



Silva, Telma Martins da, “Da taxa de publicidade – em concreto, a exigida pelo município de Guimarães”

1. Introdução; 2. Teste da bilateralidade; 3. Teste da estrutura externa; 4. Teste do momento do pagamento; 5. Teste da estrutura interna; 6. Teste do valor; 7. Teste da consignação da receita; 8. Conclusão

1. Introdução

O tema “taxas”, quanto à sua diferenciação face aos impostos e à sua legitimação por referência à finalidade que as deve nortear, tem sido já debatido e decidido em diversos arestos dos Tribunais superiores, destacando-se os acórdãos do Tribunal Constitucional, por estar aqui em causa uma questão de conformidade com a Constituição da República Portuguesa.

Ora, poder-se-ia dizer que a distinção doutrinária entre impostos e taxas não oferece problemas de maior, afinal, a sua designação, em concreto quanto à *taxa* de publicidade, parece conter já uma determinação classificatória do legislador.

Não é, porém, assim. Porque o problema que se suscita é material e não formal, é imperioso deixar assente que não é suficiente, doutrinariamente, o nome da coisa¹ – *nomen iuris* – para se concluir em relação à classificação da mesma. A taxa de publicidade, como já vinha sendo discutido, pode, efetivamente, não ser uma verdadeira taxa.

A moderna doutrina portuguesa personalizada nesta matéria por Sérgio Vasques², com apoio na C.R.P. e na alteração verificada em 1997, tem entendido dever ser hoje tripartida a classificação dos tributos – impostos, taxas e contribuições especiais, de forma a melhor acolher a realidade de necessidades de financiamento do Estado.

Tradicionalmente aceite e sustentada é a conceção de imposto como um tributo unilateral, não apenas porque o seu pressuposto se mostra alheio a uma qualquer prestação administrativa, mas porque a sua finalidade prototípica reside na angariação de receita.

De igual modo, a taxa é comumente definida por ser um tributo comutativo, na medida em que integra uma prestação administrativa e a sua finalidade reside na respetiva compensação.

Por fim, as contribuições especiais (que a C.R.P. refere como contribuições

¹ A problemática filosófica do *nome e a coisa* remonta já à Grécia antiga, sendo a mesma dissonância usada por Vasco Pereira da Silva na matéria do contencioso Administrativo, *in Ventos do Mudança do Contencioso Administrativo*, reimpressão, Coimbra, Almedina, 2005.

² V. Sérgio Vasques, *O princípio da equivalência como critério de igualdade tributária*, Coimbra, Almedina, 2008.

financeiras³) caracterizam-se como prestações pecuniárias e coativas, exigidas por um ente público em contrapartida de prestações presumivelmente provocadas ou aproveitadas pelo sujeito passivo.

A validação constitucional de um qualquer tributo não depende apenas dos requisitos formais decorrentes do princípio da legalidade mas, também, de requisitos substanciais. Entre estes, o mais relevante será, com certeza, o princípio da igualdade, constitucionalmente consagrado no artigo 13º.

A igualdade tributária representa, em primeira linha, a justiça, pois, o tributo justo é aquele que se reparte com igualdade, material. Daí que não baste a análise do princípio da legalidade (o que constituirá o momento seguinte na análise que aqui se propõe fazer) mas, antes de mais, dever-se-á verificar o cumprimento do princípio da igualdade.

No âmbito do nosso sistema tripartido, as taxas atêm-se ao princípio da igualdade consubstanciado no princípio da equivalência. Diferentemente, os impostos inserem-se numa lógica de solidariedade.

As taxas aferem-se por uma relação de troca que se constituirá entre o contribuinte e a Administração. A natureza comutativa destes tributos não se reconduz à capacidade contributiva do sujeito passivo mas, antes, convoca o princípio da equivalência, seja na vertente de custo, seja na vertente de benefício, como critério de repartição.

A doutrina e a jurisprudência referem-se, não raras vezes, a duas espécies de equivalência: a jurídica e a económica. Com a primeira pretende exprimir-se a relação rigorosamente comutativa estabelecida entre a obrigação tributária e a provocação ou aproveitamento de uma prestação administrativa. Pela segunda, numa análise de proporcionalidade, de legitimação material, costuma referir-se a ordenação das taxas exigidas ao custo ou valor das prestações proporcionadas.

