utilização do subsolo, quis também atribuir-lhes uma outra habilitação específica para aplicar uma taxa sobre a publicidade. A alínea h) do art. 19º previa que os municípios podiam lançar taxas quando houvesse uma *“autorização para o emprego de meios de publicidade destinados a propaganda comercial”*.

Porém, vimos como, em dois acórdãos, o Tribunal Constitucional tomou posição oposta à do legislador, demonstrando que o legislador ordinário estava a conceder aos municípios poderes cujo exercício, naqueles termos, era inconstitucional.

2.2.2.5 Reconstrução

Da análise efectuada depressa se depreende que a referência a *pressupostos* para a cobrança de taxas, se bem que antiga na doutrina, estratificada na jurisprudência e recentemente acolhida pela lei, tem duas causas principais e conexas: em primeiro lugar, resulta indutivamente da análise das concretas taxas que historicamente são e podem ser, pela *natureza das coisas*, cobradas; em segundo lugar, reveste um carácter científico-pedagógico. Deixando de parte este segundo aspecto, pode dizer-se que os três casos normalmente

²⁸ Recentemente BENJAMIM RODRIGUES, em voto de vencido, veio sustentar a tese de que a simples remoção de um limite jurídico para a colocação de publicidade em edifício particular é motivo suficiente para a cobrança de uma taxa, tese com a qual, naturalmente, não se pode concordar (v. *infra* 2.2.4.c), AcTC n.º 34/2004, de 14/01/2004, P. n.º 33/03, 2ª Secção, (Rel.: PAULO MOTA PINTO).

²⁹ AcTC n.º 63/99. No mesmo sentido, também sobre anúncios luminosos, o AcTC n.º 32/99. V. *infra* 2.2.4.2.c.

elencados são aqueles casos em que se justifica, na prática, a cobrança de taxas e em que essa cobrança é, *a priori*, aceite pelos sujeitos passivos que a encaram com a normalidade de quem, digamos simplificando, paga um preço por uma qualquer prestação pública.

Estes *pressupostos fácticos* ou *circunstanciais* da figura tributária podem integrar a sua definição³⁰, mas não são, por si só, o seu género próximo. São, pela natureza das coisas, tendencialmente, *condições circunstanciais necessárias mas não suficientes*. Por outro lado, muitas vezes, estas circunstâncias surgem cumuladas: a emissão de uma licença de utilização de um bem do domínio público, cumulada com um serviço inspectivo da autarquia local, por exemplo, ou a avaliação de um projecto de engenharia por técnicos públicos, como acto preparatório da concessão de uma licença.

Não se esqueça que o cerne da definição de taxa se encontra, como vimos, no conceito de *sinalagma*: onde este falte, falta a taxa – mesmo que estejamos perante uma das *circunstâncias pressupponentes* elencadas. Mas, como vimos, não basta que haja estrutura *formalmente* sinalagmática para que haja taxa. O conceito de sinalagma deve ser *material* e incluir um qualquer equilíbrio interno que há-de sempre passar pela necessidade de a prestação pública envolver algum *facere*, um *facere* dispendioso que beneficie o sujeito passivo de forma individualizável e que deverá ser suportado por este e não pelos recursos gerais do ente público.

Já no caso da cobrança de prestações pecuniárias pela prestação de um qualquer serviço público, a total inexistência de *sinalagma material* é mais difícil de se verificar, uma vez que há, normalmente, uma procura activa de um serviço que é prestado e cuja utilidade para um indivíduo é identificável e individualizável, prestação essa que representa custos para a entidade pública e vantagens para aquele; a prestação daquele serviço, naquele momento, pela afectação de tempo e meios públicos, implica a exclusão da prestação do mesmo serviço a outro sujeito passivo. Neste caso, o controlo de legitimação da figura tributária em causa não é, normalmente, efectuado em primeira linha pelo exame da existência e adequação das *circunstâncias pressupponentes*, mas sim pelo valor da prestação pecuniária exigida. Simplificando, há um problema de *limites* e não de *pressupostos*.

A cobrança de prestações pecuniárias pela prestação de um serviço é diferente daquela que tem origem na remoção de um limite jurídico ou na utilização de um bem do domínio público. Nestes dois casos, aquilo que na prestação pública de serviços se encontrava

³⁰ V. que em algumas definições doutrinárias de taxa estas circunstâncias integram a definição, ao passo que em outras apenas surgem num momento explicativo da definição e, por isso, fora dela.

legitimado pela evidência dos factos (o aluno que frequenta as aulas e paga as propinas, o seu benefício e os custos que a função de educá-lo inevitavelmente acarreta) aparece mais afastado dessa evidência dos factos e surge sob um significativo manto de direito: *bens do domínio público* e *remoção de limites jurídicos* são construções eminentemente jurídicas.

Esta ideia não é nova quanto aos tributos cobrados pela remoção de um limite jurídico. É conhecida a ideia de *licença fiscal*, a que já aludimos³¹, desenvolvida em Portugal por TEIXEIRA RIBEIRO³².

No caso de cobrança de taxas pela mera utilização do domínio público, sem qualquer actividade por parte do detentor desse mesmo domínio público, não há um custo a cobrir e as receitas serão, deste modo, afectas às necessidades gerais do sujeito activo – por um lado, falta o parâmetro de controlo do montante fixado e, por outro, verifica-se a afectação de receitas a necessidades gerais³³, característica do imposto. Cairíamos aqui na possibilidade de, nestes casos, criar taxas de montante quase infinito se, porventura, se aplicasse um critério subjectivo de benefício, uma vez que o suporte físico proporcionado pelo domínio público, por exemplo às canalizações de combustíveis ou redes de telecomunicações, é um pressuposto naturalístico indispensável à actividade destes, pelo que o benefício retirado é subjectivamente imenso ou, dito de outro modo, inquantificável, porque o subsolo constitui condição necessária e inextricável da actividade concessionada.

2.2.3 Limites à criação de taxas

2.2.3.1 Soberania fiscal e autonomia local tributária

A possibilidade de cobrança de taxas por pessoas colectivas públicas territoriais resulta de um mecanismo de transferência e repartição de soberania financeira e fiscal do Estado para, neste caso, os municípios. Este justifica-se, principalmente, pelo facto de ser necessário dotar estes entes de recursos financeiros que lhes permitam seguir as suas atribuições

³¹ *Supra*, 2.2.2.4.

³² Havendo assim que distinguir entre a remoção de limites jurídicos que “*possibilita a utilização de um bem semi-público e a que a não possibilita*”, J. J. TEIXEIRA RIBEIRO, “Noção jurídica de taxa”, *RLJ*, 117 (1985), 12.

³³ Argumentação utilizada pelo Tribunal Constitucional, por exemplo, no *caso da peste suína*, para caracterizar como imposto o montante cobrado sobre a venda de carne de porco, para combater a peste suína: “*tem, pois, de se concluir que, no caso da taxa da peste suína não se está perante uma contraprestação de um serviço prestado, mas antes perante uma forma de financiar uma actividade do Estado vocacionada para a satisfação de necessidades públicas em geral ou de uma certa categoria abstracta de pessoas, não se verificando, no caso, os elementos definidores de uma taxa, pelo que o 'tributo' em questão é um imposto ou, pelo menos, tem de ser considerado como se de um imposto se tratasse. O que vale por dizer que não pode deixar de se considerar como integrando a reserva da lei fiscal*”. ActC n.º 369/99, de 16/06/99, P.º nº 750/98, 1ª Secção, (Rel.: VÍTOR NUNES DE ALMEIDA), ponto 6.

constitucionais e legais (artigos 235.º, 238.º da CRP; artigos 2.º, 4.º, 6.º a 19.º da L. 42/98, de 6 de Agosto [Lei das Finanças Locais])³⁴. Segundo o artigo 268.º, n.º 3 da Constituição, as autarquias podem obter receitas com a gestão do seu património e pela utilização dos seus serviços. É neste contexto político-constitucional que esta questão deve ser abordada uma vez que “o poder tributário dos outros titulares [entidades não estaduais] não passa da consequência de uma dada concepção da organização política e administrativa do Estado e, dentro deste, da opção por uma das alternativas possíveis relativamente à questão financeira das comunidades descentradas”³⁵.

Ora, a concepção vigente no Estado português é, como é sabido, aquela que passa não só pela atribuição do poder aos municípios de lançarem e cobrarem taxas, mas também pela possibilidade constitucionalmente prevista de, nos termos da lei³⁶, terem receitas fiscais próprias.

A Assembleia da República pode sempre alargar os poderes dos municípios no que toca aos impostos. Se o fizer, está a dar um passo no sentido da racionalização do actualmente “esquizofrénico”³⁷ fenómeno financeiro local (conquanto, naturalmente, decresçam proporcionalmente as transferências do Orçamento de Estado), uma vez que a decisão de tributar pelos órgãos municipais passará a ser enquadrada, tal como no plano estadual, pela legitimação democrática do fenómeno tributário.

Haverá, desta forma, um controlo democrático, *maxime* eleitoral, de qualquer aumento das receitas fiscais, que inexistem num esquema que assenta principalmente nas transferências orçamentais – porque não há por parte dos eleitores locais uma correlação entre a carga fiscal estadual que suportam e a afectação da receita que a mesma proporciona aos municípios – e nas taxas – uma vez que estas incidem não sobre todos os municípios, mas apenas sobre aqueles que obtêm um qualquer benefício traduzido na contraprestação pública local.

Mas, o que o sistema não comporta é a possibilidade de um incremento quase infinito das receitas tributárias, através do lançamento ilegal de taxas sobre as empresas (contribuintes não eleitores) e do aumento colossal do montante das mesmas, sem a contrapartida da

³⁴ Sobre a autonomia financeira como “pressuposto da autonomia local”, v. AcTC n.º 631/99, de 17/11/99, P. nº 245/99, Plenário, (Rel.: ARTUR MAURÍCIO), ponto 5; A. L. SOUSA FRANCO, *Finanças do Sector Público - introdução aos subsectores institucionais (aditamento de actualização)* (Lisboa: AAFDL, 2003 (reimp. 1990/91)), 280 ss, 302 ss, 542 ss.

³⁵ J. CASALTA NABAIS, *O Dever Fundamental de Pagar Impostos* (Coimbra: Almedina, 1998), 285.

³⁶ Defendendo que, nesta matéria, o legislador fiscal “pode ir mais longe”, J. CASALTA NABAIS, “Jurisprudência do Tribunal Constitucional em Matéria Fiscal”, *BFDUC*, 69 (1993), 429 e J. L. SALDANHA SANCHES, “Poderes tributários dos municípios e legislação ordinária”, *Fiscalidade*, 6 (2001), 117-8

³⁷ Como se descreveu em J. L. SALDANHA SANCHES, “A Esquizofrenia Municipal”, *jornal Expresso*, 23/10/99. V. também, sobre isto, J. CASALTA NABAIS, “Fiscalidade do urbanismo”, in *O Sistema Financeiro e Fiscal do Urbanismo* (Coimbra: Almedina, 2002), 59 ss, *maxime*, 61 n. 59 e J. CARVALHO / F. P. OLIVEIRA, *Perequação, Taxas e Cedências - administração urbanística em Portugal* (Coimbra: Almedina, 2003), 70.

repercussão político-eleitoral que se traduz na responsabilização nas urnas daqueles que tomam semelhantes decisões.

Assim, a criação de taxas que parecem ir ser pagas por empresas estranhas ao município (veremos adiante que isso é mera aparência), ao arrepio dos princípios constitucionais, bem como os aumentos do valor das mesmas em, nalguns casos, mais de mil vezes, são um modo de financiamento das autarquias locais que se traduz num abuso³⁸ do princípio da autonomia local, que deve ser controlado através da escrupulosa análise dos pressupostos da criação de cada “taxa” e dos limites à fixação do seu montante.

A jurisprudência do Tribunal Constitucional que não levar isto em consideração³⁹ pode, perigosamente, habilitar as autarquias a agir sem norte na criação e aumento do valor das taxas, com a conseqüente penalização patrimonial dos munícipes.

