

Taxas de Saneamento Ad Valorem
Anotação ao Acórdão nº68/2007, do Tribunal Constitucional

Sérgio Vasques
Assistente da Faculdade de Direito de Lisboa

Relator: Conselheiro Paulo Mota Pinto

Acordam na 2.^a secção do Tribunal Constitucional:

I. Relatório

1. Em 25 de Setembro de 2001 foi distribuída ao 5.º Juízo do Tribunal Tributário de 1.ª Instância de Lisboa, remetida pela Câmara Municipal de Lisboa, onde dera entrada, uma impugnação judicial da liquidação e cobrança de tarifa de conservação de esgotos referente a 1999, que fora efectuada por aquela edilidade em relação a dois imóveis da A., SA, sítios em Lisboa. Por sentença de 28 de Outubro de 2002 a impugnação foi julgada improcedente, mas a impugnante não se conformou e apresentou recurso para o Supremo Tribunal Administrativo, que encerrava com as seguintes conclusões:

“- A taxa a cobrar por um ente público é um preço autoritariamente estabelecido embora pela sua natureza não sujeito aos mecanismos da oferta e procura, mas cujo valor deve respeitar um critério de reciprocidade face ao valor da contrapartida recebida pelo particular.

- A tarifa de conservação estabelecida pelo art.º 77.º do Edital n.º 145/60, ao ser calculada com base no valor patrimonial do prédio e não nos efectivos encargos que os Serviços Municipais têm de suportar ao operar as obras de conservação da rede de esgotos, deixa de se configurar como uma taxa para se revelar um verdadeiro imposto.

- Na redacção do art.º 4.º da Lei Geral Tributária são os impostos, e não as taxas, que “assentam essencialmente na capacidade contributiva, revelada nos termos da Lei através do rendimento ou da sua utilização e do património.

- Diversamente, o carácter sinalagmático da taxa exige que, perante a prestação do sujeito passivo, seja contraposta uma prestação individualizada do ente público.

- Esta prestação do ente público, ao contrário do que vem sendo superiormente entendido, sempre estará na base da quantificação do valor da prestação a pagar pelo sujeito passivo.

- Devendo o montante da taxa corresponder (na íntegra) ao custo do bem ou serviço integrador da contraprestação do ente público.
- O tributo liquidado e cobrado a título de taxa de conservação, ao ser calculado sobre o valor patrimonial dos prédios, e não sobre o serviço efectivamente prestado, para além de contrariar a equivalência desejável entre as duas prestações;
- propicia a ocorrência de situações em que o montante da taxa liquidada será marcadamente superior ao serviço prestado, e,
- como tal, o tributo liquidado e cobrado pela Câmara Municipal de Lisboa deixa de se configurar como taxa e passa a assumir contornos de verdadeiro imposto, já que, conforme referido supra, ao ser manifestamente superior ao serviço prestado, pressupõe uma certa capacidade contributiva, característica essencial desses mesmos impostos.
- A receita em causa foi criada por deliberação da Assembleia Municipal de Lisboa, que, ao estabelecer um verdadeiro imposto, é nula.
- Podemos concluir que o montante liquidado e cobrado pela Câmara Municipal de Lisboa a título de “taxa de conservação de esgotos” não é devido, por ser aquele acto de liquidação ilegítimo, dada a ilegalidade e inconstitucionalidade do preceito de que resulta a criação da receita respectiva – as normas da Tabela de Taxas e Outras Receitas Municipais que estabelecem o pagamento da taxa referida – vício que aqui se argui para todos os efeitos.
- O acto em causa viola frontalmente os princípios da legalidade, da justiça e da proporcionalidade, por exigir à impugnante o pagamento de tributo não previsto na Lei.
- É assim manifesto que o acto reclamado enferma de ilegalidade por violação de lei, inexistência de facto tributário e violação de princípios constitucionalmente consagrados”.

Por acórdão de 18 de Junho de 2003 o Supremo Tribunal Administrativo julgou-se incompetente, por ter entendido haver questões de facto a apreciar no recurso, razão pela qual este veio a ser remetido ao Tribunal Central Administrativo, onde, por acórdão de 9 de Novembro de 2004, lhe foi negado provimento e confirmada a decisão recorrida. Pode ler-se neste acórdão do Tribunal Central Administrativo:

“5. apreciando, pois:

5.1.1. A tarifa em causa está prevista no Regulamento Geral das Canalizações de Esgotos da Cidade de Lisboa, aprovado por deliberação camarária de 22/7/1960, Edital n.º 145/60, publicado em 24 de Setembro no Diário do Município, com redacção introduzida pelo Edital n.º 76/96 e o montante liquidado resulta da aplicação do coeficiente de 0,25% ao valor patrimonial dos prédios em causa, de acordo com o art.º 77.º do disposto no Edital. E, como salienta a recorrente, a apreciação da questão aqui em causa, passa, no essencial, pela delimitação dos conceitos de taxa e de imposto.

5.1.2. Ora, essa temática encontra-se exaustivamente tratada, doutrinária e jurisprudencialmente, conforme se refere na sentença. No sentido de que a taxa de conservação de esgotos é uma taxa e não um imposto e de que o diploma que criou esta taxa não foi tacitamente derogado pelo diploma legal que criou a Contribuição Autárquica, se firmou já jurisprudência do STA e do T. Constitucional (cfr., entre outros, o Ac. de 25/11/99, Rec.

22593 do STA, e os demais arestos referenciados na sentença recorrida). E a questão de saber se ocorre ilegalidade da liquidação com fundamento em que o art.º 76.º do RGCECL, na redacção do Edital n.º 60/90, viola o art.º 11.º do DL n.º 31.674, de 22 de Novembro de 1941, na medida em que tal Regulamento alterou a base de incidência (ou de cálculo) da tarifa de ligação de esgotos estabelecida naquele diploma legal foi também já objecto de decisões da Secção de Contencioso Tributário do STA, nas quais se vem decidindo que as tarifas apenas estão sujeitas ao princípio da legalidade administrativa e não também ao da legalidade tributária (cfr. Acs. do STA, de 24/2/88, Rec. n.º 004778; de 2/5/96, Rec. n.º 018726; de 4/2/98, Rec. n.º 021513; de 10/2/99, Rec. n.º 020062; de 25/11/99, Rec. n.º 022593). E tem sido essa, igualmente, a jurisprudência deste TCA (cfr., entre outros, o ac. de 24/4/2001, rec. 1386/98, e o ac. de 25/5/2004, rec. 1115/03).

5.1.3. Seguindo a argumentação jurídica constante de tais arestos, que já em anteriores decisões também assumimos, nomeadamente da constante do citado Ac. de 4/2/98, há que referir que, segundo o figurino fixado na lei a tarifa de ligação e a tarifa de conservação de esgotos – a que se referem os art.ºs 76.º do RGCECL e 11.º do Decreto-Lei n.º 31.674, de 22/11/1941, incidiam, anteriormente, ‘sobre o rendimento colectável do prédio que era considerado para efeitos de tributação em contribuição predial, traduzindo-se numa percentagem sobre ele’. Ora, o rendimento colectável que era relevado para efeitos da cobrança da contribuição predial de certo ano era, segundo o respectivo Código, o que constava da respectiva matriz do ano anterior. Tal regra foi mantida no actual CCA: também nele a cobrança é efectuada com base no valor patrimonial constante da matriz em 31 de Dezembro do ano anterior a que ela respeita (art.ºs 13.º, 18.º e 22.º). Congruentemente se passavam as coisas com aquelas tarifas (ligação e conservação de esgotos) dado que o rendimento colectável inscrito na respectiva matriz tinha sido erigido em parâmetro da sua quantificação regulamentar, pois a lei impedia que o seu montante excedesse as percentagens de 10% e de 3% desse rendimento, respectivamente, para as taxas de ligação e de conservação (art.ºs 11.º e 12.º do citado DL n.º 31.674).

O Edital n.º 60/90, de 7/8/90, introduzindo, além do mais, a nova redacção ao art.º 76.º do RGCECL, determinando a aplicação da taxa de 0.25% do valor patrimonial do prédio (em relação à tarifa de conservação), mais não fez do que, ajustando a taxa, harmonizar as normas de incidência do RGCECL, por referência ao novo CCA, estabelecendo a percentagem de 0.25% do valor patrimonial dos prédios, em substituição da taxa de 2% sobre o rendimento colectável. Na verdade, como é sabido e como acima já se evidenciou, a reforma fiscal de 1989 aboliu o tipo tributário da contribuição predial e criou, no espaço económico por ele parcialmente ocupado, o tipo tributário da contribuição autárquica. Este novo tipo deixou de incidir sobre o rendimento colectável para passar a recair sobre o valor patrimonial (art.ºs 1.º e 7.º do CCA) e o rendimento colectável só foi relevado como simples método transitório de apuramento do novo valor adoptado como critério de incidência objectiva do novo imposto, como modo de apuramento transitório do valor patrimonial do novo imposto enquanto não entrasse em vigor o modo definitivo a ser enunciado por um Código das Avaliações cuja publicação se previa para o ano de 1989, mas que não aconteceu, todavia, até hoje (art.ºs 6.º a 12.º do DL n.º 442-C/88, de 30/11, que aprovou o CCA). A partir da entrada em vigor do novo tipo tributário deixou, pois, de poder falar-se com propriedade na existência da figura do rendimento colectável do prédio, já que este apenas constituía elemento de incidência desse tipo tributário e tinha deixado de fazer parte das respectivas matrizes prediais. As alterações ao citado artigo do RGCECL visaram, sem dúvida, adaptar os critérios da incidência e da matéria colectável das tarifas de ligação e de conservação de esgotos à estrutura que havia sido seguida pelo legislador do C.C.Autárquica, segundo a perspectiva, que então havia, de que o valor patrimonial apurado com base no rendimento colectável, e consequente relevância jurídica, apenas vigoraria durante o ano de 1989, já que se previa a publicação durante o mesmo ano do Código das Avaliações. O diploma instituidor e o regulamento executivo imediatamente posterior rotularam a tarifa aqui em causa (tal como a tarifa de ligação) de taxas de conservação e de ligação de esgotos. Todavia, os diplomas posteriores alteraram-lhes o «nomen» vocabular para tarifas sem que, no entanto, se tenha

alterado o respectivo estatuto jurídico. A natureza do tributo continua a mesma: a divergência ou confusão de léxico é apenas aparente. A palavra tarifa apenas procura evidenciar mais propriamente o aspecto que resulta já da aplicação do critério legal do tributo, pondo o assento tónico na dimensão quantitativa que advém dessa aplicação.

É o contraponto do que se passa com a palavra colecta em relação à do imposto que procura exprimir a realidade da existência de imposto de certo montante. Aliás, não deve esquecer-se que, como se afirma no Ac. do Tribunal Constitucional, de 7/4/88, BMJ, 376, 179, a tarifa, se ao nível da lei ordinária pode ter significação própria, não releva, porém, numa perspectiva constitucional, como categoria autónoma. Nesta óptica, ela constitui apenas uma modalidade especial de taxa e nada mais. Pode dizer-se que o traço distintivo entre taxa e imposto é pacífico na doutrina e na jurisprudência.

Segundo elas, o imposto tem carácter unilateral enquanto a taxa tem natureza bilateral ou sinalagmática: à exigência do imposto não está directamente contraposta qualquer utilização dos bens ou serviços públicos, embora ele se destine a satisfazer os encargos que advém da sua prestação à Comunidade Política; a taxa tem sempre como causa a prestação de qualquer serviço ou utilização de bens semi-públicos, representando a contraprestação por essa utilização. Mas a existência desse nexos sinalagmático não postula que tenha de haver forçosamente um exacto equilíbrio entre o valor económico de ambas as prestações, até porque nem sempre os bens utilizados são susceptíveis de ser aferidos segundo um valor económico preciso, como se passa, por exemplo, nas taxas devidas pela remoção de obstáculos jurídicos ao uso ou utilização de bens ou exercício de actividades. A sinalagmaticidade pressuposta pela taxa basta-se com a existência de um mínimo de equilíbrio jurídico entre ambas as prestações. Para além disto não se poderá esquecer que existem muitos bens por cuja utilização se exigem taxas que dificilmente poderiam ser economicamente valorados, por razões de ordem prática, como a constante necessidade de conservação, aperfeiçoamento ou grau de utilização.

