Acórdãos do Tribunal Constitucional n.º 652/2005 e n.º 52/2006

(Dupla Tributação por Taxas Locais)

—

ANOTAÇAO DE SÉRGIO VASQUES
Especialista Jurista do Centro de Estudos Fiscais
Assistente da Faculdade de Direito de Lisboa

Ciência e Técnica Fiscal, 2006, n.º 418, 397-457

ACORDÃO N.º 652/2005, DE 16 DE NOVEMBRO

Relatora: Conselheira Maria João Antunes

Acordam na 1.ª Secção do Tribunal Constitucional

I. RELATÓRIO

1. Nos presentes autos, em que é recorrente o MINISTÉRIO PÚBLICO e recorrida A., foi interposto recurso, ao abrigo do disposto no artigo 70.º, n.º 1, alínea *a)*, da Lei de Organização, Funcionamento e Processo do Tribunal Constitucional (LTC), da decisão do Tribunal Tributário de 1.ª Instância do Porto, de 15 de Abril de 2004. Considerou-se nesta sentença que a "*taxa de salubridade*", prevista no artigo 7.º do Regulamento de Saneamento Básico da Câmara Municipal da Póvoa de Varzim, *é ilegal e inconstitucional pelo que viola o Princípio da Legalidade Tributária previsto no artigo 103.º, n.º 2, da Constituição da República Portuguesa e no artigo 8.º da Lei Geral Tributária.*

2. A recorrida impugnou judicialmente as liquidações e cobranças de taxa de salubridade, efectuadas em 30 de Setembro de 2002, pela Câmara Municipal da Póvoa de Varzim, sustentando, desde logo, a inconstitucionalidade do tributo, uma vez que, *por falta de sinalagma, aquele deixa de se configurar como taxa e assume contornos de verdadeiro imposto.* Foi julgada procedente a impugnação, mediante sentença que, quanto à questão de inconstitucionalidade, se pronunciou pela forma seguinte:

> "(...) No caso subjudice importa agora analisar a 'taxa de salubridade' liquidada e aqui impugnada, no sentido de apurar qual o serviço público individualizado a que a ela corresponde.
> No artigo 7.º n.º 2 o Regulamento de Saneamento básico da Câmara Municipal da Póvoa de Varzim diz que 'A tarifa de salubridade consubstancia a comparticipação do utente nos custos de exploração e conservação dos sistemas, correspondente aos encargos da sua disponibilidade e utilização'.
> A tarifa a que se refere este artigo serve para custear a exploração e conservação dos sistemas, quais sistemas? E correspondente ao encargo da sua disponibilidade e conservação. 'Sua' de quem? Qual?
> Não é do saneamento, nem de abastecimento de aguas, nem de lixos, nem se refere a ramais de saneamento específicos, nem à drenagem de esgotos, nem à recolha de resíduos sólidos, nem aferição de contador, nem limpeza de fossas, nem desobstrução de colectores, nem desinfecção de cisterna, nem vistorias, pois embora tudo isto faça parte da manutenção e conservação do saneamento básico, tem as suas tarifas próprias, fls. 30, 31 e 32 dos autos.
> Então qual é de facto a contrapartida pela taxa/tarifa de salubridade?
> Invoca a Câmara na sua contestação que a norma se refere ao funcionamento dos sistemas de distribuição pública e predial de água e de drenagem pública e predial de águas residuais, visando a tarifa de salubridade compensar a autarquia dos encargos decorrentes do facto de o sistema de saneamento básico se encontrar permanentemente em funcionamento e apto a ser utilizado. Ao que parece não se trata de um serviço semipúblico individualizado e concreto, o qual permita saber quem particularmente o pretende utilizar ou utiliza e como tal tornar o seu uso dependente do pagamento de uma determinada quantia.
> A existência de uma rede de pública de distribuição e drenagem de água é um bem público e que satisfaz necessidades colectivas, indivisíveis, sendo por isso impossível atribuir, num determinado momento, o seu uso a um sujeito passivo individualizado e concreto.
> A jurisprudência do S.T.A. no Acórdão n.º 26472 refere-se a este assunto na análise de uma tarifa de conservação de esgotos liquidada aos proprietários dos imóveis prevista no Regulamento de canalizações e esgotos de Lisboa dizendo: 'o tributo em *causa deve, assim, qualificar-se como taxa, dada* a *contrapartida directa do serviço prestado pelo Município* ao *contribuinte:* a *conservação da rede* e *tratamento de esgotos à qual* os *prédios* se *encontram ligados.*
> Fazendo o paralelismo das situações, parece evidente que a contraprestação a que se refere o Acórdão citado, não tem equivalência no caso subjudice uma vez que não se pode definir qualquer contrapartida

directa, a um sujeito passivo em concreto, à qual possa corresponder uma taxa de salubridade.
Tratando-se de um verdadeiro imposto, a 'taxa de salubridade' liquidada pelo Município da Povoa de Varzim é ilegal e inconstitucional pelo que viola o Principio da Legalidade Tributária previsto no art. 103.º n.º 2 da C.R.P. e no art. 8.º da LGT".

3. Recebidos os autos neste Tribunal, alegou o recorrente, nos seguintes termos:

"O presente recurso vem interposto pelo Ministério Público da sentença – proferida no Tribunal Tributário de 1.ª Instância do Porto – que, nos autos de impugnação judicial em que figura como recorrente A., desaplicou, com fundamento em inconstitucionalidade orgânica, a norma constante do artigo 7.º, n.º 2, do Regulamento de Saneamento Básico do Município da Póvoa de Varzim, por qualificar como *'imposto'* a *'tarifa de salubridade'* ali instituída, como forma de obrigar à comparticipação dos utentes dos serviços de fornecimento de água e de drenagem de águas residuais nos encargos da disponibilidade e utilização das respectivas infra-estruturas.
A dirimição da questão de constitucionalidade suscitada passa, deste modo, por determinar se tal tributo reveste ainda carácter ou natureza sinalagmática, traduzindo uma utilização individualizável de bens do domínio público autárquico pelo utente do sistema público municipal de fornecimento de água e drenagem de águas residuais.
O artigo 1.º de tal regulamento estabelece que o respectivo objecto é a regulação das relações contratuais entre a autarquia e os utentes no que se refere à prestação dos serviços de fornecimento de água, drenagem de águas residuais e recolha de lixos. O *'regime tarifário'* instituído caracteriza-se por:
- estabelecer directamente a *'tarifa'* correspondente ao fornecimento de água, com base nos valores efectivamente medidos;
- estabelecer, por via indirecta e presumida, a tarifa referente à drenagem de águas residuais e recolha de lixos, com base – indirectamente – no consumo de água facturada em certo período temporal, multiplicado pelo factor correspondente às *'tarifas de saneamento e de recolha de lixo';*
- finalmente, prever (a partir de 2001) uma tarifa adicional de salubridade, consubstanciando a comparticipação do utente nos custos de exploração e conservação daqueles sistemas, previstos no artigo 1.º, calculada com base no consumo médio mensal facturado no ano anterior.

É esta tarifa adicional de salubridade que a decisão recorrida qualifica como imposto, por nela não vislumbrar qualquer correspectividade ou contrapartida para os utentes.
Não parece, todavia, que assim seja, já que – como decorre da jurisprudência constitucional, editada, nomeadamente, em sede de apreciação da conformidade constitucional da *'taxa de urbanização'* (cfr., por todos o Acórdão n.º 357/99) – não obsta à qualificação como taxa o facto de inexistir uma prestação absolutamente individualizada aos particulares/ /utentes, nos casos em que a contrapartida de certo *'tributo'* se traduz na utilização ou possibilidade de utilização de equipamentos ou infra-estruturas urbanísticas *'colectivas';* tal como não obsta a tal qualificação jurídica o facto de ser impossível determinar uma precisa *'equivalência económica'* entre o montante do serviço e a taxa ou tarifa imposta ao utente.
No caso dos autos, é inquestionável que os utentes dos serviços públicos de fornecimento de águas, drenagem de águas pluviais e recolha de lixos beneficiam, em termos individuais e *'personalizados',* da existência e do funcionamento eficaz e adequado de tais equipamentos colectivos, cuja manutenção implica, como é notório, custos que transcendem o puro *'preço'* do fornecimento da água consumida, revestindo ainda natureza *'sinalagmática'* a imposição de comparticipação em tais encargos de exploração e conservação das infra-estruturas que potenciam a prestação do serviço.
É certo que o Regulamento em causa parece ter procedido (como nota, aliás, o Ministério Público, no parecer de fls. 58 e segs.) a um desdobra-

mento ou autonomização das tarifas (propriamente ditas) de consumo e drenagem de águas e de recolha do lixo (estabelecidas, em perfeita correspectividade económica, com o valor individual e comprovado daquele consumo) e a *'taxa de salubridade'*, destinada a suportar os custos globais de manutenção dos equipamentos colectivos que integram as redes de fornecimento e escoamento de águas. Ou seja, em vez de se prever uma taxa unitária agravada para a prestação de tais serviços (que incluísse, no seu cômputo, quer o *'consumo'* individualizado do utente, quer a percentagem da sua comparticipação nos custos globais de manutenção da rede), optou-se antes pelo desdobramento e autonomização de duas taxas – uma traduzindo o preço do consumo efectivo ou presumido do utente e outra – a referida *'tarifa de salubridade'* – traduzindo a comparticipação de cada utente nos custos globais de manutenção da rede.
Afigura-se, porém, que – no plano jurídico-constitucional – nada obsta a tal desdobramento, não havendo, nomeadamente, nos autos qualquer elemento que permita, com base um juízo de manifesta desproporcionalidade, qualificar a tarifa de salubridade como traduzindo uma imposição contributiva que – por transcender claramente o custo provável ou previsível de tais serviços de manutenção das infra-estruturas urbanísticas em causa – pudesse ser desprovida de fundamento sinalagmático".

4. A recorrida contra-alegou, pugnando pela manutenção do juízo formulado pela decisão recorrida, no que concerne à questão de constitucionalidade. Formulou as seguintes conclusões:

"1. Estando em causa a eventual desconformidade da 'taxa de salubridade', importa proceder à qualificação da aludida figura;
2. A 'taxa de salubridade' tem o seu fundamento legal no art. 20.º da Lei das Finanças Locais e no art. 7.º n.º 2 do Regulamento de Saneamento Básico;
3. A questão suscitada perante este Tribunal é a de saber se o dito regulamento apenas concretizou a lei habilitante ou se, pelo contrário, criou um verdadeiro imposto;

4. Os Municípios têm competência legislativa para a criação de taxas em áreas do seu interesse específico;
5. As taxas revestem carácter sinalagmático, que deriva funcionalmente da natureza do facto constitutivo das obrigações em que se traduzem e que não consiste na prestação de uma actividade pública especialmente dirigida ao respectivo particular ou na utilização de bens do domínio público ou na remoção de um limite jurídico à actividade dos particulares;
6. O imposto é uma prestação pecuniária, singular e reiterada, que não apresenta conexão com qualquer contraprestação retributiva;
7. O critério de diferenciação entre imposto e taxa, segundo a jurisprudência constitucional, consiste na unilateralidade ou bilateralidade dos tributos em causa;
8. Sendo a ora recorrida utente do sistema público de saneamento básico, não há qualquer outro serviço prestado para além dos serviços de fornecimento de água, da taxa de saneamento relativamente aos esgotos e à recolha de resíduos sólidos, que possa justificar a liquidação da 'taxa de salubridade';
9. Fica assim precludido o vínculo de reciprocidade que caracteriza as taxas, uma vez que a ora recorrida não recebeu, nem recebe, qualquer contrapartida económica proporcional por parte da Câmara;
10. O tributo cobrado pela Câmara apresenta-se como uma forma de autofinanciamento da autarquia e, como tal, reveste contornos de verdadeiro imposto;
11. Atenta a sua natureza jurídica, de verdadeiro imposto, só poderia ser criada pela Assembleia da República (já não por deliberação da Assembleia Municipal da Póvoa de Varzim) o que configura uma inconstitucionalidade orgânica e formal das respectivas normas do Regulamento de Saneamento Básico e do Tarifário de Saneamento Básico, nos termos dos arts. 103.º n.º 3 e 165.º n.º 1 al. i) da Constituição".

