



Quintão, Diana Coelho, “Da taxa de salubridade – Comentário ao Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, 2.ª Secção, Processo n.º 0849/05, de 22 de Fevereiro de 2006”

I. Do Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, 2.ª Secção, Processo n.º 0849/05, de 22 de Fevereiro de 2006. 1. questão Jurídica. 2. Factos. 3. Argumentos das partes: a) Recorrente; b) Recorrida. 4. Decisão do Supremo Tribunal Administrativo. II. Comentário. 1. Da qualificação do tributo em questão: a) Diferenciação de taxa e imposto; b) Diferenciação de taxa e tarifa; 2. Da dupla tributação.

Resumo: O presente comentário ao Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo foi realizado do âmbito da Unidade Curricular de Finanças Locais integrada no Mestrado de Direito Tributário e Fiscal e visa, essencialmente, demonstrar aquilo que é e aquilo que não é a tarifa de salubridade, muito utilizada pelos Municípios para arrecadação de receita. Após a leitura de alguma jurisprudência verificamos que esta, e mesmo as partes envolvidas, nunca põem em causa o facto de se estar perante um tributo ou não. Pelo contrário, a forma de atacar o acto tributário de liquidação é sempre pela via da inconstitucionalidade material da norma regulamentar municipal que cria tal tarifa admitindo-se sempre que se trata de um tributo, discutindo-se apenas qual o tributo em causa. Em nosso entender esta matéria não está a ser convenientemente abordada, quer pela jurisprudência, quer pelos municípios, quer pelas partes litigantes. Isto porque todos levantam sempre um problema que na realidade não existe: não se trata de saber se é uma taxa ou um imposto, trata-se sim de saber se é uma taxa ou uma tarifa e se se está ou não a onerar o utilizador dos serviços que originam o pagamento desta tarifa duas vezes pela mesma realidade.

I. Do Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, 2.ª Secção, Processo n.º 0849/05, de 22 de Fevereiro de 2006 ¹

1. Questão Jurídica

O acórdão do Supremo Tribunal Administrativo ² em análise prende-se com a natureza jurídica das tarifas de salubridade.

A questão primordial é determinar se a tarifa de salubridade liquidada e cobrada pela Câmara Municipal da Póvoa de Varzim a um seu município, tem natureza jurídica de taxa ou, se, pelo contrário, se trata de um verdadeiro imposto, sendo assim ponto assente, para o STA, que a mesma é um tributo. Decorrente da qualificação que se dê ao tributo em causa, estará também a questão da inconstitucionalidade, formal e orgânica, do Regulamento que cria o tributo em questão.

No entanto, pensamos que a análise da tarifa de salubridade deverá ir mais longe devendo ser questionada a sua qualificação como um tributo.

2. Factos

Nos meses de Março a Junho de 2002 foram liquidadas, pela Câmara Municipal da Póvoa de Varzim, a A, recorrente, várias quantias a título de taxa de salubridade. Sendo liquidado:

¹ Disponível em www.dgsi.pt.

² Doravante designado por STA.



- A 31 de Março 4.571,24 euros, cujo termo do prazo para o pagamento voluntário ocorreu em 10 de Abril de 2002;
- A 30 de Abril de 2002 a quantia global de 4.571,24 euros, cujo termo do prazo para o pagamento voluntário de tal quantia ocorreu em 13 de Maio de 2002;
- A 31 de Maio de 2002, 3.988,44 euros sendo que o termo do prazo para o pagamento voluntário ocorreu em 11 Junho de 2002; e
- A 30 de Junho de 2002, a quantia global de 3.988,44 euros, cujo termo do prazo para o pagamento voluntário da quantia ocorreu em 10 de Julho de 2002.

As quantias liquidadas reportavam-se aos estabelecimentos hoteleiros de A, sítios na Póvoa de Varzim.

Tais actos de liquidação, foram impugnados pela recorrente a 5 de Julho de 2002, junto do Tribunal Tributário de 1.^a Instância do Porto.

O referido Tribunal julgou improcedente a impugnação judicial que A deduziu contra o acto de liquidação e cobrança das taxas de salubridade, efectuados pela Câmara Municipal da Póvoa de Varzim.

Não se conformando com a decisão do Tribunal Tributário do Porto, A, interpôs recurso para o Supremo Tribunal Administrativo a 7 de Julho de 2005.