5.1.4. Diz a recorrente que, no caso, inexistente sinalagmaticidade, dado que o tributo, ao ser calculado sobre o valor patrimonial dos prédios, e não sobre o serviço efectivamente prestado, para além de contrariar a equivalência desejável entre as duas prestações, também propicia a ocorrência de situações em que o montante da taxa liquidada será marcadamente superior ao serviço prestado, e, como tal, o tributo deixa de se configurar como taxa e passa a assumir contornos de verdadeiro imposto, já que, ao ser manifestamente superior ao serviço prestado, pressupõe uma certa capacidade contributiva, característica essencial dos impostos.

Mas, como acima se disse, basta, para que ocorra o sinalagma, que a contraprestação se verifique, ainda que não em exclusivo benefício daquele que se encontra vinculado ao pagamento da taxa, mas também ou essencialmente de terceiros, desde que, àquele, seja conferida, também, a possibilidade da sua utilização, de forma individualizável e efectiva. Ora, não suscita controvérsia que, em termos gerais, a simples possibilidade de utilização, por certo prédio, da rede geral de esgotos, utilização que é viabilizada pela ligação àquela mesma rede, constitui contrapartida de que beneficia o imóvel e, nessa medida, caracterizadora da quantia a que se reporta a liquidação em causa como taxa. Falece, pois, a argumentação da recorrente, quanto à alegada inexistência do sinalagma, pois que como se aponta no citado acórdão de 25/5/2004, rec. 1115/03, do TCA, «... sempre se teria de concluir pela existência de tal sinalagma em resultado da simples possibilidade (no caso efectivamente exercida) de descarga e tratamento dos resíduos do ramal privado ao colectador geral».

E, pela mesma razão, carece, também, de relevância para a decisão a factualidade vertida pela recorrente nas Conclusões 7 a 9 do recurso (que o tributo, ao ser calculado sobre o valor patrimonial dos prédios, e não sobre o serviço efectivamente prestado, contraria a equivalência desejável entre as duas prestações, propicia a ocorrência de situações em que o montante da taxa liquidada será marcadamente superior ao serviço prestado, e, como tal,

pressupõe uma certa capacidade contributiva, característica essencial do imposto – e não já da taxa). Como acima se disse, ainda que a invocação de tais factos tenha determinado a competência do TCA para conhecer do presente recurso, nem, por um lado, há nos autos elementos que comprovem esses factos, nem, por outro lado, os mesmos se mostram necessários para a decisão.

5.2.1. Apreciada que está a questão do sinalagma, importa, quanto à questão da proporcionalidade, referir que o legislador ordinário goza de uma larga margem de discricionariedade constitutiva quanto ao montante das taxas.

Mas, tratando-se de uma receita estabelecida pela lei, ou seja, por forma imperativa, como retribuição dos serviços prestados individualmente aos cidadãos, ou seja, sempre de uma obrigação pública, é evidente que não se poderá afastar a sua subordinação aos princípios constitucionais da racionalidade e proporcionalidade. Todavia, como, aliás, já foi admitido pelo Tribunal Constitucional (caso das portagens da ponte 25 de Abril), só poderá emitir-se um juízo de inconstitucionalidade por violação deste princípio em caso de existência de uma desproporção intolerável entre os bens opostos no concreto tipo de taxa. Ou seja, no caso, apenas se poderia falar de violação do princípio da proporcionalidade, se se verificasse ‘a existência de uma desproporção intolerável [...]’ Cfr. v.g., Ac. do STA, de 2/5/02, Proc. 26.472, entre o montante da taxa e o benefício.

5.2.2. Resulta claro dos art.ºs 1.º e 10.º do citado DL n.º 31674, a coberto dos quais o RGCECL foi emitido, que a taxa de conservação de esgotos visa compensar os encargos com a conservação da rede de esgotos, que é outro bem público. E ela não se confunde, sequer, com a taxa de ligação, pois esta visa compensar a utilização individual de outro bem semi-público, que não é sequer a construção do ramal, e esse é a instalação da rede de esgotos: ela é cobrada, segundo os próprios termos legais, ‘para fazer face aos encargos de instalação da rede...’. Ela representa uma espécie de participação individual a posteriori dos custos que a instalação da rede de esgotos à qual o ramal é ligado importou. A diferença entre elas tem tradução até no número de prestações que elas implicam: enquanto a de ligação é de prestação única, a de conservação é anual (Cfr. Acórdão do STA, de 13/05/92, Rec. 14.059).

Mas ambas as tarifas incidem sobre a utilização individual de diferentes bens jurídicos semi-públicos. Isso mesmo se encontra realçado também no art.º 12.º na Lei das Finanças Locais (Lei n.º 1/87, de 6 de Janeiro) quando prevê a existência de diferentes tarifas para ‘... a ligação, conservação e tratamento de esgotos’. Segundo informam os autos, a tarifa de conservação que foi fixada pela citada alteração ao RGCECL cifra-se em 0,25% do valor patrimonial do prédio.

Ora, tomando em linha de conta, por um lado, o que já acima se disse quanto às extrapolações legítimas do valor patrimonial do imóvel e, por outro lado, que o benefício resultante da ligação consiste na faculdade, no caso efectivamente exercida, de descarga do esgoto privado no colector geral público, e por isso mesmo, e na linha do acima também referido, de difícil quantificação económica, sufragam-se por inteiro os parâmetros de aferição da conformidade da taxa com o princípio constitucional ora em análise mencionados no ac. do STA, de 4/2/98, no sentido de que o coeficiente de 0,25 não tem praticamente relevo económico quando comparada com o valor do prédio: o seu custo não se revela suficientemente gravoso para desmotivar quem quer que seja que queira realizar um investimento de construção ou de compra de prédios nem tão-pouco minimamente desajustado com a mais valia que a ligação à rede de esgotos proporciona. Ora, a consequente e necessária conservação de uma rede de esgotos a que o prédio possa ser ligado implica, numa cidade como a de Lisboa (em que tal rede tem quilómetros de extensão e tem de propiciar o escoamento dos esgotos advenientes de cerca de um milhão de habitantes) notoriamente elevados custos (no mesmo sentido e entre outros, cfr., também, os citados Acs. do STA, Proc. 26.472, e do TCA, de 25/5/2004, rec. 1115/03).

5.2.3. Por isso é que a recorrente também carece de razão quanto à alegação de que o tributo (pelo facto de ser calculado sobre o valor patrimonial dos prédios, e não sobre o serviço efectivamente prestado) contraria a equivalência desejável entre as duas prestações e propicia a ocorrência de situações em que o montante da taxa liquidada será superior ao serviço prestado, passando então a assumir contornos de imposto, já que, ao ser manifestamente superior ao serviço prestado, pressupõe uma certa capacidade contributiva. Com efeito, por um lado, como se disse, a natureza de taxa não implica equivalência económica, mas equivalência jurídica e esta última existe no caso da tarifa de conservação de esgotos, porquanto são os proprietários dos prédios quem retira vantagem directa do facto de os seus prédios disporem da rede geral de esgotos em bom estado de conservação e manutenção, o que os valoriza pela comodidade que proporcionam, quer sejam habitados pelos próprios, quer sejam arrendados, quer façam muito ou pouco uso da rede. E, daí, a relevância do seu valor patrimonial como base tributável desta taxa/tarifa. Por outro lado, a aplicação do coeficiente constante de 0,25% ao valor patrimonial do imóvel implica que o valor da taxa devida será tanto maior quanto maior for este valor, como factor de multiplicação. E, sendo assim, o que se pode concluir, desde logo, é que fica respeitado o princípio da proporcionalidade, numa das vertentes em que se pode equacionar o seu conteúdo: o de impor uma ponderação, entre si e sem excesso, dos interesses relevantes – no caso, de um lado, o interesse em o imóvel ficar servido da rede pública de esgotos e, do outro, o da autarquia em ver comparticipados os encargos inerentes à manutenção dessa mesma rede.

É que, influenciando na determinação do valor patrimonial circunstâncias como o tipo, dimensão e localização do imóvel, então, quanto maior for o seu valor patrimonial, maior será, tendencialmente, a sobrecarga por ele aduzida ao colectador geral de esgotos (desde logo, porque um imóvel de menor valor patrimonial, por contraposição com um outro de maior valor, terá, presumivelmente, menor capacidade de suporte de pessoas ou estará inserido em zona menos densamente povoada; e se maior é a sobrecarga, maior serão, conseqüentemente, os encargos com a manutenção e conservação, quando não, mesmo, com o reforço das infra-estruturas). Por isso, o cálculo da quantia da taxa a pagar pela ligação à rede de esgotos, em função do valor patrimonial dos imóveis, afigura-se como uma forma que contempla a correcta ponderação dos interesses relevantes.

Assim, é de concluir que não ocorre a violação do referido princípio constitucional da proporcionalidade, com base na argumentação da recorrente, ou seja, na falta da alegada correspectividade que teria de existir entre a taxa e o benefício da utilização do bem e é, também, de concluir que não existe qualquer degeneração do tipo tributário em causa de tarifa ou taxa para imposto. Conseqüentemente, a sua fixação poderia ter sido definida, como foi, por simples regulamento local, ao abrigo do princípio da legalidade administrativa, de acordo com o disposto nos art.ºs 4.º, n.º 1, al. h), e 12.º da Lei das Finanças Locais, 39.º, n.º 2, al. a), do DL. n.º 100/84, de 29/3 (Lei das atribuições e competências das autarquias locais), 10.º e 11.º do citado DL n.º 31.674. Como simples taxa, o tributo não está sujeito ao princípio constitucional da legalidade tributária de reserva de lei formal da Assembleia da República ou de decreto-lei do Governo emitido a coberto de autorização legislativa do Parlamento (art.ºs 106.º, n.º 2, e 168.º, n.º 1, al. i), da CRP em vigor ao tempo do regulamento municipal). Acresce que os art.ºs 96.º e 97.º do DL n.º 100/84, citado, dispõem que fica revogada a demais legislação contrária ao diploma e se mantém em vigor a legislação especial aplicável aos Municípios de Lisboa e Porto apenas no que não contrarie o disposto nesse mesmo DL.

Ou seja: não há ilegalidade da alteração do art.º 76.º do RGCECL, face à redacção que lhe introduziu o Edital n.º 60/90, de 7/8/90, pois que por ele se harmonizaram apenas as normas de incidência do RGCECL, por referência ao novo C.C.Autárquica, estabelecendo a percentagem de 0.25% do valor patrimonial dos prédios, em substituição da taxa de 2% sobre o rendimento colectável e sendo que tais alterações caem no âmbito das competências da Assembleia Municipal, nos termos dos citados art.ºs 4.º, n.º 1, al. h), e 12.º da Lei das Finanças

Locais, 39.º do DL n.º 100/84, de 29/3, e que a definição do preço ou tarifa da taxa é da competência da CML, «ex vi» art.º 51.º, n.º 1, al. p), do mesmo DL n.º 100/84, não ocorrendo assim violação do disposto no art.º 11.º do DL n.º 31.674.