Cumpre apreciar e decidir.

II. FUNDAMENTAÇÃO

1. Como resulta de quanto acima ficou relatado, está em causa no presente recurso a qualificação jurídico-tributária da *tarifa de salubridade*, prevista no n.º 2 do artigo 7.º do Regulamento de Saneamento Básico, aprovado pela Assembleia Municipal da Póvoa de Varzim, em 27 de Junho de 1996, e alterado em 1 de Março de 2001, cujo pagamento foi reclamado da ora recorrente.

Na decisão do Tribunal Tributário de 1.ª Instância do Porto entendeu-se, tal como sustentado pela agora recorrida, que, apesar da denominação adoptada, não estava em causa qualquer taxa ou tarifa, mas antes um verdadeiro imposto, razão por que se concluiu pela inconstitucionalidade da norma e pela sua desaplicação no caso concreto. O Ministério Público sustenta posição contrária, entendendo que a norma criou uma taxa.

É o seguinte o teor da norma em apreço:

"Artigo 7.º
Regime Tarifário

1. Compete à Câmara Municipal estabelecer, nos termos legais, as tarifas correspondentes aos serviços prestados no âmbito do saneamento básico e a tarifa de salubridade.
2. *A tarifa de salubridade consubstancia a comparticipação do utente nos custos de exploração e conservação dos sistemas, correspondentes aos encargos da sua disponibilidade e utilização.*
3. A facturação será mensal e o seu montante será determinado em função do consumo médio mensal de água em termos definidos pela Câmara Municipal" (itálico aditado).

Importa ainda considerar, com relevo para o problema em apreciação, o teor dos seguintes artigos do mesmo Regulamento:

"Capítulo I
Disposições Gerais

Artigo 1.º
Objecto

O presente diploma regula as relações contratuais, entre a Câmara Municipal da Póvoa de Varzim e os utentes, no âmbito da prestação dos serviços de fornecimento de água, drenagem de águas residuais e recolha de lixos.

Artigo 2.º
Contrato de saneamento básico

1. O contrato de saneamento básico estabelece as condições que se fixam entre a Câmara Municipal e os utentes no que respeita à prestação por parte daquela dos serviços descritos no artigo 1.º

(...)

Artigo 9.º
Denúncia do contrato

1. Os utentes podem denunciar, a todo o tempo, o contrato de fornecimento.

(...)

Capítulo II
Fornecimento de Água e Drenagem de Águas Residuais

(...)

Artigo 16.º
Suspensão do fornecimento a pedido do utente

1. Os utentes podem requerer a suspensão do fornecimento de água.
2. (...)

3. A suspensão nos termos deste artigo não desobriga o utente do pagamento da tarifa de salubridade.
(...)".

Por outro lado, importa ainda atentar nos seguintes excertos das "Normas Tarifárias de Saneamento Básico", aprovadas pela Câmara Municipal da Póvoa de Varzim, em 6 de Julho de 1998 (cf. Artigo 7.°, n.° 1, do Regulamento), que estabelecem *o tarifário relativo aos serviços prestados, pelos serviços municipais, no âmbito do abastecimento de água, da ligação, conservação e tratamento de esgotos e da recolha, depósito e tratamento de lixos, em todo o concelho da Póvoa de Varzim*:

"1. O presente tarifário abrange os serviços prestados no âmbito do abastecimento de água, da drenagem dos esgotos e da recolha dos resíduos sólidos e aplica-se a todo o concelho da Póvoa de Varzim;
(...)
12. Da factura/recibo mensal, que terá em consideração o tarifário anexo, constarão as quatro parcelas seguintes:
a) a parcela do *consumo de água* será o produto resultante da multiplicação do consumo facturado pela tarifa de água;
b) a parcela referente à *drenagem dos esgotos* será o produto resultante da multiplicação do consumo de água facturado pela tarifa de saneamento;
c) a parcela que se reporta à *recolha dos resíduos sólidos* será o produto resultante da multiplicação do consumo de água facturado pela tarifa de recolha de lixo;
d) a *taxa de salubridade* será determinada pela potência do consumo médio mensal facturado no ano civil anterior elevado a 2,4 [(consumo em $m^3)^{2,4}$], valor este convertido em escudos e assumirá um valor total mínimo de 1.000$00 e um valor unitário máximo (por m^3) de 300$00 (...).
13. As tarifas dos serviços específicos referentes ao abastecimento de água, à ligação, conservação e tratamento de esgotos e à recolha, depósito e tratamento de lixos, relacionados na tabela anexa, serão processados em documento próprio;
(...)
15. Ficam isentos do pagamento da taxa de salubridade *os titulares de contadores totalizadores*, as *entidades oficiais locais* e as *instituições sem fins lucrativos*;
16. Os consumidores com média mensal de consumos igual ou inferior a $5m^3$ que comprovem a sua debilidade económica ficam sujeitos ao pagamento de metade da taxa de salubridade;
(...)".

2. Da leitura dos preceitos transcritos ressalta, desde logo, a circunstância de, nas referências ao tributo em causa, ser utilizada quer a expressão *taxa* quer a expressão *tarifa*. Não impressiona, porém, do ponto de vista da questão a resolver, tal duplicidade de designação. Como se escreveu no Acórdão n.° 76/88 (*Diário da República*, I Série, de 21 de Abril de 1988): "(...) a tarifa, no campo das finanças locais [não se] delineia como uma figura tributária em absoluto nova, ou seja, como uma espécie de *tertium genus* entre a taxa e o imposto. Ela, de facto, e sob todos os aspectos, apresenta-se como uma simples taxa, embora taxa *sui generis*, cuja especial configuração lhe advém apenas da particular natureza dos serviços a que se encontra ligada (...). 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".

3. Não oferece dúvida que, caso venha a concluir-se estar em causa um imposto, a norma se apresentará ferida de inconstitucionalidade, por violação do disposto nos artigos 103.°, n.os 2 e 3, e 165.°, n.° 1, alínea *i)*, da Constituição da República Portuguesa (CRP). Na verdade, a matéria de criação de impostos e sistema fiscal integra a reserva relativa de competência legislativa da

Assembleia da República, estando em absoluto vedado às autarquias locais, através dos seus órgãos, a intervenção normativa neste âmbito. Por esta razão, já o Tribunal Constitucional se pronunciou pela inconstitucionalidade de diversas normas criadas pelos municípios, considerando que, pese embora não assumissem tal denominação, estavam em causa verdadeiros impostos (assim, *v. g.*, Acórdãos n.os 313/92, 63/99 e 113/04, *Diário da República*, II Série, respectivamente de 18 de Fevereiro de 1993, de 31 de Março de 1999 e de 31 de Março de 2004).

Por outro lado, também é isento de dúvida que assiste às autarquias o poder de criarem e cobrarem taxas, que constituem receitas próprias, pelos serviços por si prestados (artigo 238.°, n.os 1, 3 e 4, da CRP e 19.° e 20.° da Lei n.° 42/98, de 6 de Agosto).

4. A extensa jurisprudência do Tribunal Constitucional que analisou já a questão da distinção entre taxa e imposto, tem vindo a eleger como critério distintivo entre as duas figuras a nota da sinalagmaticidade. Enquanto o imposto tem carácter unilateral, a taxa apresenta-se sempre com a característica da bilateralidade. Deste critério dá conta, entre vários outros, o Acórdão n.° 115/02 (*Diário da República*, II Série, de 28 de Maio de 2002):

> "**3.1.** O Tribunal Constitucional já por diversas vezes foi chamado a pronunciar-se sobre o problema da distinção constitucional entre imposto e taxa.
> O critério básico de diferenciação com que tem operado consiste na unilateralidade ou bilateralidade dos tributos: enquanto o imposto tem estrutura unilateral, a taxa caracteriza-se pelo seu carácter bilateral e sinalagmático.
> Assim, a estrutura das taxas supõe a existência de uma correspectividade entre a prestação pecuniária a pagar e a prestação de um serviço pelo Estado ou por outra entidade pública.
> Como se escreveu no acórdão n.° 558/98, publicado no Diário da República, II Série, de 11 de Novembro de 1998, que se debruçou sobre a natureza jurídica das 'taxas de publicidade' previstas em regulamento de taxas e licenças municipais, a relação sinalagmática característica da taxa implica uma contrapartida do ente público, sendo entendimento da doutrina que 'são essencialmente três os tipos de situações em que essa contrapartida se verifica e que se consubstanciam na utilização de um serviço público de que beneficiará o tributado, na utilização, pelo menos, de um bem público ou semippúblico ou de um bem do domínio público e, finalmente, na remoção de um obstáculo jurídico ao exercício de determinadas actividades por parte dos particulares' (assim, Teixeira Ribeiro, Lições de Finanças Públicas, 5.ª ed., Coimbra, 1995, págs. 252 e segs. e "Noção Jurídica de Taxa" in Revista de Legislação e de Jurisprudência, ano 117.°, págs. 289 e segs.; Paulo de Pitta e Cunha, José Xavier de Basto e António Lobo Xavier, "Os Conceitos de Taxa e Imposto A Propósito de Licenças Municipais", in Fisco, n.os 51/52, págs. 3 e segs.).
> Mas, como então se escreveu, 'quando em causa se encontra a terceira daquelas situações (rememore-se, a que consiste no levantamento do obstáculo jurídico ao exercício de determinada actividade por parte do tributado), defende a doutrina que o encargo pela remoção – *in casu*, a concessão de licenciamento para a afixação ou inscrição de publicidade – só pode configurar-se como 'taxa' se com essa remoção se vier a possibilitar a utilização de um bem semipúblico (v. autores por último citados e Sousa Franco, *Finanças Públicas e Direito Financeiro*, 4.ª ed., vol. 1, p. 33, que, em vez de bens semipúblicos, fala de bens colectivos, quer públicos ou privados de uma perspectiva de provisão pública, quer de bens colectivos impuros)'".

Importa também ter presente que o Tribunal tem vindo a referir, embora nem sempre em decisões unânimes, outras notas na definição do critério distintivo procurado. Assim, para qualificação do tributo, entendeu-se que não é relevante a designação adoptada pelo autor da norma (Acórdãos n.os 29/83 e 357/99, *Diário da República*, II Série, respectivamente, de 23 de Abril de 1984 e de 2 de Março de

2000); que, no que concerne ao sinalagma, este não tem que corresponder a uma equivalência económica entre as prestações, mas antes apenas a uma equivalência jurídica (para além do já referido Acórdão n.º 76/88, cfr. os arestos com os n.os 205/87 – *Diário da República*, I Série, de 3 de Julho de 1987 –, e 410/00 – *Diário da República*, II Série, de 22 de Novembro de 2000); que não é necessária a utilização efectiva e imediata da prestação em causa, bastando a possibilidade da sua utilização (Acórdãos n.os 357/99 e 410/00, já citados); finalmente, que deve utilizar-se na distinção um critério funcional, que atenda aos fundamentos e objectivos constitucionais da reserva de lei (Acórdãos n.os 1108/96, *Diário da República*, II Série, de 20 de Dezembro de 1996 e 410/00, já mencionado).