3. Argumentos das Partes

a) Recorrente

Nas suas alegações a recorrente confirma beneficiar do sistema público de saneamento básico prestado pelo Município da Póvoa de Varzim mas que “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””, como se pode ler no ponto 8 do acórdão em que nos baseamos. Parece-nos que a intenção da recorrente era dizer que para além dos serviços prestados no âmbito do saneamento básico, o qual tem como contraprestação o pagamento da taxa de saneamento básico, taxa essa que parece ser paga pela recorrente (apesar de não o dizer claramente), não há qualquer outra prestação de serviços que justifique o pagamento da taxa de salubridade. Apesar de a redacção do ponto transcrito estar um pouco confusa (como se verifica por exemplo quando fala na taxa de saneamento relativamente aos esgotos como sendo um serviço prestado) parece-nos ser esta ideia que a recorrente tinha em mente.

Continuando: uma vez que a recorrente não recebeu, nem recebe, qualquer contrapartida económica proporcional por parte da Câmara Municipal da Póvoa de Varzim, não se verifica qualquer vínculo de reciprocidade entre a prestação realizada pela Câmara



Municipal em questão e a contraprestação exigida à recorrente³. Vínculo esse que caracteriza as taxas e que as distingue do imposto, sendo este unilateral e aquela bilateral^{4 5}.

Continua a recorrente dizendo que⁶, não se verificando tal reciprocidade a referida taxa de salubridade tem natureza de um verdadeiro imposto, até porque a mesma consubstancia uma forma de auto-financiamento da autarquia em questão⁷. Assim, o Regulamento de Saneamento Básico da Câmara Municipal da Póvoa de Varzim, ao criar um imposto encapotado na 'taxa de salubridade', vai para além da sua norma habilitante, o art. 20.º da Lei das Finanças Locais (Lei n.º 42/98)⁸.

Por fim, conclui a recorrente que, tratando-se na verdade de um imposto e não de uma taxa, o mesmo só pode ser criado pela Assembleia da República, e não por deliberação da Assembleia Municipal, alegando que tal facto configura uma inconstitucionalidade orgânica e formal do art. 7.º do Regulamento de Saneamento Básico da Câmara Municipal da Póvoa de Varzim bem como do Tarifário de Saneamento Básico da mesma autarquia⁹, nos termos dos arts. 103.º, n.º 3 e 165.º, n.º 1, al. a) da CRP.

b) Recorrida

A recorrida, Câmara Municipal da Póvoa de Varzim, veio contra-alegar, argumentando que a invocada inconstitucionalidade, orgânica e formal, do art. 7.º n.º 2 do Regulamento de Saneamento Básico da Câmara Municipal da Póvoa de Varzim, não se verifica¹⁰.

Isto porque “além de pagar os preços correspondentes aos 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 participar nos custos de funcionamento dos serviços e equipamentos necessários à prestação daqueles serviços”¹¹, conforme o art. 20.º, n.º 3 da Lei das Finanças Locais (Lei n.º 42/98).

³ Ponto 9 das alegações

⁴ A distinção entre estes dois tributos, assente na bilateralidade da taxa e na unilateralidade do imposto, apesar de válida para a maioria da doutrina assim como para a jurisprudência, com o devido respeito, não se nos afigura válida, como justificaremos infra, pp. 5 e ss.

⁵ Pontos 5, 6 e 7 das alegações.

⁶ Pontos 10 e 11 das alegações.

⁷ Com o devido respeito não vemos como do facto de a taxa de salubridade ser uma forma de auto-financiamento da autarquia se infere que a mesma reveste contornos de verdadeiros impostos, uma vez que as taxas são um dos tipos de receitas tributárias das autarquias, como será explanado infra, pp. 9.

⁸ Note-se que à data da questão o diploma que regula as Finanças Locais não é o mesmo que se encontra hoje em vigor (Lei n.º 2/2007). A referida norma habilitante, à data, encontra-se hoje no art. 15.º da Lei n.º 2/2007, actual Lei das Finanças Locais, que revogou a anterior. Ambos os diplomas normativos estão disponíveis em dre.pt.

⁹ Ambos os diplomas disponíveis em <http://www.cm-pvarzim.pt>.

¹⁰ Ponto III das contra-alegações.

¹¹ Ponto V das contra-alegações.



A recorrida diz que tal comparticipação é efectuada através da tarifa de salubridade, que 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”¹².

Concluindo que a referida tarifa tem natureza e estrutura sinalagmática, não se configurando assim, como argumenta a recorrente, como um imposto, e como tal não padecendo a referida norma regulamentar de qualquer inconstitucionalidade.

4. Decisão do Tribunal

Decidiu o Supremo Tribunal Administrativo negar provimento ao recurso e confirmar a sentença recorrida, do tribunal *a quo*.

