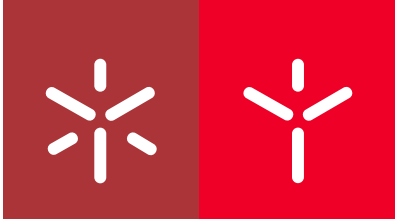


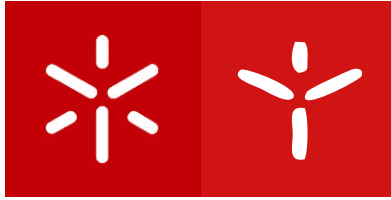


Francisca da Cunha Almeida

A taxa municipal turística: contributo para a delimitação da sua natureza jurídica

Universidade do Minho
Escola de Direito





Universidade do Minho

Escola de Direito

Francisca da Cunha Almeida

**A taxa municipal turística: contributo
para a delimitação da sua natureza
jurídica**

Dissertação de Mestrado
Mestrado em Direito Tributário

Trabalho efetuado sob a orientação do
Professor Doutor Hugo Flores da Silva

DIREITOS DE AUTOR E CONDIÇÕES DE UTILIZAÇÃO DO TRABALHO POR TERCEIROS

Este é um trabalho académico que pode ser utilizado por terceiros desde que respeitadas as regras e boas práticas internacionalmente aceites, no que concerne aos direitos de autor e direitos conexos.

Assim, o presente trabalho pode ser utilizado nos termos previstos na licença abaixo indicada.

Caso o utilizador necessite de permissão para poder fazer um uso do trabalho em condições não previstas no licenciamento indicado, deverá contactar o autor, através do RepositóriUM da Universidade do Minho.

Licença concedida aos utilizadores deste trabalho



Atribuição-NãoComercial-Compartilhalgal
CC BY-NC-SA

<https://creativecommons.org/licenses/by-nc-sa/4.0/>

AGRADECIMENTOS

O meu percurso formativo e a realização da presente dissertação de mestrado apenas foi possível graças ao apoio e estímulos de um conjunto de pessoas que me rodeiam e a quem caberá, neste momento, agradecer:

Um agradecimento especial ao meu Professor e orientador, Doutor Hugo Flores da Silva, pela disponibilidade que desde sempre demonstrou e pelas observações críticas e sugestões formuladas, que se revelaram determinantes para a conclusão deste trabalho.

Ao Professor Doutor Joaquim Freitas da Rocha, pelo entusiasmo e pela brilhante forma com que leciona esta área do saber, que foi preponderante na escolha deste tema de investigação.

À minha família, em especial à avó Glória e ao João, por tudo quanto este trabalho lhes deve.

À Catarina e à Ângela, por tudo quanto este trabalho beneficiou.

DECLARAÇÃO DE INTEGRIDADE

Declaro ter atuado com integridade na elaboração do presente trabalho académico e confirmo que não recorri à prática de plágio nem a qualquer forma de utilização indevida ou falsificação de informações ou resultados em nenhuma das etapas conducente à sua elaboração.

Mais declaro que conheço e que respeitei o Código de Conduta Ética da Universidade do Minho.

RESUMO

O objeto de estudo da presente dissertação assenta na hodierna taxa municipal turística criada pelas autarquias locais. Usualmente, este tributo é exigido aos (presumíveis) turistas que pernoitem em estabelecimentos hoteleiros ou similares que se encontrem situados na área geográfica da autarquia local taxadora, enquanto contrapartida do singular aproveitamento turístico proporcionado pelo conjunto de atividades e investimentos promovidos ou a promover no futuro e que se encontram, direta ou indiretamente, relacionados com a atividade turística.

Em resultado da autonomia financeira de que gozam e da incessante procura de novas fontes de receitas tributárias, não raras vezes, as autarquias locais concebem taxas que vão muito além dos poderes tributários que se encontram disponíveis na sua esfera de atuação. Desconsiderando o *nomem iuris* que lhes é atribuído, os Tribunais, chamados a apreciar a sua conformidade legal e constitucional, têm verificado que, em alguns casos, estes tributos falham o nexó sinalagmático que lhes é naturalmente inerente, revelando ser, na verdade, impostos, cuja criação e conformação dos seus elementos essenciais se encontra vedada às autarquias locais.

Com a taxa turística as coisas não se passam de forma diferente uma vez que, à semelhança de outras taxas locais, também esta tem apresentado inúmeros desafios, desde logo, os concretamente relacionados com a sua delimitação conceptual e a sua conformidade com os princípios constitucionais de igualdade e da equivalência (jurídica e económica). Sucede que, diferentemente das demais taxas, no concreto caso da taxa turística, os contributos da jurisprudência são inexistentes e os da doutrina são muito poucos, pretendendo este trabalho colmatar o desinteresse no apuramento da correta qualificação jurídica desta taxa.

Para tanto, iniciará com a análise dos vários elementos caracterizadores da taxa por contraposição às demais figuras tributárias para, alcançada que seja a sua definição geral, nos seja possível limitá-la ao âmbito da tributação local, no qual se abordará o princípio da autonomia local e se fará uma breve caracterização do regime geral das taxas das autarquias locais.

Feito este enquadramento geral, chegamos à última parte do nosso trabalho onde se fará uma exposição exaustiva dos diversos regulamentos municipais que instituíram a taxa turística para que, de acordo com essa informação, nos seja possível identificar os elementos que compõem esta relação jurídica e, *a final*, concluir qual a verdadeira natureza jurídica deste tributo.

PALAVRAS-CHAVE: “taxas”; “princípio da equivalência”; “autarquias locais”; “autonomia local”; “poder tributário”; “RGTL”; “taxa municipal turística”

ABSTRACT

The object of study of this dissertation focuses on the current municipal tourist tax created by local authorities. Usually, this tax is imposed on (presumed) tourists who stay in hotel establishments or similar accommodations located within the geographic area of the taxing local authority, as a counterpart to the unique tourist benefits provided by the set of activities and investments promoted or to be promoted in the future, directly or indirectly related to the tourism industry.

As a result of their financial autonomy and the constant search for new sources of tax revenue, local authorities often conceive taxes that go far beyond the taxing powers available in their sphere of action. Disregarding the name given to them, the Courts, called upon to assess their legal and constitutional conformity, have found that, in some cases, these taxes lack the reciprocal relationship that is naturally inherent to them, revealing themselves to be, in fact, taxes whose creation and essential elements are prohibited for local authorities.

The tourist tax is no different in this regard since, like other local taxes, it has also presented numerous challenges, starting with those specifically related to its conceptual delimitation and its compliance with constitutional principles of equality and equivalence (legal and economic). However, unlike other taxes, in the specific case of the tourist tax, there is no relevant case law and scholarly contributions are very scarce. This work aims to fill the gap in determining the correct legal classification of this tax.

To this end, it will begin with an analysis of the various defining elements of the tax in comparison to other tax figures, in order to establish its general definition and limit it to the scope of local taxation, where the principle of local autonomy will be addressed, and a brief characterization of the general regime of local authority taxes will be provided.

Having established this general framework, we reach the final part of our work, where an exhaustive presentation of the various municipal regulations that have instituted the tourist tax will be made. Based on this information, we will be able to identify the elements that compose this legal relationship and, ultimately, conclude on the true legal nature of this tax.

KEYWORDS: "taxes"; "principle of equivalence"; "local authorities"; "local autonomy"; "taxing powers"; "General Regime of Local Authority Taxes"; "municipal tourist tax"

ÍNDICE

Agradecimentos.....	II
Resumo.....	IV
Abstract.....	V
Introdução.....	1
PARTE I – O conceito e características das taxas	5
1. O conceito de tributo e as suas categorias.....	5
1.1. O Imposto	11
1.2. As Taxas	13
1.3. As Contribuições	16
2. O conceito de taxa e sua caracterização.....	20
2.1. Caracterização	20
2.1.1. A Dimensão Genética.....	21
2.1.1.1. A Divisão dos Tributos.....	27
2.1.2. A Dimensão Estrutural	33
2.1.3. A Dimensão Material.....	35
2.1.3.1. O Princípio Da Capacidade Contributiva	35
2.1.3.2. O Princípio Da Equivalência	37
2.1.4. Dimensão teleológica	44
2.1.5. Dimensão volitiva	46
2.2. Delimitação Concetual da Taxa	48
2.2.1. Espécies de Taxas.....	50
a) Taxas devidas pela prestação de serviços.....	51
b) Taxas devidas pela utilização de bens de domínio público	52
c) Taxas devidas pela remoção de um obstáculo jurídico à atividade dos particulares	56

PARTE II – As taxas locais.....	61
1. A autonomia financeira das autarquias locais	61
1.1. A autonomia local das autarquias locais.....	61
1.2. Em especial, a sua autonomia financeira	69
1.2.1. Principais dimensões da autonomia financeira das autarquias locais	72
1.2.2. A dimensão tributária da autonomia financeira das autarquias locais	75
1.2.2.1. Os poderes de criação normativa em matéria de taxas	81
1.2.2.2. Os poderes de liquidação e cobrança de taxas	83
2. O regime das taxas nas autarquias locais	85
2.1. O Regime Geral das Taxas das Autarquias Locais.....	85
2.1.1. Enquadramento da sua aprovação.....	85
2.1.2. Breve caracterização do diploma	88
2.1.2.1. A diversificação da base de incidência.....	90
2.1.2.2. O critério material das taxas.....	96
3. A exigência de aprovação de regulamento de taxas nas autarquias locais	102
3.1. O problema da heterogeneidade das taxas criadas pelas autarquias locais	106
3.1.1. O regulamento modelo como solução?.....	106
PARTE III - Análise tópica de desafios colocados no contexto da taxa municipal turística	108
1. Breve enquadramento da tributação no âmbito do turismo	108
1.1. Uma perspetiva histórica	108
1.2. Uma perspetiva comparada	118
2. As Taxas Municipais Turísticas	124
2.1. O caso do município de Lisboa	126
2.2. O caso do município de Cascais	128
2.3. O caso do município do Porto	129
2.4. O caso do município de Vila Nova de Gaia	132

2.5. O caso do município de Vila Real de Santo António	133
2.6. O caso do município de Mafra	135
2.7. O caso do município de Sintra	137
2.8. O caso do município de Braga	139
2.9. O caso do município de Faro	140
2.10. O caso do município de Óbidos.....	142
2.11. O caso do município de Póvoa do Varzim.....	143
2.12. O caso do município de Coimbra	145
2.13. Breve referência a Taxas Municipais Turísticas que ainda se encontram em discussão	146
2.14. O caso particular dos Açores	148
3. A natureza jurídica das taxas de dormida	153
3.1. O elemento subjetivo	153
3.2. O elemento objetivo.....	156
3.3. O elemento teleológico	159
3.4. O valor da taxa e a sua fundamentação económico-financeira	160
4. Análise crítica: a natureza jurídica da "taxa" turística	174
Considerações finais.....	194
Referências bibliográficas	197
Referências jurisprudenciais	206

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

Al./Als. – Alínea(s)

Ac. – Acórdão

ADHP – Associação de Diretores de Hotéis de Portugal

AHP – Associação da Hotelaria de Portugal

AHRESP – Associação de Hotelaria, Restauração e Similares de Portugal

AMAL – Comunidade Intermunicipal do Algarve

ARHCESMO - Associação Regional dos Hoteleiros da Costa do Estoril, Sintra, Mafra e Oeiras

ATC – Associação de Turismo de Cascais

ATL – Associação de Turismo de Lisboa

CEAL – Carta Europeia de Autonomia Local

Cfr. - Conforme

CIRS – Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares

CPPT – Código de Procedimento e de Processo Tributário

CRP – Constituição da República Portuguesa

FDTL – Fundo de Desenvolvimento Turístico de Lisboa

LGT – Lei Geral Tributária

LFL – Lei das Finanças Locais

Nr.º - Número

Op. op. cit. – Anteriormente citado

P./Pp. – Página(s)

RCTTLORM– Regulamento de Cobrança e Tabela de Taxas, Licenças e Outras Receitas Municipais

RFALEI - Regime Financeiro Das Autarquias Locais E Entidades Intermunicipais

RGTAI – Regime Geral das Taxas das Autarquias Locais

RGTPOR – Regulamento Geral de Taxas, Preços e Outras Receitas

RTC de Vila Nova de Gaia – Regulamento da Taxa de Cidade de Vila Nova de Gaia

RTMT– Regulamento da Taxa Municipal Turística

RTOR – Regulamento de Taxas e de Outras Receitas

RTT– Regulamento da Taxa Turística

Ss. – Seguintes

STA – Supremo Tribunal Administrativo

TC – Tribunal Constitucional

TCAN – Tribunal Central Administrativo Norte

TCAS – Tribunal Central Administrativo SUL

TJUE – Tribunal de Justiça da União Europeia

TMPC – Taxa Municipal de Proteção Civil

TMT – Taxa Municipal Turística

TRIU – Taxa devida pela Realização de Infraestruturas

TSAM – Taxa de Segurança Alimentar Mais

Vol. – Volume

INTRODUÇÃO

Com vista à prossecução dos interesses próprios das suas populações, as autarquias locais, enquanto pessoas coletivas de direito público dotadas de autonomia, dependem, irremediavelmente, das receitas que conseguem arrecadar, mormente as receitas tributárias. Nessa senda, apesar de serem os impostos que maior encaixe financeiro proporcionam às contas das autarquias locais, por se encontrarem sujeitos à reserva de lei parlamentar, acabam por ser motivo suficiente para que estas entidades se socorram das taxas para o financiamento das suas atividades, uma vez que, pelo menos quanto a estas, gozam de uma liberdade de atuação mais ampla: seja na sua criação, como na conformação dos seus elementos e da fixação do seu valor.

Assim, fruto da autonomia de ação que lhes é reconhecida nesta matéria, as autarquias locais têm vindo a proliferar, de forma desenfreada, esta figura tributária que, muitas vezes, apesar da sua nomenclatura, pouco ou nada se relacionam com as taxas. Ou seja, aproveitando-se dos poderes tributários que lhe são próprios, estes entes locais têm concebido taxas que não são estritamente bilaterais, seja porque a prestação administrativa não se dirige a um concreto beneficiário – mas sim a um grupo ou à comunidade em geral; seja porque tal prestação não se mostra individualizada – mas sim uma prestação de carácter geral; seja porque o hiato temporal que medeia as prestações das contraprestações é tão dilatado que a sua execução é apenas meramente eventual – ao invés de ser simultânea ou, pelo menos, aproximadamente –; ou seja, ainda, porque o seu valor se mostra excessivo relativamente ao benefício ou ao custo que a prestação que é dispensada provoca.

Por tudo isso, as taxas locais têm despertado cada vez mais a atenção da doutrina e da jurisprudência que, diante dos problemas que estas colocam, também nem sempre se mostram em harmonia com as soluções preconizadas. Sem prejuízo disso, é o Tribunal Constitucional quem, regra geral, é chamado a conhecer as questões jurídicas relacionadas com as (hipotéticas) taxas, tendo este órgão jurisdicional um papel preponderante na delimitação conceptual e na qualificação da figura tributária que esteja sob análise e, em alguns casos, na limitação de alguns dos poderes tributários de que as autarquias locais dispõem, através da declaração de inconstitucionalidade de tais tributos.

A este estado de coisas não são alheias as recentes taxas municipais turísticas que, apesar de já não serem novidade em outros ordenamentos jurídicos, entre nós, apenas apareceram, com a atual configuração, no ano de 2012. O propulsor da taxa turística foi o

município de Aveiro, mas, desde então, esta taxa já suscitou o interesse de mais doze municípios que, entretanto, a foram implementando e de vários outros municípios que já deram início à discussão ou ao procedimento administrativo para a sua introdução nas respetivas cidades.

Como se vê, apesar de já não ser novidade em Portugal, consideramos que esta taxa é, ainda, residual no universo dos municípios portugueses e, talvez por força disso, nem a doutrina, nem a jurisprudência portuguesas se tenham debruçado, até agora, sobre a conformidade do seu *nomem iuris* com a natureza jurídica de tal tributo. Mas como, em nosso entendimento, este tributo apresenta uma tendência crescente, parece-nos que será curial prestarmos alguns contributos para uma melhor compreensão do regime e da natureza jurídica da nova taxa turística.

A taxa municipal turística é uma prestação pecuniária exigida pelos municípios aos “turistas” que pernoitem em estabelecimentos hoteleiros ou similares situados na sua área territorial, em contrapartida do singular aproveitamento turístico proporcionado pelo conjunto de atividades e investimentos promovidos ou a promover no futuro e que se encontram, direta ou indiretamente, relacionados com a atividade turística.

Mas quem são os turistas? Quais são as contrapartidas que os municípios lhes proporcionam? Quais são as finalidades dos municípios com a arrecadação desta taxa? E será que o valor desta taxa se mostra proporcional às contrapartidas prestadas ao turista? Pois bem, atenta a singularidade desta taxa, o desiderato deste trabalho científico passará por tentar dar resposta às questões suscitadas e, de acordo com estas, apurar se estamos na presença de uma verdadeira taxa ou se, pelo contrário, se tratará de uma contribuição ou de um imposto camuflado numa taxa.

Para tal, entendemos dividir o trabalho em três partes distintas, são elas: I) O conceito e características da taxa; II) As taxas locais; III) Análise tópica dos desafios colocados no contexto da taxa municipal turística.

Na primeira parte, começaremos por abordar, de forma sucinta, o conceito de tributo e as categorias tributárias que advêm deste conceito: o imposto, a taxa e as contribuições (financeiras e especiais). Esta breve contextualização dos tributos existentes no sistema tributário português, permitir-nos-á direcionar o nosso estudo para a definição e caracterização da categoria de taxa, bem como para a identificação e classificação das suas espécies que, grosso modo, serão o ponto de partida para a realização deste trabalho científico.

Diga-se, no entanto, que na caracterização da taxa nunca se perderão de vista as demais figuras tributárias, uma vez que as mesmas se mostram necessárias para, por comparação, conseguirmos desenvolver a análise das suas diferentes dimensões. Neste ponto trataremos, em

suma, do princípio da legalidade e a sua repercussão em cada um dos tributos (dimensão genética); da estrutura unilateral e bilateral dos tributos (dimensão estrutural); da medida dos tributos aferida pelos princípios constitucionais da capacidade contributiva e da equivalência (dimensão material); das finalidades dos tributos (dimensão teleológica); e da eventual admissibilidade da voluntariedade nas prestações das taxas em confronto com a característica da coatividade das prestações tributárias (dimensão volitiva).

Na segunda parte iniciaremos a nossa exposição com a análise do princípio constitucional da autonomia local que se encontra implícito ao funcionamento e organização das autarquias locais. Apesar de comportar limites, este princípio constitucional permite que as autarquias locais beneficiem de uma ampla margem de atuação e de decisão que se refletem em várias vertentes – autonomia orçamental, autonomia de tesouraria, autonomia patrimonial e autonomia tributária –, a que faremos uma breve referência. Nesta parte tentaremos dar maior ênfase à dimensão tributária da autonomia local uma vez que, apesar de limitada, é por via desta que se atribui às autarquias locais os poderes de criação, liquidação e cobrança de taxas.

Nesse encadeamento, trataremos de fazer o enquadramento e a descrição do primeiro regime geral de taxas criado no nosso ordenamento jurídico: o Regime Geral de Taxas das Autarquias Locais. Neste ponto, para além da caracterização deste diploma, apontaremos ainda algumas críticas ao que ali foi preceituado ou ao que, por outro lado, o deveria ter sido e não foi.

Chegados aqui, entraremos na terceira parte deste trabalho, cujo objetivo será analisar as taxas municipais turísticas e identificar os (eventuais) desafios que as mesmas colocam. Começaremos por fazer um breve enquadramento de como o setor do turismo tem sido tributado, partindo de uma perspetiva histórica e comparada da sua evolução e da diversidade de tributos aplicados neste setor, tanto em Portugal, como em outros países.

De seguida, serão identificadas as concretas taxas municipais turísticas implementadas por vários municípios portugueses, através do exame dos regulamentos municipais de cada um desses municípios, por forma a apurar qual o *nomem iuris* que atribuíram a esta pretensa taxa, qual o regime criado e qual o valor fixado. Para além dessas, faremos uma breve referência, a título meramente elucidativo, a outros municípios que se encontram, neste momento, a discutir ou a implementar esta taxa e ainda daqueles que, apesar de já a terem implementado, vieram, pouco tempo depois, a revogá-la, como sucedeu com os Açores.

Recolhidos estes elementos, e comparadas as semelhanças e diferenças entre cada uma das taxas turísticas enumeradas, estaremos em condições de realizar a análise da natureza

jurídica das taxas de dormida, que é a modalidade mais comum da taxa municipal turística. Nessa senda, recorreremos aos critérios de caracterização das taxas em geral anteriormente escrutinadas na primeira parte deste trabalho, designadamente o elemento subjetivo, o elemento objetivo, o elemento teleológico e o elemento material.

Ou seja, pretendemos dar resposta às seguintes questões: Quem são os sujeitos passivos da taxa turística? Qual(is) a(s) concreta(s) prestação(ões) que efetivamente é(são) aproveitada(s) ou provocada(s) pelos sujeitos passivos em contrapartida do pagamento dessa taxa? Qual a finalidade que os municípios visam alcançar com a arrecadação desta taxa? Qual é o valor cobrado por esta taxa? E, por fim, será o valor desta taxa proporcional à contrapartida que é prestada pelas autarquias locais? Concretizada que seja a delimitação conceptual desta nova taxa local, estaremos aptos para tecer algumas considerações críticas e, caso existam, identificar os problemas jurídicos que a aplicação da mesma poderá comportar.

Em suma, todas as temáticas abordadas neste trabalho, terão em vista um só propósito: o de oferecer um singelo contributo para a determinação da natureza jurídica das pseudotaxas municipais turísticas e para a aferição da sua conformidade com os princípios constitucionais e legais que regem a matéria tributária.

PARTE I

O CONCEITO E CARATERÍSTICAS DAS TAXAS

1. O conceito de tributo e as suas categorias

Para um desenvolvimento fundamentado da matéria relativa à figura das taxas locais e para que nos seja possível fazer um correto enquadramento das mesmas, existe a necessidade de explorar, de antemão e com algum pormenor, as diferentes figuras tributárias existentes no ordenamento jurídico português.

As figuras tributárias assentam no conceito de tributo, sendo a partir deste que as mesmas se desdobram. Todavia, apesar de ser frequentemente referenciado na mais diversa legislação tributária, do mesmo não existe qualquer definição legal.

Exemplo flagrante disso é a Lei Geral Tributária (LGT) que apesar de mencionar a classificação, os pressupostos e a finalidade dos tributos, em momento algum desenvolve uma definição concreta deste conceito¹.

¹ Vide artigos 2.º, 3.º e 4.º da LGT.

Para a doutrina, os tributos constituem uma receita pública – cobrada pelo Estado ou por outros entes públicos – de natureza coativa e não sancionatória, que visam a satisfação das necessidades coletivas e públicas, devendo, por isso, ser criados por via normativa (Lei, Decreto-Lei ou Regulamento)².

Esta noção doutrinária parte de três elementos essenciais para construir o conceito de tributo, a saber: um elemento objetivo, um elemento subjetivo e um elemento finalístico.

O elemento objetivo está intrinsecamente ligado ao facto previsto na lei, do qual depende a formação da relação jurídica obrigacional. Tal relação encontra-se adstrita à realização de um comportamento por parte do sujeito ativo no interesse do sujeito passivo³.

Esta prestação, de natureza obrigacional, deverá ser, por um lado, *pecuniária*, pois que a obrigação deverá ser satisfeita, regra geral, em dinheiro ou meio equivalente (“*dare pecunia*”), excluindo-se desde logo as prestações de *facere* e as prestações em espécie⁴. Por outro lado, tratando-se de obrigações *ex lege*, a prestação deverá ter natureza duplamente coativa porquanto, quer a sua origem, quer o seu conteúdo, terão de ser, forçosamente, fixados por ato normativo (lei, decreto-lei autorizado ou regulamento), independentemente da manifestação de vontade dos contribuintes. Quer isto dizer que se encontram excluídos do âmbito das obrigações, os acordos e contratos, face à inexistência de uma génese voluntarista do contribuinte⁵.

Por seu turno, considerando o elemento subjetivo, é ao contribuinte (na veste de sujeito passivo/devedor) a quem, regra geral, incumbirá a obrigação de pagamento – e de outras obrigações acessórias – da prestação tributária à Administração Tributária (sujeito ativo/credor).

² Cfr. Artigo 5.º, n.º 1, da LGT. Sobre o conceito, vide SANCHES, Saldanha, J. L., *Manual de Direito Fiscal*, 3ª edição, Coimbra, Coimbra Editora, 2007, p. 21; ROCHA, Joaquim Freitas da, *Direito Financeiro Local: Finanças Locais*, 3ª edição, Coimbra, Almedina, 2019, p. 179 e 180 e ROCHA, Joaquim Freitas da e SILVA, Hugo Flores da, *Teoria Geral da Relação Jurídica Tributária*, reimpressão, Coimbra, Almedina, 2019, p. 18, 40 a 46 e 53 a 56.

³ Cfr. NABAIS, José Casalta, *Por um Estado Fiscal Suportável - Estudos de Direito Fiscal*, Volume IV, Coimbra, Livraria Almedina, S.A., 2015, pp. 286-289 e VASQUES, Sérgio, *O Princípio da Equivalência como Critério da Igualdade Tributária*, Coimbra, Almedina, 2008, pp. 132 e ss.

⁴ Artigo 40.º, n.º 1, da LGT. Todavia, o n.º 2 do referido artigo vem excetuar tal regra, porquanto permite, nos casos expressamente previstos na lei, o pagamento dos tributos através da dação em cumprimento e da compensação. Assim, conforme nos explica CARLOS, Américo Fernando Brás, *Impostos – Teoria Geral*, Coimbra, Edições Almedina, 2006, pp. 33, mais do que uma prestação pecuniária, os tributos revelam ser uma prestação patrimonial, visto que, independentemente da forma de pagamento utilizada, estes serão avaliáveis em dinheiro.

⁵ Cfr. ROCHA, Joaquim Freitas da, *Lições de Procedimento e Processo Tributário*, 7ª edição, Coimbra, Almedina, 2019, pp. 12 a 14.

Contudo, conforme nos explica Hugo Flores da SILVA, por força do fenómeno da privatização da prossecução do interesse público⁶, a tradicional *dimensão publicizada*⁷ foi, em parte, consumida pela tendencial *privatização do sistema de gestão fiscal*⁸ e, inevitavelmente, pela *privatização da relação jurídica fiscal*⁹. Segundo o referido autor, esta partilha de responsabilidades entre o Estado e os particulares, pressupõe a desoneração da Administração Fiscal da realização de determinadas tarefas que sobre si impendiam e, em contrapartida, a oneração dos sujeitos passivos (diretos ou indiretos) com a realização dessas mesmas tarefas, mormente aquelas que se encontram relacionadas com a administração de impostos⁹. Uma vez acolhida a sobredita *dimensão privativa*, permitiu-se que as relações jurídicas fiscais (e, em sentido amplo, também as relações juridico-tributárias) pudessem ser constituídas apenas por um sujeito passivo ou por um conjunto de sujeitos passivos.

