



**Costa, Jorge Meira, “Tributos Ecológicos e competência dos Tribunais - Anotação ao Acórdão do Tribunal Central Administrativo Norte (1ª Secção – Contencioso Administrativo) de 13-01-2012, P. 0844/11.8BEPRT”**

Resumo. 1. A natureza da relação jurídica entre Recorrente (Águas do Douro e Paiva, SA) e Recorrida (Águas de S. João da Madeira, EM, SA) na base da determinação do tribunal competente. 1.1. Dos factos. 1.2. A jurisdição administrativa e fiscal. O Tribunal competente. 2. A natureza jurídica da TRH e da tarifa de serviços públicos. 3 – O debate quanto à constitucionalidade da TRH. 4 – Considerações Finais

**Abreviaturas**

ARH do Norte, I.P. – Administração da Região Hidrográfica do Norte, I.P.  
CCP – Código dos Contratos Públicos  
CPPT – Código de Procedimento e de Processo Tributário  
CRP – Constituição da República Portuguesa  
DQA – Directiva Quadro da Água  
EM – Empresa Municipal  
ETAF – Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais  
S.A. – Sociedade Anónima  
TAF – Tribunal Administrativo e Fiscal  
TCAN – Tribunal Central Administrativo do Norte  
TJUE – Tribunal de Justiça da União Europeia  
TRH – Taxa de Recursos Hídricos

**Resumo**

A presente anotação foi realizada no âmbito do 1.º Mestrado em Direito Administrativo, na Escola de Direito da Universidade do Minho, na disciplina de Direito Tributário, cujo conteúdo programático procurou - e procura - despertar o interesse dos Mestrandos para a discussão de “novos e velhos problemas” do Procedimento e Processo Tributário.

Nessa medida, a escolha do presente acórdão tem como objectivo demonstrar a apreensão por parte do Mestrando do domínio da temática da jurisdição tributária e competência dos tribunais tributários.

Simultaneamente, serão abordadas outras questões que, apesar de não terem sido objecto de análise por parte do Tribunal Central Administrativo do Norte (TCAN), merecem reflexão, nomeadamente a natureza jurídica dos denominados tributos ecológicos - Taxa de Recursos Hídricos (TRH) e Tarifas de Serviços Públicos - e a possível inconstitucionalidade na criação dos mesmos.

Neste quadro sobressai a importância do Direito da União Europeia no aparecimento da tributação ecológica, cujo objectivo passa pela valorização constitucional do bem jurídico ambiente numa lógica de solidariedade entre gerações do passado, presente e futuro.



## 1. A natureza da relação jurídica entre Recorrente (Águas do Douro e Paiva, SA) e Recorrida (Águas de S. João da Madeira, EM, SA) na base da determinação do tribunal competente.

### 1.1. Dos factos

Nos autos em questão é importante frisar o facto de se estar a discutir a questão do pagamento da taxa de recursos hídricos e respectivos juros de mora no âmbito de uma relação poligonal envolvendo a Administração da Região Hidrográfica do Norte, I.P. – hoje integrada na Agência Portuguesa do Ambiente (sujeito activo) -, a Águas do Douro e Paiva, SA (intermediário) e a Águas de S. João da Madeira, EM, SA (sujeito passivo).

A ARH do Norte, I.P. é a entidade pública titular de personalidade tributária activa na medida em que tem competência para proceder à cobrança da taxa de recursos hídricos, considerando-se esta taxa um tributo não estadual.

Contudo, sob o mote de uma ideia de “modernização administrativa”, tem-se assistido a uma evolução do Estado Administrativo herdado do século vinte para um processo de empresarialização, marcado pelo que tem sido denominado por “privatização das formas organizativas da Administração Pública”.<sup>1</sup> Este processo tem conduzido, no que releva para o âmbito da presente anotação, à conversão da tradicional percepção sobre quem tem poderes para liquidar e cobrar em matérias de taxas.

No caso em análise assistimos a uma situação em que à Águas do Douro e Paiva, SA lhe foi cometida a gestão da liquidação e cobrança de taxas a uma empresa pública municipal (Águas de S. João da Madeira, EM, SA), em função do adiantamento dos valores à ARH do Norte, I.P.

Trata-se de uma situação em que é convocada uma terceira entidade que se imiscui na relação jurídica administração/particular, procedendo à liquidação e cobrança de um tributo – TRH – de uma sociedade concessionária de um sistema municipal.

Verifica-se desta forma um comportamento ablativo por parte da Administração ao delegar a competência da emissão de notas de liquidação e respectivos actos de cobrança num terceiro que se relaciona directamente com o sujeito passivo da relação jurídica. A administração transfere as suas competências de liquidação e cobrança de tributos públicos e, em contrapartida, faculta às entidades intermediárias uma remuneração pelos serviços prestados ou a disponibilidade do montante do tributo arrecadado durante um determinado período temporal, ou ainda o direito a ser ressarcida pelo adiantamento do pagamento do aludido tributo à ARH do Norte, I.P.