2.2.3.2 A cobertura dos custos e o benefício proporcionado

Entre os princípios que deverão limitar o poder municipal de criação de taxas está o da relação entre o custo do serviço e a quantia a cobrar pela entidade que presta o serviço: o *princípio da cobertura do custo* (ou *Kostendeckungsprinzip*)⁴⁰, que foi adoptado, com algumas reservas, pelo Tribunal Constitucional. Chamado a decidir sobre a constitucionalidade das portagens cobradas na ponte sobre o Tejo⁴¹, decidiu que, em princípio, são insindicáveis as opções do legislador (ou da Administração) quanto à fixação dos montantes das taxas. Este Tribunal só deve *cassar* tais opções “*se, entre o montante do tributo e o custo do bem ou serviço prestado, houver uma desproporção intolerável – se a taxa for de montante manifestamente excessivo*”⁴².

O Tribunal não se considera competente para decidir sobre o montante exacto das taxas e segue mesmo a doutrina, hoje claramente maioritária, que aceita que nalguns casos o preço possa ser superior ao custo do serviço: “*as taxas*”, afirma o Tribunal Constitucional, “*são normalmente inferiores ao custo dos bens. Mas há taxas iguais a esse custo e, até, superiores a ele*”⁴³. Mas, ainda neste último caso, em que nos encontramos perante “*preços lucrativos*”⁴⁴, continuamos a ter uma taxa, uma vez que, seguindo a doutrina do Professor TEIXEIRA RIBEIRO,

³⁸ *Infra*, 4.2.3.

³⁹ Por exemplo, *infra*, 2.2.4.2.f).

⁴⁰ D. BIRK, *Steuerrecht*³ (Heidelberg: C.F. Müller, 2000), 29; J. LANG, “§3: Finanzverfassungsrechtliche Grundlagen der Steuerrechtsordnung”, in *Steuerrecht Tipke/Lang*,¹⁶ (Colónia: Otto Schmidt, 1998), 51.

⁴¹ *Infra*, 2.2.4.2.b.

⁴² AcTC n.º 640/95, de 15/11/95, P. n.º 286/94, Plenário, (Rel.: RIBEIRO MENDES), com anotação em J. L. SALDANHA SANCHES, “Imposto, taxa e quantificação de encargos - anotação ao AcTC n.º 640/95, de 15/11/95”, *Fisco*, 76-77 (1996). O acórdão foi depois citado e a sua doutrina reafirmada no AcTC n.º 354/98.

⁴³ J. J. TEIXEIRA RIBEIRO, “Noção jurídica de taxa”, *RLJ*, 117 (1985), 293-4.

⁴⁴ AcTC n.º 354/98.

mesmo quando haja preços lucrativos, as taxas não se “*transmudam em receitas patrimoniais, visto continuarem coactivas, nem constituem impostos na parte excedente ao custo, visto manterem o seu carácter bilateral*”⁴⁵. Porém, considera também o Tribunal que terá de a considerar um imposto se esta for de montante “*manifestamente desproporcionado*”⁴⁶.

Também se tem tentado fundamentar a fixação das taxas no benefício proporcionado. Não basta, porém, que exista benefício para a entidade privada, como se poderia argumentar no caso das canalizações que atravessam o subsolo. O benefício há-de sempre complementar, como critério quantificador, a existência de um qualquer custo. Assim, depois de verificado um dos pressupostos fácticos para a cobrança de taxas, é necessário saber se houve algum custo para a entidade pública em questão. Se assim for, em alguns casos, o benefício que o particular retire dessa actividade pública custosa pode ser utilizado como um dos critérios de quantificação, sopesado e comparado com esse mesmo custo.

Não pode é inverter-se o raciocínio, procurando benefícios e lançando taxas onde não haja qualquer custo.

2.2.3.3 Limites de Direito Comunitário à criação de taxas

Já não é novidade a real importância do Direito Comunitário no actual momento do Direito Fiscal⁴⁷, que também se sente, embora com menos vigor do que em outras áreas, no domínio das taxas.

O Tribunal de Justiça das Comunidades tem desenvolvido alguns princípios em matéria de taxas. Começa por estabelecer um importante pressuposto: a qualificação feita pelos e dentro dos estados de uma qualquer figura tributária é irrelevante para o Direito e juiz comunitários⁴⁸ e o que prevalece é a substância dos tributos, que devem ser analisados objectivamente. O princípio, solidificado no caso BAUTIAA⁴⁹, de 13 de Fevereiro de 1996, mas com origem nos casos ROUSSEAU WILMOT, de 27 de Novembro de 1985⁵⁰ e DENKAVIT E POULSEN

⁴⁵ J. J. TEIXEIRA RIBEIRO, "Noção jurídica de taxa", *RLJ*, 117 (1985), 294

⁴⁶ AcTC n.º 640/95, de 15/11/95, P. n.º 286/94, Plenário, (Rel.: RIBEIRO MENDES), pontos 40 e ss.

⁴⁷ Entre outros, J. L. SALDANHA SANCHES, "Normas Anti-abuso, Jurisprudência Comunitária e Direito Português: as provisões no balanço fiscal", in *Planeamento e Concorrência Fiscal Internacional* (Lisboa: Lex, 2003), *passim, maxime*, 330 ss; A. SALGADO DE MATOS / J. TABORDA DA GAMA, "O prazo para o exercício do direito à restituição dos emolumentos notariais indevidamente cobrados", *Fiscalidade*, 9 (2002), 115-120.

⁴⁸ Que inclui os juízes nacionais quando actuem como juízes comunitários.

⁴⁹ Casos, C-197/94, "*Bautiaa and Société française maritime / Directeurs des services fiscaux des Landes and du Finistère*", (Rec.1996,p.I-505).

⁵⁰ C - 295/84, *Recueil*, p. 3759.

TRADING DANSK, de 31 de Março de 1992⁵¹, é o de que “a qualificação de uma imposição, imposto, taxa ou direito à luz do direito comunitário compete ao Tribunal de Justiça, em função das características objectivas da imposição, independentemente da qualificação que lhe é dada em direito nacional”⁵².

Daqui decorrem as seguintes conclusões: que a qualificação feita por um Estado é irrelevante; que essa qualificação pode estar errada em face do direito interno; e que, mesmo que esteja correcta em face do direito interno, para o Direito Comunitário pode existir um esquema qualificatório e conceptual diferente.

Para este Tribunal, o que é necessário é analisar a substância e não a forma dos tributos.

Uma segunda linha de argumentação do Tribunal do Luxemburgo passa pela proibição de taxas, mesmo que qualificadas enquanto tal à luz do direito comunitário, que contendam com os princípios basilares e liberdades fundamentais do Tratado, mas que não parece poder ser aplicável ao caso concreto, pelo menos enquanto o mercado da água se mantiver, de direito e de facto, nos termos actuais.

2.2.4 Concretização jurisprudencial de um conceito de taxa

2.2.4.1 Introdução

É na apreciação de espécies tributárias concretas que a dogmática dos vários tipos de tributos tem evoluído de forma mais completa, através do labor dos nossos tribunais, que procuram ir construindo um conceito de taxa em contínuo, que se alicerce nas anteriores decisões e nas opiniões doutrinárias existentes, com actualizações e afinações de alguns pontos.

Partindo da clássica distinção entre imposto e taxa, o Tribunal Constitucional tem vindo a limitar o poder municipal de criação e cobrança de taxas, exigindo o respeito de um conjunto de princípios de natureza material para que possamos estar perante uma taxa e não um imposto.

Estamos, nesta matéria, perante uma daquelas áreas do Direito Tributário em que se assiste de forma mais clara à densificação e desenvolvimento de princípios constitucionais através do labor judicial do Tribunal Constitucional, partindo da análise e da decisão de casos concretos que lhe são submetidos. Os Tribunais Tributários, o Tribunal Central Administrativo e o Supremo Tribunal Administrativo têm também desempenhado um papel de extrema importância na delimitação das figuras em causa. Por esta razão, proceder-se-á

⁵¹ C-200/90, Colect., p. I-2217.

⁵² C-197/94, par. 39.

também a uma análise crítica de alguns acórdãos destes tribunais, escolhidos pela similitude dos factos ou pela relevância dos argumentos para o caso em apreço.

2.2.4.2 Tribunal Constitucional

Neste ponto, a análise da jurisprudência constitucional sobre a figura das taxas será feita tendo em conta algumas das espécies tributárias concretas submetidas à apreciação do Tribunal Constitucional. Naturalmente que a análise incidirá sobretudo sobre aquelas decisões em que se discuta a cobrança de taxas pela utilização de bens do domínio público local, em que a autonomia financeira autárquica seja analisada ou que se refiram de modo mais detalhado à questão do sinalagma e dos pressupostos da taxa, como a decisão sobre emolumentos, por onde começaremos.

a) O AcTC n.º 115/02 – os emolumentos notariais

É bem conhecido o caso dos emolumentos notariais e registrais cobrados pela prática de certos actos societários. Depois de uma série de decisões dos Tribunais Tributários e Administrativos e do Tribunal do Luxemburgo⁵³ em que estes emolumentos eram considerados, correctamente, como impostos, veio o Tribunal Constitucional⁵⁴, com doutrina já repetida⁵⁵, mas com dois votos de vencido, defender a teoria da sua qualificação como taxas. Para o caso em apreço, são pertinentes os argumentos oferecidos pelos juízes vencidos. MARIA DOS PRAZERES BELEZA afasta a possibilidade de que o critério justificante de uma taxa seja preponderantemente o do benefício para o contribuinte: “*não parece de aceitar, porém, que se submeta ao regime constitucional da taxa uma figura em que a utilidade presumível (...) é o único critério utilizado para a sua determinação*”⁵⁶. PAULO DA MOTA PINTO, por seu lado, admite em tese que as taxas possam ter como elementos de quantificação o benefício para o particular, propugnando a escolha de tipos fundamentais de taxas em relação aos quais os elementos quantificadores assentariam mais nos custos do que no benefício, ou vice-versa. Critica, no

⁵³ Por exemplo, C-19/99 (*Modelo e Continente SGPS*), C-134/99 (IGI).

⁵⁴ AcTC n.º 115/02, de 12/03/02, P. n.º 567/00, Plenário, (Rel.: TAVARES DA COSTA).

⁵⁵ Doutrina já seguida, entre outros, em AcTC n.º 305/02, de 03/07/02, P. n.º 432/00, 2ª Secção, (Rel.: GUILHERME DA FONSECA); AcTC n.º 308/02, de 03/07/02, P. n.º 92/02, 2ª Secção, (Rel.: PAULO MOTA PINTO).

⁵⁶ Cit., declaração de voto, ponto 4. Ou ainda, “*a jurisprudência deste Tribunal permitia qualificar como taxas tributos nos quais se verificasse alguma relação (não uma rigorosa identidade) com o custo do serviço, embora a ideia de utilidade retirada pudesse ter ainda algum relevo na determinação do seu montante. Diferentemente, o presente acórdão permite, no fundo, que a relação com a utilidade do serviço prestado funcione como critério alternativo – relativamente à relação com o custo do serviço – de qualificação do tributo como taxa*”.

entanto, a tese vencedora por ela não ter em consideração o facto de o serviço notarial ser de utilização necessária e por essa razão a sua utilidade não poder ser aferida principalmente pela necessidade da utilização⁵⁷.

A doutrina constante destas declarações de voto é importante para o caso das condutas de água, pois chama a atenção para a necessidade de incorrer em custos por parte do sujeito activo – inexistente no caso da do município de Lisboa – e, por outro lado, para o carácter necessariamente perigoso da fixação do montante da taxa, tendo em conta a utilização necessária de certos serviços – que se verifica, *mutatis mutandis*, em relação ao subsolo dito municipal: necessidade natural, pela impossibilidade de fornecer água por uma outra qualquer rede ou meio de distribuição, e necessidade jurídica, pelos deveres decorrentes da lei, do contrato de concessão e dos contratos de fornecimento.

b) O AcTC n.º 640/95⁵⁸ – as portagens da ponte sobre o Tejo

Aqui, como se sabe, discutiu-se essencialmente o aumento das portagens da ponte sobre o Tejo, concretamente saber se esses aumentos não teriam como consequência a espécie tributária em causa deixar de ser uma taxa. Interessa-nos para aqui sobretudo o facto de estar em causa, neste aresto, o pagamento de uma taxa pela utilização de um bem do domínio público. Apenas se diga que não se pode comparar uma ponte ao subsolo, pelo facto de esta implicar custos de construção e de manutenção, por um lado, e, por outro, pelo facto de a utilização pelos automobilistas contribuintes causar um desgaste na ponte. Como se disse, em comentário a este aresto, “*não parece aceitável a inexistência de consequências jurídicas para os casos em que se verifique uma absoluta falta de correspondência entre a quantia que deve ser prestada e o dispêndio real de meios efectuado pela Administração*”⁵⁹.