Desta feita, a clássica relação jurídica bilateral acabou por dar lugar a uma relação jurídica obrigacional cada vez mais complexa¹⁰, conquanto se admitiu que as respetivas tarefas,

⁶ Para explicar o fenómeno da privatização, Hugo Flores da SILVA recorre aos papéis desempenhados pelo Estado e pela sociedade nos diferentes modelos estaduais. O modelo do Estado liberal, caracterizava-se, por um lado, pela "(...) separação absoluta entre o Direito público e o Direito privado, cada um deles com a sua esfera de aplicação perfeitamente diferenciada, e por outro, [pel]o predomínio da autonomia privada na esfera económica", ou seja, o funcionamento da atividade económica da sociedade era salvaguardada pelo Direito privado, limitando-se o Direito público a satisfazer as necessidades estritamente indispensáveis ao funcionamento do Estado e a algumas das suas atribuições (tais como a defesa e a segurança). Quer isto dizer que esta conceção estadual dava primazia à liberdade de atuação da iniciativa privada em detrimento da intervenção – mínima ou secundária – do Estado, sendo este último denominado de "Estado mínimo ou abstencionista".

Em sentido completamente oposto, o modelo do Estado social retrava-se como "(...) uma concepção de Estado fortemente intervencionista, assumindo, por imperativos de natureza constitucional, a responsabilidade pela execução de um complexo muito diversificado de prestações sociais, que ampliaram significativamente as suas responsabilidades" e, subseqüentemente, as necessidades financeiras. Este elevado grau de intervenção forçou a reestruturação da – até então – estrutura organizativa do Estado (tanto por via da descentralização como por via da desconcentração) e convocou a sociedade para contribuir no financiamento das necessidades financeiras por via de uma elevada carga fiscal.

A conjugação de diversos factores – dos quais se destaca a insustentabilidade financeira do Estado – provocou a designada crise do Estado Social, tendo da mesma vindo a surgir o modelo do Estado pós-social. Nesta nova conceção estadual o que se ambicionou foi, mantendo um nível mínimo de direitos sociais que permitissem salvaguardar a dignidade humana, moderar o intervencionismo do Estado por forma a reduzir a sua dimensão e, consequentemente, as necessidades financeiras associadas ao seu funcionamento. A solução encontrada foi a partilha de responsabilidades entre o Estado e a sociedade, o que se logrou obter através da "(...) entrega de actividades públicas aos privados, por um lado, e pela assunção de uma posição de garante do seu desenvolvimento pelo Estado, por outro", tendo sido a partir deste modelo que se consumou o fenómeno de privatização da prossecução do interesse público. Para maiores desenvolvimentos sobre este assunto, vide SILVA, Hugo Flores da, *Privatização do Sistema de Gestão Fiscal*, Coimbra, Coimbra Editora, 2014, pp. 45 a 55.

⁷ Segundo este autor, a relação jurídica publicizada caracteriza-se, generalizadamente, por ser uma relação jurídica bilateral, uma vez que é estabelecida, exclusivamente, por um credor e por um devedor. Acresce que, nesse caso, será o credor que, por realizar todas as diligências necessárias ao cumprimento da obrigação, assumirá a posição ativa (e de preponderância) no desenvolvimento desta relação, ao passo que o devedor, por se limitar a agir de acordo com a atuação do credor, integrará a posição passiva. Quer isto dizer que, nas relações fiscais, o contribuinte ficará adstrito, tão-só, à "(...) obrigação de pagar imposto se, e na medida em que, aquela [Administração Fiscal] lho determinasse". Cfr. SILVA, Hugo Flores da, *Privatização do Sistema de Gestão Fiscal*, op. cit., pp. 216 a 218.

⁸ De acordo com Hugo Flores da SILVA a "privatização da relação jurídica fiscal corresponde a um conjunto de transformações na relação jurídica fiscal [tanto na sua estrutura como nos seus elementos] operadas por via normativa com o propósito de deslocar tarefas de gestão fiscal da Administração Fiscal para os sujeitos privados", constituindo, assim, o objetivo imediato – e não o seu fim – da privatização do sistema de gestão fiscal. Para maiores desenvolvimentos sobre a temática, veja-se SILVA, Hugo Flores da, *Privatização do Sistema de Gestão Fiscal*, op. cit., pp. 216 a 221.

⁹ Nas palavras de José Casalta NABAIS "(...) verifica-se a transformação da tradicional administração tributária, que era uma administração activa em sede de lançamento, liquidação e cobrança dos impostos, em uma administração basicamente de controlo, fiscalização ou supervisão, no quadro de uma administração tributária em dois degraus orgânicos: um primeiro degrau de *administração privada*, a cargo sobretudo das empresas que levam a cabo a administração operacional dos impostos; e um segundo degrau de *administração pública* a quem cabe sobretudo um papel de controlo, fiscalização ou supervisão", *Problemas Nucleares de Direito Fiscal*, Coimbra, Edições Almedina, S.A., 2020, p. 112.

¹⁰ Na esteira dos ensinamentos de ROCHA, Joaquim Freitas da e SILVA, Hugo Flores da, *Teoria Geral da Relação Jurídica Tributária*, op. cit., pp. 28 a 40, o modelo clássico partia da ideia de que o Direito Tributário era um sub-ramo do Direito Administrativo pelo que, de acordo com este, a atividade administrativa assentava numa relação jurídica bipolar (*i.e.* dois pólos: sujeito ativo e sujeito passivo); contudo, conforme se deu nota *supra*, este entendimento já não se mostra suficiente, por força da privatização das relações jurídicas (tarefas administrativas estaduais realizadas por privados) dando origem, consequentemente, a relações jurídicas trilaterais, multipolares ou poligonais (*i.e.*, vários polos: sujeito ativo, sujeito passivo direto e sujeito passivo indireto). A cobrança de tributos pode ser feita diretamente pela entidade pública ao contribuinte (relação bipolar)

em particular no domínio tributário, pudessem ser desenvolvidas não só por sujeitos ativos (entre os quais se incluem as diversas entidades públicas previstas na lei: Autoridade Tributária, Segurança Social, Autarquias Locais, Institutos públicos, entre outros), como também por sujeitos passivos indiretos (sejam eles substitutos ou responsáveis tributários)¹¹.

Por norma, a intervenção dos sujeitos passivos indiretos na relação jurídica tributária materializa-se através da figura legal da substituição tributária, que se encontra prevista no artigo 20.º da LGT¹². Nas palavras de Casalta NABAIS, a substituição tributária encontra concretização numa relação jurídica do tipo triangular, ou seja, naquela que se estabelece “(...) entre o credor (Fisco) e o devedor, um devedor primário, em primeira linha ou originário, que é o substituto, e um devedor secundário, de segunda linha ou responsável subsidiário, que é o substituído ou contribuinte” e entre o substituto e o substituído, sendo que nesta última existe “(...) um direito de regresso do substituto face ao substituído ou contribuinte”¹³.

Esta forma de privatização fiscal apenas se verifica quando, por imposição legal, a prestação tributária venha a ser exigida a um sujeito passivo distinto do sujeito passivo a quem incumbe o cumprimento da obrigação, podendo esta ser efetivada, nomeadamente, através do mecanismo de retenção na fonte do imposto devido¹⁴.

Hugo Flores da SILVA esclarece-nos que a retenção na fonte tanto pode ser *definitiva* como *provisória*¹⁵. Será definitiva, caso a retenção na fonte pressuponha o cumprimento total da obrigação fiscal, ou seja, quando [“por transladação global dos deveres fiscais dos credores do

ou ser realizada por intermédio de uma entidade privada (relação multipolar), nomeadamente através da figura de substituição tributária (a título meramente elucidativo, veja-se a situação de retenção na fonte prevista no artigo 99.º do Código de IRS, no qual a arrecadação do imposto é efetuada pela entidade patronal (sujeito passivo indireto) diretamente ao trabalhador (sujeito passivo direto) e posteriormente entregue nos cofres do Estado (sujeito ativo)). Sobre isso *vide* igualmente, NABAIS, José Casalta, *Direito Fiscal*, 11.ª edição, Coimbra, Almedina, 2019, p. 39.

¹¹ Diz-nos o n.º 1, do artigo 18.º, da LGT, que se considera sujeito ativo da relação tributária “(...) a entidade de direito público titular do direito de exigir o cumprimento das obrigações tributárias, quer directamente quer através de representante”, definindo-se ainda no seu n.º 3 que o sujeito passivo é toda a “pessoa singular ou colectiva, o património ou a organização de facto ou de direito que, nos termos da lei, está vinculado ao cumprimento da prestação tributária, seja como contribuinte directo, substituto ou responsável”.

¹² Cfr. SILVA, Hugo Flores da, *Privatização do Sistema de Gestão Fiscal*, op. cit., p. 447. Conforme nos explica este autor, a substituição fiscal constitui uma figura autónoma e específica do domínio do Direito Fiscal, uma vez que o mesmo revelou ser insuscetível de enquadramento integral em qualquer um dos institutos já existentes no Direito Privado ou no Direito Público (designadamente a sub-rogação legal, a cessação legal de créditos, meio de execução contra terceiros, uma simples intermediação na cobrança de impostos, uma representação *ex lege*, uma delegação legal, entre outros. No mesmo sentido, veja-se o preconizado por NABAIS, José Casalta, *Direito Fiscal*, op. cit., pp. 267 e 268.

¹³ Cfr. NABAIS, José Casalta, *Direito Fiscal*, op. cit., p. 266.

¹⁴ Cfr. artigo 20.º, n.ºs 1 e 2 da LGT. De acordo com o preceituado no artigo 34.º da LGT, consideram-se retenções na fonte “As entregas pecuniárias efectuadas por dedução nos rendimentos pagos ou postos à disposição do titular pelo substituto tributário constituem retenção na fonte.”. Este instrumento jurídico contribui, essencialmente, para o aumento da segurança na arrecadação das receitas públicas e para a redução do número de obrigados fiscais, o que se mostra vantajoso não só quanto aos custos (muito menores) provocados por este tipo de operações, como também pela garantia de boa cobrança nas situações de solvabilidade duvidosa ou de difícil identificação do devedor originário. Ou seja, “Será, manifestamente, um instrumento jurídico de salvaguarda dos interesses do credor fiscal na boa cobrança dos impostos, promovendo-se a simplificação da intervenção da Administração Fiscal, mas sobretudo a eficácia e eficiência do sistema de gestão fiscal”, Cfr. SILVA, Hugo Flores da, *Privatização do Sistema de Gestão Fiscal*, op. cit., pp. 449 a 453. Sobre as motivações insitas à substituição tributária, *vide* igualmente ROCHA, Joaquim Freitas da e SILVA, Hugo Flores da, *Teoria Geral da Relação Jurídica Tributária*, op. cit. (...), 2019, pp. 86 a 88.

¹⁵ Cfr. SILVA, Hugo Flores da, *Privatização do Sistema de Gestão Fiscal*, op. cit., pp. 456 a 466. Utilizando outra classificação, CASALTA NABAIS diferencia a substituição *total* da substituição *parcial*, consoante a mesma abranja a obrigação de imposto e a generalidade das obrigações fiscais acessórias ou só a generalidade ou algumas das obrigações fiscais, respetivamente e, por outro lado, a substituição *própria* da substituição *imprópria*, consoante o sujeito passivo direto fique ou não totalmente livre de qualquer obrigação junto do sujeito ativo, NABAIS, José Casalta, *Direito Fiscal*, op. cit., pp. 263 a 267.

rendimento para aqueles que são os seus devedores”] onera o sujeito passivo indireto com o cumprimento da obrigação do imposto e das obrigações acessórias e desonera o sujeito passivo direto das demais obrigações fiscais, bem assim como da responsabilidade pelos montantes retidos¹⁶. Por outro lado, a retenção na fonte será *provisória* se se traduzir num pagamento por conta, ou seja, quando em momento anterior ao nascimento da obrigação fiscal, o sujeito passivo indireto retém um montante ao sujeito passivo direto e o entrega ao sujeito ativo, não ficando, neste caso, o sujeito passivo direto desonerado do cumprimento das demais obrigações fiscais¹⁷.

Todavia, Casalta NABAIS alerta-nos – e, em nosso entendimento, bem – que a figura da substituição tributária poderá existir mesmo que não ocorra retenção na fonte (e o inverso também, poderá existir retenção na fonte sem exista substituição tributária), dando como exemplo o concreto caso da Contribuição para o Audiovisual, pois que, apesar da lei prever a substituição tributária, não a faz depender de qualquer retenção na fonte ou pagamento por conta de terceiro¹⁸.

A observação deste autor não é inócua uma vez que, até há muito pouco tempo, a LGT limitava a substituição tributária ao mecanismo de retenção na fonte. Sucede que, com a entrada em vigor da Lei n.º 7/2021, de 26 de fevereiro, a redação do artigo 20.º da LGT foi alterada e, ao introduzir a expressão “designadamente”, parece-nos que abriu portas à materialização da substituição tributária por via de outros mecanismos, que não só, de forma exclusiva, a retenção na fonte.

A substituição tributária sem retenção na fonte decorre dos casos em que o substituto é credor do substituído e, por imposição legal, lhe sejam incumbidos os deveres de liquidação, cobrança e pagamento do tributo juntamente com o crédito de que é titular pela venda de bens ou prestação de serviços.

¹⁶ Cfr. SILVA, Hugo Flores da, *Privatização do Sistema de Gestão Fiscal*, op. cit., pp. 456 a 461.

¹⁷ Na retenção na fonte provisória, o sujeito passivo direto poderá ter de cumprir obrigações fiscais acessórias como sejam, por exemplo, a declaração de rendimentos, permitindo assim ao sujeito ativo determinar se o montante já entregue pelo sujeito passivo indireto (e que anteriormente havia sido retido ao sujeito passivo direto) é insuficiente ou se é excessivo, o que originará um ato de liquidação. Quer isto dizer que, consoante o caso, poderá haver ainda a necessidade de o sujeito passivo direto realizar um pagamento adicional (diretamente) ao sujeito ativo ou, em sentido contrário, poderá ter direito a um reembolso do sujeito ativo. Veja-se, a esse título, o caso do Imposto sobre o Rendimento de Pessoas Singulares, designadamente os artigos 98.º a 103.º do CIRS, por ser o que melhor materializa esta situação de provisoriedade. Sobre isso, *vide* SILVA, Hugo Flores da, *Privatização do Sistema de Gestão Fiscal*, op. cit., pp. 462 a 466.

¹⁸ Cfr. NABAIS, José Casalta, *Direito Fiscal*, op. cit., p. 263. A aludida contribuição (aprovada pela Lei n.º 30/2003, de 22 de agosto) visa o financiamento dos serviços públicos de radiodifusão e de televisão e é devida mensalmente pelos respetivos consumidores, juntamente com a fatura de fornecimento de energia elétrica. Como tal, a sua liquidação, cobrança e entrega aos cofres caberá às empresas comercializadoras e distribuidoras de eletricidade que, aliás, nem poderão emitir a competente fatura nem receber o pagamento por parte dos consumidores sem que ao preço devido pelos serviços prestados seja adicionada a aludida contribuição. Sobre a temática, *vide* REIS, Isabel Vieira dos, e MARTINS, Guilherme Waldemar d'Oliveira, *Ainda sobre a contribuição para o audiovisual: um contributo sobre a substituição tributária sem retenção na fonte*, in *Fiscalidade*, n.º 45, janeiro-março, Lisboa, 2011, pp. 27 a 42. Outro dos exemplos de substituição tributária a que se poderá fazer alusão é à taxa municipal de ocupação do subsolo, figurando como substitutos as concessionárias do serviço público de distribuição regional de gás natural que, por sua vez, procedem à liquidação e cobrança junto dos substituídos (nas entidades comercializadoras utilizadoras das infraestruturas ou nos consumidores finais do serviço).

No fundo, apesar de ambas as modalidades terem em comum a obrigação de entrega ao Estado do tributo arrecadado, o que as diferencia é a relação previamente estabelecida entre o substituto e o substituído. Ou seja, no caso da substituição com retenção na fonte, em que o substituto tributário é devedor do substituído, estar-lhe-á incumbida a obrigação de retenção *strictu sensu*, ao passo que, no caso da substituição sem retenção na fonte, o substituto é credor do substituído, competindo-lhe a obrigação de cobrança¹⁹.

Segundo Sérgio VASQUES, a substituição tributária com retenção na fonte ocorre primordialmente no domínio dos impostos (mormente na tributação dos rendimentos do trabalho dependente: IRS) e a substituição tributária sem retenção é mais usual “(...) no domínio das taxas locais, arrecadadas por vezes através das empresas fornecedoras de água, de electricidade ou de telecomunicações que não apenas estão em directo contacto com os contribuintes como dispõem de capacidade de organização superior à dos próprios municípios titulares de receitas”²⁰.

Adianta-se, desde já, que esta breve caracterização da substituição tributária, permitir-nos-á, em momento mais avançado deste trabalho (no ponto 3.1, da parte III), fazer o correto enquadramento do elemento subjetivo da taxa municipal turística.

Por último, o desígnio dos tributos – isto é, o elemento teleológico – será a satisfação das necessidades financeiras do Estado e de outras entidades públicas, para que, através deles, seja possível a prossecução do interesse público²¹.

Ressalva-se que, pese embora a arrecadação de receitas se revele fundamental, não se pode concluir que os tributos se esgotam nas finalidades financeiras, uma vez que estes não descuram outros intentos como sejam a redistribuição da riqueza, o desenvolvimento económico (finalidades económicas) e a implementação de políticas sociais e económicas de proteção da família (finalidades sociais) e do ambiente (finalidades extrafiscais)²². Todavia, atenta a natureza que lhes é inerente, os tributos não deixam de ter limitações, uma vez que rejeitam outro tipo de

¹⁹ Cfr. REIS, Isabel Vieira dos, e MARTINS, Guilherme Waldemar d'Oliveira, *Ainda sobre a contribuição para o audiovisual (...)*, op. cit., pp. 33 a 36.

²⁰ Cfr. VASQUES, Sérgio, *Regime das Taxas Locais: Introdução e Comentário*, in Cadernos do IDEFF, Coimbra, Almedina, n.º 8, 2009, pp. 125 a 128. A LGT, através da redação dada pela Lei n.º 7/2021, de 26 de fevereiro, parece admitir a substituição tributária sem retenção na fonte, uma vez que ao determinar que a mesma “é efetivada, designadamente, através do mecanismo de retenção na fonte do imposto devido”, não fecha portas a esta modalidade. Todavia, nem a LGT, nem a LFL e nem mesmo o RGTL regulam a matéria da substituição tributária sem retenção na fonte, estando a sua disciplina sujeita à ampla liberdade de atuação e regulamentação das autarquias locais. No entendimento deste autor, uma vez que tal figura ocorre predominantemente no domínio das taxas locais, sempre mereceria outro cuidado e tratamento pelo legislador, indicando até que a LFL que fora aprovada pela Lei n.º 2/2007, de 15 de janeiro, teria sido a oportunidade ideal para regulamentar a liquidação e cobrança destes tributos por terceiros, designadamente em matéria de responsabilidade pelas falhas ocorridas na relação trilateral, de fixação de limites da remuneração destes serviços e de fixação de prazos para entrega da receita às autarquias locais.

²¹ De acordo com o n.º 1, do artigo 5.º da LGT, os tributos visam a satisfação de finalidades financeiras e a promoção da justiça social, da igualdade de oportunidades e das necessárias correções das desigualdades na distribuição da riqueza e do rendimento. Sobre isso, vide ROCHA, Joaquim Freitas da, *Lições de Procedimento e Processo Tributário*, op. cit., pp. 13 e 14.

²² Aliás, a respeito disso, NABAIS, José Casalta, apelida os impostos fiscais e extrafiscais como “verdadeiros impostos” e “falsos impostos”, tendo estes últimos como finalidade evitar/obstar à verificação do facto gerador e, por isso, configuram, verdadeiros “impostos suicidas”, Cfr. *Direito Fiscal*, op. cit. Vejam-se igualmente, VASQUES, Sérgio, *O Princípio da Equivalência...*, op. cit., p. 135 e PEREIRA, Manuel Henrique de Freitas, *Fiscalidade*, 4.ª edição, Coimbra, Almedina, 2013, pp. 17.

finalidades, como sejam, designadamente, aquelas que tenham caráter ressarcitório ou sancionatório²³.

A doutrina moderna tem defendido que os tributos não têm de assentar, exclusivamente, em finalidades financeiras, podendo estas ocupar uma posição secundária em relação às demais, desde que o objetivo de arrecadação de receita não desapareça por completo.

Alcançada a noção doutrinária de tributo, cumpre elucidar que, de acordo com a LGT, estes se subdividem em impostos e em outras espécies tributárias criadas por lei, como sejam as taxas e contribuições, as quais passamos a abordar²⁴.

1.1. O Imposto

Pese embora não se desconsidere a relevância que as demais figuras tributárias representam atualmente, o imposto continua a ser uma das principais fontes de financiamento do Estado moderno, que atualmente se configura como um “Estado Fiscal”²⁵. Apesar de parte da doutrina defender a constituição de um modelo de “Estado Taxador”, a lei constitucional continua a dar primazia aos impostos, por serem estes que melhor acautelam a prossecução das tarefas estaduais, que visam não só a satisfação de necessidades coletivas, mas também a satisfação de necessidades individuais, caso os custos destas não sejam suscetíveis de divisão pelos cidadãos²⁶.

Para Carlos Pamplona CORTE-REAL o imposto é “*um instituto que pressupõe um substrato económico do tipo capitalista*”, traduzido numa prestação patrimonial, unilateral, que é

²³ Se a arrecadação da receita tiver subjacente uma finalidade sancionatória, seja pela aplicação de uma sanção pecuniária contraordenacional (coima) ou uma sanção pecuniária penal (multa e confisco), estará excluído o conceito de tributo, visto que, diferentemente deste, o facto gerador é ilícito e visa prevenir e reprimir comportamentos, veja-se PEREIRA, Manuel Henrique de Freitas, *Fiscalidade*, op. cit., pp. 16 a 18. Para maiores desenvolvimentos sobre a temática, vide SÁ GOMES, Nuno, *Lições de Direito Fiscal*, vol. I, Lisboa, Rei dos Livros, 1996, pp. 69 a 71.

²⁴ Cfr. artigo 3.º da LGT. A LGT faz referência, indistintamente, tanto às demais contribuições a favor de entidades públicas (Cfr. n.º 2, do artigo 3.º da LGT) como às contribuições especiais (de melhoria ou de maior desgaste, Cfr. n.º 3, do artigo 4.º da LGT) o que é censurável, uma vez que, apesar de ambas as figuras configurarem a espécie “contribuições”, por partirem de pressupostos distintos, constituem, por isso mesmo, modalidades diferenciadas.

²⁵ Conforme nos elucida VASQUES, Sérgio, VASQUES, Sérgio, *O Princípio da Equivalência...*, op. cit., pp. 15 a 19, o Estado Fiscal representa o abandono de um modelo de Estado Dominial – com suporte financeiro decorrente da exploração das suas terras, salinas, lagares, portos e rotas comerciais – e de um modelo de Estado Industrial – com suporte financeiro nos lucros de fábricas e empresas públicas. Todavia, face à importância crescente das taxas e contribuições, defende o Autor uma alteração do modelo de Estado Fiscal para um modelo de Estado Taxador (ou tributário) – com suporte financeiro nas taxas e contribuições cobradas aos particulares pelos bens e serviços que lhes presta –, seja por razões de solidariedade, pelos efeitos da concorrência fiscal internacional nos impostos sobre o rendimento ou ainda por razões de descentralização financeira. Acrescenta que esta questão não se reduz a uma questão de números, até porque não coloca em causa “(...) a hipótese de taxas e contribuições sobrelevarem os impostos como fonte de receita pública” porque estes últimos continuam a representar a parcela maior do encaixe tributário; mas sim a alteração do paradigma da relação do estado com o contribuinte que “se mostra cada vez mais distante da relação unilateral que caracteriza os impostos (...) e cada vez mais próximo da relação comutativa que marca as taxas e as contribuições”.

²⁶ Cfr. artigos 66.º, n.º 2, al. h), 81.º, al. b), 103.º, 104.º, 165.º, n.º 1, al. i), 229.º, n.º 1 als. i) e j), 238.º, n.º 4 e 254.º, todos da CRP. Sobre a temática, vide igualmente os préstimos de NABAIS, José Casalta, *Direito Fiscal*, op. cit., pp. 131 a 140; de SILVA, Suzana Tavares da, *As Taxas e a Coerência do Sistema Tributário*, 2.ª edição, Coimbra, Coimbra Editora, 2013, pp. 37 a 38; NABAIS, José Casalta e SILVA, Suzana Tavares da, *O Estado pós-moderno e a figura dos tributos*, Volume III, in Estudos em homenagem ao Prof. Doutor J. L. Saldanha Sanches, Coimbra, Coimbra Editora, 2011, p. 302 e Vide CANOTILHO, J. J. Gomes; MOREIRA, Vital, *Constituição da República Portuguesa Anotada*, Vol. I - Artigos 1.º a 107.º, 4.ª edição, Coimbra, Coimbra Editora, 2007, pp. 1096 a 1097.

exigida ou imposta por lei, sem carácter de sanção, e que é efetivada pelos cidadãos em benefício do Estado, em ordem à satisfação de fins de natureza pública²⁷.

Afastando-se um pouco dessa definição, Teixeira RIBEIRO considera que se trata de uma prestação pecuniária efetiva devida ao Estado, com carácter unilateral e definitivo, não se encontrando, via de regra, consignada a nenhum tipo de utilização, mas que é estabelecida por lei sem carácter de sanção e cujo pagamento é coercivo, tendo como objetivo a realização de fins públicos²⁸.

Na mesma linha, Saldanha SANCHES entende que o imposto corresponde a uma prestação pecuniária, singular ou reiterada – que não apresenta conexão com qualquer contraprestação retributiva específica –, exigida por uma entidade pública a outra entidade (sujeito passivo) e utilizada exclusiva ou principalmente para cobertura de despesas públicas²⁹.

Apesar de não apresentar nenhuma definição expressa de imposto, José Casalta NABAIS fragmenta as suas principais características três elementos, a saber: o elemento objetivo, nos termos do qual o imposto constitui uma prestação pecuniária, unilateral, definitiva e coativa; o elemento subjetivo, que o define como uma prestação que é exigida a detentores de capacidade contributiva a favor de entidades que exerçam funções públicas; e, por fim, o elemento teleológico, de acordo com o qual o imposto é exigido pelas entidades que exercem funções públicas, com vista à realização das suas funções de carácter não sancionatório³⁰.

Uma breve nota se fará quanto à consideração de Carlos Pamplona CORTE-REAL, relativamente à qualificação do imposto como prestação patrimonial e não como prestação pecuniária, conforme a entendem os demais autores. Segundo o mencionado autor, apesar da prestação ser suscetível de avaliação pecuniária, ela não tem que, necessariamente, ter índole pecuniária, porquanto pode implicar a realização de uma prestação em género ou espécie (da qual são exemplos o imposto de pescado e o imposto sobre a produção de petróleo) ou envolver a realização de uma prestação de *facere* (da qual é exemplo o imposto de selo quando pago por meio de estampilha fiscal)³¹.

²⁷ Cfr. CORTE-REAL, Carlos Pamplona, *Curso de Direito Fiscal*, Vol. I, in *Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal*, n.º 268/270, abril-junho, Lisboa, 1981, pp. 9 a 11 e 157 a 162.

²⁸ Cfr. RIBEIRO, José Joaquim Teixeira, *Lições de Finanças Públicas*, 5ª edição, Coimbra, Coimbra Editora, 1997, p. 36.