---

<sup>1</sup> No dizer de Paulo Otero, citado por Nuno de Oliveira Garcia *in* Contencioso de Taxas – Liquidação, Audição e Fundamentação, 1.ª edição, Coimbra, Almedina, Abril de 2011, p. 79



A tarefa de cobrança de tributos, e muitas vezes mesmo do processamento da liquidação, não possui o enquadramento jurídico próprio e apresenta-se quase sempre sem garantia do preenchimento de um nível mínimo de obrigações acessórias.

O presente litígio resulta precisamente do incumprimento obrigacional por parte do sujeito passivo (Águas de S. João da Madeira, EM, SA) que não procedeu ao pagamento de uma quantia que foi apurada pela Águas do Douro e Paiva, SA no exercício das suas competências, que relembre-se foram delegadas pela ARH do Norte, I.P. (sujeito activo).

## **1.2. A jurisdição administrativa e fiscal. O Tribunal competente.**

A questão que é importante definir passa por saber se o incumprimento do pagamento da TRH por parte da Águas de S. João da Madeira, EM, SA corresponde a uma questão tributária, o que teria no caso como imediata consequência a absolvição do R. da instância tal como entendeu o TAF do Porto que se declarou incompetente em razão da matéria, sendo o tribunal competente o tribunal tributário.

No seio da jurisdição administrativa e fiscal, no seu conjunto, existe a contraposição entre tribunais administrativos e tributários, sendo que, em quase todos os tribunais de jurisdição, que são tribunais administrativos e fiscais, existe uma secção administrativa e uma secção tributária. A competência em razão da matéria é, desta forma, um critério de diferenciação entre as matérias de Direito Administrativo e as matérias de Direito Tributário, o mesmo é dizer que é um critério essencial na definição da jurisdição administrativa e tributária.

Embora o artigo 29.º do Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais (ETAF) preveja os conflitos entre tribunais administrativos e tributários ou entre as secções de contencioso administrativo e de contencioso tributário do Supremo ou dos Tribunais Centrais Administrativos como “conflitos de jurisdição”, a verdade é que se tratam apenas de conflitos de competência existentes dentro de uma jurisdição única – unicidade da jurisdição administrativa e fiscal -, que se contrapõe à jurisdição dos tribunais judiciais.

O que separa os tribunais administrativos (e as secções de contencioso administrativo) dos tribunais tributários (e das secções de contencioso tributário) – repetimos no âmbito da unicidade da jurisdição administrativa e fiscal – é a especialização em razão da matéria, consubstanciada legalmente na atribuição às secções administrativas das matérias administrativas e às secções tributárias das matérias de natureza fiscal ou tributária.

Os tribunais administrativos são competentes para a resolução de casos que exigem a aplicação de normas de Direito Administrativo e os tribunais tributários são competentes para julgar os litígios cuja resolução exige a aplicação de normas de Direito Fiscal.

A competência em matéria tributária ou fiscal é delimitada, ao abrigo de normas de Direito Fiscal, normalmente aos Tribunais tributários através da fiscalização da legalidade dos actos tributários e demais actos administrativos praticados, bem como da omissão de tais actos.



Contudo, ao contrário do que sucedia no passado e no âmbito das novas práticas de consensualismo tributário, a matéria tributária estende-se, em face do critério do artigo 212.º, n.º 3 da CRP, a todo o universo das relações jurídicas tributárias, independentemente da forma que revista a respectiva fonte (por exemplo: contratos fiscais).

Os tribunais tributários são os tribunais competentes para o conhecimento dos litígios emergentes de contratos fiscais, assim como para as questões de responsabilidade civil extracontratual emergentes das relações jurídicas tributárias.<sup>2</sup>

Ora, a liquidação de tributos por entidades que não a administração impõe o cumprimento das disposições legais relativas ao procedimento tributário, não esquecendo que a ausência de um enquadramento jurídico próprio coloca problemas ao sujeito passivo, por exemplo o de saber perante que entidade deverão os particulares reclamar ou solicitar a revisão oficiosa dos tributos liquidados; se vigora o direito de regresso da empresa fornecedora perante o particular contribuinte; ou mesmo em que termos é possível sujeitar a empresa fornecedora ao regime da responsabilidade tributária dos artigos 22.º, 23.º e 28.º da Lei Geral Tributária.<sup>3</sup>

No caso *sub judice* o que substantivamente está em causa é o pagamento de uma quantia correspondente a um tributo que foi pago adiantadamente à ARH do Norte, I.P. – hoje integrada na Agência Portuguesa do Ambiente - pelo intermediário ou concessionário.

Assim sendo, não se pode falar aqui no pagamento de um preço por parte da Recorrida – Águas de S. João da Madeira, EM, SA – resultante de uma relação jurídica estritamente administrativa, na medida em que o que há é uma cessão de créditos da ARH do Norte, I.P. às “Águas do Douro e Paiva, SA” que num primeiro momento se “substituiu” ao sujeito passivo no pagamento do tributo, cfr. arts. 20.º, 21.º e 22.º do DL n.º 97/08, 11-06 e 82.º da Lei n.º 58/05, de 29-12.

