

[Acórdãos STA](#)

Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo

Processo: 01417/21.2BEPRT
Data do Acórdão: 12-02-2025
Tribunal: 2 SECÇÃO
Relator: GUSTAVO LOPES COURINHA
Descritores: TAXA DE OCUPAÇÃO DO SUBSOLO
REPERCUSSÃO
JUROS INDEMNIZATÓRIOS

Sumário: I – Nos termos do artigo 85.º, n.º 3 da Lei n.º 42/2016, de 28 de Dezembro, a taxa municipal de direitos de passagem e de ocupação do subsolo são pagas pelas empresas operadoras de infraestruturas, não podendo ser reflectidas na factura dos consumidores.
II – Não determinando a natureza privada da entidade que praticou o acto lesivo (repercussão ilegal) a sua exclusão do conceito de “serviços” previsto no artigo 43.º da LGT e estando verificados os demais pressupostos para atribuição de juros indemnizatórios previstos no mesmo preceito, deve concluir-se que não existe qualquer obstáculo a que seja reconhecido à repercutida (consumidor final) o direito a reaver o que ilegalmente lhe foi exigido e pagou e respectivos juros indemnizatórios.

Nº Convencional: JSTA000P33268
Nº do Documento: SA22025021201417/21
Recorrente: A..., S.A.
Recorrido 1: B..., S.A.
Votação: UNANIMIDADE
Aditamento:

 Texto Integral

Texto Integral: Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo

I – RELATÓRIO

I.1 - Alegações

A..., S.A., com os demais sinais dos autos vem recorrer da sentença proferida pelo Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto, o qual julgou improcedente a Impugnação Judicial por ela deduzida, visando a Taxa Municipal de Ocupação de Subsolo (TOS) que lhe foi repercutida na fatura n.º ...7991, emitida em 05/03/2021, pela “B..., S.A.”, respeitante ao mês de fevereiro de 2021, no valor de Eur 8.849,17.

Apresenta as suas alegações de recurso, formulando as seguintes conclusões a fls. 814 a 836 do SITAF:

A. A partir de 1 de janeiro de 2017, a repercussão da TOS nos consumidores finais passou a ser expressamente proibida.

B. Com efeito, decorre do artigo 85.º, n.º 3, do OE para 2017 que a “taxa municipal de direitos de passagem e de ocupação do subsolo são pagas pelas empresas operadoras de infraestruturas, não podendo ser refletidas na fatura dos consumidores”

- C. Ainda assim, a Recorrente foi notificada da fatura n.º ...7991, emitida em/.. de 2021 pela B..., e na qual foi incluída a TOS no montante de € 8.849,17.
- D. Neste contexto, a Recorrente procedeu, em 6 de abril de 2021, ao pagamento da fatura e da TOS.
- E. A Recorrente instaurou ação contra a comercializadora (a B...), requerendo a anulação da repercussão da TOS incluída naquela fatura, por violação do artigo 85.º, n.º 3, do OE 2017, procedendo-se ao seu reembolso acrescido de juros indemnizatórios até efetivo reembolso.
- F. Entretanto, a Impugnante, ora Recorrente, foi notificada de sentença desfavorável no presente processo, no qual a Meritíssima Juíza a quo pugna pela improcedência da impugnação judicial porquanto entende que o artigo 85.º, n.º 3, do OE 2017, não produziu efeitos jurídicos imediatos.
- G. Considera, contudo, a Recorrente que a sentença a quo padece de ilegalidade por assentar numa errada interpretação do direito. Discorda-se totalmente do raciocínio seguido pelo Tribunal a quo na medida em que o OE 2017 veio proibir expressamente a repercussão legal da TOS aos consumidores finais.
- H. O quadro normativo em que se baseava a possibilidade de repercussão legal foi profundamente alterado com o artigo 85.º, n.º 3, do OE 2017.
- I. Assim, desde o dia 1 de janeiro de 2017 que as taxas municipais de ocupação do subsolo não podem ser suportadas pelos consumidores.
- J. Por outras palavras, sendo a Impugnante, ora Recorrente, consumidora final de gás, esta não poderá suportar a TOS por repercussão legal.
- K. A TOS é uma taxa municipal criada e liquidada pelos respetivos municípios pela “utilização e aproveitamento de bens do domínio público e privado municipal”.
- L. Conforme previsto na Resolução do Conselho de Ministros n.º 98/2008 que aprovou as minutas dos contratos de concessão de serviço público de distribuição regional de gás natural a celebrar entre o Estado Português e as distribuidoras, existe a possibilidade de repercussão das TOS nos consumidores de gás natural de cada Município.
- M. Perante este contexto, a relação jurídico-tributária aqui em discussão processa-se nos seguintes moldes: a Câmara Municipal da Maia líquida uma taxa ao distribuidor de gás natural (a C..., S.A.), que é repercutida ao comercializador (a B...) que, por sua vez, a repercute no consumidor final de gás natural, a ora Recorrente.
- N. Do quadro descrito tal como estava estabelecido resultava a existência de um mecanismo de repercussão legal da TOS nos consumidores finais pelas concessionárias.
- O. Todavia, desde 1 de janeiro de 2017 que foi expressamente

consagrada a proibição de fazer repercutir no consumidor final as taxas municipais de ocupação do subsolo (cfr. artigos 85.º, n.º 3, e 276.º, do OE 2017).

P. Não obstante a sua ilegalidade, a repercussão que tem vindo a ser efetuada à ora Recorrente encontra a sua razão de ser no facto de o Repercutente fazer uma interpretação errada do quadro jurídico em vigor, nomeadamente do artigo 85.º, n.º 3, da Lei do Orçamento do Estado para 2017.

Q. Ou seja, reitera-se, o que se discute na impugnação judicial é a lesão sofrida por força da repercussão de uma taxa municipal, que a Impugnante considera ser ilegal – e cuja ilegalidade foi confirmada pelo Tribunal a quo, mas que lhe continua a ser efetuada por força de um entendimento da lei que ignora os efeitos do disposto no artigo 85.º, n.º 3, do OE 2017.

R. Saliente-se, aliás, que a matéria ora em discussão já foi objeto de apreciação por parte deste douto Tribunal em várias ações intentadas contra os respetivos Municípios, tendo o Tribunal decidido pela ilegitimidade passiva dos mesmos. Assim, é na sequência destas decisões que a Impugnante, ora Recorrente, intentou novas ações, desta feita, contra a comercializadora, vindo, deste modo, acompanhar o entendimento do STA a propósito desta questão.

S. Entendimento este que tem suporte na norma do artigo 85.º, n.º 3, do OE 2017 o qual impede que a TOS seja repercutida na Recorrente. Ora, não sendo o Município parte legítima na ação, sempre teria a Recorrente que intentar a mesma contra a entidade que lhe repercutiu indevidamente o tributo, sob pena de se considerar que a norma acima referida não produz qualquer efeito prático.

T. Com efeito, um Decreto-Lei de Execução Orçamental não pode afastar a aplicação de uma Lei do Orçamento do Estado.

U. Do artigo 85.º, n.º 3, do OE 2017, resultam dois imperativos claros, precisos e incondicionais: (i) a TOS tem que ser paga pelas empresas operadoras de infraestruturas; e (ii) não pode ser refletida na fatura dos consumidores.

V. O artigo 85.º, n.º 3, não impõe qualquer requisito nem limitação à sua interpretação ou aplicação. Não se lê “sem prejuízo do disposto no número x”, “assim que y”, “verificado que esteja z”, nem tão pouco se prevê um diferimento temporal para aplicação do referido regime.

W. Mais, a norma não refere que “serão pagas” ou “poderão vir a ser pagas”, antes referindo “são pagas pelas empresas operadoras de infraestruturas, não podendo ser refletidas na fatura dos consumidores”.

X. Salienta-se que a lei é especialmente cuidadosa na terminologia utilizada ao referir que não podem ser “refletidas na fatura dos consumidores”, afastando qualquer possibilidade de repercussão legal e económica. Nada se diz sobre como operará a repercussão, para além da obrigação de a fazer cessar quanto

aos consumidores.

Y. Relativamente ao artigo 70.º do Decreto-Lei de Execução Orçamental – invocado pela Meritíssima Juíza a quo –, esta norma é que não é exequível por si mesma, e nem sequer programática. Através dela, o legislador do Decreto-Lei de Execução Orçamental limitou-se a abrir a porta para, em função da avaliação das consequências no equilíbrio económico-financeira das empresas operadoras de infraestruturas, vir a ser alterada, por via legislativa, a proibição de repercussão que consta do artigo 85.º, n.º 3, do OE 2017.

Z. Mais, através da referida norma, o legislador não revogou a norma do artigo 85.º, n.º 3, do OE 2017, nem sequer estabeleceu que ela terá inexoravelmente de ser revogada.

AA. Repare-se que o Decreto-Lei de Execução Orçamental “contém as regras que desenvolvem os princípios estabelecidos no Orçamento do Estado para 2017, assegurando, em paralelo, uma rigorosa execução orçamental” (negritos e sublinhados nossos). De referir que o resultado interpretativo deverá ser aquele que não seja incompatível com a Lei do Orçamento do Estado para 2017.

BB. Com efeito, o Decreto-Lei de Execução Orçamental existe porque existe um Orçamento do Estado e destina-se a desenvolver os imperativos deste último.

CC. Relativamente ao facto de ter sido novamente inscrito no artigo 133.º da Lei do Orçamento do Estado para 2021 a proibição da repercussão da TOS nos consumidores finais, entende a Recorrente que a norma referida veio apenas reiterar novamente a proibição de repercussão, muito possivelmente, perante o incumprimento continuado das operadoras de infraestruturas. Significa igualmente que o legislador quis manter, inequivocamente, a proibição de repercussão da TOS nos consumidores finais (nomeadamente, em 2021).

DD. A Recorrente desenvolve a atividade siderúrgica e de fabricação de ferro-ligas, não se dedica à produção, distribuição, comercialização ou revenda de gás natural. Assim, tratando-se a Recorrente de uma consumidora de gás, a cobrança da TOS contraria lei expressa (cfr. artigo 3.º, alínea g), do Decreto-Lei n.º 62/2020, de 28 de agosto).

EE. Assim, tendo sido repercutida na Recorrente a TOS, torna-se claro que esta repercussão é ilegal, não podendo ser limitada pelo Decreto-Lei de Execução Orçamental.

FF. Discorda-se igualmente da douta Sentença na parte em que julgou improcedente o pedido de juros indemnizatórios peticionado pela Impugnante, ora Recorrente.

GG. Os juros indemnizatórios revestem “uma função reparadora dos prejuízos causados ao contribuinte pelo facto de ter ficado privado ilicitamente durante certo período, de uma quantia. O reconhecimento destes juros visa repor a situação que se verificaria se o contribuinte não tivesse procedido ao pagamento

indevido do tributo. Pelo contrário, não corresponde à punição de quem cometeu o erro do qual resultou aquele pagamento indevido.” (CARLA CASTELO TRINDADE E SERENA CABRITA NETO, Contencioso Tributário, Vol. I – Procedimentos, Princípios e Garantias, Almedina, 2017, p. 216).

HH. Atendendo ao caso em apreço, tendo a ora Recorrida, Entidade Impugnada, repercutido ilegalmente a TOS na Recorrente, esta viu-se privada, ilicitamente, há mais de dois anos, de uma quantia que lhe era devida pelo que deverá ser devidamente compensada.

II. Não obstante a B... não integrar a Administração Tributária e Aduaneira nem ser um ente público equiparado, para o efeito da discussão em causa nos presentes autos, é ela que indevidamente repercutiu o tributo à Impugnante, ora Recorrente.

JJ. Ao cobrar a TOS à Recorrente em violação de lei expressa, a Recorrida cobra um tributo que não é devido pela Recorrente, privando-a, deste modo, de uma quantia que era sua.

KK. A repercussão da TOS traduz-se, assim, num empobrecimento real e efetivo da tesouraria da Impugnante, ora Recorrente, e num enriquecimento da tesouraria da B....