5.3. Em suma, do que vem de dizer-se se conclui, portanto, que o tributo ora impugnado tem a natureza jurídica de taxa. E, assim sendo, porque tal taxa (actualmente assim denominada) está prevista na Lei das Finanças Locais – Lei n.º 42/98, de 6/8, no seu art.º 19.º, al. 1), não enfermando de inconstitucionalidade, quer esta Lei, quer o Regulamento Geral das Canalizações de Esgotos da cidade de Lisboa (aprovado em reunião da Câmara Municipal em 22/6/1960 e por despacho do Ministro das Obras Públicas e alterado através dos Editais n.ºs 60/90, de 19 de Julho, e 76/96, de 13/8, no uso das competências da Lei das Autarquias Locais, e de harmonia com o disposto no DL n.º 31674, de 22/11/1941, e ainda na Portaria n.º 11338, de 8/5/1946), a liquidação impugnada não sofre das ilegalidades que a recorrente lhe imputa. E a sentença, assim tendo decidido, também não sofre, consequentemente, dos erros de julgamento invocados pela mesma recorrente. Improcedem, portanto, todas as conclusões do recurso.”

2. A recorrente interpôs recurso desta decisão para o Tribunal Constitucional ao abrigo do disposto na alínea b) do n.º 1 do artigo 70.º da Lei n.º 28/82, de 15 de Novembro, para apreciação da conformidade constitucional do “artigo 77.º do Regulamento Geral das Canalizações de Esgoto da Cidade de Lisboa, Edital n.º 145/60 com redacção introduzida pelo Edital n.º 76/96”. O recurso foi admitido e, a fechar as alegações que apresentou, disse a impugnante, repetindo em parte o que já antes alegara:

“- A taxa a cobrar por um ente público é um preço autoritariamente estabelecido, embora pela sua natureza não sujeito aos mecanismos da oferta e procura, mas cujo valor deve respeitar um critério de reciprocidade face ao valor da contrapartida recebida pelo particular.

- A tarifa de conservação estabelecida pelo art.º 77.º do Edital n.º 145/60, ao ser calculada com base no valor patrimonial do prédio e não nos efectivos encargos que os Serviços Municipais têm de suportar ao operar as obras de conservação da rede de esgotos, deixa de se configurar como uma taxa para se revelar um verdadeiro imposto.

- Na redacção do art.º 4.º da Lei Geral Tributária, são os impostos, e não as taxas, que “assentam essencialmente na capacidade contributiva, revelada nos termos da lei através do rendimento ou da sua utilização e do património”.

- Diversamente, o carácter sinalagmático da taxa exige que, perante a prestação do sujeito passivo, seja contraposta uma prestação individualizada do ente público.

- Esta prestação do ente público, ao contrário do que vem sendo superiormente entendido, sempre estará na base da quantificação do valor da prestação a pagar pelo sujeito passivo.

- Devendo o montante da taxa corresponder (na íntegra) ao custo do bem ou serviço integrador da contraprestação do ente público.

- O tributo liquidado e cobrado a título de taxa de conservação, ao ser calculado sobre o valor patrimonial dos prédios, e não sobre o serviço colectivamente prestado, para além de contrariar a equivalência desejável entre as duas prestações;

- Propicia a ocorrência de situações em que o montante da taxa liquidada será marcadamente superior ao serviço prestado.
- A Câmara Municipal obriga-se a fornecer continuamente água e a recolher quer as águas residuais, quer os resíduos sólidos. Cada um destes três serviços tem um preço liquidado pela autarquia (preço esse que deve ser proporcional aos custos dos bens fornecidos e dos custos de funcionamento dos serviços e equipamentos necessários à prestação de cada um desses três serviços), conforme consta do Tarifário de Saneamento Básico.
- Qual é o serviço prestado para além dos supra referidos que na área do saneamento básico possa justificar a liquidação e cobrança da ‘taxa de conservação de esgotos’? E mais, que possa justificar o vínculo sinalagmático que caracteriza uma taxa?
- Fica precludido o vínculo de reciprocidade da referida taxa.
- A taxa apresenta um cariz genérico, incidindo sobre infra-estruturas e equipamentos destinados à satisfação das necessidades gerais da população da cidade de Lisboa.
- O tributo liquidado apresenta-se como uma forma de auto-financiamento da autarquia, não se reportando directamente a qualquer prestação de serviço – o que implica a perda de relação entre a receita e a vantagem do particular – e sem estar concretamente definida qual a exacta utilização que será dada a essa verba no âmbito do saneamento básico.
- Como tal, o tributo liquidado e cobrado pela Câmara Municipal de Lisboa deixa de se configurar como taxa e passa a assumir contornos de verdadeiro imposto, já que, conforme referido supra, ao ser manifestamente superior ao serviço prestado, pressupõe uma certa capacidade contributiva, característica essencial desses mesmos impostos.
- A receita em causa foi criada por deliberação da Assembleia Municipal de Lisboa, que, ao estabelecer um verdadeiro imposto, é nula.
- Podemos concluir que o montante liquidado e cobrado pela Câmara Municipal de Lisboa a título de “TAXA DE CONSERVAÇÃO DE ESGOTOS” não é devido, por ser aquele acto de liquidação ilegítimo, dada a ilegalidade e inconstitucionalidade do preceito de que resulta a criação da receita respectiva – as normas da Tabela de Taxas e Outras Receitas Municipais que estabelecem o pagamento da taxa referida – vício que aqui se argui para todos os efeitos..
- O acto em causa viola frontalmente os princípios da legalidade, da justiça e da proporcionalidade, por exigir à impugnante o pagamento de tributo não previsto na lei.
- É assim manifesto que o acto reclamado enferma de ilegalidade por violação de lei, inexistência de facto tributário e violação de princípios constitucionalmente consagrados”.

A recorrida, por sua vez, disse nas suas alegações:

“Pretende a ora recorrente, por via do presente recurso, a declaração de ilegalidade e de inconstitucionalidade da taxa de conservação de esgotos que lhe foi aplicada e, conseqüentemente, a revogação da douda sentença.

Para tanto, afirma que “(...) a tarifa de conservação estabelecida pelo artigo 77.º do Edital n.º 145/60, ao ser calculada com base no valor patrimonial do prédio e não nos efectivos encargos que os Serviços Municipais têm

de suportar ao operar as obras de conservação da rede de esgotos, deixa de se configurar como uma taxa para se revelar um verdadeiro imposto. O acto em causa viola frontalmente os princípios da legalidade, da justiça e da proporcionalidade, por exigir à impugnante o pagamento de tributo não previsto na lei (...).”

Não cremos, todavia, que assim seja. Vejamos então.

A definição de imposto é pacífica. Teixeira Ribeiro, in *Lições de Finanças Públicas*, 5.^a edição, a páginas 258, define-o como uma prestação pecuniária, coactiva e unilateral, sem o carácter de sanção, exigida pelo Estado com vista à realização de fins públicos. Segundo Alberto Xavier, in *Manual de Direito Fiscal*, páginas 42 e 43, as taxas individualizam-se, “no terreno mais vasto dos tributos. por revestirem carácter sinalagmático, não unilateral, o qual, por seu turno, deriva funcionalmente da natureza do acto 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”. Em suma, temos como elementos essenciais do conceito de taxa: prestação pecuniária imposta coactiva ou autoritariamente; pelo Estado ou outro ente público; sem carácter sancionatório; utilização individualizada, pelo contribuinte; solicitada ou não, de bens públicos ou semi-públicos; com contrapartida numa actividade do credor especialmente dirigida ao mesmo contribuinte.

Ora, posto isto, e pondo em cotejo as definições atrás expostas, forçoso é que se conclua no sentido de que a denominada “tarifa de conservação de esgotos” é uma taxa e não um imposto, taxa essa que representa a contrapartida pelo bem utilizado da ligação do prédio a uma rede de esgotos instalada.

Na verdade, nesta denominada “tarifa” há uma utilização individualizada de bens públicos ou semi-públicos, característica da taxa, no seu carácter sinalagmático, não unilateral. E é, justamente, no carácter sinalagmático da taxa, por oposição ao carácter não sinalagmático do imposto, que nos devemos ater para os distinguir. Há, na verdade, uma relação directa entre a importância paga e o serviço de saneamento prestado. A este propósito convém trazer à colação o afirmado no Acórdão do Tribunal Constitucional de 7/4/88 “a tarifa, se ao nível da lei ordinária, pode ter significação própria, não releva, porém, numa perspectiva constitucional, como categoria tributária autónoma. Nesta óptica, ela constitui apenas uma modalidade especial de taxa e nada mais” – BMJ – 376-179. Na verdade e, como já vimos, a taxa em questão é paga pelo contribuinte à Câmara por um específico serviço recebido: a conservação do prédio, em benefício do respectivo proprietário. Não ocorre, por conseguinte, a invocada violação de lei constitucional pois que, como taxa que é, tal tributo não está sujeito ao princípio constitucional da legalidade tributária de reserva de lei formal da Assembleia da República ou de decreto-lei do Governo emitido ao abrigo de autorização legislativa.

Termos em que: Deve ser negado provimento ao presente recurso e, em consequência, ser mantida a douta decisão.”

Cumpramos apreciar e decidir.

II. Fundamentos

3. É a seguinte a redacção da norma impugnada, que é o artigo 77.º do Regulamento Geral das Canalizações e Esgotos da Cidade de Lisboa, constante do Edital n.º 145/60, com a redacção que lhe foi dada pelo Edital n.º 76/96:

- “1. A tarifa de conservação, de 0,25% do valor patrimonial do prédio, é devida pelo proprietário do mesmo ou, no caso de usufruto, pelo usufrutuário, em 31 de Dezembro do ano a que respeitar.
2. A tarifa de conservação é anual sendo devida a partir do ano imediato ao da ligação do prédio à rede geral de esgotos.”

O único segmento impugnado desta norma é, porém, o da primeira parte do n.º 1, na parte em que se refere ao valor da tarifa de conservação devida pelo proprietário (“0,25% do valor patrimonial do prédio”), devendo a referência ao artigo 77.º, sem distinção, ser assim entendida: não está em causa qualquer situação de usufruto, nem o momento de pagamento, nem a sua renovação anual, nem o momento a partir do qual é devida a tarifa aí prevista.

4. A norma impugnada prevê uma “tarifa de conservação” anual de esgotos, que a recorrente entende não corresponder, designadamente pelo modo como é calculada, a uma taxa, que pode ser aprovada por um município, sendo antes um verdadeiro imposto, cuja aprovação está reservada a lei parlamentar (ou a decreto-lei autorizado).

No Acórdão n.º 76/88 deste Tribunal (publicado em Acórdãos do Tribunal Constitucional, 11º vol., págs. 331-359) abordou-se o posicionamento do conceito de “tarifa” face ao de “taxa” nos seguintes termos:

[...]

5. É sabido que a distinção entre as figuras da taxa e do imposto tem sido objecto de abundante jurisprudência do Tribunal Constitucional.

Sobre o tema disse-se no Acórdão n.º 610/2003 (publicado nos Acórdãos do Tribunal Constitucional, 57.º vol., págs. 1171 e segs.):

[...]

6. Também especificamente quanto à tarifa de conservação prevista no artigo 77.º do Regulamento Geral das Canalizações de Esgoto da Cidade de Lisboa – embora na época tomando como base o rendimento colectável do prédio, e não o seu valor patrimonial –, este Tribunal já se pronunciou, embora o fizesse a propósito de uma outra tarifa de saneamento que a Câmara Municipal de Lisboa tinha deliberado lançar em 1985, e como *orbiter dictum*. Pode ler-se, com efeito, no citado Acórdão n.º 76/88:

[...]

7. O problema não reside – importa precisar – na inexistência de qualquer contraprestação ou serviço a favor do utente, em si mesma considerada, a qual não está em causa.