Esta “substituição” na execução das tarefas de um ente público é o elemento de eficácia que consubstancia a pretensão da Águas do Douro e Paiva, SA, por outras palavras, determina a legitimidade da referida sociedade na discussão do direito de regresso que tem sobre a Águas de S. João da Madeira, EM, SA no âmbito da cobrança de um tributo.

A metodologia de actuação por parte da sociedade “Águas do Douro e Paiva, SA” que consiste na prática de verdadeiros actos tributários praticados por entes constituídos sob a forma privada com verdadeiros poderes de autoridade tributária – empresarialização do

---

<sup>2</sup> No âmbito da delimitação da matéria administrativa e tributária sustentamos as nossas linhas na lição de Mário Aroso de Almeida, Manual de Processo Administrativo, 1ª edição, Coimbra, Almedina, Maio de 2012, p. 153 a 194.

<sup>3</sup> Nuno de Oliveira Garcia, Contencioso de Taxas – Liquidação, Audição e Fundamentação, 1.ª edição, Coimbra, Almedina, Abril de 2011, p. 79



processamento de liquidação<sup>4</sup> - faz com que sigamos a posição adoptada pelo TCAN que enquadra esta relação jurídica como uma relação de natureza tributária.

Daqui pode extrair-se a primeira e única nota importante do presente acórdão, a intermediação de empresas de capitais públicos com poderes para liquidar e cobrar taxas contribui para a empresarialização de uma parte do procedimento tributário, fenómeno potenciado pelo princípio da contratação hoje previsto de forma abrangente no artigo 51.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT).<sup>5</sup>

Encontrando-se o princípio da contratação naturalmente consagrado numa perspectiva da sua aplicação a todo e qualquer tributo, a verdade é que tem sido nas taxas, e em especial nas taxas não estaduais, muitas vezes designadas por tarifas ou “falsas taxas”, que mais se tem recorrido a entidades administrativas privadas para efeito de liquidação de taxas.

Apesar de o Acórdão não se debruçar sobre mais qualquer questão em concreto, uma vez que caso o fizesse a sua actuação padeceria de vício de excesso de pronúncia, entendemos ser produtivo ou pertinente tecer algumas notas sobre a natureza jurídica da TRH, do preço ou tarifa de serviços públicos e, ainda, questionar a legalidade ou constitucionalidade do primeiro tributo.

## 2. A natureza jurídica da TRH e da tarifa de serviços públicos.

O Direito da Água Português sofreu, apesar do seu âmbito centenário, um forte *input* do Direito do Ambiente – nascido na década de 70 do século XX – e do posterior desenvolvimento deste ramo do direito a nível global, mas sobretudo ao nível da União Europeia.

A Directiva Quadro da Água (DQA) teve como principal objectivo dar maior consistência ou substracto ao direito constitucional do ambiente consagrado na maior parte dos Estados Europeus.

A gestão da água e a conseqüente necessidade de a tornar sustentável fizeram emergir uma característica fundamental do Direito da Água como ramo subsidiário do Direito do Ambiente. Falamos do seu carácter transversal ou da sua transversalidade a todos os ramos do Direito, a que não é alheio o Direito Tributário.

---

<sup>4</sup> Para um estudo mais aprofundado da expressão sugerem-se as obras de Pedro Gonçalves, *A Concessão de Serviços Públicos*, Coimbra, 1999; Eduardo Paz Ferreira, *Estudos sobre o Novo Regime Empresarial do Estado* (Coimbra, 2000) e Nuno de Oliveira Garcia, *Contencioso...*, 1ª ed., Coimbra, Almedina, Abril 2011, p. 73 e ss.

<sup>5</sup> Contratos Tributários que são vistos como contratos administrativos especiais ou contratos da Administração com regime jurídico próprio ou especial, aos quais apenas se aplicam, subsidiariamente, as regras constantes da parte III do CCP. Isto porque, estes contratos podem ser substituídos por actos administrativos de natureza tributária ou actos tributários (artigo 1.º, n.º 6 alínea b) do CCP). Ver neste sentido Filipa Neto Mariano, “Contratos Fiscais: Regime e Natureza”, disponível em [http://run.unl.pt/bitstream/10362/6899/1/Mariano\\_2011.PDF](http://run.unl.pt/bitstream/10362/6899/1/Mariano_2011.PDF)



O aproveitamento de águas e a ocupação do domínio público hídrico, a descarga de efluentes, a extracção de inertes e a utilização de águas cujo planeamento e monitorização são asseguradas pelo Estado, são actividades às quais estão associados custos públicos e benefícios particulares muito significativos que vão agravando a escassez dos recursos hídricos, o mesmo é dizer que vão afectando o bem jurídico ambiente consagrado no artigo 66.º da CRP.