Para o efeito baseia a sua decisão na jurisprudência do STA, no Acórdão de 1 de Junho de 2005, *in Rec. n.º 222/05*¹³, por a questão em apreciação ser em tudo idêntica à que foi apreciada, na mesma secção do STA, no referido Acórdão, sendo, inclusive, idênticas as conclusões. Justificando que não vê motivo para se afastar da fundamentação do Acórdão do STA referido mas também porque importa obter uma interpretação e aplicação uniforme do direito, conforme dispõe o art. 8.º do Código Civil, ponto 3 da decisão do STA.

Para a decisão, o Tribunal foca-se na questão de saber se estamos perante uma verdadeira taxa, por haver contrapartida por parte da autarquia, ou se, pelo contrário, tal contrapartida não existe, caso em que estaremos perante um imposto; levanta ainda a questão de se estar ou não perante uma ‘dupla tributação’, apesar de tal questão não integrar o elenco dos vícios invalidantes do acto tributário.

Relativamente à primeira questão, considera o Tribunal desnecessário debruçar-se sobre a distinção entre taxa e imposto, sobre a reserva de lei da Assembleia da República e sobre as consequências do seu desrespeito, por tal não ser controvertido e por as considerações feitas a esse propósito no processo acompanharem o que uniformemente se tem afirmado na jurisprudência do Tribunal Constitucional. Passa assim, desde logo, à apreciação da questão central, a existência ou não de contrapartida.

A este respeito o Tribunal reitera a fundamentação do Tribunal *a quo*, quando diz que o tributo em causa visa 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. 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, residindo aí a contraprestação da autarquia, o serviço prestado pela autarquia conexionado com o pagamento da taxa. Ficando a tese da recorrente completamente desapoiada quando afirma que não recebeu, nem recebe, qualquer contrapartida económica

¹² Ponto IV das contra-alegações.

¹³ Disponível em www.dqsi.pt.



proporcional por parte da Câmara, não podendo deixar de se concluir que ao proporcionar à recorrente a utilização dos sistemas de saneamento, que explora e conserva, o município lhe presta um serviço, residindo aí a contraprestação da autarquia, conexas com o pagamento da taxa liquidada¹⁴.

Nota ainda o STA que a recorrente não sustenta que o município não lhe presta serviço algum, pelo contrário, afirma ser “utente do sistema público de saneamento básico”¹⁵. Como do mesmo modo não contesta que o sistema em apreço foi instituído pelo município, que o explora e conserva, e que tudo isso implica custos. “E, conseqüentemente, também não recusa que, como contrapartida dessa sua utilização, lhe possa ser exigida uma verdadeira taxa”¹⁶. Afirmando somente que já lhe são cobradas taxas como contrapartida de todas as prestações que recebe do município: fornecimento de água, esgotos e recolha de resíduos sólidos. Não havendo qualquer outro serviço que possa ser considerado como contrapartida da taxa de salubridade liquidada. O que leva o tribunal a levantar a hipótese de se estar perante uma situação de dupla tributação¹⁷.

A respeito da dupla tributação, apesar de não levantada pela recorrente, diz o tribunal poder estar o município a tributar duas vezes, com taxas diferentes, e com fundamento em normas diversas o mesmo facto tributário, *in casu*, a prestação de serviços de saneamento básico. No entanto esta não integra o elenco dos vícios invalidantes do acto tributário¹⁸ e não prejudica a verificação da existência de um sinalagma entre o serviço prestado ao sujeito passivo e a taxa liquidada a esse propósito, como sucede no presente caso. A isto acresce ainda o facto de não estar estabelecido, em sede factual, que tenham sido liquidadas, à recorrente, relativamente ao mesmo período temporal, e a pretexto da mesma prestação de serviços, outras taxas além da impugnada¹⁹.

II. Comentário

1. Da qualificação do tributo em questão, feita pelo STA no Acórdão em análise, como taxa

a) Diferenciação de taxa e imposto

Realce-se que quer as taxas, quer os impostos são tributos, e quer uns quer outros integram as receitas tributárias das Autarquias Locais. A propósito dos tributos em geral, eles

¹⁴ Ponto 3 da decisão do STA.

¹⁵ Ponto 12 das alegações de recurso.

¹⁶ Ponto 3 da decisão do STA, parágrafo 15.

¹⁷ Ponto 3 da decisão do STA, parágrafo 18.

¹⁸ Argumento que, com o devido respeito, no nosso entender, não é válido como será explicado *infra*, p 13.