Cumprе salientar, neste ponto, que equivalência jurídica e económica se referem a diferentes planos de análise. Por um lado, equivalência jurídica reconduzir-se-á a uma delimitação conceitual do tributo, ou seja, se o que está em causa é verdadeiramente uma taxa, uma contribuição ou um imposto. Aqui, aferir-se-á do cumprimento do princípio da legalidade tal como constante do artigo 165º, nº 1, alínea i) da C.R.P..

Já a equivalência económica respeitará à legitimação material. Trata-se de verificar, em concreto, se há proporcionalidade, na sua tríplice vertente, entre o montante que é exigido e a prestação efetivamente provocada ou aproveitada pelo particular.

É, também, da pena de Sérgio Vasques⁴ que se retira uma nova metodologia de diferenciação entre cada um dos três tributos, o que, na prática, se pode fazer sujeitando o

³ Cfr. artigo 165º, nº 1, alínea i).

⁴ Sérgio Vasques, *O princípio da equivalência como critério de igualdade tributária*, Almedina, Coimbra, 2008.



tributo que se pretende classificar a uma sequência de testes⁵, quais sejam:

- o teste da bilateralidade;
- o teste da estrutura externa;
- o teste do momento do pagamento;
- o teste da estrutura interna;
- o teste do valor;
- o teste da consignação da receita.

Esta sequência é desenhada por uma distinção fundamental entre as três figuras tributárias identificadas, que, como se disse, prende-se com a sua fundamentação substancial, com a sua razão de ser, razão de ser essa que não é isenta de consequências na forma como os tributos devem nascer e como devem viver na sociedade.

Historicamente, os impostos vêm justificada a sua existência por razões que se prendem com a necessidade de financiamento do Estado. Sendo o imposto a forma por excelência de financiamento dos Estados sem que sobre eles existissem grandes espartilhos, para além do histórico consentimento de quem os paga – *no taxation without representation* – após a revolução francesa e o eclodir do princípio da igualdade, começam a desenhar-se limites dos quais ainda hoje se continuam a retirar consequências.

Assim, o princípio da liberdade não pode já apenas ser encarado como um limite ao arbítrio, mas deve ser encarado no sentido de impor o limite que resvala no princípio da capacidade contributiva.

Quanto às taxas e contribuições especiais têm uma finalidade também de financiamento, mas ditada pelo próprio princípio da igualdade vertido no princípio da equivalência.

Neste princípio, a igualdade é aferida pela colocação dos sujeitos na posição relativa que ocupavam previamente ao comportamento ou atuação que importa a sua tributação. As taxas e as contribuições filiam-se numa lógica de troca, na ideia de que cada um deve contribuir para o sustento da comunidade na medida do custo que lhe traz ou na medida do benefício de que dela recebe.

A primeira distinção dos tributos a fazer é consequência deste raciocínio, por um lado, teremos a figura dos tributos unilaterais – impostos – por outro, os tributos comutativos ou paracomutativos⁶.

Não persistem grandes dificuldades na definição teórica da diferença entre impostos e taxas (figuras tributárias tradicionais), essa dificuldade enfrenta-se apenas quando, no plano

⁵ Sistematização conforme NUNO BASTOS, *Fontes Constitucionais – O Princípio da Igualdade Tributária – texto fornecido aos Auditores de Justiça no âmbito do II Curso de Formação de Magistrados para os Tribunais Administrativos e Fiscais*, CEJ, Lisboa, 2011.

⁶ Em sentido diverso, Joaquim Freitas da Rocha refuta a ideia de tributos unilaterais e bilaterais [posição veiculada no âmbito das aulas de Mestrado em Direito Tributário e Fiscal, Universidade do Minho, 2012].



ôntico, se pretende aferir da existência de uma ou outra realidade, dificuldade que se adensa quando é acrescentada uma terceira categoria, a dos tributos parafiscais ou contribuições especiais.

Por questões metodológicas, para que seja possível averiguar a natureza da taxa de publicidade que aqui se analisa, deve partir-se das duas figuras dicotómicas tradicionais dos tributos – imposto e taxa.

2. Teste da bilateralidade

A lei não fornece uma noção de taxa, limitando-se a prever, no artigo 4.º, n.º 2, da L.G.T., que as taxas assentam na prestação concreta de um serviço público, na utilização de um bem de domínio público ou na remoção de um obstáculo jurídico.

O legislador limitou-se a elencar três casos em que se considera justificada a cobrança de taxas, e não sendo essa justificação legal suficiente para classificar os tributos, sempre se compreenderá um critério de legitimação para fazer o seu recorte, uma vez que há uma característica comum às três situações que a lei prevê – a existência de uma contraprestação específica – o que manifesta a sua bilateralidade. É a relação *do ut des*, já consolidada na ordem jurídica.