A taxa de recursos hídricos integra-se no âmbito da “plêiade de instrumentos tributários para a implementação de um Estado Ambiental”<sup>6</sup>, sendo configurada como um tributo ecológico pois para além de uma função retributiva – “compensar o benefício que resulta da utilização privativa do domínio público hídrico, o custo ambiental inerente às actividades susceptíveis de causar um impacte significativo nos recursos hídricos, bem como os custos administrativos inerentes ao planeamento, gestão, fiscalização e garantia da quantidade e qualidade das águas” – possui uma finalidade extrafiscal – criar incentivos para que os utilizadores utilizem eficazmente os recursos hídricos de forma a garantir a sua gestão sustentável (artigo 77.º, n.º 4 da Lei da Água e artigo 2.º, n.º 1 do Decreto – Lei n.º 97/2008).<sup>7</sup>

Resulta daqui a vontade do Estado em proteger a tutela do bem jurídico ambiente – elemento água -, estimulando uma mudança comportamental no sentido socialmente desejável, sendo um meio de o Estado desempenhar a sua tarefa fundamental de promoção do aproveitamento racional dos recursos naturais e, simultaneamente, um meio eficaz para levar os consumidores à poupança e à racionalização dos seus consumos.

A taxa de recursos hídricos tem bases de incidência objectiva separadas: por um lado, a utilização privativa de bens de domínio público hídrico; por outro, as actividades susceptíveis de causarem um impacte negativo significativo no estado das águas. Nos termos do Decreto – Lei n.º 97/2008, estas são a descarga de efluentes sobre os recursos hídricos que possa causar impactes significativos, a extracção de materiais inertes do domínio público do Estado, a ocupação do domínio público hídrico do Estado, e ainda “a utilização de águas, qualquer que seja a sua natureza ou regime legal, sujeitas a planeamento e gestão públicos” desde que cause o referido impacte negativo significativo (artigo 78.º, n.º 1 da Lei da Água e artigos 4.º do Decreto – Lei n.º 97/2008). São fixadas as reduções bem como as isenções aplicáveis. A taxa corresponderá à soma dos valores parcelares aplicáveis a cada uma destas bases tributáveis, pelo que o seu valor vai depender da verificação de cada uma destas situações relativamente a uma utilização específica (artigo 78.º, n.º 3, e artigo 6.º, n.ºs 1 e 2 do Decreto – Lei n.º 97/2008).<sup>8</sup>

---

<sup>6</sup> Susana Tavares da Silva, “ “ A tutela jurisdicional dos sujeitos passivos das taxas” in <http://www.oa.pt/upl/%7B009057d8-6462-49ba-b6a3-8ae4a0e2ed86%7D.pdf>

<sup>7</sup> Joana Mendes, Direito Administrativo da Água in Tratado de Direito Administrativo Especial, Volume II, Coimbra, Almedina, 2009, p. 120

<sup>8</sup> Joana Mendes, Direito Administrativo da Água in Tratado de Direito Administrativo Especial, Volume II, Coimbra, Almedina, 2009, p. 120 e 121



Uma vez que a taxa de recursos hídricos é devida pela utilização privativa do domínio público e pelo custo ambiental inerente às actividades susceptíveis de causarem impactes negativos significativos, e na medida em que estes são mensuráveis e imputáveis a um utilizador, existe uma contraprestação específica “resultante de uma relação concreta (...) entre o contribuinte e um bem (...) público”, sendo possível assegurar o princípio da equivalência entre o valor pago e o custo que os utilizadores provocam à comunidade ou na medida do benefício que esta lhes proporciona, nos termos do artigo 2.º, n.º 2 do Decreto – Lei n.º 97/2008. Quer exista uma utilização do domínio público hídrico quer se trate de uma actividade que possa causar impactes significativos no estado quantitativo e qualitativo da água, o sujeito passivo auferir uma satisfação individualizável, “uma utilidade presumida que [o tem] por destinatário individualizado”.<sup>9</sup>

Das sábias palavras – da autoria de Joana Mendes –, podemos concluir que a internalização dos custos decorrentes das actividades susceptíveis de causar um impacto negativo ou de excessiva utilização do recurso água justifica a criação de um tributo ambiental, que acaba por ser nada mais nada menos que a aplicação prática do princípio do poluidor – pagador e do utilizador – pagador.

A fórmula de cálculo da TRH tem em atenção, para além do aproveitamento da água, dos efluentes emitidos, inertes extraídos, a área de domínio público ocupada, a utilização ou recuperação dos custos das prestações públicas que proporcionam vantagens aos utilizadores ou que envolvam a realização de despesas públicas, designadamente através das prestações dos serviços de fiscalização, de planeamento e de protecção da quantidade e da qualidade das águas.

Nessa medida, não corroboramos com a opinião de Joana Mendes<sup>10</sup> que com base na redacção do artigo 3.º, n.º 2 do Decreto – Lei n.º 97/2008 – nos termos do qual a taxa de recursos hídricos visa também compensar “os custos administrativos inerentes ao planeamento, gestão, fiscalização e garantia da quantidade e qualidade das águas” –, e no disposto nos artigos 4.º, al. e) e 11.º, n.º 1 do mesmo diploma – que define como base de incidência objectiva “a utilização de águas, qualquer que seja a sua natureza ou regime legal, sujeitas a planeamento e gestão públicos, susceptível de causar impacte significativo” – coloca em dúvida a classificação deste tributo como uma taxa, sugerindo estarmos perante uma contribuição especial de carácter unilateral, ou seja um *tertium genus* entre imposto e taxa.