¹⁹ Ponto 3 da decisão do STA, parágrafos 19 a 21.



caracterizam-se por serem receitas públicas, duplamente coactivas²⁰ - quer quanto à origem (não podem ser criados por acordo), quer quanto ao conteúdo (a sua quantia é fixada unilateralmente por lei) – com finalidades financeiras (visam a satisfação de necessidades colectivas e representam uma forma de organizar a participação dos cidadãos na cobertura das necessidades públicas).

A doutrina maioritária, assim como a jurisprudência, definem o imposto como sendo *“uma prestação pecuniária, unilateral, definitiva e coactiva (...) exigida a/devida por detentores (individuais ou colectivos) de capacidade contributiva a favor de entidades que exerçam funções ou tarefas públicas (...), para a realização dessas mesmas funções, conquanto que não tenham carácter sancionatório”*²¹. A taxa terá as mesmas características do imposto mas ao invés deste ela é bilateral. Esta será uma prestação também pecuniária, definitiva e coactiva mas bilateral e é susceptível de ser aferida ou medida com base na proporcionalidade entre a prestação e a contraprestação, ao passo que no imposto esta proporcionalidade não se verifica, sendo a quantidade deste, aferida com base na capacidade contributiva do sujeito passivo. A taxa será assim *“uma prestação tributária 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 um serviço público”*²² e podem assumir três formas principais: uma concreta relação com um serviço público, a utilização de um bem do domínio público e a remoção de obstáculos jurídicos (art.º 4.º, n.º 2 da LGT).

Posto isto, é notório que, para esta doutrina, a característica distintiva dos dois tributos se reconduz essencialmente à bilateralidade de um (a taxa) e à unilateralidade de outro (o imposto). A isto acresce que, para sabermos se estamos perante uma verdadeira taxa, o critério da bilateralidade é complementado pelo critério da proporcionalidade entre a prestação efectuada pelo sujeito passivo e a contraprestação específica a que tem direito, 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.

No entanto, Joaquim Freitas da Rocha rejeita a distinção baseada em tal critério, pois o contribuinte que paga imposto pode “pedir algo em troca”, não se tratando todavia de uma contraprestação directa e individualizável. Contudo, tal não é suficiente para caracterizar a relação que se estabelece como unilateral. Dentro das relações bilaterais temos as sinalagmáticas e as não sinalagmáticas, sendo que as primeiras se caracterizam por haver tendencial equivalência (de direitos e deveres das partes), reciprocidade (pela prestação realizada o contribuinte pode exigir a contraprestação específica correspondente) e interdependência (há uma relação directa e dependente entre direitos e obrigações; as relações em causa estão absolutamente conexas uma com a outra – representando

²⁰ Desta dupla coactividade resulta também a diferenciação de taxa e tarifa, e a recondução desta última a receitas patrimoniais, pois falta-lhe a dupla coactividade, como será explicado *infra*.

²¹ Cit. JOSÉ CASALTA NABAIS, *Direito Fiscal*, Almedina, 2011, p. 11.

²² Cit. ANTÓNIO L. DE SOUSA FRANCO, *Finanças Públicas e Direito Financeiro*, Volume II, Almedina, 2002, pp. 63 e ss.



aquilo que se chama, no direito privado, de excepção do não cumprimento). Para este autor ambos os tributos são bilaterais, pois o facto de o contribuinte pagar imposto obriga o Estado a certas prestações (origina direitos e deveres para ambas as partes), mas não se verifica nos impostos a sinalagmaticidade característica das taxas pois não há a tendencial equivalência do ponto de vista jurídico e económico, nem a reciprocidade e a interdependência. Ou seja, o critério distintivo básico destas duas figuras é a sinalagmaticidade de uma (a taxa) contraposta à não sinalagmaticidade da outra (o imposto). Acrescenta ainda que a visão da unilateralidade apenas faria sentido para um modelo de Estado Liberal, não intervencionista ²³.

Posto isto cumpre determinar qual a natureza do tributo em questão no acórdão em análise.

A este respeito decide o STA que o mesmo tem natureza de taxa, não havendo assim qualquer inconstitucionalidade da norma regulamentar que o cria (art.º 7.º, n.º 2 do Regulamento de Saneamento Básico da Póvoa de Varzim).