²⁹ Cfr. SANCHES, J. L. Saldanha, *Manual de Direito Fiscal*, op. cit., pp. 22 a 24.

³⁰ Cfr. NABAIS, José Casalta, *Direito Fiscal*, op. cit., pp. 33 a 41.

³¹ Cfr. CORTE-REAL, Carlos Pamplona, *Curso de Direito Fiscal*, Vol. I, in *Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal*, n.º 268/270, abril-junho, Lisboa, 1981, pp. 157 a 158. São exemplos de prestação em género ou espécie o imposto de pescado e o imposto sobre a produção de petróleo e é exemplo da realização de uma prestação *facere* o imposto de selo quando pago por meio de estampilha fiscal (As estampilhas fiscais foram abolidas a partir de 1 de setembro de 1999, pela Lei n.º 150/99, de 1 de setembro, que aprovou o Código do Imposto de Selo).

Por sua vez, Manuel Henrique de Freitas PEREIRA defende a qualificação do imposto como uma prestação pecuniária e explica que a conceção patrimonial apenas tem interesse histórico porquanto, com a monetarização da economia, o pagamento em espécie foi sendo abandonado e, para além disso, em termos financeiros, o que interessa é que independentemente do método de pagamento, o mesmo se traduza pecuniariamente³².

À contrário, Américo Fernando Brás CARLOS, continua a defender que se trata de uma prestação patrimonial porque, independentemente da forma de pagamento, esta será sempre avaliável em dinheiro. Para tal, deu o exemplo de algumas das formas de pagamento previstas nas relações jurídico-tributárias, tais como a dação em pagamento de bens móveis ou imóveis e a compensação de créditos³³.

Não obstante as definições de imposto ora patenteadas contemplem, grosso modo, as características gerais da conceção jurídica de tributo, por influência da técnica da relação jurídica tributária podem, ainda assim, evidenciar-se duas características que se destacam pela segregação dessa noção: a da unilateralidade e a da capacidade contributiva do particular.

De facto, não há dúvidas que um dos principais apanágios do imposto é a sua estrutura unilateral, no sentido de que tal tributo não implica qualquer contraprestação específica individualizável, mas, tão-só, uma contrapartida genérica dos bens e serviços da administração, ou seja, não há qualquer relação entre o montante do imposto exigido e a prestação (benefício ou custo) da qual o contribuinte poderá vir (ou não) a beneficiar.

Por sua vez, e por inexistir uma relação comutativa a que se possa fazer corresponder o concreto benefício ou custo do contribuinte, o critério utilizado na medição desta prestação terá, inevitavelmente, que passar pela capacidade contributiva daquele, que se concretiza através de manifestações de riqueza (rendimento auferido ou património possuído).

1.2. As Taxas

Contrariamente a Alberto XAVIER – que defendia que a taxa se trata de um conceito hodierno comparativamente ao conceito do imposto³⁴ –, Sérgio VASQUES sustenta a ideia de que ambas as figuras são fruto da ciência financeira, tendo surgido na primeira metade de oitocentos com dois propósitos distintos: o de trazer ordem e unidade às mais variadas e dispersas

³² Cfr. PEREIRA, Manuel Henrique de Freitas, *Fiscalidade*, op. cit., p. 14

³³ Cfr. CARLOS, Américo Fernando Brás, *Impostos – Teoria Geral*, op. cit., p. 33. Vide o artigo 40.º, n.º 2 da LGT e para o primeiro exemplo os artigos 201.º e 87.º do CPPT e para o segundo exemplo os artigos 89.º e 90.º do CPPT.

³⁴ Cfr. XAVIER, Alberto, *Manual de Direito Fiscal*, Lisboa, 1974, p. 42.

prestações, comutativas existentes e o de enquadrar este tipo de prestações que se começavam a expandir perante os novos bens e serviços prestados aos particulares³⁵.

Apesar da conceção sincrónica das taxas e dos impostos, a ciência financeira apenas abandonou o estudo das primeiras uma vez que, à data, a doutrina nacional rejeitava a sua existência, fosse porque entendia que esta figura representava um entrave à liberdade de comércio e de indústria (corrente doutrinal com inclinação liberal), fosse porque se apregoava que o sistema fiscal se devia centrar no imposto sobre o rendimento, por ser o único capaz de redistribuir riqueza (corrente doutrinal progressista)³⁶.

Já, no século dezanove, o Direito Fiscal autonomizou-se das Finanças Públicas, todavia, tal não foi suficiente para que os tributos (para)comutativos lograssem alcançar um interesse científico similar ao do imposto³⁷.

Em Portugal, a viragem no interesse científico pelas taxas ocorreu muito recentemente, sendo que essa marginalização doutrinária teve repercussões negativas (designadamente, no plano legislativo, porquanto o legislador tributário encarava tal matéria como menor). Sinal disso mesmo, é a multiplicação desenfreada das taxas a que temos assistido, num completo vazio legislativo ou legislação fragmentária, não obstante a Constituição da República preconizar a criação de um “regime geral de taxas” desde a revisão ocorrida em 1997³⁸.

Apesar de no ano seguinte ter sido publicada a Lei Geral Tributária, na opinião de Casalta NABAIS esta “(...) não configura nem uma lei geral nem uma lei tributária”, uma vez que, para além de excluir importantes matérias da disciplina geral, quando as estabelece, direciona-as unicamente aos impostos, não se traduzindo em “(...) mais do que uma lei geral sobre as relações tributárias relativas aos impostos”. A mera enunciação dos pressupostos legais – em detrimento da ausência da sua definição legal – das taxas e das contribuições, bem assim como a remissão da sua disciplina para o regime geral constante de lei especial, são sinais evidentes dessa (quase) exclusividade aos impostos³⁹.

Em 2007, entrou em vigor o Regime Geral das Taxas das Autarquias Locais (doravante RG TAL), o qual “(...) regula as relações jurídico-tributárias geradoras da obrigação de pagamento de taxas às autarquias locais”, e prevê, nomeadamente, os elementos estruturantes (ou seja, as

³⁵ Nessa conformidade, VASQUES, Sérgio, *O Princípio da Equivalência...*, op. cit., p. 102.

³⁶ Neste sentido, Cfr. VASQUES, Sérgio, *O Princípio da Equivalência...*, op. cit., p. 102.

³⁷ Cfr. VASQUES, Sérgio, *O Princípio da Equivalência...*, op. cit., pp. 110 a 126.

³⁸ Cfr. VASQUES, Sérgio, *O Princípio da Equivalência...*, op. cit., p. 108.

³⁹ Cfr. NABAIS, José Casalta, *Direito Fiscal*, op. cit., p. 205 e, do mesmo autor, *Por um Estado Fiscal Suportável (...)*, op. cit., p. 286. Diga-se, aliás, que os únicos artigos da LGT que fazem referência às outras espécies tributárias criadas por lei – i.é., às taxas e às contribuições – são o artigo 3.º, n.ºs 2 e 3 e o artigo 4.º, n.ºs 2 e 3.

incidências objetiva e subjetiva), as isenções, as regras relativas à criação e modificação das taxas, bem assim como as regras relativas à sua liquidação, cobrança e pagamento⁴⁰.

Ora, não obstante a criação de um regime geral de taxas setorial, o que é certo é que, até agora, nenhum outro regime geral foi criado, sendo que o diploma que mais se aproxima do idealizado será o regime geral das taxas das autarquias locais.

Acresce que, tendo o legislador limitado a sua atuação à definição dos pressupostos e das finalidades da taxa, sempre teremos de recorrer aos ensinamentos doutrinários para apuramento da sua concreta noção.

Nas palavras de Alberto XAVIER, consideram-se taxas todas as receitas tributárias com “carácter sinalagmático, não unilateral, o qual por seu turno deriva funcionalmente da natureza do facto constitutivo das obrigações em que se traduzem e que consiste ou na prestação de uma actividade pública ou, na utilização de bens do domínio público ou na remoção de um limite jurídico à actividade dos particulares”⁴¹.

Já Teixeira RIBEIRO apresenta uma noção financeira de taxa enquanto “quantia coactivamente paga pela utilização individualizada de bens semi-públicos, ou como preço autoritariamente fixado por tal utilização”⁴².

Por sua vez, e com enfoque no critério da sinalagmaticidade, Saldanha SANCHES defende que apenas estaremos na presença de uma taxa quando, tratando-se de um qualquer bem que seja suscetível de ser dividido/individualizado, exista uma “(...) mais estreita correlação entre o destinatário do encargo financeiro e o beneficiário da despesa pública”⁴³.

Em sentido próximo, Casalta NABAIS menciona que as taxas “bastam-se com a reserva à lei parlamentar (...) do seu regime geral e a sua medida assenta no princípio da proporcionalidade taxa/prestação estadual proporcionada ou taxa/custos específicos causados à respectiva comunidade”⁴⁴.

A respeito das eventuais particularidades desta figura relativamente ao conceito geral de tributo, importa salientar as características da bilateralidade e da proporcionalidade, mediante as quais se distinguem dos impostos. Assim, e contrariamente a estes, as taxas implicam uma

⁴⁰ Cfr. Lei n.º 53-E/2006, de 29 de dezembro, que entrou em vigor em 1 de janeiro de 2007.

⁴¹ Cfr. XAVIER, Alberto, *Manual de Direito Fiscal*, op. cit., p. 42.

⁴² Cfr. RIBEIRO, José Joaquim Teixeira, *Noção jurídica de taxa*, in Revista de Legislação e Jurisprudência, n.º 3727, ano n.º 117, 1984-1985, p. 293.

⁴³ Cfr. SANCHES, Saldanha, J. L., *Manual de Direito Fiscal*, op. cit., p. 31.

⁴⁴ Cfr. NABAIS, José Casalta, *Direito Fiscal*, op. cit., p. 42.

contraprestação ou contrapartida específica⁴⁵ cujo benefício seja individualizado (e não genérico) devendo, por isso, existir uma relação – aproximada – entre o montante da taxa e a prestação que o contribuinte beneficie ou provoque, tendo a proporcionalidade como critério utilizado na medição desta figura.

1.3. As Contribuições

Apesar da enorme dificuldade existente na delimitação do conceito de contribuições, é inegável que as mesmas se subsumem, fundamentalmente, à dicotomia entre as denominadas *contribuições especiais* e as denominadas *contribuições financeiras*. Por esse motivo, o objeto de estudo desta figura tributária centrar-se-á, tão-só, nas referidas modalidades, as quais passamos a abordar de seguida.

As primitivas *contribuições especiais* remontam aos anos oitocentos, tendo como pressuposto de tributação, nas palavras de Alberto XAVIER, a “vantagem económica reflexa, [ou seja,] a criação de maiores despesas são fundamentos, como quaisquer outros, que levam a lei a criar tributos, na pressuposição de que revelam capacidade contributiva”⁴⁶.

Também Carlos Pamplona CORTE-REAL, as caracteriza como sendo o “montante exigido aos particulares em razão de uma particular vantagem de uma actividade administrativa que lhes não é essencialmente dirigida ou do facto de o contribuinte provocar com a sua ou por qualquer outra razão uma maior despesa e custo público”. A (alegada) inexistência de qualquer nexo sinalagmático entre a vantagem reflexamente obtida e o pagamento do respetivo tributo e, bem assim, os factos passíveis de tributação serem indiciadores de capacidade contributiva, são, para este autor, motivos bastantes para fundamentar a recondução desta figura à do imposto⁴⁷.

Posteriormente, Saldanha SANCHES explicou que esta figura tributária apresenta “(...) características homogéneas de certos sujeitos passivos (homogeneidade de grupo) que justificam que a tributação incida especialmente sobre eles, quer pela ligação especial do grupo ao fim público cuja tributação pretende especificamente concretizar (responsabilidade de grupo), quer pelo aproveitamento potencial pelo grupo daquele tributo, diferente do dos outros membros da comunidade (aproveitamento de grupo)”⁴⁸.

⁴⁵ Contraprestação essa que se traduz, nos termos do n.º 2, do artigo 4.º, da LGT e do artigo 3.º do RGTAL, na prestação de um serviço público, na utilização privada de bens do domínio público ou na remoção de um obstáculo jurídico ao comportamento de um particular realizada ou promovido por um ente público, os quais se desenvolverão mais adiante no ponto “2.2.1. Espécies de taxas”.

⁴⁶ Cfr. XAVIER, Alberto, *Manual de Direito Fiscal*, op. cit., p. 59.

⁴⁷ Cfr. CORTE-REAL, Carlos Pamplona, *Curso de Direito Fiscal*, op. cit., 1981, pp. 167 a 169. Para a tipificação das contribuições especiais o referido autor socorreu-se da distinção ensaiada por A. Gianini, *Istituzioni di diritto tributario*, pp. 32 a 36.

⁴⁸ Cfr. SANCHES, Saldanha, J. L., *Manual de Direito Fiscal*, op. cit., p. 53.

Mais recentemente, Sérgio VASQUES elucidou-nos que as contribuições especiais tradicionais são exigidas perante o benefício especial usufruído por um indivíduo em resultado da realização de uma obra pública ou de um maior desgaste especial que possa causar a essa obra, tornando-se o principal instrumento de financiamento das obras públicas⁴⁹.

Acompanhando o preceituado no artigo 4.º, n.º 3, da LGT, Casalta NABAIS divide as contribuições especiais em *contribuições de melhoria*⁵⁰ e em *contribuições por maiores despesas*, consoante sejam devidas pela vantagem económica particular resultante de uma atividade administrativa ou pelas coisas possuídas ou ainda pela atividade exercida pelos beneficiários que originem uma maior despesa às autoridades públicas, respetivamente.

À semelhança de outros autores, também Casalta NABAIS defende que as *clássicas contribuições especiais* mais não são do que *impostos especiais*, tendo em conta que têm na sua base manifestações de capacidade contributiva, que se repercutem de forma diferenciada consoante se tratem de contribuições de melhoria ou por maior despesa⁵¹.

Já Filipe FERNANDES enaltece a característica da *exclusividade*, por entender que esta figura tributária se radica num benefício sensivelmente superior ao geral, seja pela sua extensão, seja pela sua intensidade. E, diferentemente dos outros autores, menciona que a capacidade contributiva desta figura se revela no(s) comportamento(s) passivo(s) do contribuinte – ou seja, na ausência de remuneração de um especial benefício auferido ou de uma fonte de maior despesa despoletada –, contrariamente ao que ocorre nos impostos, visto que a referida capacidade contributiva se revela no(s) comportamento(s) ativo(s) do contribuinte – *i.é.*, na realização de rendimentos, na titularidade de património e, na prática de atos de consumo⁵².

Apesar desta figura continuar a ser, nos dias de hoje, objeto de teorização pela doutrina e jurisprudência, o que se apura é que – na prática – as mesmas já não têm qualquer

⁴⁹ De acordo com VASQUES, Sérgio, *O Princípio da Equivalência...*, op. cit., pp. 112 a 115, são exemplos recentes desta figura as contribuições especiais devidas pela travessia do Tejo, pela Expo98, pelas vias circulares de Lisboa e do Porto e encargos de mais-valias e as taxas pela realização de infraestruturas urbanísticas, mantendo-se apenas esta última em vigor.

Veja-se igualmente FERNANDES, Filipe de Vasconcelos, *As contribuições financeiras no sistema fiscal português: uma introdução*, Coimbra, Gestlegal, 2020, p. 96, que nos elucida que as contribuições especiais começaram por ser exploradas nos anos 50 pela doutrina italiana, momento a partir do qual começaram a adquirir relevo jurídico. É a doutrina fiscal italiana quem tem dado importantes contributos na delimitação desta categoria das contribuições, nomeadamente no sentido de se consolidar a sua autonomia, pelo menos no campo dogmático.

⁵⁰ Cfr. NABAIS, José Casalta, *Direito Fiscal*, op. cit., pp. 48 a 54. O referido autor, alude ao *encargo de mais-valia* como um exemplo claro de uma contribuição de melhoria que, segundo ele, seria devida pelo aumento do valor dos prédios rústicos incrementado pelas obras públicas realizados e liquidada aquando da solicitação da licença de construção. Fazendo alusão a uma perspetiva evolutiva, o autor tipifica as figuras tributárias criadas em torno daquele encargo e apelida-as de contribuições especiais de primeira geração (os denominados encargos de mais-valia) e as de segunda geração (devidas pela construção da nova ponte sobre o Tejo, da realização da Expo/98 e das vias circulares do Porto e de Lisboa). Sobre as denominadas contribuições de primeira e segunda geração, vide também VASQUES, Sérgio, *O Princípio da Equivalência...*, op. cit., pp. 215 a 226.

⁵¹ Na primeira situação, uma vez que promovidas pela atividade da administração, provoca um aumento da capacidade contributiva, pelo que se tratam de manifestações positivas; ao passo que, na segunda situação, uma vez que a administração se limita a obstar o seu surgimento, por se tratar de um verdadeiro limite, corresponderão a uma manifestação negativa da capacidade contributiva. Nesse sentido, vide NABAIS, José Casalta, *Direito Fiscal*, op. cit., p. 49.

⁵² Cfr. FERNANDES, Filipe de Vasconcelos, *As contribuições financeiras no sistema fiscal português (...)*, op. cit. 95 a103.

representatividade no ordenamento jurídico português, não só por ser discutível a sua existência (já que o próprio legislador, no n.º 3, do artigo 4.º da LGT, tende a reconduzi-las à figura do imposto), mas também pelo reduzido peso que as mesmas representam no financiamento das atividades da administração⁵³.

Sucede que a realidade dos tributos paracomutativos não se esgota nas contribuições especiais, uma vez que, nos dias de hoje, se têm vulgarizado diversas *modernas figuras tributárias* de contornos variados⁵⁴. Ao contrário das contribuições especiais (que resultam, maioritariamente, da intervenção direta do Estado em matéria de obras públicas), estas figuras são, por regra, devidas a pessoas coletivas de direito público “menores” (*i.é.*, pertencentes à administração indireta do Estado ou com estatuto independente) e destinam-se a um grupo concreto de pessoas, em contrapartida de uma qualquer atividade que lhes diga respeito⁵⁵.

Por sua vez, as hodiernas *contribuições financeiras* surgiram no nosso ordenamento jurídico em 1997, aquando da quarta revisão constitucional operada pela Lei n.º 1/97, de 20 de setembro, e através da qual se passou a prever a reserva relativa da competência legislativa da Assembleia da República quanto ao regime geral das *demais contribuições financeiras a favor das entidades públicas*⁵⁶.

De acordo com Casalta NABAIS, esta modalidade de contribuições tem “por base uma contraprestação de natureza grupal, na medida em que constituem um preço público (...)”, cobrado “(...) para a cobertura de despesas das pessoas colectivas públicas não territoriais, ou seja, de tributos objecto de uma verdadeira consignação subjectiva de receitas”, que, na sua génese têm uma ideia de proporcionalidade entre o montante a pagar e os custos dessa contraprestação e, por isso, considera que estas mais não são do que *taxas especiais*⁵⁷.

⁵³ Cfr. VASQUES, Sérgio, *O Princípio da Equivalência...*, op. cit., pp. 110 a 126, 191 e 215. Sobre isso, posiciona-se este autor quando assume que, nos dias de hoje, estas contribuições ocupam um lugar marginal nos sistemas tributários modernos, até porque o financiamento das grandes obras públicas passou a ser suportado, grosso modo, pelos impostos. No mesmo sentido, FERNANDES, Filipe de Vasconcelos, *As contribuições financeiras no sistema fiscal português (...)*, op. cit., pp. 73 a 75.

⁵⁴ Os tributos paracomutativos – no qual se enquadram, designadamente as contribuições para a segurança social, as taxas de coordenação ou regulação económica, os tributos associativos e ambientais e os impostos especiais de consumo – floresceram exponencialmente no século dezanove, com a criação do modelo organizativo do Estado Novo, a partir do qual se estabeleceu o enquadramento jurídico dos organismos de coordenação económica (que consubstanciam entidades públicas, sem natureza territorial, com atribuições em matéria de promoção e regulação de setores de atividade económica) e, consequentemente, um conjunto alargado de taxas de coordenação ou regulação económica. Porém, em 1986, com a integração de Portugal na Comunidade Económica Europeia, estes tributos (que até então tinham como finalidade a direção e controlo da economia nacional) tiveram que sofrer uma revisão global, mercê do regime de regulação económica que este espaço nos impôs, passando a destinar-se ao financiamento de entidades com função de regulação, supervisão e fiscalização de uma determinada atividade.

Para maiores desenvolvimentos da temática, *vide*, também, SILVA, Suzana Tavares da, *As Taxas e a Coerência do Sistema Tributário*, op. cit., p. 85; e NABAIS, José Casalta e SILVA, Suzana Tavares da, *O Estado pós-moderno e a figura dos tributos*, op. cit., p. 292.

⁵⁵ Contudo, esta regra encontra algumas exceções, como sejam, a título meramente exemplificativo, as contribuições sobre os sacos de plástico leve – com origem nas implementadas com a Reforma da Fiscalidade Verde de 2014 – cuja receita será afeta, grosso modo, ao Estado (75%) e, em menor medida a outras entidades, como sejam: o Fundo para a Conservação da Natureza e da Biodiversidade (13,5 %); a Agência Portuguesa do Ambiente (8,5 %); a AT (2 %); e a IGAMAOT (1 %), Cfr. afetação prevista nas alíneas a) a e), do artigo 44.º, da Lei n.º 82-D/2014, de 31 de dezembro.

⁵⁶ Cfr. expressão aditada, *in fine*, à al. i), n.º 1, do artigo 165.º da CRP.

⁵⁷ *Ibidem*, pp. 30 a 32 e NABAIS, José Casalta, *Por um Estado Fiscal Suportável (...)*, op. cit., 2015, pp. 290 a 292.

Por sua vez, Suzana Tavares da SILVA, partindo da comparação dos dois tipos de contribuições, esclarece que as contribuições especiais enquanto “tributos que impõe ao beneficiário de um investimento público o dever de suportar um encargo proporcional ao benefício que é auferido”, beneficiam um determinado grupo de forma especial e anormal, ao passo que as contribuições financeiras sendo “uma espécie de tributos bilaterais devidos por um grupo de sujeitos passivos beneficiários de uma contraprestação homogênea, de cariz colectivo, diferenciada e diferenciável do interesse público geral”⁵⁸.

Também Filipe FERNANDES faz a distinção entre contribuições especiais e contribuições financeiras, sendo que, segundo este autor, as primeiras representam uma “intervenção do Estado na correção de falhas do mercado (em especial, externalidades), reveladoras de uma espécie de capacidade contributiva diferida ou diferencial (...)” ao passo que, as segundas, por dizerem respeito a uma prestação de serviço por um ente público que é aproveitado – direta ou indiretamente – por um grupo, se baseiam numa lógica de equivalência de grupo⁵⁹.

Diferentemente do que ocorre com os impostos e com as taxas, é difícil qualificar esta figura tributária, porquanto da mesma não resulta nem uma estrutura unilateral, nem uma estrutura estritamente bilateral, não assentando verdadeiramente no princípio da capacidade contributiva nem exclusivamente no princípio da equivalência.

Com efeito, sem prejuízo da sua previsão constitucional e legal⁶⁰, a ausência de características homogêneas próprias que permitam classificar, sem mais, as contribuições, tem suscitado inúmeras discussões doutrinárias e jurisprudenciais em torno da sua eventual autonomização relativamente aos demais tributos – impostos e taxas – e integração no atual sistema tributário⁶¹.

Por isso, não temos dúvidas de que o enquadramento jurídico desta figura tributária *sui generis* – na qual incluímos não só as contribuições, mas, também, outras figuras tributárias que se encontram atualmente dispersas no ordenamento jurídico nacional –, representa um dos maiores busílis do Direito Tributário.

⁵⁸ Cfr. SILVA, Suzana Tavares da, *As Taxas e a Coerência do Sistema Tributário*, op. cit., pp. 82 a 87.

⁵⁹ Cfr. FERNANDES, Filipe de Vasconcelos, *As contribuições financeiras no sistema fiscal português (...)*, op. cit., p. 29. O autor refere que existe uma grande indeterminação em torno da amplitude do conceito de contribuição, o que nos parece ocorrer pela divergência verificada no plano normativo. Ou seja, a CRP retrata esta figura tributária por referência às contribuições financeiras (artigo 165, n.º 1, al. i)), ao passo que a LGT o faz, através da alusão às contribuições especiais (artigo 4.º, n.º 3, da LGT).

⁶⁰ Cfr. artigo 165.º, n.º 1, al. i), da CRP e artigo 4.º, n.º 3, da LGT.

⁶¹ O autor VASQUES, Sérgio, dá nota de que Pedro Soares Martinez, defendia que as contribuições especiais apenas possuíam autonomia nos planos económico e financeiro, ao passo que, do ponto de vista jurídico, deviam ser reconduzidas “sempre ou quase sempre” à categoria dos impostos. Por sua vez, alude ao preconizado por outros autores, nomeadamente: António Braz Teixeira que considera irrelevante a qualificação de um tributo a essencial vantagem ou despesa que motive a sua criação; Alberto XAVIER que entende estas figuras não devem ser separadas da categoria dos impostos e Carlos Pamplona CORTE-REAL, que defende que nada impede a recondução das contribuições à noção de imposto, Cfr. *O Princípio da Equivalência...*, op. cit., pp. 227 e 228.

Apesar do nosso trabalho não se centrar na análise desta figura tributária, não pode a mesma deixar de ser considerada, pelo que deixaremos o seu desenvolvimento, numa perspetiva comparada com os impostos e as taxas, para momento ulterior (ponto 2.1.1.1.).

2. O conceito de taxa e sua caracterização

2.1. Caracterização

Tal como se viu anteriormente, a noção geral de tributo é extensível às diferentes espécies tributárias. Neste seguimento, cumpre agora decifrar qual será o seu elemento diferenciador.

O artigo 4.º da LGT enuncia os pressupostos legais de alguns dos tributos mais relevantes no sistema tributário português. Com efeito, de acordo com a referida norma, os *impostos* advêm da capacidade contributiva do sujeito passivo (n.º 1); ao passo que as *taxas* são devidas ou pela prestação concreta de um serviço público, ou pela utilização de um bem do domínio público ou, ainda, pela remoção de algum obstáculo jurídico ao comportamento dos particulares (n.º 2); e, por fim, as *contribuições especiais* que decorrem da obtenção pelo sujeito passivo de algum benefício ou aumento de valor dos seus bens ou no especial desgaste de bens públicos ocasionados pelo exercício de uma atividade (n.º 3).

Como se vê, o referido preceito legal é meramente elucidativo, uma vez que – não limitando a alteração das figuras ali previstas, nem inibindo a criação de outras – se escusou de abordar outras figuras tributárias igualmente importantes como sejam, por exemplo, as contribuições financeiras a favor de entidades públicas (as quais, aliás, menciona no seu artigo 3.º, n.º 2). Por isso mesmo, o recurso, tão-só, à distinção plasmada neste preceito não se mostra suficiente para ultrapassar as dificuldades encontradas no (correto) enquadramento dos tributos – que ao longo dos anos se têm multiplicado – nas diferentes figuras tributárias.

Generalizadamente, é comum distinguir-se os tributos tendo por referência diferentes critérios, dentro dos quais se destacam: a criação normativa, por referência ao princípio da legalidade fiscal; a estrutura da relação tributária unilateral ou bilateral; os princípios jurídico-constitucionais que as suportam (a capacidade contributiva e a equivalência); as finalidades que lhes são inerentes; e, por fim, a vontade do contribuinte.