Como melhor se verá, não há, no caso do nosso artigo, nenhum *dispêndio real de meios* pela Câmara de Lisboa.

⁵⁷ Cit., declaração de voto: “*À adopção desse critério da utilidade como fundamento determinante para a qualificação dos emolumentos como taxa, opõe-se, porém, a meu ver, a circunstância de eles se referirem a serviços de utilização necessária – para quem pretenda, ou tenha de, praticar validamente uma série de actos legalmente sujeitos a escritura pública (como, por exemplo, adquirir e alienar imóveis) –, e que são prestados exclusivamente (em regime de monopólio) pela Administração Pública. Julgo, mesmo, que tais circunstâncias, conjugadas com o critério adoptado na presente decisão, conduzem a diluir as linhas de fronteira da reserva parlamentar de competência legislativa em matéria de impostos*”.

⁵⁸ AcTC n.º 640/95, de 15/11/95, P. nº 286/94, Plenário, (Rel.: Ribeiro Mendes), com anotação em J. L. SALDANHA SANCHES, “Imposto, taxa e quantificação de encargos - anotação ao AcTC n.º 640/95, de 15/11/95”, *Fisco*, 76-77 (1996).

⁵⁹ J. L. SALDANHA SANCHES, “Imposto, taxa e quantificação de encargos - anotação ao AcTC n.º 640/95, de 15/11/95”, *Fisco*, 76-77 (1996), 121.

c) Os AcTC n.º 558/98⁶⁰ e AcTC n.º 63/99⁶¹ – a publicidade em Guimarães e em Lisboa

No primeiro caso, o município de Guimarães exigiu o pagamento de uma taxa pela circulação no concelho de veículos com publicidade comercial. O município considerava que, sendo a prática da publicidade uma actividade legalmente condicionada, dispondo as câmaras municipais de poderes de controlo destinados à salvaguarda do equilíbrio urbano e ambiental por meio da definição dos critérios de licenciamento aplicáveis no respectivo concelho, a taxa em questão seria uma *"condição de remoção do limite jurídico, traduzido no exercício de actividade publicitária"* que é *"relativamente proibido"*, pelo que mais não traduz do que *"a contrapartida, recebida pela recorrente, pela emissão da respectiva licença, assim se estabelecendo o nexos sinalagmático que é característico de tal tributo"*, o mesmo sucedendo em cada uma *"das renovações anuais da licença"*⁶². Tal posição não foi aceite pelo Tribunal Constitucional que decidiu dever sufragar a posição unânime da doutrina, segundo a qual, quando se trata do levantamento do obstáculo jurídico ao exercício de determinada actividade por parte do tributado, como sucede com *"a concessão de licenciamento para a afixação ou inscrição de publicidade"*, o encargo a cobrar *"só pode configurar-se como 'taxa' se com essa remoção se vier a possibilitar a utilização de um bem semi-público"*⁶³.

No segundo caso, o Tribunal Constitucional não aceitou a taxa, como taxa, quando a publicidade estava situada no topo de prédios particulares, ou seja, num espaço em regime de propriedade privada, uma vez que não existia serviço efectivo ou ocupação de um espaço municipal que pudesse legitimar a cobrança de uma taxa. Como dissemos, neste caso *"a tradição era antiga, a taxa elevada e o fundamento nulo"*⁶⁴ e *"a não-ocupação do espaço público retira uma das possíveis justificações para a taxa que fica assim dependente da frágil justificação da remoção de um limite jurídico, que só por si não pode ser justificação"*⁶⁵.

⁶⁰ AcTC n.º 558/98, de 29/09/98, P.º n.º 240/97, 2ª Secção, (Rel.: BRAVO SERRA); J. L. SALDANHA SANCHES, "Poderes tributários dos municípios e legislação ordinária", *Fiscalidade*, 6 (2001), 124-6.

⁶¹ AcTC n.º 63/99, de 02/02/99, P.º n.º 513/97, 2ª Secção, (Rel.: LUÍS NUNES DE ALMEIDA). No mesmo sentido, AcTC Nº 32/99, de 12/01/00, P.º n.º 104/99, 1ª Secção, (Rel.: VÍTOR NUNES DE ALMEIDA); AcTC Nº 346/01, de 10/07/01, P.º n.º 59/01, 1ª Secção (Rel.: MARIA HELENA BRITO). Sobre este assunto, P. PITTA E CUNHA / J. XAVIER DE BASTO / A. LOBO XAVIER, "Os conceitos de taxa e imposto a propósito de licenças municipais", *Fisco*, 51/52 (1993), *passim*; J. L. SALDANHA SANCHES, "Poderes tributários dos municípios e legislação ordinária", *Fiscalidade*, 6 (2001), 122-3.

⁶² AcTC n.º 558/98, cit., ponto 2.

⁶³ AcTC n.º 558/98, cit., ponto 2.2.

⁶⁴ J. L. SALDANHA SANCHES, "Poderes tributários dos municípios e legislação ordinária", *Fiscalidade*, 6 (2001), 123.

⁶⁵ J. L. SALDANHA SANCHES, "Poderes tributários dos municípios e legislação ordinária", *Fiscalidade*, 6 (2001), 123.

Impediu, assim, esta jurisprudência do Tribunal Constitucional a criação (diríamos mesmo, a comercialização) de licenças fiscais por parte das autarquias, impedindo uma aplicação abstracta, ou meramente formal, da Lei das Finanças Locais e da Lei Geral Tributária quando estas autorizem a cobrança de taxas pela remoção de um limite jurídico, ou mesmo, diríamos, pela existência de canalizações da empresa abastecedora de água no subsolo de Lisboa, algumas delas aí implantadas há mais de um século.

d) O AcTC n.º 288/2004⁶⁶ – o armário de distribuição telefónica de Lisboa

Este aresto debruça-se sobre a possibilidade de uma norma constante de um decreto-lei que regula um contrato de concessão entre o Estado e uma empresa de telecomunicações isentar esta do pagamento de qualquer tributo pela passagem dos seus cabos e postes, nomeadamente nas vias públicas municipais. Em primeiro lugar, deve advertir-se que da presente decisão não se pode retirar *a contrario* que as autarquias possam cobrar tributos pela passagem de condutas no seu subsolo inexistindo a isenção. Em segundo lugar, esta decisão – que considera que a isenção contida em decreto-lei não viola o princípio da autonomia financeira local e a reserva de lei parlamentar associada – tem a vantagem de mostrar com muita clareza os efeitos, no plano da desigualdade, que a actuação em termos de criação de tributos por parte de um município pode ter no caso de haver uma actuação de uma empresa concessionária, enquadrada por um instrumento negociado com o governo, que preste o seu serviço público em mais do que uma autarquia⁶⁷. Também no nosso caso, a actuação da concessionária não se resume ao município de Lisboa e uma eventual diferença no montante das taxas (para além da sua mera existência) tem um efeito perverso acrescido, uma vez que os 93 mil km de ramais atravessam 35 concelhos...

⁶⁶ AcTC n.º 288/2004, de 27/04/2004, P. n.º 803/03, Plenário, (Rel.: PAULO MOTA PINTO).

⁶⁷ Cit., ponto 6, *in fine*, “um serviço público de telecomunicações de âmbito nacional, que poderia ser dificultado pelo estabelecimento de condições diferenciadas de exploração em cada autarquia, e cuja concessão é naturalmente negociada e decidida pelo Governo”.

e) Os AcTC n.º 20/2003⁶⁸ e AcTC n.º 204/2003⁶⁹ - os postos de abastecimento de combustíveis de Sintra

Aqui, discute-se um aumento de 900% no preço de ocupação do domínio público⁷⁰ viário do município de Sintra por postos de abastecimento de combustíveis. Mais uma vez o Tribunal admite que apenas por existir ocupação da via pública há lugar a taxa⁷¹ e afirma mesmo que, “no presente recurso, o tributo devido resulta da utilização individualizável do domínio público viário, estando, nessa medida, preenchido o núcleo essencial do conceito de taxa”⁷². Porém, há, da parte do Tribunal, um cuidado acrescido na justificação do tributo, que surge a propósito do problema do aumento do mesmo, com a referência ao maior desgaste da via pública que um número maior de bombas de gasolina causa. Ou seja, o Tribunal chama à colação um critério de utilidade do bem público, da sua normal destinação e do desgaste deste mesmo bem causado pela actividade do particular. Os postos de abastecimento não devem pagar aquele tributo pela mera implantação na via pública, mas sobretudo pelo desgaste que causam nesta⁷³. Este argumento, acolhido e repetido pelo AcTC n.º 204/2003, em situação idêntica, devia ser aplicado também no caso da utilização do subsolo para a passagem de *pipelines* e não o foi, por exemplo, nos já citados AcTC n.º 365/2003 e AcTC n.º 366/2003.

No caso das condutas de água de Lisboa, não se vislumbra desgaste para o subsolo causado pela passagem das condutas, pelo que, também aplicando este argumento, não é devida qualquer taxa.

⁶⁸ AcTC n.º 20/2003, de 15/01/03, P. nº 327/2002, 2ª Secção, (Rel.: MARIA FERNANDA PALMA).

⁶⁹ AcTC n.º 204/03, de 28/04/03, P. nº 632/02, 3ª Secção, (Rel.: TAVARES DA COSTA).

⁷⁰ Sobre os postos instalados no mesmo município, mas em domínio privado, v. AcTC n.º 515/00, de 29/11/00, P. nº 46/00, 1ª Secção, (Rel.: VÍTOR NUNES DE ALMEIDA); J. L. SALDANHA SANCHES, “Poderes tributários dos municípios e legislação ordinária”, *Fiscalidade*, 6 (2001), 123-4.

⁷¹ Ver as críticas a esta concepção *infra*.

⁷² AcTC n.º 20/2003, ponto 3.

⁷³ Vale a pena transcrever o trecho do acórdão, ao qual acrescentamos os negritos: “*é legítimo ponderar, na fixação do valor da taxa pela utilização do domínio público, a vantagem patrimonial que decorre para o utente da utilização do espaço público municipal. No caso dos autos, o grau de utilidade (e, por isso, o valor da taxa) resulta precisamente da intensidade da exploração económica daquele local público, inferido do número de bombas de carburante nele instaladas pela empresa. Assim, tal critério traduz uma certa repercussão, no montante da taxa devida, do grau de utilidade económica efectivamente alcançado através da permissão de utilização de um bem público, referindo-se, ainda, que a essa maior intensidade da exploração económica corresponde uma igualmente mais intensa utilização do domínio público.*

Existe, portanto, no caso dos autos, uma corresponsabilidade relevante entre o tributo devido e a autorização concedida, pelo que esse tributo é ainda uma taxa. Também não é procedente afirmar que existe uma ilegítima invasão da autonomia individual das recorridas no âmbito da sua actividade económica. Na verdade, o tributo devido explica-se, como se demonstrou, pela existência de uma causa que é o benefício económico decorrente de uma mais intensa (e, por isso, mais desgastante) utilização do domínio público”. Cit., ponto 3, *in fine*.

f) Os AcTC n.º 365/2003⁷⁴ e AcTC n.º 366/2003⁷⁵ - os *pipelines* de Matosinhos

Deixámos para o fim estes acórdãos pela maior proximidade que existe entre a sua facticidade e a do presente artigo⁷⁶: está aqui em causa a passagem de canalizações pelo domínio público (viário) municipal de Matosinhos, com a diferença de que se trata de tubos de combustíveis, o que convocou, à semelhança da decisão anteriormente analisada, uma argumentação, ou pré-entendimento, relacionado com a eventual capacidade poluente ou desgastante da passagem desses mesmos ramais, resultante do tipo de substância que neles corre.