LL. Verificando-se a repercussão da TOS pela B..., em violação do artigo 85.º, n.º 3, do OE 2017, existe fundamento legal para o pagamento de juros indemnizatórios à Recorrente, ao abrigo do artigo 43.º da LGT, na medida em que se verificou o pagamento indevido de um tributo, cujo erro não é (seguramente) imputável a esta.

MM. Refira-se que, em tese, o direito a juros indemnizatórios devidos à Recorrente, A..., é independente do eventual direito de regresso que a Recorrida possa ter sobre outras entidades.

NN. Salienta-se, igualmente, que na esmagadora maioria da jurisprudência respeitante à ilegalidade da repercussão da TOS os Tribunais têm decidido consistentemente pela condenação ao pagamento de juros indemnizatórios pelas comercializadoras – D..., S.A. - Sucursal Portugal, B..., S.A., e E... S.A. – Sucursal em Portugal.

OO. Por todo o exposto, a decisão recorrida deverá ser revogada e substituída por outra que declare procedente a impugnação judicial proposta pela Impugnante, ora Recorrente, por ser conforme ao Direito.

Aditamento às conclusões de recurso, por força da ampliação a pedido da aqui Recorrida nas suas contra alegações, a fls. 963 a 977 do SITAF:

A. Não se verifica a exceção de incompetência material dos tribunais administrativos e fiscais alegada.

B. Com efeito, estamos na presença de um diferendo que emerge do facto de ter sido liquidada uma taxa e de esta procurar atingir, do ponto de vista económico, um contribuinte de facto diferente do sujeito passivo.

C. Ou seja, o litígio advém (i.e, é o resultado/ a consequência) de

uma relação jurídico tributária, pelo que – em linha com o confirmado pelo Tribunais Administrativos e Fiscais de Almada e do Porto – será competente a jurisdição administrativa e fiscal (v. a título de exemplo, sentenças proferidas nos processos n.ºs 506/17.2BEALM, 74/18.8BEALM, 581/17.0BEALM, 676/17.0BEALM, 887/17.8BEALM, 120/18.5BEALM, 336/18.4BEALM, 520/18.0BEALM, 633/18.9BEALM, 885/18.4BEALM, 300/19.6BEALM, 436/20.0BEPRT, 933/20.8BEPRT, 2621/18.0BEPRT, 1023/19.1BEPRT, 1499/19.7BEPRT, 2705/19.3BEPRT).

D. Assim, ainda que a obrigação de proceder ao pagamento da repercussão não apareça na esfera jurídica do Recorrente pela mera verificação do facto tributário, surgindo no contexto de um ato de natureza privada (i.e, o pagamento de uma fatura de gás), a repercussão – em si mesma – é a consequência de uma relação jurídica tributária.

E. Sem que exista uma relação jurídica tributária não existe repercussão, e sem repercussão não existe uma relação jurídica tributária com as características com que esta foi configurada juridicamente, pelo que bem andou, nesta matéria, a Mm.^a Juíza a quo ao decidir como decidiu.

F. Do mesmo modo, não se verifica a alegada exceção de ilegitimidade passiva da Recorrida uma vez que a legitimidade passiva se afere-se a partir da relação material controvertida tal como é configurada pelo autor.

G. Ora, da aplicação do artigo 85.º, n.º 3, da Lei n.º 42/2016, de 28 de dezembro (Lei do Orçamento do Estado para 2017), decorre expressamente que a taxa de ocupação do subsolo não pode ser repercutida no consumidor final que, in casu, é a Recorrente.

H. De modo que, sendo a Recorrente, enquanto repercutida, parte legítima na presente ação, sendo a repercussão um elemento da Taxa Municipal de Ocupação do Subsolo e sendo a Comercializadora quem cobrou a TOS à Recorrente, torna-se claro que a Recorrida é parte legítima no presente processo, como de resto tem sido afirmado em múltiplas sentenças do Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto, de que a sentença recorrida é exemplo.

I. Pelo que nenhum óbice deve ser assacado à sentença sub judice também neste ponto, porquanto decidiu bem ao não dar por verificada a exceção de ilegitimidade.

J. Identicamente, bem andou a sentença do douto tribunal a quo ao considerar que não colhe a invocada exceção de erro na forma de processo, posto que o artigo 18.º, n.º 4, alínea a) da LGT consagra o direito do repercutido à reclamação, recurso hierárquico, impugnação ou de pedido de pronúncia arbitral “nos termos das leis tributárias”.

K. Ao que acresce que negar tal direito de ação in casu equivaleria a negar o direito à tutela jurisdicional efetiva, princípio

fundamental ao Estado de Direito e contido na norma resultante das disposições conjugadas dos artigos 20.º e 268.º, n.º 4, da Constituição da República Portuguesa, inconstitucionalidade que desde já se invoca para todos os efeitos legais.

L. Por todo o exposto, caso seja dado provimento ao recurso deverão dar-se por não verificadas as exceções alegadas em sede de ampliação do objeto do mesmo e, em consequência, julgar-se inteiramente procedente a impugnação apresentada, por ser conforme ao Direito.

I.2 – Contra-alegações

Foram proferidas contra alegações no âmbito da instância pela entidade recorrida com o seguinte quadro conclusivo:

- i. O presente Recurso vem interposto da Sentença proferida pelo Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto, que julgou a impugnação judicial improcedente.
- ii. Na petição inicial a RECORRENTE sustentou que o ato de repercussão da TOS é ilegal, por proibido pelo n.º 3 do artigo 85.º da Lei n.º 42/2016, de 28 de dezembro e, mais recentemente pelo n.º 1 do artigo 133.º da Lei n.º 75-B/2020, de 31 de dezembro, sendo, também, inconstitucional por violação do princípio da legalidade.
- iii. Em sede de contestação a B... invocou as exceções dilatórias da incompetência material do tribunal, da sua ilegitimidade e do erro na forma de processo. Tendo, também, sustentado que a repercussão da TOS, incluída na fatura acima identificada se devia manter-se por não padecer de qualquer ilegalidade ou inconstitucionalidade.
- iv. Por sentença proferida em 18 de março de 2022, o Tribunal a quo julgou improcedente as exceções dilatórias invocadas na contestação, mas concluiu pela improcedência da impugnação judicial por entender que a “(...) a proibição de repercussão prevista no n.º 3 do artigo 85.º da Lei OE 2017 não operou de forma imediata, não produziu efeitos jurídicos imediatos, pois encontra-se dependente do cumprimento das condições vertidas nos n.ºs 4 e 5 do artigo 70.º do Decreto-Lei n.º 25/2017 (...)” cf. pág. 22 da sentença recorrida), por considerar que “(...) se a proibição de repercussão da TOS tivesse de facto, produzido também efeitos imediatos com o n.º 1 do artigo 133.º da Lei n.º 75- B/2020, de 31 de dezembro, que aprovou o Orçamento do Estado (OE) para 2021, não seria necessário criar o referido grupo de trabalho em 2021, visando, e como ali expressamente se refere, “alterar o quando legal da taxa municipal de ocupação do subsolo (TOS) atualmente em vigor” e “almejando o fim da repercussão da TOS na fatura dos consumidores”, pelo que apenas se pode concluir que enquanto não ocorrer a alteração do quadro legal da TOS, que será promovida na sequência dos trabalhos que vierem a ser desenvolvidos pelo grupo constituído para a alteração desta taxa, persiste a possibilidade legal de repercussão da TOS nos consumidores finais” (cf. pág. 24 da

sentença recorrida) e, ainda, por considerar que não se verificava a inconstitucionalidade suscitada na petição inicial na medida em que "(...) atender aos consumos de gás natural para o cálculo do valor da taxa a repercutir ao consumidor final de gás natural não implica a transmutação da natureza de taxa da TOS em imposto (...)" (cf. pág. 27 da sentença recorrida).

v. Nos termos do disposto nos artigos 613.º, número 2 e 614.º do Código de Processo Civil, requer-se a retificação da sentença, por forma a que sejam corrigidos os seguintes lapsos de escrita: na página 1 da sentença há um lapso na identificação da fatura cuja retificação se requer nos seguintes termos "A..., SA, pessoa coletiva n.º ...74, com os demais sinais nos autos, abreviadamente designada por Impugnante, vem ao abrigo do disposto no artigo 99.º e seguintes do Código de Procedimento e Processo Tributário (CPPT), deduzir impugnação judicial contra a Taxa Municipal de Ocupação de Subsolo (TOS) que lhe foi repercutida na fatura n.º ...7991, emitida em 05/03/2021, pela "B..., SA", respeitante ao mês de fevereiro de 2021, no valor de Eur. 8.849,17".

no facto provado no ponto 2) há um lapso na identificação do número da fatura cuja retificação se impõe, o número da fatura é o ...7991 e não o ...7791. Pelo que, se requer a retificação do lapso de modo que no facto provado no ponto 2) passe a constar o seguinte: "Em 05/03/2021, a "B..., S.A.", emitiu em nome da aqui Impugnante, a fatura n.º ...7791, relativa ao período de fornecimento de gás natural, de 01/02/2021 a 28/02/2021 – cfr. Doc. n.º 1 junto com a p.i., fls 57 a 61 do processo eletrónico". na página 14 da sentença há um lapso na identificação da fatura e no valor repercutido cuja retificação se requer nos seguintes termos "Vem a presente impugnação judicial deduzida contra a Taxa Municipal Ocupação de Subsolo (TOS) que foi repercutida na fatura n.º ...7991, emitida em 05/03/2021 por referência à Impugnante, pela B..., SA, respeitante ao mês de fevereiro de 2021, no valor de Eur. 8.849,17."

vi. O presente recurso foi, pois, interposto da referida Sentença proferida pelo Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto, em 18 de março de 2022, por a A..., ora RECORRENTE, considerar que a mesma "(...) padece de ilegalidade por assentar numa errada interpretação do direito". (cf. Conclusão G) das alegações de recurso da RECORRENTE).

vii. Quanto ao erro de julgamento de direito, este ocorre quando o Tribunal a quo faz uma errada subsunção dos factos às normas, ou interpreta erradamente as normas jurídicas aplicáveis. Desde já podemos adiantar que no caso concreto não se verifica tal erro.

viii. No caso em apreço, em que estava em causa a verificação da ilegalidade e da inconstitucionalidade da repercussão da TOS suscitadas pela RECORRENTE na sua petição inicial.

ix. A questão da ilegalidade da repercussão da TOS, foi julgada

improcedente pelo Tribunal a quo com base no entendimento de que a proibição de repercussão da TOS prevista no n.º 3 do artigo 85.º da Lei OE 2017 não operou de forma imediata, não produziu efeitos jurídicos imediatos, pois encontra-se dependente do cumprimento das condições vertidas nos n.ºs 4 e 5 do artigo 70.º do Decreto-Lei n.º 25/2017, que são as disposições necessárias à execução do referido normativo. E que o n.º 1 do artigo 133.º da Lei OE 2021 que previa que a TOS seria paga pelas empresas operadoras de infraestruturas, não podendo ser cobrada aos consumidores, referia o n.º 3 desse artigo que no primeiro semestre de 2021, o Governo procederá às alterações legislativas necessárias à concretização do disposto no n.º 1, ou seja, também esta norma não é imediatamente aplicável. Tendo ainda referido que enquanto o Governo não legislar sobre esta matéria, persiste a possibilidade legal de repercussão da TOS nos consumidores finais.

x. O Tribunal a quo julgou, também, improcedente a questão relativa à inconstitucionalidade da repercussão da TOS, por considerar que “(...) atender aos consumos de gás natural para o cálculo do valor da taxa a repercutir ao consumidor final de gás natural não implica a transmutação da natureza da taxa da TOS em imposto (...)”.

xi. Das conclusões das alegações de recurso apresentadas pela RECORRENTE decorre que o erro de julgamento quanto à matéria de direito, por si, imputado à sentença recorrida se verifica apenas quanto à questão da ilegalidade da repercussão da TOS, nada sendo referido relativamente à questão da inconstitucionalidade da repercussão da TOS nessas conclusões.