5. No caso presente, uma primeira aproximação ao conteúdo da norma em causa pode fazer-se pela negativa, partindo de uma leitura conjunta das normas transcritas do Regulamento e do Tarifário.

Na verdade, deste ponto de vista, é possível identificar, desde logo, o que *não é* a tarifa de salubridade: ela não corresponde *nem* ao valor do consumo de água, *nem* ao da drenagem de esgotos, *nem* ao da recolha de resíduos sólidos (ponto 12. das Normas Tarifárias); tão pouco corresponde ao valor de qualquer *serviço específico*, identificado no ponto 13. das mesmas normas (de que são exemplo a limpeza de fossas, a desobstrução de colectores e caixas particulares e a desinfecção de cisternas).

Também resulta líquido, agora já face ao teor da norma, mas ainda considerando os demais preceitos, que o tributo em causa, tendo sido criado no âmbito do saneamento básico, não se reporta apenas ou ao fornecimento de água ou à drenagem de esgotos, estando, contudo, relacionado com estas duas vertentes do saneamento básico. Neste sentido, depõe a inserção sistemática da referência à tarifa nas disposições comuns e, depois, o teor do artigo 16.º, n.º 3, do Regulamento, inserido no Capítulo relativo a fornecimento de água e drenagem de águas residuais.

6. A norma em causa refere que *a tarifa de salubridade consubstancia a comparticipação do utente nos custos de exploração e conservação dos sistemas, correspondentes aos encargos da sua disponibilidade e utilização.*

Face à delimitação efectuada, é ainda possível descortinar a que se refere a norma em análise?

A resposta não pode deixar de ser positiva, não acompanhando, por conseguinte, a conclusão da decisão recorrida, no sentido de que "não se pode definir qualquer contra partida directa, a um sujeito passivo em concreto, à qual possa corresponder uma taxa de salubridade". De facto, importa considerar, como se referiu no Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 76/88, em termos que, nesta parte, se têm por inteiramente transponíveis para a situação dos autos, que *não invalida a conclusão de que se está perante uma taxa*

> "(...) o facto de a parcela em causa da 'tarifa de saneamento' (...) se destinar a financiar os encargos de exploração e de administração dos respectivos serviços, acrescidos do montante necessário à reintegração do equipamento. De um lado, porque, como atrás se notou, o decisivo, neste campo, não é o destino financeiro da receita, mas a prestação ou não do um serviço. E, de outro lado, porque, se tal destinação tivesse ainda aqui algum relevo, então sempre se observaria que *o custo da reintegração do equipamento é ainda custo do serviço*, como, aliás, era reconhecido expressamente pelo artigo 9.º, n.º 2, do Decreto-Lei n.º 98/84, e continua a sê-lo pelo artigo 12.º, n.º 2, da Lei n.º 1/87, de 6 de Janeiro, que praticamente o reproduz (neste sentido, v. ainda Marcelo Caetano, Manual de Direito Administrativo, 9.ª ed., t. II, p. 1060, que, significativamente, e a este respeito, escreve: 'Os preços das prestações dos serviços públicos são calculados a partir do custo de produção, mas *acrescentando a este os encargos gerais e administrativos, de maneira a cobrir os gastos de exploração e de equipamento do serviço*')" (itálico aditado).

Também no caso presente se considera que os *custos de exploração e conservação dos sistemas* são ainda custos dos serviços (de saneamento básico). Aliás, a Lei n.º 42/98, que revogou a Lei n.º 1/87, de 6 de Janeiro, mencionada na decisão citada, continua a sustentar, de forma expressa, a doutrina que se extrai do aresto, estabelecendo, no n.º 3 do seu artigo 20.º, que "As tarifas e os preços, a fixar pelos municípios, relativos aos serviços prestados e aos bens fornecidos pelas unidades orgânicas municipais e serviços municipalizados, não devem, em princípio, ser inferiores aos *custos directa e indirectamente suportados com o fornecimento dos bens e com a prestação dos serviços*" (itálico aditado).

Acresce que a leitura do Decreto-Lei n.º 207/94, de 6 de Agosto, que aprova o regime de concepção, instalação e exploração dos sistemas públicos e prediais de distribuição de água e drenagem de águas residuais, revela esses outros encargos, com evidente expressão económica, que não se reconduzem ao mero custo do fornecimento da água. Estabelece, designadamente, que cabe à entidade gestora dos sistemas públicos, nomeadamente aos municípios (artigo 4.º, n.º 2), *providenciar pela elaboração dos estudos e projectos dos sistemas públicos*; *promover o estabelecimento e manter em bom estado de funcionamento e conservação os sistemas públicos de distribuição de água e de drenagem e desembaraço final de águas residuais e de lamas*; *submeter os componentes dos sistemas de distribuição de água e de drenagem de águas residuais, antes de entrarem em serviço, a ensaios que assegurem a perfeição do trabalho executado*; *garantir que a água distribuída para consumo doméstico, em qualquer momento, possua as características que a definam como água potável e, ainda, promover a instalação, substituição ou renovação dos ramais de ligação* (artigo 4.º, n.º 3, alíneas *b)*, *c)*, *d)*, *e)* e *h)*). Tais encargos, sendo necessários para a prestação dos serviços em causa, para a garantia da sua continuidade e qualidade, são diversos do mero valor, *v.g.*, da água fornecida. Daí que, no Regulamento em apreço, apenas a denúncia do contrato de saneamento, não a suspensão do

fornecimento de água, determine a cessação do seu pagamento (artigo 16.º).

Em reforço do carácter sinalagmático do tributo em causa, importa considerar, também, a respectiva fórmula de cálculo, por referência ao consumo de água. Na verdade, existe "afectação das condições de fornecimento de água (o seu aprovisionamento e tratamento), através da medida da solicitação do seu fornecimento (...). É assim claro que quem mais consome mais exige da empresa que fornece um bem relativamente escasso e dispendioso, na perspectiva do tratamento e distribuição de tal bem (...)" (Acórdão n.º 1108/96, já referido).

Finalmente, diga-se, ainda, acompanhando o Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 357/99 (já citado), que *a circunstância de a exploração e conservação dos sistemas poderem gerar utilidade para a generalidade da população não contende com o facto de elas serem efectuadas* no interesse *do onerado, que delas retira, ou pode retirar, uma utilidade própria (o serviço prestado é, nesta dimensão, específico e divisível).*

Reconhecido o carácter sinalagmático do tributo criado pela norma em apreciação nos presentes autos de recurso, resta, pois, afirmar, como bem sustenta o Ministério Público, que a mesma não viola a Constituição.

III. DECISÃO

Pelo exposto, decide-se:

a) Não julgar inconstitucional a norma do n.º 2 do artigo 7.º do Regulamento de Saneamento Básico aprovado pela Assembleia Municipal da Póvoa de Varzim, em 27 de Junho de 1996, com a redacção introduzida em 1 de Março de 2001; em consequência,
b) Conceder provimento ao recurso, determinando a reforma da decisão recorrida em conformidade com o decidido quanto à questão de constitucionalidade.

Sem custas.

Lisboa, 16 de Novembro de 2005

Maria João Antunes - Rui Manuel Moura Ramos - Maria Helena Brito
Carlos Pamplona de Oliveira (vencido conforme declaração) - *Artur Maurício*

Declaração de voto

Votei em sentido divergente pois, em meu entender, a decisão recorrida deveria ser confirmada quanto à questão de inconstitucionalidade. Na verdade, se o elemento caracterizador da taxa reside na sua sinalagmaticidade, afigura-se-me essencial que a contraprestação devida ocorra – e se manifeste – em cada situação concreta, ao proporcionar ao particular pagador a utilidade económica especificamente equivalente. Ora, quando a utilidade proporcionada se dilui em tarefas que cabem nas competências administrativas da pessoa pública e representa um benefício genericamente atribuído, a correspectividade desaparece. Aliás, no presente caso é até muito difícil aferir da proporcionalidade da taxa, pois a falta de concretização da utilidade proporcionada prejudica de forma irreversível a possibilidade da sua avaliação.

Carlos Pamplona de Oliveira

ACORDÃO N.º 52/2006, DE 17 DE JANEIRO DE 2006

Relatora: Conselheira Maria Helena Brito

Acordam na 1.ª Secção do Tribunal Constitucional:

I

1. A., SA. deduziu, junto do Tribunal Tributário de 1.ª Instância do Porto, impugnação judicial das liquidações e cobranças da taxa de salubridade que lhe foram efectuadas em 30 de Setembro de 2001 pela Câmara Municipal da Póvoa de Varzim. No requerimento respectivo, depois de transcrever a regra 12. do Tarifário de Saneamento Básico do Concelho da Póvoa de Varzim (cfr. fls. 2. v.º e 3), sustentou, para o que aqui releva, que "o montante liquidado e cobrado pela Câmara Municipal da Póvoa de Varzim a título de 'taxa de salubridade" não é devido, por ser aquele acto de liquidação ilegítimo, dada a ilegalidade e inconstitucionalidade dos preceitos de que resulta a criação da receita respectiva – as normas do Regulamento de Saneamento Básico e do Tarifário de Saneamento Básico que estabelecem o pagamento da taxa referida – vício que se argui para todos os efeitos" (fls. 6).

2. A Câmara Municipal da Póvoa de Varzim contestou (fls. 23 e v.º), tendo nomeadamente defendido que, contrariamente ao alegado pela impugnante, a taxa de salubridade estaria prevista no n.º 2 do artigo 7.º do Regulamento de Saneamento Básico e não na regra 12. do Tarifário de Saneamento Básico e, bem assim, que a taxa de salubridade não configurava um imposto.

O Ministério Público pronunciou-se no sentido da improcedência da impugnação (fls. 84 e seguinte).

3. Por sentença de 27 de Maio de 2004, o juiz do Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto julgou a impugnação improcedente, pelos seguintes fundamentos (fls. 91 e seguintes):

"[...]
A questão a decidir nestes autos já foi decidida no processo de impugnação que corre termos na 1.ª secção do 3.º Juízo deste Tribunal sob o n.º 21/02, em que era também autor a aqui impugnante, versando sobre a mesma questão de direito embora referente a liquidações relativas a períodos posteriores.
Uma vez que concordamos inteiramente com os argumentos ali sustentados, pela inexistência de outros que possa ter interesse para a decisão da causa de acordo com a posição por nós sufragada e pela inutilidade em que se traduziria estar a sustentar por outras palavras a posição ali defendida, passamos a citar aquela decisão, cujos fundamentos para aqui importamos.
A tese que a impugnante traz a pleito para sustentar a sua pretensão estriba-se, no essencial, na alegação de que a impugnante não recebe qualquer contrapartida por parte da CMPV em resultado do pagamento da taxa de salubridade aqui impugnada.
Ora, tal falta de sinalagma retiraria, na tese da impugnante, o carácter de taxa ao tributo aqui em causa e conferir-lhe-ia contornos de verdadeiro imposto e daí que os preceitos regulamentares que prevêem a dita taxa sejam inconstitucionais e ilegais. Vejamos.
Decorre da norma contida no art. 16.º n.º 1 alínea d) da Lei 42/98, de 6 de Agosto, que, entre as receitas dos municípios, se conta 'o produto da cobrança de taxas, tarifas e preços resultantes da prestação de serviços pelo município'.
A taxa é definida pela doutrina como 'uma prestação tributária (ou tributo) que pressupõe, ou dá origem a uma contraprestação específica, resultante de uma relação concreta (que pode ser ou não de benefício) entre o contribuinte e um bem ou serviço púbico' – cfr. António de Sousa Franco, Finanças Públicas e Direito Financeiro, pág. 63.
Na tarefa de definir aquilo que pode constituir a contraprestação específica a doutrina portuguesa identifica três situações diversas: a da prestação de serviços públicos; a de utilização do domínio público e a de remoção de limites jurídicos impostos à actividade dos particulares – cfr. art.º 4.º n.º 2 da LGT.

