



As taxas de ocupação de subsolo (TOS) sem *fumus* de boa regulação: entre a justa repartição de encargos públicos e o custo económico dos consumidores finais

Nuno de Oliveira Garcia*

Maria Rita Nascimento**

Notas prévias:

Os improváveis périplos que caracterizam o ‘sentido da vida’ levaram a que, anos volvidos de uma licenciatura e um mestrado na Universidade de Lisboa, nos quais apenas beneficiei do génio de Pedro Pais de Vasconcelos pelos seus livros, viria com ele a conviver frequentemente durante um período relativamente largo. Primeiro, precisamente nos corredores da Faculdade de Direito enquanto docentes (na falta de melhor palavra que concilie a proficiência de um professor catedrático com a lida de um mero assistente...); depois, quase diariamente, no escritório da Rua Braamcamp que partilhámos durante vários meses e no qual conheci a sua mulher e o seu filho, e nosso colega, Pedro. Desse tempo, retive o seu permanente gosto pela transmissão de conhecimento, a predominância de uma argumentação acutilante, e a boa disposição contagiosa. Os frequentes contatos que ainda mantemos

* Docente na Faculdade de Direito (UL) e Sócio da Gómez-Acebo & Pombo (GA_P).

** Advogada na Gómez-Acebo & Pombo (GA_P).



permitem-me confirmar que tais virtudes se encontram intactas.

NOG

O legado do Professor Doutor Pedro Pais de Vasconcelos não reside apenas do Direito Civil. Encontra-se impregnado na estrutura do próprio Ordenamento Jurídico português, por tudo aquilo que incutiu nas várias gerações que formou academicamente e por todos os jovens profissionais que influenciou. Por um lado, através da sua infinita paciência para ensinar, para acompanhar e incentivar, por outro lado, pelo sentido ético e inconformista, como melhor o próprio Professor o refere em última lição: «Por influência dos livros que fui lendo, dos problemas que fui tendo de resolver, dos diálogos que fui mantendo e do prazer de ensinar, pela missão de preparar as novas gerações de juristas. De as convencer que um jurista é responsável pela procura da Justiça, e que lhe cabe – como Sísifo – o esforço, que nunca acaba, de empurrar, monte acima, o ser para mais perto do dever-ser, e retomar esse esforço sempre e sempre sem nunca chegar a alcançar» — in (2016) *Direito Civil e Natureza das Coisas*, p.21 (cit.). Assim procuraremos fazer; obrigada.

MRN

I. Introdução

I.1 O quadro legal enformador

Perante a declaração do título «as taxas de ocupação sem *fumus* de boa regulação», pode parecer desajustado começarmos pelo respetivo quadro legal enformador; mas, entendemos que assim não



o é. Na verdade, como veremos de seguida, são algumas (não muitas, note-se, e muito menos suficientes)¹ as normas que procuram regular a figura tributária da taxa, tributo marginalizado durante décadas pela doutrina e, essencialmente, pelo legislador. Porém, invariavelmente, tais normas hodiernas são apenas de carácter geral, verdadeiramente *enformadoras*, no sentido de atribuição de uma forma, estrutura ou conformação. Um bom exemplo disso mesmo é que, apesar de existir um Regime Geral das Taxas das Autarquias Locais (RGTA) há mais de uma década e meia, nada, ou muito pouco, temos no nosso país que regule em concreto algumas das taxas locais que mais receita e contencioso proporcionam e provocam. Tal sucede, entre tantos outros exemplos, com a Taxa de Ocupação de Subsolo denominada genericamente por TOS.

Principiemos, assim, pelos diplomas enquadradores, a começar pelo Regime Financeiro das Autarquias Locais e das Entidades Intermunicipais (RFAL), aprovado pela Lei n.º 73/2013, de 3 de setembro. Segundo o artigo 20.º deste regime, os municípios podem criar taxas nos termos do RGTA, obedecendo aos princípios da (i) equivalência jurídica, da (ii) justa repartição dos encargos públicos e da (iii) publicidade, e limitados ao nível da incidência às utilidades prestadas aos particulares, geradas pela atividade dos municípios ou resultantes do benefício económico decorrente da realização de investimentos municipais.

¹ Foi precisamente para demonstrar as dificuldades decorrentes do facto das normas fiscais criadas nas últimas décadas terem na figura do imposto o seu único, ou principal, foco, que escrevemos o Nuno de Oliveira Garcia (Coimbra, 2015)³ *Contencioso de Taxas - Liquidação, Audição e Fundamentação*.



Nos termos do referido RGTAL, aprovado pela Lei n.º 53 -E/2006, de 29 de dezembro, as taxas das autarquias locais são, de acordo com o respetivo artigo 3.º, consideradas e qualificadas como efetivos *tributos* que assentam na (i) prestação concreta de um serviço público local, na (ii) utilização privada de bens do domínio público e privado das autarquias locais, ou (iii) na remoção de um obstáculo jurídico ao comportamento dos particulares, quando tal seja atribuição das autarquias locais, nos termos da lei.

Ainda segundo o RGTAL, agora no artigo 4.º, o valor das taxas das autarquias locais é fixado de acordo com Princípio da Proporcionalidade, que, muito resumidamente, se pode entender como um determinado nível de equilíbrio entre o valor que é entregue a título de taxa paga e a prestação que se recebe (cabendo aqui os casos em que provoca algum tipo de custo ou limitação, e não apenas o recebimento propriamente dito). Este Princípio da Proporcionalidade consagra igualmente um limite da quantificação do valor a pagar; a saber: (i) o custo da atividade pública local, ou (ii) o benefício auferido pelo particular, admitindo-se, em alguns casos, que o valor possa ainda ser fixado (iii) com base em finalidades extrafiscais (por exemplo, relacionadas com a definição de critérios de desincentivo à prática de certos atos ou operações).

Novamente nos termos do RGTAL, desta feita no seu artigo 6.º, as taxas das autarquias locais incidem sobre utilidades prestadas aos particulares ou geradas pela atividade dos municípios, como seja a utilização e aproveitamento de bens do domínio público e privado municipal. Em rigor, essa delimitação já resultava do estabelecido pela Lei Geral Tributária (LGT) há mais de 3 décadas, nomeadamente nos termos do n.º 2 do artigo 4.º onde as taxas (entenda-se, os tributos bilaterais de sinalagma concreto), devem assentar em



corolários de incidência objetiva como a utilização de um bem do domínio público. Por sua vez, esse mesmo entendimento, como não poderia deixar de ser, encontra-se também vertido no já acima mencionado artigo 3.º do RGTAL, quando este dita que as taxas das autarquias locais são tributos que assentam na utilização privada de bens do seu domínio público e privado.

É assim notório que, no bloco de legalidade que autoriza e delimita a possibilidade de criação de tributos por parte dos municípios, se encontra a possibilidade de cobrar uma taxa aos particulares com base na ocupação de domínio público municipal, como sucede, por exemplo, com a TOS que servirá de principal objeto da nossa presente análise. Por outro lado, decorre dessa possibilidade o facto de as taxas de ocupação terem, como métrica do seu sinalagma, a oneração do espaço público municipal. Quer isto dizer que as taxas de ocupação têm, como base da fixação do seu valor económico, a mensuração possível da utilização de espaço público pelos particulares que dele retiram um proveito económico e dos custos que o município suporta pela não utilização ou manutenção do espaço ocupado (ao contrário, por exemplo, das taxas de licenciamento que têm como base o desbloqueio de obstáculo jurídico medido pelos custos do procedimento administrativo). Por outras palavras, como elemento de apuramento do seu valor, as taxas de ocupação têm em consideração o encargo decorrente da não utilização desse mesmo espaço pelo próprio município; o mesmo é dizer, mais coloquialmente, que se remunera/compensa o município pelo facto de este não poder, de forma efetiva, dispor do(s) bem(ns) ocupado(s).



I.II A TOS enquanto tributo bilateral paradigmático sobre a ocupação de domínio público

Considerando que a valoração dos corolários do Princípio da Proporcionalidade obriga à necessidade de verificação de uma equivalência económica inserida na estrutura do tributo, dois elementos são necessários para definir genericamente o valor da TOS; a saber: (i) por um lado, o valor dos encargos que o município tem com os equipamentos (eg., tubagens de vários tipos, caixas técnicas, depósitos, etc.) instalados no subsolo; e, (ii) por outro, o valor médio do m² ocupado com esses equipamentos. Com base nos dois referidos elementos, ter-se-á que estabelecer um valor que procure ressarcir o município por não poder utilizar/ocupar o seu domínio público e privado sem, ao mesmo tempo, fazer cobrar aos contribuintes em montante superior ao que seja verdadeiramente devido.

Nesta sede, cabe ressaltar que a generalidade de operadores de redes que utilizam o subsolo municipal também desempenham e suportam financeiramente atividades, acessórias ou principais, motivadas com essa mesma ocupação, sendo disso bom exemplo a construção, a manutenção, a operação e a exploração de todas as infraestruturas que integram uma determinada rede (que pode até ser uma rede nacional, caso, por exemplo, da Rede Nacional de Distribuição de Gás Natural - RNDGN), ou a promoção da construção, conversão ou adequação e eventual comparticipação de instalações que são propriedade de clientes finais, bem como a assunção de custos relacionados com os equipamentos instalados no subsolo, nomeadamente através da manutenção, reparação, fiscalização e verificação da segurança e bom funcionamento dos equipamentos.



O mesmo se passa, naturalmente, noutras taxas de ocupação, como sejam as que incidem sobre a ocupação do espaço aéreo, com os operadores de transporte de energia elétrica a executar um conjunto de atividades (desde a limpeza, conservação e até pequenas obras civis) de que beneficiam os municípios e a generalidade dos munícipes.