Mesmo no caso dos tributos que incidem, a nível municipal, sobre a recolha e o tratamento de resíduos sólidos, por exemplo, o Tribunal firmou orientação no sentido de que, ainda que nem todos os municípios aproveitem desses serviços de recolha, depósito e tratamento de lixos, os mesmos podem ainda ser reconduzidos ao conceito de taxa por, na sua origem, lhes assistir o fundamento sinalagmático que é a característica distintiva desse tributo (cfr., v.g. os Acórdãos n.ºs. 1139/96, 1140/96 e 1223/96, os dois primeiros já citados, e o terceiro publicado em Acórdãos do Tribunal Constitucional, 35.º vol., págs. 591-598). No presente caso não há dúvida, porém, de que é prestado ao particular devedor, e mais precisamente à recorrente, um serviço de que esta também aproveita individualmente, consistente na instalação e (especificamente para o que está em causa) na manutenção, em bom estado, da ligação dos prédios à rede geral de esgotos da cidade de Lisboa, e desta mesma rede, pelo qual é paga a taxa em questão (artigos 75.º, 76.º e 77.º do Regulamento Geral das Canalizações de Esgoto da Cidade de Lisboa). A natureza sinalagmática do tributo não está, pois, em questão, já que ele é pago como contrapartida da prestação daquele serviço.

Mas põe-se o problema de saber se, pelo critério de determinação do montante do tributo em causa, este não vem a tornar-se flagrantemente desproporcionado a esse serviço, de tal forma que se revela “completamente alheio” ao custo da prestação deste ou à utilidade que o particular dele retira.

8. Se o montante do tributo se torna, devido ao critério utilizado para a sua fixação, “completamente alheio” ao custo da prestação deste ou à utilidade que o particular dele retira, tem de concluir-se que não estamos já perante uma taxa, sendo esta qualificação infirmada pelo próprio critério de fixação do respectivo montante, e seus resultados. Mas é necessário que se trate de um critério que, pelos seus resultados, seja “completamente alheio” ao custo ou à utilidade do serviço, não bastando, para tal alteração de qualificação, o facto de se recorrer, na fixação do montante da taxa, a elementos que são também indícios de capacidade contributiva (e, portanto, característicos de uma técnica própria dos impostos), se a esses índices estiver associada ainda uma tendencial ligação àqueles custos e utilidade.

Recorde-se, a propósito da relevância do critério de fixação do montante da taxa, o que se afirmou no caso de uma norma que previa emolumentos cobrados por notários, apreciada no citado Acórdão n.º 610/2003:

“9. Efectivamente, pode dizer-se que, na fundamentação do citado Acórdão n.º 115/2002 quanto ao montante da taxa a pagar, se refere, como critério decisivo para a noção de taxa, a relação entre esse montante e a presumível utilidade, para o particular, do bem ou serviço, e não já apenas a relação entre aquele e o custo – mesmo que apenas em termos de aquele não ser ‘totalmente alheio’ a este. Afirma-se, assim, que a “lógica da fixação da taxa [...] é ditada através da utilidade” que do serviço se retira, não se estando perante uma “concepção parametrizada apenas pela equivalência ao valor de custo do serviço prestado, mesmo que flexivelmente entendida”.

Por outras palavras, fundamento para a delimitação da noção de taxa, entendida como preço de um bem ou serviço público, não é apenas um “princípio de cobertura de custos” (*Kostendeckungsprinzip*), para passar a ser um “princípio de equivalência” (*Äquivalenzprinzip*) com a utilidade do bem ou serviço.

Ora, entende-se que a adopção deste critério de equivalência não é, em tese geral, constitucionalmente censurável, não existindo qualquer vinculação constitucional à observância de um estrito princípio de cobertura dos custos. Não se exclui, pois, que na fixação do quantum de uma taxa possa ter-se em conta a utilidade que a pessoa

obrigada ao seu pagamento retira – cfr., por exemplo, os já citados Acórdãos n.º 357/99 e 200/2001 (embora este último referindo-se à relação com a “intensidade de utilização do serviço”, e, por essa via, com os seus custos).

Não pode, porém, aceitar-se que se submeta ao regime constitucional da taxa uma figura em que tal utilidade presumível é o único critério utilizado para a sua determinação, designadamente, quando se trata de 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 ou alterar o capital de uma sociedade) –, e que são prestados exclusivamente, em regime de monopólio, pela Administração Pública.”

9. Ora, tem de concordar-se com o acórdão recorrido, quando este conclui que a fixação do montante da “tarifa de conservação” de esgotos tendo como base o valor patrimonial do prédio se não baseia num critério que seja completamente alheio ao custo ou à utilidade extraída pelo contribuinte do serviço em questão.

A determinação da quantia a pagar depende exclusivamente do valor patrimonial do prédio, e não directamente do custo do serviço prestado pela Câmara. Quanto à relação com o custo do serviço a que se dá causa, pela maior intensidade da utilização ou pela maior carga sobre a rede de esgotos de Lisboa, lê-se, porém, na decisão recorrida que “influido na determinação do valor patrimonial, circunstâncias como o tipo, dimensão e localização do imóvel, então, quanto maior for o seu valor patrimonial, maior será, tendencialmente, a sobrecarga por ele aduzida ao colector geral de esgotos (desde logo, porque um imóvel de menor valor patrimonial, por contraposição com um outro de maior valor, terá, presumivelmente, menor capacidade de suporte de pessoas ou estará inserido em zona menos densamente povoadas; e se maior é a sobrecarga, maior serão, conseqüentemente os encargos com a manutenção e conservação, quando não, mesmo, com o reforço das infra-estruturas)”. Por isso – conclui-se – o cálculo da quantia da taxa a pagar pela ligação à rede de esgotos, em função do valor patrimonial dos imóveis, contemplaria ainda uma correcta ponderação dos interesses relevantes.

Estas considerações depõem, pois, no sentido de que, tendencialmente, os custos para a conservação da ligação à rede de esgotos, e desta rede, a que dá causa um prédio com elevado valor patrimonial – e a intensidade de utilização dos correspondentes serviços de manutenção – sejam maiores do que num prédio com baixo valor patrimonial, pois a fixação do valor patrimonial depende de factores aos quais anda associada também esta maior utilização.

É claro que não será sempre assim. Se casos há, como o dos autos, em que uma ligação íntima entre, por um lado, valor patrimonial do imóvel, em que funcionam unidades de hotelaria, e, por outro lado, pressão sobre o sistema municipal de esgotos, permitirá estabelecer um sinalagma claro entre prestações camarárias e montante pago, ou, pelo menos, uma ligação entre esse valor patrimonial e a intensidade de utilização do serviço, são concebíveis outras situações em que tal ligação é ténue (v.g. palacetes, segundas habitações, etc.) ou mesmo praticamente inexistente (v.g. igrejas, imóveis encerrados, etc.). Situações estas que, aliás, se podem ter agravado com a alteração da base de incidência da taxa, operada em 1990 (pelo Edital n.º 60/90, de 7 de Agosto), que deixou de ser o rendimento colectável do prédio para passar a ser o seu valor patrimonial. É que o valor patrimonial do prédio depende de factores que podem também não ter relação com a intensidade de utilização do serviço ou os custos a que o prédio dá causa. E o montante de “tarifa de conservação” de esgotos devido pelos diferentes proprietários pode ser diverso, em razão exclusiva do valor patrimonial dos seus prédios não ser idêntico.

Não interessa, porém, levar mais longe estas considerações, por, como referido na decisão recorrida, ser, por outra via, de concluir que “não ocorre a violação do referido princípio constitucional da proporcionalidade, com base na argumentação da recorrente, ou seja, na falta da alegada correspectividade que teria de existir entre a taxa

e o benefício de utilização do bem” – e por ser, assim, “também, de concluir que não existe qualquer degeneração do tipo tributário em causa de tarifa ou taxa para imposto”.

Com efeito, não pode dizer-se que o critério de determinação do montante do tributo – o valor patrimonial do prédio – seja completamente alheio à utilidade que o particular dele retira, justamente por evitar a depreciação do valor patrimonial elevado do prédio. Recorde-se, também a este propósito, que, como se disse na decisão recorrida, “são os proprietários dos prédios quem retira vantagem directa do facto de os seus prédios disporem da rede geral de esgotos em bom estado de conservação e manutenção, o que os valoriza pela comodidade que proporcionam, quer sejam habitados pelos próprios, quer sejam arrendados, quer façam muito ou pouco uso da rede”. E, daqui, “a relevância do seu valor patrimonial como base tributável desta taxa/tarifa”, não de acordo com um “princípio de cobertura de custos”, mas segundo uma ideia de equivalência em relação à utilidade extraída do serviço, reflectida em parte do valor patrimonial. Não pode, efectivamente, negar-se que a diminuição do valor de um prédio pelo facto de não possuir ligação à rede de esgotos tende a ser maior para prédios com elevado valor patrimonial do que para prédios com baixo valor patrimonial – e, inversamente, pode dizer-se que a valorização do prédio por essa ligação, tornada possível pelo serviço de conservação da rede de esgotos, é também maior quanto mais elevado for o valor patrimonial do prédio. Tanto basta – conjugado com o que se disse para parte das hipóteses em que existe uma variação da intensidade de utilização, e dos custos, do serviço, que tende a acompanhar o valor patrimonial – para se poder concluir (como se fez, a propósito de uma outra taxa, no citado Acórdão n.º 200/2001) que o critério de fixação do montante do tributo em causa não é “completamente alheio” ao seu custo ou à utilidade para o devedor.

Aliás, também face à natureza do negócio, de hotelaria, a que a recorrente afectou os prédios que estão na origem da receita camarária impugnada, tem-se por seguro que se pode estabelecer, no caso, uma equivalência jurídica mínima, se é que não mesmo uma “equivalência económica entre o seu montante e o valor do serviço prestado” (equivalência esta que, como se referiu no Acórdão n.º 49/92, e se repetiu, por exemplo, no Acórdão 115/2002, publicados em Acórdãos do Tribunal Constitucional, 21º vol., pp. 187-204, e 52º vol., pp. 515-550, respectivamente, não é necessária para o conceito de taxa).

E que assim possa eventualmente não ser em outras circunstâncias não releva para a presente decisão, condicionada que está à aplicação da norma num específico contexto, em que esses outros argumentos não valem.

10. Resulta do que ficou dito que a norma do artigo 77.º do Edital n.º 145/60, com a redacção dada pelo Edital n.º 76/96 da Câmara Municipal de Lisboa – que prevê a tarifa de conservação de esgotos –, prevê, não um imposto, mas um tributo que é ainda de qualificar como taxa. Pelo que a aprovação dessa norma, que se não enquadrava na reserva relativa de competência legislativa parlamentar, podia ser efectuada por deliberação da Assembleia Municipal de Lisboa, que a criou, e tal norma não padece da inconstitucionalidade orgânica que lhe é assacada, devendo ser negado provimento ao presente recurso.

III. Decisão

Pelos fundamentos expostos, o Tribunal Constitucional decide:

a) Não julgar inconstitucional a norma do artigo 77.º do Edital n.º 145/60, com a redacção dada pelo Edital n.º 76/96 da Câmara Municipal de Lisboa;

- b) Em consequência, confirmar a decisão recorrida, no que à questão de constitucionalidade respeita;
- c) Condenar a recorrente em custas, com 20 (vinte) unidades de conta de taxa de justiça.

Lisboa, 30 de Janeiro de 2007

Paulo Mota Pinto — Mário José de Araújo Torres — Benjamim Rodrigues — Maria Fernanda Palma — Rui Manuel Moura Ramos



ANOTAÇÃO

Sujeitas nos últimos anos a uma pressão financeira crescente e dispendo de fontes limitadas de receita, as autarquias locais portuguesas têm vindo a multiplicar as taxas que lançam sobre os particulares, alargando os regulamentos de que fazem uso em centenas de preceitos e verbas diferentes. Se as taxas representam hoje em dia uma parcela importante do encaixe tributário de municípios e freguesias, a sua multiplicação tem-se feito, no entanto, no contexto de um ordenamento jurídico profundamente deficiente, ao qual têm faltado as regras de forma e de substância capazes de balizar a produção destas espécies tributárias, só recentemente se tendo alterado este estado de coisas com a aprovação do novo Regime Geral das Taxas das Autarquias Locais. É o descompasso até agora existente entre a multiplicação das taxas locais e um ordenamento jurídico que as tem mantido projectadas no mais absoluto vazio que explica, enfim, a conflitualidade permanente a que nesta matéria se tem assistido entre a administração local e os particulares, confrontando-se os tribunais repetidas vezes com litígios respeitantes a figuras como a taxa de saneamento *ad valorem* de que o presente acórdão se ocupa.