No caso vertente, o cerne da questão está em saber se existe ou não uma contrapartida a cargo do município em resultado do pagamento da taxa de salubridade.
A este propósito, não nos iremos alongar em considerações doutrinárias sobre o tema mas retomar por se nos afigurar de flagrante relevância, o discurso judicativo-decisório ensaiado pelo Tribunal Constitucional no seu Acórdão 410/2000, de 3 de Outubro de 2000, DR I Série, de 22 de Novembro de 2000.
Ali se considerou que, 'o Tribunal Constitucional, ao distinguir o imposto da taxa, tem surpreendido unilateralidade naquele e nesta carácter bilateral ou sinalagmático (...).
No entanto, e recorrendo às características doutrinariamente assinaladas na figura da taxa, como sejam a sinalagmaticidade e a correspectividade das prestações, também já se observou no Acórdão 1108/96 não serem estas invocáveis como critérios com o mero objectivo de subsunção conceptual quando está em causa um juízo de constitucionalidade.
Independentemente da resposta da doutrina fiscal, o arquétipo do raciocínio jurídico naquele plano de constitucionalidade deverá ser, no essencial, uma distinção funcional determinada pelos fundamentos e objectivos constitucionais da reserva de lei.
A subordinação do imposto à reserva de lei exprime (sempre nesse plano) a exigência de 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. Já a taxa se insere numa outra lógica, não necessariamente justificada pelo exacto custo da prestação ou do benefício, se bem que juridicamente estruturada através da sinalagmaticidade e correspectividade da prestação, tendo como causa uma prestação de que é beneficiário o cidadão vinculado ao seu pagamento.
Assim, para a função da taxa pode ser menos relevante o custo e, por exemplo, mais relevante a contenção da utilização de um serviço o que significa que o carácter sinalagmático da taxa não exige a correspondência do seu montante ao custo do bem ou serviço prestado (...).

Já se o valor for manifestamente desproporcionado, 'completamente alheio ao custo do serviço prestado', então pode duvidar-se se a taxa não há-de ser encarada, de um ponto de vista jurídico-constitucional, como verdadeiro imposto, porque, desse modo, se afectaria a correspectividade. Assim, a desproporcionalidade, desvirtuante da correspectividade, lesaria o critério legitimante da taxa (...).
Ou seja (...) a base funcional da distinção entre taxa e imposto não impõe uma sinalagmaticidade pré-jurídica, mas sim uma sinalagmaticidade construída juridicamente e um sentido de correspectividade susceptível de ser entendido e aceite como tal pelos cidadãos atingidos'.
Ora, segundo consta do art. 7.º n.º 2 do 'Regulamento do Saneamento Básico' do Município da Póvoa de Varzim, 'a taxa de salubridade consubstancia a comparticipação do utente nos custos de exploração e conservação dos sistemas, correspondentes aos encargos da sua disponibilidade e utilização'.
O citado normativo regulamentar enuncia de modo muito claro qual o sentido da taxa de salubridade e qual a contraprestação a cargo do município que lhe está associada.
Do que se trata é de cobrar receitas com vista a assegurar os custos de exploração e conservação dos sistemas de saneamento municipais, implicadas pela utilização dos mesmos por parte dos munícipes. Tal utilização determina a necessidade, actual ou futura, da realização de obras de conservação ou o lançamento de novas redes e sistemas de saneamento, residindo aí a contraprestação da autarquia, o serviço prestado pela autarquia conexionado com o pagamento da taxa – cfr. Ac. TC n.º 357/99, DR II série, de 2 de Março de 2000.
Eis porque, ao contrário do que sustenta a impugnante, as liquidações em causa não padecem dos vícios que a mesma lhes aponta'.
Termos em que, pelos fundamentos expostos julga-se a impugnação improcedente porque não provada e em consequência absolve-se a Câmara Municipal da Póvoa de Varzim do pedido.
[...].".

4. Inconformada, A., SA. recorreu para a Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo (fls. 103), tendo nas alegações respectivas (fls. 114 e seguintes) concluído do seguinte modo:

"1. Estando em causa a eventual desconformidade da 'taxa de salubridade', importa proceder à qualificação da aludida figura;
2. A "taxa de salubridade' tem o seu fundamento legal no art. 20.º da Lei das Finanças Locais e no art. 7.º n.º 2 do Regulamento de Saneamento Básico;
3. A questão suscitada perante este Tribunal é a de saber se o dito regulamento apenas concretizou a lei habilitante ou se, pelo contrário, criou um verdadeiro imposto;
4. Os Municípios têm competência legislativa para a criação de taxas em áreas do seu interesse específico;
5. As taxas revestem carácter sinalagmático, que deriva funcionalmente da natureza do facto constitutivo das obrigações em que se traduzem e que não consiste na prestação de uma actividade pública especialmente dirigida ao respectivo particular ou na utilização de bens do domínio público ou na remoção de um limite jurídico à actividade dos particulares;
6. O imposto é uma prestação pecuniária, singular e reiterada, que não apresenta conexão com qualquer contraprestação retributiva;
7. O critério de diferenciação entre imposto e taxa, segundo a jurisprudência constitucional, consiste na unilateralidade ou bilateralidade dos tributos em causa;
8. Sendo a ora recorrente utente do sistema público de saneamento básico, não há qualquer outro serviço prestado para além dos serviços de fornecimento de água, da taxa de saneamento relativamente aos esgotos e à recolha de resíduos sólidos, que possa justificar a liquidação da 'taxa de salubridade';
9. Fica assim precludido o vínculo de reciprocidade que caracteriza as taxas, uma vez que a ora recorrente não recebeu, nem recebe, qualquer contrapartida económica proporcional por parte da Câmara;

10. O tributo cobrado pela Câmara apresenta-se como uma forma de auto-financiamento da autarquia e, como tal, reveste contornos de verdadeiro imposto;
11. Atenta a sua natureza jurídica, de verdadeiro imposto, só poderia ser criada pela Assembleia da República (já não por deliberação da Assembleia Municipal da Póvoa de Varzim) o que configura uma inconstitucionalidade orgânica e formal das respectivas normas do Regulamento de Saneamento Básico e do Tarifário de (Saneamento Básico, nos termos dos arts. 103.° n.° 3 e 165.° n.° 1 al. i) da Constituição.".

O Ministério Público sustentou que o recurso não merecia provimento (fls. 141).

5. Por acórdão de 1 de Junho de 2005, o Supremo Tribunal Administrativo negou provimento ao recurso, pelos seguintes fundamentos (fls. 148 e seguintes):

"[...]
3.1. Os actos de liquidação impugnados respeitam a taxa de salubridade a favor da Câmara Municipal da Póvoa de Varzim, fundamentando-se a impugnação, essencialmente, na inexistência de contrapartida por parte do Município, o que faria da denominada taxa um verdadeiro imposto, ilegal por ter sido instituído por deliberação daquela Câmara [...].
A sentença recorrida entendeu, ao invés, que a 'utilização [dos sistemas de saneamento municipais] determina a necessidade, actual ou futura, da realização de obras de conservação ou o lançamento de novas redes e sistemas de saneamento, residindo aí a contraprestação da autarquia, o serviço prestado pela autarquia conexionado com o pagamento da taxa'. E por isso julgou a impugnação improcedente.
No recurso jurisdicional que ora se nos apresenta a recorrente usa, para contrariar a sentença, razões que se não afastam das que invocara na petição de impugnação, e que condensa nas conclusões acima transcritas.

Já o Exm.° Procurador-Geral Adjunto junto deste Tribunal assume posição próxima da que adoptou a sentença, por isso que propõe a sua confirmação.
3.2. A única questão em debate é a de saber se os tributos liquidados à recorrente devem considerar-se verdadeiras taxas, como são denominados, por haver contrapartida por parte da autarquia, ou se tal contrapartida inexiste, caso em que estaremos perante um imposto, cujo ilegal nascimento implica a ilegalidade das liquidações.
Não se controverte, no processo, por onde passa a linha separadora dos conceitos de taxa e imposto; nem que este só pode ser criado pela Assembleia da República, sob pena de ilegalidade da respectiva liquidação. Desnecessário é, pois, que nos ocupemos do que respeita à distinção entre taxa e imposto, à reserva de lei da Assembleia da República, e às consequências do seu desrespeito. As considerações a tais propósitos feitas no processo, seja pela recorrente, seja pelo Mm.° Juiz que proferiu a sentença recorrida, acompanham o que repetida e uniformemente tem afirmado a jurisprudência, designadamente, a do Tribunal Constitucional – na qual, aliás, confessadamente se inspiram – e a deste Supremo Tribunal Administrativo.
Ora, em sede de matéria de facto – ainda que fora do capítulo especialmente dedicado à enunciação dos factos provados e não provados –, estabelece-se na sentença que 'do que se trata é de cobrar receitas com vista a assegurar os custos de exploração e conservação dos sistemas de saneamento municipais, implicadas pela utilização dos mesmos por parte dos munícipes. Tal utilização determina a necessidade, actual ou futura, da realização de obras de conservação ou o lançamento de novas redes e sistemas de saneamento, residindo aí a contraprestação da autarquia, o serviço prestado pela autarquia conexionado com o pagamento da taxa'.
Perante tal factualidade, fica de todo desapoiada a tese da recorrente, quando afirma que 'não recebeu, nem recebe, qualquer contrapartida económica proporcional por parte da Câmara'; e que, assim, a taxa exigida 'apresenta-se como uma forma de autofinanciamento da autarquia

e, como tal, reveste contornos de verdadeiro imposto' – vejam-se as conclusões n.os 9 e 10.

Diferentemente do que diz a recorrente, a sentença estabeleceu que o município dispõe de sistemas de saneamento municipais, os quais são utilizados pelos munícipes, e que 'tal utilização determina a necessidade, actual ou futura, da realização de obras de conservação ou o lançamento de novas redes e sistemas de saneamento'. Estabelece, ainda, a sentença, que a taxa em discussão se destina a proporcionar 'receitas com vista a assegurar os custos de exploração e conservação' daqueles sistemas.

Daí que não possa deixar de se concluir, como na sentença, que, ao proporcionar à recorrente a utilização dos falados sistemas de saneamento, que explora e conserva, o município lhe presta um serviço, 'residindo aí a contraprestação da autarquia, o serviço prestado pela autarquia conexionado com o pagamento da taxa' liquidada.

Acrescente-se que a recorrente, embora se refira, na conclusão n.º 9, à inexistência de 'qualquer contrapartida económica proporcional por parte da Câmara', não quer, como se extrai do conjunto das suas alegações, afirmar que a taxa em causa é contrapartida desproporcional do serviço que lhe é prestado, pretendendo, antes, que não há contraprestação nenhuma, proporcional ou desproporcional, por parte do município, ou seja, que falta, de todo, o sinalagma que caracteriza a taxa e permite distingui-la do imposto.