Aos operadores incumbe, ainda e quase sempre, uma obrigação de facultar aos municípios o cálculo das metragens dos cabos, tubos e condutas por si implementados no subsolo do espaço municipal, cooperando, assim, com o poder local no sentido de este não ter de incorrer em gastos de vistorias para avaliação da ocupação do espaço municipal.

Em todo o caso, concretizando todos os quesitos que podem conduzir à fixação do valor da taxa, devem em qualquer caso ser tidos em consideração os seguintes elementos:

- i) Custos, como sejam custos diretos ou indiretos; encargos financeiros e amortizações; futuros investimentos realizados ou a realizar; custo da atividade pública local;
- ii) Assunção dos custos adicionais a longo prazo (CALP);
- iii) Fator(es) de incentivo;
- iv) Fator(es) de desincentivo;
- v) Fator(es) de benefício de alguns munícipes/contribuintes em particular;
- vi) Fundamento(s) de facto, com destaque para o valor médio dos m²; e,
- vii) Fundamento(s) de direito, como seja a justa repartição de



encargos públicos, equiparação a servidões de passagem, etc.

II. O regime possível

II.1 O momento de cobrança da TOS e sua formação contínua

Como vimos, a TOS é uma taxa cobrada com base na oneração por particulares do espaço do domínio público e privado municipal. Isto significa que é um tributo cujo *facto tributário* é de formação contínua ou duradoura e não instantânea (ao contrário, por exemplo, das taxas de licenciamento ou das taxas de portagem, entre tantas outras).²

Com efeito, ao invés dos *factos tributários* de carácter instantâneo

² Sobre o mesmo tema, mas então a propósito de caducidade do direito à liquidação de taxas, *vide* o nosso Nuno de Oliveira Garcia «Sobre as Incertezas da Natureza das Propinas e suas Consequências nas Garantias dos Contribuintes – Comentário ao Acórdão do pleno do STA de 22 de abril de 2015 (processo n.º 01957/13)», in *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal* Ano VIII (2015), 2º vol., pp.184-192, no qual escrevemos que: «Se existe algo de que estamos certos é de que tanto existem impostos como taxas periódicas (veja-se o caso das taxas de comercialização com base nos volumes de negócios), assim como existem impostos e taxas de obrigação única (veja-se, entre tantas outras, o caso da portagem). Talvez se possa mesmo concluir que nas taxas existe uma maior propensão para a obrigação única (ainda que, por vezes, de forma duradoura)» – cf. p. 187 (cit.).



(que se reportam a cada um dos atos concretos praticados pelo contribuinte, não relevando, para tal qualificação, que o sujeito passivo exerça continuada, ou só ocasionalmente, a respetiva atividade) nos factos tributários de formação contínua ou duradoura, o ato praticado pelo particular é contínuo, prolongando-se por períodos temporais que, por facilidade, são divididos em anos fiscais, maioritariamente, correspondentes a anos civis. No caso particular da ocupação de subsolo por tubagens, a ocupação do domínio municipal é um facto de formação contínua, dado que o facto tributário (a ocupação) ocorre durante largos períodos temporais constantes.

Ora, nos tributos de formação contínua ou duradoura quase sempre o respetivo regime aponta, de forma mais ou menos expressa, a sua tributação com periodicidade mensal ou anual, sendo que com a TOS é essa última situação que verificamos acontecer. Não existindo uma regra rígida sobre o tema, pode-se dizer que tal decorre, ainda que indiretamente, da redação do artigo 85.º da Lei do Orçamento do Estado para 2017 (Lei n.º 42/2016, de 28 de dezembro), onde se instituiu a obrigação de comunicação, para as empresas titulares das infraestruturas e para efeitos de liquidação da taxa municipal de ocupação do subsolo, do cadastro das suas redes instaladas no território do respetivo município até 31 de março do ano seguinte, nos termos do n.º 1 do artigo 70.º do Decreto-Lei n.º 25/2017, de 3 de março. Por esse motivo, à imagem do que sucede com as restantes taxas municipais de imputação de periodicidade anual, as TOS devem ser liquidadas com base nas tubagens instaladas no domínio municipal a 31 de dezembro do ano anterior, cuja metragem é anualmente comunicada no decorrer do primeiro trimestre do ano seguinte pelo operador.



Assim, apesar de ao longo do ano civil se poderem verificar alterações na extensão na rede por motivo de ‘obra’, esse acréscimo apenas será tributado com a liquidação do ano civil seguinte. Isto porque, quando uma parcela de domínio público é efetivamente onerada, deparamo-nos com dois tipos de custos: (i) os efetivos, e (ii) os eventuais. Os custos efetivos são, regularmente, passíveis de ser calculados pelos serviços administrativos, pelo que também são regularmente imputados ao particular. Esses custos efetivos apresentam uma ligação direta entre o particular e os encargos efetivos para a administração, pelo que, o seu sinalagma é direto, subjetivo e equivalente.

Ora, enquanto as tubagens não se encontram completamente instaladas, não se pode ter a certeza sobre qual a extensão (metragem) do projeto de obra que virá a ser efetivamente implementada no subsolo. Com efeito, a nosso ver, as tubagens, e outras estruturas, apenas se devem considerar instaladas quando passam a estar enquadradas na rede em serviço, pois até esse momento ainda nos encontramos em mero processo de obra. Até por esse motivo — ie., pelo facto de que a ocupação do domínio municipal poder sofrer alterações ao longo do ano —, os municípios tendem por optar por tributar a ocupação aferida com referência a 31 de dezembro. Com efeito, só nesse momento é que é possível perceber o que era afinal a ocupação projetada e a ocupação efetiva,



sendo que apenas a segunda poderá ser tributada em sede de TOS.³

Constate-se que os potenciais custos resultantes da implementação das tubagens de gás natural para a 'administração local' não são do conhecimento do particular, pelo que a sua validação será extremamente difícil. Ao invés, todos os encargos e ganhos do particular são do conhecimento dos municípios.

Nesta medida, a aplicação de uma taxa, sobretudo de ocupação, com base em meros projetos de construção, pode levar a receita local sem contraprestação efetiva, situação esta que pode ser gerada mesmo sem o conhecimento efetivo dos municípios, provocando-se uma ilegítima tributação de ocupação através de meras projeções de construção. Trata-se, sem dúvida de uma situação em violação do Princípio da Proporcionalidade, posto que, se é certo que uma taxa pode ser cobrada pelos custos efetivos ainda que futuros, já não o pode ser por custos meramente possíveis/eventuais, ou seja, aqueles custos cuja natureza não se conhece, ou pior, assentes em factos

³ Não se estranhando, por isso, que a doutrina sustente que «as taxas servem de compensação a prestações efetivas, sendo por regra exigidas no próprio momento em que essas prestações são provocadas ou aproveitadas pelo sujeito passivo. Sendo efetivas as prestações em que assentam, é inevitável que lhes sejam inerentes custos para a administração ou benefícios para o contribuinte, não representando uma questão controversa, ainda que o possa ser a questão da respetiva quantificação» — cf. Sérgio Vasques (Coimbra, 2008) *O Princípio da Equivalência como Critério de Igualdade Tributária*, p. 447 (cit.).



tributário que podem, ou não, vir a suceder.⁴ Acresce ainda que, independentemente dos elementos de cálculo do valor da taxa, o facto tributário — isto é, o facto gerador da aplicação dos tributos — é um só e o mesmo, ou seja, a ocupação do subsolo, pelo que, sem essa ocupação efetiva, não poderá ser cobrada a taxa.

Em suma, podemos sustentar que a TOS é um tributo bilateral (i) liquidado e cobrado tendencialmente com periodicidade anual, (ii) por referência a estruturas efetivamente instaladas após o término da obra que as implementou (no caso das tubagens, quando estas são integradas na rede em serviço), e com base (iii) em cadastro referente às instalações presentes no município a 31 de dezembro do ano anterior.

II. II Do Procedimento de liquidação da TOS

O procedimento de liquidação da TOS é relativamente simples, como aliás deveriam ser todos os procedimentos de cobrança de taxas municipais. Com efeito, este procedimento deve ter em vista,

⁴ No mesmo sentido: «[s]ó dentro de limites muito estreitos podemos admitir, no entanto, que as taxas sirvam à compensação de prestações administrativas presumidas. Quando a presunção em que um tributo assenta é tão forte que podemos considerar efectiva a prestação administrativa, devemos considerar estar perante taxa; quando a presunção apenas permite considerar provável a prestação administrativa, devemos considerar estar perante contribuição; quando a presunção seja tão frágil que a prestação se mostre apenas possível ou eventual estaremos perante imposto. É uma escala gradativa aquelas que distingue, portanto, as diferentes categorias tributárias» — cf. Sérgio Vasques (Coimbra, 2008), p. 248 (cit.).



não só a fácil compreensão pelos contribuintes da liquidação dos tributos, como também o menor custo administrativo possível para as autarquias, dado que a praticabilidade de uma taxa será uma das suas características mais importantes, para que a mesma seja o mais rentável possível. Se um contribuinte apresenta, no primeiro trimestre do ano seguinte, o seu cadastro completo, terá de ser com base nessa informação que é liquidada a TOS, sob pena de o município ter de recorrer a mecanismos alternativos de determinação para conseguir legitimar a sua atuação de correção.