O lastro da jurisprudência nacional relativo às taxas locais é já tão volumoso e variado que dificilmente se encontrarão decisões em que não se reencontrem ideias exploradas em decisões anteriores, sendo comum que os tribunais recorram a uma fundamentação feita em larga medida por remissão. O acórdão n.º68/2007, de 30 de Janeiro, por meio do qual o Tribunal Constitucional avaliza a taxa de saneamento *ad valorem* exigida pela Câmara Municipal de Lisboa, constitui mais uma dessas decisões, em que se retomam argumentos já experimentados e que em si trazem pouco de novo, mas uma decisão de que julgamos ainda assim valer a pena fazer o comentário breve pela forma exemplar como ilustra algumas das mais graves fragilidades metodológicas que entre nós rodeiam o controlo material das taxas locais. Centramo-nos em dois pontos fundamentais que a propósito da taxa de saneamento *ad valorem* sobressaem no acórdão n.º68/2007 com particular clareza, a marginalização da igualdade tributária em face da proibição do excesso e a confusão entre os princípios da equivalência e da capacidade contributiva.¹

1. Igualdade tributária e proibição do excesso

Uma primeira nota a salientar no acórdão n.º68/2007 do Tribunal Constitucional, bem como na decisão do Tribunal Central Administrativo em que este acórdão largamente se ampara, é a da marginalização da igualdade tributária no controlo material das taxas e a da sua subalternização ao princípio da proibição do excesso. Com

¹ A jurisprudência constitucional em matéria de taxas pode ser reconstituída com recurso aos textos de José Casalta Nabais, "Jurisprudência do Tribunal Constitucional em Matéria Fiscal", in *Boletim da Faculdade de Direito de Coimbra*, 1993, vol.LXIX, 387-434; J. M. Cardoso da Costa, "O Enquadramento Constitucional do Direito dos Impostos em Portugal: A Jurisprudência do Tribunal Constitucional", in Jorge Miranda, org. (Coimbra, 1997) *Perspectivas Constitucionais: Nos Vinte Anos da Constituição de 1976*, vol.II, 397-428; José Luís Saldanha Sanches, "Poderes Tributários dos Municípios e Legislação Ordinária", *Fiscalidade*, 2001, n.º6, 117-133; e J. M. Cardoso da Costa, "Sobre o princípio de legalidade das taxas e 'demais contribuições financeiras'", in VV. (Coimbra, 2007) *Estudos em Homenagem ao Professor Marcello Caetano*, vol.I, 789-809. Na colectânea de Eduardo Paz Ferreira/Rogério M. Ferreira/Olívio Mota Amador (Lisboa, 1996) *Jurisprudência Fiscal Constitucional*, 2 vols, podem encontrar-se algumas das mais importantes decisões do tribunal nesta matéria, sobretudo no primeiro volume.

efeito, o exame que nestas decisões se faz da taxa de saneamento exigida pela Câmara Municipal de Lisboa assenta todo ele no pressuposto de que à legitimação material das taxas não interessa a igualdade mas apenas a proibição do excesso, como se a igualdade fosse um princípio reservado aos impostos. Parte-se, enfim, da noção firmada pelo Tribunal Constitucional, a propósito de uma outra taxa local, de que “o imposto, na medida em que é uma intervenção na propriedade dos cidadãos justificada pela realização de fins sociais, tem de decorrer da vontade democrática e respeitar a igualdade e a justiça tributárias (...) aferidas pela capacidade contributiva de cada cidadão”, ao passo que “a taxa, diferentemente do imposto, não surge como uma intervenção na propriedade dos cidadãos” nem exprime “uma intervenção coactiva sobre o direito de propriedade”, inserindo-se, em vez disso, “numa lógica de interacção também característica do mercado” à qual bastaria a proibição do excesso.²

A análise feita pelo Tribunal Central Administrativo e pelo Tribunal Constitucional esgota-se, assim, no perguntar se do emprego de uma base tributável *ad valorem* pode ou não resultar uma taxa de saneamento com valor manifestamente desproporcionado face ao custo ou utilidade da prestação administrativa em jogo, caso em que se admite estar perante um imposto criado em violação da reserva de lei parlamentar estabelecida pelo art.165º da Constituição da República. Em ponto algum das decisões do TCA e do TC surge, no entanto, a preocupação com o princípio da igualdade tributária decorrente do art.13º da Constituição da República e com a justiça da diferenciação que o emprego de uma base tributável *ad valorem* possa produzir entre os sujeitos passivos da taxa de saneamento.³

Esta metodologia de controlo surge com clareza na decisão do Tribunal Central Administrativo, afirmando este tribunal que as taxas, como tributos públicos que são, encontram-se forçosamente subordinadas aos princípios constitucionais da racionalidade e da proporcionalidade, não reconhecendo o tribunal de idêntica maneira que estas figuras tributárias se encontrem subordinadas ao princípio da igualdade que se diria à primeira vista aplicável ao conjunto dos tributos públicos (ponto 5.2.1). Do ponto de vista do Tribunal Central Administrativo, pois, a questão está simplesmente em saber se a taxa de saneamento ultrapassa de modo intolerável o custo ou utilidade inerentes à prestação realizada pela autarquia local, reconduzindo-se, por isso, a análise desta figura ao

² Os trechos que citamos são do acórdão nº1108/96, de 30 de Outubro (adicional da EPAL), ATC, vol.35, 43-54, peça em que o Tribunal Constitucional acaba por sugerir a qualificação das taxas como receitas patrimoniais, obrigações *ex voluntate* e já não *ex lege*. A noção de que as taxas constituem uma figura merecedora de controlo material mais brando, em virtude da sua natureza comutativa, vêmo-la retomada em muitas outras decisões do Tribunal Constitucional, tal como sucede no acórdão nº410/2000, de 3 de Outubro (TRIU da Póvoa do Varzim), ATC, vol.48, 141-163, em que se afirma também que só o imposto exige um controlo democrático “que tem a ver com o respeito da igualdade e da justiça tributárias aferidas em função da capacidade contributiva de cada cidadão”, ao passo que a taxa se insere numa outra lógica “juridicamente estruturada através da sinalagmaticidade e correspectividade da prestação tendo como causa uma prestação de que é beneficiário o cidadão vinculado ao seu pagamento”. O tribunal sempre tem sustentado, como é sabido, que a distinção entre a taxa e o imposto deve ser estabelecida em função dos “fundamentos e objectivos constitucionais da reserva de lei”, dispensando-se por isso de indagar da relevância que a distinção possui para efeitos do princípio da igualdade tributária. Sobre esta forma de ver as coisas, leia-se Joaquim Manuel Cardoso da Costa (1997), 401, sustentando que é na concretização da extensão da reserva de lei parlamentar que a fixação do conceito de imposto se mostra “verdadeiramente crucial”, sendo por essa razão que a questão da delimitação do conceito se tem vindo a colocar com frequência nestes termos ao Tribunal Constitucional.

³ A marginalização da igualdade tributária sobressai neste processo logo nos argumentos apresentados pela recorrente, centrando a impugnação da taxa de saneamento no princípio da proporcionalidade e na eventual violação da reserva de lei parlamentar. Ainda que seja evidente que a base tributável *ad valorem* empregue nesta taxa produz diferenciações entre os contribuintes largamente alheias ao custo ou valor das prestações públicas em causa, toda a linha de argumentação empregue na respectiva impugnação orbita em torno da questão de saber se essa base tributável conduz ou não ao excesso manifesto que o princípio da proporcionalidade proíbe.

problema da “delimitação dos conceitos de taxa e imposto” (ponto 5.1.1). Retomando estes mesmos argumentos e insistindo numa abordagem empregue em muitas outras decisões, vai no mesmo sentido o Tribunal Constitucional, ao sustentar que o problema suscitado pela taxa de saneamento *ad valorem* cobrada pela Câmara Municipal de Lisboa é o de saber “se, pelo critério de determinação do montante do tributo em causa, este não vem a tornar-se flagrantemente desproporcionado a esse serviço, de tal forma que se revela ‘completamente alheio’ ao custo da prestação deste ou à utilidade que o particular dele retira”, o que poria em causa a reserva de lei parlamentar (pontos 7 e 8).

A fragilidade desta metodologia de controlo parece, no entanto, evidente, quer nos seus fundamentos, quer nos seus resultados.

Quanto aos fundamentos, parece-nos de rejeitar o postulado de que apenas os tributos unilaterais se encontram sujeitos ao princípio da igualdade tributária que se desprende da Constituição da República, não o estando em contrapartida os tributos comutativos. A igualdade constitui a primeira expressão da justiça e o mais importante princípio material que estrutura o ordenamento tributário — o “ponto de cristalização” da justiça tributária, para empregar a expressão de Rudolf Wendt — não se podendo acolher a tese de que o princípio da igualdade tributária se projecta sobre os impostos com o conteúdo preciso que hoje associamos à capacidade contributiva, ao mesmo tempo que deixa no vazio o universo das taxas e das contribuições.⁴ Bem vistas as coisas, a noção de que à legitimação dos impostos é imprescindível a igualdade, bastando às taxas a proibição do excesso, constitui uma expressão tardia do preconceito firmado pela ciência financeira do século dezanove relativamente aos tributos comutativos, essa noção, herdada pelo Direito Fiscal já no século vinte, de que o sistema tributário se deve centrar nos impostos e descartar taxas e contribuições, figuras que se julgava dispensáveis ao financiamento dos estados modernos.⁵ Uma noção que não se pode evidentemente subscrever numa época de transformação funda das nossas finanças públicas, em que se acentua o recurso a tributos comutativos ou paracomutativos, não menos carentes de legitimação material do que os impostos rigorosamente unilaterais que constituíram o “núcleo de arranque” da ciência jurídico-fiscal e dos sistemas tributários modernos.⁶

Quanto aos resultados, parece-nos que a experiência portuguesa mostra com sobeja clareza que a proibição do excesso não constitui garantia bastante aos contribuintes em matéria de taxas, não apenas pela incerteza relativa

⁴ Rudolf Wendt, “Der Gleichheitssatz”, *Neue Zeitschrift für Verwaltungsrecht*, 1988, 778.

⁵ Assim, o próprio Adolph Wagner (Leipzig, 1890) *Finanzwissenschaft*, vol.II (*Theorie der Besteuerung — Gebührenlehre und allgemeine Steuerlehre*), 43-44 e 438-442, que reputava as taxas de matéria marginal à ciência financeira e da qual se deveria ocupar antes a ciência da administração. No mesmo sentido ia Paul Leroy-Beaulieu (Paris, 1906) *Traité de la Science des Finances*, vol.I, 172-176, autor profundamente influente entre a doutrina nacional na viragem de século, para quem, ressalvado porventura o domínio das finanças locais, “o sistema das taxas” tendia simplesmente a ser abandonado pelos estados modernos.