Neste sentido, a taxa tem um pressuposto que tem de ser afirmado e confirmado pela sua finalidade. No pólo oposto, encontram-se os impostos que não se associam a qualquer contraprestação usufruída pelo contribuinte, mas, quando muito, a uma prestação meramente eventual⁷.

A existência de uma contraprestação específica é, assim, pela natureza do tributo, e acolhimento expresso na lei, condição necessária para a existência fáctica de uma taxa, constituindo o elemento distintivo em relação aos impostos que se caracterizam pela unilateralidade.

Daí que se diga que “para sabermos se, do ponto de vista jurídico-constitucional, estamos perante um tributo unilateral ou imposto ou perante um tributo bilateral ou taxa, há que fazer o teste da sua medida ou do seu critério, estando perante um imposto se apenas puder ser medido ou aferido com base na capacidade contributiva do contribuinte, ou perante uma taxa se for suscetível de ser medida ou aferida com base na (...) ideia de proporcionalidade. Concretizando um pouco mais, pode dizer-se que, em rigor, há aqui dois testes: o da bilateralidade e o da proporcionalidade”⁸.

Cabe começar, então, por verificar se existe no caso da taxa de publicidade, pelo menos, a aparência de bilateralidade, que possa apontar para a existência fáctica de uma taxa.

⁷ No ponto intermédio, ou seja, a meio caminho entre estas duas espécies, depreende-se a existência das contribuições financeiras que não sendo totalmente alheias a uma contraprestação, também, não se associam a uma “utilização” efetiva. Neste caso, o sujeito passivo presumivelmente beneficiará da contraprestação administrativa.

⁸ José Casalta Nabais, *Direito Fiscal*, 5.ª Edição, Coimbra, Almedina, pág. 21.



O que tem vindo a ser sustentado quanto à contrapartida da taxa de publicidade é que a mesma é devida pelo acesso da via pública aos meios publicitários. Ou seja, na medida em que a publicidade, ainda que inserida num bem privado, seja visível ou acessível do espaço público, que aos Municípios cabe regular, ter-se-ia por cumprida a contrapartida específica exigida pelo tributo taxa.

No entanto, e seguindo de perto a posição de Sérgio Vasques⁹, afigura-se que tal entendimento se configura como demasiado abrangente. Se se atender, concretamente, ao conceito de taxa, a mesma existe quando há a utilização de um bem do domínio público, a prestação de um serviço público ou a remoção de um obstáculo jurídico.

Com efeito, um dos indicadores legais da natureza bilateral de um tributo é o facto de o mesmo ser devido pela prestação de um serviço público. É claro que o produto da cobrança dos impostos também é aplicado, em maior ou menor medida, em serviços públicos. Por isso, o legislador só poderá estar a referir-se a um serviço público prestado de forma individualizada ao sujeito passivo a quem é cobrada a taxa. Ora, a taxa só é verdadeiramente uma contraprestação de um serviço público individualizado se esse serviço for divisível por tantos quantos forem os sujeitos passivos que a ele recorrem e se tiver por medida o custo individualizado do recurso a esse serviço.

Como segundo indicador legal da natureza bilateral de um tributo pode apontar-se o facto de o mesmo ser devido pela utilização de um bem do domínio público. Parece seguro que só podem ser cobradas taxas pela utilização de bens do domínio público quando os mesmos são suscetíveis de utilização individualizada que impeça ou fracione o direito de outros utilizadores privados. De outro modo, não é possível surpreender uma *utilização específica* que possa constituir uma medida para a sua contraprestação.

O terceiro indicador legal da natureza bilateral de um tributo será o facto de o mesmo ser devido pela remoção de um obstáculo jurídico ao comportamento dos particulares. Neste caso, a contraprestação resulta da pré-existência de um obstáculo jurídico a um comportamento de um sujeito passivo, da existência de uma solicitação do sujeito passivo com vista à remoção desse obstáculo no seu caso particular e da necessidade de uma atividade administrativa com vista à verificação das condições necessárias à remoção desse obstáculo. A taxa deve, nestes casos, ser justificada pelo dispêndio de meios necessários à remoção desse obstáculo.