Os custos administrativos inerentes a serviços de fiscalização, planeamento e protecção da quantidade e da qualidade das águas podem e tem de ser incorporados no valor final da taxa pois encerram objectivamente uma finalidade tributária, mas também uma finalidade ambiental e intergeracional, isto é, são custos contextualizados na conservação da

---

<sup>9</sup> Joana Mendes, Direito Administrativo da Água *in* Tratado de Direito Administrativo Especial, Volume II, Coimbra, Almedina, 2009, p. 122

<sup>10</sup> Joana Mendes, Direito Administrativo da Água *in* Tratado de Direito Administrativo Especial, Volume II, Coimbra, Almedina, 2009, p. 122 e 123



qualidade ambiental e na construção de uma “sociedade solidária” assente em critérios de distribuição de justiça social.

Daí que se possa afirmar que os referidos custos são integrantes da fórmula de cálculo da TRH, funcionando como um encargo justo sobre o poluidor ou aquele que mais utiliza o recurso água, ou se se quiser, como uma contracção de uma externalidade negativa no âmbito do seu empreendimento. Estamos perante uma epifania ou manifestação de vontade de um conjunto de princípios – prevenção, precaução e poluidor – pagador -, que procuram evitar o repasse destes custos para a colectividade actual e futura.

Não temos temor em afirmar que os custos administrativos inerentes à prestação de serviços públicos subordinados à actividade de planeamento, protecção e fiscalização exaltam a finalidade extra – fiscal ou intergeracional do tributo, pois acabam por na prática terem “efeitos positivos” sobre as gerações futuras, ou, se se quiser o Direito das Gerações Futuras. Isto porque, normalmente, os principais prejudicados, com o aproveitamento excessivo dos recursos hídricos, são as gerações vindouras, sendo as mais prejudicadas se tais impactos não forem previamente mensurados, controlados e minimizados.

Por sua vez, o conceito de tarifas de serviços públicos previsto no artigo 82.º da Lei da Água e nos artigos 20.º e ss. do Decreto – Lei n.º 97/2008 visa assegurar a recuperação dos custos associados ao funcionamento dos serviços públicos de águas, nomeadamente aqueles resultantes de investimentos e despesas com a manutenção, reparação e renovação de bens e equipamentos, do pagamento de encargos obrigatórios (tais como a taxa de recursos hídricos) e de medidas destinadas a assegurar a provisão eficiente destes serviços (artigo 82.º, n.º 1 da Lei da Água). Trata-se igualmente de uma taxa, na medida em que é uma quantia coactivamente paga pela utilização de um serviço, que possui igualmente uma finalidade extra - fiscal, tal como nos referimos no âmbito da TRH, dado estar sujeita ao disposto no artigo 77.º, n.º 4 da Lei da água.<sup>11</sup>

As tarifas de serviços públicos acabam por promover a recuperação dos custos dos serviços de águas, incluindo os custos de escassez. Significa isso que este tributo – que encarna um cariz sancionatório pela positiva – visa premiar os utilizadores eficientes, ou seja, os utilizadores que utilizam de forma eficiente os recursos hídricos provocando consequências positivas a nível social, ambiental, económico e intergeracional.

Traçado o conceito e a natureza jurídica da TRH e das tarifas de serviços públicos – (taxas) – cumpre enquadrar a taxa subjacente à relação contratual entre os sujeitos jurídicos objecto da presente anotação.

Assim sendo, a tarifa que regula a relação contratual entre a Águas do Douro e Paiva, S.A. e a Águas de S. João da Madeira SA é uma tarifa de serviços públicos prevista no artigo 82.º da Lei da Água e nos artigos 20.º e ss. do Decreto – Lei n.º 97/2008 destinando-se a

---

<sup>11</sup> Joana Mendes, *Direito Administrativo da Água in Tratado de Direito Administrativo Especial*, Volume II, Coimbra, Almedina, 2009, p. 126





assegurar a recuperação dos custos associados ao funcionamento dos serviços públicos de águas, nomeadamente aqueles resultantes de investimentos e despesas com a manutenção, reparação e renovação de bens e equipamentos, do pagamento de encargos obrigatórios (tais como a taxa de recursos hídricos) e de medidas destinadas a assegurar a provisão eficiente destes serviços (artigo 82.º, n.º 1 da Lei da Água).

Trata-se igualmente de uma taxa, na medida em que é uma quantia coactivamente paga pela utilização de um serviço, que possui igualmente uma finalidade extra-fiscal, dado estar sujeita ao disposto no artigo 77.º, n.º 4 da Lei da água.<sup>12</sup>

### 3 – O debate quanto à constitucionalidade da TRH.

A liquidação da TRH gerou muita polémica entre os Municípios que durante algum tempo recusaram-se a pagar o aludido tributo, com base num parecer do Prof. Doutor Gomes Canotilho que colocava em causa a constitucionalidade ou legalidade de um conjunto de tributos, no qual a TRH se incluiria.