Tais critérios distintivos são a concretização das várias dimensões jurídicas que, de seguida, passaremos a desenvolver. A saber: a dimensão genética; a dimensão estrutural; a dimensão material; a dimensão teleológica; e, ainda, a dimensão volitiva.

2.1.1. A Dimensão Genética

O princípio da legalidade tributária – *no taxation without representation* – configura um verdadeiro limite formal ao poder tributário da administração pública, pois que, ao definir quem, como e quando tributar, permite alcançar a tutela dos interesses dos contribuintes.⁶²

A reserva de lei encontra consagração constitucional na alínea i), do n.º 1, do artigo 165.º da CRP, da qual resulta que a disciplina em matéria de impostos⁶³, sistema fiscal e regime geral de taxas e demais contribuições financeiras a favor das entidades públicas, será estabelecida por lei, da exclusiva competência da Assembleia da República ou, mediante autorização prévia desse órgão legiferante primário, por decreto-lei autorizado do Governo⁶⁴.

Mas nem sempre assim foi. Observando a evolução histórica deste princípio, constatamos que a Constituição da República de 1933 sujeitava as taxas ao mesmo tratamento dado aos impostos, nomeadamente na fixação dos elementos essenciais por via de Lei da competência da Assembleia Nacional⁶⁵.

Em 1945, houve lugar à primeira revisão ordinária da Constituição, que passou a reconhecer competência legislativa também ao Governo – à semelhança da Assembleia Nacional –, não fazendo, no entanto, qualquer salvaguarda do âmbito da reserva quanto à matéria de

⁶² Sobre a temática vide NABAIS, José Casalta, *Direito Fiscal*, op. cit., pp. 141 a 149 e VASQUES, Sérgio, *Manual de Direito Fiscal*, 2ª edição, Almedina, 2019, pp. 325 e 326. Sempre se poderá dizer que a lei representa o critério, o fundamento e o limite da atuação da administração pública.

Remontando à Idade Média, vários foram os textos publicados que deram expressão e um forte contributo à definição deste princípio, sendo de salientar a *Magna Carta Libertatum* (1215) que preconizou a ideia de *no taxation without representation*. Ou seja, este princípio teve a sua afirmação com base na *autoimposição*, *autotributação* ou *autoconsentimento* dos impostos, daqui resultando a ideia de que os impostos devem ser consentidos pelos próprios contribuintes.

⁶³ Disciplina essa que, de acordo com o disposto no n.º 2, do artigo 103.º da CRP, terá de determinar a incidência, a taxa, os benefícios fiscais e as garantias dos contribuintes.

⁶⁴ Cfr. SILVA, Hugo Flores da, *Sistema Fiscal Português: Is There Such a Thing?: Pressupostos Jurídico-Dogmáticos para a Identificação de um conjunto coerente de impostos*, Lisboa, AAFDL Editora, 2021, pp.328 a 336. Nas palavras deste autor, temos assistido a uma “pulverização de poderes normadores”, uma vez que “(...) o sistema fiscal assume uma estrutura normativa plural, a qual é integrada por estratos normativos diferenciados, mas que se relacionam reciprocamente”. Segundo o autor, a produção normativa não está centrada num único órgão de natureza parlamentar (Assembleia da República), visto que, por força de fenómenos como a desgovernamentalização ou a descentralização, temos assistido a uma progressiva transferência da competência legislativa para outros órgãos: Governo, Regiões Autónomas e Autarquias Locais. Com efeito, a criação normativa levada a cabo pelo Governo, ocorre por via de diplomas regulamentares, tais como portarias, decretos regulamentares, despachos normativos ou resoluções do Conselho de Ministros; por sua vez, as Regiões Autónomas, assumem competência legislativa por via de decretos legislativos regionais (quando emanados pelas Assembleias Legislativas Regionais) ou de decretos regulamentares regionais (quando emanados pelos Governos Regionais); e, por fim, temos as Autarquias Locais que materializam esta competência por via de regulamentos. Cfr. SILVA, Hugo Flores da, *Privatização do Sistema de Gestão Fiscal*, (...) op. cit., p. 491 a 496 e 776 a 791.

⁶⁵ Decorria do artigo 70.º da CRP de 1933 que “A lei fixa os princípios gerais relativos: 1º - Aos impostos; 2º - Às taxas a cobrar nos serviços públicos; (...)”, sendo que quando se trate “(...) de matéria de impostos a lei determinará: a incidência, a taxa, as isenções a que haja lugar, as reclamações e os recursos administrativos a favor do contribuinte.”. Sobre a evolução do princípio da legalidade veja-se CARDOSO DA COSTA, José Manuel M, *Sobre o princípio da legalidade das «Taxas» (e das «demais contribuições financeiras»)*, I volume, in Estudos em homenagem ao professor doutor Marcelo Caetano – no centenário do seu nascimento, Coimbra, Coimbra Editora, 2006, pp. 789 a 802.

impostos. Consequentemente, esta alteração provocou uma divisão da doutrina quanto à subordinação (ou não) da criação de impostos à reserva parlamentar.

Alguns anos mais tarde, com a quarta revisão da Constituição de 1933, esta questão clarificou-se, tendo a matéria de impostos passado a integrar, exclusivamente, a competência legislativa da Assembleia Nacional, o que assim se manteve até à primeira revisão ordinária da Constituição de 1976⁶⁶. A partir desta revisão constitucional, a Assembleia da República passou a dividir a competência legislativa em matéria de impostos e de sistema fiscal, com o Governo, mediante autorização de lei parlamentar⁶⁷.

Seguiu-se a revisão de 1997, e com esta, o texto constitucional passou a preconizar um alargamento da reserva parlamentar, conforme a conhecemos atualmente, visto que ampliou o seu âmbito de simples reserva de lei do imposto para integrar, também, a reserva de lei quanto ao regime geral das taxas e demais contribuições financeiras⁶⁸.

Nesta senda, apesar do princípio da legalidade ter passado a abarcar também os tributos comutativos, existe, desde logo, uma clara distinção das diferentes espécies de tributos. Assim, no que à matéria dos impostos diz respeito, a reserva de lei será absoluta, cabendo a tarefa legislativa, tão-só, à Assembleia da República, e, mediante autorização da Assembleia da República, também ao Governo. Por seu turno, no que concerne aos tributos comutativos, a reserva de lei será apenas relativa, tendo em atenção que apenas estarão sujeitos à intervenção parlamentar os seus regimes gerais e já não os seus elementos essenciais, que serão definidos pelo Governo, Autarquias Locais e outras entidades públicas⁶⁹.

Tal diferenciação ocorre, desde logo, e conforme nos ensina Sérgio VASQUES, porque os impostos “(...) representam uma ablação especialmente violenta do património do privado, justificando-se que a sua criação seja rodeada de especiais cautelas com vista à garantia dos contribuintes, (...)” sem, contudo, menosprezar os tributos comutativos que, por serem um importante e contemporâneo instrumento de arrecadação de receita, também merecem a ingerência da reserva de lei parlamentar, ainda que menos intensa⁷⁰.

⁶⁶ A revisão constitucional ocorreu com a Lei n.º 3/71, de 16 de agosto, a qual previa no seu artigo 93.º que “*Constitui matéria da exclusiva competência da Assembleia Nacional a aprovação das bases gerais sobre: (...) h) Impostos, nos termos do artigo 70.º (...)*”.

⁶⁷ A CRP de 1976, na redação originária dada pelo Decreto de 10 de abril de 1976, dispunha na al. o), do n.º 1, do artigo 168.º “*É da exclusiva competência da Assembleia da República legislar sobre as seguintes matérias: Criação de impostos e sistema fiscal*”, contudo, aquando da primeira revisão operada pela Lei n.º 1/82, de 30 de setembro, o seu n.º 1, do artigo 165.º, passou a dispor a seguinte redação: “*É da exclusiva competência da Assembleia da República legislar sobre as seguintes matérias, salvo autorização ao Governo*”.

⁶⁸ Artigo 168.º, n.º 1, al. i), da CRP, na redação dada pela Lei n.º 1/82, de 30 de setembro “*É da exclusiva competência da Assembleia da República legislar sobre as seguintes matérias, salvo autorização ao Governo: Criação de impostos e sistema fiscal e regime geral das taxas e demais contribuições financeiras a favor das entidades públicas*”; V. VASQUES, Sérgio, *Manual de Direito Fiscal*, op. cit., pp. 328 e ss.

⁶⁹ Cfr. MACHADO, Jónatas E. M. e COSTA, Paulo Nogueira da, *Manual de Direito Fiscal: perspetiva multinível*, Coimbra, Almedina, 2016, pp. 70 e ss.

⁷⁰ Cfr. VASQUES, Sérgio, *Manual de Direito Fiscal*, op. cit., p. 329.

Do princípio da legalidade fiscal emergem duas dimensões distintas, mas com sentido complementar: uma formal e outra material.

A dimensão formal (ou reserva de lei formal) implica, por um lado, uma intervenção material da Assembleia da República aquando da fixação da própria disciplina dos impostos e, por outro, uma intervenção meramente formal, através da emanação de lei ou decreto-lei de autorização, que conceda ao Governo ou às Autarquias Locais a prerrogativa de estabelecer essa disciplina, dentro dos limites previamente definidos⁷¹.

Por seu turno, a dimensão material tem a sua expressão no (sub)princípio da tipicidade legal e fechada, o qual incrementa a exigência de a lei conter a disciplina das matérias reservadas da forma mais completa possível, por forma a reduzir ao máximo o seu desenvolvimento por via regulamentar e, inerentemente, diminuir também a margem de discricionariedade concedida ao seu aplicador⁷².

Sobre isso diga-se, também, que a sua intensidade será variável consoante as espécies tributárias que sejam objeto de disciplina jurídica [pois que, diferentemente do que ocorre, por exemplo, com as taxas e as contribuições, os impostos são o único tributo em que também os seus elementos essenciais (incidências objetiva e subjetiva, taxa, benefícios fiscais e garantias) serão objeto de disciplina por lei parlamentar]⁷³.

Ademais, para que seja possível garantir a certeza e segurança jurídica dos contribuintes (e, bem assim, o seu tratamento equitativo), a técnica legislativa empregue na disciplina destas matérias não poderá socorrer-se de conceitos abstratos ou demasiado abertos, porquanto isso possibilitaria à administração uma grande margem de discricionariedade na concretização dos elementos essenciais dos impostos.

Por outras palavras, a exigência da determinabilidade dos elementos essenciais deverá ser o mais desenvolvida possível; mas, por razões de exequibilidade e de prossecução da justiça, também não poderá ser elevada ao seu expoente máximo. Isto porque, uma conceção extremada deste princípio poderia resultar, com grande certeza, em soluções impraticáveis, fosse por razões economicamente insuportáveis ou porque tais soluções poderiam permitir a prática generalizada de evasão ou fraude fiscal⁷⁴.

Por conta disso, a doutrina tem vindo a admitir, dentro de certos limites, alguma margem de discricionariedade e de livre decisão à administração fiscal, a qual decorre, nomeadamente, da

⁷¹ V. NABAIS, José Casalta, *Direito Fiscal*, op. cit., p. 143 e 144. Sobre a intervenção material, Cfr. artigos 227.º, n.º 1, al. i) e 238.º, n.º 3, da CRP.

⁷² Cfr. SILVA, Hugo Flores da, *Sistema Fiscal Português: Is There Such a Thing?* (...) op. cit., pp.333 a 336.

⁷³ Cfr. artigo 103.º, n.º 2 da CRP.

⁷⁴ Vide NABAIS, José Casalta, *Direito Fiscal*, op. cit., p. 146.

concessão de verdadeiras faculdades discricionárias ou da utilização de conceitos indeterminados na disciplina destas matérias⁷⁵.

Nessa medida, apesar de aos impostos estar adstrita a reserva de lei parlamentar (absoluta), na opinião de Sérgio VASQUES deverão ser chamados a participar na densificação dos seus elementos essenciais, quer o Governo (através da emanção de decretos-lei), quer a própria administração fiscal (através da produção de regulamentos)⁷⁶.

Todavia, em matéria regulamentar, o princípio da legalidade tributária não se esgota na reserva de lei, pois que, conforme nos explica o Tribunal Central Administrativo Sul, a análise da sua conformidade constitucional se deve fazer por referência a três subprincípios, segundo os quais: “(...)1º- o regulamento não pode invadir os domínios constitucionalmente reservados à lei, isto é, aquelas matérias que, segundo a Constituição, só a lei pode regular (reserva de lei); 2º- o regulamento supõe sempre uma lei antecedente, que ele visa regulamentar ou ao abrigo da qual é emitido (precedência da lei); 3º- o regulamento não pode contrariar a lei, designadamente aquela que visa regulamentar ou ao abrigo da qual foi emitido (prevalência da lei)⁷⁷.

A dimensão de precedência de lei dita que só a lei poderá legitimar a atividade administrativa, ou seja, a sua atuação sempre dependerá de uma lei prévia, sob pena de, na ausência de fundamento legal, a administração agir para além das suas competências.

Conforme nos explicam Jónatas MACHADO e Paulo COSTA, “Este princípio estrutura as relações entre o legislador e a administração, na medida em que estabelece uma espécie de reserva total de lei, no sentido de que toda a atividade normativa da administração tem que ter um fundamento legal, não existindo qualquer legitimação para a função administrativa ir para além de uma decisão do legislador”.

No concreto caso da atividade administrativa regulamentar, cumpre referir que a mesma deverá ser sempre precedida de lei habilitante e, para além disso, por força do disposto no n.º 7, do artigo 112.º da CRP, à mesma acresce ainda o dever de citação expressa da lei habilitante nos respetivos regulamentos, sob pena de, não o fazendo, tal violação poder configurar a inconstitucionalidade do regulamento⁷⁸.

⁷⁵ Cfr. DOURADO, Ana Paula, *Direito Fiscal: Lições*, 5.ª edição, Coimbra, Almedina, 2021, pp. 158 a 161 e 171 a 176; VASQUES, Sérgio, *Manual de Direito Fiscal*, op. cit., p. 338.

⁷⁶ Cfr. VASQUES, Sérgio, *Manual de Direito Fiscal*, op. cit., p.338.

⁷⁷ Cfr. Acórdão do TCAS, proferido no processo n.º 688/14.5BELLE, de 04/07/2019, disponível para consulta em www.dgsi.pt.

⁷⁸ Cfr. MACHADO, Jónatas E. M. e COSTA, Paulo Nogueira da, *Manual de Direito Fiscal (...)*, op. cit., pp. 76 e 77. Em matéria de impostos, existe precedência de lei quanto à sua criação e à definição dos seus elementos essenciais (artigo 103.º, n.º 2 e artigo 165.º, n.º 1, al. i), da CRP), ao passo que, em matéria de taxas e de contribuições financeiras, existe precedência de lei quanto aos seus regimes gerais (artigo 165.º, n.º 1, al. i), da CRP). Ou seja, no primeiro caso, a atuação normativa da administração limita-se à concepção de regulamentos de execução *strictu sensu* e, no segundo caso, admite-se que a administração estabeleça regulamentos autónomos. Sobre isso, veja-se ainda SILVA, Hugo Flores da, *Privatização do Sistema de Gestão Fiscal*, op. cit., pp. 487 a 496.

Esta exigência constitucional da existência de “autorização legal” foi igualmente transposta para o CPA, porquanto o mesmo dispõe que a emissão de regulamentos sempre dependerá de lei habilitante, devendo estes fazer referência expressa às leis que visam regulamentar ou as leis que definem as competências subjetiva ou objetiva para a sua emissão⁷⁹.

Não raras vezes, discute-se a admissibilidade da emanção de regulamentos criados à revelia de qualquer norma habilitadora do legislador, os quais são comumente designados de regulamentos autónomos⁸⁰.

Estes regulamentos autónomos não se podem confundir com os denominados regulamentos independentes, pois que, conforme se deu nota acima, nestes últimos, apesar da lei se abster de disciplinar o conteúdo do regulamento, a mesma não deixa de definir a competência subjetiva (quem) e objetiva (sobre que matérias) para a sua emissão⁸¹.

É o caso das autarquias locais, cuja disciplina tem, na maioria das vezes, origem em leis atribuidoras de funções, caracterizando-se, por isso, frequentemente, em regulamentos de natureza independente⁸². Contudo, confrontando o estatuto constitucional de autonomia destes órgãos públicos com a exigência de um regime legal relativamente a algumas matérias (designadamente, o regime geral das taxas e das demais contribuições), poderá admitir-se que estes emanem, a título complementar, regulamentos autónomos?

Gomes CANOTILHO entende que a Constituição não prevê qualquer poder regulamentar originário e autónomo; mas, a admitir-se essa possibilidade, defende que nunca se poderia considerar que os mesmos serão regulamentos livres, tendo em conta que, de acordo com o disposto no n.º 2, do artigo 266.º da CRP, estes atos administrativos sempre estarão sujeitos a um *bloco de constitucionalidade* e aos *princípios gerais de direito*. O referido autor dá conta de uma parte da doutrina que defende uma maior abertura da dimensão da precedência de lei, no sentido de que esta exigência apenas deve ser aplicável no caso de a Constituição estatuir a reserva de lei, pois que, se esta nada disser, sempre seria de admitir a atividade administrativa fundada – unicamente – no texto constitucional. Contudo, na sua opinião, quando “(...) a

A título meramente exemplificativo, referenciamos também o Acórdão do TCAN proferido em 15/09/2022, no processo n.º 00174/12.8BEVIS, que veio a julgar a taxa de vistoria de bombas carburantes, ar e água constante no Regulamento e Tabela de Taxas Municipais da Câmara Municipal de Nelas formalmente inconstitucional, porquanto, pese embora o referido regulamento faça menção a diversas leis habilitantes, omitiu a referência expressa à concreta lei prévia habilitante, que no caso seria o Decreto-Lei n.º 267/2002.

⁷⁹ Cfr. artigo 136.º, n.º 1 e n.º 2, do CPA.

⁸⁰ Os regulamentos autónomos não se confundem com os regulamentos independentes pois que, conforme se deu nota supra, nestes últimos, apesar da lei se abster de disciplinar o conteúdo do regulamento, a mesma define a competência subjetiva (quem) e objetiva (sobre que matérias) para a sua emissão, Cfr. n.º 2, do artigo 136.º do CPA.

⁸¹ Cfr. n.º 2, do artigo 136.º do CPA.

⁸² Cfr. artigos 112.º, n.º 7, 237.º, n.º 1, 241.º, todos da CRP.

precedência e a prevalência da Constituição substituem a precedência e a reserva vertical da lei”, acabará por estar, assim, “(...) aberto o caminho da *legalidade sem lei*”⁸³.

Sem prejuízo disso, este autor acaba por admitir e acolher essa última posição doutrinária, mas apenas quanto às autarquias locais e desde que os seus regulamentos não substituam a lei nem ocupem “espaços constitucionalmente reservados à lei”⁸⁴.

Por sua vez, Ana Paula DOURADO dá-nos notícia de que, se por um lado, Casalta NABAIS defende que se tratam de regulamentos delegados e não de regulamentos autónomos, por outro lado, Luís Cabral de MONCADA, concede a possibilidade de os regulamentos locais desenvolverem aspetos secundários da matéria reservada à lei (por via de regulamentos autónomos), nos casos em que o legislador não tenha querido tomar posição sobre o assunto⁸⁵.

Já Hugo Flores da SILVA reconhece que o princípio da autonomia local será fundamento bastante para que se “(...) assuma como constitucionalmente admitida uma certa moderação (...)” do princípio da legalidade, “abrindo-se a possibilidade de “delegação legal” no poder normativo das autarquias de alguns “desenvolvimentos” dos elementos essenciais dos impostos”⁸⁶.

Por sua vez, no que diz respeito à dimensão de prevalência de lei – intimamente relacionada com a dimensão anterior – esta mais não é do que a absoluta prioridade da lei sobre quaisquer atos (ou omissões) administrativos e regulamentos da administração tributária, pois que “Ninguém pode ser obrigado a pagar impostos que não hajam sido criados nos termos da Constituição (...) ou cuja liquidação e cobrança se não façam nos termos da lei”⁸⁷. Ou seja, segundo Ana Paula DOURADO, esta disposição configura um verdadeiro direito de resistência à tributação⁸⁸.

Subsumindo esta exigência ao caso concreto dos regulamentos, explica-nos Hugo Flores da SILVA que, estando a intervenção regulamentar previamente autorizada por lei, não poderão “as normas regulamentares (...) contrariar a disciplina normativa legal existente, cedendo perante a norma legal em caso de contradição”⁸⁹.

As dimensões de precedência e prevalência de lei comportam, assim, uma importante limitação à atuação dos órgãos administrativos que se materializa, por um lado, numa dimensão positiva (uma vez que os mesmos devem desempenhar as suas funções – seja na prática de atos

⁸³ Cfr. CANOTILHO, J. J. Gomes, *Direito Constitucional*, 7.ª edição, 6.ª reimpressão, Coimbra, Almedina, 2013, p. 838 a 840.

⁸⁴ CANOTILHO, J. J. Gomes, *Direito Constitucional*, (...) op. cit., p. 843.

⁸⁵ Cfr. DOURADO, Ana Paula, *Direito Fiscal: Lições*, op. cit., pp. 157 e 158.

⁸⁶ Cfr. SILVA, Hugo Flores da, *Privatização do Sistema de Gestão Fiscal*, (...) op. cit., p. 790.

⁸⁷ Cfr. artigo 103.º, n.º 3, da CRP.

⁸⁸ Cfr. DOURADO, Ana Paula, *Direito Fiscal: Lições*, op. cit., pp. 137, 138 e 180.

⁸⁹ Cfr. SILVA, Hugo Flores da, *Privatização do Sistema de Gestão Fiscal*, (...) op. cit., p. 489.

administrativos, seja na emanção de normas fiscais – com estrita observância da lei) e, por outro lado, numa dimensão negativa (atenta a proibição dos referidos atos administrativos se puderem concretizar com desrespeito ou violação da lei)⁹⁰.

Socorrendo-nos ainda do princípio constitucional da legalidade tributária, cumpre abordar também a problemática inerente à divisão dos tributos⁹¹.

2.1.1.1. A Divisão dos Tributos

Cumprindo, desde já, referir que o plano legal e constitucional nem sempre foi consonante com o plano doutrinário e jurisprudencial. Com efeito, apesar de legal e constitucionalmente se ter estatuído uma *visão tripartida* ou *trenária* para arrumação dos tributos, essa não foi a posição adotada por alguns autores e pelos Tribunais que, durante algum tempo, se mostraram resistentes ao abandono da, até então, disseminada *visão dicotómica*.

Serve isto por dizer que, não obstante a Constituição da República Portuguesa e a Lei Geral Tributária preverem expressamente três espécies tributárias (impostos, taxas e contribuições)⁹², a doutrina e jurisprudência nacionais insistiam em classificar os tributos em apenas duas espécies tributárias – impostos e taxas – por não reconhecerem qualquer autonomia às contribuições (especiais ou financeiras) ou a outras figuras tributárias atípicas.

Desde já se diga que esta conceção dicotómica que, nas palavras de Casalta NABAIS, refletem “uma verdadeira summa divisio”⁹³, apenas se tornou predominante entre a doutrina portuguesa com a aprovação da Constituição da República Portuguesa de 1976, uma vez que, ao estabelecer a reserva de lei parlamentar em matéria fiscal, apenas fazia distinção entre os impostos e as demais categorias tributárias⁹⁴.

Conforme nos explica Sérgio VASQUES, assentando a qualificação dos tributos unicamente na reserva de lei parlamentar, bastaria distinguir as categorias fundamentais da seguinte forma: os tributos que, pela sua estrita bilateralidade, fossem remetidos para a categoria das taxas, deviam ficar “do lado de lá” da reserva de lei; por seu turno, os tributos que, não sendo

⁹⁰ Cfr. CANOTILHO, J. J. Gomes, *Direito Constitucional*, (...) op. cit., p. 833; PEREIRA, Manuel Henrique de Freitas, *Fiscalidade*, op. cit., pp. 75 e 76 e 142 e 143.

⁹¹ Sobre a temática, vejam-se NABAIS, José Casalta e SILVA, Suzana Tavares da, *O Estado pós-moderno e a figura dos tributos*, op. cit., 2011, pp. 284 a 290 e FERNANDES, Filipe de Vasconcelos, *As contribuições financeiras no sistema fiscal português (...)*, op. cit., pp. 52 a 70.

⁹² Cfr. artigo 165.º, n.º 1, al. i), da CRP e artigo 4.º, n.º 3, da LGT.

⁹³ Cfr. NABAIS, José Casalta, *Direito Fiscal*, op. cit. p. 20.

⁹⁴ Cfr. al. o), do n.º 1, do artigo 168.º, da CRP de 1976, na redação originária dada pelo Decreto de 10 de abril de 1976.

estritamente bilaterais, fossem reconduzidos à categoria de impostos, deviam ficar “do lado de cá” da reserva de lei⁹⁵.

Todavia, embora a catalogação dos tributos se centrasse nessa divisão bipartida, com a crescente multiplicação de tributos, começamos a deparar-nos com figuras que ficavam a meio caminho; ou seja, que nem eram rigorosamente bilaterais para se enquadrarem na categoria das taxas, nem simplesmente unilaterais para as incluírem na categoria do imposto. Falamos então de contribuições que se materializam, por exemplo, nas contribuições especiais tradicionais, nos impostos especiais de consumo, nos tributos ambientais, nas taxas de regulação económica, entre outros de natureza paracomutativa.

Mas, tendo como ponto de partida a divisão bipartida dos tributos, como é que estes tributos parafiscais deviam ser enquadrados? No lado dos impostos? Ou no lado das taxas?

Pois bem, seguindo-se o entendimento dessa posição doutrinária, estas contribuições sempre teriam de ser reconduzidas, necessariamente, à categoria superior do imposto, ou seja, tanto a sua criação, como a disciplina dos seus elementos essenciais configuravam matéria reservada à Assembleia da República⁹⁶. Contudo, não se ignora que, já àquela data, haviam manifestações de outra corrente doutrinária que, contrariamente à corrente dominante, reconhecia a existência e autonomia de uma terceira categoria. Vejamos:

Armindo Monteiro, autonomizava a figura dos tributos especiais porque entendia que estes representavam uma prestação pecuniária que era exigida “(...) em razão de uma vantagem particular e concreta que este retira do funcionamento de certo serviço público ou da maior despesa que a sua actividade ocasiona”; de igual forma, Alexandre do Amaral reconhecia autonomia a estes tributos, porquanto representavam “receitas públicas coactivas de carácter híbrido, situadas a meio caminho entre a taxa e o imposto”; ideia reforçado por Fernando Pessoa Jorge, que entendia que os mesmos refletiam “uma categoria intermédia entre o imposto e a taxa”, por um lado, próximos do imposto, visto representarem uma vantagem auferida de modo indireto e, por outro, próximos da taxa por se tratar, ainda assim, de uma vantagem individual⁹⁷.

⁹⁵ Cfr. VASQUES, Sérgio, *O Princípio da Equivalência...*, op. cit., p. 231. Para evitar que o legislador subvertesse a distribuição constitucional de competências, a jurisprudência firmada pelo Tribunal Constitucional, acabou por, tendencialmente, reconduzir todos os tributos que “não sendo verdadeiramente unilaterais” nem pudessem “rigorosamente dizer-se taxas” à figura dos impostos e, consequentemente, submetê-los a reserva de lei parlamentar, Cfr. Acórdão do TC n.º 80/2014, proferido em 22/01/2014, no processo n.º 911/2012, disponível para consulta em <https://www.tribunalconstitucional.pt>.