O Tribunal admitiu, sem justificar, que solo e subsolo pertencem unitariamente ao domínio público viário e que pode ser cobrada uma taxa pela passagem de qualquer conduta⁷⁷, argumentando, com base em parecer junto aos autos, que a Lei das Finanças Locais, ao permitir a cobrança de taxas pela ocupação do subsolo, “*reconhece a autonomia económica do subsolo*”.

Salvo o devido respeito, o problema reside na legitimidade constitucional do preceito, como se verá⁷⁸. O Tribunal, da existência de domínio público e de uma conduta, quase que retira, sem mais, a legitimidade da cobrança da taxa, passando imediatamente para o controlo de legitimidade proporcionado pelo montante da taxa: como mais detalhadamente se argumentará, o fundamental teria sido questionar se qualquer utilização do subsolo dá direito, *de per se*, à cobrança de uma taxa.

O Tribunal refere também que esse montante pode ser controlado pela comparação com o custo que implicaria o transporte dos combustíveis por estrada ou pela ocupação de subsolo privado. Tal argumento não pode colher: em primeiro lugar, porque mesmo a utilização do subsolo privado não é equiparável no que diz respeito a custos/benefícios à utilização da superfície dos imóveis⁷⁹; em segundo lugar, o argumento apresentado é extremamente perigoso se transposto, por exemplo, para a actividade económica do

⁷⁴ AcTC n.º 365/2003, de 14/07/2003, P. n.º 241/02, 3ª Secção, (Rel.: MARIA DOS PRAZERES PIZARRO BELEZA).

⁷⁵ AcTC n.º 366/2003, de 14/07/2003, P. n.º 246/02, 3ª Secção, (Rel.: GIL GALVÃO), que é uma mera adesão à fundamentação do AcTC citado na nota anterior.

⁷⁶ Chamado a decidir sobre a constitucionalidade de outras normas que previam taxas por utilização do subsolo, o Tribunal, num caso, não se pronunciou, pelo facto de não ter sido suscitada a questão de constitucionalidade normativa, AcTC n.º 223/02, P. n.º 282/2002, 2ª Secção (Rel.: MARIA FERNANDA PALMA); no outro, decidiu no sentido da inconstitucionalidade de uma norma, constante do “*Regulamento da Tabela de Taxas e Licenças para 1996*” da Câmara Municipal do Porto, pelo vício orgânico de falta de indicação expressa da norma habilitante, AcTC n.º 95/02, de 26/02/02, P. n.º 219/01, 2ª Secção, (Rel.: PAULO MOTA PINTO).

⁷⁷ Cit., ponto 9.

⁷⁸ *Infra*, 2.2.3.1.

⁷⁹ *Infra*, 3.2.

abastecimento de água, uma vez que poderia permitir aos municípios cobrar taxas pela passagem de condutas em montantes próximos do custo de levar a cada munícipe, por transporte terrestre, a água de que necessitasse, sempre que necessitasse, o que seria complicado tendo em conta os 350 mil clientes da empresa abastecedora...

Por outro lado, continuando com o caso das canalizações de água, essa comparação não pode também ser feita pelo simples facto de que o fornecimento de água está concebido, *ab initio*, para ser feito por condutas e ramais que entroncam nos locais onde é efectuado o consumo. Por último, não seria possível, pela natureza das coisas, *rectius*, do ordenamento do território, aceder aos referidos locais de consumo através de terrenos privados, pois seria impossível esquivar um traçado desde a barragem de Castelo de Bode até toda e cada uma das habitações, por exemplo, de Lisboa.

Por estas razões, a aferição do montante pela comparação com o preço cobrado pela passagem de condutas em subsolo privado ou com o custo de transporte terrestre não pode proceder porque, entre outras razões, parte de uma inadmissível equiparação entre solo e superfície, entre domínio privado e domínio público e esquece a natureza dos produtos transportados, como se estivesse em causa a comparação entre a via rodoviária e a via ferroviária para o transporte de batatas entre Lisboa e Coimbra. Diga-se que o próprio Acórdão admite, implicitamente, a pouca utilidade económica do subsolo, ao afirmar que o mesmo não é afectado pelo diâmetro das condutas⁸⁰.

E se juntarmos este facto a um outro, que é o cálculo do imposto a pagar dever levar em conta a natureza do líquido que circula nas condutas (produtos petrolíferos) e a actividade económica do particular (refinação de petróleo), podemos compreender como esta taxa se encontra quantificada não na perspectiva do benefício ou vantagem que a entidade pública proporciona ao particular (taxa), mas na perspectiva do benefício que o particular tira da actividade (imposto sobre o lucro).

O que quer dizer que, se esta jurisprudência vingar e for levada às suas últimas e naturais consequências, os municípios poderão lançar não apenas a derrama sobre o IRC, que a lei prevê, mas outro tipo de impostos sobre os lucros que presumam que as empresas possam ter.

⁸⁰ Cit., ponto 10, “a verdade, porém, é que não se vê por que razão é que o maior ou menor volume das condutas há-de causar maior ou menor prejuízo para a circulação, uma vez que elas se encontram no subsolo”.

2.2.4.3 Supremo Tribunal Administrativo e Tribunal Central Administrativo

Os casos acabados de referir têm muitas vezes na base decisões dos tribunais administrativos e fiscais que se pronunciam no sentido da ilegitimidade constitucional de certas exacções tributárias – e foi precisamente isso que se passou nos casos descritos que mais importam à questão objecto de artigo. Ora vejamos:

a) Os *pipelines* de Matosinhos

O problema jurídico deste aresto⁸¹ é um aumento de mais de 1000 vezes do seu montante de uma taxa pela utilização do subsolo para a passagem de condutas de combustíveis. Há uma semelhança evidente com o caso das condutas de água.

O Tribunal entendeu que tal aumento era totalmente desproporcionado por não resultar de uma actualização de preços, por não ter equivalente no aumento das taxas para outro tipo de condutas e por não aumentarem os custos para a autarquia. Perpassa implicitamente por todo o acórdão que as anteriores taxas, mil vezes mais baixas, são verdadeiras taxas e por isso admissíveis, facto com o qual não concordamos e que pelo menos deveria ter sido justificado. Porém, a referência à inexistência de custos para a autarquia com aquele tipo de ocupação do subsolo é transponível para o caso das condutas de água.

b) As tubagens de gás no subsolo de Lisboa

No caso das tubagens instaladas no subsolo municipal pela GDL- Sociedade Distribuidora de Gás Natural de Lisboa, S.A., o STA⁸² e o TCA⁸³ decidiram que as mesmas se devem considerar impostos com base, entre outros, num interessante argumento de que, na utilização de um bem do domínio público por uma concessionária, *“o que se verifica é a ocupação e utilização de bens dominiais para instalação e funcionamento de um serviço público; trata-se de bens públicos que são utilizados na sua função própria de satisfação de necessidades colectivas que é a existência de uma rede de distribuição de gás natural (independentemente da procura que ela venha a ter e sem que se possa individualizar quem e em que medida poderá individualmente vir a usufruir das*

⁸¹ AcTCA de 13/05/2003, P. 4/03, Secção: Contencioso Tributário, (Rel.: JOÃO ANTÓNIO VALENTE TORRÃO). Sobre este assunto, J. ROBIN DE ANDRADE, "Taxas municipais - limites à sua fixação (parecer jurídico)", *Revista Jurídica do Urbanismo e do Ambiente*, 8 (1997).

⁸² Entre outras, AcSTA, P.023166, de 02/06/99, 2.ª Secção, (Rel.: BRANDÃO DE PINHO).

⁸³ AcTCA de 12/03/2002, P.5575/01, Secção: Contencioso Tributário, (Rel.: GOMES CORREIA).

utilidades por ela proporcionadas)"⁸⁴. A tese que fez vencimento no acórdão constava de dois pareceres dados à concessionária do gás⁸⁵, um deles citado no aresto acabado de transcrever.

É desnecessário repetir que também a empresa abastecedora de águas presta um serviço público e que, por isso, estes argumentos lhe são inteiramente aplicáveis.

c) A instalação no subsolo de infra-estruturas para telecomunicações pela Portugal Telecom

Nestes casos⁸⁶, o argumento da inexistência de vantagem individualizada foi ainda levado mais longe, uma vez que nos autos está efectivamente dado como provado que o município efectuou actos de fiscalização das obras levadas a cabo pela concessionária. Contudo, mesmo quando exista a prestação de um serviço pela autarquia, o que acarreta reconhecidamente custos, o facto de não ser a concessionária a beneficiar individualmente com a obra impossibilita também que estejamos perante uma taxa. Afirmou-se que *“a recorrente pretende que existe tal sinalagma entre o pagamento desse tributo e a compensação pelas despesas de fiscalização decorrente das obras efectuadas pela recorrida. Mas se se aceita existir uma relação directa entre a efectivação dessas obras e a fiscalização efectuada pela CML bem como um acréscimo de encargos de tal situação para a CML o certo é também que aquela actividade municipal da CML não visa uma satisfação individual do sujeito passivo. Assim sendo o tributo face à sua finalidade há-de ser entendido antes como imposto mais precisamente como uma contribuição especial que tem a natureza de imposto.”*⁸⁷

É precisamente o que se passa no caso do exercício das actividades concessionadas uma empresa que distribui água, tanto mais que, neste caso, não existe qualquer actividade por parte do município relacionada com a passagem das condutas de água.

2.2.4.4 Conclusões

⁸⁴ ActCA de 12/03/2002, P. 5575/01, cit., ponto 3, *in fine*. No mesmo sentido, já o ActCA de 23/10/2001, P.: 5448/01, Secção: Contencioso Tributário, (Rel.: J. LOPES): *“o que se verifica é a ocupação e utilização de bens dominiais para instalação e funcionamento de um serviço público”*. Este argumento também se encontra no ActCA de 18/07/02, publicado na CTF, 406, 2002, 275 ss.

⁸⁵ J. L. SALDANHA SANCHES / F. ARAÚJO, *Parecer - licença de ocupação da via pública* (Inédito: polic., 1995) e J. L. SALDANHA SANCHES / F. ARAÚJO, *Parecer - licença de ocupação da via pública* (Inédito: polic., 1999).

⁸⁶ Entre outros, ActCA, P. 3255/00 de 21/05/2002, Secção: Contencioso Tributário, (Rel.: FONSECA CARVALHO); ActCA de 12/07/2000, P. 3253/00, Secção: Contencioso Tributário, (Rel.: J. CORREIA); ActCA de 26/09/2000, P. 3290/00, Secção: Contencioso Tributário, (Rel.: J. CORREIA); ActCA de 07/11/2000, P. 3406/00, Secção: Contencioso Tributário, (Rel.: J. CORREIA).

⁸⁷ ActCA, 30/04/2002, P. 3281/00, Secção: Contencioso Tributário, (Rel.: JOSÉ MARIA DA FONSECA CARVALHO), *in fine*.

A jurisprudência do Tribunal Constitucional em matéria de taxas tem tido nos últimos anos desenvolvimentos importantes e encontra-se num momento de mutação, apesar de os acórdãos o não assumirem expressamente. As mutações em causa são perigosas pois, a não haver uma clara definição por parte deste Tribunal de alguns pontos, continuarão a ser admitidas decisões financeiras, sobretudo autárquicas, que colocam em causa as garantias dos contribuintes munícipes. Assim, dos acórdãos acabados de analisar, e com relevo para o caso em apreço, podem tirar-se as seguintes ilações conclusivas:

i) Se, por um lado, alguns acórdãos e juízes vêm admitindo o relevo, para a quantificação do encargo, da utilidade / benefício criado pela prestação pública relativamente ao particular, por outro lado ainda não houve nenhuma decisão em que, de um modo frontal, se analisassem os montantes cobrados e se aferissem se estes são relativamente proporcionais ao custo ou ao benefício, continuando a admitir-se subidas astronómicas dos montantes a suportar pelos particulares. Porém, é sempre admitido, ainda que implicitamente, que deve haver um sinalagma material por parte do sujeito público.

ii) A inexistência de critérios de quantificação de encargos tributários é um perigo ainda maior quando se consagra a possibilidade de cobrar taxas por benefícios eventuais ou a consagração de um sinalagma difuso (ou pré-jurídico).

iii) O acórdão dos *pipelines* de Matosinhos enferma sobretudo do vício já referido⁸⁸ de admitir a cobrança de taxas como decorrência natural, lógica e automática da utilização de um bem do domínio público, sem se exercer um primeiro nível de controlo de legitimidade através da indagação da existência desse pressuposto ontológico e jurídico (os cabos atravessarão subsolo integrado exclusivamente no domínio público municipal?; quando se prevê a cobrança de taxas pela utilização do domínio público está o legislador a “pensar” no subsolo?) e de, num segundo momento, tentar saber se, no caso concreto, é possível a cobrança de qualquer tributo (a passagem de cabos no subsolo que se encontra dentro da circunscrição territorial de um município dá direito à cobrança de uma taxa?).