xii. Como é sabido são as conclusões apresentadas pela RECORRENTE que permitem determinar o objeto do recurso, não se afigurando possível ao Tribunal de recurso conhecer de qualquer questão que aí não se encontre plasmada, ainda que conste na mesma peça processual (cf. artigos 635.º, n.º 4, e 639.º, n.º 1, do Código de Processo Civil aplicável ex vi artigo 2.º, alínea e), do CPPT e Acórdãos do STA de 23.11.2017, proferido no proc. n.º 0958/2017 e, de 19.05.2016, proferido no proc. n.º 0203/16).

xiii. No caso concreto, não sendo feita qualquer referência à questão da inconstitucionalidade da repercussão da TOS nas conclusões das suas alegações de recurso, o presente recurso referente à matéria de direito está limitado à apreciação da questão relativa à ilegalidade da repercussão da TOS, bem como da questão referente aos juros indemnizatórios.

xiv. A RECORRENTE assenta a presente impugnação e o presente recurso no pressuposto de que não lhe pode ser repercutido o valor da taxa em apreciação, na medida em que essa repercussão estaria vedada pelo artigo 85.º, n.º 3 da Lei n.º 42/2016, de 28 de dezembro que aprovou a Lei do Orçamento de Estado para 2017, ou seja, desde o dia 01.01.2017, por no seu

entender se tratar de uma norma imediatamente aplicável, bem como, mais recentemente pelo artigo 133.º, n.º 1 da Lei n.º 75-B/2020, de 31 de dezembro, que aprovou a Lei do Orçamento do Estado para 2021

xv. No entanto, conforme ficará demonstrado, as normas dos referidos preceitos legais não são exequíveis por si mesmas.

xvi. Quanto ao artigo 85.º, n.º 3 da Lei do OE para 2017 não só a sua execução dependia das disposições aprovadas no artigo 70.º do Decreto-Lei n.º 25/2017, de 3 de março, como no que respeita à não repercussão das taxas nas faturas dos consumidores, dependia e depende ainda, das alterações a introduzir pelo Governo no quadro legal da TOS, como aliás resulta confirmado pelo disposto no artigo 246.º da Lei do Orçamento do Estado para 2019, no artigo 133.º da Lei do Orçamento do Estado para 2021 e subsequente criação do Grupo de Trabalho.

xvii. Através da Resolução do Conselho de Ministros n.º 98/2008, de 3 de abril, foram aprovadas as minutas dos novos contratos de concessão de serviço público de distribuição regional de gás natural, os quais prevêem que as concessionárias de distribuição de gás natural têm o direito de repercutir, para os consumidores finais, “(...) o valor integral das taxas de ocupação do subsolo liquidado pelas autarquias locais que integram a área da concessão”, competindo à ERSE definir a metodologia da repercussão sobre os consumidores das TOS aprovadas pelos municípios (cf. Ponto 8 da Resolução do Conselho de Ministros n.º 98/2008 de 3 de abril e cláusula 7.ª das minutas dos contratos de concessão).

xviii. Nos termos da regulamentação estabelecida pela ERSE (cf. Regulamentos tarifários do setor do gás natural, tendo o último sido aprovado em 2021 e o Manual de Procedimentos de Repercussão das Taxas de Ocupação do Subsolo, aprovado pela Diretiva n.º 12/2014, de 14 de julho), as TOS são repercutidas sobre os consumidores de gás natural dos municípios que as criaram e cobraram, sendo o valor identificado expressamente, de forma autónoma, na fatura do consumidor, conforme decorre do disposto na alínea h), do número 1, do artigo 9.º Regime de cumprimento do dever de informação do comercializador de energia ao consumidor, aprovado pela Lei n.º 5/2019, de 11 de janeiro.

xix. A Lei n.º 42/2016, de 28 de dezembro, que aprovou o Orçamento do Estado para 2017, veio iniciar um processo de alteração do regime da Taxa de Ocupação do Subsolo e da Taxa de Direitos de Passagem assente na comunicação do cadastro das redes das empresas operadoras de infraestruturas no território dos diferentes municípios e não como é sustentado pela RECORRENTE, implementar de forma imediata a proibição de repercussão da TOS nos consumidores finais.

xx. A obrigação de comunicação prevista na Lei do OE para 2017, tinha desde logo como objetivo permitir que as entidades

reguladoras setoriais pudessem analisar a informação recolhida e avaliar as consequências no equilíbrio económico-financeiro das empresas operadoras das infraestruturas da introdução do princípio orientador de que a TOS seria paga pelas empresas operadoras de infraestruturas e deixaria de poder ser refletida na fatura dos consumidores, fixado no artigo 85.º, n.º 3 da Lei do OE para 2017.

xxi. O Decreto-Lei n.º 25/2017, de 3 de março, que estabeleceu as disposições necessárias à execução do Orçamento do Estado para 2017, veio nos n.ºs 1 a 3 do seu artigo 70.º concretizar os termos desta obrigação de comunicação e no seu n.º 5 estabelecer que tendo em conta a avaliação feita pelas entidades reguladoras setoriais “(...) o Governo procede à alteração do quadro legal em vigor, nomeadamente em matéria de repercussão das taxas na fatura dos consumidores”.

xxii. Assim, contrariamente ao sustentado pela RECORRENTE da conjugação da Lei do Orçamento de Estado para o ano de 2017, com o respetivo Decreto-Lei de Execução Orçamental resulta precisamente que o mencionado artigo 85.º, n.º 3 não tem aplicação imediata.

xxiii. Com efeito, o artigo 70.º do Decreto-Lei de Execução Orçamental vem regular a forma de comunicação por parte das empresas titulares das infraestruturas, antes, a comunicação do cadastro das redes, como a avaliação a realizar pelas entidades reguladoras setoriais das consequências no equilíbrio económico-financeiro das empresas operadoras de infraestruturas e, a subsequente alteração do quadro legal a ser promovida pelo Governo.

xxiv. A integração sistemática do n.º 3 do artigo 85.º da LOE para 2017 demonstra, só por si, que esta norma não é imediatamente operativa, isto é, que a diretiva nela contida não é suscetível de ser concretizada no plano dos factos pela mera entrada em vigor da lei em que se insere (cf. artigo 9.º, n.º 1 do CC).

xxv. Na medida em que se limitam a clarificar o carácter não exequível do n.º 3 do indicado artigo 85.º – o qual, como se viu, já resultava da interpretação deste preceito – as disposições do artigo 70.º do Decreto-Lei n.º 25/2017 assumem-se como normas interpretativas.

xxvi. Resulta, claro, da interpretação conjugada do artigo 85.º da Lei do OE com o artigo 70.º do Decreto-Lei de Execução Orçamental que a alteração do quadro legal, nomeadamente, em matéria de taxas, seria ainda promovida pelo Governo, após levantamento do cadastro das redes e avaliação do impacto da medida pelas entidades reguladoras setoriais, o que ainda não se verificou, como bem reconhece o Tribunal a quo. A interpretação que a determinação do artigo 85.º, n.º 3 da Lei do OE quanto à TOS não poder ser refletida na fatura dos consumidores é de aplicação imediata é ainda, desmentida de forma expressa, pelo Regime de cumprimento do dever de informação do

comercializador de energia ao consumidor, aprovado pela Lei n.º 5/2019, de 11 de janeiro.

xxvii. Com efeito, por Lei da Assembleia da República, publicada em janeiro de 2019, é determinado que os comercializadores de gás natural têm a obrigação legal de incluir na fatura de gás natural a menção à “taxa de ocupação do subsolo repercutida nos clientes de gás natural” (alínea h), do número 1 do artigo 9.º do Regime de cumprimento do dever de informação do comercializador de energia ao consumidor aprovado pela Lei n.º 5/2019, de 11 de janeiro), sendo a violação dos deveres impostos nesta matéria por aquele Regime, sancionada como contraordenação grave (número 10 do artigo 9.º e artigos 18.º e seguintes do Regime aprovado pela Lei n.º 5/2019, de 11 de janeiro).

xxviii. Por maioria de razão, o legislador não determinaria a obrigação dos comercializadores de gás natural refletirem na fatura periódica de gás natural a repercussão da TOS, se esta fosse proibida

xxix. Não procedendo o entendimento, o que por mera cautela de patrocínio se admite, que o artigo 70.º é uma norma interpretativa, tendo o n.º 5 do artigo 70.º do Decreto-Lei n.º 25/2017, de 25 de março sido aprovado e publicado após a da Lei do Orçamento do Estado para 2017 há que aplicar-se o princípio que lei posterior prevalece sobre lei anterior, projetando sobre a primeira os seus efeitos jurídicos.

xxx. Mas mais, no caso da proibição da repercussão da TOS, não há uma conexão mínima orçamental já que a norma não obedece ao princípio da anualidade típico das normas orçamentais, nem diz respeito ao Orçamento do Estado – não é despesa, nem receita do Orçamento geral do Estado - tendo unicamente impacto na esfera dos sujeitos passivos daquele tributo, na medida em que deixem de repercutir o respetivo encargo económico (a repercussão do custo da TOS opera a transferência do encargo económico das operadoras das redes de distribuição para o consumidor final, mas não tem impacto nas finanças do Estado).

xxxi. Pelo que se conclui, que a interpretação sustentada pela RECORRENTE que o disposto no n.º 3 do artigo 85.º da Lei do OE para 2017 - como aliás dos posteriores n.ºs 1 e 2 do artigo 133.º da Lei n.º 75-B/2020 - como determinando de imediato que a TOS deve ser suportada pelas Operadoras de Infraestruturas, sempre seria inconstitucional dado aquelas normas não dispõem sobre matéria financeira e orçamental, em violação do disposto nos artigos 105.º, números 1 a 4 e 106.º, número 1 da Constituição e, bem assim, ilegal por violação do número 2, do artigo 41.º da Lei de Enquadramento Orçamental.

xxxii. É ainda de salientar que as normas do n.º 3 do artigo 85.º da Lei do OE para 2017 e dos n.ºs 1 e 2 do artigo 133.º da Lei do OE para 2021 nunca poderiam ser imediatamente operativas por

não reunirem as condições necessárias para projetar os seus efeitos na realidade pois a “desregulação pura e simples da TOS através da proibição expressa dos mecanismos da repercussão directa e indirecta do seu valor sobre os utentes, como até aqui estava legal e contratualmente estipulado, teria não apenas efeitos fácticos desastrosos, pelo que não pode ser esse o sentido a atribuir à norma enquanto produto de um legislador razoável – ou relativamente ao qual, pelo menos, se deve presumir que actua segundo os parâmetros da razoabilidade (adequação global das decisões que toma) – o que equivale a dizer que não pode um intérprete que utilize correctamente os cânones metodológicos concluir que aquele preceito é imediatamente operativo, como ainda afrontaria directamente a regulação contratual, que, neste tipo de contratos regulatórios consubstancia um nível equiparável ao da norma paralegal” (destacado nosso - cf. <https://www.erse.pt/media/uyndiklu/temas-de-energia-tos.pdf>).

xxxiii. Mas mais resulta do disposto no n.º 2 do artigo 105.º da CRP que o Orçamento é elaborado “de harmonia com as grandes opções em matéria de planeamento e tendo em conta as obrigações decorrentes de lei ou de contrato”, esta disposição é um verdadeiro corolário do princípio da proteção da confiança, ínsito no artigo 2.º da CRP.

xxxiv. A natureza da imposição decorrente do n.º 3 do artigo 85.º da Lei do OE para 2017, proposta pelo próprio Governo, não podia deixar de ficar dependente de normas de execução que garantissem o equilíbrio económico-financeiro das empresas operadoras de infraestruturas, que por contrato com o Estado tinham garantido o direito à repercussão.

xxxvii. A interpretação preconizada pela RECORRENTE de que o n.º 3 do artigo 85.º da Lei do OE para 2017, e que os n.ºs 1 e 2 do artigo 133.º da Lei do OE para 2021, são imediatamente exequíveis sem qualquer preocupação de respeito pelas obrigações anteriormente assumidas pelo Estado e sem que o equilíbrio económico-financeiro das operações fosse garantido, significa que aquelas disposições legais estariam em flagrante violação do princípio da confiança, da iniciativa económica e da propriedade privada consagrados nos artigos 2.º, 61.º e 62.º da Constituição da República Portuguesa, e, bem assim, em violação estatuto jurídico-constitucional do Governo como órgão superior da Administração e da tutela da confiança da RECORRIDA na atuação do Estado (artigos 2.º, 111.º, 128.º e 266.º, n.º 2, da CRP), o que se invoca.