⁹⁶ Para José Manuel Cardoso da Costa não existia “vantagem nem necessidade prática” em distinguir os impostos das contribuições; já Alberto Xavier defende que “nada leva a separá-las da categoria dos impostos”; e Carlos Pamplona Corte-Real que entende que “nada impede” a recondução das contribuições à espécie tributária imposto, sobre isso, VASQUES, Sérgio, *O Princípio da Equivalência...*, op. cit., p. 228.

⁹⁷ Cfr. VASQUES, Sérgio, *O Princípio da Equivalência...*, op. cit., p. 229.

Este estado de coisas sofreu um “volte-face” aquando da revisão da CRP operada em 1997, uma vez que, segundo alguns autores, a partir do momento em que o texto constitucional passou a fazer referência às *demaís contribuições financeiras a favor das entidades públicas*, acabou por reconhecer a existência de uma terceira categoria, dotada de identidade própria e autónoma dos impostos e das taxas (bem assim como, das contribuições especiais)⁹⁸.

A partir desta revisão, e à semelhança do que já sucedia com as taxas, também esta [nova] categoria se encontra sujeita ao princípio da legalidade fiscal, limitando-se a reserva parlamentar unicamente à criação do seu regime geral (o qual, até à presente data, não foi ainda criado e aprovado)⁹⁹. Quer isto dizer que, apesar de tal figura tributária se encontrar prevista no plano constitucional desde 1997, o mesmo já não sucede no plano legal.

Suzana Tavares da SILVA rejeita a aplicação combinada dos regimes jurídicos dos impostos e das taxas às contribuições financeiras (por ela qualificados, como “taxas colectivas”) e defende que, até à aprovação do seu regime geral, se deve recorrer ao teste da bilateralidade para saber se o tributo pode (ou não) assentar no regime jurídico das taxas, já que, para esta autora, nada justifica a “manutenção do *status quo* binário de recondução dos tributos ao regime jurídico das taxas ou dos impostos”, sob pena de se “desvirtuar e adulterar o recorte dogmático” de tais figuras¹⁰⁰.

Também Filipe FERNANDES, recorrendo ao recorte do sistema fiscal previsto no artigo 103.º da Constituição da República Portuguesa (CRP), concluiu que, estando esta categoria excluída deste normativo, o regime constitucional a aplicar-lhes deverá ser diferente do que é aplicado aos impostos¹⁰¹. Em face disso, defende que as contribuições financeiras deverão ser autonomizadas em relação aos impostos e às taxas, bem assim como em relação às contribuições especiais, porquanto, aquando da sua consagração constitucional e da ponderada mudança para uma repartição tripartida dos tributos, o sistema fiscal já conhecia as contribuições especiais¹⁰².

⁹⁸ Cfr. SILVA, Suzana Tavares da, *As Taxas e a Coerência do Sistema Tributário*, op. cit., pp. 86 a 87.

⁹⁹ De acordo com alguns autores, a falta de iniciativa do legislador na criação do regime geral das contribuições financeiras, configura uma inconstitucionalidade por omissão, nesse sentido vide SILVA, Suzana Tavares da, *As Taxas e a Coerência do Sistema Tributário*, op. cit., 2013, p. 83; FERNANDES, Filipe de Vasconcelos, *As contribuições financeiras no sistema fiscal português (...)*, op. cit., p. 54; NABAIS, José Casalta, *Problemas Nucleares de Direito Fiscal*, op. cit., p. 52; Vide CANOTILHO, J. J. Gomes; MOREIRA, Vital, *Constituição da República Portuguesa Anotada*, op. cit., p. 1096.

¹⁰⁰ Cfr. SILVA, Suzana Tavares da, *As Taxas e a Coerência do Sistema Tributário*, op. cit., 2013, pp. 87 a 94 e 101 a 103. Para sustentar a sua posição, elucida-nos a autora que o conjunto alargado de novos tributos que têm surgido são consequência de uma contínua e progressiva quebra de receitas fiscais o que, por si só, se revela numa transição de um “Estado fiscal” para um “Estado contributivo”.

¹⁰¹ Cfr. FERNANDES, Filipe de Vasconcelos, *As contribuições financeiras no sistema fiscal português (...)*, op. cit., pp. 95 a 97. Contudo, este Autor defende, por cautela, que estas contribuições devem ser escrutinadas sob o ponto de vista estrutural e material, no sentido de que, pese embora possuam uma estrutura eminentemente bilateral, caso venha a sobressair a unilateralidade, deverão as mesmas ser reconduzidas ao imposto. Por outro lado, deverão as mesmas ser igualmente submetidas ao teste de equivalência realizado nas taxas - *i.é.* verificar se há nexo de equivalência jurídico (signalamaticidade) e, havendo, se há nexo de equivalência económica (equivalência de grupo) – sendo que, no caso de haver quebra no referido teste, poderá estar igualmente em causa a qualificação de tal tributo como imposto.

¹⁰² Parece-nos, *s.m.o.*, que o referido autor reconhece a existência de uma quarta categoria tributária, Cfr. FERNANDES, Filipe de Vasconcelos, *As contribuições financeiras no sistema fiscal português (...)*, op. cit., pp. 96 e 103.

Por sua vez, Sérgio VASQUES, admite que a revisão da CRP ocorrida em 1997, por autonomizar os tributos paracomutativos como uma categoria intermédia de tributos públicos – até então equiparados aos impostos –, deixou de permitir a catalogação dicotómica. É com alguma reserva que o autor encara esta alteração constitucional, uma vez que, segundo ele, se está a trazer para fora da reserva parlamentar um universo muito amplo de tributos paracomutativos¹⁰³. Por esse motivo, não admite que estes tributos possam ser criados por simples decreto-lei, sem que antes esteja instituído o respetivo regime geral que estabeleça o seu concreto enquadramento. Admitindo que a edição do regime geral – seja por via de um só texto ou por via de vários textos para enquadramento das diferentes figuras tributárias – será uma tarefa hercúlea para a Assembleia da República, defende que, até à sua efetiva criação, os tributos paracomutativos deverão continuar a ser tratados, para efeitos da reserva de lei parlamentar, como impostos, sob pena de, não o sendo, serem organicamente inconstitucionais¹⁰⁴.

Com uma solução um pouco diferente, Cardoso da COSTA, por comparação *mutatis mutandis* ao que preconizou relativamente à reserva parlamentar do regime geral das taxas, defende que até à criação do regime geral das contribuições financeiras, se deve conservar imodificada a competência governamental para a criação originária destes tributos¹⁰⁵.

Sob outro prisma, Casalta NABAIS defende, ainda nos dias de hoje, que tanto as contribuições especiais com as contribuições financeiras devem ser reconduzidas ao regime dos impostos e ao regime das taxas, respetivamente, pois que esta figura tributária não será merecedora de autonomização face aos demais tributos. Pese embora não desconsidere a previsão constitucional de 1997 e, diante disso, se tenha chegado a questionar se não faria sentido abandonar a perspetiva dicotómica dos tributos, o autor, ainda assim, concluiu pela manutenção dessa visão, pois que, independentemente da existência de diversas espécies tributárias (tanto do

¹⁰³ Segundo o autor, nesta categoria intermediária entre taxas e impostos poderão ser incluídos tributos tão variados como: contribuições para a segurança social, taxas de regulação económica, quotizações para ordens profissionais, impostos especiais de consumo, contribuições especiais de melhoria e tributos ambientais, *vide* VASQUES, Sérgio, *O Princípio da Equivalência...*, op. cit., p. 239.

¹⁰⁴ Sérgio VASQUES defende que no plano constitucional, a divisão dos tributos não se limita ao princípio da legalidade porquanto se deverá atender igualmente ao princípio da igualdade. Ora, no que diz respeito aos tributos paracomutativos, por visarem a compensação do custo presumivelmente provocado ou aproveitado pelo sujeito passivo, rejeitam, inevitavelmente, a aplicação do princípio da capacidade contributiva e convocam, necessariamente, o princípio da equivalência. Nessa senda, o autor conclui que, pelo menos no plano constitucional, esta categoria intermédia de tributos “situam-se verdadeiramente a meio caminho entre as taxas e os impostos, partilhando com as taxas o princípio da equivalência e partilhando a reserva de lei parlamentar com os impostos enquanto não se edite o regime geral (...)”, Cfr. VASQUES, Sérgio, *O Princípio da Equivalência...*, op. cit., pp. 242 a 245.

¹⁰⁵ CARDOSO DA COSTA, José Manuel M, *Sobre o princípio da legalidade das «Taxas» (...)*, op. cit., pp. 803 a 805. Este autor considera que “as demais contribuições financeiras”, têm uma natureza de certo modo ambígua em relação aos impostos e às taxas, pois que o legislador pretendeu abarcar uma multiplicidade de receitas públicas coativas, comumente designadas receitas parafiscais: aquelas que “são criadas para e a favor de «entidades públicas de todos os tipos», e «para sustentá-las financeiramente», entidades essas de que são exemplo paradigmático, hoje, as «entidades reguladoras» (...)”.

ponto de vista legal, como do ponto de vista constitucional), sempre se imporá uma separação clara dos tributos por via da sua estrutura: unilateral ou bilateral¹⁰⁶.

Nas suas palavras, “Impõe-se, por isso, assentar na separação entre o regime de nível jurídico-constitucional, em que a dicotomia em causa é indiscutível, e o regime de nível jurídico-legal, em que pode fazer todo o sentido a distinção entre taxas e contribuições financeiras ou até de outras figuras tributárias dentro de cada uma destas categorias de tributos bilaterais (...)”¹⁰⁷.

Em tom de crítica, este autor reforça ainda que o atual fenómeno dos falsos tributos bilaterais – “Os impostos que não ousam dizer o nome” – apesar de serem constantemente escrutinados pelo Tribunal Constitucional, “têm passado praticamente incólumes”, porquanto o mesmo “se tem limitado a respeitar ou reverenciar o *nomen iuris* de taxas e contribuições financeiras que o legislador lhes vai dando sem analisar com a devida profundidade o alto significado da distinção em causa e ajuizar das irrefutáveis consequências que daí decorrem (...)”¹⁰⁸.

Também no plano jurisprudencial, dúvidas não subsistem de que a divisão dos tributos assenta na existência de três categorias. Aliás, o reconhecimento da existência de uma terceira categoria ocorreu quando os Tribunais, chamados a pronunciar-se sobre a constitucionalidade das taxas de regulação cobradas pela Entidade Reguladora para a Comunicação Social, qualificaram esta figura como contribuição financeira¹⁰⁹.

Mas será que se partirmos do princípio de que o poder regulamentar do governo e das autarquias locais deverá ser mais amplo e permissivo (como tem sido defendido por alguma doutrina) este se poderá estender às contribuições financeiras?

¹⁰⁶ Cfr. NABAIS, José Casalta, *Por um Estado Fiscal Suportável* (...), op. cit., pp. 292 a 294 e, do mesmo autor, *Direito Fiscal*, op. cit., pp. 32 a 33; e *Problemas Nucleares de Direito Fiscal*, op. cit., pp. 39 a 58.

¹⁰⁷ *Ibidem*, p. 45.

¹⁰⁸ *Ibidem*, pp. 55 a 58. Este autor, inclusive, identifica alguns tributos que falharam o exame do Tribunal Constitucional (Contribuição para a Entidade Reguladora da Comunicação Social, a Contribuição de Segurança Alimentar Mais, a Contribuição Extraordinária sobre o Sector Energético, a Contribuição sobre a Indústria Farmacêutica), pois que, apesar de configurarem “(...) contribuições especiais cujo regime jurídico-constitucional é o dos impostos e que a Lei Geral Tributária (...) considera mesmo impostos”, foram julgados não inconstitucionais. Destaca ainda a figura das taxas municipais de proteção civil que, logo após a sua declaração de inconstitucionalidade (com força obrigatória geral), vieram a ser objeto de alteração no RFALEI, que as passou a denominar de “contribuições” (artigo 14.º, al. e)), o que para este autor revela ser mais uma manobra de branqueamento “de mais um imposto escondido atrás de um outro nome”.

¹⁰⁹ Sobre a aludida taxa, vejam-se os acórdãos do TC n.º 365/2008, proferido no processo n.º 22/2008, em 2 de julho de 2008; n.º 613/2008, proferido no processo n.º 425/2008, em 10 de dezembro de 2008; n.º 261/2009, proferido no processo n.º 277/08, em 26 de maio de 2009; n.º 315/2009, proferido no processo n.º 239/09, em 24 de junho de 2009; n.º 361/2009, proferido no processo n.º 98/09, em 9 de julho de 2009; todos disponíveis para consulta em <https://www.tribunalconstitucional.pt> e os acórdãos do STA, proferidos no processo n.º 0582/10, em 7 de dezembro de 2010 e no processo n.º 0999/10, em 13 de abril de 2011, ambos disponíveis para consulta em <http://www.dgsi.pt>.

No que diz respeito à invocada inconstitucionalidade por violação do princípio da legalidade, os Tribunais entenderam que, no caso em concreto, esta exigência constitucional se encontrava cumprida uma vez que, não obstante a falta do regime geral fixado por lei parlamentar, a criação desta figura tributária estava assegurada por lei de valor reforçado – Lei n.º 53/2005, de 8 de novembro, a qual criou a Entidade Reguladora para a Comunicação Social (ERC) – da Assembleia da República, que permitia a sua concretização através de decreto-lei. À semelhança destas contribuições, também as Contribuições sobre o Sector Bancário foram julgadas não inconstitucionais pelo TC, atenta a sua previsão e definição dos seus elementos essenciais por norma primária constante de lei parlamentar (*i.e.*, pelo artigo 141.º, do Lei n.º 55-A/2010, de 31 de dezembro), Cfr. acórdão do TC n.º 268/2021, proferido no processo n.º 1010/19, em 29 de abril de 2021.

A propósito da aferição da constitucionalidade (orgânica e material) da Taxa de Segurança Alimentar Mais, o Tribunal Constitucional decidiu não a julgar inconstitucional porque, apesar de ainda não se encontrar aprovado o regime geral das contribuições financeiras, este “não surge como ato-condição ou pressuposto necessário da criação individualizada desses tributos” uma vez que, a ser assim, estar-se-ia a criar “uma reserva integral de regime onde esta não existe”. Nessa medida, o Tribunal concluiu que “a ausência da aprovação de um regime geral (...) pela Assembleia da República não pode impedir o Governo de aprovar a criação de contribuições financeiras individualizadas no exercício de uma competência concorrente, sem prejuízo da Assembleia sempre poder revogar, alterar ou suspender o respetivo diploma, no exercício dos seus poderes constitucionais”¹¹⁰. Parece-nos que, a partir daqui, a jurisprudência abriu portas ao entendimento de que, tanto o Governo como as Autarquias Locais, se encontravam habilitados a criar e aprovar contribuições financeiras individualizadas.

Contudo, de acordo com uma corrente jurisprudencial firmada recentemente, parece-nos que a resposta à questão suscitada, neste momento, sempre terá de ser negativa.

Chamado a pronunciar-se sobre a constitucionalidade da Taxa Municipal de Proteção Civil, o Tribunal Constitucional veio a declará-la inconstitucional, por violação do disposto no n.º 2, do artigo 103.º, e na alínea i), do n.º 1, do artigo 165.º, ambos da CRP. Esta decisão assentou no pressuposto de que o tributo cobrado, por assentar apenas na capacidade contributiva revelada pela titularidade do direito real (e não, como devia, numa relação de troca), não merece a qualificação jurídica de taxa. A isso acresce o facto de, não obstante o mesmo se encontrar previsto num regulamento municipal que se encontra habilitado por uma lei parlamentar prévia (RGTA), sempre se entenderia que existe violação da do princípio da legalidade, “(...) uma vez que inexist[indo] qualquer outro diploma legal que contenha uma habilitação genérica para a aprovação pelos municípios de outro tipo de tributos, das duas uma: ou o tributo [em análise] se pode reconduzir ao conceito de «taxa» consagrado no citado RGTA, e, por conseguinte, aquele preceito regulamentar não é inconstitucional; ou, diversamente, correspondendo o [mesmo] tributo a um «imposto» ou a uma «outra contribuição tributária com contornos paracomutativos», o

¹¹⁰ Cfr. Acórdão do TC n.º 539/2015, proferido em 20/10/2015, no âmbito do processo n.º 27/15, disponível para consulta em <https://www.tribunalconstitucional.pt>. Esta decisão conta com dois votos de vencido dos Exmos. Srs. Juizes Conselheiros Dr. Carlos Fernandes Cadilha e Dr. Joaquim de Sousa Ribeiro uma vez que, segundo o primeiro Juiz, face à ausência de previsão do regime geral das contribuições financeiras, “deixa de ser possível considerar o legislador governamental habilitado a criar uma contribuição financeira sem prévia autorização legislativa”; e, de acordo com o segundo Juiz, “pretender que a persistência da omissão legislativa em editar o regime geral faculta a criação livre e incondicionada de contribuições financeiras, por meio de diploma governamental, subverte inteiramente o alcance garantístico que a reserva iniludivelmente possui.”, e, com base nessa motivação, concluíram pela inconstitucionalidade orgânica da norma que criou a TSAM. *Vide*, também, o acórdão proferido pelo TCAS, no processo n.º 1039/14.4BESNT, em 06 de fevereiro de 2020 e o acórdão proferido pelo STA, no processo n.º 0430/20.1BEPRT, em 11 de janeiro de 2023, ambos disponíveis para consulta em <http://www.dgsi.pt>.

mesmo preceito não poderá deixar de ser tido como incompatível com o artigo 165.º, n.º 1, alínea i), da Constituição [...]”. Contrariando ainda a tese de que, tratando-se de contribuições financeiras, a reserva de lei parlamentar é apenas relativa e, como tal, apenas se exige autorização parlamentar quanto ao respetivo regime geral e não quanto à sua criação individualizada, o colendo Tribunal lembrou que nem o próprio RFALEI prevê, sequer, as contribuições como receitas municipais pelo que sempre seria inevitável concluir pela violação de tal exigência constitucional¹¹¹.

De tudo quanto ficou dito, não temos dúvidas que, pese embora as contribuições financeiras (e outras figuras paracomutativas) não se encontrem legalmente suportadas por um regime geral, elas deverão, ainda assim, ser consideradas e aplicadas para enquadramento dos tributos públicos, por força da sua previsão constitucional. No entanto, na nossa opinião, até à criação do respetivo regime geral, as contribuições financeiras não poderão ser criadas e aprovadas nem pelo Governo – por via de decreto-lei – nem pelas autarquias locais – por via de regulamento municipal.

2.1.2. A Dimensão Estrutural

A doutrina faz ainda operar a distinção de tributos tendo por base o critério da estrutura da relação tributária que, conforme nos explica Sérgio VASQUES pressupõe uma “(...) ligação, mais ou menos estreita, entre o pressuposto e a finalidade dos tributos públicos [que] não pode ser descurada quando procedemos à respectiva tipificação, pois que a distinção entre tributos unilaterais e tributos bilaterais comutativos não passa por um qualquer corte radical entre umas e outras figuras, mas por uma escala gradativa e subtil que nos obriga a medir a intensidade da presunção que une o pressuposto e finalidade de cada prestação tributária”¹¹².

Partindo do pressuposto legal da prestação tributária, estaremos perante um imposto se a obrigação tributária for constituída, exclusivamente, com base no contribuinte (sendo, por isso, alheio a qualquer relação deste com a administração); ao passo que, estaremos na presença de

¹¹¹ Cfr. Acórdão do TC n.º 848/2017, proferido em 13/12/2017, no âmbito do processo n.º 281/2017, disponível para consulta em <https://www.tribunalconstitucional.pt>. Esta decisão conta com um voto de vencido do Exmo. Sr. Juiz Conselheiro Dr. Cláudio Monteiro pois que o mesmo, apesar de reconhecer a inconstitucionalidade desta taxa por violação do princípio da igualdade (na vertente do princípio da equivalência), não reconhece a declarada inconstitucionalidade orgânica, por violação do disposto no n.º 2, do artigo 103.º e na alínea i), do n.º 1, do artigo 165.º da CRP porque defende que a mesma se encontra legalmente assegurada pela alínea f), do n.º 1, do artigo 6.º do RGTAL. No mesmo sentido, vejam-se igualmente os acórdãos do TC sobre a “taxa” de armazenamento de produtos de petróleo (depósitos subterrâneos), com os n.ºs 379/2018 e 181/2019, e que foram proferidos em 04/07/2018 e em 20/03/2019, no âmbito dos processos n.ºs 497/2017 e 1096/18, respetivamente, nos quais também se declarou a norma do regulamento municipal inconstitucional, por violação da reserva de lei parlamentar. Nestes casos, existiram também declarações de voto mas que se prendem, essencialmente, com a qualificação jurídica do tributo e não com o princípio da legalidade propriamente dito.

¹¹² Cfr. VASQUES, Sérgio, *O Princípio da Equivalência...*, op. cit., p. 234.

uma taxa ou contribuição, se a obrigação tributária assentar na relação direta – e por vezes de paridade – do contribuinte com a administração. Quer isto dizer que se o tributo for dirigido diretamente a um concreto contribuinte ou a um grupo homogêneo de contribuintes estaremos, respetivamente, perante uma taxa ou uma contribuição, mas, assim não sendo, tratar-se-á, à partida, de um imposto.

Por outro lado, para uma correta distinção dos tributos, é crucial ter em conta as finalidades subjacentes às prestações tributárias.

Assim, se por um lado, os tributos unilaterais serão exigidos *por ocasião* da prestação pública – estando-lhe implícito o objetivo de angariação de receita pública para financiamento das despesas públicas gerais; por sua vez, os tributos comutativos serão exigidos, não *por ocasião* de uma prestação pública, mas *em função* dessa prestação, “*integrando uma relação de troca entre o contribuinte e a administração*”, ou seja, neste caso, a angariação de receitas visa a respetiva compensação¹¹³.

Em suma, o pagamento de impostos não trará qualquer contrapartida concreta e individualizada para o contribuinte, motivo pelo qual, também não existirá qualquer ligação entre aquilo que paga e aquilo que obtém ou recebe. Situação diferente sucede com os tributos comutativos, tendo em conta que o pagamento destes pressupõe que exista, necessariamente, uma contrapartida concreta e individualizada – individualização esta que se reporta tanto ao contribuinte como a um grupo homogêneo –, o que significa que terá sempre de existir um nexo de corresponsabilidade¹¹⁴.

Deste modo verifica-se que o contribuinte pode não pagar impostos, mas, ainda assim, beneficiar de algum bem ou serviços públicos, sendo também possível suceder a situação contrária, o contribuinte pagar impostos, mas nunca beneficiar de qualquer bem ou serviço público. A título de exemplo, podemos invocar o ensino público que, numa lógica de solidariedade, é financiado pelos impostos pagos indiferenciadamente por todos os contribuintes, quer estes venham ou não a usufruir do mesmo.

Apesar de este ser, intuitivamente, o primeiro parâmetro utilizado para a diferenciação impostos e taxas, verifica-se que, se aplicado isoladamente, se mostra insuficiente para fazer a distinção entre tributos.

¹¹³ *Ibidem*, pp. 135 a 141 e VASQUES, Sérgio, *Manual de Direito Fiscal*, op. cit., pp. 242 a 244.

¹¹⁴ Falamos aqui, a título de exemplo, do pagamento de taxa para emissão de uma certidão ou até mesmo pagamento da taxa de portagem para usufruir da auto-estrada.

A reforçar esta conclusão, Joaquim Freitas da ROCHA defende que a distinção dos tributos não poderá ser feita, tão-só, com base no seu carácter unilateral ou bilateral, pois que tantos os impostos como as taxas, implicam, necessariamente, o cumprimento de deveres jurídicos por parte do Estado, sob pena de estarmos perante a desresponsabilização deste para com os contribuintes, tendo em conta o ónus de cumprimento de deveres (ainda que genéricos) que sobre ele impendem e que decorrem do recebimento dos impostos, aos quais corresponderá uma contraprestação específica¹¹⁵.

2.1.3. A Dimensão Material

Outro dos critérios comumente utilizados para a distinção de tributos passa pela aferição da medida inerente a cada uma das suas figuras, a qual se logrará obter com recurso às diferentes expressões do princípio constitucional da igualdade: o princípio da capacidade contributiva e o princípio da equivalência.

Em termos genéricos, o princípio da capacidade contributiva reflete-se na contribuição de cada sujeito passivo somente na estrita medida da sua força económica, ao passo que o princípio da equivalência se revelará na proporção do custo ou do benefício colhido pelo sujeito passivo. Por outras palavras, o primeiro princípio pressupõe uma comparação (igualdade) e o outro, pelo contrário, dispensa-a (proporcionalidade). Passemos, então, a analisar cada um deles com maior detalhe.

2.1.3.1.0 Princípio Da Capacidade Contributiva

O princípio da capacidade contributiva é a expressão e concretização do princípio da igualdade tributária ou fiscal que, apesar de não ser um princípio com consagração explícita na nossa Constituição, resulta da conjugação do princípio geral da igualdade com os demais princípios estruturantes do sistema tributário¹¹⁶.

Com efeito, o princípio da igualdade poderá refletir-se em duas dimensões distintas: uma dimensão formal, quando esta se repercute em igualdade *na* lei; e uma dimensão material, quando esta se configure em igualdade *perante* a lei.

¹¹⁵ Cfr. ROCHA, Joaquim Freitas da, *Direito Financeiro Local (...)*, op. cit.. Sobre a temática, vide também NABAIS, José Casalta, *Direito Fiscal*, op. cit., pp. 20 e 21.

¹¹⁶ Cfr. Artigos 13.º, 103.º, 104.º da CRP. Princípio este comumente designado "*ability to pay*".

O princípio de igualdade tributária tem como características: a *generalidade* uma vez que todos os contribuintes, em geral, estão sujeitos ao cumprimento do dever de pagar impostos; e a *uniformidade* tendo em conta que tal dever terá de ser aferido segundo o mesmo critério, o da capacidade contributiva¹¹⁷. Sem embargo, este princípio encontra suporte, maioritariamente, na sua dimensão material, refletida através do princípio da capacidade contributiva.

Conforme nos elucida Casalta NABAIS, resultará, por um lado, igual imposto para aqueles que dispõem de igual capacidade contributiva – a designada igualdade horizontal – e, por outro lado, resultará diferente imposto para aqueles que dispõem de diferente capacidade contributiva – a chamada igualdade vertical –, sendo este último determinado proporcionalmente¹¹⁸.

Acrescenta Clotilde Celorico PALMA que esta capacidade “(...) deverá ser medida (...) independentemente do grau de satisfação que cada um possa retirar da fruição dos bens e serviços públicos (...)”¹¹⁹.

Nessa senda, Casalta NABAIS refere que a capacidade contributiva constitui o *pressuposto da tributação*, atendendo à exigência de que todos os tributos deverão ter por objeto bens fiscais, dos quais se excluem os denominados *mínimo existencial* e *máximo confiscatório*, ou seja, “vai tanto no sentido da tributação ou de uma maior tributação, como no sentido da não tributação ou da limitação da tributação”¹²⁰.