Neste contexto, e sobretudo tomando em consideração a similitude existente entre a facticidade subjacente à taxa de ocupação do subsolo pelas condutas de água em Lisboa e pelos *pipelines* de Matosinhos, pode antever-se alguma resistência ao vencimento dos argumentos expendidos sobre a não qualificação do tributo em causa como taxa em sede constitucional se a jurisprudência se mantiver, não atendendo ao carácter não poluente da água e se não tiverem acolhimento os argumentos suscitados no presente artigo, ou outros.

⁸⁸ *Supra*, 2.2.4.2.f.

3. A UTILIZAÇÃO DO SUBSOLO

3.1 A actividade da empresa abastecedora e a inactividade do município de Lisboa

A empresa abastecedora das águas, hoje uma sociedade anónima de capitais integralmente públicos, "é responsável por um sistema de produção, transporte e distribuição que se desenvolve ao longo de mais de 1 900 quilómetros (...) e 93 mil ramais de ligação aos prédios, proporciona o abastecimento domiciliário numa área de 83 Km² que alberga uma população de 564 mil habitantes residentes. (...) Abastece cerca de 3 milhões de pessoas, de 35 concelhos da margem norte do rio Tejo, correspondendo a área total abastecida a 6.947 Km². Mantém relações contratuais com cerca de 350 mil clientes directos, do concelho de Lisboa, onde assegura o abastecimento domiciliário"⁸⁹.

Para levar a cabo todas as suas atribuições legais e contratuais, a empresa utiliza as condutas colocadas no subsolo, algumas há mais de cem anos.

Olhando agora para o outro lado do binómio subjectivo, qual a prestação do município em relação à empresa, no que diz respeito à existência dessas condutas no subsolo?

No plano dos factos, a actividade desenvolvida pelo município é nula no contexto delimitado pela cobrança de um tributo pela passagem de canos de água no subsolo. Mais correctamente: a actividade do município limita-se ao exercício das operações de cobrança, *rectius*, de arrecadação do tributo, posição de fruição que não nos parece poder integrar o conceito de contraprestação legitimadora desse mesmo tributo... Não há a prestação de qualquer serviço de fiscalização, vigilância ou controlo ou o desenvolvimento de qualquer outra actividade normalmente enquadrada nas actividades de polícia.

Ora, por um lado, o Tribunal Constitucional tem exigido uma qualquer contraprestação por parte das autarquias. Mais: por exemplo, no caso do saneamento de Paredes, embora tenha qualificado tais tributos como taxas, o Tribunal afirmou que "*não se divisa aqui, em consequência, qualquer imposição contributiva sem fundamento sinalagmático, não se divisando igualmente qualquer imposição que vise uma destinação de receitas consignadas em princípio a qualquer outro fim que não a suportar (e, neste ponto, como já se assinalou, não se torna necessário que as taxas constituam o pagamento integral do serviço realmente proporcionado) os – ou parte dos – custos advindos da actividade de depósito, remoção e tratamento de lixos*"⁹⁰.

⁸⁹ Informação extraída de www.epal.pt.

⁹⁰ AcTC n.º 1139/96, de 06/11/96, P. n.º 573/96, 2ª Secção, (Rel.: BRAVO SERRA), ponto 4.2.

No nosso caso, nunca é demais repetir, não havia actividade ou custo municipais – apenas receita.

Como muito bem afirmaram FREITAS DO AMARAL e LINO TORGAL, a propósito de uma questão não muito distante, não pode haver uma “*pretensão dos proprietários dos imóveis onerados [...] no sentido de quinhoarem nos benefícios obtidos pelas concessionárias*”⁹¹. E não tem sido outra a atitude dos municípios neste caso e em outros semelhantes.

3.2 Domínio público, subsolo, águas e condutas

Do conceito de *território* como elemento do Estado⁹² e sua condição de existência⁹³ resultaria sempre alguma dominialidade sobre o solo, subsolo e camada aérea, que compõem, na sua tridimensionalidade⁹⁴, esse mesmo território. Uma das vertentes de relevância do território do Estado é precisamente este ser “*um meio de actuação do poder político do Estado*”, que utiliza para os seus fins as zonas de que é proprietário⁹⁵. É neste ponto que do conceito de *território* se passa ao de *domínio público*.

A definição de *domínio público* e a sua indefinição conceitual e normativa é uma matéria difícil⁹⁶ e susceptível de gerar conflitos negativos e/ou positivos em relação aos bens sobre os que recaia esta qualificação. *Domínio público* será assim, em definição que se vem mantendo constante há várias décadas, “*o conjunto de coisas públicas e os direitos públicos que à Administração competem sobre elas*”, sendo “*coisas públicas*” as que “*são submetidas por lei ao domínio de uma pessoa colectiva de direito público e subtraídas ao comércio jurídico privado por causa da sua primacial utilidade colectiva*”⁹⁷.

Em Portugal, o domínio público encontra-se hoje estabelecido, em primeira linha, no artigo 84.º da Constituição:

“Artigo 84.º

⁹¹ D. FREITAS DO AMARAL / L. TORGAL, “Concessão de Serviços Públicos Estaduais: devem os titulares de prédios onerados com servidões de gás natural ser ressarcidos pela afectação de cabos de fibra óptica a telecomunicações de uso público?” in *Estudos sobre Concessões e Outros Actos da Administração - pareceres* (Coimbra: Almedina, 2002), 264.

⁹² M. CAETANO / M. GALVÃO TELES, *Manual de Ciência Política e Direito Constitucional* ⁶ (reimp.), vol. I (Coimbra: Almedina, 1995 (1972)), 125-9, o território “*define o âmbito de competência no espaço dos órgãos supremos do Estado*”.

⁹³ J. MIRANDA, “O Território”, in *Estudos sobre a Constituição* (Lisboa: Petrony, 1978), 73-81.

⁹⁴ R. ZIPPELIUS, *Teoria Geral de Estado* ¹² (Lisboa: FCG, 1997 (1994)), 114.

⁹⁵ M. REBELO DE SOUSA, *Direito Constitucional - Introdução à teoria da constituição*, vol. I (Braga: Livraria Cruz, 1979), 125.

⁹⁶ Chamando-lhe problema “*árduo e com numerosas implicações*”, J. MIRANDA, *Manual de Direito Constitucional* ⁴, vol. III (Coimbra: Coimbra, 1998), 243.

⁹⁷ M. CAETANO, *Manual de Direito Administrativo* ¹⁰, vol. II (Coimbra: Almedina, 1991 (reimp. 1973)), 881.

Domínio Público

1- Pertencem ao domínio público:

- a) As águas territoriais com os seus leitos e os fundos marinhos contíguos, bem como os lagos, lagoas e cursos de água navegáveis ou flutuáveis, com os respectivos leitos;*
- b) As camadas aéreas superiores ao território acima do limite reconhecido ao proprietário ou superficiário;*
- c) Os jazigos minerais, as nascentes de águas mineromedicinais, as cavidades naturais subterrâneas existentes no subsolo, com exceção das rochas, terras comuns e outros materiais habitualmente usados na construção;*
- d) As estradas;*
- e) As linhas férreas nacionais;*
- f) Outros bens como tal classificados por lei.*

2- A lei define quais os bens que integram o domínio público do Estado, o domínio público das regiões autónomas e o domínio público das autarquias locais, bem como o seu regime, condições de utilização e limites” .

Esta definição é tardia no actual texto constitucional, tendo sido apenas introduzida na Revisão Constitucional de 1989⁹⁸. Deve notar-se que em nenhum trecho do preceito transcrito se faz menção ao subsolo, mas apenas se delimita a parte do subsolo que constitui domínio público: “[o]s jazigos minerais, as nascentes de águas mineromedicinais, as cavidades naturais subterrâneas existentes no subsolo”. Estas formas específicas do subsolo fazem parte do domínio público, mas não integra o domínio público a parte maior do subsolo composta por “*rochas, terras comuns e outros materiais habitualmente usados na construção*”.

A remissão constitucional para a lei na al. f) – seja qual for o conteúdo da lei – não pode deixar de pressupor que um conteúdo nuclear do conceito de domínio público foi concretizado ao longo das alíneas precedentes.

Não há domínio público por capricho, ou por acaso – haverá domínio público onde se justifique uma extensão dos poderes do Estado imposta pelos seus fins⁹⁹. Daqui também

⁹⁸ A Constituição de 1933 definia o domínio público no Título XI (“*Do domínio público e privado do Estado*”), em termos muito próximos do actual texto constitucional revisto, nos artigos 49.º a 52.º. Sobre o domínio público na Constituição de 1933 e nos diplomas que regulamentam o Título XI, v., entre outros, M. CAVALEIRO DE FERREIRA, *Bens do Domínio Público e Privado do Estado (Parecer)* (s.l.: disponível em: <http://www.geocities.com/mcavaleirof/domest.html>, s.d.). Sobre a evolução das concepções do domínio público e a infidez terminológica do conceito, por todos, J. L. RAMOS, *O Regime e a Natureza Jurídica do Direito dos Recursos Geológicos dos Particulares* (Lisboa: Lex, 1994), 122 ss, *maxime*, 129 ss.

⁹⁹ Algo próximo da noção de *domínio eminente*, J. OLIVEIRA ASCENSÃO, *Direito Civil - Reais* ⁵ (Coimbra: Coimbra, 1993), 170 ss, que significa que o Estado, sem apropriação, exerce um qualquer controlo sobre um bem.

decorre que a inexistência de um artigo na Constituição com a indicação de bens do domínio público, ou mesmo de uma lei infra-constitucional que os elencasse, não poderia ser assimilada à inexistência de domínio público.

Porém, nem só o Estado tem domínio público.

Como refere o próprio n.º 2 do referido artigo 84.º da CRP, a par de um domínio público do Estado, outras pessoas colectivas territoriais¹⁰⁰ podem ter domínios públicos: as autarquias locais – o domínio público local e as Regiões Autónomas – o domínio público regional.

O *domínio público local* resulta, assim, da lei¹⁰¹ – é um *domínio público por atribuição*. Contudo, deve admitir-se que esta determinação legal do domínio público local não é expressa, nem resulta directamente de um único preceito legal. Resulta, sim, das atribuições dos municípios e do princípio da autonomia patrimonial local, visível na conjugação dos artigos 84.º, n. 2 e 238.º, n. 1 da CRP¹⁰² com os artigos 3.º, n. 2 e 11.º da Lei n.º 159/99, de 14 de Setembro, que estabelece o quadro de transferência de atribuições e competências para as autarquias locais, e segundo os quais as autarquias dispõem de atribuições quanto à rede viária municipal¹⁰³.

Por outro lado, perpassa todo o diploma citado a ideia de que o património municipal, a sua extensão e o âmbito dos poderes municipais sobre ele estão directamente relacionados com as atribuições do município (v. artigo 3.º, n. 2).

No caso em apreço, tem ainda que se considerar o facto de esta atribuição por lei poder gerar conflitos¹⁰⁴, não só entre o Estado e o município, mas também com a entidade que vai utilizar o domínio público local (a concessionária) e ainda conflitos entre autarquias locais¹⁰⁵.

A questão prévia que se nos coloca é simples: de quem é o subsolo onde estão as canalizações da empresa abastecedora que não estão instaladas em jazigos minerais ou em cavidades naturais subterrâneas?