Começando pelo fim, afigura-se que remoção de um obstáculo jurídico não parece verificar-se aqui. Por um lado, a publicidade deve ser regulada e nesse âmbito pode ser considerada como uma atividade tendencialmente proibida. Mas será que a remoção dessa proibição por via do pagamento de uma taxa é suficiente para considerar preenchido aquele tipo jurídico?

Segundo se entende, não, desde logo porque não há qualquer justificação, nem muito menos proporcionalidade entre o custo da remoção do obstáculo e o valor pago pelo

⁹ Sérgio Vasques, *O princípio da equivalência como critério de igualdade tributária*, cit..



interessado na afixação de publicidade.

Quanto à prestação de um serviço público, se se entender que, para afixar publicidade, é necessário deter um documento de autorização, e que a taxa visa compensar esse custo, haveria motivo para a cobrança da taxa de publicidade. Verificando-se, por outro lado, a necessidade de efetuar um controlo ao nível da publicidade que é afixada, mormente em termos de bom ambiente estético, pode entender-se que se o Município tivesse que deslocar um funcionário ao local para aferir do cumprimento das regras devidas, ou mesmo, se tal tivesse que ser efetuado mais do que uma vez, porquanto com o passar do tempo seria necessária uma revalidação, poderia haver, aqui a prestação de um serviço público que urgia compensar. Por estes motivos, e por questões metodológicas, pode afirmar-se que, por aqui, há uma aparência de bilateralidade, resistindo esta taxa ao presente teste.

Não obstante, analise-se a possibilidade de a taxa ser devida como contrapartida específica da utilização de um bem de domínio público. Verifica-se, desde já, que é aqui que tem residido a discórdia em sede deste tema. Se, por um lado, vinha sendo entendido que a contrapartida específica sempre seria a utilização privativa de um bem do domínio público, sendo o bem do domínio privado – quer fosse a fachada de um prédio, ou um terreno junto a uma estrada – este ponto seria afastado; por outro, a utilização do bem do domínio público não é mais o bem onde a publicidade está afixada, mas antes o bem – espaço público – de onde a publicidade é visível.

Porém, seguindo a análise que vem sendo feita, não poderá aceitar-se que assim seja, sem colocar em crise tais argumentos.

É que, antes de mais, no rigor dos conceitos, a utilização de um bem implica a utilização efetiva do mesmo e não uma utilização potencial. Se a contrapartida for eventual estar-se-á no âmbito dos impostos pois que todos os tributos, no limite visam compensar o pagamento efetuado, restando a diferença entre a existência de uma contrapartida específica e uma contrapartida eventual ou potencial. Daqui decorre que o facto de a publicidade ser visível de um local público não significa que seja visível por todos. Nem se afigura que seja uma utilidade divisível, na medida em que a utilização por um condicione a utilização feita pelos outros.

Pode vir a ser visível por todos ou por alguns, o que sendo uma possibilidade não é uma certeza e não se constatando, com certeza, que a contrapartida de afixação da publicidade num local privado, seja o acesso, da via pública, por toda a gente, não haverá contrapartida específica.

Contudo, na sequência do que ficou dito quanto à existência da prestação de um serviço público, não implica que não exista um diferente tipo de bilateralidade, já não o de uma taxa, mas o que surge com o facto de ser necessário regular, de algum modo, o meio ambiente de um dado Município, por ser de fácil perceção que a afixação descontrolada de publicidade pode implicar, presumivelmente, um custo acrescido, nem que seja em termos estéticos, à sociedade.



Há, então, que prosseguir com os demais testes, que poderão conduzir não à distinção entre taxa e imposto, mas à distinção de um *tercium generus* – tributos *paracomutativos*.

3. Teste da estrutura externa

Este teste centra-se ao nível da fragmentação externa.

Dever-se-á refletir, aqui, sobre a estrutura externa que o tributo apresenta, respondendo à questão sobre a finalidade para que este tende. Nesta sede, importa que o exame recaia sobre a existência de fragmentação, ou seja, saber se o tributo se encontra repartido por diversos (sub)tributos.

Neste sentido, aponta Sérgio Vasques¹⁰, como critério diferenciador entre impostos e tributos comutativos ou paracomutativos, a existência de uma base de incidência estreita ou fragmentária, no caso dos tributos paracomutativos, ao passo que no caso dos impostos, se exige uma base de incidência larga.