Com efeito, o principal problema suscitado no âmbito da fórmula de cálculo da TRH prende-se com a componente U da base tributável referente aos custos administrativos necessários à protecção da água – custos de planeamento, gestão e utilização dos recursos hídricos -, podendo duvidar-se que tais custos possam ser divisíveis e imputáveis aos sujeitos passivos da taxa de recursos hídricos.

A taxa de recursos hídricos, na parte referente à componente U, seria devida pelos serviços de planeamento e de gestão de que o utilizador beneficia e que constituem externalidades positivas resultantes da actividade de protecção da água. O disposto no artigo 18.º, n.º 3 do Decreto – Lei n.º 97/2008 parece reforçar esta interpretação ao determinar que, sempre que as ARH deleguem em entidades públicas ou privadas os poderes de licenciamento e fiscalização da utilização dos recursos hídricos, a receita resultante da aplicação a terceiros da componente U da taxa de recursos hídricos cabe às entidades delegatárias. Neste caso, tratar-se-ia de uma contribuição financeira a favor de entidades públicas (o *tertium genes* das figuras jurídicas tributárias mencionadas no artigo 165.º, al. i) da CRP) que teria como fundamento “um benefício individualizado reflexamente resultante da actuação de um sujeito público”, “que não é directamente orientada para produzi-lo”, sendo que “a situação individual é ocasional e indirecta – não é intencional e directamente conexas com os fins da actividade estadual que lhe dá origem”. Seria difícil caracterizar este tributo como bilateral, já que “as

---

<sup>12</sup> Para além de fundamentarmos a nossa posição no conceito trazido à colação por Joana Mendes aconselhamos a leitura do Acórdão da 2.ª Secção do Tribunal Constitucional n.º 1141/96, de 6 de Novembro de 1996, Processo n.º 521/96, disponível in [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt) onde se pode ler que “a tarifa é uma quantia coactivamente paga pela utilização de um serviço.”



satisfações divisíveis que [os contribuintes] auferem não são individualizáveis com referência à actuação dum serviço ou ao comportamento de um sujeito.<sup>13</sup>

Independentemente da natureza jurídica do tributo – taxa ou contribuição financeira a favor das entidades públicas -, a verdade é que ainda não foi dado cumprimento à alínea i) do n.º 1 do artigo 165.º da CRP, ou seja, não foi criado o regime geral das taxas e demais contribuições financeiras a favor de entidades públicas, inclusive das sociedades anónimas de capitais maioritariamente ou exclusivamente públicas.<sup>14</sup>

Nessa medida a doutrina e a jurisprudência, nos casos em que não se possa atestar a bilateralidade do tributo, tendem a equipará-las a impostos.<sup>15</sup>

Esta interpretação teria, naturalmente, consequências relativamente à constitucionalidade orgânica da taxa de recursos hídricos, na medida em que esta foi criada por decreto – lei do Governo “não autorizado”, violando o princípio de legalidade reforçada traduzido na reserva de competência legislativa do parlamento na determinação do regime geral destes tributos.

Assim sendo, haveria uma inconstitucionalidade por omissão na medida em que ainda não foi legislado o Regime Geral das Taxas e uma inconstitucionalidade orgânica formal por violação do princípio de reserva relativa da Assembleia da República, segundo o qual apenas esta pode legislar ou dar autorização ao Governo para o fazer.<sup>16</sup>

O legislador não deu ainda cumprimento à imposição legislativa que resulta da citada norma constitucional, não tendo sido ainda aprovado o Regime Geral das Taxas, pelo que as normas da Lei Geral Tributária devem continuar a aplicar-se – e têm mesmo que se aplicar, na ausência de normas especiais – às taxas e contribuições especiais.

Em sentido contrário, batendo-se pela qualificação da TRH como um tributo constitucional, Joana Mendes<sup>17</sup> e José Eduardo Martins<sup>18</sup>.

---

<sup>13</sup> Joana Mendes, *Direito Administrativo da Água in Tratado de Direito Administrativo Especial*, Volume II, Coimbra, Almedina, 2009, p. 123

<sup>14</sup> Adoptamos o conceito amplo de entidade pública, tendo por base o conceito comunitário ou construído pela jurisprudência do TJUE - no âmbito do Direito da Contratação Pública Europeia - de organismo de direito público, o que significa que no conceito de entidades públicas encontram-se abrangidas as Sociedades Anónimas de Capitais Maioritariamente ou Exclusivamente Públicos.