xxxviii. Ora, resulta uma interpretação muito mais razoável e conforme à Constituição que o legislador, consciente do impacto das alterações que visava introduzir com o artigo 85.º da Lei do OE para 2017, tivesse em sede de Decreto-Lei de Execução Orçamental regulado os vários passos necessários para que o princípio da não repercussão pudesse ser aplicado, sem pôr em

causa as obrigações assumidas pelo Estado nos contratos celebrados com as titulares das infraestruturas.

xxxix. Foi neste contexto que, em maio de 2018, a ERSE efetuou a sua análise sobre a TOS e concluiu que “[a] não repercussão das TOS nas faturas dos clientes poderá levar, a médio prazo, ao desequilíbrio económico-financeiro de vários ORD [Operadores de Redes de Distribuição]” (cf. Estudo da ERSE sobre a TOS, de maio 2018, pág. 39, disponível em

https://www.erse.pt/media/fcqqdd1wh/estudo-tos_maio2018.pdf).

xl. Não tendo o Governo procedido à alteração do quadro legal referente à TOS, em matéria de repercussão, os Regulamentos Tarifários do Sector do Gás, aprovados pela ERSE continuam a prever a “estrutura geral das taxas de ocupação do subsolo” e o “valor integral das taxas de ocupação do subsolo a repercutir nos consumidores dos Municípios” e, bem assim, a determinar que “a informação a fornecer à ERSE pelos operadores da rede de distribuição de gás, pelos Comercializadores e pelos Comercializadores de último recurso retalhistas é definida de acordo com as disposições do Manual de Procedimentos para a repercussão de taxas de ocupação do subsolo” (cf.

Regulamentos n.º 415/2016, de 29.04, n.º 225/2018, de 16.04, n.º 361/2019, de 23.04 e n.º 368/2021, de 2021).

xli. Toda a atuação da ERSE vai no sentido de que, enquanto não ocorrer a alteração do quadro legal da TOS, a repercussão da mesma nos consumidores finais é admissível.

xlii. Na Lei do Orçamento do Estado para 2019, aprovada pela Lei n.º 71/2018, de 31 de dezembro foi determinado que “O Governo procede, até final do 1.º semestre de 2019, à revisão do quadro legal enquadrador da taxa de ocupação do subsolo em vigor, nomeadamente em matéria de repercussão das taxas na fatura dos consumidores., especificando-se que, “A alteração legislativa prevista no número anterior deve assentar a incidência na efetiva ocupação do subsolo e assegurar a fixação de um limite mínimo e máximo indicativo do valor das taxas de ocupação do subsolo para os fornecimentos em BP(menor que) e para os fornecimentos em BP(maior que) e MP por parte dos municípios, atendendo aos princípios da objetividade, proporcionalidade e não discriminação.” (cf. números 1 e 2, do artigo 246.º da Lei n.º 71/2018 de 31 de dezembro)

xliii. Já na Lei do Orçamento do Estado de 2021, aprovada pela Lei n.º 75- B/2020, determinou-se que “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” acrescentando-se que, “[n]o primeiro semestre de 2021, o Governo procede às alterações legislativas necessárias à concretização do disposto no n.º 1”, ou seja, enquanto não ocorrer a alteração do quadro legislativo, a TOS pode ser cobrada consumidores (cf. números 1 e 2 do artigo 133.º da Lei n.º 75- B/2020, de 31 de dezembro).

xliv. Em 11 de janeiro de 2021, foi publicado no Diário da República, 2.ª série, n.º 6, o Despacho n.º 315/2021 dos Gabinetes do Ministro de Estado e das Finanças, da Ministra da Modernização do Estado e da Administração Pública e do Ministro do Ambiente e da Ação Climática, que determina a constituição de um grupo de trabalho com o objetivo de alterar o quadro legal da taxa municipal de ocupação do subsolo atualmente em vigor, por forma a pôr fim à repercussão da TOS na fatura dos consumidores. O mandato deste grupo de trabalho foi prorrogado pelo Despacho n.º 5983/2021, de 1 de junho, dos Gabinetes do Ministro de Estado e das Finanças, da Ministra da Modernização do Estado e da Administração Pública e do Ministro do Ambiente e da Ação Climática, publicado no Diário da República, 2.ª Série, n.º 117, de 18 de junho de 2021.

xliv. De acordo com a posição assumida pela RECORRENTE, a repercussão da TOS está proibida desde a entrada em vigor do artigo 85.º, n.º 3 da Lei do OE para 2017.

xlvi. Ora se assim é, não se compreende por que motivo o legislador através do artigo 133.º, n.º 1 da Lei do Orçamento do Estado para 2021, viria ainda proibir a repercussão da TOS.

xlvi. Pois, se essa proibição de repercussão já existisse, não seria necessário ao legislador determinar novamente essa proibição, com a ressalva de que apenas se concretizará após as alterações legislativas que serão promovidas pelo Governo.

xlvi. Face ao exposto, é por demais evidente que, contrariamente ao sustentado pela Recorrente, o n.º 3 do artigo 85.º da Lei do OE para 2017 não é imediatamente aplicável, - como, aliás, não é também o disposto nos n.ºs 1 e 2 do artigo 133.º da Lei n.º 75-B/2020 – pelo e que enquanto não ocorrer a alteração do quadro legal da TOS, que será promovida na sequência dos trabalhos que vierem a ser desenvolvidos pelo grupo constituído para a alteração desta taxa, a TOS pode ser refletida na fatura dos consumidores.

xlix. Tendo a sentença recorrida concluído que enquanto não existir um novo quadro legal sobre a matéria, persiste a possibilidade legal de repercussão da TOS nos consumidores, e, em consequência, ter mantido a repercussão da TOS na fatura n.º ...7991, a mesma não merece qualquer censura.

I. Sem prejuízo do exposto, a prevalecer o entendimento da RECORRENTE - o que por mera cautela de patrocínio se admite – que, a repercussão da TOS está proibida desde a entrada em vigor do artigo 85.º, n.º 3 da Lei do Orçamento do Estado de 2017 e do artigo 133.º, n.º 1 da Lei do Orçamento do Estado para 2021, nunca tal entendimento poderia resultar na condenação da RECORRIDA no reembolso do valor impugnado.

li. Resultando das indicadas disposições legais que as taxas “de ocupação do subsolo são pagas pelas empresas operadoras de infraestruturas”, a condenação da B... no reembolso do valor correspondente à taxa resultaria sempre numa violação destas

mesmas disposições, ou seja, resultaria na violação das próprias normas cuja aplicação a RECORRENTE exige.

lii. Também por este motivo não merece censura a sentença que não condena a RECORRIDA ao reembolso do valor contestado.

liii. No que respeita ao não reconhecimento do direito a juros indemnizatórios à A..., refira-se que a sentença não merece qualquer censura, na medida em que não se verificam os pressupostos legais previstos no artigo 43.º da LGT para a sua atribuição.

liv. Com efeito, decorre do artigo 43.º da LGT, que o direito a juros indemnizatórios depende do reconhecimento, em sede de reclamação graciosa ou de impugnação judicial, de que houve erro imputável à Autoridade Tributária. Competindo ao lesado fazer a prova, no âmbito desses meios de reação, da culpa do autor da lesão (cf. Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, de 16.11.2017, proferido no âmbito do Processo n.º 1388/15.4BELRS, disponível em www.dgsi.pt).

lv. Nesse sentido, impunha-se que a A..., enquanto lesada, tivesse formulado e demonstrado um juízo de censura à atuação (a título de dolo ou negligência) da B..., o que não foi feito.

lvi. No caso em apreço, face ao quadro legislativo que se descreveu, à circunstância de a ERSE continuar a determinar a repercussão da TOS sobre os consumidores finais nos seus Regulamentos Tarifários do Sector do Gás, aprovados depois da entrada em vigor da Lei do OE para 2017 e para 2021, e à circunstância do Regime de cumprimento do dever de informação do comercializador de energia ao consumidor, aprovado pela Lei n.º 5/2019, obrigar à menção da TOS repercutida nos consumidores finais na fatura de gás natural emitida pelos comercializadores é por demais evidente que a atuação da B..., que se conformou com as determinações emitidas pela entidade reguladora do setor energético e pelo determinado no indicado Regime aprovado pela Lei n.º 5/2019, não poderá merecer qualquer censura, que justifique a sua condenação no pagamento de juros indemnizatórios.

lvii. Pelo que, em face dos motivos supra invocados, o recurso da RECORRENTE não merece qualquer provimento, devendo em consequência a sentença recorrida, ser mantida, com todas as consequências daí advenientes.

lviii. Nos presentes autos a RECORRIDA suscitou a inconstitucionalidade das normas contidas no n.º 3 artigo 85.º da Lei do OE para 2017 e no n.º 1 do artigo 133.º da Lei do OE para 2021, quando interpretadas no sentido de serem imediatamente aplicáveis, por entender que (i) não dispõem sobre matéria financeira e orçamental, em violação do disposto nos artigos 105.º, n.ºs 1 a 4 e 106.º, n.º 1 da Constituição e ilegais por violação do n.º 2, do artigo 41.º da Lei de Enquadramento Orçamental e (ii) que a sua aplicação imediata sem qualquer preocupação de respeito pelas obrigações anteriormente

assumidas pelo Estado e sem que o equilíbrio económico-financeiro das operações fosse garantido, significa que as mesmas se encontram em flagrante violação do princípio da confiança, da iniciativa económica e da propriedade privada consagrados nos artigos 2.º, 61.º e 62.º da Constituição da República Portuguesa, do princípio contido no artigo 105.º, n.º 2, da Constituição, e, bem assim, em violação estatuto jurídico-constitucional do Governo como órgão superior da Administração e da tutela da confiança na atuação do Estado (artigos 2.º, 111.º, 128.º e 266.º, n.º 2, da CRP).

lix. Em virtude da improcedência da impugnação judicial, ficou prejudicado o conhecimento, na sentença recorrida, da questão da inconstitucionalidade suscitada pela B..., pelo que, em caso de provimento do presente recurso, o que apenas se concebe por mera cautela de patrocínio, a mencionada questão deverá ser oficiosamente apreciada pelo tribunal de recurso, conforme decorre diretamente do artigo 665.º, n.º 2 do Código de Processo Civil (cf. GERALDES, ANTÓNIO SANTOS ABRANTES, “Recursos em Processo Civil”, 6.ª Edição atualizada, 2020, Almedina, p. 153).

lx. Já quanto às exceções dilatórias suscitadas pela RECORRIDA na sua contestação, as mesmas foram julgadas improcedentes na douda sentença recorrida, pelo que prevenindo a necessidade da sua apreciação, a ora RECORRIDA requer a ampliação do âmbito do recurso, em conformidade com o disposto no artigo 636.º, n.º 1 do Código de Processo Civil, aplicado ex vi do artigo 2.º, alínea e) do CPPT, quanto aos seguintes fundamentos em que decaiu em primeira instância, e que quer, agora, caso tal se venha a mostrar necessário, a título subsidiário, ver apreciados pelo Supremo Tribunal Administrativo:

lxi. No que respeita à exceção dilatória de incompetência material do Tribunal, entende a RECORRIDA que a apreciação do Tribunal a quo, que se considera materialmente competente para a apreciação do presente litígio padece de erro sobre os pressupostos de facto e de direito.

lxii. Da alínea a) do n.º 1 do artigo 4.º do ETAF decorre que compete aos tribunais da jurisdição administrativa e fiscal a apreciação de litígios que tenham por objeto questões relativas a “Tutela de direitos fundamentais e outros direitos e interesses legalmente protegidos, no âmbito de relações jurídicas administrativas e fiscais”, enunciando-se no artigo 49.º do mesmo Diploma as matérias relativamente às quais são competentes os Tribunais Tributários.