A propósito da conformidade da referida norma com a Constituição já se pronunciou o Tribunal Constitucional, nos acórdãos proferidos em 16/11/2005, no Processo nº 1094/04 (acórdão nº 652/2005) e em 17/01/2006, no Processo nº 720/05 (acórdão nº 52/2006)²⁴, nos quais propugnou pela não inconstitucionalidade da mesma, não se verificando a situação de se estar perante um imposto encapotado numa taxa. Para tal, fundamenta o Tribunal no último Acórdão referido: *“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; tão pouco corresponde ao valor de qualquer serviço específico (...). 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 16º, n.º 3, do Regulamento, inserido no Capítulo relativo a fornecimento de água e drenagem de águas residuais (...). Continua o Tribunal Constitucional dizendo 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 (...). (...) Importa considerar, como se referiu no Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 76/88 (...), 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*

²³ Posição referida no decorrer das aulas do Mestrado em Direito Tributário e Fiscal, da Escola de Direito da Universidade do Minho.

²⁴ Disponíveis em www.tribunalconstitucional.pt.



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". Citando ainda o referido Acórdão do Tribunal Constitucional, *"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 (...), 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)"*. Acrescenta ainda o Tribunal que importa considerar também a forma de cálculo do tributo em causa, como reforço do carácter sinalagmático do mesmo, que tem em conta o consumo de água, sendo 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. E 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)"*. Concluindo assim, como já foi dito pela constitucionalidade da norma regulamentar, uma vez que o tributo por ela criado (a 'taxa de salubridade') tem natureza sinalagmática.

Posto isto, quanto à norma regulamentar em questão e admitindo *prima facie* que a tarifa de salubridade tem natureza de tributo, 'fazemos nossas' as palavras do Tribunal Constitucional, as quais também o STA corrobora, mas tendo sempre em conta que, em nossa opinião, aquilo que verdadeiramente distingue a taxa do imposto é o carácter sinalagmático da primeira e não a sua bilateralidade. E, de uma forma geral, e em abstracto, afastando-nos um pouco desta tarifa em específico, também não nos parece que as ditas 'taxas de salubridade', criadas por inúmeros regulamentos municipais, um pouco por todo o país, padeçam de inconstitucionalidade formal e material, por se tratarem na verdade de um imposto encapotado numa taxa. Em abstracto, a sinalagmaticidade que distingue a taxa do imposto verifica-se pois há uma tendencial equivalência (de direitos e deveres das partes), reciprocidade (pela prestação realizada o contribuinte pode exigir a contraprestação específica correspondente) e interdependência (há uma relação directa e dependente entre direitos e obrigações). No entanto, apesar de em abstracto a taxa de salubridade não ferir as normas constitucionais, não podemos abdicar nunca de uma análise em concreto, verificando sempre se no caso concreto



se verifica a sinalagmaticidade característica da taxa ou se pelo contrário, a mesma não se verifica estando na verdade o Município que a criar um verdadeiro imposto.

Cabe ainda, antes de passarmos à análise seguinte, fazer uma crítica não à decisão do STA mas, a um argumento utilizado pela recorrente para evidenciar a natureza de verdadeiro imposto da tarifa em causa e que não nos parece proceder de todo.

Argumenta a recorrente no ponto 10 das alegações de recurso que o *“tributo cobrado pela Câmara apresenta-se como uma forma de auto-financiamento da autarquia e, como tal, reveste contornos de verdadeiro imposto”*. Um dos princípios enformadores do Direito Financeiro Local é o princípio da autonomia das autarquias de acordo com o qual é reconhecido às autarquias locais, legal e constitucionalmente, em conjunto de atribuições e competências, distintas das estaduais, bem como meios normativos, organizatórios e funcionais que permitam a sua exequibilidade. Tal princípio é mesmo consagrado na nossa Constituição, no seu art.º 6.º, n.º 1, na medida em que se reconhece um conjunto de interesses próprios e específicos de populações locais. Para levar convenientemente a cabo a prossecução das tarefas que lhe são imputadas, as autarquias devem dispor de um aparato organizatório-administrativo próprio, onde se incluem órgãos do tipo deliberativo e executivo *stricto sensu* e um conjunto de poderes. Para prosseguir os interesses públicos e específicos de populações locais, as autarquias, entre outros, devem ter meios adequados para prosseguir as suas atribuições e exercer as suas competências. O princípio da autonomia das Autarquias Locais tem subentendido a existência de dinheiros próprios que realmente confirmem operacionalidade e que tornem praticável a prossecução do interesse público, específico e próprio das respectivas populações, devendo para tal ter autonomia financeira (art.º 238.º da CRP e art.º 3.º da LFL), que só se obterá se se verificar, nas mesmas, autonomia patrimonial, orçamental, tributária, creditícia e de tesouraria (art.º 238.º da CRP e art.º 3.º da LFL). O que nos interessa verdadeiramente para a questão é a autonomia tributária (art.º 238.º, n.º 4, da LFL). Esta pressupõe que as Autarquias possam criar, liquidar, cobrar e beneficiar da cobrança de tributos. No entanto, devido à reserva de lei existente em matéria de impostos (art.º 165.º, n.º 1, al. i) e art. 103.º, n.º 2 da CRP), elas apenas poderão criar taxas, já não impostos. Posto isto, cumpre concluir que não vemos como se pode retirar da premissa de que tal tributo constitui uma forma de auto-financiamento do município em questão, a conclusão que de que como tal tem natureza de imposto, pois que não só as receitas provenientes de impostos auto-financiam as Autarquias, mas também as receitas das taxas ²⁵.