⁶ Entre tantos outros textos nos quais se regista esta passagem de um Estado Fiscal a um Estado Tributário, senão mesmo a um Estado Taxador, vejam-se os trabalhos de Juan Manuel Barquero Estevan (Madrid, 2002) *La Función del Tributo en el Estado Social y Democrático de Derecho*; Ute Sacksofsky/Joachim Wieland, org. (Baden-Baden, 2000) *Vom Steuerstaat zum Gebührenstaat*; Erik Gawel (Baden-Baden, 1999) *Umweltabgaben zwischen Steuer- und Gebührenlösung: Eine finanzwissenschaftliche Kritik der Rechtsformrestriktionen für administrierte Umweltpreise*; ou Reinhard Hender, “Umweltabgaben und Steuerstaatsdoktrin”, *Archiv für öffentliches Recht*, 1990, nº115, 577-609. Naturalmente que a transformação do Estado Fiscal a que aludem estes autores não se esgota no perguntar se os tributos comutativos respondem hoje por uma parcela da receita pública superior à que geram os tributos unilaterais. O que há talvez de mais relevante nesta tendência reside na apropriação do centro político e ideológico do sistema por espécies tributárias de natureza comutativa, sejam as taxas de portagem ou as propinas, sejam figuras paracomutativas como as contribuições para a segurança social ou os tributos sobre os produtos energéticos.

que sempre há na apreciação do excesso mas, sobretudo, porque *abaixo do excesso manifesto ou intolerável* sempre resta ampla margem para a discriminação infundada, como o atesta a taxa de saneamento *ad valorem* que aqui está em causa. Com efeito, ainda que se admitisse que da aplicação da taxa de 0,25% ao valor patrimonial dos prédios não resultassem nunca valores grosseiramente desproporcionados face ao custo ou valor da prestação realizada pela autarquia, parece evidente que o emprego de semelhante base tributável leva muito frequentemente a que contribuintes que geram custo idêntico ou aproveitam benefício idêntico suportem encargo tributário distinto e a que contribuintes que geram custo distinto ou aproveitam benefício distinto suportem encargo tributário idêntico. A arbitrariedade de taxas e contribuições não se pode justificar por apelo à modéstia dos valores em jogo, pois que a legitimação dos tributos comutativos não constitui um mero problema de *quantificação*, projectando-se o princípio da igualdade sobre os diferentes elementos que servem à respectiva *estruturação* interna: incidência objectiva e subjectiva, base tributável e isenções, facto gerador e periodicidade, todos estes são elementos que o legislador há-de conformar de modo tal que a custo ou benefício idêntico corresponda encargo tributário idêntico e a custo ou benefício diferente corresponda encargo tributário diferente também. Ainda que não se ultrapassem valores manifestamente excessivos, um ponto que neste caso concreto nos parece merecer no entanto maior atenção do que aquela que o Tribunal Constitucional lhe reserva, sempre se hão-de excluir, por desconformes ao princípio da igualdade tributária — e ao princípio da equivalência que é sua expressão — as diferenciações entre os contribuintes que se mostrem alheias ao custo ou valor das prestações públicas que as taxas de saneamento visam compensar.⁷

Os resultados proporcionados por esta metodologia de controlo nos últimos anos traduzem-se em decisões em que o excesso não se considera nunca intolerável ou manifesto e em que tudo se acaba por permitir ao legislador e à administração na estruturação interna das taxas — na fixação dos sujeitos passivos, na delimitação da incidência objectiva, na composição da base tributável, no recorte das isenções. Servem de exemplo, entre outras decisões, aquelas que o próprio Tribunal Constitucional refere, o acórdão n.º640/95, relativo às portagens na Ponte 25 de Abril, ou o acórdão n.º115/2002, relativo aos emolumentos dos registos e notariado. Decisões como estas, reconhecendo à administração uma margem ilimitada de conformação das taxas e deixando os contribuintes largamente expostos ao experimentalismo fiscal mais grosseiro, constituem, ao que julgamos, motivo bastante para os nossos tribunais revejam a metodologia que têm vindo a empregar no exame material dos tributos comutativos e para que nos perguntemos, afinal, em que consiste a repartição justa de taxas e contribuições. E sem dúvida que a fragilidade dos resultados a que tem conduzido esta forma de ver as coisas entre a nossa

⁷ A ilustração mais evidente do que dizemos está nas isenções que as autarquias locais concedem em matéria de taxas, muitas vezes desprovidas de fundamentação objectiva suficiente e lesivas nessa medida do princípio da igualdade tributária. Como é sabido, esta é matéria que o legislador procurou racionalizar de algum modo com o novo Regime Geral das Taxas das Autarquias Locais, em cujo art.8.º se dispõe que os regulamentos locais de taxas hão-de integrar, sob pena de nulidade, a fundamentação das isenções que contemplem. Preferível teria sido que o legislador tivesse fixado no Regime Geral o elenco dos fundamentos admissíveis para a fixação de isenções de taxas pelas autarquias locais, prevenindo a incoerência e disparidade que hoje em dia predomina nesta matéria. As referências amplas e imprecisas que o art.5.º faz à “promoção de finalidades sociais e de qualificação urbanística, territorial e ambiental” parecem sugerir que a mera invocação destas razões basta para legitimar o favorecimento de categorias limitadas de contribuintes, o que se não pode em absoluto ter por admissível. Algumas das questões associadas à legitimação material das taxas e das modernas contribuições, nomeadamente a questão das isenções, abordámo-las já em “Anotação aos acórdãos do Tribunal Constitucional n.º652/2005 e n.º52/2006 (Dupla Tributação por Taxas Locais)”, *Ciência e Técnica Fiscal*, 2006, n.º418, 397-457; e “Remédios Secretos e Especialidades Farmacêuticas: A Legitimação Material dos Tributos Parafiscais”, *Ciência e Técnica Fiscal*, 2004, n.º413, 135-220.

jurisprudência constituiu uma das principais razões para a edição do Regime Geral das Taxas das Autarquias Locais, por meio da Lei nº53-E/2006, de 29 de Dezembro.

2. Equivalência, capacidade contributiva e tributação *ad valorem*

A adequação da estrutura e montante dos tributos comutativos ao princípio da equivalência exige ideias claras quanto ao respectivo conteúdo e alcance. Com certeza que podemos admitir que o princípio da equivalência se concretize por uma qualquer das suas duas vertentes, a do custo (*Kostenäquivalenz, kostenmäßige Äquivalenz*) ou a do benefício (*Nutzenäquivalenz, marktmässige Äquivalenz*), sendo que ao conformar taxas e contribuições, o legislador pode indistintamente orientá-las à compensação do custo inerente a uma determinada prestação pública ou à compensação do respectivo valor de mercado. Qualquer que seja a concreta escolha feita pelo legislador, indispensável é que essa escolha se mostre consequente na conformação do tributo em jogo e que a partir dela se obtenha uma figura materialmente coerente e isenta de contradição.⁸

Assim, sempre que institua uma taxa com o propósito de compensar os custos de uma dada prestação pública, mostra-se indispensável que o legislador, na delimitação da sua incidência subjectiva, no recorte da sua incidência objectiva, na composição da sua base tributável, na fixação do respectivo montante ou na afectação da respectiva receita opte pelas soluções que melhor permitam uma adequação da taxa aos custos em causa, evitando contrariar o princípio superior de repartição com as soluções técnicas feitas em nível de decisão inferior. São estas mesmas exigências que se desprendem do princípio da igualdade tributária para o legislador e para a administração local na conformação das taxas de saneamento que criem. A taxa de conservação ou de saneamento da Câmara Municipal de Lisboa em análise no acórdão nº68/2007 tem como propósito explícito a cobertura dos custos associados à manutenção das redes de drenagem de águas residuais, uma tarefa à qual estão sem dúvida associados encargos importantes na economia deste município. Ora, atenta a finalidade a que esta figura está ordenada, não se pode em consequência admitir senão que ela seja repartida entre os contribuintes na medida dos custos que estes geram, havendo por isso que integrar na base tributável da taxa de saneamento os elementos que melhor sejam capazes de os reflectir.

Este é um exercício em que se há-de condescender em certa medida com as razões da praticabilidade, como sempre sucede na concretização do princípio da igualdade tributária. A dificuldade prática que há na imputação dos custos do saneamento aos concretos utilizadores da rede de esgotos justifica com certeza que se empreguem indicadores indirectos dessa mesma utilização, “indexantes” como o próprio consumo da água de abastecimento público, que os estudos na matéria demonstram manter correlação muito próxima com a produção de águas residuais ao nível doméstico.⁹ Não foi esta, contudo, a solução razoavelmente óbvia acolhida pelo município de

⁸ As noções da coerência e da consequentialidade de que se tem vindo a ocupar a doutrina jurídico-fiscal exprimem, afinal, esta exigência elementar de que o legislador esgote o conteúdo útil do princípio da igualdade tributária na fixação da estrutura e montante dos tributos públicos. Além dos numerosos trabalhos produzidos pela doutrina alemã, este é um tema sobre o qual vale a pena fazer a leitura do estudo recente de Felipe Romero Garcia (Cadiz, 2005) *El Valor Sistema Tributario: Acerca de su Integración entre los Principios de la Imposición*, debruçando-se sobre os particulares problemas suscitados pela coexistência de diferentes níveis territoriais de tributação.

⁹ Sucede assim que as taxas e tarifas de saneamento assentam em Portugal muitas vezes na presunção de que 80% da água fornecida aos consumidores domésticos é transformada em *águas residuais*, a drenar pela rede de esgotos. Também as taxas de recolha de *resíduos sólidos* são frequentemente indexadas ao consumo da água, sendo raros e experimentais ainda em Portugal os casos em que os municípios são tributados na medida do lixo que efectivamente

Lisboa, dispondo o Regulamento Geral das Canalizações de Esgotos da Cidade de Lisboa que a “tarifa de conservação” há-de corresponder a 0,25% do valor patrimonial dos prédios urbanos, empregando-se, portanto, a mesma base tributável que então servia à liquidação da Contribuição Autárquica e que serve hoje à cobrança do Imposto Municipal sobre Imóveis.

O emprego do valor patrimonial dos imóveis como base tributável das taxas de saneamento explica-se por razões de ordem histórica que o acórdão nº68/2007 aflora e que vale a pena registar.

Reputando o problema do saneamento básico como “um dos mais importantes para o melhoramento das condições sanitárias do país” e procurando facultar às autarquias locais, “os meios necessários para fazer face às respectivas despesas”, o Decreto-Lei nº31.674, de 22 de Novembro de 1941, para além de determinar a obrigatoriedade de instalação de canalizações domiciliárias e da ligação às redes públicas de saneamento, autorizava as câmaras municipais a cobrar uma *taxa de ligação* e uma *taxa de conservação*. A taxa de ligação não poderia nos termos do regulamento exceder 10% do rendimento colectável dos prédios, podendo o seu pagamento ser fraccionado até ao máximo de doze prestações anuais, ao passo que a taxa de conservação deveria paga em duas prestações semestrais apenas, não podendo o seu valor exceder 3% do rendimento colectável dos prédios.¹⁰

O Decreto-Lei nº31.674 não obrigava os municípios a adoptar o rendimento colectável dos prédios como base de cálculo das taxas de conservação que pretendessem cobrar mas sem dúvida que sugeria o recurso a semelhante solução, associando estas taxas locais à Contribuição Predial, quase como se de um tributo acessório à mesma se tratasse. Esta sugestão tinha como razão de ser a organização administrativa muito deficiente dos municípios portugueses nos anos trinta e quarenta, lidando pela primeira vez com a instalação de redes de saneamento básico e desprovidos dos meios técnicos e humanos necessários à cobrança de tributos mais complexos. A “colagem” das taxas de conservação de esgotos à Contribuição Predial permitia, enfim, aproveitar a informação já constante das matrizes prediais e poupar os municípios ao esforço de empregar bases tributáveis mais sofisticadas, a mesma razão que ao longo do século XIX e já entrado o século XX tinha levado a que as obras públicas locais se financiassem tantas vezes por adicionais à Contribuição Industrial, um esquema de que a actual *derrama* constitui o prolongamento.¹¹

depõem para recolha, de acordo com o sistema dito de *pay-as-you-throw*. Estes e outros problemas associados à tarifação dos serviços de abastecimento de águas e saneamento podem explorar-se no texto do Plano Estratégico de Abastecimento de Água e de Saneamento de Águas Residuais 2007-2013 – PEAASAR II, publicado pelo Ministério do Ambiente, do Ordenamento do Território e do Desenvolvimento Regional (Lisboa, 2007). Entre a literatura estrangeira, vejam-se antes do mais OECD (Paris, 2004) *Addressing the Economics of Waste*; e Comissão Europeia (Bruxelas, 2003) *Para uma Estratégia Temática de Prevenção e Reciclagem de Resíduos*, COM (2003) 301, final.