Quer isto dizer que, para além das imposições fiscais, o princípio da igualdade tributária deverá ter expressão, igualmente, nas situações de isenções e de outras regalias fiscais, sob pena de se criarem privilégios constitucionalmente ilícitos¹²¹.

Estas limitações materiais da tributação resultam da articulação entre o princípio da capacidade contributiva e os direitos, liberdades e garantias fundamentais e ainda com os princípios do estado social e de praticabilidade, cuja conformação se encontra na inteira discricionariedade do legislador, para garantia das finalidades da tributação (ou seja, não só a arrecadação da receita e a sua justa repartição, mas também a prossecução de objetivos de utilidade social ou extrafiscal)¹²².

¹¹⁷ *Ibidem*, pp. 151 a 154. Para maiores desenvolvimentos, vide de RIBEIRO, Joaquim Teixeira, *Lições de Finanças Públicas*, op. cit., 1997.

¹¹⁸ Cfr. NABAIS, José Casalta, *Direito Fiscal*, op. cit., p.155.

¹¹⁹ Cfr. PALMA, Clotilde Celorico, Da evolução do conceito de capacidade contributiva, *Ciência e Técnica Fiscal* n.º 402, 2001, p. 117.

¹²⁰ Cfr. NABAIS, José Casalta, *Direito Fiscal*, op. cit., pp. 156 e 163.

¹²¹ Vide CANOTILHO, J. J. Gomes; MOREIRA, Vital, *Constituição da República Portuguesa Anotada*, op. cit., p. 1093. Sobre isto, VASQUES, Sérgio, *Capacidade contributiva, rendimento e património*, in *Fiscalidade*, n.º 23, 2005, pp. 16 e 17, explica que “[...] a[os] contribuintes com maior força económica deve corresponder imposto maior, a[os] contribuintes com menor força económica deve corresponder imposto mais pequeno também (...)”.

¹²² Cfr. VASQUES, Sérgio, *O Princípio da Equivalência...*, op. cit., 2008, pp. 84 a 90. Conforme nos explica este autor, são as finalidades da tributação que nos indicarão quais os critérios distintivos na disponibilidade do legislador, uma vez que, segundo este, se estivermos perante normas de repartição de tributos públicos ou de objetivo fiscal, os critérios a adotar serão os *intra-sistemáticos* (i.é, capacidade contributiva ou a equivalência);

Para fiscalização de desvios infundados ao princípio da capacidade contributiva, há doutrina e jurisprudência que defendem o recurso à *teoria da proibição do arbítrio* a qual, enquanto critério negativo de controlo do órgão judicial, consubstanciada na proibição de introdução de discriminações entre contribuintes que sejam desprovidas de fundamento racional¹²³.

Contudo, em sentido contrário, existe doutrina e jurisprudência que defendem que a teoria da proibição do arbítrio não se mostra adequada ao controlo da derrogação do princípio da capacidade contributiva, uma vez que “parifica critérios intra-sistemáticos e extra-sistemáticos, nivelando a igualdade tributária com as razões da extrafiscalidade”, o que “(...) leva o sistema à perda de todo o sentido de justiça material”¹²⁴.

Por essa razão, Sérgio VASQUES defende que o controlo destas normas deverá ser feito com recurso ao princípio da proporcionalidade, o que passará, numa fase inicial, pela verificação da legitimidade do objetivo social ou extrafiscal visado pelas normas tributárias e, numa fase posterior, pela verificação da necessidade e adequação de tais normas à prossecução dos objetivos sociais ou extrafiscais e, ainda, se aquelas se mostram proporcionais (em sentido estrito), aos ganhos que se obtenham em sua contrapartida (*i.é.*, se o ganho trazido pela derrogação da igualdade tributária é maior do que o ganho que resultaria da sua preservação).

Feita uma descrição breve deste princípio, parecem não subsistir dúvidas de que este constitui um *critério* de tributação dos impostos que, de acordo com o n.º 1, do artigo 4.º da LGT, se manifesta através do rendimento ou da sua utilização (por via do consumo) e do património.

2.1.3.2.0 Princípio Da Equivalência

Por sua vez, o princípio da equivalência está inteiramente relacionado com a natureza bilateral dos tributos comutativos, tendo em conta que os mesmos encontram o seu fundamento na relação de troca entre a prestação pública oferecida pela administração pública e a taxa paga pelo contribuinte, com vista à compensação, designadamente, do benefício gozado ou do custo provocado, por via de tal prestação. Quer isto dizer que o pagamento destes tributos deverá ser assegurado pelo próprio destinatário e não (contrariamente ao que ocorre com os impostos), pela generalidade dos contribuintes.

ao passo que, tratando-se de normas de ordenação social ou de objetivo extrafiscal, por serem estranhas à arrecadação de receita e, algumas vezes, conflituantes com a justa repartição dos encargos, os critérios a adotar serão extra-sistemáticos (estranhos ao sistema fiscal). Sobre a temática, *vide* igualmente NABAIS, José Casalta, *Direito Fiscal*, op. cit., pp. 164 a 166.

¹²³ Cfr. VASQUES, Sérgio, *O Princípio da Equivalência...*, op. cit., pp. 44 a 68.

¹²⁴ *Ibidem*, pp. 85 e 86.

Ou seja, tratando-se de prestações concretas e individualizadas, estas deverão conter, implicitamente, a ideia de proporcionalidade entre o serviço prestado pela administração pública e o montante da taxa a pagar pelo destinatário (e não pela generalidade dos contribuintes, como acontece com os impostos), pelo que a sua medida será aferida segundo o princípio da proporcionalidade.

Ora, o princípio da proporcionalidade encontra-se consagrado no n.º 2, do artigo 266.º da CRP, impondo, em síntese, que a atuação da administração pública se limite ao estritamente necessário à prossecução e realização do interesse público, salvaguardando, assim, o princípio do estado de direito e a tutela de direitos fundamentais.

Será por recurso ao princípio da equivalência que lograremos determinar a quantificação da prestação pública fruída pelo contribuinte ou pelo grupo, visto que o tributo deverá ser adequado a compensar o benefício que a administração pública proporcione ao contribuinte ou a compensar o custo provocado pelo contribuinte à administração pública.

Por seu turno, o princípio da equivalência materializa-se nos critérios do benefício e do custo, que mais não são do que expressão do princípio do interesse, vantagem ou utilidade alcançada com a prestação ou princípio da cobertura ou da provocação dos custos.

Para melhor compreensão deste princípio, importará, antes de mais, fazer algumas distinções no que ao conceito de equivalência respeita.

i.A Equivalência Jurídica e a Equivalência Económica

Conforme nos elucidam André Pereira CARDOSO e Joaquim Freitas da ROCHA, a equivalência pode ter duas aceções: uma *jurídica*, quando a relação jurídico tributária seja *tendencialmente recíproca/sinalagmática*, tanto em termos positivos – por se pressupor que o cumprimento por uma das partes está indissociavelmente dependente do cumprimento pela outra parte – como em termos negativos – tendo em conta que no caso de incumprimento de uma das partes, a outra parte se reserva ao direito de não cumprir também, podendo acionar o mecanismo de exceção de não cumprimento; e outra *económica*, no sentido de que o montante da taxa cujo pagamento é exigido a uma das partes, seja *tendencialmente aproximado* do benefício ou utilidade que a mesma retira da atuação da entidade pública¹²⁵.

¹²⁵ Cfr. CARDOSO, André Pereira e ROCHA, Joaquim Freitas da, *Taxas (locais) e sinalagmaticidade: breves notas a propósito do caso "Área de serviço de Antuã"*, in *Questões atuais de Direito Local*, n.º 24, AEDREL, Braga, outubro/dezembro, 2019, pp. 39 e ss. [disponível em formato eletrónico em <https://repositorium.sdum.uminho.pt/bitstream/1822/70101/1/Taxas%20locais%20e%20sinalagmaticidade.pdf>] [09/12/2022]

Nessa senda, Paulo Pitta e CUNHA e José GUILHERME, consideram que, apesar da equivalência jurídica e equivalência económica serem conceitos totalmente distintos, as mesmas devem repercutir-se, inevitavelmente e de forma complementar, na análise das taxas e das contribuições financeiras visto que a primeira compreende a fixação concetual (controlo formal) do tributo, ao passo que, a segunda, nos apresenta a exigência da legitimação material.¹²⁶

Porém, a inexistência de uma definição legal dos diversos tributos, tem motivado um dissídio entre a jurisprudência, no que toca à utilização combinada de ambas as aceções, na medida em que os Tribunais se têm limitado a apreciar e a qualificar as taxas ou as contribuições financeiras com recurso à equivalência jurídica, ignorando (ou até mesmo dispensando), desde logo, a necessária equivalência económica destas figuras tributárias.

De facto, pese embora o controlo dos tributos esteja sempre condicionado à sua tipologia, o que se tem verificado é que os Tribunais, independentemente do tributo que se encontre sob análise, iniciam sempre o seu exame com recurso ao princípio constitucional da legalidade (reserva, precedência e prevalência de lei) e, só no caso de o mesmo se mostrar conforme ao referido princípio, é que, subsequentemente, recorrem ao controlo do princípio da igualdade tributária. É, pois, com base neste último princípio que os Tribunais aferem se o critério de repartição inerente ao tributo sob análise se adequa, por um lado, à sua estrutura (unilateral ou bilateral) e, por outro lado, à sua finalidade (capacidade contributiva ou equivalência).

Independentemente do tipo de tributo que esteja a ser objeto de estudo, esta tem sido a metodologia adotada pelos Tribunais, o que, em nosso entendimento, não se coaduna com a análise de tributos bilaterais, tendo em conta que a asserção da sua conformidade com o regime legal e constitucional previsto não se poderá lograr alcançar sem recurso ao controlo do seu *quantum*, i.e., à equivalência económica.

Aliás, a propósito da taxa SIRCA, o Tribunal Constitucional, admitiu que, não obstante o princípio da equivalência pressupor que os tributos bilaterais devam ser adequados ao custo ou ao benefício das prestações públicas, “(...) a relação que se estabelece entre a obrigação tributária e a provocação ou o aproveitamento de uma prestação administrativa não tem que traduzir uma rigorosa equivalência económica”, porquanto a mesma se basta com uma equivalência jurídica.¹²⁷ Tanto assim o é, que, o referido Tribunal, chegou a afirmar que “(...) não basta, para que ao tributo

¹²⁶ Cfr. VASQUES, Sérgio, *O Princípio da Equivalência...*, op. cit., pp. 347 e ss.

¹²⁷ Cfr. Acórdão do TC com o n.º 344/2019, proferido em 04/06/2019, no processo n.º 673/2017, disponível para consulta em <https://www.tribunalconstitucional.pt>. A taxa SIRCA é uma taxa cobrada pelo abate de animais nos matadouros e os custos inerentes aos serviços de recolha, transporte e destruição dos animais mortos nas explorações, conforme decorre do artigo 7.º, previsto no Decreto-Lei n.º 33/2017, de 23 de março.

falte o carácter sinalagmático, uma qualquer desproporção entre a quantia a pagar e o valor do serviço prestado. O que é necessário é que essa desproporção seja de tal ordem manifesta que só por si comprometa a corresponsabilidade pressuposta na relação sinalagmática”¹²⁸.

Quer isto dizer que, para os Tribunais, só nos casos em que uma “desproporção intolerável”, “manifesta ou flagrante” afete a relação sinalagmática que a taxa pressupõe, é que se poderá colocar a hipótese da existência de uma violação do princípio da proporcionalidade¹²⁹. Com base em tal premissa, os Tribunais demitem-se de analisar, com a acuidade e atenção necessárias, o quantum do tributo face ao custo ou benefício que pretende compensar, acabando por admitir que as prestações tributárias decorrentes das taxas sejam (apenas) tendencialmente proporcionais (como no caso dos impostos e de algumas contribuições) ao invés de serem, como em rigor deviam, estritamente proporcionais.

Para nós, é na equivalência económica que se manifesta o princípio da igualdade tributária nos tributos bilaterais, e sendo a diferenciação de espécies tributárias uma questão que tem, repetidamente, originado inúmeros litígios ao longo dos últimos anos, torna-se inaceitável que os Tribunais continuem a insistir no exame destes tributos – somente – com recurso à equivalência jurídica, negando a necessidade da sua análise, também, do ponto de vista quantitativo (designadamente se o montante daquele tributo é, de facto, devido e, em caso afirmativo, se não se mostra excessivo atento o benefício auferido ou o custo provocado pela parte).

ii.A Equivalência Individual e a Equivalência de Grupo

Uma vez que tanto as taxas como as contribuições se materializam no princípio da equivalência, uma das formas de as diferenciar será através do elemento subjetivo que as compõe. Ou seja, caso o tributo vise a compensação de um custo ou de um benefício que uma prestação representa para um sujeito passivo individual – *i.é.* equivalência individual – então tratar-se-á de uma taxa; por sua vez, se tal tributo visar a compensação de uma prestação dirigida a um grupo de sujeitos passivos – *i.é.* equivalência de grupo – então estaremos na presença de uma contribuição.

Conforme nos explica Filipe FERNANDES, a incidência do facto tributário nos tributos paracomutativos advém da “(...) condição enquanto membro de um determinado grupo e por ser

¹²⁸ Cfr. Acórdão do TC com o n.º 320/2016, proferido em 19/05/2016, no processo n.º 107/2014, disponível para consulta em <https://www.tribunalconstitucional.pt>. Identicamente, o Acórdão do TCAS, proferido em 06/12/2022, no processo n.º 377/11.2 BECTB, disponível para consulta em www.dgsi.pt

¹²⁹ Cfr. Acórdãos do TC com os n.ºs 69/99, 1 140/96, 22/00, 227/01, 68/2007, todos disponíveis para consulta em <https://www.tribunalconstitucional.pt>

sobre o próprio grupo e não sobre cada sujeito passivo, assim individualmente considerado, que as prestações realizadas pelo ente público acabam por se projetar.”, ou seja, “não é a dimensão comutativa que distingue as taxas das contribuições, mas sim o tipo de comutatividade que em cada uma das referidas categorias se expressa (...)”¹³⁰.

Este autor quer com isto dizer que a relação sinalagmática que subjaz a ambas as figuras, não pode, nunca, ser desconsiderada, pois que, se do lado das taxas esta relação de troca entre o contribuinte e o ente público se manifesta de forma *direta e imediata* no benefício ou no custo que desta adveio, nas contribuições será um pouco distinto, porque estas, por se basearem numa mera presunção de um benefício ou de um custo auferido por um contribuinte que, a dado momento, tenha pertencido ao grupo visado pela prestação tributária, se manifestam de forma *mediata, intermédia* ou *derivada*¹³¹.

Com efeito, na equivalência de grupo não é possível asseverar, com um elevado grau de certeza, que o contribuinte seja efetivo causador ou beneficiário da prestação tributária, como sucede com a taxa. Aliás, até pode não o ter sido, porque o que, na verdade, interessa e será condição necessária para despoletar o facto tributário será a pertença desse contribuinte a um determinado grupo, ao qual estão associados os custos ou os benefícios que presumivelmente lhe são comuns, como será o caso das contribuições.

De acordo com Heinz HALLER, o princípio da equivalência apenas conduz a uma tributação mais eficiente quando concretizada pela vertente do benefício no plano individual. Isto porque, segundo este autor, o que se pretende será reproduzir o mecanismo dos preços típico da economia privada, para que os bens públicos se ajustem às preferências dos contribuintes, sendo mais eficiente se se reportarem a um sujeito passivo individual¹³².

Acontece que, por razões de praticabilidade, se mostra muito difícil adequar os tributos ao benefício individual aproveitado ou ao custo individualmente provocado pelo sujeito passivo, pelo que, regra geral, se sacrifica a eficiência e justiça económicas em detrimento das exigências de praticabilidade, alcançadas por recurso aos juízos de normalidade.

Na opinião de Sérgio VASQUES, a proposta patenteada por Heinz HALLER, parece estar mais direccionada para a vertente económica do princípio da equivalência do que para a sua

¹³⁰ Cfr. FERNANDES, Filipe de Vasconcelos, *As contribuições financeiras no sistema fiscal português (...)*, op. cit., pp. 119 e 120.

¹³¹ *Ibidem*.

¹³² Cfr. HALLER, Heinz, *Die Bedeutung des Äquivalenzprinzips für die öffentliche Finanzwirtschaft*, FinanzArchiv / Public Finance Analysis, vol. 21, n.º 2, 1961, pp. 248 a 260.

vertente jurídica, mas, ainda assim, assume que a mesma não deixa de ser um ótimo instrumento de diferenciação das várias figuras tributárias¹³³.

Este autor, delimita os tributos utilizando uma escala gradativa na qual relaciona os elementos do pressuposto e da finalidade, resultando assim as seguintes conclusões: quando se trate de compensar uma *prestação efetivamente provocada ou aproveitada* pelo sujeito passivo então estaremos perante uma taxa; em contrapartida, se apenas for possível compensar uma prestação de que o sujeito passivo *seja presumível causador ou beneficiário* (pretendendo-se imputar o custo ou valor médio da prestação a um grupo no qual o sujeito passivo se integra) falaremos então de contribuições; já quando se destine a compensar uma prestação que só eventualmente terá sido provocada ou aproveitada pelo sujeito passivo, será, então, merecedora da qualificação de imposto¹³⁴.

Nas palavras de Sérgio VASQUES a tipificação será mais rigorosa no caso das taxas, mais grosseira no caso das contribuições e inexistente no caso dos impostos¹³⁵. Ou seja, quanto mais forte for a relação de troca, mais perto estaremos da taxa; sendo que, a partir do momento em que aquela começar a perder intensidade, poderemos chegar às contribuições; até que, quando já não houver qualquer relação de troca, chegaremos aos impostos.

iii.As vertentes do custo e do benefício

Partindo sempre de uma ideia de troca, o princípio da equivalência materializa-se nas vertentes do *benefício* proporcionado pela administração ao contribuinte e do custo provocado pelo contribuinte à administração. Grosso modo, na primeira vertente, o facto tributário tem origem na vantagem ou aproveitamento, individualizado ou grupal, alcançada pelo contribuinte, enquanto na segunda vertente o que se pretende é salvaguardar a cobertura de todas as despesas que o ente público suporta para prestar o serviço.

Apesar de relacionados, os conceitos de equivalência, benefício e custo não podem ser entendidos como sinónimos, pois que, não obstante, a sua estreita relação, os mesmos nem sempre se exprimem da mesma forma.

E isto porque, face à sua indefinição legal, tais conceitos acabam por ser desenvolvidos e corporizados pela doutrina que, para além de recorrer a uma terminologia diferenciada,¹³⁶

¹³³ Cfr. VASQUES, Sérgio, *O Princípio da Equivalência...*, op. cit., pp. 344 a 346.

¹³⁴ VASQUES, Sérgio, *O Princípio da Equivalência...*, op. cit., p. 234.

¹³⁵ *Ibidem*, pp. 233 a 250.

¹³⁶ O critério do benefício é também comumente designado por princípio do interesse, vantagem ou da utilidade e o critério do custo é igualmente denominado por princípio da cobertura ou da provocação de custos.

também os relaciona de forma distinta, pois que, se há autores que entendem que o princípio da equivalência é sinónimo do critério do benefício por estar – unicamente – dependente da compensação dos benefícios,¹³⁷ outros há também que o compreendem de forma mais abrangente, uma vez que o associam tanto ao critério do benefício como ao critério do custo¹³⁸.

A esta última corrente se associa Sérgio VASQUES já que, na sua ótica, estes critérios “(...) se filiam numa mesma ideia de troca ou de equilíbrio de valores, não constituindo mais do que as concretizações alternativas do mesmo princípio ordenador”. Este autor denota, no entanto, que apesar de considerarem ambos os critérios, quer a jurisprudência, quer o legislador, pecam na articulação que deles fazem, pois que a mesma se tem revelado pouco rigorosa¹³⁹.

No caso das taxas, por visarem a compensação de uma prestação efetiva, parece-nos claro que a sua estrutura e montante se poderão reportar a um *critério alternativo* – ainda que se admita, também, a sua aplicação conjunta –, seja o do custo em que a administração incorreu, seja o benefício que um dos contribuintes fruiu, não representando tal dualidade qualquer problema para esta figura tributária¹⁴⁰.

Não obstante, o legislador dá preferência, tendencialmente, ao critério do custo, visto que se mostra mais fácil determinar, de forma objetiva, a despesa que a prestação representa para a administração do que, subjetivamente e com um elevado grau de incerteza, o valor que o seu benefício reveste para o contribuinte.

Esta preferência justifica-se porque muitas dessas prestações administrativas não são realizáveis em condições de mercado, o que impossibilita o seu confronto com as prestações efetuadas por agentes económicos privados por forma a aferir o benefício que as mesmas representam. Por outro lado, existe também a necessidade da administração assegurar o equilíbrio das suas contas, devendo, para tal, tentar garantir que os custos que tem com determinada prestação sejam acautelados pela cobrança de tributos de igual valor. Só assim não será quando

¹³⁷ Até ao século dezanove, a doutrina liberal defendia que o critério do benefício constituía a expressão global do princípio da equivalência porque, à semelhança dos impostos cuja contrapartida seriam as vantagens genericamente proporcionadas à comunidade, também nos tributos comutativos e paracomutativos se fazia assentar a sua contrapartida numa vantagem concretamente proporcionada ao contribuinte, nesse sentido VASQUES, Sérgio, *O Princípio da Equivalência...*, op. cit., pp. 404 e 405.

¹³⁸ Por sua vez, na entrada do século vinte, a doutrina moderna e bem assim também o legislador ordinário, pese embora reconheçam o critério do benefício, optaram por dar primazia ao critério da cobertura do custo uma vez que, nas palavras de Sérgio VASQUES, se pretende “(...) repor a igualdade originária que a prestação administrativa vem perturbar”. *Ibidem*, pp. 338 a 340 e 405 e 406.

¹³⁹ *Ibidem*, pp. 340 a 344.

¹⁴⁰ *Ibidem*, p. 448. O mesmo já não se poderá dizer se a prestação em causa se revelar presumida, uma vez que o respetivo custo ou o benefício poderá não corresponder àquele contribuinte em particular. A título meramente exemplificativo podemos referenciar o contribuinte que, pese embora pague as suas contribuições para a segurança social com vista à reforma que pretende auferir, pode nunca da mesma vir a beneficiar atenta a sua morte prematura.

seja possível aferir o valor de mercado de determinada prestação e exista a percepção de que esse valor está acima do valor do custo que lhe é inerente¹⁴¹.

Independentemente do critério adotado pelo legislador, os tributos bilaterais devem ser fixados segundo o princípio da proporcionalidade, *i.é.* devem corresponder ao montante do custo ou do benefício real, sob pena de, assim não sendo, estarmos perante uma violação do princípio da equivalência e, pelo menos na parte do valor cobrado em excesso, perante um tributo unilateral¹⁴².

2.1.4. Dimensão teleológica

Regra geral, tendemos a considerar a arrecadação de receitas com vista à satisfação das despesas públicas como sendo a finalidade primacial dos impostos¹⁴³. E este paralelismo surgiu da conceção tradicional que parte da doutrina vinha pregando, no sentido de que o fim dos impostos seria – quando não exclusivo, pelo menos predominante – a obtenção de receitas públicas para o financiamento das despesas públicas¹⁴⁴.

Sucede que, com a evolução do sistema fiscal, a doutrina começou por rever e ampliar as finalidades fiscais associadas aos impostos, pois que, para além de considerar o desígnio da obtenção de receitas, passou a reconhecer que os mesmos também visavam a equitativa repartição dos encargos públicos entre os contribuintes¹⁴⁵. Evidência disso mesmo decorre do n.º 1, do artigo 5.º da LGT, no qual se preceitua que “A tributação visa a satisfação das necessidades financeiras do Estado e de outras entidades públicas e promove a justiça social, a igualdade de oportunidades e as necessárias correcções das desigualdades na distribuição da riqueza e do rendimento”.

A par destas, surgiram ainda as denominadas finalidades extrafiscais que se caracterizam por visarem outros fins que não os fiscais, como sejam, a título de exemplo, o desenvolvimento económico, a implementação de políticas sociais e económicas de protecção da família e do ambiente, entre tantas outras.

No fundo, para esta conceção moderna, o imposto passou a abarcar finalidades muito mais amplas do que para a conceção tradicional, dela se excluindo apenas as finalidades de

¹⁴¹ *Ibidem*, pp. 408 a 411. Este autor alerta ainda para a controvérsia gerada em torno da questão de saber se o Estado pode ou não lucrar com a sua atividade, pois que a fixação de taxas acima do seu valor de custo, pode vir a revelar-se insustentável e até mesmo pernicioso, por razões de ordem social nomeadamente quando estejam em causa prestações como a saúde, educação e habitação.

¹⁴² Cfr. SILVA, Suzana Tavares da, *As Taxas e a Coerência do Sistema Tributário*, op. cit., p. 109.

¹⁴³ Diga-se, aliás, que a doutrina comumente a designa como finalidade normal, natural, predominante ou imediata do imposto, Cfr. SÁ GOMES, Nuno, *Lições de Direito Fiscal*, op. cit., p. 66

¹⁴⁴ *Ibidem*. Veja-se também, XAVIER, Alberto, *Manual de Direito Fiscal*, Lisboa, 1974, pp. 40 e 41.

¹⁴⁵ Cfr. CARDOSO DA COSTA, José Manuel M., *Curso de Direito Fiscal*, Coimbra, Livraria Almedina, 1970, pp. 16 e 17.

caráter sancionatório e confiscatório.¹⁴⁶ E, para além disso, esta nova conceção, chega a equacionar que as finalidades extrafiscais possam também ocupar uma posição principal em detrimento das finalidades fiscais, até porque, em alguns casos, os fins visados pela tributação apenas serão eficazmente alcançados quanto menor for a receita arrecadada, tendo em conta que o que se pretende é o desincentivo de certas atividades ou comportamentos dos contribuintes¹⁴⁷.

Conforme se deu nota acima, a propósito do princípio da equivalência, as taxas refletem, não só o financiamento do custo que determinada prestação acarreta para a administração pública, mas também o benefício que tal prestação representa para o particular, querendo isto significar que esta figura tributária, à semelhança dos impostos, se encontra sustentada por finalidades compensatórias.

Sucede que para além destas finalidades, também as taxas poderão ter como desígnio a prossecução de políticas extrafiscais na medida em que, face à ablação que estes tributos representam no património privado, são um importante instrumento para condução e orientação das escolhas e dos comportamentos dos seus beneficiários¹⁴⁸.

Dentro do leque das finalidades extrafiscais das taxas podemos incluir, a título meramente exemplificativo, o caso concreto da taxa moderadora de acesso ao Serviço Nacional de Saúde a qual, revelando-se manifestamente insuficiente para custear o serviço prestado, tem o condão de desincentivar o acesso a tal serviço em situações desnecessárias ou não urgentes.

Por analogia, cumpre fazer, igualmente, uma breve alusão ao princípio poluidor-pagador o qual, visando a tutela do ambiente, preconiza a responsabilização do causador da poluição pelos custos da atividade poluente ou pelos custos da utilização dos recursos ambientais¹⁴⁹, isto é, visa imputar a cada poluidor os impactos ambientais negativos que causam na sociedade.

Nestas situações, apesar da finalidade primordial ser de arrecadação de receitas, esta reconduz-se a um plano secundário, uma vez que tem como objetivo, verificadas que estejam certas condições, a diminuição das receitas totais arrecadadas, conquanto tal significará o aumento da receita proporcionada face à consequente diminuição de despesa com estes recursos.