No que respeita à TOS, propriamente dita, são os seguintes os passos essenciais; a saber:

- i) Durante um determinado ano (ano n), os operadores económicos mantêm a ocupação do espaço municipal com cabos, tubos e condutas, projetando inclusivamente alterações na rede de distribuição, transmissão ou comunicação;
- ii) Durante o 1.º trimestre do ano n+1, os operadores económicos comunicam, para efeitos de liquidação, a totalidade das metragens sujeitas a TOS através do mecanismo escolhido pelo município (tendencialmente e-mail);
- iii) Os municípios recebem essa informação e comparam essas metragens com os seus cadastros;
- iv) Com base nesses elementos, os municípios operam a multiplicação do número de metros lineares pelo valor da taxa fixada no regulamento municipal;
- v) Por fim, é enviada uma única liquidação anual de TOS aos



operadores económicos que assim poderão proceder ao seu pagamento no prazo de 30 dias e realizar a devida repercussão do custo.

II.III Da Repercussão ‘a jusante’ do valor da TOS

A disciplina da repercussão de um tributo, nas suas variantes jurídica e económica, é matéria pouco tratada na doutrina com as consequentes dificuldades na jurisprudência. No campo das taxas essa dificuldade avulta-se na medida em que esta figura tributária é propensa a fenómenos de intermediação e até de empresarialização do processo de liquidação.⁵

Para esse efeito, a TOS é uma taxa neutra na esfera do sujeito passivo, à imagem do que sucede com o IVA, na medida em que a mesma pode ser integralmente repercutida no consumidor final.

Vários motivos existem para que se tenha consagrado um direito à sua repercussão, jurídica e económica, pelos sujeitos passivos como seja a manutenção do valor económico do contrato de concessão que garante a utilização de estruturas de redes nacionais

⁵ Aspeto para o qual tentámos alertar quando nos dedicámos à figura do intermediário na liquidação, e a sua distinção com o substituto, então mais centrados no tema da responsabilidade tributária, em Nuno de Oliveira Garcia (Coimbra, 2015)³, pp. 88-110.



de eletricidade, comunicação ou gás natural.⁶ Nos casos dos operadores económicos cujo relação com o consumidor final não seja direta, estes podem repercutir o valor suportado com a TOS na cadeia de comercialização, até que os comercializadores finais possam repercutir esses mesmos valores nas faturas dos consumidores finais.⁷

É assim que nasce um desafio particularmente complicado para a administração local, que fica dividida entre a sua necessidade financeira de cobrar a taxa e o valor que os seus municípios terão de suportar nas suas faturas de serviços essenciais. Isto porque, na verdade, o valor de TOS cobrado a final nas faturas aos clientes apenas depende dos valores fixados pelos municípios, não decorrendo, portanto, verdadeiramente, de uma escolha dos operadores económicos que apenas os repercutem. Com efeito,

⁶ Devendo-se ressaltar que caducou a disposição prevista no artigo 133.º do Orçamento do Estado para o ano de 2021 que dispunha: «Artigo 133.º: Taxa municipal de direitos de passagem e taxa municipal de ocupação do subsolo: 1 - A taxa municipal de direitos de passagem e a taxa municipal de ocupação de subsolo são pagas pelas empresas operadoras de infraestruturas, não podendo ser cobradas aos consumidores. 2 - O presente artigo tem caráter imperativo sobrepondo-se a qualquer legislação, resolução ou regulamento em vigor que o contrarie. 3 - No primeiro semestre de 2021, o Governo procede às alterações legislativas necessárias à concretização do disposto no n.º 1» (cit.).

⁷ Com efeito, a Resolução do Conselho de Ministros n.º 98/2008, de 8 de abril, estabeleceu, através dos contratos de Concessão de Serviço Público de Distribuição Regional de Gás Natural, que os custos com esta taxa de ocupação do subsolo seriam suportados pelos consumidores de gás natural de cada município, sendo a sua cobrança feita através das faturas de gás natural, e conseqüentemente entregues, na íntegra, ao município.



sempre que um município cobra a TOS anualmente fixada (ou cobra TOS acima desse valor por não ter liquidado anteriormente devido a erro imputável aos seus serviços), o operador económico tem direito a proceder à repercussão integral desses valores no ano seguinte ao pagamento.

O método de repercussão da TOS é regulado pela ERSE, adotando-se um processo nem sempre fácil de se compreender e que ocorre através de um termo de energia e de um termo fixo, em função dos níveis de pressão (baixa pressão menor – entregas para consumos inferiores ou iguais a 10 000 m³ (n) em BP< – e média e baixa pressão maior – entregas para consumos superiores a 10 000m³ (n) em MP e BP>). Esta estrutura é, todavia, idêntica à estrutura dos preços das tarifas de uso das redes de distribuição de gás natural apresentada na fatura dos clientes, que também tem um termo fixo (Euros/mês) e um preço de energia (Euros/kWh).

A questão da repercussão é tanto mais relevante quando podem existir, na prática, situações em que municípios adotam uma diferente interpretação do que consideram ocupação de domínio municipal para efeitos de TOS. Um dos cenários mais frequentes é o dos serviços municipais considerarem, para efeitos e liquidação de TOS, apenas o denominado domínio municipal público e não o domínio municipal privado, tanto mais que vários são os casos em que os ofícios de notificação emitidos – pelos quais os municípios remetem as liquidações da TOS – não fazem a distinção entre ‘comprimento total (m)’ e ‘Comprimento em espaço público (m)’, não diferenciando entre espaço municipal público ou privado.

A este respeito, note-se que os municípios podem liquidar TOS tanto pela ocupação de espaço municipal público, como pelo espaço



municipal privado (ainda que com legitimidade acrescida no primeiro caso), mas temos conhecimento de municípios que têm vindo, por vezes na sequência de contencioso, entender liquidar apenas sobre a ocupação do espaço municipal público, para diminuir o valor a pagar pelos consumidores finais.

Todavia, em casos de tributação adicional sobre períodos fiscais já transatos,⁸ não nos restam dúvidas que só os operadores económicos mantêm o seu direito de repercutir os valores de TOS liquidados adicionalmente.

Essa questão transporta-nos diretamente para um dos principais temas com os quais nos confrontamos; a saber: a dicotomia entre o valor da justa repartição de encargos públicos, presente na taxa fixada pela Assembleia Municipal, e a necessidade do executivo camarário não cobrar aos seus munícipes mais do que a sua capacidade económica permite. Na verdade, não é incomum encontrar um conflito de vontades contrastante resultante de uma ‘visão em túnel’ por parte do órgão municipal com a competência *ex ante* e *ex post*.

Vejamos:

Num primeiro momento, a Assembleia Municipal fixa o valor de TOS a ser cobrado por cada metro linear, devendo ter em consideração os custos acima referidos. Esse cálculo, como qualquer taxa, não tem em consideração o facto de a TOS ser uma taxa neutra, *ie.* uma taxa cujo encargo económico final não é suportado pelo

⁸ Respeitado, naturalmente, as regras gerais de caducidade previstas na LGT e no RGTAL, artigos 45.º e 14.º, respetivamente.



sujeito passivo. De seguida, o Executivo Camarário irá proceder à liquidação da taxa. Pela sua relação direta com os municípios não é raro que o executivo municipal tenha uma diferente sensibilidade daquilo que pode ser economicamente suportado pelos municípios.

Ou seja, enquanto a Assembleia Municipal analisa e pondera as necessidades financeiras do município (pois é essa a sua competência) que deverão ditar o valor da TOS, já o executivo camarário, que conhece, ou deve conhecer, as metragens dos operadores económicos, terá fundamentalmente de se ocupar do mecanismo de repercussão que irá impactar diretamente a população.

Note-se que, dado os Princípios da Indisponibilidade do Crédito Tributário e o da Divisão de Competências Tributárias, a Câmara Municipal não poderá alterar os valores que foram fixados no regulamento municipal de taxas, da mesma forma que também não poderá gerar nos municípios a impossibilidade de estes acederem a serviços essenciais.⁹

Assim, cabe questionar: — como pode suceder que uma liquidação de TOS venha a ocorrer efetivamente a um valor abaixo daquele aprovado pela assembleia municipal e que consta da tabela de taxas publicada?

Em primeiro lugar, pode ter ocorrido um erro dos serviços na aplicação da Taxa, em segundo lugar pode ocorrer uma redução da

⁹ Como é bem sabido, e por demais evidente, o executivo autarca não pode reduzir a alíquota da TOS aprovada pela Assembleia Municipal, e muito menos liquidar com base noutra alíquota.



consideração do domínio municipal ocupado (não se considerando para efeitos de TOS o domínio municipal privado) ou, de forma *ad hoc* e sem qualquer norma habilitante que o permita, pode ocorrer que a TOS seja parcialmente liquidada, durante 4 anos, aumentando assim o valor de tributação futuro, mas mantendo os valores estáveis nos municípios.

Naturalmente, estas opções resultam de uma análise económico-financeira e política pelo executivo camarário, o que significa que, após mudanças geradas por eleições, a posição tomada poderá ser alterada. Ora, nesses casos, bem como em situações de maior urgência financeira, o executivo camarário tende a lançar mão da figura das 'liquidações adicionais'.

Mas, se para os sujeitos ativos (*maxime*, administração tributária) a liquidação adicional consubstancia um instrumento relativamente *simples*, para os particulares poderá levantar uma série de questões, nomeadamente saberem quais os limites dessa liquidação adicional de TOS e se lhes resulta alguma contingência pelo facto de, por motivo que não lhes é imputável, terem suportado um tributo em montante inferior ao devido.