¹⁰ Parece-nos que este é o primeiro texto legal em que a taxa de ligação e a taxa de conservação surgem previstas com carácter de generalidade. No início do século, o Regulamento de Salubridade das Edificações Urbanas, aprovado por meio do Decreto de 14 de Fevereiro de 1903, possui conteúdo meramente técnico não se referindo a matéria tributária. Na sequência do Decreto-Lei nº31.674, de 22 de Novembro de 1941, seria mais tarde editado o Regulamento Geral das Canalizações de Esgoto aprovado há sessenta anos atrás pela Portaria nº11.338, de 8 de Maio de 1946, este reproduzindo as normas relativas às taxas de ligação e de conservação que figuram naquele decreto-lei. Curioso é notar que já o Decreto-Lei nº31.674 admitia no seu artigo 12º, §2, que se estabelecesse a isenção do pagamento da taxa de conservação para os prédios com determinados rendimentos colectáveis mínimos, o que de si revela o conflito latente que há neste domínio entre o princípio da equivalência e as exigências mais elementares do Estado Social.

¹¹ É também por esta razão que em Portugal as *contribuições especiais de melhoria* não tomaram tradicionalmente a forma de tributos de repartição, à maneira alemã, mas antes a forma de tributos de quotidade, à maneira francesa, incidentes sobre mais-valias imobiliárias, como sucede com a contribuição especial devida em virtude do lançamento da

A associação das taxas de conservação à tributação predial manter-se-ia ao longo do tempo, primeiro com a edição do Código da Contribuição Autárquica em 1988, depois com a edição do Código do Imposto Municipal sobre Imóveis em 2003, sendo que a substituição do *rendimento colectável* pelo *valor patrimonial* como base tributável dos prédios urbanos levaria à mera alteração dos limites anteriormente impostos às taxas de conservação de esgotos. Hoje em dia, é o art.14º do Decreto-Lei nº287/2003, de 12 de Novembro, que determina que os limites das taxas de conservação de esgotos correspondam *por regra* a um quarto das taxas fixadas ao abrigo das alíneas b) e c) do nº1 do art.112º do Código do IMI, o mesmo é dizer, que o limite destas taxas oscile entre 0,1% e 0,2% quanto aos prédios urbanos ainda não avaliados nos termos do Código do IMI e entre 0,05% e 0,125% quanto aos prédios que já tenham sofrido semelhante avaliação.

O que serve à administração pública do século dezanove, porém, não deve necessariamente considerar-se adequado à administração pública do século vinte e um. Pesem embora as muitas dificuldades com que se confronta a administração local portuguesa nos nossos tempos, está fora de dúvida que a colagem das taxas de saneamento aos impostos sobre o património se tornou hoje em dia uma técnica dispensável, havendo escassa razão que justifique uma solução de tal modo arbitrária. Na verdade, a parte maior das taxas e tarifas de saneamento de águas residuais actualmente cobradas pelos sistemas “em baixa” emprega como indexante as águas de abastecimento fornecidas ao consumidor, partindo-se da presunção, confirmada pelos estudos na matéria e pelo quotidiano do comum dos cidadãos, de que existe uma relação directa entre a água fornecida ao consumidor e as águas por ele rejeitadas. Trata-se de uma solução razoavelmente fácil, sem custo administrativo de maior e que respeita as exigências mais elementares do princípio da equivalência. E trata-se de uma solução que não deixa verdadeiramente espaço nem justificação para a cobrança de taxas ou tarifas de saneamento diferentes, assentes sobre o valor patrimonial dos prédios urbanos, à semelhança do que sucedia há sessenta anos atrás.

O Tribunal Constitucional sustenta a este propósito existir uma correlação directa entre o valor patrimonial dos imóveis e o volume das águas residuais neles geradas. Por um lado, afirma o tribunal, quanto maior o valor do imóvel, maior será a sua área e ocupação, de onde decorrerá uma utilização mais intensa da rede de esgotos. Por outro lado, sustenta o tribunal, a disponibilidade da rede de esgotos contribui para a valorização dos imóveis, representando um benefício directamente proporcional ao seu valor patrimonial. Ao escolher o valor tributável como base tributável da taxa de conservação, o município mais não teria feito que concretizar o princípio da equivalência pela vertente do benefício, olhando à utilidade resultante da prestação administrativa para o particular.

nova travessia do Tejo, disciplinada pelo Decreto-Lei nº51/95, de 20 de Março, a contribuição especial devida em virtude da exposição internacional EXPO 98, estabelecida pelo Decreto-Lei nº54/95, de 22 de Março, e a contribuição especial devida em virtude da construção das vias circulares nas cidades de Lisboa e do Porto, da travessia ferroviária do Tejo e da extensão das linhas do metropolitano em Lisboa, instituída pelo Decreto-Lei nº43/98, de 3 de Março, cuja base de incidência é composta pela *valorização* que revelem os *prédios rústicos*, *terrenos para construção* e *áreas resultantes da demolição de prédios urbanos* situados na área de influência das intervenções públicas no momento em que se permita a sua *utilização para a construção urbana*. No direito alemão, figuras como estas apresentam os contornos de tributos de repartição, o que garante de forma mais rigorosa o respeito pelo princípio da equivalência, inteiramente marginalizado na concepção das contribuições especiais portuguesas. A propósito das contribuições especiais alemãs, vejam-se Ernst Dietzel in Hans-Joachim Driehaus, org. (Berlin, 2006) *Kommunalabgabenrecht Kommentar — dargestellt auf der Grundlage des KAG NW unter Berücksichtigung der Besonderheiten in den übrigen KAG*, vol.II, §8, notas nº502-618; Hans-Joachim Ludyga/Eric Steiner/Cornelia Hesse (München, 2003) *Erschliessungsbeitrag*, anotação ao §131 do *Baugesetzbuch*, notas nº35ss; e o texto de Felix Weyreuther em Harry Westermann (München, 1980) *Raumplanung und Eigentumsordnung: Festschrift für Werner Ernst*, 519ss.

Quanto à noção de que existe *uma relação directa entre o valor patrimonial dos prédios*, tal como determinado nos termos do Código da Contribuição Autárquica ou do Código do IMI, e o *volume das águas residuais neles geradas*, parece-nos existir verdadeiramente pouco a dizer. A correlação que é sugerida pelo Tribunal Central Administrativo e pelo Tribunal Constitucional não a vemos confirmada por nenhum estudo na matéria nem nos parece, com o respeito devido, resistir à análise mais superficial daqueles textos legais.

No que respeita à Contribuição Autárquica, o Decreto-Lei nº442-C/88, de 30 de Novembro, veio determinar por meio do seu art.6º que, até à aprovação de um Código das Avaliações, o valor tributável dos prédios urbanos seria o que resultasse da capitalização do respectivo rendimento colectável, tal como determinado para efeitos da antiga Contribuição Predial e constante das matrizes prediais, sujeito embora a actualização. Enquanto não entrasse em vigor o Código das Avaliações, o que não veio nunca a suceder, acrescentava o art.8º que os prédios continuariam a ser avaliados segundo as regras do Código da Contribuição Predial e do Imposto sobre a Indústria Agrícola, aprovado pelo Decreto-Lei nº45.104, de 1 de Julho de 1963. Significa isto que os prédios urbanos continuaram, no essencial, a ser tributados em função das “rendas efectivamente recebidas em cada ano”, quando arrendados, ou do valor locativo estimado “correspondente à justa renda pelo período de um ano em regime de liberdade contratual”, quando não arrendados, tal como o determinavam os artigos 113º e 125º do Código da Contribuição Predial de 1963.¹²

No que respeita ao Imposto Municipal sobre Imóveis actualmente em vigor, determina o art.38º do Código do IMI que o valor patrimonial dos prédios urbanos para habitação, comércio, indústria e serviços é o que resulta de uma fórmula em que o *valor base* dos prédios é multiplicado pela *área bruta de construção e pela a área excedente à área de implantação*, por um *coeficiente de afectação*, por um *coeficiente de localização*, por um *coeficiente de qualidade e conforto* e por um *coeficiente de vetustez*. O valor base corresponde à soma do valor médio de construção e do valor do terreno de implantação; a área bruta de construção entra em linha de conta com varandas, caves e sótãos privativos, garagens, parqueamentos e instalações para animais, jardins, piscinas e logradouros, entre outros elementos ponderados de acordo com fórmulas complexas; o coeficiente de afectação olha ao tipo de utilização que é dado ao prédio, distinguindo, por exemplo, a habitação do comércio ou serviços; o coeficiente de localização atende entre outras coisas à proximidade de vias rodoviárias ou equipamentos sociais; o coeficiente de qualidade e conforto a factores como a existência de campos de ténis ou sistemas de climatização; o coeficiente de vetustez aos anos decorridos desde a emissão da licença de utilização.

Só com boa dose de generosidade julgamos poder-se entrever alguma correlação entre o valor tributável que servia à liquidação da Contribuição Autárquica e serve hoje à liquidação do Imposto Municipal sobre Imóveis e o custo gerado sobre os sistemas públicos de saneamento de águas residuais, tão vasto e heterogéneo é o conjunto dos elementos que servem à sua determinação. Mais frágil nos parece ainda essa correlação quando é sabido que ao longo do tempo se foram sobrepondo nas matrizes valores fixados de acordo com métodos diversos, sujeitos

¹² A evolução legislativa nesta matéria e os delicados problemas de coerência e legitimação material que rodeiam a tributação do património podem compreender-se por recurso aos textos de José Casalta Nabais, “As Bases Constitucionais da Reforma da Tributação do Património”, in *Por Um Estado Fiscal Suportável: Estudos de Direito Fiscal*, 219-244; Nuno Sá Gomes (Coimbra, 2005) *Tributação do Património*; Comissão de Reforma da Tributação do Património (Lisboa, 1999) *Projecto de Reforma da Tributação do Património*, Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal, nº182; Manuel Lopes Porto, “A Tributação Predial: Experiência e Perspectivas”, *Ciência e Técnica Fiscal*, 1999, nº393, 7-39; Henrique Medina Carreira, “A Tributação do Património: Necessidade da sua Reforma. Um Modelo Alternativo”, *Ciência e Técnica Fiscal*, 1997, nº386, 47-64; GAPTEC/Secretaria de Estado dos Assuntos Fiscais, “Contribuição Autárquica, Impostos de Sisa, Sucessões e Doações e Mais Valias”, *Ciência e Técnica Fiscal*, 1996, nº384, 81-186; e António Cardoso da Mota (Lisboa, 1969) *A Contribuição Predial dos Prédios Urbanos*, Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal, nº86.

a actualização variada, espelhando com maior fidelidade ou sem fidelidade alguma o real valor dos prédios urbanos, espelhando as soluções mais ou menos grosseiras da Contribuição Predial de 1913, da Contribuição Predial de 1963, da Contribuição Autárquica de 1988 e do Imposto Municipal sobre Imóveis de 2003. De resto, o Tribunal Constitucional não parece inteiramente convencido da tese de que o valor tributável espelhe uma maior intensidade de utilização da rede de saneamento. A correlação entre o valor tributável dos imóveis e a pressão sobre os sistemas municipais de esgotos, reconhece o tribunal, é muitas vezes “ténue”, outras vezes “praticamente inexistente”, como sucede nos casos, tão frequentes na nossa capital, dos imóveis devolutos ou das segundas habitações, para nada dizer de antigos palacetes com valores matriciais simbólicos apenas: “o valor patrimonial do prédio depende de factores que podem também não ter relação com a intensidade de utilização do serviço ou os custos a que o prédio dá causa”, admite o tribunal no ponto nº9 do acórdão, “e o montante de ‘tarifa de conservação’ de esgotos devido pelos diferentes proprietários pode ser diverso, em razão exclusiva do valor patrimonial dos seus prédios não ser idêntico”.¹³

Estas considerações, que o tribunal entendeu dispensável levar mais longe, parecem-nos o bastante para ajuizar das discriminações arbitrárias que encerra a taxa de conservação da Câmara Municipal de Lisboa e da contradição insanável que há entre o uso de uma base *ad valorem* e o princípio da equivalência que subjaz a esta espécie tributária.