²⁵ A respeito da autonomia das autarquias locais ver JOAQUIM FREITAS DA ROCHA, *Direito Financeiro e Local (Finanças Locais)*, Cejur, 2009, pp. 21 e ss.



b) Diferenciação dos conceitos de taxa e tarifa

Apesar de o STA tomar quase como ponto assente que a tarifa de salubridade é um tributo, o que se verifica não só no Acórdão em análise mas também em outras decisões do mesmo Tribunal sobre a mesma temática e na jurisprudência do Tribunal Constitucional, em nossa opinião, com todo o respeito, esta jurisprudência constante não dá a devida importância à diferente terminologia utilizada (taxa e tarifa). Esta questão levanta-se aquando da análise do Regulamento de Saneamento Básico da Póvoa de Varzim em contraposição com a terminologia utilizada pelo STA para se referir à mesma realidade: o n.º 2 do art.º 7.º do Regulamento fala em 'tarifa de salubridade', e não em taxa de salubridade, e no presente Acórdão usa-se os dois conceitos indiferenciadamente.

No nosso entender, seguindo a posição de Joaquim Freitas da Rocha²⁶ o termo tarifa é usado para designar as receitas originárias dos municípios que advenham do seu património activo autárquico, ou seja, são receitas patrimoniais - resultam da normal administração do património do município ou da sua alienação (art.º 10.º, alíneas g) e j), da actual LFL)²⁷. Note-se que esse património pode ser obrigacional ou dominial, e neste último temos a distinguir o domínio público – conjunto de bens propriedade da autarquia afectos a necessidades públicas – e o domínio privado – bens de propriedade pública mas afectos a finalidades privadas. Quer o património dominial quer o património obrigacional são susceptíveis de gerar receitas patrimoniais²⁸. Estas receitas podem ter várias designações (preços, rendas, juros, lucros) e caracterizam-se por serem receitas voluntárias, no sentido de não serem impostas coactivamente pois resultam de um acordo entre as partes (mesmo que uma das partes não faça mais do que “aderir”, sem possibilidade de prévia negociação) - dito de outra forma, o privado acorda com a autarquia pagar determinado preço por determinada utilização que faça, ou aproveitamento que retire, do património dominial ou do património obrigacional da autarquia - e o seu quantitativo é fixado de acordo com critérios de mercado, não sendo a autarquia que dita por si só, unilateralmente, o preço. A este propósito, o art.º 16.º da actual LFL quando se refere a “preços” está-se a referir mais concretamente a tarifas, receitas patrimoniais.

Por seu turno, a taxa caracterizar-se-á por ser um tributo, uma receita duplamente coactiva (tem origem na lei *lato sensu*, não podendo ser criadas por acordo, e a sua quantia é fixada unilateralmente por lei em sentido amplo e não por critérios de concorrência de mercado). Esta é uma receita tributária das autarquias (art.º 10.º, al. c) actual LFL²⁹).

²⁶ A este propósito ver JOAQUIM FREITAS DA ROCHA, *Direito Financeiro Local (Finanças Locais)*, Cejur, 2009, pp. 137 a 139, posição que seguimos.

²⁷ Os artigos referidos da actual LFL correspondem, respectivamente, ao art. 16.º, als. e) e j) da Lei n.º 42/98, diploma que se aplica à situação em análise.

²⁸ Para um desenvolvimento da questão ver JOAQUIM FREITAS DA ROCHA, *Direito Financeiro Local (Finanças Locais)*, Cejur, 2009, pp. 113 e ss.

²⁹ Cfr. art. 16.º, al. d) da Lei n.º 42/98.