De todo o modo, e ainda que se entendesse que a recorrente argui a desproporção entre a taxa e a contraprestação do município, a questão não poderia aqui apreciar-se, por a recorrente não indicar, e o processo não fornecer, quaisquer elementos que possam servir de parâmetro para aferir dessa (des)proporcionalidade.

3.3. Mas, verdadeiramente, a questão suscitada pela recorrente tem contornos diversos daqueles que balizaram o que até aqui se afirmou.

A recorrente não sustenta que o município lhe não presta quaisquer serviços, afirmando, pelo contrário, que é 'utente do sistema público de saneamento básico' (artigo 12.º das alegações de recurso). Nem contesta que tal sistema foi instituído pelo município, que o explora e conserva, e que tudo isso implica custos. Consequentemente, também não recusa que, como contrapartida dessa sua utilização, lhe possa ser exigida uma verdadeira taxa.

O que diz é que a Câmara Municipal da Póvoa de Varzim cobra, além daquela que nos ocupa, 'taxa de saneamento relativamente aos esgotos e à recolha de resíduos sólidos', como a autoriza o artigo 20.º da Lei das Finanças Locais, e 'não há qualquer outro serviço prestado para além dos serviços de fornecimento de água, da taxa de saneamento relativamente aos esgotos e à recolha de resíduos sólidos, que possa justificar a liquidação da 'taxa de salubridade'.

Afirma, pois, a recorrente, que já lhe são cobradas taxas (ou tarifas) como contrapartida de todas as prestações que recebe do município: fornecimento de água, esgotos, e recolha de resíduos sólidos. Não havendo outro qualquer serviço, a denominada taxa de salubridade a nenhum corresponde, e outra coisa não é senão um imposto, criado para além da autorização dada pelo artigo 20.º da Lei das Finanças Locais.

Vale aqui a certeira observação do Exm.º Procurador-Geral Adjunto: se for verdadeira a afirmação da recorrente, então poderemos estar perante um caso de dupla tributação, isto é, o município está a tributar por duas vezes, com taxas diferentes, e com fundamento em normas diversas, o mesmo facto tributário.

Mas a dupla tributação, que 'configura uma situação em que o mesmo facto tributário se integra na hipótese de incidência de duas normas tributárias diferentes, o que implica, de um lado, a identidade do facto tributário e, do outro, a pluralidade de normas tributárias' (José Casalta Nabais, *Direito Fiscal*, 2.ª edição, pág. 230/231), não integra o elenco dos vícios invalidantes do acto tributário.

E não prejudica a verificação, como acontece no caso, da existência de um sinalagma entre o serviço prestado ao sujeito passivo e a taxa liquidada a esse propósito.

De todo o modo, não vem estabelecido, em sede factual, que à recorrente tenham sido liquidadas, relativamente ao mesmo período tempo-

ral, e a pretexto da mesma prestação de serviços, outras taxas além da impugnada.
Daí a improcedência, também, deste fundamento.
[...]".

6. A., S.A. recorreu então para o Tribunal Constitucional, ao abrigo da alínea b) do n.º 1 do artigo 70.º da Lei do Tribunal Constitucional, pretendendo a apreciação da "norma cuja inconstitucionalidade foi suscitada durante o processo, [que] consta do Regulamento do Saneamento Básico, aprovado pela Assembleia Municipal da Póvoa de Varzim em sessão 27/06/1996 entretanto sucessivamente alterado" (requerimento de fls. 157). O recurso foi admitido por despacho de fls. 158.

7. Notificada, nos termos do artigo 75.º-A, n.º 6, da Lei do Tribunal Constitucional, para completar o requerimento de interposição do recurso, A., S.A. veio esclarecer que pretende a apreciação da inconstitucionalidade da norma constante do artigo 7.º do Regulamento de abastecimento de água, serviço de saneamento e lixo, aprovado pela Câmara Municipal da Póvoa de Varzim em 17 de Junho de 1996 e pela respectiva Assembleia Municipal em 27 de Janeiro de 1996, e dizendo ainda que a inconstitucionalidade dessa norma havia sido suscitada na petição inicial da impugnação (cfr. requerimento de fls. 166).

8. Proferido despacho para a produção de alegações, a recorrente A., S.A. concluiu assim as que apresentou neste Tribunal (fls. 170 e seguintes):

"[...]
1. Estando em causa a eventual desconformidade da 'taxa de salubridade', importa proceder à qualificação da aludida figura;
2. A 'taxa de salubridade' tem o seu fundamento legal no art. 20.º da Lei das Finanças Locais e no art. 7.º n.º 2 do Regulamento de Saneamento Básico;

3. A questão suscitada perante este Tribunal é a de saber se o dito regulamento apenas concretizou a lei habilitante ou se, pelo contrário, criou um verdadeiro imposto;
4. Os Municípios têm competência legislativa para a criação de taxas em áreas do seu interesse específico;
5. As taxas revestem carácter sinalagmático, que deriva funcionalmente da natureza do facto constitutivo das obrigações em que se traduzem e que não consiste na prestação de uma actividade pública especialmente dirigida ao respectivo particular ou na utilização de bens do domínio público ou na remoção de um limite jurídico à actividade dos particulares;
6. O imposto é uma prestação pecuniária, singular e reiterada, que não apresenta conexão com qualquer contraprestação retributiva;
7. O critério de diferenciação entre imposto e taxa, segundo a jurisprudência constitucional, consiste na unilateralidade ou bilateralidade dos tributos em causa;
8. Sendo a ora recorrente utente do sistema público de saneamento básico, não há qualquer outro serviço prestado para além dos serviços de fornecimento de água, da taxa de saneamento relativamente aos esgotos e à recolha de resíduos sólidos, que possa justificar a liquidação da 'taxa de salubridade';
9. Fica assim precludido o vínculo de reciprocidade que caracteriza as taxas, uma vez que a ora recorrente não recebeu, nem recebe, qualquer contrapartida económica proporcional por parte da Câmara;
10. O tributo cobrado pela Câmara apresenta-se como uma forma de autofinanciamento da autarquia e, como tal, reveste contornos de verdadeiro imposto;
11. Atenta a sua natureza jurídica, de verdadeiro imposto, só poderia ser criada pela Assembleia da República (já não por deliberação da Assembleia Municipal da Póvoa de Varzim) o que configura uma inconstitucionalidade orgânica e formal das respectivas normas do Regulamento de Saneamento Básico e do Tarifário de Saneamento Básico, nos termos dos arts. 103.º n.º 3 e 165.º n.º 1 al. i) da Constituição.

Deve assim, e em consequência, conceder-se provimento ao presente recurso, em conformidade com o juízo de inconstitucionalidade das normas referidas, revogando-se a decisão recorrida, com todas as legais consequências.
[...].".

Por sua vez, a recorrida Câmara Municipal da Póvoa de Varzim formulou as seguintes conclusões nas suas contra-alegações (fls. 178 e seguintes):

"[...]
I – A impugnante, ora Recorrente, assenta a sua pretensão de anulação dos actos de liquidação em causa nos presentes actos numa pretensa inconstitucionalidade orgânica e formal dos preceitos regulamentares com fundamento nos quais aqueles actos foram praticados, uma vez que, por alegada inexistência de sinalagmaticidade, estaria em causa um tributo com contornos de verdadeiro imposto.
II – Conforme doutamente decidido nas anteriores instâncias e, entretanto, clara, categórica e irrepreensivelmente firmado no douto Acórdão desse Venerando Tribunal Constitucional, de 16/11/2005, produzido nos Autos de Recurso n.º 1094/04 (mesma 1.ª Secção), que teve por objecto a exacta questão e os concretos normativos em causa, a tese defendida pela ora Recorrente não é merecedora de acolhimento.
III – A *tarifa de salubridade*, prevista no n.º 2 do art. 7.º do Regulamento de Saneamento Básico, aprovado pela Assembleia Municipal da Póvoa de Varzim, funda-se no art. 22.º *in fine* do Decreto-Lei n.º 207/94, de 6 de Agosto, e no art. 20.º da Lei n.º 42/98, de 6 de Agosto – normas habilitantes, expressamente constantes do preâmbulo ou introdução do Regulamento –, não se verificando, pois, a invocada inconstitucionalidade formal da norma regulamentar em questão.
IV – A *tarifa de salubridade* consubstancia '*a comparticipação do utente nos custos de exploração e conservação dos sistemas municipais de distribuição de água e de drenagem de águas residuais, correspondentes aos encargos da sua disponibilidade e utilização*'.
V – Além de pagar os preços correspondentes aos concretos volumes de água e de águas residuais consumidos e drenados, respectivamente, a que se reportam as verbas debitadas nas correspectivas parcelas constantes da factura/recibo mensal, terá o utente dos sistemas de comparticipar nos custos de funcionamento dos serviços e equipamentos necessários à prestação daqueles serviços – conforme expressamente previsto no n.º 3 do art. 20.º da já referida Lei das Finanças Locais, o preço total pago pelo utente dos sistemas públicos de distribuição de água e de drenagem de águas residuais não deverá ser inferior aos custos directa e indirectamente suportados com o fornecimento dos bens e a prestação dos serviços.
VI – Sendo disso, e apenas disso, que se trata na liquidação e cobrança da *tarifa de salubridade*, a conclusão que se impõe é a de que esta tem natureza e estrutura sinalagmática e correspectiva, não se configurando como '*imposto*'.
VII – Não estando em causa um imposto, não padece a concreta norma regulamentar posta em crise, produzida pelo município no exercício do respectivo poder regulamentar, do assacado vício de inconstitucionalidade orgânica.
[...].".

Cumpre apreciar e decidir.

II

9. Através do presente recurso, a recorrente pretende que o Tribunal Constitucional aprecie a conformidade constitucional do artigo 7.º do Regulamento de Saneamento Básico [na resposta ao despacho de aperfeiçoamento a recorrente atribui-lhe outra designação: *supra*, 7.], aprovado pela Assembleia Municipal da Póvoa de Varzim em sessão de 27 de Junho de 1996, na redacção introduzida

por deliberação da mesma Assembleia, de 1 de Março de 2001 (cfr. documento de fls. 36 e seguintes).

O referido preceito dispõe o seguinte:

"Artigo 7.º
Regime tarifário
1. Compete à Câmara Municipal estabelecer, nos termos legais, as tarifas correspondentes aos serviços prestados no âmbito do saneamento básico e a tarifa de salubridade.
2. A tarifa de salubridade consubstancia a comparticipação do utente nos custos de exploração e conservação dos sistemas, correspondentes aos encargos da sua disponibilidade e utilização.
3. A facturação será mensal e o seu montante será determinado em função do consumo médio mensal de água em termos definidos pela Câmara Municipal".

Embora no requerimento de interposição do recurso de constitucionalidade, a recorrente indique genericamente o artigo 7.º do Regulamento de Saneamento Básico, apenas o n.º 2 pode constituir objecto do presente recurso – e não as normas constantes de outros números do mesmo preceito – pois que só em relação a esse n.º 2 foi suscitada, durante o processo, a questão da sua inconstitucionalidade (cfr. artigo 72.º, n.º 2, da Lei do Tribunal Constitucional).

A inconstitucionalidade da norma do n.º 2 do artigo 7.º – por violação dos artigos 103.º, n.º 3, e 165.º, n.º 1, alínea i), da Constituição – foi invocada pela recorrente nas alegações para o Supremo Tribunal Administrativo (*supra*, 4.), não obstante na resposta ao despacho de aperfeiçoamento se ter afirmado que tal ocorrera na petição inicial da impugnação (*supra*, 7.).