lxiii. Desde logo, no elenco do artigo 49.º do ETAF, não é feita qualquer referência à impugnação do ato de repercussão dos tributos, pelo que a competência não é dos tribunais tributários.

lxiv. No caso vertente, na medida em que a repercussão, não faz parte da forma como a TOS foi estruturada pela entidade responsável pelo seu lançamento e liquidação, não há uma

ligação entre a relação jurídica tributária (no quadro da qual é emitido o ato de liquidação) e a relação de repercussão que lhe é subsequente, que permita reconhecer natureza tributária a esta última.

lxv. Conforme afirmado pela doutrina, nos casos de repercussão o sujeito económico suporta o encargo económico do imposto, por via de uma difusão ou repercussão de que a lei fiscal se desinteressa, não assumido, portanto qualquer posição relevante na relação jurídica tributária. O terceiro que sofre a repercussão suporta o encargo sem que tenha a qualidade de devedor do imposto, pelo que a relação com o repercutido não tem natureza fiscal, sendo até no plano temporal posterior a esta última. Em suma, tudo se passa apenas entre dois sujeitos privados com o afastamento do sujeito ativo da relação jurídica tributária.

lxvi. Mas mais, é ainda de realçar que a repercussão da TOS tem características que a distinguem das outras situações de repercussão de tributos, legalmente previstas, porque ao contrário, por exemplo do IVA, a TOS não foi concebida de forma que o respetivo encargo fosse suportado pelos consumidores finais. A repercussão dos montantes suportados a título de TOS foi determinada por normas não tributárias externas ao próprio regime da TOS.

lxvii. Conforme já avançado pelo STA a obrigação do repercutido não nasce do facto tributário e do ato de liquidação da TOS “mas sim de um acto de natureza privada” (cf. Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, proferido no Proc. n.º 0581/17.0BEALM).

lxviii. Concluindo-se que a transferência da carga tributária correspondente à TOS resulta de uma relação entre privados, regida pelas regras do direito civil, os tribunais tributários não são materialmente competentes para julgar a presente ação, por não estar em causa a tutela de direitos e interesses legalmente protegidos, no âmbito de uma relação jurídica administrativa e fiscal (cf. artigo 4.º, n.º 1, alínea a) do Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais).

lxix. Acresce que, se se considerar que a relação jurídica entre a B... e a RECORRENTE não integra uma relação jurídica complexa em que é parte enquanto sujeito ativo, a operadora de redes de distribuição de gás – o que por mera cautela patrocínio se admite – a relação entre a B... e a RECORRENTE será, então, de qualificar como uma mera relação jurídica de consumo, na medida em que a mesma emerge do contrato de fornecimento de energia – gás natural celebrado entre as Partes.

lxx. É a existência do contrato de fornecimento de gás natural que permite que ao preço pela contrapartida de fornecimento de gás natural acresçam “[q]uaisquer outros custos e encargos que, nos termos da legislação e regulamentação aplicáveis, devam ser cobrados aos consumidores finais pelos comercializadores livres (...)” (cf. Clausula 3.2, alínea a) das condições particulares do contrato de fornecimento de gás natural, junto ao Processo

Administrativo Instrutor), concretamente, o valor da TOS, o qual de acordo com a legislação em vigor e a regulamentação estabelecida pela ERSE constitui um encargo dos consumidores. Ixxi. Após a entrada em vigor em 12 de novembro de 2019, da Lei n.º 114/2019, que introduziu alterações no Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais, a jurisprudência dos Tribunais Judiciais tem reconhecido de forma reiterada a competência destes tribunais para apreciação de litígios decorrentes de relações jurídicas de consumo relativas à prestação de serviços públicos essenciais, excluindo a competência dos Tribunais Administrativos e Fiscais. (cf. Acórdão do Tribunal da Relação de Lisboa, proferido em 27.04.2021, no âmbito do processo n.º 7325/20.7YIPRT.L1- 7, disponível em www.dgsi.pt e artigo 4.º número 4, alínea e) do ETAF, na redação da Lei n.º 114/2019 de 12 de setembro.) Pelo que, em qualquer caso, o tribunal tributário nunca seria materialmente competente para apreciar a presente ação.

Ixxii. A infração das regras da competência em razão da matéria determina a incompetência absoluta do Tribunal e obsta a que o tribunal conheça do mérito da causa, devendo em consequência, revogar-se a sentença recorrida e absolver-se a RECORRIDA da instância (cf. artigo 16.º, número 1 do CPPT e artigos 278.º e 576.º do CPC).

Ixxiii. Relativamente à exceção da ilegitimidade passiva, a RECORRIDA entende que a apreciação do Tribunal a quo, que a considera parte legítima enferma de erro sobre os pressupostos de facto e de direito.

Ixxiv. Sendo a RECORRIDA uma sociedade comercial de direito privado, sem quaisquer poderes para cobrar receitas tributárias que não surge, também, na qualidade de contribuinte, não integra quaisquer das entidades às quais o artigo 9.º do CPPT reconhece legitimidade no processo tributário.

Ixxv. É o operador das redes de distribuição de gás que, enquanto sujeito passivo da TOS tem direito a repercutir sobre os consumidores finais o valor da TOS que lhes é cobrado pelos municípios (cf. Resolução do Conselho de Ministros n.º 98/2008 e cláusula 7.ª das minutas dos contratos de concessão e artigo 53.º, n.º 2 do Regulamento n.º 416/2016, relativo à aprovação do Regulamento de relações comerciais do setor do gás natural).

Ixxvi. Do Ponto 1.3 do Manual de Procedimentos para a Repercussão das TOS, aprovado pela Diretiva n.º 12/2014, de 14 de julho, da ERSE, resulta que a metodologia de cálculo para a repercussão das TOS, aprovadas por cada Município, se aplica “aos montantes pagos pelos Operadores da Rede de Distribuição aos Municípios, que são transferidos, através dos comercializadores de gás natural, para os consumidores de gás natural localizados no território municipal onde estas taxas vigoram”.

Ixxvii. Vindo o Tribunal ad quem a entender que a repercussão é

ilegal, o que não se concede, e por mera cautela de patrocínio se concebe, o valor repercutido e pago pela RECORRENTE deve ser reembolsado pelo Operador da Rede de Distribuição, uma vez que decorre do artigo 85.º, n.º 3 da Lei do Orçamento de Estado para 2017 e do n.º 1 do artigo 133.º da Lei OE 2021, ser esta entidade que deve pagar e suportar o encargo económico da TOS, o que significa que é o Operador da Rede de Distribuição que tem interesse em contradizer.

lxxviii. A RECORRIDA limita-se a transferir o montante da taxa pago pelo operador das redes de distribuição, pelo que não se reconduz a quaisquer dos atores aos quais o artigo 9.º do Código do Procedimento Tributário reconhece legitimidade para intervir no processo tributário, e atendendo a que no quadro do regime jurídico em apreço não é nem sujeito passivo nem a entidade que deve suportar o encargo económico da taxa em apreciação (e, portanto não é a entidade que deve reembolsar o valor repercutido), a B... é, em qualquer caso parte ilegítima no presente processo.

lxxix. Refira-se, ainda, que a posição adotada pelo Tribunal a quo de que no processo de impugnação judicial a determinação da legitimidade processual deverá ser efetuada através do recurso aos critérios previstos no artigo 30.º do CPC, é oposta à posição já assumida pelo Supremo Tribunal Administrativo no seu Acórdão de 14.10.2020, proferido no processo n.º

0506/17.2BEALM, em que analisou a legitimidade processual passiva de uma entidade pública – o município (cf. disponível em www.dgsi.pt).

lxxx. Para o Supremo Tribunal Administrativo os critérios de determinação da legitimidade processual contidos no artigo 30.º do CPC, "(...) não são adaptáveis aos processos de impugnação que se reconduzam a um pedido de anulação ou de declaração de nulidade de um ato. Seja porque os processos impugnatórios não têm tipicamente, por objeto mediato uma relação material que se converta no processo, mas a legalidade do próprio ato" (cf. Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, proferido em 14.10.2020, no âmbito do processo n.º 0506/17.2BEALM, disponível em www.dgsi.pt).

lxxxi. Assim, após afastar a aplicabilidade do artigo 30.º do CPC, o Supremo Tribunal Administrativo recorre ao artigo 10.º, n.º 2 do CPTA por estar em causa uma entidade pública – o município.

lxxxii. No presente processo não se pode recorrer ao critério fixado n.º 2 do artigo 10.º do CPTA que se trata de uma norma que regula a legitimidade processual passiva das entidades públicas, como decorre expressamente do seu teor e, por isso, não deverá ser transponível para o caso concreto, na medida em que a RECORRIDA é uma sociedade comercial de direito privado, que não atua no exercício de poderes públicos.

lxxxiii. Mesmo que se considerasse, o que por mera cautela de patrocínio se admite, que por via da aplicação do critério

constante do n.º 2 do artigo 10.º do CPTA, tem legitimidade processual passiva a entidade a quem seja imputável o ato impugnado, importa ter presente, como já afluído, que ao abrigo do regime aplicável, nomeadamente em função do determinado nas minutas contratuais aprovadas em Conselho de Ministros e nos regulamentos e manuais da entidade reguladora – a ERSE-, a repercussão constitui um direito dos operadores das redes de distribuição de gás, limitando-se os comercializadores, através das suas faturas, a transferir o valor da TOS para os consumidores finais.

lxxxiv. Caso seja determinada a ilegalidade dessa repercussão – o que por mera cautela de patrocínio se admite – são estes operadores que vêm negado um direito que lhes foi reconhecido nos contratos que celebraram enquanto concessionários das redes de distribuição, direito este posteriormente regulado nos Regulamentos e Manuais da ERSE, logo será a F..., S.A que terá que promover o reembolso daqueles valores e, por consequência, é, como também já avançado, a entidade que tem interesse em contradizer.

lxxxv. Em face do exposto, a sentença recorrida faz uma errada aplicação do direito quando considera que a RECORRIDA é parte legítima no presente processo de impugnação judicial, o que deverá determinar a sua revogação, com base nos fundamentos supra expostos.

lxxxvi. No que respeita à exceção dilatória de erro na forma do processo, a RECORRIDA entende que a apreciação do Tribunal a quo assenta numa errada interpretação das normas jurídicas relativas ao objeto do processo de impugnação judicial, quando conclui que a repercussão da TOS é suscetível de impugnação através do processo de impugnação judicial.

lxxxvii. Resulta do artigo 97.º do CPPT que o processo de impugnação judicial é o meio processual próprio para impugnar o ato de liquidação ou um ato em matéria tributária que comporte a apreciação da legalidade do ato de liquidação, podendo, ainda, ser utilizado para impugnar outros tipos de atos desde que para fazer referência ao meio processual a utilizar, a lei use o termo de impugnação.

lxxxviii. No artigo 97.º do CPPT, nem em outra qualquer norma do ordenamento jurídico tributário, não é feita qualquer referência à possibilidade de impugnação da ilegalidade do ato de repercussão do tributo.

lxxxix. Em virtude das características próprias do regime em apreciação, a liquidação da TOS e a repercussão são atos independentes, na medida em que a repercussão não resulta do regulamento municipal que instituiu a TOS, são emitidos por diferentes entidades, em momentos dissociados no tempo.

xc. Sobre a Taxa de Ocupação do Subsolo tem sido emitida diversa jurisprudência em que se analisa a legitimidade passiva dos Municípios e as decisões proferidas têm por pressuposto,

precisamente, que o ato de liquidação e o ato de repercussão são atos distintos (cf. Acórdãos do Supremo Tribunal Administrativo de 14.10.2020 e de 28.10.2020, proferidos nos processos n.º 506/17.2BEALM e 581/17.0BEALM, respetivamente, disponíveis em www.dgsi.pt).

xc. Sendo dois atos distintos, o ato de repercussão não integra o ato de liquidação, nem sequer pode ser considerado um elemento da TOS.

xcii. Também não se poderá considerar que da alínea a), do n.º 4, do artigo 18.º da LGT, contrariamente ao que é sustentado na sentença recorrida, resulta a possibilidade de deduzir impugnação judicial contra o ato de repercussão, na medida em que o Supremo Tribunal Administrativo já veio entender que esta disposição protege o interesse do repercutido para impugnar a liquidação e não para impugnar a repercussão (cf. Acórdãos do Supremo Tribunal Administrativo de 14.10.2020 e de 28.10.2020, proferidos nos processos n.º 0506/17.2BEALM e 0581/17.0BEALM, respetivamente, disponíveis em www.dgsi.pt).

xciii. Não constituindo o ato de repercussão da TOS um ato suscetível de impugnação judicial nos termos do artigo 97.º do CPPT, nem por via do artigo 18.º, n.º 4, alínea a) da LGT, a sentença recorrida que julgou improcedente a exceção dilatória de erro na forma de processo não poderá manter-se na ordem jurídica por padecer de erro de julgamento quanto à matéria de direito, concretamente por violação do disposto no artigo 97.º do CPPT e do artigo 18.º, n.º 4, alínea a) da LGT, devendo, em consequência ser anulada.