¹⁰⁰ Nestas o elemento território assume um papel ainda maior do que no Estado, pois é o “*elemento definidor dos interesses*” municipais. Assim, J. MIRANDA, “O Território”, in *Estudos sobre a Constituição* (Lisboa: Petrony, 1978), 76, na esteira de ANDRÉ GONÇALVES PEREIRA.

¹⁰¹ J. GOMES CANOTILHO / V. MOREIRA, *Constituição da República Portuguesa Anotada* ³ (Coimbra: Coimbra, 1993), 413. V. também J. M. SARDINHA, “Domínio Público Autárquico, Caminhos Públicos e Direito de Propriedade Privada”, in *Estudos de Direito do Urbanismo e do Ordenamento do Território* (Lisboa: SPB, 1997), 416 ss.

¹⁰² “*As autarquias locais têm património e finanças próprios*”.

¹⁰³ Isto tudo independentemente de poder haver inventários e cadastros elaborados pelos municípios que (auto-)incluam imóveis num pretense domínio público municipal.

¹⁰⁴ Chamando a atenção para estes conflitos, A. SOUSA PINHEIRO / M. J. FERNANDES, *Comentário à IV Revisão Constitucional* (Lisboa: AAFDL, 1999), 229-30.

¹⁰⁵ Pense-se nas canalizações que atravessam caminhos da freguesia, ou mesmo imóveis desta, ou logradouros de imóveis do Estado.

A inexistência de uma norma que defina o domínio público local leva a que se deva partir da definição das atribuições destas pessoas colectivas de base territorial para se tentar encontrar a resposta à questão. Ora, cabendo nas atribuições municipais a gestão, o planeamento e investimentos na rede viária municipal, é de concluir que as estradas dos municípios fazem parte do seu domínio público, como se afirmava no DL n.º 34593, de 11 de Maio de 1945¹⁰⁶. Por outro lado, secundariamente, pode afirmar-se que os municípios têm atribuições em matéria de abastecimento de águas¹⁰⁷.

Dentro das classificações do domínio público, pertencem as estradas municipais ao *domínio público viário, de circulação ou circulatório*¹⁰⁸. Como é sabido, os municípios têm também competências quanto à rede viária de âmbito municipal, artigo 13.º, n. 1, al. a), e artigo 18.º da Lei n.º 159/99, de 14 de Setembro, que estabelece o quadro de transferência de atribuições e competências para as autarquias locais.

Desta forma, através da aplicação do âmbito do direito de propriedade – ou da extensão do direito e poderes de expansão do proprietário¹⁰⁹ –, alguma doutrina e jurisprudência¹¹⁰ concluem, acriticamente, que no domínio circulatório se abrangerá também o que se encontra debaixo das estradas, recorrendo-se ao critério do artigo 1344.º do Código Civil¹¹¹, aplicável ao domínio público *ex vi*¹¹² artigo 1304.º CC¹¹³.

Mas os poderes do proprietário em relação ao subsolo não são os mesmos que os que se encontram assentes em relação à propriedade da superfície. Longe vai o tempo do senhorio absoluto e imenso sobre o subsolo – da propriedade “*qui dominus est soli, dominus est usque ad*

¹⁰⁶ Sobre a evolução das normas sobre as redes viárias, v. o parecer da PGR n.º 0462002, de 16/01/2003, publicado no DR, n.º 56, 07-03-2003, 3678.

¹⁰⁷ Na doutrina, por todos, M. TAVARELA LOBO, *Manual do Direito de Águas* ², vol. I (Coimbra: Coimbra, 1999), 192 ss.

¹⁰⁸ A esta conclusão tem chegado a doutrina que se debruça sobre este assunto, apesar da inexistência ou de qualquer referência a uma norma... Entre outros, M. CAETANO, *Manual de Direito Administrativo* ¹⁰, vol. II (Coimbra: Almedina, 1991 (reimp. 1973)), 918; A. MENEZES CORDEIRO, *Direitos Reais* reprint (Lisboa: Lex, 1993 (1979)), 132-3; J. P. FERNANDES, "Domínio Público", *DJAP*, IV (+), 189; J. ROBIN DE ANDRADE, "Taxas municipais - limites à sua fixação (parecer jurídico)", *Revista Jurídica do Urbanismo e do Ambiente*, 8 (1997), 64; J. GOMES DE ALMEIDA / F. M. LOPES, "O domínio público e privado das autarquias locais", *Patrimonium*, 2 (1998), 8.

¹⁰⁹ J. OLIVEIRA ASCENSÃO, *Direito Civil - Reais* ⁵ (Coimbra: Coimbra, 1993), 182.

¹¹⁰ Tal é flagrante no caso dos *pipelines* no subsolo de Matosinhos, já citado, *supra*, 2.2.4.2.f.

¹¹¹ Artigo 1344º (Limites materiais) – “1. A propriedade dos imóveis abrange o espaço aéreo correspondente à superfície, bem como o subsolo, com tudo o que neles se contém e não esteja desintegrado do domínio por lei ou negócio jurídico. 2. O proprietário não pode, todavia, proibir os actos de terceiro que, pela altura ou profundidade a que têm lugar, não haja interesse em impedir”.

¹¹² E, naturalmente, mesmo que este artigo faltasse. Assim, F. PIRES DE LIMA / J. ANTUNES VARELA, *Código Civil Anotado* ², vol. III (Coimbra: Coimbra, 1987), 90.

¹¹³ Artigo 1304.º (Domínio do Estado e de outras pessoas colectivas públicas) – “O domínio das coisas pertencentes ao Estado ou a quaisquer outras pessoas colectivas públicas está igualmente sujeito às disposições deste código em tudo o que não for especialmente regulado e não contrarie a natureza própria daquele domínio”.

coelum et usque ad inferos"¹¹⁴. Hoje, os poderes sobre o subsolo não são vistos sem qualquer referência à *utilidade* desse mesmo subsolo, nem mesmo quando está em causa o conflito entre propriedades privadas, como bem mostra o n.º 2 do citado artigo 1344.º do CC, que, como afirma OLIVEIRA ASCENSÃO, consagra a função social da propriedade, não se aceitando assim "*poderes de expansão que não correspondam já a nenhum interesse colectivo*"¹¹⁵.

Por maioria de razão, o domínio dos municípios sobre o subsolo incluído no chamado domínio público circulatório há-de ser caracterizado apenas pelos *poderes necessários a manter a utilidade resultante desse mesmo domínio*: a circulação de pessoas, bens e informação¹¹⁶. Numa primeira linha, depara-se, naturalmente, com uma possibilidade de afectação do subsolo a esses mesmos fins circulatórios: os túneis rodoviários e ferroviários, ou mesmo a porção de subsolo normalmente ocupada pela passagem de canalizações e tubagens de apoio a infra-estruturas circulatórias (cabos eléctricos de sinalização do tráfego rodoviário e ferroviário, passagens subterrâneas de peões, *etc.*).

Numa segunda linha, pode estender-se o poder dominial local no subsolo sempre que, supletivamente, o município deva assegurar, por qualquer meio e dentro das suas atribuições, a protecção dos interesses circulatórios, impedindo actuações sobre o subsolo que ponham em causa esses interesses: por exemplo, a construção de valas que prejudiquem o pavimento de uma estrada.

O que não pode defender-se é um domínio público local *ilimitado e abstracto* sobre o subsolo, quando este nem sequer existe no âmbito da propriedade privada.

Assim, quando inexista este nexó entre necessidade de fazer valer atribuições municipais no subsolo, o domínio da pessoa colectiva em causa há-de ser de alguma forma matizado. O subsolo das ruas de Lisboa não pode ser, em termos de extensão dos poderes do município, equiparado ao palco do Teatro S. Luiz ou aos terrenos municipais onde se realizou o concerto "*Rock in Rio*", evento curiosamente isento do pagamento de qualquer taxa pela autarquia¹¹⁷.

À extensão limitada dos poderes sobre o subsolo da Autarquia acresce um outro facto: pelo que foi dito em relação ao domínio público, as situações jurídicas dominiais locais

¹¹⁴ Nas palavras de OLIVEIRA ASCENSÃO, semelhante concepção, presente ainda no Código Civil de 1867, de "*um exclusivo de ocupação do solo 'em toda a sua profundidade, toca as raias do absurdo'*", J. OLIVEIRA ASCENSÃO, *Direito Civil - Reais* ⁵ (Coimbra: Coimbra, 1993), 184. No mesmo sentido, M. H. MESQUITA, *Direitos Reais - Sumários das lições ao curso de 1966-67* (Coimbra: polic., s.d. (1967)), 138 n. 1.

¹¹⁵ J. OLIVEIRA ASCENSÃO, *Direito Civil - Reais* ⁵ (Coimbra: Coimbra, 1993), 184.

¹¹⁶ Nesta linha de argumentação v. já J. ROBIN DE ANDRADE, "Taxas municipais - limites à sua fixação (parecer jurídico)", *Revista Jurídica do Urbanismo e do Ambiente*, 8 (1997), 74.

¹¹⁷ Por exemplo, Jornal "*O Público*", de 12 de Maio de 2004.

resultam das atribuições municipais concretas – onde não haja atribuições ou competências, não se justifica o domínio público local. Ora, estes dois argumentos concorrem, está bom de ver, para a mesma ideia: para que haja o exercício de um poder público autárquico sobre o subsolo – e a cobrança de uma prestação pecuniária pela passagem de um cano subterrâneo é um exemplo típico de exercício de poder... – deve haver uma justificação finalística fundada nas atribuições da pessoa colectiva em causa¹¹⁸, por um lado, e por outro, na concreta necessidade de estender os poderes exercidos à superfície até à camada de solo subjacente. O poder de extensão não é livre e abstracto, mas funcionalizado.

Não se esqueça o que se disse: a consagração do subsolo *normal*¹¹⁹ como integrante do domínio público, neste caso domínio público local, não resulta de nenhuma ideia apriorística daquilo que deva integrar o domínio público, nem tão pouco, directamente da Constituição ou de qualquer preceito legal infra-constitucional. A Constituição é, em relação ao subsolo, extremamente cautelosa, recortando deste os elementos que, por critérios de raridade ou valor económico, devem integrar o domínio público. Estes aspectos apenas confirmam o que antes se disse sobre a necessária especial justificação da dominialidade sobre o subsolo.

Há ainda um outro tipo de problemas: o domínio público de circulação é, pela natureza das coisas, altamente mutável em virtude das necessidades de corrigir e alterar traçados de estradas, construindo novas onde não existiam e passando antigas vias a integrar terrenos privados. Todas estas vicissitudes, que ocorrem com alguma frequência, teriam algum reflexo nas condutas da água, a tudo alheias? Não faz sentido. E não faz sentido porque a integração do subsolo por onde passam as canalizações de águas no domínio público local resulta de um percurso lógico de remissões que não têm em conta a verdadeira *natureza das coisas*. Por isso, em França, a doutrina vem admitindo que o subsolo de uma estrada – esta indiscutivelmente integrada no domínio público local – possa ser afecto a outras utilizações¹²⁰.

Admitir que uma pessoa colectiva pública é dona de todo o subsolo dos seus imóveis e estradas corresponde a uma visão “mitológica” do domínio público, nas palavras de JOSÉ PEDRO FERNANDES, baseada em ideias “apressadas” e inexplicavelmente consolidadas¹²¹. Em

¹¹⁸ Em Espanha, a função pública é um requisito de qualificação dos bens como públicos. Entre outros, M. R. GARIJO, *Tasas locales (Municipales y provinciales)* (Edersa, 2002), 43.

¹¹⁹ Excluindo-se aqui o caso da existência de bens preciosos, jazigos, minas, etc.

¹²⁰ V. a vasta doutrina citada em A. R. QUEIRÓ / J. G. QUEIRÓ, "Propriedade pública e Direitos Reais de uso público no domínio da circulação urbana", *Direito e Justiça*, IX, no. 2 (1995), 266 ss.

¹²¹ J. P. FERNANDES, "Domínio público - mitologia e realidade", *RDES*, XX, no. I (1975), 33-4.

contrapartida, opinião oposta pode basear-se na obra de LOBÃO, de 1825¹²², e em abundante jurisprudência francesa de 1900¹²³.