No art.º 20.º da Lei n.º 42/98 o legislador refere-se a preços e tarifas, parecendo-nos que a referida norma não se refere a taxas mas sim, tão-só, a tarifas na acepção que enunciámos. A este respeito diz o Tribunal Constitucional que a referida dualidade de conceitos não tem relevância alguma, sendo que o termo tarifa significa apenas uma modalidade especial de taxa³⁰, posição também adoptada por José Casalta Nabais. Também para este Autor as tarifas se reconduzem a um tipo especial de taxas e não a um tipo autónomo e distinto das mesmas, definindo-as como *“taxas que exprimem não apenas uma equivalência jurídica, como é característico de todas as taxas (n.º 2, art.º 15.º do RGTAL), mas também uma equivalência económica, como é característico dos preços”*³¹. Assim designa as taxas propriamente ditas de tarifa-taxa e as tarifas, como tipo especial de taxas, de tarifas-preços. O referido autor evidencia ainda que aquilo que as distingue não é verdadeiramente a equivalência económica mas o seu regime jurídico (questão que já referimos anteriormente na distinção que adoptamos, a dita tarifa-taxa apresenta-se como uma obrigação *ex lege* e implica a aplicação de um regime de direito público, pelo contrário, a dita tarifa-preço não está sujeita a tal regime)³².

Posto isto e visto, supra, que a habilitação legal da norma regulamentar em apreço é o art.º 20.º da Lei n.º 42/98, e tendo ainda em presença a posição adoptada (tarifa como um conceito autónomo e distinto do conceito de taxa) sobre a distinção das figuras da taxa e da tarifa, parece-nos que tal receita actualmente deve ser designada de tarifa, não se tratando portanto de um tributo, visto tratar-se de serviços que, em abstracto, podem ser prestados por operadores privados, não tendo assim natureza eminentemente pública e não são serviços obrigatórios nem de solicitação obrigatória para os particulares.

É certo que à data dos factos agora em análise, não temos tanta certeza de se tratar de uma actividade com natureza concorrencial, e assim não podemos dizer com tanta certeza que a designação correcta para esta receita fosse tarifa de salubridade em lugar de taxa de salubridade, mas o mesmo não sucede hoje. De todo o modo em nosso entender, a designação correcta para esta receita, hoje, será tarifa de salubridade e, conseqüentemente, não pode a mesma ser encarada como um tributo, pelos motivos supra analisados, logo, nem se poderá colocar a questão, nos termos em que costuma ser colocada, da

³⁰ “... 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] delinea 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.”, Cit. Acórdão n.º 52/06 do Tribunal Constitucional, disponível em www.tribunalconstitucional.pt.

³¹ Cit. JOSÉ CASALTA NABAIS, *Direito Fiscal*, Almedina, 2011, p. 30.

³² Cfr. JOSÉ CASALTA NABAIS, *Direito Fiscal*, Almedina, 2011, p. 31.



inconstitucionalidade da norma regulamentar que as crie por violação dos art^{os}. 165.^o, n.^o 1, al. i) e 103.^o, n.^o 2, da CRP.

Questão que se poderá levantar, decorrente da caracterização das tarifas de salubridade como sendo receitas patrimoniais, será a de saber qual o tribunal competente para dirimir os litígios emergentes deste ‘preço’ geralmente cobrado pelas autarquias aos utilizadores dos serviços de distribuição de água e drenagem de águas residuais por ela disponibilizados. Não se tratando de um tributo, como entendemos, tais litígios não serão da competência dos tribunais tributários. Mas serão competentes os tribunais administrativos (uma vez que uma das partes será uma pessoa colectiva de direito publico) ou os tribunais comuns (visto este ‘preço’ se formar nos termos gerais da concorrência)? No entanto, trata-se esta de uma questão que não cabe aqui desenvolver.

2. Da dupla tributação ³³

A questão de se poder estar perante uma situação que configura uma dupla tributação foi levantada, e bem, pelo tribunal. Tal questão adveio do facto de a recorrente afirmar que já lhe eram cobradas taxas como contrapartida de todas as prestações que recebia do município, não havendo qualquer outro serviço (para além do fornecimento de água, esgotos e recolha de resíduos) a que a tarifa de salubridade pudesse corresponder.

Como bem refere o STA, enunciando José Casalta Nabais, a dupla tributação *“configura uma situação em que o mesmo facto tributário se integra na hipótese de incidência de duas normas tributárias diferentes”* o que implica que se verifique identidade do facto tributário, identidade de sujeitos passivos, pluralidade de normas tributárias e identidade do período de tributação (no entanto esta só releva no caso de tributos periódicos). No entanto, diz o STA que *“não vem estabelecido, em sede factual, que à recorrente tenham sido liquidadas, relativamente ao mesmo período temporal, e a pretexto da mesma prestação de serviços, outras taxas além das impugnadas”*. Quanto à correspondência do período temporal da liquidação de outras taxas para além da impugnada, não parece o STA ter argumentado bem, uma vez que tal correspondência temporal não é, no caso, exigida. Quanto ao argumento de não estar estabelecido em sede factual que além da taxa impugnada foram liquidadas outras a pretexto da mesma prestação de serviços, já parece proceder, pois de facto a recorrente não diz nem prova que tal tenha ocorrido.