I.3 - Parecer do Ministério Público

Recebidos os autos neste Supremo Tribunal Administrativo, foi dada vista ao Ministério Público, tendo o Senhor Procurador-Geral Adjunto emitido parecer nos seguintes termos:

“1. O presente recurso vem interposto da sentença do TAF do Porto, que julgou improcedente o pedido de anulação do ato de repercussão da taxa de ocupação do subsolo, no valor de € 8.849,17 euros.

A Recorrente insurge-se contra o assim decidido, invocando erro de julgamento, por errónea interpretação e aplicação do regime legal aplicável, designadamente do disposto no artigo 85º da Lei nº 42/2016, de 28/12.

Mais se insurge contra o decidido quanto a juros indemnizatórios, pois entende que não só tem direito à restituição do valor da taxa, como direito a ser ressarcida da privação de tal quantia, mediante o pagamento de juros indemnizatórios.

E termina pedindo a revogação da decisão recorrida deverá ser revogada e substituída por outra que declare procedente a impugnação judicial e determine a anulação da repercussão da taxa e o pagamento de juros indemnizatórios.

FUNDAMENTAÇÃO DA SENTENÇA.

2. Na sentença recorrida deu-se como assente que na fatura de

eletricidade emitida pela Recorrente à Recorrida, relativa a Fevereiro de 2021, aquela fez constar da fatura a quantia de € 8.849,17 euros, a título de “taxa de ocupação do subsolo”. Para se decidir pela improcedência da ação considerou o tribunal “a quo” que «...uma norma pode ser válida, e ainda assim não ser eficaz por não conseguir projetar, total ou parcialmente, os seus efeitos no plano fáctico, que é o caso do n.º 3 do artigo 85.º da Lei OE 2017.

Assim, não tendo ainda o Governo voltado a legislar sobre essa matéria, será de concluir que se mantém o mesmo quadro legal, que, como vimos, permite de forma expressa a repercussão da TOS sobre os consumidores». Mais se entendeu que «... enquanto não existir um novo quadro legal sobre a matéria, persiste a possibilidade legal de repercussão da TOS nos consumidores de gás, a repercussão da TOS pela “B..., S.A.” à Impugnante, através da fatura de fornecimento de gás natural referente a fevereiro de 2021, em causa nos autos (cfr. pontos 2) e 3) do probatório), aqui impugnada, não padece da ilegalidade que lhe vem assacada, ...».

II. APRECIACÃO DE MÉRITO.

1. A questão que vem suscitada pela Recorrente consiste em saber se a sentença incorreu em erro de julgamento ao considerar legal a repercussão sobre o consumidor final da taxa de ocupação do subsolo, relativa ao mês de Fevereiro de 2021, o que passa por saber se a disposição do n.º3 do artigo 85º da Lei n.º 42/2016, de 28/12, que proíbe a repercussão da TOS no consumidor, carece ou não de um regime legal de execução para produzir os seus efeitos como se entendeu na sentença recorrida.

1.1 Importa igualmente saber se no caso da ilegalidade da repercussão da taxa há ou não lugar ao pagamento de juros indemnizatórios por parte da demandada.

ENQUADRAMENTO LEGAL DA QUESTÃO.

2. O artigo 85º da Lei n.º 42/2016, de 28 de dezembro, que aprovou o orçamento de estado (OE) para 2017, prevê no seu n.º3 que «A taxa municipal de direitos de passagem e a taxa municipal de ocupação do subsolo são pagas pelas empresas operadoras de infraestruturas, não podendo ser refletidas na factura dos consumidores».

E no n.º4 do mesmo preceito legal consignou o legislador que «No primeiro semestre de 2017, é revista a Lei das Comunicações Eletrónicas, aprovada pela Lei n.º 5/2004, de 10 de Fevereiro». Por sua vez, no artigo 70º do Dec.-Lei n.º 25/2017, de 3 de março, diploma de execução da lei do orçamento, estabeleceram-se regras relativas à informação sobre o cadastro das redes de infraestruturas, estabelecendo-se no n.º4 que em função dessa informação iriam ser avaliadas “as consequências no equilíbrio económico-financeiro das empresas operadoras de infraestruturas”. E no seu n.º5 que “o Governo procede à

alteração do quadro legal em vigor, nomeadamente em matéria de repercussão das taxas na fatura dos consumidores” Por sua vez no Lei n.º 71/2018, de 31 de dezembro, que aprovou o OE para 2019, o legislador voltou a prever no artigo 246.º uma autorização ao Governo para revisão do quadro legal de enquadramento da taxa de ocupação do subsolo, nomeadamente em matéria de repercussão das taxas na fatura dos consumidores (Artigo 246.º Quadro legal enquadrador das taxas de ocupação do subsolo 1 - O Governo procede, até final do 1.º semestre de 2019, à revisão do quadro legal enquadrador da taxa de ocupação do subsolo em vigor, nomeadamente em matéria de repercussão das taxas na fatura dos consumidores. 2 - A alteração legislativa prevista no número anterior deve assentar a incidência na efetiva ocupação do subsolo e assegurar a fixação de um limite mínimo e máximo indicativo do valor das taxas de ocupação do subsolo para os fornecimentos em BP(menor que) e para os fornecimentos em BP(maior que) e MP por parte dos municípios, atendendo aos princípios da objetividade, proporcionalidade e não discriminação.)

Todavia, em nenhum desses períodos nada foi aprovado que em execução do desiderato do legislador, alegadamente por falta de consenso (uma proposta do Governo terá tido a oposição da associação de municípios), e só em janeiro de 2021, por despacho conjunto dos ministros de estado e das finanças, da modernização do estado e da administração pública e do ambiente e da ação climática, (despacho n.º 315/2021, publicado no Diário da República n.º 6/2021, Série II de 2021-01-11, páginas 222 - 223) é que foi determinada a constituição de um grupo de trabalho «com o objetivo de alterar o quadro legal enquadrador da TOS atualmente em vigor, nos termos estabelecidos pelo artigo 85.º da Lei n.º 42/2016, de 28 de dezembro, artigo 70.º do Decreto -Lei n.º 25/2017, de 3 de março, e artigo 246.º da Lei n.º 71/2018, de 31 de dezembro».

Contudo, até agora nada foi aprovado em resultado dos labores desse grupo de trabalho.

Atentos os contornos legais da norma plasmada no artigo 85º da Lei n.º 42/2016, de 28 de dezembro, e o facto de não ter sido até agora implementada pelo Governo qualquer alteração ao enquadramento legal da taxa municipal de ocupação do subsolo que os municípios fazem recair sobre os operadores de distribuição do gás, importa perceber que efeitos foram produzidos com a entrada em vigor daquela norma no ordenamento jurídico. Para o efeito mostra-se necessário caracterizar os termos em que vem sendo repercutida no consumidor final a referida taxa de ocupação do subsolo.

Como é sabido, a aplicação desta taxa municipal tem gerado uma forte litigância na última década (Basta conferir os inúmeros processos instaurados nos tribunais tributários por parte das empresas concessionárias.), em resultado de a sua aplicação

(lançamento) por parte dos (alguns) municípios não ter sido prevista aquando dos procedimentos de concessão da distribuição do gás natural.

Em resultado dessa litigância, o Governo acordou com as concessionárias, no âmbito do clausulado contratual, na admissibilidade de a referida taxa municipal poder ser repercutida no consumidor final.

É o que resulta da Resolução do Conselho de Ministros n.º 98/2008, de 23 de junho, na qual este órgão do Governo fez as seguintes considerações:

8 — É reconhecido à concessionária o direito de repercutir, para as entidades comercializadoras de gás ou para os consumidores finais, o valor integral das taxas de ocupação do subsolo liquidado pelas autarquias locais que integram a área da concessão na vigência do anterior contrato de concessão mas ainda não pago ou impugnado judicialmente pela concessionária, caso tal pagamento venha a ser considerado obrigatório pelo órgão judicial competente, após trânsito em julgado da respectiva sentença, ou após consentimento prévio e expresso do concedente.

9 — Para efeitos do estabelecido no número anterior, os valores que vierem a ser pagos pela concessionária em cada ano civil serão repercutidos sobre as entidades comercializadoras utilizadoras das infra-estruturas ou sobre os consumidores finais servidos pelas mesmas, durante os «anos gás» seguintes, nos termos a definir pela ERSE. No caso específico das taxas de ocupação do subsolo, a repercussão será ainda realizada por município, tendo por base o valor efectivamente cobrado pelo mesmo”.

E na mesma resolução do CM foi aprovado o clausulado do contrato a celebrar com as concessionárias de distribuição do gás natural, em cuja cláusula 7ª ficou consignado que: “(...) Cláusula 7.ª

Direitos e obrigações da concessionária

(...) 2 - Assiste à concessionária o direito de repercutir sobre os utilizadores das suas infra-estruturas, quer se trate de entidades comercializadoras de gás ou de consumidores finais, o valor integral de quaisquer taxas, independentemente da sua designação, desde que não constituam impostos directos, que lhe venham a ser cobrados por quaisquer entidades públicas, directa ou indirectamente atinentes à distribuição de gás, incluindo as taxas de ocupação do subsolo cobradas pelas autarquias locais.”

E é com base em tal clausulado do contrato celebrado entre o Estado e as empresas concessionárias que estas têm vindo a repercutir o valor da taxa que lhes é cobrada pelos municípios. APRECIACÃO DE MÉRITO.

3. Ora, se o disposto no artigo 85º da Lei nº 42/2016, de 28 de dezembro, pretendeu por cobro a essa situação, a questão que

se coloca é a de saber se com a entrada em vigor da referida lei está ou não vedada a efetivação da repercussão da taxa nos termos em que vinha sendo realizada, ou seja, refletida na fatura (Independentemente, claro está, de a mesma poder ser refletida no preço do serviço prestado ao consumidor)

Trata-se, pois, de saber se a referida disposição legal revogou, nessa parte e de forma implícita, o disposto na resolução de Conselho de Ministros supra referenciada.

A este propósito e com vista a perceber os efeitos da norma incluída na lei orçamental (OE/2017), repescamos parte do parecer nº 36/89, de 12/10/1989, do Conselho Consultivo da PGR (publicado no Diário da República, II Série, de 25 de Maio de 1990, pág. 5596), no qual se deixou exarado o seguinte:

«4.3.2.1. Em primeiro lugar deve ter-se presente que o facto de uma lei poder ser regulamentada pelo Governo, no desenvolvimento de uma ou outra disposição, não significa, por si só, que a lei tenha de ser globalmente considerada como inexecutável até à entrada em vigor das normas que a regulamentem.

Na realidade, todas as leis comportam, em princípio, a possibilidade de uma regulamentação capaz de aperfeiçoar o modo de aplicação de algumas das suas normas. O Governo detém competência genérica para "fazer os regulamentos necessários à boa execução das leis" (artigo 202º, alínea c), da Constituição). Tal competência - para a elaboração desses regulamentos, convenientes mas não indispensáveis à execução da lei - não depende de nenhuma habilitação ou autorização especificamente conferida.