III. Dos limites da liquidação adicional de TOS por facto não imputável ao contribuinte

Nos casos em que o município tenha liquidado TOS em valor inferior ao devido e pretenda, em consequência desse facto, proceder posteriormente a liquidações adicionais, estas encontram-se limitadas pelas seguintes formas de responsabilidade:



- A Responsabilidade Tributária limitada pela caducidade;
- A Responsabilidade Contraordenacional limitada pela ausência de norma impositiva de conduta de correção; e,
- A Responsabilidade por violação de Direito Europeu, quer por possível consideração de auxílio de Estado indireto como por auxílio de Estado resultante de informação dada pelo município.

III.I Da Responsabilidade Tributária limitada pela Caducidade

Na lei tributária encontramos dois elementos temporais que funcionam como limites a *solicitações* de pagamentos por parte do Estado cuja certeza dos particulares há muito ditava que não eram devidos; são eles a (i) caducidade e a (ii) prescrição.

Pode definir-se a *caducidade* como o instituto através do qual os direitos que, por força da lei ou de convenção das partes, se devem exercer dentro de certo prazo, se extinguem pelo seu não exercício durante o mesmo período. Este instituto tem por fundamento vetores como a certeza e a ordem pública, vistos no sentido de que é necessário que, ao fim de certo lapso de tempo, as situações jurídicas se tornem certas e inatacáveis.

No que diz respeito ao direito tributário, o regime da caducidade do direito à liquidação de tributos encontra consagração da regra



geral no artigo 45.º da LGT¹⁰, prevendo um prazo de 4 anos. Isto significa que a notificação da liquidação ao contribuinte tem de ocorrer dentro do mencionado prazo contado do facto tributário,¹¹ sob pena de operar a caducidade de tal direito da administração tributária.¹² Tratando-se as taxas de obrigações tributárias,¹³ estão sujeitas ao regime da LGT, motivo pelo qual afirmar que os tributos em causa se consubstanciam numa taxa leva-nos a aplicar o já mencionado prazo de caducidade do artigo 45.º da LGT e artigo 14.º do RGTAL.¹⁴

Pois bem, o instituto da caducidade não é um instituto ou conceito

¹⁰ Que dispõe no sentido de que: «[o] direito de liquidar os tributos caduca se a liquidação não for validamente notificada ao contribuinte no prazo de quatro anos, quando a lei não fixar outro» (cit.).

¹¹ «O início da contagem do prazo de caducidade ocorre, em regra, com a produção do facto gerador» – Cf. José Maria Pires, in coord. VV (Coimbra, 2015) *Lei Geral Tributária Anotada e Comentada*, anotação ao artigo 45.º (cit.).

¹² O prazo de caducidade em análise justifica-se por razões objetivas de segurança jurídica, tendo o propósito último de gerar a definição da situação do obrigado tributário num prazo razoável, cujo decurso conduz à preclusão do direito do Estado de promover a liquidação dos impostos que lhe sejam eventualmente devidos.

¹³ Nos termos do artigo 1.º da LGT.

¹⁴ «As dívidas tributárias prescrevem, salvo o disposto em lei especial, no prazo de oito anos contados, nos impostos periódicos, a partir do termo do ano em que se verificou o facto tributário e, nos impostos de obrigação única, a partir da data em que o facto tributário ocorreu, exceto no imposto sobre o valor acrescentado e nos impostos sobre o rendimento quando a tributação seja efetuada por retenção na fonte a título definitivo, caso em que aquele prazo se conta a partir do início do ano civil seguinte àquele em que se verificou, respetivamente, a exigibilidade do imposto ou o facto tributário» (cit.).



originário do Direito Público¹⁵ e, muito menos, do Direito Tributário, não podendo ser interpretado *tout court*, sem o recurso às disposições do Código Civil. Veja-se, para esse efeito, o disposto no artigo n.º 2 do artigo 298.º do Código Civil, segundo o qual «[q]uando, por força da lei ou por vontade das partes, *um direito deva ser exercido dentro de certo prazo*, são aplicáveis as regras da caducidade, a menos que a lei se refira expressamente à prescrição» (cit., itálico nosso). Efetivamente, é da norma constante do artigo n.º 2 do artigo 298.º do Código Civil que decorre a ligação entre o direito e o limite ao seu livre exercício pelo instituto da caducidade. Aplica-se, portanto, a direitos sujeitos a um termo,¹⁶ direitos que envolvem uma atuação e não aos chamados direitos absolutos.¹⁷

Neste sentido, aliás, milita o raciocínio de que a caducidade, ao contrário da maioria dos prazos de atuação, contém em si um conteúdo sancionatório. Tal conteúdo obsta, *ipso iure*, ao usufruto da permissão normativa específica de aproveitamento da posição jurídica de *vantagem*, ou do bem jurídico previsto. Ao invés, o decorrer normal de prazo de atuação irá impossibilitar uma ação – seja o reconhecimento de uma situação material, o recebimento de uma prestação, ou a exigência de determinado conteúdo – sendo

¹⁵ Com efeito, importa não olvidar a este respeito que no ordenamento jurídico português a caducidade tem origem no ‘Código de Seabra’ de 1867, mais tarde evoluído para o Código Civil de 1966, e só nos finais do século XX incutida no Direito Público.

¹⁶ Em sentido contrário *vide* Rui Marques, «A Caducidade do Direito de Liquidação do Imposto» in *Vida Económica*, s.d., p. 20, onde o Autor apenas considera os direitos potestativos.

¹⁷ Sejam eles *erga omnes*, *in personem* ou *rights in rem*.



que nenhum dos referidos elementos parte da mesma posição de vantagem normativamente criada, como acontece com os direitos.

Pelo que, já reconhecemos a aplicação da caducidade ao direito de liquidação e a quem é que esse limite é dirigido, faltando apenas integrar esse instituto na relação entre o particular e o livre exercício dos deveres da Administração quanto à TOS. Ora, sendo esta um tributo de formação contínua e com periodicidade anual, a formação do seu facto tributário completo ocorre no dia 31 de dezembro, sendo esse o momento que irá ditar o início da contagem da caducidade.

III.II Da responsabilidade contraordenacional limitada pela ausência de norma impositiva de conduta de correção

Não será demais ressaltar que os operadores económicos (sujeitos passivos) têm de cumprir com todas as obrigações legais a que se encontram adstritos, nomeadamente a submissão atempada de todas as declarações de metragens com informação correta. Por outro lado, o município é a entidade responsável por proceder à liquidação do tributo e deve, inclusivamente, partir das comunicações dos contribuintes, como vimos. Desta forma, entendemos não existir nenhuma obrigação legal dos operadores económicos (sujeitos passivos) em comunicar eventuais lapsos de liquidação da TOS por parte do município. Mais especificadamente, não vislumbramos enquadramento dos operadores económicos (sujeitos passivos) dentro dos seguintes tipos infracionais sujeitos a coimas tributárias:

- Artigo 113.º do RGIT: Recusa de entrega, exibição ou



apresentação de escrita e de documentos fiscalmente relevantes;

- Artigo 114.º do RGIT: Falta de entrega da prestação tributária;
- Artigo 116.º do RGIT: Falta ou atraso de declarações tributárias;
- Artigo 117.º do RGIT: Falta ou atraso na apresentação ou exibição de documentos ou de declarações e de comunicações.

III.III Responsabilidade por violação de Direito Europeu, quer por possível consideração de auxílio de Estado indireto como por auxílio de Estado resultante de informação dada pelo Município

III.III.I Introdução

Na atualidade, quando aferimos a responsabilidade tributária de particulares com a administração pública, temos sempre de ter em consideração o regime de direito europeu e, bem assim, dos Auxílios de Estado (AE). Esta necessidade decorre do facto de Portugal, maioritariamente por negligência e não por uma vontade expressa de benefício, ter vindo a conhecer um contencioso cada vez maior em sede de AE, à imagem do que tem ocorrido um pouco por toda a



União Europeia (UE).¹⁸

Assim, naquilo que releva para os AE em matéria tributária sempre se terá de ressaltar que a figura do AE foi criada como um meio para prevenir o protecionismo,¹⁹ sendo que o seu âmbito tem vindo a evoluir no sentido de se tornar uma reação contra a competição tributária desfavorável entre Estados. Isto porque apesar das assimetrias entre Estados,²⁰ existe o princípio na UE de que todas

¹⁸ Como motivo para as investigações sobre AE tidas pela CE, *vide* Shearman & Sterling (antitrust client publication): «EU Investigates Tax Rulings for Breach of State Aid Rules» – 4 de fevereiro de 2015, disponível em: <http://www.shearman.com/~media/Files/NewsInsights/Publications/2015/02/EU-Investigates-Tax-Rulingsfor-Breach-of-State-Aid-Rules-Antitrust-020415.pdf>, quando os mesmos afirmam que: «Reforms that came into force in July last year have resulted in a dramatic fall in the number of State aid notifications made to the Commission. This has freed resources for a larger number of ‘*ex officio*’ investigations. The Commission has signaled its willingness to use this capacity to pursue public policy objectives via State aid that are not driven purely by competition concerns. The motivation of the Commission to do this stems from two main sources. First, following the financial crisis, there is the wider public concern with ‘aggressive’ tax planning (...) The second factor is the longstanding political frustration within the Eurozone about tax competition between Member States», com base no discurso de Joaquin Almunia: «Some highlights from EU competition enforcement» - SPEECH/14/608, IBA 18th Annual Competition Conference, 19 de Setembro de 2014, Florença, onde o mesmo acrescenta, na p. 4, que: «The new State aid guidelines and procedures are designed to support Europe-wide efforts to boost growth and create jobs, and to promote what I call ‘good aid’ – that is, measures that improve the quality of public spending – and fairness in the way taxes treat companies operating under similar circumstances» (cit.).

¹⁹ Ruth Mason, «Tax Rulings as State Aid FAQ», in (2017) *Tax Notes*, janeiro, p. 452.