Chegado a este ponto, o Tribunal Constitucional procura outra via para legitimar a taxa de saneamento *ad valorem* da Câmara Municipal de Lisboa, encontrando-a na noção de que a disponibilidade da rede de esgotos contribui para a valorização dos imóveis na razão directa do respectivo valor patrimonial, pelo que ao estabelecer taxas de saneamento *ad valorem* o município estaria ainda a dar concretização ao princípio da equivalência, já não pela vertente do custo mas pela vertente alternativa do benefício.

No que se refere à noção de que *a disponibilidade da rede de esgotos contribui para a valorização dos imóveis*, representando um benefício tanto maior quanto maior o respectivo valor patrimonial, o Tribunal Constitucional incorre num dos equívocos mais frequentes na concretização do princípio da equivalência, *o da confusão do valor das prestações públicas com o valor da riqueza do contribuinte que lhes está próxima*.

Está fora de dúvida que o emprego de bases tributáveis *ad valorem* se mostra justificado sempre que pretendamos adequar um qualquer *tributo unilateral* à força económica do contribuinte, sendo que apenas o valor dos rendimentos, o valor do consumo ou o valor do património permitem a sua revelação. O princípio da capacidade contributiva exige que os impostos sobre rendimento, património e consumo sejam dotados de bases tributáveis

¹³ O Tribunal Central Administrativo e o Tribunal Constitucional incorrem num equívoco particularmente grave quando sustentam que a integração de um imóvel em zona de elevada densidade urbanística, elemento majorativo do valor tributável, justifica ao mesmo tempo o pagamento de taxas de saneamento mais pesadas, em virtude da maior intensidade que então há na utilização da rede de esgotos. Ainda que ideia contrarie porventura a intuição, a integração de um imóvel em zona de elevada densidade urbanística aponta geralmente para taxas de saneamento mais reduzidas, pois que os custos de conservação da rede, sendo mais elevados, são distribuídos por um número de utilizadores proporcionalmente maior. Vale isto dizer que a operação eficiente das redes de abastecimento e de saneamento — e também dos sistemas de recolha de resíduos sólidos — exigem um determinado número óptimo de utilizadores, explicando-se por isso que os tarifários sejam frequentemente mais baixos nas grandes cidades que nos pequenos aglomerados ou em meios rurais. É também por esta razão, e não apenas por razões de saúde pública, que, hoje como no passado, se estabelece a obrigação para o particular de ligar as suas canalizações domésticas às redes públicas de abastecimento e de saneamento sempre que estas se encontrem disponíveis. Sobre todas estas questões, veja-se Instituto Regulador de Águas e Resíduos (Lisboa, 2006) *Relatório Anual do Sector das Águas e Resíduos em Portugal: 2004*, em especial os volumes nº1 e nº2.

ad valorem, sendo manifestamente inconcebível que semelhantes espécies tributárias assentem em bases tributáveis *ad rem*. O emprego de bases específicas em figuras como o IRS, o IVA ou o IMI introduziria entre os contribuintes diferenciações inteiramente alheias à respectiva força económica, produzindo-se assim uma discriminação sem fundamento objectivo e contrária, por isso, ao princípio da igualdade tributária.

Mas está fora de dúvida também que o emprego de bases tributáveis *ad valorem* se mostra injustificado sempre que pretendamos adequar um qualquer *tributo comutativo* ao valor de uma prestação administrativa. O valor de uma prestação administrativa não pode ser procurado na esfera do particular mas apenas na esfera da própria administração, perguntando, através de um exercício de comparação objectiva, quanto valerá em mercado o serviço que lhe é dirigido — quanto vale em mercado a recolha de resíduos, quanto vale em mercado a formação profissional, quanto valem em mercado determinados cuidados médicos — e fixando a estrutura e montante do tributo comutativo em conformidade.¹⁴ O emprego de bases tributáveis *ad valorem* em figuras comutativas ou paracomutativas, acaba por produzir entre os contribuintes diferenciações inteiramente alheias ao valor de uma prestação administrativa e que se prendem antes com a força económica de que o rendimento, património ou consumo constituem expressão, uma discriminação sem fundamento objectivo e contrária, por isso também, ao princípio da igualdade tributária. Em nenhum ponto do acórdão n.º68/2007 isso se mostra mais evidente do que naquele em que o Tribunal Constitucional pondera a justeza da taxa de saneamento olhando à “natureza do negócio” da recorrente, o negócio da hotelaria, ensaiando uma apreciação da sua capacidade pagadora que se mostraria porventura razoável estivesse em causa um imposto sobre o rendimento ou sobre o património mas que surge inteiramente deslocada quanto se trata de proceder ao controlo material de uma taxa de conservação de esgotos.

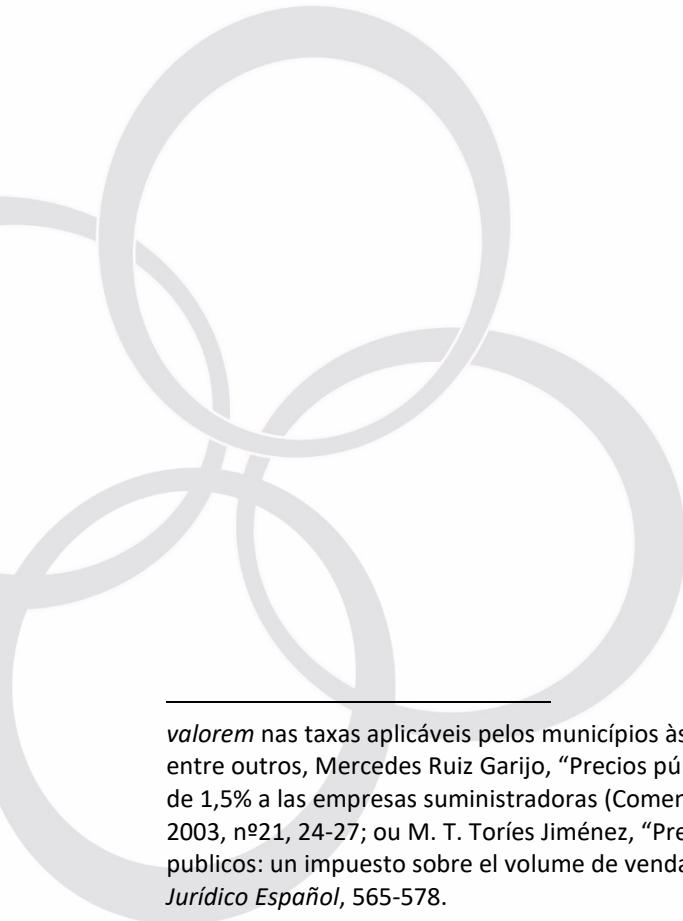
Julgamos que sobra, por isso, razão à recorrente no processo quando afirma que a taxa de saneamento exigida pela Câmara Municipal de Lisboa se encontra munida de uma base tributável que não é característica das taxas mas antes dos impostos. Como afirma Hugo de Brito Machado, a propósito do direito brasileiro, “se a grandeza é própria, ou adequada, para o cálculo do imposto, é porque não é pertinente à actividade estatal, mas à vida do contribuinte”, e “não tendo pertinência à actividade estatal, que constitui o facto gerador da taxa, não poderá ser a sua base de cálculo”.¹⁵ Vai no mesmo sentido, de resto, toda a jurisprudência do Tribunal de Justiça das

¹⁴ Naturalmente que em muitos casos se revela difícil, senão mesmo impossível, proceder a semelhante comparação de mercado. Precisamente por isso o critério do custo constitui a mais comum vertente de concretização do princípio da equivalência, ocupando por contrapartida o critério do benefício um lugar secundário apenas. Como o afirma Paul Kirchhof, “Staatliche Einnahmen”, in Josef Isensee/Paul Kirchhof, org. (Heidelberg, 1999) *Handbuch des Staatsrechts*, vol.IV (*Finanzverfassung- Bundesstaatliche Ordnung*), 180, a administração conhece sempre melhor os custos em que incorre com uma determinada prestação do que o respectivo valor de mercado. O Tribunal Central Administrativo observa a este propósito, no ponto 5.1.3 do acórdão de 9 de Novembro de 2004, que “nem sempre os bens utilizados são susceptíveis de ser aferidos segundo um valor económico preciso, como se passa, por exemplo, nas taxas devidas pela remoção de obstáculos jurídicos ao uso ou utilização de bens ou exercício de actividades”. Trata-se de uma constatação seguramente interessante e que a nosso ver talvez devesse levar a nossa jurisprudência a perguntar-se pela justeza da qualificação como taxas dos tributos que se dirigem à remuneração de bens cujo custo ou valor se mostra insusceptível de quantificação autónoma.

¹⁵ Veja-se Hugo de Brito Machado, “As Taxas no Direito Brasileiro”, *Boletim da Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra*, 2001, n.º77, 506. A questão é pacífica entre a doutrina e jurisprudência brasileira, sendo conveniente lembrar a propósito que o art.145º, §2, da Constituição Federal Brasileira determina que “as taxas não poderão ter base de cálculo própria de impostos”, ao mesmo tempo que o art.77º, § único, do Código Tributário Nacional, determina que elas não podem ser calculadas “em função do capital das empresas”. Também de Hugo de Brito Machado vale a pena fazer a leitura dos *Comentários ao Código Tributário Nacional* (São Paulo, 2003), em particular do vol.I, na anotação ao art.77º. Neste mesmo sentido vai a parcela maior da doutrina espanhola, que contesta vivamente o emprego de bases *ad*

Comunidades Europeias, de acordo com a qual o emprego de bases tributáveis *ad valorem* em taxas e tributos parafiscais quebra a sua “natureza remuneratória” e o “nexo directo” que estes tributos mantêm com a prestação que visam compensar. Da nossa parte não julgamos, e diferentemente do que sustenta a recorrente no processo, que o emprego de base de cálculo *ad valorem* baste para fazer da taxa um imposto mas parece-nos que basta, seguramente, para que esta taxa de saneamento *ad valorem* se possa dizer inconstitucional por violadora do princípio da igualdade tributária consignado no art.13º da Constituição da República.

Sérgio Vasques



valorem nas taxas aplicáveis pelos municípios às empresas que exploram serviços de interesse económico geral. Assim, entre outros, Mercedes Ruiz Garijo, “Precios públicos por uso del dominio público: La aplicación del polémico porcentaje de 1,5% a las empresas suministradoras (Comentario a la STS de 5 de julio de 2003”, *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, 2003, nº21, 24-27; ou M. T. Torés Jiménez, “Precios públicos locales exigidos a las empresas que prestan servicios publicos: un impuesto sobre el volume de vendas?”, in VV. (Madrid, 1991) *Tasas y Precios Publicos en el Ordenamiento Jurídico Español*, 565-578.