De facto, e para que os tributos comutativos ou paracomutativos se relacionem efetivamente e variem, tanto quanto seja possível (e desejado pela prática e coerência do sistema), de acordo com os custos ou benefícios em jogo, são duas as técnicas especiais para a sua segregação (quer no que respeita a custos ou benefícios):

- a multiplicação do número dos tributos comutativos, *i.e.*, tantas taxas para tantos custos ou benefícios, mais comum nas taxas propriamente ditas, e,
- a multiplicação dos indicadores que servem de cálculo a um mesmo tributo, aí, sob a designação de um só tributo existe, na realidade, a cobrança de um valor também diferenciado, pois que aquele é calculado com referência a um conjunto de critérios, mecanismo mais frequente no caso das contribuições, “que por regra incidem com soma variável sobre feixes mais amplos de prestações”¹¹.

A fragmentação externa prende-se com a primeira destas formas de fragmentação, ou seja, com a existência de uma multiplicidade de tributos comutativos ou paracomutativos dentro do universo que, em especial, se analisa.

Veja-se que, no caso dos impostos, sendo estes vocacionados para captar a capacidade contributiva dos sujeitos, a base de incidência terá de ser larga (como por exemplo, o património ou o rendimento), para poder aferir a verdadeira capacidade contributiva que se extrai da globalidade da posição jurídica absoluta do sujeito passivo.

No caso da *taxa* de publicidade, verifica-se que a base é larga ou não fragmentária, porquanto a mesma incidirá sobre um aspeto específico e concreto que é a afixação da publicidade. Diferentemente da segregação por vários critérios, o que aqui se tributa é apenas e só aquela atuação determinada, estando o campo de aplicação da taxa referido a este amplo

¹⁰ Sérgio Vasques, *O princípio da equivalência como critério de igualdade tributária*, cit., pp. 457.

¹¹ Sérgio Vasques, *O princípio da equivalência como critério de igualdade tributária*, cit., pp.455.



campo de tributação, pode concluir-se que a taxa de publicidade não resiste a este teste.

É que, em sede de análise aos elementos que compõem a taxa, conclui-se que a mesma não se subdivide em parcelas ou subtaxas. Na verdade, só existe aquela. Ou seja, ao nível da publicidade, o único tributo que é exigido é-o por via da afixação de publicidade seja em que local for. Não obstante, o valor a cobrar está diretamente dependente do tamanho da publicidade e do tempo em que a mesma vai ser afixada, verificando-se que há na realidade a cobrança de um valor diferenciado, o mesmo é determinado de acordo com os critérios apontados, não havendo fragmentação. Ora, por aqui, a taxa já não se configurará como taxa, mas aproximar-se-á do imposto, pois que bases fragmentadas são características em tributos comutativos.

4. Teste do momento do pagamento

Havendo a intenção de regular a publicidade, em termos estéticos, ou de regular em que termos é que o espaço público pode ser invadido por ações publicitárias, luminosas ou não, mais ou menos atrativas, a taxa pode aproximar-se de um tributo paracomutativo.

Também a proximidade temporal entre a prestação administrativa e a sua compensação podem ser indicadores importantes para a qualificação jurídica de qualquer tributo. Atenta a pretensa natureza paracomutativa da taxa, que não se pretende que sirva para arrecadar receita, quanto mais longínqua estiver a *prestação* da contraprestação, maior é a aproximação ao imposto. Isto conduz a que atento o distanciamento temporal entre o pagamento da taxa e a regulação que o Município pretende conferir, mais imprevisível e menos certa é a contrapartida que se tenciona conferir, o que aproxima tal taxa de um verdadeiro imposto. Já se for grande a proximidade entre as duas prestações, mais facilmente podemos afirmar sua conexão.

Ora, face ao que ficou dito, e assumindo que há efetivamente o sentimento subjacente à taxa de publicidade de conferir uma certa proteção, ao nível estético, à generalidade da população, ou seja, assumindo-se que há a prestação de um serviço público, conclui-se que, em abstrato, não haverá um distanciamento temporal entre o pagamento e o controlo que tende a fazer.

Claro está que aqui não se discute a efetiva regulação que supostamente haveria, pois que não desconectando da realidade que vigora, os Municípios não se afigura que façam qualquer controlo quanto à afixação de publicidade. Quantos mais meios publicitários pretenderem afixar, maior será a receita, logo, os Municípios demitem-se desta função de controlo, bastando-se com a cobrança da taxa com uma finalidade que não cumprem.

Não obstante, em termos teóricos, a aproximação temporal entre o momento do pagamento da taxa e momento do controlo pelo Município é evidente, sendo que com o pagamento há, desde logo, um controlo, quanto mais não seja contabilístico, ao nível da publicidade já afixada até àquele momento.