<sup>15</sup> Joana Mendes, *Direito Administrativo da Água in Tratado de Direito Administrativo Especial*, Volume II, Coimbra, Almedina, 2009, p. 123

<sup>16</sup> Problemas, igualmente, levantados por Manuel da Silva Gomes e Luís Nazareth, membros da equipa de Direito do Ambiente da Sociedade de Advogados PLMJ in [http://www.plmj.com/xms/files/noticias\\_breves/2009/Julho/Env\\_-\\_Agua\\_Constitucionalidade\\_da\\_TRH\\_Portal\\_Amb\\_online.pdf](http://www.plmj.com/xms/files/noticias_breves/2009/Julho/Env_-_Agua_Constitucionalidade_da_TRH_Portal_Amb_online.pdf)

<sup>17</sup> Joana Mendes, *Direito Administrativo da Água in Tratado de Direito Administrativo Especial*, Volume II, Coimbra, Almedina, 2009, p. 124 a 126

<sup>18</sup> José Eduardo Martins in [http://www.plmj.com/xms/files/noticias\\_breves/2009/Julho/Env\\_-\\_Agua\\_Constitucionalidade\\_da\\_TRH\\_Portal\\_Amb\\_online.pdf](http://www.plmj.com/xms/files/noticias_breves/2009/Julho/Env_-_Agua_Constitucionalidade_da_TRH_Portal_Amb_online.pdf)



A primeira autora defende a constitucionalidade da TRH apontando a incidência objectiva identificada na alínea e) do artigo 4.º do Decreto - Lei n.º 97/2008 – Regime Económico e Financeiro dos Recursos Hídricos – na qual constata-se a utilização dos recursos hídricos como actividade susceptível de causar impacte ambiental significativo e com custos administrativos. Partindo da fórmula ou incidência objectiva da TRH = a (aproveitamento) + e (efluentes emitidos) + i (inertes extraídos) + o (área ocupada em termos de domínio público) + u (custos administrativos com a utilização) considera que haverá fundamento para aceitar a componente U, na medida em que o utilizador provoca à comunidade um impacto negativo ao desenvolver uma actividade potencialmente poluente quer ao nível das utilizações das águas públicas, quer ao nível das utilizações de águas particulares (artigo 66.º, n.º 2 da Lei da Água).

O segundo autor faz a interpretação dos factos invocando o princípio do primado do Direito Comunitário e da aplicabilidade directa das Directivas, referindo que a recepção do normativo comunitário no direito interno, através da Lei da Água, respeitou todos os ditames e resguardos exigidos pela Constituição da República Portuguesa.

Cumprir tomar posição.

A avaliação da constitucionalidade da TRH pressupõe uma análise prévia à natureza jurídica da mesma, sendo que a questão reside na existência ou não de uma contrapartida directa, específica e individualizável, e ainda na equivalência entre o preço a pagar e a contraprestação no âmbito da componente U referente aos custos administrativos inerentes à actividade de planeamento, protecção, utilização e fiscalização dos recursos hídricos.

Nessa medida entendemos ser defensável uma posição *pro constitutionem* – exaltando a vertente ambiental, comunitária e intergeracional do tributo – que salvaguarda a bondade legal da taxa de recursos hídricos.

A constitucionalidade do tributo em questão é visível, logo à primeira vista, pela força comunitária da sua criação – Directiva Quadro da Água – que vincula Portugal relativamente ao resultado a alcançar – entenda-se a criação da TRH -, deixando às instâncias nacionais a forma e os meios de a implementar.

A CRP consagra no seu artigo 8.º, n.º 4 a aplicabilidade na ordem interna das disposições dos tratados que regem a União Europeia e as normas emanadas das suas instituições – primado do Direito Comunitário sobre o Direito Nacional dos Estados – Membros -, desde que sejam respeitadas as normas e os princípios fundamentais do Estado de Direito Democrático.

Ora face ao que foi supra invocado, concretamente, a **dupla inconstitucionalidade, por omissão** - na medida em que ainda não foi legislado o Regime Geral das Taxas -, e **orgânica-formal** - por violação do princípio de reserva relativa da Assembleia da República, segundo o qual apenas esta pode legislar ou dar autorização ao Governo para o fazer - cumpre referir, até para rematar a questão de forma definitiva, o teor do artigo 80.º, n.º 2 da Lei n.º 58/2005, de 29 de Dezembro – Lei da Água – que determina que “O Governo promove a



*introdução progressiva da taxa, em função das necessidades de financiamento dos planos de gestão e protecção das águas e das instituições responsáveis pelos mesmos, mas considerando igualmente as consequências económicas, sociais e ambientais da sua aplicação”.*

Ou seja, subsume-se, através desta norma, que a Assembleia da República “autoriza” o governo a legislar sobre a introdução da taxa na comunidade, respeitando assim o princípio constitucional da reserva legal e espantando os fantasmas lançados à volta de uma possível inconstitucionalidade orgânica formal.

Simultaneamente a norma em causa, conjuntamente com o artigo 102.º, n.º 2 da Lei da Água, afasta qualquer hipótese de existência de uma possível inconstitucionalidade por omissão, na medida em que confere permissão ao Governo de “promover a introdução progressiva da taxa”, ou seja de criar um regime jurídico próprio ou específico para os recursos hídricos - Regime Económico e Financeiro (REF) dos recursos hídricos (Decreto – Lei n.º 97/2008, de 11 de Junho) - que disciplina, entre vários tributos, a TRH.