Sobre esta temática, Casalta NABAIS defende que, teoricamente, os tributos bilaterais serão mais adequados à imputação direta e rigorosa aos responsáveis pelos custos originados.

¹⁴⁶ Vide PEREIRA, Manuel Henrique de Freitas, *Fiscalidade*, op. cit., pp. 16 a 18 e SÁ GOMES, Nuno, *Lições de Direito Fiscal*, op. cit., pp. 69 a 71.

¹⁴⁷ As finalidades extrafiscais foram expressamente visadas pelo texto constitucional que a elas faz menção, designadamente, no seu artigo 103.º, n.º 1 quando estabelece que "o sistema fiscal visa a satisfação de necessidades financeiras do Estado e outras entidades públicas e uma repartição justa dos rendimentos e da riqueza"; e no seu artigo 104.º, n.º 1 quando determina que "o imposto sobre o rendimento pessoal visará a diminuição das desigualdades (...) [e] tendo em conta as necessidades e os rendimentos do agregado familiar."

¹⁴⁸ Cfr. VASQUES, Sérgio, *O Princípio da Equivalência...*, op. cit., pp. 142 a 143.

¹⁴⁹ Cfr. al. d), do n.º 2, do artigo 3.º, da Lei n.º 31/2014, de 30 de maio e n.º 2, do artigo 6.º da RGTA.

Contudo, na prática, enfrentam diversos problemas que obstaculizam a sua eficaz aplicação, são eles: a dificuldade de apuramento da proporção do benefício auferido pelo poluidor para aferir a grandeza do pagamento a realizar ao Estado; a dificuldade em identificar o poluidor, visto que grande parte dos danos ambientais têm origem em fonte difusa (i.é. têm intervenção de vários agentes); e a dificuldade em quantificar, com rigor, os custos ambientais sendo estes, regra geral, medidos com recurso a índices reveladores de capacidade contributiva dos que (ainda que presumidamente) provoquem tais danos¹⁵⁰.

Daí que, apesar de se entender que os tributos bilaterais são teoricamente os mais apropriados para aplicação desta finalidade extrafiscal, na prática, os tributos ambientais acabam por assumir comumente a forma de tributos unilaterais, abrindo-se também a hipótese da sua recondução para a figura das contribuições especiais.

2.1.5. Dimensão volitiva

Diferentemente do que sucede com os preços, cuja obrigação de pagamento resulta de um acordo de vontades entre a administração e os contribuintes, nas taxas, mercê da sua natureza coativa, a obrigação de pagamento advém de um pressuposto legal.

Pese embora reconheça que as taxas revestem natureza de obrigações, Alberto XAVIER chegou a questionar se as mesmas seriam envoltas em obrigações legais, como sucede com os impostos, ou em obrigações voluntárias. Nessa senda, este autor admite que, regra geral, as taxas dependem de uma prévia manifestação voluntária do particular, contudo, nas suas palavras, apesar dessa voluntariedade “(...) estar na origem de uma situação produtora de efeitos fiscais não significa que as obrigações em que estes se traduzam tenham na sua vontade a sua fonte”, até porque “O direito Tributário (...) valora a conduta do particular não como acto, mas como mero facto”¹⁵¹.

No mesmo sentido, Sérgio VASQUES rejeita a possibilidade de as caracterizar como prestações voluntárias, visto que, segundo este, o aproveitamento de bens ou serviços públicos pode ocorrer por imposição legal e não por livre iniciativa do contribuinte – como sucederá no

¹⁵⁰Neste sentido, NABAIS, José Casalta, *Tributos com fins ambientais*, Vol. III, in *Por um Estado Fiscal Suportável – Estudos de Direito Fiscal*, Coimbra, Almedina, 2010, pp. 173 a 207.

¹⁵¹ Cfr. XAVIER, Alberto, *Manual de Direito Fiscal*, op. cit., pp. 46 a 48. A título meramente exemplificativo, o autor elucida que a travessia de uma ponte por uma pessoa coagida – i.é., sem qualquer manifestação de voluntariedade – não lhe afasta a obrigação do pagamento da respetiva taxa de portagem.

caso de alguns atos administrativos do registo civil – e porque a existência de coatividade não deve ser indagada na realização do facto tributário, mas sim na fonte da obrigação tributária¹⁵².

Contrariamente aos sobreditos autores, Adriano Ferreira MARQUES, defende que a voluntariedade deve ser outro dos critérios utilizados para a distinção da taxa com a do imposto, tendo em conta que o pressuposto da primeira “(...) consiste numa situação de facto, resultante em parte de uma actividade especial do Estado em relação ao contribuinte, situação essa para cuja criação a vontade individual teve importância relevante”, ao passo que o pressuposto do segundo “(...) é uma situação de facto que diz respeito somente à pessoa do particular, sem qualquer relação especial com determinado serviço do Estado”¹⁵³.

Mais recentemente, João Sérgio RIBEIRO, apesar de sensibilizado para a posição doutrinária dominante, entende que deve a mesma ser contrariada, dando o devido destaque ao papel que a dimensão volitiva poderá patentear na origem da obrigação de pagamento da taxa. Para este autor, é a vontade do particular que permite assegurar no nexó sinalagmático entre a prestação da entidade pública e o correspondente pagamento pelo particular uma bilateralidade inequívoca porque, caso contrário, estando tal nexó enfraquecido, a bilateralidade, por sua vez, será difusa o que, tendencialmente, é característico das contribuições de melhoria.

Sem embargo, reconhece que existem situações pontuais, designadamente as taxas obrigatórias, em que o contribuinte não tem qualquer margem para optar pelo seu pagamento ou não pagamento, mas, nesses casos, a dimensão volitiva, apesar de não ser um fator eliminatório, será o bastante para levantar a desconfiança sobre se efetivamente estaremos na presença de uma verdadeira taxa¹⁵⁴.

Convocando o exemplo utilizado por Sérgio VASQUES para demonstrar a inexistência de qualquer vontade do particular, João Sérgio RIBEIRO suscita a dúvida se o registo civil obrigatório será mesmo uma taxa e, deslindando as características da bilateralidade, divisibilidade e a equivalência, conclui, em suma, que a utilidade da detenção de um cartão de cidadão é manifestamente superior ao custo para a sua emissão, não havendo dúvidas quanto à sua proporcionalidade. Para este autor, já não será o mesmo defensável, no caso da taxa de renovação. Sem prejuízo do preenchimento das apontadas características da taxa, por entender que a cidadania e o conhecimento e identificação dos cidadãos representa uma das mais importantes

¹⁵² Cfr. VASQUES, Sérgio, *Manual de Direito Fiscal*, op. cit., pp. 233 e 234.

¹⁵³ Cfr. MARQUES, Adriano Ferreira, *O Imposto e a taxa sua diferenciação*, in Revista da Ordem dos Advogados, ano 11, n.ºs 1 e 2, 1951, pp. 358 – 360, disponível em <https://portal.oa.pt/publicacoes/revista-da-ordem-dos-advogados-roa/ano-1951/1951-ano-11-n%C2%BA-1-e-2/doutrina/> [03/09/2022]

¹⁵⁴ Cfr. RIBEIRO, João Sérgio, *Algumas reflexões sobre as taxas locais (espécies e casos problemáticos)*, in Questões Atuais de Direito Local, n.º 31, Julho/Setembro, 2021, pp. 35 - 37

funções do Estado, deixa antever que a mesma deveria ser suportada por impostos e não, como o é, por taxas¹⁵⁵.

Pese embora não se desconsidere a pertinência da posição adotada por Adriano Ferreira MARQUES e João Sérgio RIBEIRO, tendemos a sufragar o entendimento versado por Alberto XAVIER e Sérgio VASQUES no sentido de que, independentemente da figura tributária visada, todas elas terão de assentar numa obrigação legal, pelo que a coatividade será uma característica que as aproxima e não que as separa.

2.2. Delimitação Concetual da Taxa

No seguimento de tudo o que vimos de expor, podemos agora dizer que a taxa deriva de uma prestação pecuniária, coativa, que é exigida pelo Estado ou por qualquer ente público como *contrapartida* de um qualquer serviço por este prestado, o qual foi *efetivamente provocado ou aproveitado* pelo particular.

Desta noção apuramos três das características essenciais das taxas: a coatividade, a sinalagmaticidade e a divisibilidade.

Conforme se referiu anteriormente, as taxas são sempre fixadas coativamente, por terem a sua origem e conteúdo determinados por um ato normativo (contrariamente ao que sucede, designadamente, com as tarifas, que são, comumente, fixados por acordo, pacto ou convénio)¹⁵⁶. Concretizando, a criação do regime geral das taxas deverá ter sempre intervenção prévia de lei ou decreto-lei autorizado (reserva parlamentar), ao passo que, a sua conceção e a fixação dos respetivos elementos essenciais poderão ser resultado de regulamento.

A ideia de sinalagmaticidade baseia-se, sinteticamente, no facto de as prestações concretas se mostrarem equivalentes, recíprocas e interdependentes. Serão [tendencialmente] *equivalentes* porque a taxa a pagar deverá ser equivalente ao bem utilizado ou serviço prestado¹⁵⁷; por seu turno, serão *recíprocas* por se esperar que exista simultaneidade ou, pelo menos, uma

¹⁵⁵ *Ibidem*, p. 37.

¹⁵⁶ De acordo com os escritos de SILVA, Suzana Tavares da, *Ainda a Distinção entre Taxas e Preços – A propósito da internalização dos serviços públicos locais*, in Observatório De Taxas E Contribuições, Centro De Estudos De Direito Público E Regulação, Faculdade De Direito Da Universidade De Coimbra, Janeiro de 2019, disponível em https://www.fd.uc.pt/cedipre/wp-content/uploads/2021/05/eb_2.pdf [03/09/2022], as tarifas mais não são do que preços de mercado e/ou preços de gestão, porquanto o seu valor é fixado com recurso a regras próprias do mercado concorrencial (*i.é.*, orientadas para os custos e critérios de sustentabilidade financeira dos serviços e/ou atividades), ou seja, serão todos aqueles serviços/atividades que possam ter concorrência real no mercado. Assim, qualificam-se como tarifas as atividades/serviços que tendencialmente não pertencem à titularidade do Estado e cujo seu critério assenta na *essencialidade* do serviço prestado (contrariamente às taxas que, regra geral, são serviços que por essência pertencem ao Estado e que são *indispensáveis* para o particular).

Os exemplos de tarifas mais elucidativos são os cobrados por ocasião do contrato de fornecimento de água e de saneamento ou da compra de título de transportes coletivos municipais. Tais serviços poderão decorrer igualmente da iniciativa dos privados, contudo, atento o seu interesse económico geral, são igualmente prestados pelo Estado em regime de concorrência (com os privados).

¹⁵⁷ A título meramente exemplificativo, imaginemos o custo decorrente das taxas de portagem, que será de € 1,00 no caso de apenas terem sido feitos 10 km na autoestrada ou, por sua vez, de € 10,00 se tiverem sido feitos 100 km.

proximidade temporal entre o pagamento e a utilização do serviço¹⁵⁸; e, por fim, *interdependentes* porque, atento o carácter sinalagmático das taxas, deverá existir um nexo de corresponsabilidade entre as obrigações do montante da taxa a pagar e do serviço a prestar¹⁵⁹.

Por fim, a divisibilidade é outra das características que nos permite diferenciar as taxas dos demais tributos (impostos e demais contribuições), uma vez que consoante se tratem de utilidades divisíveis ou indivisíveis serão as mesmas financiadas por taxas, ou por impostos, respetivamente.

As utilidades divisíveis são todas aquelas que possam ser decompostas em prestações determinadas e individualizáveis por se destinarem a um particular em concreto, como por exemplo a emissão de uma certidão, a obtenção de licença de construção de uma casa ou até mesmo a licença para instalação de esplanada na via pública.

Pelo contrário, as utilidades indivisíveis não podem ser decompostas em prestações individualizáveis e, como tal, pese embora produzam uma utilidade de carácter geral e sejam dirigidas a todos os particulares, é impossível aferir e determinar qual o seu concreto beneficiário. Exemplos evidentes disso mesmo são os bens públicos que, por imposição constitucional, não podem ser financiados pelas taxas, a saber: o ensino, a saúde, a defesa nacional, entre outros¹⁶⁰.

Sobre a divisibilidade, Sérgio VASQUES elucida-nos que “A taxa constitui um tributo comutativo não porque é exigido por ocasião de uma prestação pública mas porque é exigida em função dessa prestação, integrando uma relação de troca entre sujeito passivo e administração pública.”¹⁶¹.

Conforme abordado anteriormente, não podemos descurar também a dimensão volitiva no domínio das taxas porquanto, apesar de não ser um fator decisivo, a bilateralidade apenas será inequívoca se houver uma vontade clara do contribuinte na fruição daquela prestação. O que não

¹⁵⁸ Contrariamente ao que sucede com os impostos tendo em conta que apesar de serem pagos pelo contribuinte, este não consegue saber se irá usufruir do respetivo benefício e, usufruindo, quando.

¹⁵⁹ Sobre isso, veja-se CAMPOS, Diogo Leite de, *As três fases de princípios fundamentantes do direito tributário*, volume I, in Revista da Ordem dos Advogados, Lisboa, n.º 67, janeiro de 2007, pp. 51 a 80, disponível em [https://portal.oa.pt/publicacoes/revista-da-ordem-dos-advogados-roa/ano-2007/ano-67-vol-i-jan-2007/doutrina/diogo-leite-de-campos-as-tres-fases-de-principios-fundamentantes-do-direito-tributario/\[03/09/2022\]](https://portal.oa.pt/publicacoes/revista-da-ordem-dos-advogados-roa/ano-2007/ano-67-vol-i-jan-2007/doutrina/diogo-leite-de-campos-as-tres-fases-de-principios-fundamentantes-do-direito-tributario/[03/09/2022]).

Este vínculo de reciprocidade assenta numa ideia de interdependência obrigacional que emerge para ambas as partes bem assim como, no caso de incumprimento, na exceção de não cumprimento enquanto causa legítima de recusa de cumprimento da prestação devida. Ou seja, o devedor de uma prestação apenas será forçado a executá-la se o devedor da contraprestação, por sua vez, também a cumprir. Exemplificando, o município não estará obrigado a permitir o acesso ao estacionamento municipal se o contribuinte não realizar o pagamento da respetiva taxa, assim como no caso contrário o contribuinte não estará obrigado a pagar taxa pelo estacionamento municipal se o município não fornecer este serviço. Mais uma vez, tal característica, é completamente alheia aos impostos uma vez que o contribuinte pode não pagar qualquer imposto e aceder aos bens/serviços ou até o contrário porque pode pagar impostos e nunca usufruir de quaisquer bens/serviços.

¹⁶⁰ A este propósito poderá fazer-se alusão, a título meramente exemplificativo, aos custos originados por uma ponte, sejam os que se mostram necessários para a sua construção, sejam os que decorrem da sua utilização. O primeiro custo representa uma utilidade indivisível por – atenta a impossibilidade de definir os seus concretos utilizadores/beneficiários – ser dirigida aos contribuintes em geral devendo ser, por isso, assegurado por impostos. Ao passo que o segundo custo, face à possibilidade de aferição do seu concreto utilizador/beneficiário, representa uma utilidade divisível que deverá ser assegurada por taxas.

¹⁶¹ Cfr. VASQUES, Sérgio, *O Princípio da Equivalência...*, op. cit., p. 141.

significa que, em certos casos, mesmo que o contribuinte não tenha interesse em usufruir de uma determinada prestação, mas tendo-lhe dado causa, a taxa lhe possa ser, igualmente, exigida.

Evidência da inexistência de manifestação de vontade por parte do sujeito passivo pode ser encontrada no exemplo típico das taxas de justiça oriundas do processo penal, que são exigidas à parte vencida, pois que, pese embora as mesmas tenham como finalidade o custeamento das despesas judiciais (que constituem uma utilidade divisível e individualizada), estas nunca beneficiam verdadeiramente o particular, que se mostra aqui numa posição desfavorável¹⁶².

Em rigor, a taxa manterá a sua natureza mesmo tratando-se de uma prestação desfavorável ao particular, desde que este tenha sido o efetivo causador da prestação, isto porque, apesar da prestação não produzir qualquer benefício, da mesma advirá designadamente, a compensação dos custos que lhe sejam inerentes.

Conforme explica Suzana Tavares da SILVA, a garantia dos contribuintes em matéria de taxas ocorre com a verificação da bilateralidade, pois que a criação e consequente cobrança das mesmas apenas será legítima se tal tributo tiver origem numa contraprestação específica (pressuposto) de benefício individualizado¹⁶³.

Por outro lado, a prestação e a contraprestação, não têm de ser, necessariamente, síncronas, podendo o espaço temporal que medeia entre uma e outra ser, razoavelmente, desfasado, desde que a mesma se venha efetivamente concretizar¹⁶⁴. Exemplos dessa hipótese de assincronismo poderão ser encontradas, nomeadamente, nas licenças para construção e nas taxas de propina, nas quais o particular procederá primeiro ao pagamento da taxa e, só depois disso, é que a prestação ficará disponível para dela poder beneficiar. Na eventualidade do hiato temporal ser demasiado distante, poderá o vínculo entre a prestação e contraprestação ser afetada e vingar apenas no domínio do eventual¹⁶⁵.

2.2.1. Espécies de Taxas

Numa fase embrionária, os pressupostos que materializam as taxas começaram por ser explorados pela doutrina, tendo as diferentes modalidades de taxas que hoje conhecemos sido desenvolvidas por Alberto XAVIER, através da conhecida classificação tripartida. Para este autor,

¹⁶² Cfr. SILVA, *As Taxas e a Coerência do Sistema Tributário*, op. cit., p. 42.

Através desta finalidade será possível modelar o comportamento dos contribuintes e, querendo, criar um “travão” de acesso aos serviços. Vejamos, quanto mais alta for a taxa cobrada por determinado serviço menor será o recurso àquele serviço e o contrário também, quando mais baixa a taxa cobrada maior o recurso aos serviços públicos,

¹⁶³ *Ibidem*, p. 43.

¹⁶⁴ Cfr. SILVA, Hugo Flores da, *Da restituição de taxas urbanísticas com fundamento na caducidade da licença*, in Estudos em Homenagem ao Prof. Doutor António Cândido de Oliveira, Coimbra, Almedina, 2017, pp. 437 a 464.

¹⁶⁵ Cfr. RIBEIRO, João Sérgio, *Algumas reflexões sobre as taxas locais (...)*, op. cit., pp. 33 e 34.

são três os factos tributários que podem estar na origem de uma taxa: a prestação de uma atividade pública, a utilização de bens do domínio público e a remoção de um limite jurídico à atividade dos particulares.¹⁶⁶ Esta tipificação das diferentes modalidades de taxas foi sendo adotada pela corrente doutrinária nacional¹⁶⁷ e, tempos depois, foi transposta para o plano legal, não só para a LGT, como também para o RGTAL¹⁶⁸.

Sem prejuízo de maior desenvolvimento em momento ulterior, cumpre, desde já, destrinçar quais as diferenças existentes entre as espécies de taxas enumeradas.

a) Taxas devidas pela prestação de serviços

Neste domínio, a cobrança de taxas ocorre pela prestação de um serviço público, a um contribuinte de forma individualizada, ficando, desde logo, excluídas todas aquelas prestações que sejam gerais e indivisíveis¹⁶⁹.

Esta contraprestação específica está associada a um leque de serviços de natureza variada cuja análise exige especial cautela. Sobre isso diga-se, aliás, que nem sempre a prestação do serviço terá origem numa operação material – como seja, por exemplo, a taxa de recolha de lixo – até porque, na maioria das vezes, mais não será do que a prática de um ato administrativo ou de um ato instrumental (nomeadamente, a emissão de uma certidão)¹⁷⁰.

Esta espécie de taxas pode ser encontrada em todos os serviços públicos do Estado, desde a área da saúde (taxa moderadora), da educação (propinas), da justiça (taxa de justiça), dos registos e notariado (emolumentos), do urbanismo (inspeções, vistorias, saneamento, etc.), entre tantos outros.

Apesar da facilidade com que, intuitivamente, se identifica e qualifica a maioria das taxas que se enquadram nesta modalidade, o mesmo não se poderá dizer quanto a algumas situações que têm sido alvo de sindicância junto dos tribunais nacionais, sendo exemplo evidente desses litígios as taxas devidas pelo serviço de recolha de lixo e de tratamento de águas residuais

¹⁶⁶ Cfr. XAVIER, Alberto, *Manual de Direito Fiscal*, vol. I, Lisboa, Tipografia Lousanense, 1981, p. 42.

¹⁶⁷ Nesse sentido, vide TEIXEIRA, António Braz, *Princípios de Direito Fiscal*, Vol. I, 3.ª edição, Coimbra, Almedina, 1995, p. 43, CORTE-REAL, Carlos Pamplona, *Curso de Direito Fiscal*, op. cit., 1981, pp. 164 a 166, NABAIS, José Casalta, *Direito Fiscal*, op. cit., p. 37, PALHA, Maria Margarida Mesquita PALHA, *Sobre o Conceito Jurídico de Taxa*, in Direcção Geral das contribuições e impostos, Lisboa, 1983, p. 16, SÁ GOMES, Nuno, *Lições de Direito Fiscal*, op. cit., pp. 87 e 88, SANCHES, Saldanha, J. L., *Manual de Direito Fiscal*, op. cit., p. 19, VASQUES, Sérgio, *O Princípio da Equivalência...*, op. cit., p. 651

¹⁶⁸ Cfr. n.º 2, do artigo 4.º da LGT e artigo 3.º da RGTAL. SANCHES, J. L. Saldanha, e GAMA, João Taborda da, *Taxas municipais pela ocupação do subsolo*, in *Fiscalidade*, n.º 19/20, Julho-Setembro/Outubro-Dezembro, 2004, pp. 10 e 11.

¹⁶⁹ Como por exemplo, a iluminação pública. Cfr. SILVA, Suzana Tavares da, *As Taxas e a Coerência do Sistema Tributário*, op. cit., pp. 43 e ss.

¹⁷⁰ Cfr. VASQUES, Sérgio, *O Princípio da Equivalência...*, op. cit., p. 139.

(saneamento); as taxas devidas pela realização de infraestruturas (TRIU)¹⁷¹; a taxa municipal proteção civil (TMPC)¹⁷²; e a taxa de segurança alimentar mais (TSAM)¹⁷³.

Pela grande pertinência que as aludidas taxas representam para o desenvolvimento deste trabalho, o seu escrutínio ficará para momento ulterior.

b) Taxas devidas pela utilização de bens de domínio público

Por sua vez, também a utilização de bens de domínio público poderá originar a cobrança de uma taxa, consoante o tipo de afetação que lhe seja atribuída. Ou seja, se a utilização dos bens afetos ao domínio público for *comum* (caráter ordinário) então, por via da regra, será gratuita e em condições de igualdade para todos os contribuintes; contudo, se a utilização for *privativa*, a regra já será a onerosidade, atento o aproveitamento especial do bem por um particular, limitando ou excluindo o seu aproveitamento por outrem¹⁷⁴.

A título de exemplo, e fazendo alusão aos passeios da via pública, a sua utilização generalizada por todos os particulares, será considerado uso comum; ao passo que, a utilização daqueles por um determinado particular para a instalação de uma esplanada de um café, será considerado uso privativo¹⁷⁵.

No entanto, damos nota da existência de situações em que o uso comum apresenta caráter *extraordinário*, o que faz, nesse caso, cair por terra a regra da gratuidade. E isto porque a utilização do bem estará sujeita a uma autorização e ao respetivo pagamento de taxas (regra da

¹⁷¹ O Tribunal Constitucional entende que se trata verdadeiramente de uma taxa porque a contraprestação não tem necessariamente que ser contemporânea ao respetivo pagamento, nem tem que haver correspondência económica exata. Nesse sentido, *vide* acórdãos n.º 357/99, de 16/06/1999; n.º 410/2000, de 03/10/2000; n.º 274/2004, de 20/04/2004 n.º 258/2008, de 30/04/2008; n.º 344/2009, de 08/07/2009; n.º 227/2011, de 03/05/2011, todos disponíveis para consulta em <https://www.tribunalconstitucional.pt>. Para maiores desenvolvimentos sobre a referida taxa, DUARTE, Cláudia Reis e RIBEIRO, Mariana Coentro, *O Setor da Construção Civil e as Taxas de Infra-estruturas Urbanísticas de Lisboa*, in *Taxas e Contribuições Sectoriais* (coordenação Sérgio Vasques), Coimbra, Almedina, 2013, pp. 16 a 39, e SILVA, Suzana Tavares da, *As Taxas e a Coerência do Sistema Tributário*, op. cit., pp. 46 a 49.

¹⁷² A referida taxa foi já declarada inconstitucional – inconstitucionalidade orgânica por ofensa da regra da reserva de lei, consagrada na alínea i), do n.º 1, do artigo 165.º da CRP –, nesse sentido *vide*, designadamente, os acórdãos proferidos pelo TC no âmbito dos processos n.ºs 418/2017, 611/2017, 848/2017, 17/2018, 367/2018 e 775/2019 (17/12/2019), disponíveis para consulta em <https://www.tribunalconstitucional.pt>; bem assim como o Ac. proferido pelo TCAS de 07/12/2021, no processo n.º 274/12.4BECTB. Cfr. GAMITO, Conceição e MOTA, Teresa Teixeira, *O Sector das Utilities e as Taxas de Protecção Civil*, in *Taxas e Contribuições Sectoriais* (coordenação Sérgio Vasques), Coimbra, Almedina, 2013, pp. 41 a 81.

¹⁷³ Esta taxa, apesar de não ter sido declarada inconstitucional – invocada a inconstitucionalidade orgânica por violação da alínea i), do n.º 1, do artigo 165.º da CRP e inconstitucionalidade material por violação do princípio de equivalência –, tem vindo a ser sucessivamente qualificada pela jurisprudência como contribuição financeira. Para maiores desenvolvimentos, *vide*, nomeadamente, os acórdãos proferidos pelo TC nos processos n.º 539/15, de 20/10 e n.ºs 544/15, 564/15, 566/15, 568/15 e 602/15, todos de 28/10/2015), disponíveis para consulta em <https://www.tribunalconstitucional.pt>; e o acórdão proferido pelo TCAS de 27/01/2022, no processo n.º 1193/14.5BELRS; bem assim como PEREIRA, Diogo Barros, *O Sector da Distribuição e a Taxa de Segurança Alimentar*, in *Taxas e Contribuições Sectoriais* (coordenação Sérgio Vasques), Coimbra, Almedina, 2013, pp. 165 a 189.

¹⁷⁴ Cfr. VASQUES, Sérgio, *O Princípio da Equivalência...*, op. cit., p. 139.

¹⁷⁵ Cfr. ROCHA, Joaquim Freitas da, *Direito Financeiro Local (...)*, op. cit., p. 171.

onerosidade), dado assumir especiais características ou uma maior intensidade e/ou perigosidade em relação ao uso comum ordinário¹⁷⁶.

Exemplo evidente da distinção dos tipos de uso comum do domínio público são as taxas de portagens, visto que a utilização das estradas¹⁷⁷ tanto poderá ser revestir carácter gratuito como oneroso, consoante se trate de uma estrada nacional ou municipal (uso comum ordinário) ou uma autoestrada (uso comum extraordinário), uma vez que estas últimas apresentam características diferenciadas e melhoradas em relação às primeiras¹⁷⁸.