Por esta característica, o tributo em crise aproxima-se de uma taxa.

5. Teste da estrutura interna

O teste da estrutura interna centra-se numa multiplicidade de indicadores. Ao nível objetivo, analisaremos a maior ou menor fragmentação da base de incidência, a utilização de uma base tributável específica (relativa ao custo ou benefício que a Administração suporta ou proporciona) ou *ad valorem* (relativa a manifestações de capacidade contributiva – ou seja, auscultando a força económica do sujeito passivo – como por exemplo, o volume de negócios, ou o valor dos proveitos obtidos com a utilização privativa de um bem do domínio público) e a forma de cálculo do tributo. Ao nível subjetivo analisa-se a identidade abstrata do contribuinte e do sujeito passivo do imposto¹² e a forma como este é eleito para o pagamento do tributo em causa.

A fragmentação é uma característica que tanto pode ser feita ao nível externo, como interno. Ao nível interno, esta verifica-se quando exista uma multiplicação dos indicadores que servem de cálculo a um mesmo tributo, aí, sob a designação de um só tributo existe na realidade a cobrança de um valor, também, diferenciado, pois que aquele é calculado com referência a um conjunto de critérios, mecanismo mais frequente no caso das contribuições. Tal decorre do princípio da equivalência, que exige que os tributos comutativos e paracomutativos sejam diferenciados em função dos custos e benefícios em jogo, o que passa, necessariamente, pelo estreitamento ou fragmentação da respetiva base objetiva de incidência.

Analisado com detalhe o normativo que prevê a taxa aqui em crise, pode verificar-se, sem dificuldade, que o Município não ausculta a capacidade contributiva do sujeito passivo, pois que não faz depender o valor da taxa do volume de negócios ou dos proveitos que vai obter com aquele ato publicitário. O Município calcula tal valor em função de metros quadrados e tempo de afixação, o que demonstra alheamento à riqueza do sujeito passivo, à sua capacidade contributiva, pelo que a base de tributação é específica.

Sendo o critério de classificação dos tributos, dentro do teste da estrutura interna, a utilização de bases tributáveis, i.e., realidades a medir, específicas ou *ad valorem*, aos tributos paracomutativos apenas se reconhece a legitimidade para as primeiras, visto que o que aqueles tributos pretendem é a compensação pelos custos que o sujeito originou (ou pelos benefícios que obteve). Contrariamente, a aplicação de bases tributáveis *ad valorem*, implica o recurso ao valor da coisa para que se efetive a tributação. Ou seja, se o que se pretende é reequilibrar a posição dos agentes numa mesma sociedade em função dos maiores custos que nela geram, o critério do valor da coisa é, para tal, completamente desadequado.

O custo gerado pelo contribuinte à sociedade não pode procurar-se na esfera do contribuinte, em função do valor que paga por algo, devendo ser procurado na esfera da

¹² Sobre a distinção entre contribuinte e sujeito passivo, José Casalta Nabais, *Direito Fiscal*, cit., pp. 259 e seguintes.



própria sociedade ¹³.

Porém, casos há, em que se tolera a aplicação de bases tributáveis *ad valorem*, por força da natureza de certos tributos *paracomutativos*. Nestes, assentes em prestações mais amplas em que só presumivelmente os contribuintes se podem dizer causadores ou beneficiados, não se exige uma segregação dos custos tão precisa, sendo esta, assim, de facto, muitas das vezes mais grosseira, por impossibilidade fáctica. É um dos limites ao uso de bases tributáveis específicas.

No que à análise da incidência subjetiva diz respeito, esta é, à partida, uma derivação do definido na incidência objetiva, mas, ainda assim, por questões metodológicas este é um critério para o qual se deve olhar. Na verdade, importa atender à existência ou não de coincidência entre o utilizador do serviço que a Administração proporciona e o seu pagador.

No caso dos tributos *paracomutativos*, estando em causa uma prestação presumida, o universo dos contribuintes é reconduzido ao grupo (homogéneo) reconhecido pelo legislador, mas não criado por este, que provoque o custo, sendo que dentro desse grupo, indivíduos podem existir que não sejam eles mesmos causadores do maior custo em causa.

Esta realidade sobre a incidência pessoal dos tributos *paracomutativos* dificulta a sua distinção, quanto a este critério, em relação aos impostos. De facto, o que o permitirá fazê-lo, será a identificação de grupos homogéneos em que se identifiquem responsabilidade de grupo, e/ou utilidade de grupo, como se tem pronunciado o Tribunal Constitucional Alemão ¹⁴.