²⁰ Ruth Mason, «Tax Rulings as State Aid FAQ», in (2017), p. 452.



as empresas devem ser tributadas uma só vez (*single-tax principle*) e o AE é hoje uma forma de manter esse mesmo princípio.²¹

O artigo 107.º do Tratado de Funcionamento da União Europeia (TFUE) afirma que os AE são incompatíveis com o mercado interno, sendo por isso contrários ao Direito da União Europeia, salvas raras exceções, previstas no TFUE.²²

Para os Estados Membros (EM) reconhecerem que foi atribuído um AE, a jurisprudência do Tribunal de Justiça da União Europeia (TJUE) avança os pressupostos que compõem a figura do AE: «o artigo 92.º tem por objetivo evitar que eventuais vantagens consentidas pelas autoridades públicas, sob diversas formas, falseiem ou ameacem falsear a concorrência favorecendo certas empresas ou certas produções» (cit.).²³

Desta citação, retira-se que os pressupostos cumulativos para AE eram, na década de '70 do século passado:

- i) uma vantagem (não avançando o critério de *seletividade*)²⁴;

²¹ Na medida que, em casos de dupla não tributação, a figura do AE concede à CE a competência para averiguar a vantagem em causa.

²² Na versão 2012/C 326/01, publicada em JO nº C 326 de 26/10/2012 p. 0001 – 0390.

²³ Caso C-173/73: Itália v. Comissão, ECLI:EU:C:1974:71, prg. 26.

²⁴ Que se inferia da descrição do artigo a determinadas empresas, não sendo bem um qualificativo da vantagem *per se*, mas antes da própria atuação. Como é sabido, a seletividade é hoje uma das partes mais relevantes da análise do conceito e reproduz a qualificação da vantagem, demonstrando cabalmente o beneficiário da medida em causa.



- ii) consentida pela autoridade pública (donde se retira que não era necessária uma atuação direta, mas que bastaria um comportamento concludente, uma informação vinculativa, ou qualquer outra forma de manifestação indireta da vontade do Estado, bem como poderia ser emanada por toda a administração, não se restringindo o conceito ao trabalho da administração direta);
- iii) que falseiem ou ameacem falsear a concorrência (não sendo aqui acrescentada a possibilidade de distorção do mercado interno); e
- iv) favorecendo certas empresas ou produções.

Para além do TFUE e da jurisprudência do TJUE, a CE também formula alguns comunicados com o fim de clarificar o entendimento do conceito, através de uma súmula jurisprudencial²⁵, bem como de alguma interpretação própria. Esta faceta interpretativa da CE traz consigo uma impossibilidade de aplicação *plurisubjetiva*, dado que apenas a poderá vincular a si mesma.

No entanto, apesar da instabilidade presente na interpretação do conceito de AE, dada a sua importância na manutenção do mercado interno da União Europeia (UE), a CE tem vindo a dar início a uma série de procedimentos por alegada ocorrência de AE, na vertente fiscal, juntando algumas considerações aos pressupostos *supra* identificados.

²⁵ Como é o caso de «*Notice on the application of State aid*», publicado em JO n.º C-384, 1998, hoje substituído pelo «*Notice on the notion of State aid as referred to in Article 107(1) TFUE*» publicado em JO n.º C-262/1 de 19 de julho de 2016.



São precisamente essas considerações que nos levam a ponderar que poderá a tributação de TOS em valor inferior ao que resulta do regulamento municipal (realidade que não sabemos que ocorre, mas que é apenas uma mera possibilidade) consubstancia um AE indireto, apesar de sabermos que a TOS é um tributo economicamente neutro para os sujeitos passivos.

Hoje em dia, como pressupostos para preencher o conceito de AE, a CE avança quatro condições:

- a) Deve haver uma intervenção por parte do Estado ou através dos seus recursos;
- b) A intervenção deve conter a capacidade de afetar as trocas comerciais entre EM;
- c) Deve conferir uma vantagem seletiva a uma empresa; e
- d) Deve distorcer ou ameaçar distorcer a concorrência.

Para além da dificuldade de reconhecer a diferença entre o segundo e o quarto pressuposto, dado que ambos se consubstanciam numa capacidade de afetação da concorrência no mercado interno, encontramos uma redução do ónus probatório da UE. Essa redução tem lugar porque se pode inferir desta definição que, se a vantagem presume a seletividade e a distorção das regras do mercado presume a violação das regras de concorrência, então a CE apenas terá de provar uma vantagem, que é contrária às regras de mercado e estaria preenchida a figura de AE, sendo que metade dos seus pressupostos seriam presumidos.

Sabendo a *ratio* da figura, voltemos agora ao conceito AE, na vertente fiscal. Pois bem, um AE, nos termos do artigo 107.º, n.º 1,



do TFUE, pode ser concedido através de qualquer forma: dolosa, negligente, por ação ou por omissão. No presente caso, e salvo melhor opinião, a forma como esses requisitos devem ser preenchidos tem por base um acórdão específico do TJUE²⁶ e traduz-se na verificação de:

- i) uma intervenção Estatal, ou através de recursos do Estado;
- ii) essa mesma intervenção deve conter a possibilidade/ser suscetível de afetar as trocas de mercado entre EM;
- iii) conferindo uma vantagem seletiva ao seu beneficiário; e
- iv) distorcendo ou ameaçando distorcer as regras da

²⁶ Caso C-399/08 P – *Comission vs. Deutsche Post*. Na versão portuguesa, dispõe o acórdão que: «[a] título preliminar, há que recordar que, segundo jurisprudência assente, a qualificação de «auxílio» na acepção do artigo 87.o, n.º 1, CE exige que todos os requisitos a que se refere essa disposição estejam preenchidos (acórdãos de 21 de Março de 1990, Bélgica/Comissão, dito *Tubemeuse*, C-142/87, Colect., p. I-959, n.º 25; de 1 de Junho de 2008, Chronopost e La Poste/Ufex e o., C-341/06 P e C-342/06 P, Colect., p. I-4777, n.º 125; e de 17 de Julho de 2008, *Essent Netwerk Noord* e o., C-206/06, Colect., p. I-5497, n.º 63)» e «[a]ssim, para que uma medida nacional possa ser qualificada de auxílio de Estado, em primeiro lugar, deve tratar-se de uma intervenção do Estado ou através de recursos do Estado, em segundo lugar, essa intervenção deve ser susceptível de afectar as trocas comerciais entre os Estados-Membros, em terceiro lugar, deve conceder uma vantagem ao seu beneficiário e, em quarto lugar, deve falsear ou ameaçar falsear a concorrência (v., neste sentido, nomeadamente, acórdãos de 23 de Março de 2006, *Enirisorse*, C-237/04, Colect., p. I-2843, n.ºs 38 e 39; de 30 de Março de 2006, *Servizi Ausiliari Dottori Commercialisti*, C-451/03, Colect., p. I-2941, n.o 56, e de 17 de Novembro de 2009, *Presidente del Consiglio dei Ministri*, C-169/08, Colect., p. 10821, n.o 52)» (cit.).



concorrência.

Desta definição é possível retirar duas condições *a priori*: em primeiro lugar que os elementos de constituição da figura são cumulativos e em segundo lugar que existe uma relação de prejudicialidade entre eles.

Uma das formas possíveis de realizar a *vantagem* é através de *poupança fiscal*, ou seja, a atuação do Estado decresce a perda que seria tida pela empresa em impostos ou taxas. A vantagem, nos casos específicos do AE fiscal, é dada em sentido negativo, o que quer dizer que não é entregue uma quantia pecuniária a qualquer título, mas que se permite uma ausência de gasto, que representa um potencial de investimento ou lucro. Assim, sempre que estamos perante um AE, na forma fiscal, estamos perante uma poupança tributária permitida casuisticamente por um EM que gera uma vantagem indevida à empresa no mercado interno.

Numa análise mais superficial do tema, considerando que o valor entregue à Autarquia pelos operadores económicos (sujeitos passivos) diminui face às metragens consideradas pelos operadores, poderíamos, *prima facie*, dizer que se encontrava preenchido o critério da vantagem. No entanto, como sabemos, todo o custo tido com a TOS é repercutido nos comercializadores.

Ora, mesmo em casos de AE fiscal, a própria CE parece não permitir uma separação causal entre os elementos como meio de consagrar o ilícito, ou seja, terá de ser a vantagem seletiva a gerar a distorção das regras de mercado, e não uma atuação do próprio particular, sob pena de imputarmos ao Estado a ilicitude da atuação do particular. Desta ideia nasce um quinto elemento da análise do AE. Esse possível elemento trata-se do nexo de causalidade entre a



vantagem e a distorção ou possível distorção.

Este critério de análise não comporta em si mesmo um pressuposto do preenchimento do conceito de AE, mas tal não quer dizer que o mesmo não seja parte integrante da análise de cada parâmetro. Mais se infere, que a observação deste critério enquanto pressuposto de análise dos pressupostos do AE, dada a presunção que contém, deve ser ilidida pelo EM e não pela CE, dando-se, graças à presunção, uma inversão do ónus da prova quanto à causalidade dos elementos.

Assim sendo, aquilo que deve ser demonstrado pela CE²⁷ em casos de AE fiscal será: quais os recursos do Estado que foram utilizados, se a atuação foi tida pelo Estado, de forma a conferir uma vantagem, demonstrando a seletividade dessa vantagem, com, pelo menos, a possibilidade de afetar as trocas comerciais, bem como de distorcer as regras de concorrência.