Refira-se ainda que um dos índices de dominialidade normalmente apontados pela doutrina e jurisprudência é o do *uso público*. Ora, este falta na totalidade no caso do subsolo municipal por onde passam as canalizações municipais. Na verdade se há característica geral, natural, do subsolo é o seu *não-uso*, público ou privado.

Por outro lado, em termo económicos, o subsolo não se pode equiparar ao solo da superfície. Embora em termos geofísicos o subsolo também seja finito, em termos de utilidade ele é, ainda nos dias de hoje, vastíssimo e subaproveitado. Aqui nem sequer podemos ter a clássica ocupação de espaço municipal por uma empresa: enquanto que o espaço da superfície tem todas as características de um bem económico – um bem escasso, com usos alternativos – o espaço subterrâneo *útil* é um espaço artificial criado, mediante um elevado custo, pela empresa abastecedora.

É, por isso, um bem com natureza diferente do solo municipal, existindo por esta razão um limite intrínseco à tributação do seu uso, por meio de uma taxa.

Não há, neste caso, qualquer serviço da autarquia nem qualquer problema de poluição ou outro para o subsolo resultante do líquido transportado nas condutas¹²⁴ que impliquem uma oneração contributiva (a qual, mesmo que assim não fosse, dificilmente cairia no conceito de taxa).

Para finalizar, pode ainda convocar-se o serviço público prestado pela empresa, de abastecimento de água. Este argumento é complementar ao da necessidade de uma especial utilidade do subsolo em causa para a cobrança do tributo: não só neste caso não há, pelos dados disponíveis, qualquer utilidade para o município no quadro das suas atribuições do subsolo por onde passam os canos, como, por outro lado, a existência das canalizações é um pressuposto da prestação de um serviço de utilidade geral por parte da concessionária¹²⁵.

¹²² M. D. A. E. S. LOBÃO, *Notas de Uso Practico, e Criticas Adições, Ilustrações, e Remissões...* vol. III (Lisboa: Imprensa Régia, 1825), 34, v. ainda 43 ss.

¹²³ L. BERNARD, *Du Droit de Propriété de l'Etat sur les Biens du Domaine Public* (Paris: Recueil Sirey, 1910), 197-200.

¹²⁴ Relembra-se a passagem do Tribunal Constitucional no ponto 10 do já citado AcTC n.º 365/2003, de 14/07/2003, P. n.º 241/02, (Rel.: Maria dos Prazeres Pizarro Beleza), sobre combustíveis: “a verdade, porém, é que não se vê por que razão é que o maior ou menor volume das condutas há-de causar maior ou menor prejuízo para a circulação, uma vez que elas se encontram no subsolo; mais conforme com essa determinação seria, porventura, a relevância da natureza do líquido contido nas condutas, nomeadamente por permitir, por essa via, distinguir líquidos susceptíveis de prejudicar o solo (por serem poluentes, e em maior ou menor grau, por exemplo) dos que não o são.”

¹²⁵ Argumento utilizado pela jurisprudência nos casos citados *supra* 2.2.4.3. b e c.

4. A “TAXA” COBRADA PELA PASSAGEM DE CONDUTAS NO SUBSOLO E OS SEUS DESTINATÁRIOS

4.1. Estrutura jurídico-normativa

A “*Tabela de Taxas e Outras Receitas Municipais para 2004*” do Município de Lisboa¹²⁶ prevê no n.º 2 do seu artigo 23.º, sob a epígrafe “*equipamento das concessionárias dos serviços*”, o pagamento de uma quantia não definida¹²⁷ por condutas de água (por metro linear ou fracção e por ano), dependendo de o diâmetro ser ou não superior a 20 cm. O citado artigo encontra-se inserido sistematicamente no “*Capítulo III - Ocupação da Via Pública*”, na “*Secção 2. Mobiliário e Equipamento Urbano*”.

A começar, uma breve nota para referir que as condutas existentes no subsolo de Lisboa não parecem subsumir-se a um conceito de mobiliário e equipamento urbanos, seja ele qual for. Em segundo lugar, a integração sob a epígrafe de “*ocupação da via pública*” admite expressamente que todas as taxas aí incluídas estão pensadas para a ocupação da via pública, conceito que se refere claramente à superfície do solo, uma vez que nem com a maior generosidade se pode considerar como via pública o subsolo de uma estrada municipal.

Todos os tributos cuja legitimidade se discute constam sempre de uma previsão com carácter normativo. Independentemente da sua admissibilidade em termos jurídicos, a descrição da espécie tributária que se pretende analisar encontrar-se-á, em todos os casos, num enunciado formalmente normativo que lhe confira o mínimo de identificabilidade como tributo. Contudo, os elementos normativos quanto à incidência podem ser de um modo proclamados na lei e revelarem-se de outro modo na prática, devido ao inevitável funcionamento das regras económicas, nomeadamente das leis de mercado.

Na legislação com acentuada incidência económica, os seus *efeitos* muitas vezes subvertem um *tipo* que, no texto da lei, parecia de contornos suficientemente definidos.

¹²⁶ Edital n.º 1/2004, deliberação n.º 02/AML/2004 em 2004/01/06, suplemento ao Boletim Municipal n.º 516 de 2004/01/08, 116 (2) a 116 (50), entrada em vigor a 2004/01/09.

¹²⁷ Segundo a Tabela, a quantia encontra-se indefinida, uma vez que o “*valor actualizável em função do estabelecido nos n.os 2 e 3 da cláusula segunda da Adenda ao Protocolo de 12 de Janeiro de 1992 entre a CML e a EPAL celebrada em 1995/05/31 e ratificada pela Proposta n.º 400/95 aprovada em reunião de Câmara de 1995/07/26*”. Apesar de estarmos perante um caso específico – nomeadamente pelo facto de não nos parecer existirem outros canos, nem outras concessionárias utilizarem o subsolo para canalizações de água – somos de parecer que a não publicitação do valor de um qualquer tributo municipal é inconstitucional por violação do princípio da publicidade dos impostos, decorrente do princípio da legalidade tributária com aplicação também à figura das taxas, como actuação tributária pública. A possibilidade de se aferir se o montante de uma taxa é, nomeadamente, manifestamente desproporcionado em relação ao custo, por exemplo, de um serviço, exige a publicitação – como nas demais “taxas” – dos elementos quantificadores.

4.2. Funcionamento económico

4.2.1. O mecanismo da repercussão

Na questão da qualificação e posterior admissibilidade de uma qualquer figura tributária, deve ser tomada em consideração a totalidade da realidade que envolve a simples previsão legal de uma prestação pecuniária a favor de uma entidade pública. Os efeitos económicos dos impostos são estudados, nomeadamente, pela *economia* e pela *teoria fiscal*¹²⁸. Neste contexto, torna-se necessário analisar as consequências económicas de uma qualquer exacção pecuniária, nomeadamente saber quem na realidade paga¹²⁹ a quantia em questão.

A taxa de ocupação do subsolo cobrada pela Câmara de Lisboa às empresas proprietárias de condutas de água configura o exemplo típico de tributo em relação ao qual se poderá verificar o fenómeno económico da *repercussão do imposto*¹³⁰.

A elasticidade da procura, ou seja, a “*sensibilidade da quantidade procurada de um bem às variações do preço do bem, mantendo-se o resto constante*”¹³¹, ou, mais precisamente, a sua pouca elasticidade faz, neste caso, com que haja uma maior repercussão do imposto no consumidor devido ao princípio económico de que “*o ónus [burden] do imposto é dividido entre o vendedor e o comprador na medida da ratio da elasticidade da oferta para a elasticidade da procura*”¹³². Em mercados imperfeitos este fenómeno verifica-se igualmente, como nos casos de monopólio – em que os preços sobem na medida em que a empresa monopolista possa ainda fazer uso do seu poder de monopólio e ainda não esteja a obter o preço¹³³ mais alto possível (através da ocupação da *maximum profit position*) – e também nos casos de oligopólio, na medida em que seja expectável que o aumento de preço induzido pela introdução do tributo ou pelo seu aumento seja seguido pelas outras empresas fornecedoras do mesmo bem¹³⁴.

¹²⁸ Por todos, G. SCHMÖLDERS / K.-H. HANSMAYER, *Allgemeine Steuerlehre* ⁵ (Berlim: Duncker & Humblot, 1980), *passim*.

¹²⁹ Simplesmente, saber “*who pays*”, como perguntam R. MUSGRAVE / P. MUSGRAVE, *Public Finance in Theory and Practice* ⁵ (Nova Iorque... McGraw Hill, 1989), 269.

¹³⁰ Sobre o fenómeno da repercussão, entre outros, A. L. SOUSA FRANCO, *Finanças Públicas e Direito Financeiro* ⁴, vol. II (Coimbra: Almedina, 1992), 213 ss.; J. J. TEIXEIRA RIBEIRO, *Lições de Finanças Públicas* ⁵ (Coimbra: Coimbra, 1995), 384-396; J. L. SALDANHA SANCHES, *Manual de Direito Fiscal* ² (Coimbra: Coimbra, 2002), 135; J. CASALTA NABAIS, *Direito Fiscal* ² (Coimbra: Almedina, 2003), 42-3, 251.

¹³¹ P. SAMUELSON / W. NORDHAUS, *Economia* ¹⁴ (Lisboa... McGraw Hill, 1993 (1992)), 78. V. também J. SLOMAN, *Economics* ² (Nova Iorque... Harvester Wheatsheaf, 1994), 67 ss.

¹³² R. MUSGRAVE / P. MUSGRAVE, *Public Finance in Theory and Practice* ⁵ (Nova Iorque... McGraw Hill, 1989), 253.

¹³³ Sobre os preços em monopólio, entre nós, P. SOARES MARTÍNEZ, *Economia Política* ⁶ (Coimbra: Almedina, 1995), 643 ss.

¹³⁴ R. MUSGRAVE / P. MUSGRAVE, *Public Finance in Theory and Practice* ⁵ (Nova Iorque... McGraw Hill, 1989), 265-6.

Só excepcionalmente¹³⁵ a repercussão será imputada no lucro da entidade que suporta em primeira linha o tributo: a tendência será a de que haverá apenas repercussão regressiva na medida em que a possibilidade de regressão da procura o exija e apenas até ao ponto em que, no novel contexto, a procura e oferta se equilibrem de novo. Deve tomar-se sempre em consideração que este ajustamento da oferta, pelo valor dos impostos, é ainda mais visível num mercado imperfeito como o da água.

No caso em apreço, serão previsivelmente os consumidores de água a “*arcar com a proporção maior da carga tributária*”¹³⁶, uma vez que estamos perante um monopólio público com constrangimentos quanto aos preços que se cobram actuando sempre com défice e com um preço mínimo. O que há em comum com o monopólio é o domínio do preço. Por isso, uma subida de encargos equivale a um maior subsídio ou a preços mais elevados, pois não existe uma margem de lucro que permita absorver uma parte razoável do aumento dos encargos.

4.2.2 Repercussão, ilusão tributária e legalidade fiscal

Tendo em consideração o que se disse sobre o mecanismo repercutivo dos tributos, pode mesmo afirmar-se que o esquema montado pelas autarquias “é fácil, é barato e dá milhões”: deparando-se com a impossibilidade de, no panorama actual, lançarem impostos, viram-se para uma presa fácil – as empresas prestadoras de serviços de utilidade geral¹³⁷, que não podem fugir a um tributo que é lançado insidiosamente sobre algo que já existe e que não pode deixar de existir: os canos no subsolo. Estas empresas aumentarão os preços cobrados pela água, na proporção desse novo tributo, na medida em que as leis económicas do mercado e o enquadramento jurídico da sua actividade o permitam; os consumidores de água, colectivos e privados, iludidos e sem alternativa, pagarão, nas suas facturas, o tributo que será depois entregue às autarquias.

Surge, assim, sob a forma de taxa, um imposto local sobre o consumo de água, de fácil e certa cobrança, sem os custos sociais e políticos do mesmo.

Quais são as consequências jurídicas da repercussão deste tributo?

¹³⁵ J. L. SALDANHA SANCHES, *Manual de Direito Fiscal* ² (Coimbra: Coimbra, 2002), 297, n. 13.

¹³⁶ Que é o que se passa nos casos em que a oferta é mais elástica do que a procura, como afirma F. ARAÚJO, *Introdução à Economia* ², vol. I (Coimbra: Almedina, 2004), 376.