10. O Tribunal Constitucional teve já oportunidade de se pronunciar sobre a conformidade constitucional da norma que constitui objecto do presente recurso. Fê-lo no Acórdão n.º 652/05, de 16 de Novembro, da 1.ª Secção (publicado no *Diário da República*, II série, n.º 4, de 5 de Janeiro de 2006, p. 159 ss.), tendo concluído no sentido de que a norma impugnada não viola a Constituição da República Portuguesa.

É a seguinte a fundamentação desse acórdão:

"[...]
2. Da leitura dos preceitos transcritos ressalta, desde logo, a circunstância de, nas referências ao tributo em causa, ser utilizada quer a expressão *taxa* quer a expressão *tarifa*. Não impressiona, porém, do ponto de vista da questão a resolver, tal duplicidade de designação. Como se escreveu no Acórdão n.º 76/88 (*Diário da República*, I Série, de 21 de Abril de 1988): '(...) a tarifa, no campo das finanças locais [não se] delineia como uma figura tributária em absoluto nova, ou seja, como uma espécie de *tertium genus* entre a taxa e o imposto. Ela, de facto, e sob todos os aspectos, apresenta-se como uma simples taxa, embora taxa *sui generis*, cuja especial configuração lhe advém apenas da particular natureza dos serviços a que se encontra ligada (...). 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'.
3. Não oferece dúvida que, caso venha a concluir-se estar em causa um imposto, a norma se apresentará ferida de inconstitucionalidade, por violação do disposto nos artigos 103.º, n.os 2 e 3, e 165.º, n.º 1, alínea *i)*, da Constituição da República Portuguesa (CRP). Na verdade, a matéria de criação de impostos e sistema fiscal integra a reserva relativa de competência legislativa da Assembleia da República, estando em absoluto vedado às autarquias locais, através dos seus órgãos, a intervenção normativa neste âmbito. Por esta razão, já o Tribunal Constitucional se pronunciou pela inconstitucionalidade de diversas normas criadas pelos municípios, considerando que, pese embora não assumissem tal denominação, estavam em causa verdadeiros impostos

(assim, *v. g.*, Acórdãos n.os 313/92, 63/99 e 113/04, *Diário da República*, II Série, respectivamente de 18 de Fevereiro de 1993, de 31 de Março de 1999 e de 31 de Março de 2004).

Por outro lado, também é isento de dúvida que assiste às autarquias o poder de criarem e cobrarem taxas, que constituem receitas próprias, pelos serviços por si prestados (artigo 238.°, n.os 1, 3 e 4, da CRP e 19.° e 20.° da Lei n.° 42/98, de 6 de Agosto).

4. A extensa jurisprudência do Tribunal Constitucional que analisou já a questão da distinção entre taxa e imposto, tem vindo a eleger como critério distintivo entre as duas figuras a nota da sinalagmaticidade. Enquanto o imposto tem carácter unilateral, a taxa apresenta-se sempre com a característica da bilateralidade. Deste critério dá conta, entre vários outros, o Acórdão n.° 115/02 (*Diário da República*, II Série, de 28 de Maio de 2002):

'O Tribunal Constitucional já por diversas vezes foi chamado a pronunciar-se sobre o problema da distinção constitucional entre imposto e taxa.

O critério básico de diferenciação com que tem operado consiste na unilateralidade ou bilateralidade dos tributos: enquanto o imposto tem estrutura unilateral, a taxa caracteriza-se pelo seu carácter bilateral e sinalagmático.

Assim, a estrutura das taxas supõe a existência de uma correspectividade entre a prestação pecuniária a pagar e a prestação de um serviço pelo Estado ou por outra entidade pública.

Como se escreveu no acórdão n.° 558/98, publicado no *Diário da República*, II Série, de 11 de Novembro de 1998, que se debruçou sobre a natureza jurídica das 'taxas de publicidade' previstas em regulamento de taxas e licenças municipais, a relação sinalagmática característica da taxa implica uma contrapartida do ente público, sendo entendimento da doutrina que 'são essencialmente três os tipos de situações em que essa contrapartida se verifica e que se consubstanciam na utilização de um serviço público de que beneficiará o tributado, na utilização, pelo menos, de um bem público ou semippúblico ou de um bem do domínio público e, finalmente, na remoção de um obstáculo jurídico ao exercício de determinadas actividades por parte dos particulares' (assim, Teixeira Ribeiro, *Lições de Finanças Públicas*, 5.ª ed., Coimbra, 1995, págs. 252 e segs. e 'Noção Jurídica de Taxa' in *Revista de Legislação e de Jurisprudência*, ano 117.°, págs. 289 e segs.; Paulo de Pitta e Cunha, José Xavier de Basto e António Lobo Xavier, 'Os Conceitos de Taxa e Imposto A Propósito de Licenças Municipais', in *Fisco*, n.os 51/52, págs. 3 e segs.).

Mas, como então se escreveu, 'quando em causa se encontra a terceira daquelas situações (rememore-se, a que consiste no levantamento do obstáculo jurídico ao exercício de determinada actividade por parte do tributado), defende a doutrina que o encargo pela remoção – *in casu*, a concessão de licenciamento para a afixação ou inscrição de publicidade – só pode configurar-se como 'taxa' se com essa remoção se vier a possibilitar a utilização de um bem semipúblico (v. autores por último citados e Sousa Franco, *Finanças Públicas e Direito Financeiro*, 4.ª ed., vol. 1, p. 33, que, em vez de bens semipúblicos, fala de bens colectivos, quer públicos ou privados de uma perspectiva de provisão pública, quer de bens colectivos impuros)".

Importa também ter presente que o Tribunal tem vindo a referir, embora nem sempre em decisões unânimes, outras notas na definição do critério distintivo procurado. Assim, para qualificação do tributo, entendeu-se que não é relevante a designação adoptada pelo autor da norma (Acórdãos n.os 29/83 e 357/99, *Diário da República*, II Série, respectivamente, de 23 de Abril de 1984 e de 2 de Março de 2000); que, no que concerne ao sinalagma, este não tem que corresponder a uma equivalência económica entre as prestações, mas antes apenas a uma equivalência jurídica (para além do já referido Acórdão n.° 76/88, cfr. os arestos com os n.os 205/87 – *Diário da República*, I Série, de 3 de Julho de 1987 –, e 410/00 – *Diário da República*, II Série, de 22 de Novembro de 2000); que não é necessária a utilização efectiva e imediata da prestação em causa, bastando a possibilidade da sua utilização (Acórdãos n.os 357/99 e 410/00, já citados); finalmente, que deve utili-

zar-se na distinção um critério funcional, que atenda aos fundamentos e objectivos constitucionais da reserva de lei (Acórdãos n.os 1108/96, *Diário da República*, II Série, de 20 de Dezembro de 1996 e 410/00, já mencionado).

5. No caso presente, uma primeira aproximação ao conteúdo da norma em causa pode fazer-se pela negativa, partindo de uma leitura conjunta das normas transcritas do Regulamento e do Tarifário.

Na verdade, deste ponto de vista, é possível identificar, desde logo, o que *não é* a tarifa de salubridade: ela não corresponde *nem* ao valor do consumo de água, *nem* ao da drenagem de esgotos, *nem* ao da recolha de resíduos sólidos (ponto 12. das Normas Tarifárias); tão pouco corresponde ao valor de qualquer *serviço específico*, identificado no ponto 13. das mesmas normas (de que são exemplo a limpeza de fossas, a desobstrução de colectores e caixas particulares e a desinfecção de cisternas).

Também resulta líquido, agora já face ao teor da norma, mas ainda considerando os demais preceitos, que o tributo em causa, tendo sido criado no âmbito do saneamento básico, não se reporta apenas ou ao fornecimento de água ou à drenagem de esgotos, estando, contudo, relacionado com estas duas vertentes do saneamento básico. Neste sentido, depõe a inserção sistemática da referência à tarifa nas disposições comuns e, depois, o teor do artigo 16.°, n.° 3, do Regulamento, inserido no Capítulo relativo a fornecimento de água e drenagem de águas residuais.

6. A norma em causa refere que *a tarifa de salubridade consubstancia a comparticipação do utente nos custos de exploração e conservação dos sistemas, correspondentes aos encargos da sua disponibilidade e utilização.*

Face à delimitação efectuada, é ainda possível descortinar a que se refere a norma em análise?

A resposta não pode deixar de ser positiva, não acompanhando, por conseguinte, a conclusão da decisão recorrida, no sentido de que 'não se pode definir qualquer contrapartida directa, a um sujeito passivo em concreto, à qual possa corresponder uma taxa de salubridade'. De

facto, importa considerar, como se referiu no Acórdão do Tribunal Constitucional n.° 76/88, em termos que, nesta parte, se têm por inteiramente transponíveis para a situação dos autos, que *não invalida a conclusão de que se está perante uma taxa*

'(...) o facto de a parcela em causa da 'tarifa de saneamento' (...) se destinar a financiar os encargos de exploração e de administração dos respectivos serviços, acrescidos do montante necessário à reintegração do equipamento. De um lado, porque, como atrás se notou, o decisivo, neste campo, não é o destino financeiro da receita, mas a prestação ou não do um serviço. E, de outro lado, porque, se tal destinação tivesse ainda aqui algum relevo, então sempre se observaria que *o custo da reintegração do equipamento é ainda custo do serviço*, como, aliás, era reconhecido expressamente pelo artigo 9.°, n.° 2, do Decreto-Lei n.° 98/84, e continua a sê-lo pelo artigo 12.°, n.° 2, da Lei n.° 1/87, de 6 de Janeiro, que praticamente o reproduz (neste sentido, v. ainda Marcelo Caetano, *Manual de Direito Administrativo*, 9.ª ed., t. II, p. 1060, que, significativamente, e a este respeito, escreve: 'Os preços das prestações dos serviços públicos são calculados a partir do custo de produção, mas *acrescentando a este os encargos gerais e administrativos, de maneira a cobrir os gastos de exploração e de equipamento do serviço*')' (itálico aditado).

Também no caso presente se considera que os *custos de exploração e conservação dos sistemas* são ainda custos dos serviços (de saneamento básico). Aliás, a Lei n.° 42/98, que revogou a Lei n.° 1/87, de 6 de Janeiro, mencionada na decisão citada, continua a sustentar, de forma expressa, a doutrina que se extrai do aresto, estabelecendo, no n.° 3 do seu artigo 20.°, que 'As tarifas e os preços, a fixar pelos municípios, relativos aos serviços prestados e aos bens fornecidos pelas unidades orgânicas municipais e serviços municipalizados, não devem, em princípio, ser inferiores aos *custos directa e indirectamente suportados com o fornecimento dos bens e com a prestação dos serviços*' (itálico aditado).

Acresce que a leitura do Decreto-Lei n.° 207/94, de 6 de Agosto, que aprova o regime de concepção, instalação e exploração dos sistemas públicos e prediais de distribuição de água e drenagem de águas resi-

duais, revela esses outros encargos, com evidente expressão económica, que não se reconduzem ao mero custo do fornecimento da água. Estabelece, designadamente, que cabe à entidade gestora dos sistemas públicos, nomeadamente aos municípios (artigo 4.°, n.° 2), *providenciar pela elaboração dos estudos e projectos dos sistemas públicos; promover o estabelecimento e manter em bom estado de funcionamento e conservação os sistemas públicos de distribuição de água e de drenagem e desembaraço final de águas residuais e de lamas; submeter os componentes dos sistemas de distribuição de água e de drenagem de águas residuais, antes de entrarem em serviço, a ensaios que assegurem a perfeição do trabalho executado; garantir que a água distribuída para consumo doméstico, em qualquer momento, possua as características que a definam como água potável e, ainda, promover a instalação, substituição ou renovação dos ramais de ligação* (artigo 4.°, n.° 3, alíneas *b), c), d), e)* e *h)*). Tais encargos, sendo necessários para a prestação dos serviços em causa, para a garantia da sua continuidade e qualidade, são diversos do mero valor, *v.g.*, da água fornecida. Daí que, no Regulamento em apreço, apenas a denúncia do contrato de saneamento, não a suspensão do fornecimento de água, determine a cessação do seu pagamento (artigo 16.°).