Na taxa de publicidade, o contribuinte – o pagador da taxa – é quem beneficia com a aplicação da tributação ao seu ato de publicidade. Sendo vista a publicidade, tal poderá ter efeitos ao nível do seu volume de negócios, se o visa promover por aquela via, sendo esta característica mais um passo no sentido de considerar a taxa como uma verdadeira taxa.

6. Teste do valor

É, ainda, possível autonomizar o critério analítico do valor, que mais do que olhar à base tributável em causa, mas sem olhar ao valor concreto do tributo, se atem, já não à realidade a medir, mas à unidade de medida escolhida, e aos critérios jurídicos a que deve obedecer tal medição. Também aqui se exige uma adequação entre o valor abstratamente considerado do tributo e a prestação.

Deste modo, a própria quantificação pode implicar um desrespeito pelo princípio da equivalência, pois, o custo e o benefício compreendem um limite ao qual é necessário atender.

Infringe o princípio da igualdade, na sua vertente de equivalência, se uniformemente for fixado um valor acima daquele que se pretende compensar. Se, e porque, dentro do grupo não tenham todos a mesma responsabilidade na produção dos custos, ou seja, existam subgrupos,

¹³ Sérgio Vasques, *O princípio da equivalência como critério de igualdade tributária*, cit., pp. 468.

¹⁴ Sérgio Vasques, *O princípio da equivalência como critério de igualdade tributária*, cit., pp. 520.



mas dentro destes haja indivíduos sujeitos e indivíduos não sujeitos.

É que o tributo existe para cumprir o princípio da igualdade, colocando os sujeitos na mesma posição relativa face à comunidade em que se encontravam antes da prestação; colocá-los noutra posição relativa, esta inferior face à comunidade, para ressarcir um valor superior ao que causaram, é, ainda e sempre, atentatório daquele princípio.

Paralelamente, esta mesma questão pode conduzir a um problema de falta de proporcionalidade. No entanto, apenas quando se verificar a existência de excesso da prestação, e quando este (excesso) for manifesto, ou pelo menos evidente, é que se poderá considerar desrespeitado o princípio da equivalência.

O problema do valor nesta taxa não é propriamente um problema de desproporcionalidade, mas de desconexão, pelo menos conhecida, entre o tributo e o custo efetivamente provocado pelo grupo dos que pretendem afixar publicidade. É que a afixação de publicidade, que se quer controlada e não livre, não tem em si mesma um custo avaliável e determinável, tanto mais que se refere a uma oneração ao nível estético.

Além disso, o valor cobrado é completamente desadequado à salvaguarda da prestação de serviço público que se pretende efetuar. A quantificação por metros quadrados será adequada à salvaguarda do princípio da equivalência quando se trate da ocupação de bens de domínio público, mas já não o será quando o que está em causa é a prestação de um serviço público. O custo de um serviço administrativo de emitir uma licença e de controlar a publicidade, que não se pretende desmedida, não pode ser quantificado em metros quadrados e em função do tempo que o painel vai ficar afixado, porquanto ao custo do serviço tais critérios são completamente indiferentes e mesmo desadequados.

A tributação por metro quadrado ou fração e por ano é um indicador claro de falta de correspondência entre a prestação do serviço e a afixação de publicidade. Isto porque ao serviço que o Município pretende prestar é completamente indiferente se a publicidade tem uma dimensão ou outra, ou se está afixada mais ou menos tempo.

Pode concluir-se que o que determina o montante de pagamento não é a afixação da publicidade em si mas o tamanho do anúncio publicitário e o tempo em que o mesmo está afixado.

Esta característica aproxima a taxa de publicidade de um imposto, não tanto pela ausência de bilateralidade, que se concluiu supra que existia, nem que fosse de modo aparente, mas principalmente pela desproporção gerada entre a forma de medir o valor da taxa nada adequado ao custo que se pretende cobrir.

7. Teste da consignação da receita

Atente-se, por fim, no destino da receita, é o chamado teste da consignação da receita.



Se as taxas e as contribuições se filiam numa lógica de troca, na ideia de que cada um deve contribuir para o sustento da comunidade na medida do custo que lhe traz ou na medida do benefício de que dela recebe, os impostos filiam-se em lógica diametralmente diferente. Estes têm por base um exercício de solidariedade, em que cada um deve contribuir para a comunidade independentemente do que dela receba em troca.