Mas a força constitucional desta norma, relembramos o artigo 80.º/2 da Lei da Água, vai muito para lá da simples aptidão para suprimir uma inconstitucionalidade orgânica formal ou por omissão que se possa levantar. Consagra uma dimensão tributária, social, ambiental e intergeracional.

Daí que o caso da componente U, para assegurar o princípio da equivalência ou do poluidor – pagador, represente não apenas o custo ambiental que pode ser medido com base no volume de água captado, desviado ou utilizado – dimensão ambiental -, mas também os custos inerentes a actividade administrativa subjacente ao planeamento e à gestão (pública) eficiente dos recursos hídricos – dimensão tributária, social, ambiental e intergeracional – que contribui, de forma inegável, para a determinação do valor de taxa para o utilizador/beneficiário e o custo ambiental para as gerações actuais e vindouras.

A TRH tem nos custos administrativos da componente U a característica da bilateralidade na medida em que inclui a actividade de planeamento e gestão dos recursos hídricos na relação Administração Tributária – Utilizador Pagador (ex: serviços de fiscalização). Essa bilateralidade acaba por ter um alcance ou dimensão mais vasto, pois defende a solidariedade entre gerações presentes e futuras, no sentido de utilizar sustentadamente os recursos hídricos a fim de que as próximas gerações possam continuar a usufruir dos “nossos” recursos naturais.

Ou seja, a TRH não se cinge à bilateralidade típica das taxas, pois, no âmbito da relação jurídica tributária, o utilizador – pagador paga um valor, não apenas em função da utilização do bem público – contraprestação individualizável -, mas também pelos danos que causa às gerações do presente e do futuro.

Os custos administrativos da componente U visam, deste modo, regular ou balizar comportamentos humanos em sociedade, contendo uma dimensão valorativa e contraprestacional mais profunda e transformadora na busca de uma vida melhor. O Direito



Ambiental – na vertente do Direito das Águas – e no âmbito da componente U da TRH salvaguarda um Direito das Gerações Futuras.

Os ditos custos administrativos acabam por ser um encargo para o beneficiário/utilizador que terá como contraprestação a construção de vínculos com as gerações que nos precederam e com as que nos precederão, em termos de igualdade de condições e de direitos, qualidade de vida e bem – estar. Apesar da nossa exposição poder merecer reparos, a verdade é que estes fundamentos são aqueles que consubstanciam a tutela ambiental como valor constitucional. Logo devem ser estendidas às futuras gerações, ou seja, a dignidade ambiental deve perpetuar-se no tempo, ganhando a TRH – na vertente da componente U – conforto constitucional (artigo 66.º, n.º 2 alínea d) da CRP).

Note-se, ainda, que a finalidade extrafiscal da taxa é confirmada pelo disposto no n.º 3 do artigo 80.º da Lei da Água, podendo ser isentas da taxa de recursos hídricos, por decreto – lei, as utilizações que sejam “insusceptíveis de causar impacte adverso significativo no estado das águas e dos ecossistemas associados, nem de agravar situações de escassez”.

Logo a TRH não é para nós inconstitucional.

#### **4 – Considerações Finais**

Como acima se disse, o acórdão não se debruçou sobre algumas das questões *supra* referidas, nomeadamente a natureza e a constitucionalidade dos tributos, contudo torna-se quase obrigatório, em jeito de conclusão, tecer algumas considerações que advêm de uma análise ponderada e reflectida do mesmo.

No âmbito da disciplina do Direito Tributário, enquanto conjunto de normas jurídicas que disciplina a actividade tributária ou a actividade que prossegue a arrecadação de tributos, verifica-se a inexistência de um regime geral de enquadramento de taxas que dificulta o controlo da respectiva legalidade e conformidade constitucional.

Em segundo lugar, informar que no âmbito do Acórdão analisado houve Recurso de Revista Excepcional para o Supremo Tribunal Administrativo com o fundamento de se estar na presença de uma questão de especial complexidade (artigo 150.º do CPTA), o que nos leva a constatar que houve da parte do Recorrente “Águas do Douro e Paiva, SA” uma clara intenção de pôr em causa o princípio do duplo grau de jurisdição que determina que o litígio tributário não pode ser objecto de mais de duas decisões por parte de dois tribunais diferentes, apesar do mesmo entender tratar-se de uma questão de natureza administrativa e não fiscal.

Por último, referir que um conjunto de tributos nas mais diversas áreas: ambiental, urbanística, saúde, etc., cuja existência se deve à premente necessidade de combater a diminuição das receitas fiscais do orçamento, caem muitas vezes numa zona de incerteza o que leva a que algumas vozes afirmem que está aberta “a caixa da pandora da parafiscalidade



motivada por uma “caça à receita” por parte das mais insuspeitas entidades públicas de nível inferior.”<sup>19</sup>

---

<sup>19</sup> É o caso de Susana Tavares da Silva, “A tutela jurisdicional dos sujeitos passivos das taxas” *in* <http://www.oa.pt/upl/%7B009057d8-6462-49ba-b6a3-8ae4a0e2ed86%7D.pdf>