Em reforço do carácter sinalagmático do tributo em causa, importa considerar, também, a respectiva fórmula de cálculo, por referência ao consumo de água. Na verdade, existe 'afectação das condições de fornecimento de água (o seu aprovisionamento e tratamento), através da medida da solicitação do seu fornecimento (...). É assim claro que quem mais consome mais exige da empresa que fornece um bem relativamente escasso e dispendioso, na perspectiva do tratamento e distribuição de tal bem (...)' (Acórdão n.° 1108/96, já referido).

Finalmente, diga-se, ainda, acompanhando o Acórdão do Tribunal Constitucional n.° 357/99 (já citado), que *a circunstância de a exploração e conservação dos sistemas poderem gerar utilidade para a generalidade da população não contende com o facto de elas serem efectuadas* no interesse *do onerado, que delas retira, ou pode retirar, uma utilidade própria (o serviço prestado é, nesta dimensão, específico e divisível).*

Reconhecido o carácter sinalagmático do tributo criado pela norma em apreciação nos presentes autos de recurso, resta, pois, afirmar, como bem sustenta o Ministério Público, que a mesma não viola a Constituição.

[...]".

11. É esta jurisprudência que aqui se reitera. Pelos fundamentos constantes do Acórdão n.° 652/05 deste Tribunal, conclui-se que não viola os artigos 103.°, n.° 3, e 165.°, n.° 1, alínea i), da Constituição a norma constante do n.° 2 do artigo 7.° do Regulamento de Saneamento Básico aprovado pela Assembleia Municipal da Póvoa de Varzim em sessão de 27 de Junho de 1996, na redacção introduzida por deliberação da mesma Assembleia, de 1 de Março de 2001.

III

12. Nestes termos, e pelos fundamentos expostos, o Tribunal Constitucional decide negar provimento ao recurso.

Custas pela recorrente, fixando-se a taxa de justiça em vinte unidades de conta.

Lisboa, 17 de Janeiro de 2006

Maria Helena Brito – Rui Manuel Moura Ramos – Maria João Antunes Carlos Pamplona de Oliveira (vencido, nos termos da declaração que junto) *Artur Maurício*

Declaração de voto

Vencido. Mantenho o entendimento que expressei nos Acórdãos 256/05 e 652/05. O Tribunal Constitucional tem entendido (v.g.,

Acórdão n.º 1108/96, *in DR* 2.ª série de 20 de Dezembro de 1996), que o critério essencial de distinção entre a unilateralidade do imposto e a bilateralidade da taxa reside na exigência de uma relação sinalagmática, e que essa correspectividade se estende à relação entre o valor pecuniário a pagar e a qualidade do serviço prestado, sendo que uma flagrante desproporção desta relação afecta o carácter sinalagmático da imposição pecuniária. Impor-se-ia, portanto, uma reflexão sobre o valor (utilidade económica) do acto que determinou o pagamento da quantia em causa, para poder concluir se ele é ou não totalmente alheio ao custo do serviço prestado. Na verdade, se o elemento caracterizador da taxa reside na sua sinalagmaticidade, afigura-se-me essencial que a contraprestação devida ocorra – e se manifeste – em cada situação concreta, ao proporcionar ao particular pagador a utilidade económica especificamente equivalente. Ora, quando a utilidade proporcionada se dilui em tarefas que cabem nas competências administrativas da pessoa pública e representa um benefício genericamente atribuído, a correspectividade desaparece. Aliás, no presente caso é até muito difícil aferir da proporcionalidade da taxa, pois a falta de concretização da utilidade proporcionada prejudica de forma irreversível a possibilidade da sua avaliação.

Carlos Pamplona de Oliveira

ANOTAÇAO

1. AS QUESTÕES EM JOGO

Desde há dois anos a esta parte, o Supremo Tribunal Administrativo tem vindo a produzir um conjunto importante de decisões em que, a propósito da *taxa de salubridade* exigida pela Câmara Municipal da Póvoa do Varzim, sustenta ser irrelevante à legitimação das taxas a respectiva sobreposição.

Foi no acórdão de 1 de Junho de 2005, processo n.º 222/05, que o STA primeiro sentenciou ser admissível a exigência de duas ou mais taxas diferentes ao contribuinte, relativamente ao mesmo período de tempo e em virtude da mesma prestação de serviços, por não integrar a dupla tributação "o elenco dos vícios invalidantes do acto tributário". Esta tese, formulada sem elaboração dogmática de maior, seria retomada depois nos acórdãos do STA de 2 de Novembro de 2005, processo n.º 860/05, de 22 de Fevereiro de 2006, processo n.º 849/05, e de 15 de Fevereiro de 2006, processo n.º 1027/05, se outras decisões não existirem relativas a esta precisa figura que nos tenham escapado[1].

As taxas de salubridade instituídas pela Câmara Municipal da Póvoa de Varzim acabariam por dar origem aos dois acórdãos do Tribunal Constitucional que aqui se reproduzem também. O acórdão n.º 652/2005, de 16 de Novembro, permite-nos conhecer melhor a estrutura das taxas de salubridade e o teor dos regulamentos municipais que as disciplinam, deixando ver com maior clareza as falhas imensas de que padece a produção destas figuras tributárias ao nível da administração local. O acórdão n.º 52/2006, de 17 de Janeiro, mostra-se porventura menos interessante no seu conteúdo,

[1] Todas as decisões do STA que citamos podem encontrar-se em www.dgsi.pt., sendo que as decisões do Tribunal Constitucional se encontram em www.tribunalconstitucional.pt.

por se referir a matéria sobre a qual o Tribunal Constitucional se tinha já debruçado, mas vale por ter sido produzido na directa sequência do acórdão do STA de 1 de Junho de 2005 e por nele haver referência expressa à questão da dupla tributação em matéria de taxas.

Quer as decisões do Supremo Tribunal Administrativo nesta matéria, quer as do Tribunal Constitucional, centram-se na análise da natureza da taxa de salubridade e no tema da *reserva de lei*, encontrando-se por isso aqui muitos dos tópicos comuns com que a nossa jurisprudência rodeia a análise das taxas. Assim sucede com a ideia de que é irrelevante a designação que o legislador ou a administração dão aos tributos que criam, com a noção de que as taxas se caracterizam pelo seu carácter bilateral ou sinalagmático, representando a contrapartida de uma prestação disponibilizada pela administração, com a tese de que à qualificação de um tributo como taxa não é necessária a "equivalência económica" entre as prestações mas apenas uma "equivalência jurídica", com a ideia de que não é intrínseca à taxa a utilização efectiva e imediata de uma prestação administrativa, bastando a "possibilidade" da sua utilização, ou com a noção de que a delimitação conceitual da taxa se deve fazer em atenção aos fundamentos e objectivos constitucionais da reserva de lei prevista nos artigos 103.º, n.os 2 e 3, e 165.º, n.º 1, alínea i), da Constituição da República[2].

[2] Em 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. A jurisprudência constitucional nesta matéria pode ser reconstituída pela leitura de José Casalta Nabais, «Jurisprudência do Tribunal Constitucional em Matéria Fiscal», in *Boletim da Faculdade de Direito de Coimbra*, 1993, vol. LXIX, 387-434, a complementar com 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; e José Luís Saldanha Sanches, "Poderes Tributários dos Municípios e Legislação Ordinária", *Fiscalidade*, 2001, n.º 6, 117-133.

A questão mais interessante que se levanta nestes processos não nos parece residir, no entanto, na análise da natureza sinalagmática das taxas de salubridade e no *problema formal da reserva de lei* mas antes na análise da sua eventual sobreposição a taxas diferentes e no *problema material de igualdade tributária* que daí resulta. É certo que *não ficou provada nestes processos a dupla tributação*, podendo admitir-se que as diferentes taxas que a Câmara Municipal da Póvoa do Varzim associa ao abastecimento de águas e saneamento básico se dirijam à compensação de custos diferentes, mas isso não coibiu o STA de formular em termos gerais uma tese que não podemos em absoluto subscrever. A hipótese de se obrigar o contribuinte a custear duas ou mais vezes *a mesma prestação* surge tão flagrantemente injusta que dificilmente podemos conceber que a dupla tributação seja irrelevante à legitimação material das taxas, tal como o tem vindo a sustentar o Supremo Tribunal Administrativo. E trata-se de hipótese que se mostra de tal modo gravosa para os contribuintes que não podemos deixar de lhe buscar o enquadramento dogmático devido e procurar balizar de forma mais rigorosa a liberdade da administração nesta matéria.

2. A NATUREZA DA TAXA DE SALUBRIDADE

A questão sobre a qual se concentram o Supremo Tribunal Administrativo e o Tribunal Constitucional nestas decisões é a da natureza da taxa de salubridade exigida pela Câmara Municipal da Póvoa do Varzim. A sugestão de que, por entre o sortido de tributos exigidos pelo município, acaba por não corresponder qualquer contrapartida individualizada à taxa de salubridade, põe em cheque a qualificação desta figura como genuína taxa, apontando para a sua qualificação como imposto e para a consequente violação da reserva de lei parlamentar prevista nos artigos 103.º, n.os 2 e 3, e 165.º, n.º 1, alínea i), da Constituição da República. Sem dúvida porque é sobre a questão formal da reserva de lei que os nossos tribunais se tendem a concentrar no exame das taxas, é este o princi-

pal argumento utilizado também na impugnação das taxas de salubridade da Póvoa do Varzim.

O *Regulamento de Saneamento Básico* e as *Normas Tarifárias de Saneamento Básico* aprovados pela Assembleia Municipal da Póvoa do Varzim instituem diferentes tributos públicos associados aos serviços de abastecimento de água, saneamento de águas residuais e recolha de resíduos sólidos. Nos termos das suas disposições, o munícipe fica sujeito ao pagamento de três tarifas variáveis diferentes: a *tarifa de água*, correspondente ao serviço de abastecimento, a *tarifa de saneamento*, correspondente ao saneamento das águas residuais, e a *tarifa de recolha de lixo*, correspondente à recolha dos resíduos sólidos, *todas elas calculadas em função do volume de água consumido pelo munícipe* comprovado em factura. A estas três tarifas soma-se uma outra prestação, a *taxa de salubridade*, que aquelas normas representam como "a comparticipação do utente nos custos de exploração e conservação dos sistemas, correspondentes aos encargos da sua disponibilidade e utilização", um tributo que possui natureza variável também, sendo determinado em função da *potência* do consumo médio mensal facturado no ano civil anterior.

Por entre dispositivos regulamentares com redacção tão imprecisa e terminologia tão insegura, não constitui tarefa fácil precisar o modo como se articulam reciprocamente todos estes encargos tributários. Não custa, em qualquer caso, aceitar como bom o esquema de explicação dado pela Câmara Municipal da Póvoa do Varzim, quando sustenta que a taxa de salubridade visa compensar a autarquia pelos encargos decorrentes do facto de o sistema de saneamento básico se encontrar *permanentemente em funcionamento* e apto por isso a ser utilizado pelos munícipes. Dito de outro modo, a taxa de salubridade destinar-se-ia a remunerar os *custos fixos* das redes de abastecimento de água e saneamento de águas residuais, servindo a tarifa de água e a tarifa de saneamento à remuneração dos seus *custos variáveis*, não havendo razões que obstem a uma tal desagregação.