Parece-nos a configuração de se estar perante um caso de dupla tributação válida e pertinente, apesar de a recorrente não a ter suscitado nem provado. Se consultarmos o Tarifário de Saneamento Básico vigente à altura da ocorrência dos factos, constata-se que a tarifa de salubridade em causa acrescia às restantes que a recorrente diz já lhe serem

³³ Apesar de não se tratar da questão central do presente trabalho pensamos ser de interesse referenciar e analisar, ainda que muito concisamente, esta questão.



cobradas (comprovando assim, ainda que não exigida a correspondência temporal). Para além desta correspondência, parece também verificar-se a mesma prestação de serviços pois que as referidas taxas parecem já integrar os custos de exploração e manutenção dos sistemas necessários às prestações de serviços que a requerente recebe do município.

Ora, tendo a 'tarifa de salubridade', liquidada à recorrente, a finalidade de arrecadar receita para fazer face aos "custos de exploração e conservação dos sistemas, correspondentes aos encargos da sua disponibilidade e utilização", como refere o art. 7.º, n.º 2 do Regulamento de Saneamento Básico do Município da Póvoa de Varzim, não parece outra coisa que não estar-se a tributar uma realidade já tributada através das taxas correspondentes aos serviços prestados no âmbito do saneamento básico. A este respeito refere ainda o tribunal, citando novamente José Casalta Nabais, que a dupla tributação não integra o elenco dos vícios invalidantes do acto tributário (neste caso, a liquidação). No entanto, com o devido respeito, não vemos como pode tal argumento proceder para afastar a dupla tributação como vício invalidante do acto tributário, uma vez que da leitura do art. 99.º do CPPT podemos facilmente concluir que a dupla tributação pode ser considerado como causa de invalidação da liquidação. E mesmo que assim não fosse, por uma razão de justiça, por força do princípio da justiça material, que enforma todo o ordenamento jurídico português, e com especial relevo no Direito Tributário, tal tarifa devia ser desaplicada e o acto de liquidação anulado com base na dupla tributação, pois é extremamente injusto onerar o contribuinte duas vezes pelo mesmo facto tributário, ou seja onerá-lo com a obrigação de pagar duas prestações pela mesma prestação de serviços (apesar de, como se viu supra, o Tribunal Constitucional, considerar que a dita 'tarifa de salubridade' não é mais do que um complemento às taxas de saneamento básico).

Esta ideia é aplicável a todas as tarifas de salubridade existentes nos mesmos termos e nas mesmas condições que a tarifa específica objecto da nossa análise.

Feita a análise do Acórdão é necessário fazer ainda duas notas importantes:

- Aquando do recurso, os diplomas normativos aplicáveis não eram os mesmos que hoje se aplicam. A Lei das Finanças Locais hoje em vigor é a Lei n.º 2/2007 e as taxas municipais estão regulamentadas em documento próprio (o Regime Geral das Taxas das Autarquias Locais, Lei n.º 53-E/2006), no qual se exige, por exemplo, que antes de impugnar judicialmente a taxa o contribuinte proceda a uma reclamação graciosa (art.º 16.º, n.º 5 do referido diploma), tendo, portanto, excepcionalmente, de se esgotar primeiro a via administrativa para se poder lançar mão da judicial;



- E a referida ‘tarifa de salubridade’ exigida pela Autarquia da Póvoa de Varzim, sobre a qual se debruçou o Acórdão, parece já não estar em vigor ³⁴.

No entanto, mesmo que esta tarifa tenha sido “abolida”, deste município e de outros, este tema é de extrema importância, pois os municípios extravasam muitas vezes as competências que lhe são atribuídas, principalmente na área de criação de tributos, criando, muitas das vezes verdadeiros impostos aos quais formalmente apelidam de taxas, apesar de não ser esse o caso aqui presente.

³⁴ A este respeito, consultar o site do Município da Póvoa de Varzim, <http://www.cm-pvarzim.pt> (apesar de um pouco confuso e de os regulamentos não estarem devidamente identificados) mais concretamente o Edital Tarifário Águas e Resíduos 2012.