Nesses casos, qualquer habilitação específica conferida pelo legislador terá um valor redundante, nada mais significando do que um simples apelo para que o Governo não descure a matéria (19).

Tais regulamentos - regulamentos de execução, no sentido mais estrito do termo - podem ser úteis, podem ser convenientes para assegurar uma aplicação eficiente, mais segura e ordenada da lei, mas não são indispensáveis à sua execução

4.3.2.2. Distinta é a situação em que o próprio legislador torna expressa, no articulado, a vontade de que a lei não seja executada antes de publicada a respectiva regulamentação, isto é, antes de acordados determinados pormenores que garantam o grau máximo de certeza e uniformidade da sua aplicação prática. E, de igual modo, mesmo na falta de disposição expressa do legislador, devem considerar-se inexecutáveis, logo à partida, as leis que prevejam expressamente a regulamentação dos seus preceitos, desde que estes sejam de tal modo imprecisos, vagos ou incompletos, que a sua execução não possa processar-se senão em termos de inconveniente incerteza jurídica ou de relevante insegurança individual ou social.

Trata-se, nestes casos, de regulamentos complementares,

impostos ou intrinsecamente necessários à execução da lei (20). 4.3.2.3. Entre estes regulamentos e os regulamentos independentes - que aqui não interessa abordar - poderão ainda referir-se os regulamentos que visam completar a disciplina primária definida na lei, preenchendo os espaços deliberadamente deixados em aberto pelo legislador. Muitas vezes a lei estabelece a disciplina normativa de certa matéria, mas deixa-a propositadamente incompleta em determinados pontos, seja porque o legislador não se sente ainda na posse de todos os elementos técnicos necessários para os regular, seja porque se considera preferível remeter para regras mais flexíveis o regime de certas áreas de maior instabilidade social ou de mais rápida desactualização. O legislador limita-se, nestes pontos, a remeter para diplomas posteriores de carácter regulamentar, chamando assim o Governo a preencher os espaços vazios da lei.

É esta, aliás, uma espécie que surge com bastante frequência na prática legislativa actual, constituindo mesmo a principal hipótese em que a exequibilidade das leis fica na dependência da sua regulamentação, que visa, aqui, não apenas desenvolver, pormenorizar as previsões da lei, mas, sim, completar, integrar o inacabado quadro jurídico traçado pelo legislador. Daí a sua designação de regulamentos integradores (21, podendo também chamar-se-lhe regulamentos complementares, como os anteriormente referidos.

Se da lei não resultar conclusão diferente, a sua execução global necessita de aguardar a publicação dos referidos diplomas complementares. Enquanto a falta se não preencher, a execução da lei não é viável, isto é, a lei não pode ser aplicada».

Ora, no caso concreto, afigura-se-nos que se o disposto no artigo 85º da Lei nº 42/2016, de 28 de dezembro, implica que o Governo proceda a alterações nos contratos celebrados com as concessionárias ou consiga dos municípios uma específica disciplina da liquidação da TOS (o que até agora não logrou obter), certo é que tal situação não obsta, salvo melhor opinião, à aplicação imediata da referida norma. Com efeito, no artigo 85º da Lei nº 42/2016, de 28 de dezembro, o legislador não fez depender a eficácia (ou produção de efeitos) do disposto no nº3 de qualquer outra regulação, nem os termos em que foi redigida a norma permite concluir haver necessidade de regulação complementar para que a mesma seja suscetível de produzir efeitos no caso concreto. A norma é bastante clara no sentido de que o pagamento da taxa é da responsabilidade das empresas operadoras e não há lugar a repercussão da taxa na fatura dos consumidores, o que se mostra suficiente para a sua aplicação imediata.

Por outro lado, se em decorrência de tal facto e dos demais elementos, no artigo 70º do Dec.- Lei nº 25/2017, de 3 de março, o legislador se predispôs a rever as condições do equilíbrio

económico financeiro das empresas operadoras, não fez depender a proibição da repercussão da taxa da verificação de tais condicionalismos, nem tão pouco se verifica uma dependência intrínseca entre as duas regulamentações, pois os encargos para as empresas operadoras decorrentes da TOS podem ser mais ou menos assimiláveis dentro das margens dos preços praticados ou a praticar.

Entendemos, assim, que com a entrada em vigor do artigo 85º da Lei nº 42/2016, de 28 de dezembro, ficou vedada a efetivação da repercussão da taxa nos termos em que vinha sendo realizada, ou seja, refletida na fatura do consumidor, ao abrigo da resolução do Conselho de Ministros nº 98/2008, de 23 de junho, que deste modo foi implicitamente revogada nessa parte, motivo pelo qual a sentença recorrida que assim o não entendeu padece do vício que lhe é assacado pela Recorrente, impondo-se desse modo a sua revogação, e em substituição, julgar-se procedente a impugnação judicial e o presente recurso, determinando-se a restituição da quantia paga a esse título.

QUANTO À QUESTÃO DOS JUROS INDEMNIZATÓRIOS

4. Considera a Recorrente que concluindo-se pela ilegalidade da repercussão «...existe fundamento legal para o pagamento de juros indemnizatórios, ao abrigo do artigo 43º da LGT, na medida em que se verificou o pagamento indevido de um tributo, cujo erro não é (seguramente) imputável a esta».

Afigura-se-nos, contudo, que tal entendimento não tem acolhimento nos citados normativos legais.

Com efeito, o regime de pagamento de juros indemnizatórios consagrado no artigo 43º da LGT contende com a ilegalidade do tributo (legalmente não devido ou em montante superior ao legalmente devido) e não com a ilegalidade da sua repercussão, como está aqui em causa. O regime previsto naquele normativo visa facilitar a reparação do contribuinte pelo dano provocado pelo pagamento indevido de uma prestação tributária e insere-se na relação entre a Administração Tributária e o contribuinte e com base no “erro imputável aos serviços” (da Administração Tributária).

Ora, no caso concreto está em causa uma relação jurídica entre duas entidades privadas, diversa da relação jurídica tributária que se estabelece entre a AT e o contribuinte, ainda que com esta conexa, pelo que à reparação de danos decorrente da ilegalidade da repercussão não é aplicável o regime previsto no artigo 43º da LGT, sem prejuízo do direito da impugnante a ser ressarcida pelos danos sofridos a efetivar no âmbito de uma ação de responsabilidade civil.

IV. Em Conclusão.

Com a entrada em vigor do artigo 85º da Lei nº 42/2016, de 28 de dezembro, ficou vedada a efetivação da repercussão da taxa nos termos em que vinha sendo realizada, ou seja, refletida na fatura do consumidor, ao abrigo da resolução do Conselho de Ministros

nº 98/2008, de 23 de junho, que deste modo foi implicitamente revogada nessa parte, motivo pelo qual a sentença recorrida que assim o não entendeu padece do vício que lhe é assacado pela Recorrente, impondo-se desse modo a sua revogação, e em substituição, julgar-se procedente a impugnação judicial e o presente recurso, determinando-se a restituição da quantia paga a esse título.

À reparação de danos decorrente da ilegalidade da repercussão não é aplicável o regime previsto no artigo 43º da LGT, sem prejuízo do direito da impugnante a ser ressarcida pelos danos sofridos a efetivar no âmbito de uma ação de responsabilidade civil.”

I.5 - A impugnante, ora recorrente veio a fls. 1005 e seguintes juntar aos autos quatro acórdãos recentes proferidos pelo Supremo Tribunal Administrativo, que versam sobre a mesma questão de mérito, ao que veio responder a entidade recorrida em síntese que “...*não deve ser transposto para o presente processo, o entendimento sufragado pelo STA, nos acórdãos juntos aos autos pela A....*”

I.6 – Colhidos os vistos legais, cumpre apreciar e decidir.

II - FUNDAMENTAÇÃO

II.1 – De facto

A decisão recorrida considerou provada a seguinte matéria de facto (rectificando-se, aqui, erros de escrita constantes do probatório da sentença recorrida, nos termos do artigo 249.º do Código Civil, como solicitado pela Recorrida):

1. Em 05/06/2020, A..., S.A.”, aqui Impugnante, celebrou com a “B..., S.A.”, um “contrato” de fornecimento de gás natural - cfr. Doc. de fls. 1 a 15 do Processo Administrativo insito de fls. 608 a 626 do processo eletrónico.
2. Em 05/03/2021, a “B..., S.A.”, emitiu em nome da aqui Impugnante, a fatura n.º ...7791, relativa ao período de fornecimento de gás natural, de 01/02/2021 a 28/02/2021 – cfr. Doc. n.º 1 junto com a p.i., de fls. 57 a 61 do processo eletrónico.
3. Da fatura referida no ponto precedente, consta a cobrança da “Taxa Ocupação Subsolo Do Município da Maia”, na quantia de € 75,87 e de € 8.773,30, referentes, como dali se extrai, a “Componente Fixa (nº dias)” e “Componente Variável (kWh)”, respetivamente – cfr. Doc. n.º 1 junto com a p.i., de fls. 57 a 61 do processo eletrónico.
4. Em 06/04/2021, a Impugnante procedeu ao pagamento da fatura referida nos pontos precedentes – cfr. Doc. n.º 3 junto com a p.i., de fls. 72 do processo eletrónico.

II.2 – De Direito

I. Vem o presente recurso interposto da decisão do Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto que julgou totalmente improcedente a impugnação judicial deduzida pela A..., S.A contra a Taxa Municipal de Ocupação de Subsolo (TOS) que lhe foi repercutida na fatura n.º ...7991, emitida em 05/03/2021, pela “B..., S.A.”, respeitante ao mês de fevereiro de 2021, no valor de Eur 8.849,17.

Ao decidir pela improcedência da presente impugnação judicial, a decisão sob recurso considerou que o estatuído no artigo 85.º, n.º 3 do OE de 2017 não produziu efeitos imediatos, considerando *“...que o artigo 246.º da Lei n.º 71/2018, de 31 de dezembro (Lei do Orçamento de Estado para 2019), estabelece que o Governo procederá à revisão do quadro legal enquadrador da taxa de ocupação do subsolo em vigor, nomeadamente em matéria de repercussão das taxas na fatura dos consumidores.”*

O que significa por sua vez que *“... a proibição de repercussão prevista no n.º 3 do artigo 85.º da Lei OE 2017 não operou de forma imediata, não produziu efeitos jurídicos imediatos, pois encontra-se dependente do cumprimento das condições vertidas nos n.ºs 4 e 5 do artigo 70.º do Decreto-Lei n.º 25/2017, que são necessárias à execução do referido normativo.”*

Neste sentido, concluiu a decisão recorrida *“...enquanto não existir um novo quadro legal sobre a matéria, persiste a possibilidade legal de repercussão da TOS nos consumidores de gás, a repercussão da TOS pela “B..., S.A.” à Impugnante, através da fatura de fornecimento de gás natural referente a fevereiro de 2021, em causa nos autos (cfr. pontos 2) e 3) do probatório), aqui impugnada, não padece da ilegalidade que lhe vem assacada, improcedendo, por conseguinte, o invocado.”*

II. A título preliminar, importa que este Tribunal se pronuncie sobre os erros de escrita identificados pela Recorrida na sentença aqui contestada. E fá-lo, promovendo a correção dos mesmos nos termos propostos – os quais se consubstanciam na correta identificação da factura cuja legalidade da repercussão é ora discutida.

Defere-se, por isso, tal correção, rectificando-se tais erros, desde logo, na fundamentação de facto do presente recurso *supra*.

III. Com o assim decidido não se conforma a Recorrente, por entender que a sentença recorrida padece de erro de julgamento na medida em que a Lei do Orçamento do Estado para 2017 veio proibir expressamente a repercussão legal da TOS aos consumidores finais.