Desta ideia nasce uma outra preocupação, é que a própria interpretação das disposições da jurisprudência pela CE apresenta uma finalidade de natureza política e não meramente uma interpretação de direito. Afirma-se isto porque, ainda que o conceito de AE seja objetivo, a política dos AE claramente não o é.

Nesse sentido, as disposições dos acórdãos do TJUE que poderiam ser lidas de uma forma mais restritiva passam a ter uma maior abrangência.

²⁷ Elizabeth A. Jone, «State Aid in the EU through Tax Rulings and Transfer Pricing» (2016) *Law School Student Scholarship*. Paper 911, disponível em: http://scholarship.shu.edu/student_scholarship/911 - p. 5.



Vários autores internacionais,²⁸ chamam a atenção para um exemplo claro do que é esta dissonância olhando para o critério da *seletividade*.²⁹ Este critério encontra-se dividido entre seletividade regional e material. A seletividade material é, por sua vez, dividida entre em seletividade material de *jure*³⁰ e a seletividade material *de*

²⁸ Andrea Biondi e Oana Stefan, «The Notice on the Notion of State Aid: every light has its shadow», (2017) *King's College London Dickson Poon School of Law Legal Studies Research Paper Series: Paper n.º 2017-18*, ponto n.º 3.4.: «it is understandable for the Commission to try to 'rationalize' the abundant quantity of case law on state aid, but while on one hand this might be an arduous task as – with all due respect – not every single judgment of the Court is crystal clear and on the other, it is tempting to ascribe to the Court findings that might not necessarily be there» (cit.).

²⁹ Com base no parágrafo n.º 121, *Comunicação Sa.38945* (2015/C) (ex 2015/NN), publicada em J.O. C-258/2016 a 5 de julho de 2016, com base na decisão de abertura de investigação n.º IP/15/6221 de 3 de dezembro de 2015: «De jure selectivity results directly from the legal criteria for granting a measure that is formally reserved for certain undertakings only (for instance: those having a certain size, active in certain sectors or having a certain legal form; companies incorporated or newly listed on a regulated market during a particular period; companies belonging to a group having certain characteristics or entrusted with certain functions within a group; ailing companies; or export undertakings or undertakings performing export-related activities). *De facto* selectivity can be established in cases where, although the formal criteria for the application of the measure are formulated in general and objective terms, the structure of the measure is such that its effects significantly favour a particular group of undertakings (as in the examples in the preceding sentence)» (cit.).

³⁰ Segundo o *Notice on the application of State aid*, publicado em JO n.º C-384, 1998, hoje substituído pelo *Notice on the notion of State aid as referred to in Article 107(1) TFUE* publicado em JO n.º C-262/1 de 19 de julho de 2016, «A seletividade de jure resulta diretamente dos critérios jurídicos para a concessão de uma medida que está formalmente reservada apenas a certas empresas», p. 27 (cit.).



facto.³¹ Quanto à definição de seletividade *de facto*, encontramos alguma controvérsia. Para ilustrar esse *facto*,³² deve analisar-se do caso *Autogrill Espanha v. Comissão*.³³

Nesse mesmo caso era discutida a seletividade de uma medida que permitia a amortização do *goodwill* financeiro a empresas espanholas que tivessem adquirido participações de empresas sediadas noutros EM. Esse mesmo benefício não seria atribuído a empresas que tivessem levado a cabo aquisições dentro do território espanhol.

A CE considerou que se estava perante AE dado que esse benefício era uma derrogação do sistema tributário geral espanhol. O TJUE anulou essa decisão da CE e lançou um novo critério de seletividade, afirmando que a mera existência da derrogação do sistema não significa que a medida favorece, necessariamente, determinadas empresas ou produções de serviços, nos termos do Direito da União Europeia, dado que a medida poderia ser utilizada por qualquer empresa. Ainda foi salientado que esta derrogação do regime espanhol não estava direcionada a nenhuma categoria de empresas em particular, mas a uma categoria de transações económicas o que

³¹ Segundo o *Notice on the application of State aid*, publicado em JO n.º C-384, 1998, hoje substituído pelo *Notice on the notion of State aid as referred to in Article 107(1) TFUE* publicado em JO n.º C-262/1 de 19 de julho de 2016 «[a] seletividade de *facto* pode resultar de condições ou barreiras impostas pelos Estados-Membros que impeçam que determinadas empresas beneficiem da medida», p. 28 (cit.).

³² Andrea Biondi e Oana Stefan, «The Notice on the Notion of State Aid: every light has its shadow» in *King's College London Dickson Poon School of Law Legal Studies Research Paper Series: Paper n.º 2017-18*, ponto n.º 3.4.

³³ Caso T-219/10, de 7 de novembro de 2014, ECLI:EU:T:2014:939.



não preenchia o conceito de seletividade.³⁴

A CE consegue, desta forma, uma interpretação mais abrangente que aquela que foi dada pela jurisprudência.³⁵

Como foi referido anteriormente, os poderes da CE não permitem que a mesma dê lugar a interpretações inovadoras perante a letra dos Tratados. Isto não é o mesmo que dizer que a CE não pode dar lugar a interpretações extensivas ou restritivas da letra da lei, apenas

³⁴ Prg. n.º 32, 44 e 45 do Acórdão T-219/10: 32 - «No entanto, mesmo quando, no âmbito do quadro de referência, surge essa diferença de tratamento entre situações factuais e jurídicas comparáveis, segundo jurisprudência constante, o conceito de auxílio de Estado não abrange as medidas estatais que introduzem uma diferenciação entre empresas, e que, portanto, são, a priori, seletivas, quando essa diferenciação resulta da natureza ou da economia do sistema de imposições em que se inscrevem.» / 44 – “Ora, quando a medida em causa, apesar de constituir uma derrogação ao regime fiscal comum ou «normal», é potencialmente acessível a todas as empresas, não se pode proceder à operação que consiste em comparar, à luz do objetivo prosseguido pelo regime comum ou «normal», a situação jurídica e factual de empresas que possam beneficiar da medida com a de empresas que dela não possam beneficiar» / 45 – «Resulta do que precede que, para que a condição de seletividade esteja preenchida, deve, em todos os casos, ser identificada uma categoria de empresas, que sejam as únicas beneficiadas pela medida em causa e que, na hipótese acima prevista no n.º 44, a seletividade não pode resultar da mera constatação de que foi estabelecida uma exceção a um regime comum ou «normal» de tributação» (cit.).

³⁵ Acórdão do Tribunal Geral de 29 de setembro de 2000, *CETM/Comissão*, T-55/99, Colet., p. II-3207, n.ºs 39, 40 e 47; Caso C-279/08, *Comissão/Países Baixos*, de 8 de setembro de 2011, Colet., p. I-7671, n.º 62; Caso C-143/99, *Adria-Wien Pipeline e Wiertersdorfer & Peggauer Zementwerke*, ECLI:EU:C:2001:598; Caso C-88/03, *Portugal/Comissão*, de 6 de setembro de 2006, Colet., p. I-7115, n.º 54 (a título de exemplo).



não pode alterar o seu sentido. Quando o sentido de uma norma é alterado estamos perante uma interpretação da CE que não vincula agentes terceiros à mesma.

Sendo que estamos sob o signo de Direito Europeu, cabe analisar que, à imagem do que sucede com o Direito Internacional Público existem dois níveis de força, quanto à vinculatividade do Direito: Direito em sentido forte e Direito em sentido fraco (*hard law* e *soft law*). No Direito Europeu a afirmação de que determinada fonte é emanada ao abrigo do *hard law* permite afirmar que a mesma tem uma força absoluta, ou seja, uma aplicação *erga omnes*. Por outro lado, uma fonte de *soft law* deverá apenas vincular aquele que a emanou, podendo, eventualmente, servir de *guideline* a agentes terceiros.

III.III.II Da verificação de uma vantagem

De acordo com a CE,³⁶ para reconhecer a vantagem seletiva é

³⁶ Com base no acórdão C-172/03 Heiser, de 3 de março de 2005, ECLI:EU:C:2005:130, parágrafo n.º 40: «Importa recordar, a este propósito, que, segundo jurisprudência constante, o artigo 92.º, n.º 1, do Tratado impõe que se determine se, no quadro de um dado regime jurídico, uma medida nacional é susceptível de favorecer «certas empresas ou certas produções» relativamente a outras empresas que se encontrem, na perspectiva do objectivo prosseguido pelo referido regime, numa situação factual e jurídica comparável. Em caso afirmativo, a medida preenche a condição de selectividade que é constitutiva do conceito de auxílio de Estado previsto nessa disposição [...]», parágrafo n.º 42: «Com efeito, a



necessário avaliar se a atuação do Estado gerou um favorecimento a determinada empresa (vantagem) em comparação com outras empresas à luz de critérios objetivos (seletividade). Esta comparação que tem lugar com elementos objetivos é realizada tendo em conta empresas em situações legais e factuais semelhantes.

Com base na jurisprudência do TJUE³⁷ a CE desenvolveu uma avaliação tripartida, na avaliação da seletividade para os casos de AE de natureza fiscal. Em primeiro lugar, é identificado o sistema de referência. Em segundo lugar, é determinado se a medida em questão constitui uma derrogação do sistema de referência e, por fim, é averiguado se a medida é justificada pela natureza ou pela

circunstância de o número de empresas passível de beneficiar da medida em causa ser muito significativo, ou de essas empresas pertencerem a sectores de actividade diferentes, não basta para pôr em causa a sua natureza selectiva e, portanto, para afastar a qualificação de auxílio de Estado» e parágrafo n.º 54: “Com efeito, importa recordar que, segundo jurisprudência assente, a circunstância de um Estado-Membro procurar aproximar, através de medidas unilaterais, as condições de concorrência de um determinado sector económico das existentes noutros Estados-Membros não retira a estas medidas a natureza de auxílios» (cit.).