Uma vez que aceitemos, como aceita o Tribunal Constitucional, que a taxa de salubridade constitui a remuneração dos custos fixos das redes de abastecimento e saneamento, não existe razão de maior para hesitar na qualificação desta figura tributária. Afinal, os serviços de abastecimento de água e de saneamento de águas residuais constituem uma prestação claramente individualizada, de que são directos causadores e beneficiários todos aqueles que mantenham contrato de abastecimento válido com o município, podendo por isso ser-lhes imputados com idêntica segurança, quer os *custos fixos*, quer os *custos variáveis* desses mesmos serviços. Que uma prestação pública possua ao mesmo tempo custos fixos e custos variáveis, como sucederá na maior parte dos casos, não significa que possuam natureza diversa os tributos que se destinam a compensá-los, posto que possamos imputar ao concreto indivíduo a responsabilidade pela respectiva provocação. Ora, é seguro que os custos fixos de funcionamento de uma rede de saneamento podem e devem ser imputados aos consumidores a quem essa rede é disponibilizada a título permanente, sem prejuízo de existirem, além destes, custos variáveis que dependerão do volume efectivo do consumo que realizem; do mesmo modo que os custos de funcionamento de uma universidade podem e devem ser imputados aos alunos a quem esses serviços de ensino são disponibilizados de forma continuada, sem prejuízo de existirem, a par destes, custos variáveis que dependerão da frequência efectiva das aulas ou do horário em que estas sejam leccionadas. Certo é que os custos fixos e os custos variáveis destas prestações se podem indiferentemente dizer provocados pelos concretos indivíduos que mantém ligação a certa rede de saneamento ou matrícula válida em dada universidade, pelo que os tributos que deles se exijam representarão taxas no seu todo e não apenas em parte[3].

[3] Parece-nos, assim, incorrer em equívoco fundo o Tribunal Tributário de Primeira Instância do Porto quando afirma que "a existência de uma rede de pública de distri-

Sendo certo que a taxa de salubridade exigida pela Câmara Municipal da Póvoa do Varzim se dirige à compensação de prestações associadas à rede municipal de abastecimento de água e de saneamento de águas residuais, o seu facto gerador não é constituído pela realização efectiva de semelhantes prestações mas pela celebração e manutenção de contrato de abastecimento com o município. A taxa de salubridade não assenta, portanto, sobre prestações *efectivas* mas sobre prestações apenas *presumidas*, radicando toda a sua estrutura na ideia de que o particular que mantenha contrato de abastecimento válido com a autarquia acaba sempre por aproveitar da rede de abastecimento e saneamento gerida pela autarquia.

A nossa doutrina e jurisprudência têm já lidado com figuras semelhantes, logo assim ao nível da administração local, tendo assentado no entendimento de que não é necessária à qualificação de um tributo como taxa a utilização efectiva e imediata da prestação que o tributo vise compensar, bastando a "possibilidade da sua utilização", como se

buição e drenagem de água é um bem público e que satisfaz necessidades colectivas, indivisíveis, sendo por isso impossível atribuir, num determinado momento, o seu uso a um sujeito passivo individualizado e concreto", um entendimento subscrito pelo Conselheiro Carlos Pamplona de Oliveira nos seus votos discordantes em ambos os acórdãos. Trata-se de hesitação que resulta do recurso nesta matéria, habitual entre a nossa jurisprudência, às teses de Teixeira Ribeiro, que no texto "Noção Jurídica de Taxa", *Revista de Legislação e Jurisprudência*, 1985, vol. 117, 289-294, procura concretizar a noção jurídica de taxa empregando conceitos eminentemente económicos. A qualificação da *natureza económica* das prestações em que as taxas assentam constitui um exercício de que raras vezes se têm desembaraçado com sucesso os nossos tribunais e que se mostra, ademais, supérfluo, numa época em que a generalidade dos bens providos pelo estado satisfazem simultaneamente necessidades individuais e colectivas, sendo raros os casos de provisão de bens puramente colectivos ou de bens puramente individuais. A propósito da taxa de salubridade, podemos com certeza reconhecer que a existência de uma rede municipal de abastecimento de água e de saneamento de esgotos beneficia, além dos seus concretos utilizadores, o todo da comunidade, mas essa é uma observação que tanto pode fazer-se dos *custos fixos* remunerados por via da *taxa de salubridade* como dos *custos variáveis* remunerados por meio das *tarifas de água* e das *tarifas de saneamento* que a Câmara Municipal da Póvoa do Varzim exige dos seus munícipes.

afirma, *talvez com excessiva largueza*, nos acórdãos do Tribunal Constitucional n.º 357/99, de 15 de Junho, relativo à taxa municipal de urbanização de Amarante, e n.º 410/00, de 3 de Outubro, relativo à taxa municipal de urbanização da Póvoa do Varzim[4].

Trata-se de entendimento que julgamos essencialmente acertado *mas que nos parece impor alguma precaução*. A nosso ver, um tributo só deve qualificar-se como *taxa* quando a presunção em que assente nos permita concluir com elevado grau de segurança pelo aproveitamento da prestação que com ele se pretende compensar e essa prestação se possa, por isso, dizer ainda *certa*; devendo antes qualificar-se um tributo como *contribuição* quando a presunção em que assente apenas nos permita concluir com grau de segurança relativa sobre o aproveitamento da prestação que com ele se pretende compensar e essa prestação se possa, assim, dizer apenas *provável*. Sem dúvida que a celebração de contrato de abastecimento de água nos permite concluir com *elevado grau de probabilidade* pelo aproveitamento da rede de abastecimento e saneamento, pelo que se nos afigura acertada a qualificação que o Supremo Tribunal Administrativo e o Tribunal Constitucional fazem da taxa de salubridade exigida pela Câmara Municipal da Póvoa do Varzim[5].

É importante reter que a maior parte das taxas exigidas pela administração central e local assenta sobre prestações *efectivamente*

[4] O uso de presunções na construção do pressuposto das taxas é tema explorado por Eduardo Paz Ferreira, "Ainda a Propósito da Distinção entre Impostos e Taxas: O Caso da Taxa Municipal Devida pela Realização de Infra-Estruturas Urbanísticas", *Ciência e Técnica Fiscal*, 1995, n.º 380, 57-84.

[5] A distinção que acolhemos entre as taxas, assentes em prestações efectivas, e as contribuições, assentes em prestações presumidas, é corrente entre a doutrina alemã, o que se pode comprovar, entre tantos outros textos, pela leitura de Ferdinand Kirchhof (Heidelberg, 2001) *Grundriss des Steuer-und Abgabenrechts*; Paul Kirchhof, in Josef Isensee/Paul Kirchhof (Heidelberg, 1999) *Handbuch des Staatsrechts*, vol. IV (*Finanzverfassung-Bundesstaatliche Ordnung*); ou Hans Jarass (Köln, 1999) *Nichtsteuerliche Abgaben und lenkende Steuern unter dem Grundgesetz*.

provocadas ou aproveitadas pelo particular, sendo pouco frequentes os casos em que estas figuras assentam sobre prestações apenas *presumidas*. Ocorre, porém, verificarem-se razões de ordem prática, administrativa e económica, que desaconselham a associação destes tributos à realização efectiva das prestações que com eles se pretende compensar, casos em que o seu lançamento é antecipado para facto que, de acordo com as regras da experiência, a permite presumir com elevado grau de segurança, seja a ligação à rede pública de águas a partir da qual se presume a manutenção dos esgotos, seja a ligação à rede pública de electricidade a partir da qual se presume a recolha do lixo. Em semelhantes casos, a liquidação das taxas em jogo passa a ser feita por meio de *substituição tributária sem retenção na fonte*, cabendo às empresas fornecedoras destes bens proceder à respectiva cobrança no momento em que cobram os seus próprios preços dos respectivos clientes[6].

Esta é uma técnica legal que poupa a administração à cobrança de tributos com pequeno valor junto de um número largo de contribuintes, fazendo destas empresas intermediários na arrecadação da receita pública, um encargo a que estão por vezes associadas pesadas obrigações acessórias. Nos últimos anos tem-se mesmo acentuado entre nós a tendência de se recorrer às grandes *utilities* para liquidar tributos para cuja gestão a administração pública se

[6] A *substituição tributária sem retenção na fonte* constitui um fenómeno que mais facilmente se encontra no domínio das taxas e dos tributos parafiscais do que no dos grandes impostos, o que sempre levou a que a figura fosse negligenciada pelo legislador e pela doutrina, permanecendo até hoje largamente inexplorada. Também por isso subsiste até hoje um défice de regulamentação desta figura, de que a Lei Geral Tributária constitui um exemplo grosseiro ao firmar no seu artigo 20.°, n.° 2, que a substituição se concretiza pela retenção na fonte. Sobre a matéria, veja-se L. Alonso Gonzalez, "El Sustituto en las Haciendas Locales: Situación Actual y Proyecto de reforma", *Revista de Hacienda Autonómica y Local*, 1988, n.° 54, 433-470; e, do mesmo autor, "El Sustituto en las Tasas", in VV. (Madrid, 1991) *Tasas y Precios Públicos en el Ordenamiento Jurídico Español*, 259-274.

mostra incapaz, sendo actualmente as empresas fornecedoras de água ou de electricidade responsáveis pela liquidação de um número grande de pequenas taxas e contribuições que alimentam diferentes entidades públicas, sejam as autarquias, sejam serviços da administração central, sejam empresas públicas, ponto para o qual chamam bem a atenção José Luís Saldanha Sanches e João Taborda da Gama[7]. Trata-se, por isso, de matéria que haveria toda a vantagem em disciplinar no âmbito da Lei Geral Tributária, omissa na matéria, ou que, de modo mais estreito, se devia ter disciplinado no âmbito do Regime Geral das Taxas das Autarquias Locais, aprovado por meio da Lei n.° 53-E/2006, de 29 de Dezembro, que dela tão pouco se recordou.

3. BASE TRIBUTÁVEL E ISENÇÕES

Além da questão formal do respeito pela reserva de lei parlamentar, a *taxa de salubridade* exigida pela Câmara Municipal da Póvoa do Varzim suscita questões de natureza material do maior interesse, questões que afloram logo da leitura das normas regulamentares reproduzidas pelo Tribunal Constitucional.

Uma primeira reside na conformação da *base tributável* da taxa de salubridade. Admitindo que o fundamento da taxa resida na compensação dos custos fixos inerentes à rede de abastecimento e saneamento de águas residuais, é necessário que se escolha uma base tributável capaz de revelar de modo cabal semelhantes custos, sob pena de se introduzirem entre os contribuintes discriminações infundadas. A taxa de salubridade da Póvoa do Varzim, dirigindo-se embora à compensação de custos fixos – isto é, de custos que

[7] Veja-se José Luís Saldanha Sanches/João Taborda da Gama, "Taxas Municipais pela Ocupação do Subsolo", *Fiscalidade*, 2004, n.° 19/20, 39-40, e ainda o texto de Susana Tavares da Silva, "Poder Local, Governança e Financiamento Municipal", *Fiscalidade*, 2005, n.° 24, 39-60, registando muitas das dificuldades sentidas pelos municípios no exercício dos seus poderes financeiros.