Considera a Recorrente que o tribunal interpretou e aplicou mal o disposto no artigo 85.º da Lei n.º 42/2016, de 28-12, por ter considerado legal a repercussão sobre o consumidor final da taxa de ocupação do subsolo, relativa ao mês de Fevereiro de 2021 e *“...tendo a ora Recorrida, Entidade Impugnada, repercutido ilegalmente a TOS na Recorrente, esta viu-se privada,*

ilicitamente, há mais de dois anos, de uma quantia que lhe era devida pelo que deverá ser devidamente compensada”

Aliás, esta questão “... já foi objeto de apreciação por parte deste douto Tribunal em várias ações intentadas contra os respetivos Municípios, tendo o Tribunal decidido pela ilegitimidade passiva dos mesmos. Assim, é na sequência destas decisões que a Impugnante, ora Recorrente, intentou novas ações, desta feita, contra a comercializadora, vindo, deste modo, acompanhar o entendimento do STA a propósito desta questão.”

Assim concluiu que tendo verificado “...a repercussão da TOS pela B..., em violação do artigo 85.º, n.º 3, do OE 2017, existe fundamento legal para o pagamento de juros indemnizatórios à Recorrente, ao abrigo do artigo 43.º da LGT, na medida em que se verificou o pagamento indevido de um tributo, cujo erro não é (seguramente) imputável a esta.”

IV. São duas as questões suscitadas pela recorrente que se prendem com o seguinte:

- se a sentença recorrida incorreu em erro de julgamento na apreciação que fez ao estatuído no artigo 85º da Lei nº 42/2026, de 28 de dezembro que aprovou o OE para 2017, dito de outra forma cumprir saber se é ou não legal a repercussão da TOS ao consumidor ou se carece de um regime legal de execução;
- se a Recorrente tem direito a ser ressarcida pelos danos sofridos decorrentes da ilegalidade da referida repercussão da TOS;
- se ocorreu uma exceção de ilegitimidade, como propugna a Recorrida.

V. Tratam-se de questões que, manifestamente, não são desconhecidas a este Supremo Tribunal e sobre as quais o mesmo já teve várias oportunidades de se pronunciar. Sobre tais questões – e para nos restringirmos exclusivamente a decisões por nós relatadas, mas em absoluta sintonia com as demais – se pronunciou este Supremo Tribunal no sentido de que merecem procedência as duas primeiras e improcedência a terceira questão.

É assim que, quanto às questões de fundo, as mesmas mereceram cabal tratamento pelo, entre muitos outros, Acórdão lavrado nos processo n.ºs 75/21, de 31 de Maio de 2023. E aí se pode ler, por remissão para várias outras decisões deste mesmo Supremo Tribunal, que: *“As questões aqui tratadas são, em ampla medida, idênticas – até pela quase integral similitude do quadro conclusivo das alegações – àquelas já tratadas, com a devida profundidade e detalhe, no recentíssimo acórdão deste Supremo Tribunal, de 8 de Março de 2023, lavrado no Processo n.º 217/21, disponível em www.dgsi.pt, e onde se pode ler, no segmento conclusivo:*

“I – Nos termos do artigo 85.º, n.º 3 da Lei n.º 42/2016, de 28 de Dezembro (Lei do Orçamento do Estado para o ano de 2017), a

taxa municipal de direitos de passagem e de ocupação do subsolo são pagas pelas empresas operadoras de infraestruturas e não podem ser reflectidas na factura dos consumidores.

II – Sendo a citada norma válida e plenamente eficaz desde 1 de Janeiro de 2017, é ilegal o acto de repercussão que posteriormente à sua entrada em vigor foi incluído em factura de consumo de gás e suportado pelo consumidor final.

III - A actividade ou prestação de um serviço público essencial não perde a sua natureza pública administrativa pela circunstância de ser desenvolvida por uma pessoa colectiva de direito privado (no caso constituída sob a forma de sociedade anónima), nem o acto de repercussão, realizado ao abrigo de um direito legalmente reconhecido, deixa de ser materialmente tributário apenas por ter sido praticado por uma concessionária (de serviço público essencial), pelo que, os valores cobrados ao consumidor na parte que respeitam à contrapartida da utilização pela concessionária do bem de domínio público ainda possuem a natureza de créditos tributários.

IV – Não determinando a natureza privada da entidade que praticou o acto lesivo (repercussão ilegal) a sua exclusão do conceito de “serviços” previsto no artigo 43.º da LGT e estando verificados os demais pressupostos para atribuição de juros indemnizatórios previstos no mesmo preceito, deve concluir-se que não existe qualquer obstáculo a que seja reconhecido à repercutida (consumidor final) o direito a reaver o que ilegalmente lhe foi exigido e pagou e, bem assim, o direito a receber o valor correspondente aos juros indemnizatórios, calculados à taxa de 4%, desde a data em que esse pagamento indevido se verificou até efectivo e integral pagamento.”

Acresce que, por seu turno, tal aresto já se valia da decisão pioneira constante do Processo n.º 2/21, de 23 de Fevereiro de 2023, cuja fundamentação seguiu de perto, aresto este igualmente disponível em www.dgsi.pt. E, desde então, e envolvendo precisamente as presentes partes e as mesmas questões, este Supremo Tribunal reiterou essa leitura nos acórdãos lavrados nos processos n.ºs 670/20, 826/20 e 77/21, todos de 12 de Abril de 2021, disponíveis em www.dgsi.pt.” – disponível em www.dgsi.pt.

Ora, por concordarmos integralmente com aquele Acórdão, assim como com a fundamentação ali expendida e jurisprudência de suporte do mesmo, limitamo-nos a remeter para o respectivo teor, o qual se dá aqui por integralmente reproduzido para todos os efeitos, no que respeita à primeira e segunda das questões acima colocada pela Recorrente.

VI. Mas também a terceira das questões acima formuladas – a exceção de ilegitimidade suscitada pela Recorrida (e, em coerência, a exceção de competência material do tribunal), a qual tinha ficado prejudicada na sentença recorrida – mereceu cabal resposta negativa por parte deste Supremo Tribunal, em vários

Acórdãos. Além de, evidentemente, configurar forçoso corolário lógico da posição que ora acabámos de sufragar.

Também aqui, e por paridade metodológica, cabe chamar à colação – além de todos os acórdãos onde foi declarada a ilegitimidade passiva dos municípios em favor dos quais revertia a receita do tributo – o Acórdão lavrado no Processo n.º 818/20, de 18 de Maio de 2023, onde se pode ler, a partir de remissão para o Acórdão 817/20, de 29 de Março de 2023: *“Assim, a circunstância da entidade que praticou o acto lesivo (repercussão ilegal) ser uma entidade privada, uma sociedade anónima, não determina a sua exclusão do âmbito de aplicação do art.º 43, n.º 1, da L.G.T., interpretado em conformidade com o art.º 22, da C.R.Portuguesa, porque o poder de repercutir a TOS (acto materialmente tributário praticado no exercício de uma actividade de serviço público), que legalmente lhe foi atribuído, corresponde ao exercício de um poder de autoridade típico do Estado. Por outras palavras, a actividade desenvolvida pela concessionária/comercializadora não perde a sua natureza pública administrativa apenas por ser desenvolvida sob a forma de sociedade anónima, nem o acto de repercussão, praticado no contexto legal definido deixa de ser materialmente tributário por ser praticado pela sociedade comercializadora de gás, ora recorrida, devendo entender-se que os valores cobrados ao consumidor na parte que respeitam à contrapartida da utilização pela recorrida do bem de domínio público possuem ainda tendencialmente a natureza de créditos tributários.*

Em suma, o pagamento da TOS, por via do acto de repercussão, representa ainda a cobrança de uma receita coactiva e não a mera satisfação, por parte do cliente final, de uma obrigação privada assumida no âmbito de um contrato sinalagmático que tem como contraparte a sociedade recorrida. Interpretação que, se bem vemos, encontra respaldo no art.º 18, n.º 1, da L.G.T., norma que consagra uma noção ampla de sujeito activo da relação tributária, nela se incluindo a figura do representante, entendendo-se ser nesta última figura que se integra o concessionário/comercializador do serviço público de gás natural, a funcionar na arrecadação da TOS como um substituto "ex lege", assim promovendo a cobrança do tributo por meio da respectiva repercussão. Também chamadas entidades de direito público por atribuição e constituindo sujeitos activos da relação jurídica tributária de natureza complexa (cfr.ac.S.T.A.-2ª.Secção, 23/02/2023, rec.2/21.3BEALM; ac.S.T.A.-2ª.Secção, 8/03/2023, rec.267/21.0BEALM; Joaquim Freitas da Rocha e Hugo Flores da Silva, Teoria Geral da Relação Jurídica Tributária, Almedina, 2017, pág.74 e seg.). ...”. E prossegue este aresto, nessa mesma linha, no respectivo segmento conclusivo: “III - A circunstância da entidade que praticou o acto lesivo (repercussão ilegal) ser uma entidade privada, uma sociedade anónima, não determina a sua exclusão do âmbito de aplicação do art. 43º nº 1 da LGT,

interpretado em conformidade com o art. 22º da CRP.

IV - No contexto de facto e de direito que emerge dos autos, é de considerar a sociedade comercializadora de gás ora recorrida integrada no conceito de "serviços" consagrado no citado art. 43º nº 1 da LGT, o que significa que não existe qualquer obstáculo em reconhecer à sociedade recorrente o direito de reaver o que ilegalmente lhe foi exigido e pagou e, bem assim, o direito a receber o valor correspondente aos juros indemnizatórios." –

disponível em www.dgsi.pt.

Também aqui, e por, mais uma vez, concordarmos integralmente com aquele Acórdão, assim como com o acórdão ali remetido, limitamo-nos a remeter para o respectivo teor, o qual se dá aqui por integralmente reproduzido para todos os efeitos no que respeita à terceira das questões acima colocada, impondo-se concluir que não procede a exceção de ilegitimidade invocada pela Recorrida.

VII. Por último, cabe responder às arguições de inconstitucionalidade suscitadas pela Recorrida, cujo conhecimento ficara prejudicado na sentença recorrida.

E, quanto ao argumento do suporte constitucional de uma norma reputada de “cavaleiro orçamental”, este Supremo Tribunal já teve oportunidade de se pronunciar naqueles acórdãos *supra* mencionados – e para os quais, novamente, se remete – a respeito do mesmo, afastando, *inter alia*, a fundamentação do Parecer que suportou posição da ERSE sobre o presente tema. Já quanto à alegada violação dos princípios constitucionais da confiança, da iniciativa económica e da propriedade privada consagrados nos artigos 2.º, 61.º e 62.º da Constituição da República Portuguesa, da regra da vinculação do orçamento ao decorrente de lei e contrato e do estatuto constitucional do Governo, cabe apenas sublinhar que a simples intervenção legislativa da Assembleia da República com interferência nos termos de uma relação tributária, nos termos aqui em análise, não configura em nossa opinião e por si só uma afronta a estes princípios e regras constitucionais.

VIII. Por todo o exposto, mais não resta do que concluir que assiste razão à Recorrente, pelo que se impõe que se conceda integral provimento ao presente Recurso, anulando-se a decisão recorrida.

III – CONCLUSÃO

I – Nos termos do artigo 85.º, n.º 3 da Lei n.º 42/2016, de 28 de Dezembro, a taxa municipal de direitos de passagem e de ocupação do subsolo são pagas pelas empresas operadoras de infraestruturas, não podendo ser reflectidas na factura dos consumidores.

II – Não determinando a natureza privada da entidade que praticou o acto lesivo (repercussão ilegal) a sua exclusão do conceito de “serviços” previsto no artigo 43.º da LGT e estando verificados os demais pressupostos para atribuição de juros indemnizatórios previstos no mesmo preceito, deve concluir-se que não existe qualquer obstáculo a que seja reconhecido à repercutida (consumidor final) o direito a reaver o que ilegalmente lhe foi exigido e pagou e respectivos juros indemnizatórios.

IV – DECISÃO

Nos termos e com os fundamentos expostos, acordam os juízes da Secção Tributária deste Supremo Tribunal em conceder provimento ao recurso, anular a decisão recorrida e determinar o pagamento de juros indemnizatórios a partir do momento do pagamento indevido do montante da TOS.

Custas pela Recorrida.

Lisboa, 12 de fevereiro de 2025. – Gustavo André Simões Lopes Courinha (relator) - Francisco António Pedrosa de Areal Rothes - Joaquim Manuel Charneca Condesso.