¹³⁷ Sobre este assunto foi muito claro o TCA: “*por outro lado, é inequívoco que a recorrente fixou as taxas atendendo à elevada rentabilidade que a recorrente (e outras companhias do mesmo ramo de actividade) auferia da sua actividade, procurando também obter compensação por esse motivo. Procurou-se, por isso, fixar as taxas, não atendendo ao custo do serviço, mas principal e exclusivamente devido ao benefício económico que a Shell retira das condutas implantadas no subsolo municipal*”, ActTCA de 13/05/2003, P. 4/03, Secção: Contencioso Tributário, (Rel.: JOÃO ANTÓNIO VALENTE TORRÃO) al. b) do ponto 6., *in fine*.

Naturalmente que o facto de estarmos perante um tributo oculto e que é directamente repercutido nos consumidores de água, mesmo que parcialmente, há-de ter algumas consequências no plano do direito.

Em primeiro lugar, uma taxa ou imposto ocultos não se podem considerar constitucionalmente admissíveis por violação do *princípio da legalidade fiscal*. Como é sabido, uma das funções do princípio da legalidade é a garantia de publicidade do fenómeno decisório e do seu resultado¹³⁸. Ora, se os contribuintes são onerados por exacções tributárias das quais desconhecem a existência e que, para mais, lhes são cobradas de uma forma que não lhes permite conhecer ou suspeitar dessa existência, os contribuintes – como destinatários de normas – não podem exercer um controlo de racionalidade, eficiência, proporcionalidade e mesmo de legalidade em relação a uma decisão financeira. Mas é também uma flagrante violação do princípio da legalidade fiscal, uma vez que uma das suas conhecidas funções – e que esteve na sua origem histórica – é a de garantir a publicidade¹³⁹.

Semelhante esquema representa uma fraude à constituição fiscal e financeira. A não ser que se diga, como LOPES PRAÇA em 1879, que “no estado de abatimento em que se encontra o nosso paiz, semelhante prerogativa é de pouco momento”¹⁴⁰...

Em segundo lugar, a repercussão do tributo nos consumidores de água pode violar o *princípio da capacidade contributiva*. Com efeito, uma decisão não estadual cujo efeito é onerar por via de um tributo o preço de um determinado bem é capaz de subverter o sistema estadualmente concebido de imposições tributárias que se presume ter sido racionalmente arquitectado com base numa escolha ponderada e equilibrada dos indicadores de capacidade contributiva fiscalmente relevantes. Ora, se por via de uma actuação de um município, sem qualquer cobertura legal, o consumo de um bem, para mais com as características especiais da água, é tributariamente onerado, então temos, neste caso, uma diferenciação entre munícipes, tanto vertical (em comparação com concelhos nos quais não é lançada esta “taxa”¹⁴¹), como horizontal (maior relevância do indicador de capacidade contributiva *consumo* em relação, por exemplo, ao *património*)¹⁴².

¹³⁸ Entre tantos outros, J. MIRANDA, “A competência legislativa no domínio dos impostos e as chamadas receitas parafiscais”, *RFDUL*, XXIX (1988), 13-4.

¹³⁹ Sobre a evolução do princípio no constitucionalismo liberal e, implicitamente, sobre a vertente de publicidade, J. J. LOPES PRAÇA, *Direito Constitucional Portuguez*, vol. II (Coimbra: Coimbra, 1997 (1879)), 279.

¹⁴⁰ J. J. LOPES PRAÇA, *Direito Constitucional Portuguez*, vol. II (Coimbra: Coimbra, 1997 (1879)), 144.

¹⁴¹ Recorde-se que os ramais da empresa que distribui água a Lisboa atravessam 35 concelhos diferentes.

¹⁴² Sobre as relações entre efeitos dos tributos e a capacidade contributiva e as relações entre estes factores e as escolhas constitucionalmente determinadas de oneração tributária, v., por todos, J. LANG, “§4: Rechtsstaatliche Ordnung des Steuerrechts”, in *Steuerrecht Tipke/Lang*,¹⁶ (Colónia: Otto Schmidt, 1998), 90-2.

4.2.3 Fraude à lei ou fraude à Constituição?

É bem sabido que, com o modo como actualmente se distribuem os encargos tributários, a possibilidade de defraudar a lei com manipulação das formas negociais, por parte do sujeito passivo, tem que ter um obstáculo legal, sob pena de os princípios de distribuição dos encargos tributários entre os contribuintes serem inteiramente subvertidos.

Por isso, veio a Lei Geral Tributária, por meio da adopção do princípio da prevalência da substância sobre a forma¹⁴³ (artigo 11º, n. 3) e da adopção da cláusula geral anti-abuso (artigo 38º, n. 2), criar regras destinadas a evitar a manipulação das formas negociais. A utilização de negócios jurídicos artificiosos, se não for impedida, permite que a evitação fiscal venha tornar inoperante o programa da norma fiscal quanto à distribuição dos encargos tributários. Sem estas regras, cujas consequências e perigos não podem ser aqui discutidas, a decisão constitucional sobre a distribuição dos encargos tributários ficará sempre a léguas da realidade. Mesmo sem violar a lei, certos contribuintes conseguirão, por meio da manipulação das formas jurídicas, evitar a incidência do imposto.

Notemos que, no caso em análise, não se trata de limitar e disciplinar o uso do espaço público mediante a cobrança de um preço ligado à utilização de um recurso finito, mas sim do uso desviante de um poder público para cobrar um imposto sem que haja serviço nem utilização economicamente relevante de um espaço municipal. E é precisamente aí que reside o comportamento abusivo e a fraude ao princípio constitucional que limita os poderes tributários dos municípios.

Estamos aqui perante o comportamento oposto ao da *fraus legis* do contribuinte, mas perante a mesma questão de direito constitucional¹⁴⁴: se os municípios, por meio de uma

¹⁴³ E já aceite pela doutrina como princípio metodológico fundamental de aplicação da lei fiscal antes da LGT. Veja-se J. L. SALDANHA SANCHES, "A Segurança Jurídica no Estado Social de Direito - conceitos indeterminados, analogia e retroactividade no direito tributário", *CTF*, 310 (1985); A. LOBO XAVIER, "O princípio contabilístico da prevalência da substância sobre a forma e o princípio da consideração económica dos factos tributários; a classificação contabilística dos bens do activo; significado e critério das imobilizações; o relevo do objecto social", *RDES*, XXXVII, no. 1-2-3 (1995); J. TABORDA DA GAMA, "Acto elisivo, acto lesivo - notas sobre a admissibilidade do combate à elisão fiscal no ordenamento jurídico português", *RFDUL*, XL, no. 1 e 2 (1999); J. L. SALDANHA SANCHES, "Abuso de Direito em matéria fiscal: natureza, alcance e limites", *CTF*, (2000) e G. LOPES COURINHA, *A Cláusula Geral Anti-abuso no Direito Tributário: contributos para a sua compreensão* (Coimbra: Almedina, 2004).

¹⁴⁴ Sobre o abuso de normas de Direito Público, da perspectiva do abuso de direitos fundamentais, J. REIS NOVAIS, *As Restrições aos Direitos Fundamentais não Expressamente Autorizadas pela Constituição* (Coimbra: Coimbra, 2003), 487 ss; da perspectiva do direito de amnistiar, F. AGUILAR, *Amnistia e Constituição* (Coimbra: Almedina, 2004), 131-2, 157 e 199. Porém, no nosso caso, o tópico argumentativo do abuso é consumido pela flagrante violação do princípio da

grosseira manipulação da forma, puderem tributar o consumo da água, a utilização de telefones, da *internet* e da televisão por cabo através de taxas aparentemente suportadas pelas distribuidoras, deixará de haver limites para o seu poder tributário.

Do mesmo modo que a fraude à lei fiscal torna inoperante a lei fiscal, a fraude à lei constitucional tornará inoperante a Constituição se, ignorando um dos princípios basilares do Direito Fiscal, o Tribunal Constitucional atender à forma e ignorar a substância.

4.3 Qualificação

É tempo de concluir.

A figura tributária em causa não pode ser considerada uma taxa. Em suma, há sérias dúvidas de que o subsolo onde estão implantadas as canalizações da empresa constitua domínio público municipal; por outro lado, mesmo que assim não seja, não há qualquer sinalagma material na passagem centenária de condutas pelo subsolo lisboeta. Em resumo, falta o *pressuposto circunstancial* e o *critério* da taxa, factos que em conjugação com a violação de vários princípios, pela possibilidade de repercussão deste tributo, levam a não se poder qualificá-lo como taxa.

Por isso, esta exacção tributária está sujeita ao regime jurídico dos impostos. Assim, por não terem sido criadas por lei ou por decreto-lei autorizado, as normas constantes do n.º 2 do artigo 23.º da “*Tabela de Taxas e Outras Receitas Municipais para 2004*” do Município de Lisboa¹⁴⁵, e todas as normas semelhantes, são inconstitucionais, não sendo obrigatório o pagamento deste tributo.

5. CONCLUSÕES

É possível apresentar as seguintes conclusões:

legalidade tributária.

¹⁴⁵ Edital n.º 1/2004, deliberação n.º 02/AML/2004 em 2004/01/06, suplemento ao Boletim Municipal n.º 516 de 2004/01/08, 116 (2) a 116 (50). Entrada em vigor: 2004/01/09.

1. A natureza sinalagmática das taxas constitui uma questão pacífica para a doutrina e para a jurisprudência portuguesas;
2. Essa sinalagmaticidade constitui um limite material de criação de encargos tributários por meio de taxas, que só podem ser usadas quando haja uma actuação que implique um encargo para o sujeito activo;
3. A autonomia local tributária, responsabilizando os municípios pelo financiamento dos bens públicos que fornecem, deverá servir como limite implícito ao crescimento da despesa pública;
4. Esse mecanismo de auto-limitação será distorcido se o município puder criar tributos que aparentemente são suportados por entidades não-residentes no município;
5. A jurisprudência do Tribunal Constitucional tem impedido as formas mais claras de criação de impostos sob o disfarce de taxas. Mas, no *caso de Matosinhos*, a decisão deste Tribunal abre a possibilidade de os municípios criarem impostos sobre os lucros das empresas que actuem no seu território;
6. O Tribunal Constitucional tem razão quando limita a sua intervenção aos casos de desproporção manifesta entre o preço do serviço e o valor da taxa;
7. No caso das condutas de água no subsolo de Lisboa, não há qualquer serviço prestado pelo município ou custo por este suportado;
8. O domínio público – nacional ou municipal – não abrange a totalidade do subsolo;
9. A utilização do domínio público é uma mera circunstância pressupponente fáctica para a cobrança de certo tipo de taxas, que funciona como condição necessária mas não suficiente;
10. O espaço subterrâneo ocupado pelas condutas de água foi criado pela empresa, há mais de cem anos: não existia antes da sua actuação e deixaria de existir se eventualmente deixasse de ser utilizado;
11. Não se pode discutir o alcance e os limites do princípio da legalidade fiscal sem levar em conta os mecanismos de repercussão dos tributos;
12. No caso presente, a taxa aplicada às condutas da água é um imposto aplicado ao consumo da água no concelho de Lisboa e demais concelhos abastecidos pela empresa de abastecimento de águas;

13. A repercussão do imposto cria um fenómeno de ilusão fiscal: os munícipes não se apercebem que estão a ser onerados pelo município;
14. É precisamente a ilusão fiscal que explica a preferência das autarquias por este tipo de imposto;
15. Como o legislador português e o Tribunal de Justiça das Comunidades já reconheceram, no Direito Fiscal é preciso levar em conta a substância e não apenas as formas utilizadas;
16. Se este é um princípio limitador para o contribuinte, tem que o ser também para a criação de tributos por parte de entes públicos;
17. A ser aceite a manipulação da forma pelo sujeito passivo, a decisão constitucional sobre a distribuição dos encargos tributários e a própria coerência do sistema são inteiramente subvertidas;
18. Se se aceitar estas possibilidades de manipulação da lei constitucional pelos municípios, será o princípio da legalidade fiscal e da autonomia financeira local que se irão transformar em meras formas sem conteúdo.