Daqui decorre que no caso dos tributos comutativos deverá existir uma consignação da receita por estes captada à despesa com esta relacionada, através de uma vinculação legal.

Tal pode ser atingido por uma de duas técnicas: consignação direta ou material, ou consignação indireta ou orgânica, sendo que qualquer destas técnicas satisfaz o imperativo revelado pela finalidade do tributo. Na vertente material, haverá uma afetação da prestação à contraprestação concreta e não a outra; já na vertente orgânica, a receita angariada estará destinada à entidade que a exige.

Analisado o regulamento da taxa não se verifica que o mesmo tenha qualquer disposição quanto à consignação de receita, retirando-se assim que esta é inscrita no orçamento do Município, fazendo parte do “bolo comum”.

Esta característica aproxima novamente a taxa em análise de um imposto.

É a própria sistematização dos resultados da passagem da taxa de publicidade pelo crivo dos testes para aferir da classificação dos tributos, que nos demonstra a problemática da distinção entre o que o nome indica e que a realidade dos testes demonstra.

Como se verifica, os sinais são dissonantes, e se um teste nos dá a aparência de estarmos perante uma verdadeira taxa, uma vez que há em si, pelo menos, a aparência de bilateralidade, pela prestação de um serviço, com a preocupação de financiamento do Município, já o uso de metros quadrados como medida do custo do serviço a prestar e a ausência de consignação de receitas, entre outros, a conclusão inclina-se mais para a arrecadação de receita pura e simples, consubstanciando um imposto.

Afinal, que classificação se pode dar?

Os testes levados a cabo servem para atingir a verdade teleológica para além das aparências, e no campo da análise a final, os testes valem na medida em que permitem atingir, sem grandes dúvidas, o que levou o legislador – *in casu*, Município – a criar este tributo conforme ele existe.

Assim sendo, e pela importância do revelado nos testes da consignação de receita, do valor e da ausência de fragmentação da base tributável, parece ter de concluir-se pela existência fáctica de um **verdadeiro imposto**, não sendo defensável que seja criado um tributo paracomutativo para retribuir um custo cujo montante não se conhece (teste do valor), calculado com base em metros quadrados e não na medida do prejuízo (teste da base tributável), em que o momento entre a provocação do custo e o seu pagamento pode diferir no tempo (momento do pagamento) – pelo menos ao nível prático – e em que a sua receita não está legalmente destinada a fazer face aos custos que se pretenderiam cobrir (teste da



consignação da receita).

Crê-se não ser suficiente para infirmar esta conclusão a existência de uma bilateralidade eventual, pois que a mesma é com facilidade afastada pelos demais testes encetados.

A conclusão de todo este esforço analítico tem de ser apenas uma: a taxa de publicidade é um verdadeiro imposto, esfumando-se qualquer aparência de taxa, sendo, por este motivo, inconstitucional.

8. Conclusão

Face aos testes efetuados pode concluir-se que a taxa de publicidade necessitava de uma análise mais profunda, capaz de ir além da mera aparência de bilateralidade. É que, ficando-se pela bilateralidade, a mesma afigura-se existir, sendo a taxa devida como contrapartida específica da prestação de um serviço – e não pela utilização de um bem que, por mais voltas que se dê, sempre será de domínio público e não privado, e sempre será o local de afixação da publicidade e não o do bem público de onde a publicidade seja visível. No entanto, indo à raiz do problema e escrutinando, em concreto, que tipo de serviço é prestado, verifica-se que é completamente desproporcionado e desadequado o valor que por ele é cobrado, podendo concluir-se que a finalidade não será compensar o custo deste mas antes arrecadar receita que, por outra via, não era possível.

Deste modo, podem extrair-se, como conclusões principais, por um lado, que a taxa de publicidade é um verdadeiro imposto que sob a veste da bilateralidade, visa obter receita e não cobrir custos com qualquer tipo de serviço prestado, e por outro, que se impõe que o Tribunal Constitucional não se atenha às aparências e vá além destas, fazendo uso da profícua doutrina que sobre este tema se tem pronunciado.

Ainda antes de terminar, não se exige que a conclusão aqui obtida quanto à natureza da taxa de publicidade seja unânime, no entanto, exige-se que o estudo e análise casuística seja mais profunda, no sentido de que, pelo menos, seja mais difícil de abalar a certeza das decisões do Tribunal Constitucional.