³⁷ Nos processos apensos C-78/08 e C-80/08 *Paint Graphos*, publicado JO C-116, de 9 de maio de 2008. Parágrafo n.º 49: «A qualificação de uma medida fiscal nacional como ‘selectiva’ supõe, num primeiro tempo, que ela identifique e examine previamente o regime fiscal comum ou «normal» aplicável no Estado-Membro em causa. É em relação a este regime fiscal comum ou «normal» que se deve, num segundo tempo, apreciar e estabelecer o eventual carácter selectivo da vantagem concedida pela medida fiscal em causa, demonstrando que esta medida derroga o referido regime comum, na medida em que introduz diferenciações entre operadores económicos que se encontram, à luz do objectivo prosseguido pelo sistema fiscal do Estado-Membro em causa, numa situação factual e jurídica comparável» (cit.).



finalidade do sistema de referência em causa. Neste terceiro teste, o ónus da prova encontra-se do lado do EM em causa.³⁸

Então começemos por aferir da vantagem³⁹, dando primazia à definição de Michel Collet, que define uma vantagem como um benefício económico conferido pelo Estado, através de um tratamento especial que não teria sido recebido no normal decurso da atividade negocial da empresa. Parece-nos ser uma definição particularmente feliz por encontrar em si todos os tipos de vantagem possíveis e que compõe as várias formas de preenchimento da letra do Tratado.

Quando no artigo 107.º, n.º 1, o TFUE refere-se a vantagem, não indica o método de apuramento dessa mesma vantagem, e é nesse sentido que os métodos de apuramento de ‘vantagem’ foram enumerados pela jurisprudência do TJUE.

Ora, para apurar desta vantagem é normalmente utilizado o *market economy operator test*.⁴⁰ De acordo com este critério é necessário apurar se existe uma vantagem de mercado da empresa

³⁸ Carta da CE Comunicação Sa.38945 (2015/C) (ex 2015/NN), publicada em J.O. C-258/2016 a 5 de julho de 2016, com base na decisão de abertura de investigação n.º IP/15/6221 de 3 de dezembro de 2015 prg. 66 e 67 – adiante a comunicação.

³⁹ Cf. Michel Collet «EU State aid debate: Who’s wrong between the US/EU multinationals, EU Member States, the EU Commission, EU law, OECD arm’s length principle and the U.S. Treasury?» in (2017) *Tax Review*, n.º 336, 13 de março, para quem «an economic advantage is qualified where the beneficiary benefits from a treatment that he would not have received in the normal course of business (i.e. without the State intervention)» (cit.)

⁴⁰ Como já foi utilizado no caso: C-30/94, no qual se baseia a CE, no seu Comunicado, parágrafos n.ºs 60-62.



que, sem a ajuda do Estado, não teria sido conseguida. Este teste avalia se, em circunstâncias semelhantes, um investidor privado, de tamanho comparável, que opera em condições normais de mercado, seria possível ter efetuado tal investimento.⁴¹ Neste caso, podemos concluir que não é dada nenhuma vantagem direta de mercado aos operadores económicos (sujeitos passivos), pelo que é ultrapassada a primeira avaliação.

III.III.III Da existência de Seletividade

O sistema de referência constitui a referência em função da qual a seletividade de uma medida é apreciada.⁴² Essa referência é composta com base nos critérios objetivos (efeitos e não motivos) aplicáveis. Esses critérios consistem no âmbito de aplicação do sistema, as condições em que o mesmo se aplica, os direitos e obrigações aplicáveis *in casu*, bem como especificidades técnicas.⁴³ Esta é a regra geral aplicável a todos os casos de AE.

No entanto, existem outros requisitos que são avançados para os

⁴¹ Parágrafo n.º 74, da Carta da CE Comunicação Sa.38945 (2015/C) (ex 2015/NN), publicada em J.O. C-258/2016 a 5 de julho de 2016, com base na decisão de abertura de investigação n.º IP/15/6221 de 3 de dezembro de 2015.

⁴² Prg. n.º 132 “Notice on the application of State aid”, publicado em JO n.º C-384, 1998, hoje substituído pelo “Notice on the notion of State aid as referred to in Article 107(1) TFUE” publicado em JO n.º C-262/1 de 19 de julho de 2016.

⁴³ Prg. n.º 133, da Comunicação *Notice on the application of State aid*, publicado em JO n.º C-384, 1998, hoje substituído pelo “Notice on the notion of State aid as referred to in Article 107(1) TFUE” publicado em JO n.º C-262/1 de 19 de julho de 2016.



casos de AE fiscal em particular, nomeadamente: a matéria coletável, os sujeitos passivos, o facto gerador do imposto e as taxas de imposto. O sistema de referência é, em princípio, a própria tributação.⁴⁴

Quando a CE afirma que a medida não é justificada pelas exceções do TFUE, significa que as próprias normas do Tratado também fazem parte do sistema de referência. Assim, as regras que devem ser seguidas como sistema de referência, sob pena de falsear a concorrência, incluem as regras de violação de mercado. Ao não enumerar estas regras, não é possível compreender qual é o verdadeiro *level playing field* que deveria existir na situação concreta, logo não há uma análise profunda da seletividade.

Depois de identificado o sistema de referência, deve ser constatado se teve lugar uma derrogação do mesmo, este é o segundo critério de análise da seletividade. A CE afirma⁴⁵ que a identificação da vantagem económica é em si suficiente para aplicar uma presunção de seletividade.

É de reparar que esse conceito de ‘vantagem’ identificado não é observado pelo ponto de vista do particular (poupança, redução de custos, maior possibilidade de investimento, maior margem de atuação no mercado), mas sim do lado do Estado (perda de receitas

⁴⁴ Prg. n.º 134, da Comunicação *Notice on the application of State aid*, publicado em JO n.º C-384, 1998, hoje substituído pelo “Notice on the notion of State aid as referred to in Article 107(1) TFUE” publicado em JO n.º C-262/1 de 19 de julho de 2016.

⁴⁵ Com base nos casos C-15/14 P *Commission v MOL* ECLI:EU:C:2015:362, parágrafo n.º 60 e Caso T-385/12 *Orange v Commission* ECLI:EU:T:2015:117.



que lhe eram devidas). Mas, *a contrario sensu*, a ‘seletividade’ é apurada do ponto de vista do particular; vejamos:

«In relation to that second step of the selectivity analysis, whether a tax measure constitutes a derogation from the reference system will generally coincide with the identification of the advantage granted to the beneficiary under that measure. Indeed, where a tax measure results in an unjustified reduction of the tax liability of a beneficiary who would otherwise be subject to a higher level of tax under the reference system, that reduction constitutes both the advantage granted by the tax measure and the derogation from the system of reference» (cit.).⁴⁶

Dessa forma, para apurar da derrogação do sistema de referência, a CE afirma que a seletividade da medida coincide normalmente com a vantagem que foi dada, numa tradução direta. Se uma medida fiscal constitui uma derrogação do sistema de referência, irá normalmente coincidir com a identificação da vantagem concedida ao beneficiário por força dessa medida.

Assim, à semelhança desse caso, existe o risco de se considerar que a vantagem atribuída foi a perda de receitas do Estado. A perda de receita do Estado não implica obrigatoriamente uma vantagem sem a prova de que houve uma arrecadação de receitas indevida por parte da empresa. **Foi por isso que anteriormente se afirmou que a vantagem tem de ser analisada do ponto de vista do seu recetor e**

⁴⁶ Sublinhado nosso, *Notice on the application of State aid*, publicado em JO n.º C-384, 1998, hoje substituído pelo *Notice on the notion of State aid as referred to in Article 107(1) TFUE* publicado em JO n.º C-262/1 de 19 de julho de 2016.



não do emissor.

III.III.IV Da Vantagem Seletiva por informação posterior dada pelo município

Mesmo considerando que não teve lugar qualquer AE fiscal indireto originado por negligência do Município, é importante ressaltar que qualquer informação escrita por parte do Município que prometa uma tributação mais baixa que a resultante da norma geral, sem qualquer fundamentação aceitável poderá também ser entendida como AE.

Note-se, as informações vinculativas contêm seletividade se (i) aplicar o direito de forma incorreta,⁴⁷ (ii) por esse motivo resultar

⁴⁷ *Vide* critérios da CE, inscritos no parágrafo n.º 174, da comunicação em *Notice on the application of State aid*, publicado em JO n.º C-384, 1998, hoje substituído pelo *Notice on the notion of State aid as referred to in Article 107(1) TFUE* publicado em JO n.º C-262/1 de 19 de julho de 2016, Segundo o qual: «In sum, tax rulings confer a selective advantage on their addressees in particular where: (a) the ruling misapplies national tax law and this results in a lower amount of tax; (b) the ruling is not available to undertakings in a similar legal and factual situation; or (c) the administration applies a more 'favourable' tax treatment compared with other taxpayers in a similar factual and legal situation. This could, for instance, be the case where the tax authority accepts a transfer pricing arrangement which is not at arm's length because the methodology endorsed by that ruling produces an outcome that departs from a reliable approximation of a market-based outcome. The same applies if the ruling allows its addressee to use alternative, more indirect methods for calculating taxable profits, for example the use of fixed margins for a cost-plus or resale-minus method for determining an appropriate transfer pricing, while more direct ones are available» (cit.).



um montante inferior de imposto a pagar,⁴⁸, (iii) a decisão ser exclusiva da empresa em causa, não sendo possível aplicá-la a qualquer outra empresa na mesma situação factual e legal, e (iv) ou houver uma violação do princípio da plena concorrência.

Sempre que se verificarem estes critérios, a CE tem afirmado que a seletividade e a vantagem se demonstraram preenchidos, falta, por isso, o terceiro critério: a justificação, que se traduz num critério negativo, pois caso haja uma justificação será ilidida a ilicitude da derrogação do sistema de referência como meio de conferir uma vantagem seletiva.

III.III.V Da Justificação

A 'justificação' é a terceira fase de análise da seletividade de uma medida ou de uma informação dada pelo Município. A CE tem afirmado que os EM detêm a liberdade de escolha da sua política económica e fiscal, desde que a mesma seja exercida em

⁴⁸ Será interessante notar que este requisito de montante inferior de um imposto poderá colocar questões interessante se recordarmos que a figura do AE nasceu como arma contra o protecionismo dos EM. A questão prende-se com o facto de que se for atribuída uma forma mais agrava de imposto a uma empresa, para que haja uma vantagem comercial de outra empresa do mesmo sector, já não estaremos perante AE, apesar da vantagem indireta ter lugar noutro sujeitos, ficando a questão para discussão interna do EM, ou, se provada a discriminação, para discussão em sede de TJUE. No entanto, as consequências não serão tão gravosas como no AE.



conformidade com a UE.⁴⁹ Dentro dessa liberdade de atuação fiscal dos Estados encontramos as decisões fiscais administrativas, praticadas pela administração pública e onde se inserem as informações vinculativas. Essas informações vinculativas devem também respeitar o Direito Europeu, *maxime*, as normas concernentes a AE.⁵⁰

Quanto à compatibilidade com o mercado interno e distorção das regras de concorrência, já aqui afirmámos que ambas constituem um único pressuposto nesta acusação de AE.⁵¹ Em segundo lugar, a averiguação por parte da CE, depois de ter afirmado a vantagem e a seletividade da medida, traduz-se apenas na confirmação de se existe alguma justificação para que a medida se torne compatível com o mercado interno. No entanto, não é isso que a letra do tratado

⁴⁹ Parágrafo n.º 156, da comunicação *Notice on the application of State aid*, publicado em JO n.º C-384, 1998, hoje substituído pelo *Notice on the notion of State aid as referred to in Article 107(1) TFUE* publicado em JO n.º C-262/1 de 19 de julho de 2016.

⁵⁰ Parágrafo n.º 170, da comunicação *Notice on the application of State aid*, publicado em JO n.º C-384, 1998, hoje substituído pelo *Notice on the notion of State aid as referred to in Article 107(1) TFUE* publicado em JO n.º C-262/1 de 19 de julho de 2016.

⁵¹ A explicação para essa junção é dada na Comunicação *Notice on the application of State aid*, publicado em JO n.º C-384, 1998, hoje substituído pelo *Notice on the notion of State aid as referred to in Article 107(1) TFUE* publicado em JO n.º C-262/1 de 19 de julho de 2016, parágrafo n.º 186, mas para a alternância entre análise conjunta ou separada, dependendo do caso, ou até se devermos conceber essa parte da letra do tratado como um ou dois pressupostos não é clarificado: «These are two distinct and necessary elements of the notion of aid. In practice, however, these criteria are often treated jointly in the assessment of State aid as they are, as a rule, considered inextricably linked» (cit.).



exige. O que a letra do Tratado exige é precisamente a demonstração de que, no mínimo, as regras da concorrência e de mercado possam vir a ser perturbadas pela vantagem seletiva, pois se a vantagem seletiva não conceder nenhum impacto exterior poderemos ter outras questões em análise, mas nenhuma delas será o AE.

Cabe acrescentar que o critério da distorção de mercado não é um ónus do EM e que a justificação serve para ilidir a seletividade da medida. Consequentemente, se tivesse tido lugar qualquer justificação razoável, não seriam analisadas as regras de concorrência uma vez que os pressupostos são cumulativos. A CE considera ainda que se da leitura de uma informação vinculativa resulta numa redução de encargos da empresa, que deveriam ser custeados e que fazem parte do normal desenvolvimento do seu negócio e que dessa forma deveriam ser considerados, estamos perante um AE.⁵²

Para além do mais, também deve ser ressaltado que apesar da distorção das regras de mercado e da concorrência serem realidades intrinsecamente ligadas, isto não quer dizer que ao presumirmos a primeira tenhamos preenchido a segunda, mesmo quando se

⁵² Parágrafo n.º 98, da carta Sa.38945 (2015/C) (ex 2015/NN), publicada em J.O. C-258/2016 a 5 de julho de 2016, com base na decisão de abertura de investigação n.º IP/15/6221 de 3 de dezembro de 2015: «*The Commission considers that the revised tax ruling appears to result in a reduction of charges that should normally be borne by the entity concerned in the course of its business, and should therefore be considered as operating aid. According to Commission practice, such aid cannot be considered compatible with the internal market in that it does not facilitate the development of certain activities or of certain economic areas, nor are the incentives in question limited in time, digressive or proportionate to what is necessary to remedy to a specific economic handicap of the areas concerned*» (cit.).



considere um só pressuposto. Isso significaria a incompletude da sua demonstração.

Considera-se que teve lugar a violação de regras de concorrência quando uma medida concedida pelo Estado: «(...) *is liable to improve the competitive position of the recipient compared to other undertakings with which it competes. For all practical purposes, a distortion of competition within the meaning of Article 107(1) of the Treaty is generally found to exist when the State grants a financial advantage to an undertaking in a liberalised sector where there is, or could be, competition*» (cit.).⁵³

Assim sendo, poderemos retirar, como critério de análise da problemática:

- a) a medida concedida pelo Estado tem potencial para falsear a concorrência;
- b) o que se infere através de um melhoramento, ou possível melhoramento da posição do beneficiário em relação às empresas contra as quais concorre;
- c) setor de concorrência em causa é liberalizado e nele existe concorrência.

Como base para estes requisitos, teremos de recuar ao acórdão referente ao caso T-298/97⁵⁴ e, numa primeira análise, os critérios

⁵³ Parágrafo n.º 187, da comunicação *Notice on the application of State aid*, publicado em JO n.º C-384, 1998, hoje substituído pelo *Notice on the notion of State aid as referred to in Article 107(1) TFUE* publicado em JO n.º C-262/1 de 19 de julho de 2016.

⁵⁴ Caso T-298/97 - *Alzetta and Others v Commission*, ECLI:EU:T:2000:151.



indeterminados aqui enumerados não representam uma menos valia aos olhos do Direito da União Europeia, são facilmente identificáveis e permitem uma adaptação da regra geral ao caso concreto.

Quanto aos critérios de análise da afetação de trocas comerciais a CE afirma que:⁵⁵

«Public support to undertakings only constitutes State aid under Article 107(1) of the Treaty insofar as it ‘affects trade between Member States’. In that respect, it is not necessary to establish that the aid has an actual effect on trade between Member States but only whether the aid is liable to affect such trade. In particular, the Union Courts have ruled that ‘where State financial aid strengthens the position of an undertaking as compared with other undertakings competing in intra-[Union] trade, the latter must be regarded as affected by the aid» (cit.).

Assim sendo, a CE apenas tem de demonstrar um único pressuposto: onde é que a posição do beneficiário ficou fortalecida em comparação com outras empresas concorrentes. É só e apenas este critério que deve ser demonstrado de acordo com a comunicação, com base na jurisprudência.

A título de conclusão para o nosso caso de estudo, e considerando que não existe nenhum ganho por parte dos operadores económicos

⁵⁵ Parágrafo n.º 190, da comunicação *Notice on the application of State aid*, publicado em JO n.º C-384, 1998, hoje substituído pelo *Notice on the notion of State aid as referred to in Article 107(1) TFUE* publicado em JO n.º C-262/1 de 19 de julho de 2016.



(sujeitos passivos) com a diminuição do valor da TOS (nomeadamente por a poderem repercutir) e que não operam em mercado concorrencial livre, não concebemos que estejamos perante uma distorção das regras de concorrência, nem estamos (ou estaríamos) perante um AE, porque, mais uma vez, o conceito é objetivo, não se prende com os motivos, mas com os efeitos.⁵⁶

IV. Conclusão

A legislação específica sobre as taxas mantém-se largamente insuficiente, podendo-se cogitar até a conclusão de se tratar de uma omissão propositada no sentido de privilegiar a regulamentação administrativa. Entre tantas outras taxas, tal verifica-se também nas taxas de ocupação, cujo atual exemplo paradigmático é a figura da TOS.

Ao longo do presente texto procurámos identificar algumas regras e bases pelas quais tal tributo se deve reger, e identificámos algumas particularidades (*eg.*, a sua repercussão) que, não sendo únicas à TOS, são suscetíveis de provocar complexas relações entre quem cria o tributo e fixa a sua alíquota, quem o liquida e cobra, quem o repercute, e sobre quem o tributo é repercutido juntamente com o

⁵⁶ Quanto aos perigos do AE, através de informação vinculativa e concorrência fiscal entre Estados, *vide* Michel Collet (2017) «EU State aid debate: Who's wrong between the US/EU multinationals, EU Member States, the EU Commission, EU law, OECD arm's length principle and the U.S. Treasury?» in *Tax Review*, n. º 336, 13 de março.



preço do fornecimento de gás, por exemplo.

Finalmente, procurámos deixar alguns trilhos de estudo sobre as hipóteses de mitigação dos efeitos dessa repercussão nos clientes/consumidores/municípios, e as suas repercussões ao nível da responsabilidade tributária, contraordenacional e por violação de direito europeu.

Nuno de Oliveira Garcia

Maria Rita Nascimento