Por esse motivo, e conforme nos alerta Saldanha SANCHES, os problemas que surgem nesta categoria de taxas prendem-se, não raras vezes, com os pressupostos inerentes à sua cobrança, considerando, por um lado, a dificuldade em *“(...) saber se o bem utilizado pelo particular integra juridicamente, e de modo inquestionável, o domínio público da entidade que pretende cobrar a taxa pela sua utilização”*¹⁷⁹, e, por outro, qual o tipo de afetação correspondente.

Com efeito, integram o domínio público o conjunto de coisas e de direitos pertencentes a uma pessoa coletiva de direito público, cuja regulação segue inevitavelmente e, atenta a sua indispensabilidade para prossecução do interesse público, as normas de direito público¹⁸⁰, recusando a aplicação da lei civil e, conseqüentemente, a submissão ao comércio jurídico privado¹⁸¹.

Por seu turno, incorporam o domínio privado do Estado as coisas ou direitos que não estejam integralmente afetos à satisfação de necessidades de natureza coletiva e que, por isso, poderão ser submetidos às normas do direito privado¹⁸² e, como tal, ser objeto de alienação¹⁸³.

¹⁷⁶ Cfr. OLIVEIRA, Fernanda Paula e FIGUEIREDO DIAS, José Eduardo, *Noções Fundamentais de Direito Administrativo*, 4ª edição, Coimbra, Almedina, 2015, p. 335 e 336.

¹⁷⁷ Cfr. artigo 84.º, n.º 1, al. d), da CRP.

¹⁷⁸ Em relação às taxas de portagens, Suzana Tavares da SILVA suscita inúmeras questões como sejam: a eventual violação dos princípios da proteção da coerência do sistema tributário, da equivalência do benefício e da justa repartição dos encargos públicos face à cobrança de taxas de portagem quando não existam estradas alternativas; qualificação jurídica das portagens cobradas pelos concessionários por ser questionável se se tratam de verdadeiras taxas ou se devem as mesmas ser reconduzidas à categoria de preços ou até mesmo à categoria de contribuições financeiras; por outro lado, qual a forma/indicador de determinação do valor da portagem mais correta? A utilidade retirada na sua utilização ou os custos associados?; para maior desenvolvimento, vide *As Taxas e a Coerência do Sistema Tributário*, op. cit., pp. 52 a 55.

¹⁷⁹ Cfr. SANCHES, J. L. Saldanha, *Manual de Direito Fiscal*, op. cit., p. 33. Veja-se o exemplo dado pelo referido autor relativamente às autarquias locais que cobram taxas pela utilização do subsolo com canalizações e tubagens quando, na verdade, o subsolo não faz parte do seu ativo dominial. Também no caso dos baldios e dos cemitérios, por exemplo, se suscitam dúvidas quanto à sua qualificação como bens do domínio público porque apesar de estarem afetos a uma utilidade pública imediata, no primeiro caso apenas são explorados pelos próprios interessados em interesse próprio (e não por todas as pessoas) e no segundo caso porque existe a possibilidade de adquirir parcelas de terrenos (apesar de os bens de domínio público serem inalienáveis). Cfr. CAETANO, Marcello, *Manual de Direito Administrativo*, Vol. II, 10.º ed., Almedina, 2007, pp. 975 a 977.

¹⁸⁰ Nomeadamente o regime especial previsto no Decreto-Lei n.º 280/2007, de 7 de agosto, que regula a gestão do património imobiliário público, no qual se incluem bens imóveis do domínio público e bens imóveis do domínio privado.

¹⁸¹ Cfr. SANCHES, J. L. Saldanha, e GAMA, João Taborda da, *Taxas municipais pela ocupação do subsolo*, op. cit., p. 30.

¹⁸² Sem prejuízo das eventuais derrogações de Direito Público aplicáveis em cada caso concreto, como seja o regime previsto no Decreto-Lei n.º 280/2007, de 07 de agosto. Para maiores desenvolvimentos sobre os bens privados do Estado vide OLIVEIRA, Fernanda Paula e FIGUEIREDO DIAS, José Eduardo, *Noções Fundamentais de Direito Administrativo*, 4ª edição, Coimbra, Almedina, 2015, p. 324 a 328.

¹⁸³ Contrariamente aos bens de domínio público que as principais receitas são as taxas/impostos, no caso dos bens de domínio privado as receitas terão origem em *preços* cobrados ou pelo arrendamento ou pela venda, nesse sentido ROCHA, Joaquim Freitas da, *Direito Financeiro Local (...)*, op. cit., p. 171.

Aqui chegados, podemos concluir que os bens de domínio público apresentam as seguintes características fundamentais: a *inalienabilidade*, pois que tais bens não podem ser objeto de negócios jurídicos de direito privado entre a Administração e os particulares; a *imprescritibilidade*, atenta a insusceptibilidade de posse ou aquisição destes bens, (designadamente através da figura do usucapião); a *impenhorabilidade*, por não serem – absoluta ou parcialmente – penhoráveis; e a *autotutela*, uma vez que à Administração compete zelar (quer pela via administrativa, quer pela via coerciva), pela integridade jurídica e de gozo material dos referidos bens contra eventuais comportamentos abusivos e não titulados dos particulares¹⁸⁴.

É no plano constitucional que se encontram definidos quais os bens que integram o domínio público¹⁸⁵ e quais as pessoas coletivas de direito público a quem os mesmos poderão pertencer: o Estado, as regiões autónomas (domínio público regional) e as autarquias locais (domínio público local)¹⁸⁶, sendo que os regimes, condições de utilização e respetivos limites se encontram regulados por leis especiais¹⁸⁷.

Deste modo, só se encontrará reunido o pressuposto legal de tributação desta taxa no caso de haver um benefício aproveitado ou custo provocado por um particular através da utilização privativa de um bem do domínio público, uma vez que, conforme aludimos anteriormente, se fosse a utilização de um bem do domínio privado, no qual existe relação negocial entre as partes este geraria o pagamento de um preço e não de uma taxa¹⁸⁸.

Esta categoria materializa-se, por exemplo, nas taxas cobradas pela ocupação de lugares de venda nas feiras e nos mercados municipais; pela instalação de uma esplanada num passeio

¹⁸⁴ Para melhor esclarecimento, vide OLIVEIRA, Fernanda Paula e FIGUEIREDO DIAS, José Eduardo, *Noções Fundamentais de Direito Administrativo*, op. cit., pp. 337 e 338; e ROCHA, Joaquim Freitas da, *Direito Financeiro Local (...)*, op. cit., p. 169. Cfr. igualmente com artigos 18.º a 21.º do Decreto-Lei n.º 280/2007, de 7 de agosto.

¹⁸⁵ Cfr. artigo 84.º, da CRP (Domínio Público), na redação que lhe foi conferida pela revisão constitucional de 1989:

“1. *Pertencem ao domínio público: a) As águas territoriais com seus leitos e os fundos marinhos contíguos, bem como os lagos, lagoas e cursos de água navegáveis ou flutuáveis, com os respectivos leitos; b) As camadas aéreas superiores ao território acima do limite reconhecido ao proprietário ou superficiário; c) Os jazigos minerais, as nascentes de águas mineromedicinais, as cavidades naturais subterrâneas existentes no subsolo, com exceção das rochas, terras comuns e outros materiais habitualmente usados na construção; d) As estradas; e) As linhas férreas nacionais; f) Outros bens como tal classificados por lei.*

2. *A lei define quais os bens que integram o domínio público do Estado, o domínio público das regiões autónomas e o domínio público das autarquias locais, bem como o seu regime, condições de utilização e limites.*”

¹⁸⁶ Conforme nos explica SANCHES, Saldanha e TABORDA DA GAMA, João, *Taxas municipais pela ocupação do subsolo*, op. cit., p. 32, o domínio público local, trata-se de um domínio público por atribuição uma vez que resulta da lei. Pese embora o mesmo não decorra de qualquer norma expressa, é possível encontrá-lo na conjugação de várias normas como sejam os artigos 84.º, n.º 2 e 238.º, n.º 1, da CRP, os artigos 2.º, 7.º, n.º 2 e 23.º, n.º 2, da Lei n.º 75/2013, de 12 de setembro e artigos 3.º e 6.º do. Vide ROCHA, Joaquim Freitas da, *Direito Financeiro Local (...)*, op. cit., pp. 166 a 170.

¹⁸⁷ Designadamente, e no que diz respeito às autarquias locais, o Decreto-Lei n.º 280/2007, de 7 de agosto, o Decreto-Lei n.º 53-E/2006, de 29 de dezembro e a Lei n.º 75/2013, de 12 de setembro.

¹⁸⁸ Apesar de no plano doutrinário se defender a distinção entre domínio público e domínio privado, o mesmo nem sempre acontece no plano legal. Em tom de crítica, Suzana Tavares da SILVA destaca a al. c), do n.º 1, do RGTL, no qual se qualifica como taxa a utilização e aproveitamento indiferenciada de bens quer do domínio público como do domínio privado municipal, uma vez que, segundo a autora, mesmo nos casos em que a utilização decorra no âmbito de uma concessão, devem aplicar-se as *regras de mercado* e, por isso, seria mais correto qualificar-se a mesma como renda ou preço e não como taxa. Assim, pese embora o legislador (e alguma doutrina financeira) equipare o regime jurídico dos bens patrimoniais das entidades públicas (domínio privado) aos bens de domínio público, a autora entende que seria adequado distinguir-se entre receitas privadas provenientes de bens patrimoniais e receitas públicas provenientes de bens de domínio público. vide *As Taxas e a Coerência do Sistema Tributário*, op. cit., pp. 55 a 57.

público; pela instalação de andaimes na via pública por motivo de obras particulares; pela realização de espetáculos desportivos e culturais em locais públicos; pela ocupação do domínio público marítimo para venda ambulante de alimentos; pela realização de acampamentos ocasionais, entre tantos outros.

À semelhança da categoria anterior, também esta é passível de críticas havendo uma necessidade permanente de recurso aos tribunais nacionais por forma a dirimir os conflitos respeitantes às taxas municipais de ocupação do domínio público (TMDP), tais como: a dupla tributação advinda da cobrança simultânea de TMDP e de taxas municipais de direitos de passagem (TMDP) no serviço público de telecomunicações¹⁸⁹; a ilegalidade da cobrança da TMDP aos serviços públicos de transporte de eletricidade, face ao contrato de concessão de distribuição de energia elétrica celebrado, que lhes concedia isenção do pagamento nos termos do Decreto-Lei n.º 230/2008, de 27 de novembro¹⁹⁰; a ilegalidade na cobrança da TMDP aos serviços de gás pela ocupação do solo e subsolo, por se entender que tal ocupação não se encontra no domínio público municipal e, mesmo que se encontre, o critério de quantificação utilizado é desproporcional¹⁹¹.

¹⁸⁹ Relativamente ao serviço público de telecomunicações discute-se a questão da dupla tributação decorrente da cobrança simultânea de ambas as taxas foi já objeto de análise pelos Tribunais Superiores, sendo a jurisprudência consolidada do STA que a cobrança da taxa de ocupação da via pública nesta situações é ilegal porquanto “(...) a partir da entrada em vigor da Lei das Comunicações Eletrónicas, aprovada pela Lei n.º 5/2004, de 10 de Fevereiro, apenas se consente aos Municípios taxar as utilidades decorrentes da ocupação e utilização do domínio público municipal com a implementação e funcionamento de estruturas necessárias às redes de comunicações daquela natureza acessíveis ao público através da Taxa Municipal de Direitos de Passagem prevista naquela lei, não lhes sendo lícito taxá-las através de tributos ou encargos de outra espécie ou natureza”, nesse sentido vide designadamente os acórdãos do STA de 02/05/2011, no processo n.º 0693/11; de 03/05/2017, no processo n.º 01092/16; de 03/04/2019, no processo n.º 0155/11.9BESNT. Tal matéria suscitou ainda outras questões que se encontram desenvolvidas por SILVA, Suzana Tavares da, *As Taxas e a Coerência do Sistema Tributário*, op. cit., pp. 59 a 70.

¹⁹⁰ Nessa senda os Tribunais superiores têm vindo a entender, de forma unânime, que a cobrança desta taxa se mostra ilegal por violação do disposto no artigo 3.º, n.º 4, do Decreto-Lei n.º 230/2008, de 27 de novembro, porque as concessionárias estão sujeitas ao pagamento de uma renda anual pela efetiva utilização dos bens do domínio público municipal, nomeadamente do uso do subsolo e das vias públicas para estabelecimento e conservação de redes aéreas e subterrâneas de distribuição de eletricidade, que as desonera do pagamento de quaisquer taxas pela ocupação do espaço público. Cfr. acórdão do STA de 28/10/220, no processo n.º 0902/13.4BEALM; de 17/02/2021, no processo n.º 0434/14.3BEALM; de 07/04/2021, no processo n.º 0906/15.2BEALM. Também o TC se pronunciou no sentido de não ser orgânica e materialmente inconstitucional a norma de isenção de ocupação do espaço público municipal prevista no artigo 4.º do Decreto-Lei n.º 30349, de 2 de abril de 1940 (ou a norma idêntica à prevista no artigo 3.º, n.º 4 do D.L. n.º 230/2008), por violação dos artigos 165.º, n.º 1, alíneas i), q) e v), 84.º, n.º 2, 238.º, n.ºs 1, 3 e 4, e 241.º, todos da CRP - princípio da autonomia local e princípio da onerosidade da ocupação do domínio público. Para maiores desenvolvimentos, vide, nomeadamente, os acórdãos n.º 739/2021 e n.º 508/22, proferidos pelo TC nos processos n.º 363/2021, de 22/09/2021 e n.º 50/21, de 14/07/2022, respetivamente, todos disponíveis para consulta em <https://www.tribunalconstitucional.pt>.

¹⁹¹ SANCHES, J. L. Saldanha e GAMA, João Taborda da, entendem que as taxas cobradas neste domínio devem ser qualificadas como verdadeiros impostos, sendo por isso a sua cobrança inconstitucional por falta de pressupostos, de acordo com os argumentos apresentados em SANCHES, J. L. Saldanha e TABORDA DA GAMA, João, *Taxas municipais pela ocupação do subsolo*, op. cit., pp. 5 a 43. Todavia, a jurisprudência tem ido no sentido contrário ao defendido pelos autores por entender, em suma, que tal taxa se destina a pagar a utilização individualizada do solo onde as condutas e tubagens estão colocadas (uso privativo do domínio público) e porque apesar das concessionárias prestarem um serviço público para satisfação de interesse público também satisfazem os interesses próprios como empresa comercial privada. A título meramente exemplificativo vide acórdãos proferidos pelo STA em 16/01/2008, no processo n.º 0603/07 e em 18/05/2011, no processo n.º 0913/10.

c) Taxas devidas pela remoção de um obstáculo jurídico à atividade dos particulares

As taxas devidas pela remoção de um obstáculo jurídico à atividade dos particulares, comumente intituladas de *licenças*, assentam num ato administrativo cujo pressuposto legal se materializa na possibilidade de o particular poder realizar uma atividade ou comportamento que se encontra proibido, de forma relativa, por lei. Ou seja, o pressuposto legal desta categoria por se concretizar num mero ato permissivo por parte da entidade pública, não permitirá a sua recondução a qualquer outra categoria de taxas existentes¹⁹².

Atentas as particulares características que dão corpo a esta categoria de taxas, muitas têm sido as questões suscitadas no que concerne à dificuldade de proceder à sua delimitação conceptual e, em contraposição, à facilidade com que as mesmas se reconduzem a outros tributos, designadamente, os impostos. Apesar de não ser um assunto recente para a doutrina e jurisprudência, a controvérsia em torno destas taxas permanece, não tendo havido igualmente qualquer alteração legislativa relevante que permitisse por termo à discussão.

Conforme já se deu nota, foi Alberto XAVIER quem originariamente introduziu, no plano nacional, a classificação tripartida das taxas, na qual se inclui a categoria de remoção de obstáculo jurídico à atividade do particular porque, segundo este, as mesmas podem ser instituídas quer “por razões gerais de ordem administrativa” quer como “expediente de cobrança de receitas”.¹⁹³

Apesar da categorização proposta por este autor ser consensual na doutrina portuguesa, a mesma não se mostra unânime, tendo em conta que há uma parte minoritária da doutrina que defende que a categoria das taxas devidas por remoção de obstáculos jurídicos que a própria administração impõe à atuação de particulares, não podem configurar uma modalidade autónoma e independente deste tributo.

Nessa senda, Sérgio VASQUES é um dos autores que defende que estas taxas não devem figurar como uma terceira espécie, pois para além de entender que elas não representam uma “(...) prestação administrativa com conteúdo próprio e distinto da utilização de bens ou da prestação de serviços (...)” também permitem à entidade pública “(...) instituir limitações à actuação dos particulares com propósito único de exigir o pagamento de um tributo em contrapartida da sua remoção, caso em que a finalidade compensatória se mostra aparente apenas.”¹⁹⁴.

¹⁹² Cfr. VASQUES, Sérgio, *O Princípio da Equivalência...*, op. cit., pp. 139 e seguintes e p. 648.

¹⁹³ Cfr. XAVIER, Alberto, *Manual de Direito Fiscal*, Lisboa, 1974, pp. 52 e 53.

¹⁹⁴ Cfr. VASQUES, Sérgio, *O Princípio da Equivalência...*, op. cit., pp. 660 e 661. O autor argumenta, igualmente, que estas licenças permitem a intervenção do Estado Regulador como forma de suprir falhas do mercado e garantir a racionalização de recursos escassos e, nessa medida, as mesmas terão na sua génese um processo negocial, característico do mercado privado, que por não revelarem uma expressão de autoridade pública deverão ser considerados preços e não taxas.

Apesar da doutrina nacional ser consensual no que toca à integração desta espécie no conceito de taxa, o mesmo já não sucede quanto às condições em que a mesma se materializa. Isto porque, apesar de existirem autores que defendem que o pressuposto legal para qualificação desta taxa se basta, apenas, com a remoção do respetivo limite jurídico, outros há (mais exigentes) que sustentam que aquele deverá ser preenchido recorrendo a outros pressupostos e finalidades.

Com efeito, para distinção das taxas que originam *verdadeiras licenças* ou *falsas licenças* (ou, como as denomina Marcelo CAETANO, *licenças administrativas* e *licenças fiscais*), a doutrina muniu-se de diferentes critérios que se têm vindo a revelar fundamentais para fazer operar tal distinção.

Em primeira linha, Margarida PALHA, tendo por referência a finalidade subjacente à limitação imposta ao particular, esclarece que apenas se poderão considerar *verdadeiras* licenças as prestações que se fundem em razões de ordem administrativa, ao passo que, se faltar tal prestação da entidade pública e esta limitação apenas tiver como propósito a obtenção de receitas, tratar-se-á de um imposto¹⁹⁵.

Pouco tempo depois, é Teixeira RIBEIRO quem abre portas à introdução de outro critério distintivo (o qual tem sido adotado, até aos dias de hoje, pela maioria da jurisprudência nacional) assente na natureza económica da prestação. Este critério teve origem na noção financeira de taxa preconizada por este autor, que a definia como “(...) contraprestação por parte do Estado, que reside precisamente em este já ter cedido, estar a ceder naquele momento ou ceder de futuro a utilização de um bem semipúblico (...)”¹⁹⁶.

Assim, para este autor, apenas se poderá qualificar como *verdadeira licença* o tributo que remova a limitação jurídica ao comportamento do contribuinte e, concomitantemente, lhe conceda um aproveitamento de um bem semipúblico porque, não havendo esse aproveitamento, o mesmo terá de se qualificar como imposto. Teixeira RIBEIRO, exemplificou, a distinção entre verdadeira licença e imposto fazendo alusão às licenças especiais de caça nas áreas florestais do Estado e às licenças de cães, visto que, tendo em conta que apenas a primeira habilita o particular a utilizar um bem semipúblico, apenas essa será considerada verdadeira taxa, ao passo que a segunda, por inexistência de qualquer utilização de bem público, se deverá reconduzir à figura do imposto¹⁹⁷.

¹⁹⁵ Cfr. PALHA, Maria Margarida Mesquita PALHA, *Sobre o Conceito Jurídico de Taxa*, in Direção Geral das contribuições e impostos, Lisboa, 1983, p. 590

¹⁹⁶ Cfr. RIBEIRO, José Joaquim Teixeira, *Noção jurídica de taxa*, op. cit., p. 292

¹⁹⁷ *Ibidem*

Apesar de, até ao momento, ser esta a posição adotada no panorama nacional, a mesma nunca se revelou completamente eficaz na resolução das questões dogmáticas que se têm colocado em torno desta categoria. E, por isso mesmo, vários têm sido os contributos prestados por diversos autores que, de forma complementar, acabam por se revelar pertinentes, importando, por isso, delas dar nota.

Para Casalta NABAIS, esta categoria apenas consistirá numa verdadeira taxa se, independentemente da existência de uma contraprestação administrativa, o obstáculo jurídico a remover se trate um *obstáculo real* (ou seja, uma prestação real para levantamento da exigência de um específico interesse público) e não de um *obstáculo artificial* – criado ficticiamente para que a sua remoção legitime a angariação de receita por parte da administração o que (a ocorrer) corresponderá à cobrança de um imposto disfarçado de taxa¹⁹⁸.

No mesmo sentido, Suzana Tavares da SILVA afirma que “(...) estão excluídos os casos em que a imposição de licença se destine exclusivamente a remover um obstáculo jurídico inexistente”, isto porque, na falta de um benefício individualizado para o particular, inexistirá, também a respetiva contraprestação específica, tratando-se, como tal, de um obstáculo fictício¹⁹⁹.

Por se recusar a reconhecer qualquer autonomia conceitual a esta categoria, Sérgio VASQUES debruça-se sobre a mesma e defende que, por forma a garantir a integridade da reserva de lei parlamentar e o princípio da igualdade tributária, deve a mesma ser sujeita a dois testes: o do controlo da proibição relativa que lhes está subjacente e o do controlo da prestação pública que origina o pagamento²⁰⁰.

No que diz respeito ao primeiro controlo, relembra o autor que a imposição de uma proibição à atividade dos particulares, consubstancia frequentemente uma restrição dos direitos fundamentais tutelados pelo direito constitucional e comunitário, pelo que importa, antes de tudo, verificar se a proibição imposta é legítima, pois que, caso não o seja, também o tributo cobrado em contrapartida da sua remoção não o será²⁰¹. Mais esclarece que essa conformidade constitucional e comunitária se sobrepõe à legislação nacional, nomeadamente, às atribuições dos municípios.

¹⁹⁸ Cfr. NABAIS, José Casalta, *Por um Estado Fiscal Suportável (...)*, op. cit., pp. 310 e 311. Para este autor, as taxas pela remoção de um obstáculo jurídico, levantado por exigência de um específico interesse público, também se podem configurar numa taxa cobrada pela prestação de um serviço público.

¹⁹⁹ Para maiores desenvolvimentos, SILVA, Suzana Tavares da, *As Taxas e a Coerência do Sistema Tributário*, op. cit. pp. 70 a 82.

²⁰⁰ Vide VASQUES, Sérgio, *O Princípio da Equivalência...*, op. cit., pp. 676 a 683.

²⁰¹ *Ibidem*, pp. 676 a 679. A título meramente elucidativo, o autor remete para dois acórdãos proferidos pelo Tribunal de Justiça da União Europeia (à data, Comunidades Europeias) – o *Acórdão Coster*, de 29/11/2001, proferido no processo n.º C-17/00 e o *Acórdão Carbonati Apuani*, de 09/09/2004, proferido no processo n.º 72/03, ambos disponíveis em eur-lex.europa.eu – nos quais se considerou que eram ilegítimos os obstáculos que se instituíram ao comportamento dos particulares. No primeiro caso o Tribunal julgou a cobrança da taxa municipal sobre o licenciamento da instalação de antenas parabólicas de televisão contrária ao princípio da livre prestação de serviços.

Comprovada a legitimidade da proibição, caberá, de seguida, aferir a legitimidade do tributo o qual, segundo Sérgio VASQUES, se deverá fazer através do controlo da natureza da prestação pública que estes tributos visam compensar. Ou seja, reportando-se a uma escala gradativa, haverá que se verificar se se trata de uma prestação efetiva, presumida ou eventualmente provocada ou aproveitada pelo particular, por forma a aferir se terão natureza comutativa, paracomutativa ou unilateral. Só assim, se poderá concluir pela sua qualificação como taxa, contribuição ou imposto²⁰².

Em tom de crítica, Fernando Rocha ANDRADE, assevera que a mera disponibilização de um bem semipúblico não se mostra suficiente para qualificar o tributo como taxa, uma vez que, em todos os casos, se verifica a sua utilização²⁰³. Logo, para este autor, o problema não se coloca ao nível da equivalência jurídica, mas, tão-só, ao nível da equivalência económica (isto é, no critério de fixação do montante dessas taxas).

De acordo com o mesmo autor, dúvidas não existiriam sobre a conformidade constitucional destas taxas se às mesmas se fizesse corresponder o custo da atividade administrativa em causa. Todavia, via da regra, a administração recorre ao critério do benefício provocado ou aproveitado pelo particular, o qual se mostra, igualmente, admitido à luz do princípio da equivalência económica²⁰⁴.

Nessa senda, interrogando a abrangência/limite do conceito de benefício, Fernando ROCHA ANDRADE alerta para a perigosidade de se “(...) abrir a porta a formas encapotadas de imposto sobre a actividade económica (...)” e ressalva que o alcance do benefício se deve limitar ao valor próprio da atuação da administração e não ao benefício gerado pelo próprio particular com a sua atividade (rentabilidade)²⁰⁵.

Feita uma resenha das diferentes posições doutrinárias existentes, é-nos possível afirmar que esta será, por certo, das categorias de taxa cuja resolução das questões, pela sua massificação, se torna mais premente. A jurisprudência, cuja evolução não se tem mostrado nada

²⁰² *Ibidem*, pp. 679 a 683. Tal como já referenciado *supra*, o autor defende a autonomização das verdadeiras taxas de licença por entender que

²⁰³ Cfr. ANDRADE, Fernando Rocha, *Benefício, remoção de obstáculo jurídico e critério de determinação do valor da taxa: algumas reflexões face ao regime das Taxas Locais*, volume LI, in Boletim de Ciências Económicas, Coimbra, 2008, pp. 193 a 209. No mesmo sentido, VASQUES, Sérgio, afirma que “(...) o apelo à noção económica dos bens semi-públicos se mostra largamente inconsequente numa época em que a generalidade de bens providos pelo estado satisfaz necessidades individuais e colectivas ao mesmo tempo (...)”, VASQUES, Sérgio, *O Princípio da Equivalência...*, op. cit., p. 679.

²⁰⁴ Cfr. artigo 4.º, n.º 1 do RGTA.

²⁰⁵ Cfr. ANDRADE, Fernando Rocha, *Benefício, remoção de obstáculo jurídico (...)*, op. cit., 2008, pp. 205 a 207, o autor faz alusão aos casos de licenciamento de edificação, na qual se fixa como critério de determinação o valor potencial dos prédios a construir, e propõe a utilização de tal critério também para as situações de licenciamento de atividades económicas tidas como especialmente rentáveis, para as quais, distintamente, se cobram taxas mais elevadas face à rentabilidade gerada pela sua atividade, como por exemplo postos de abastecimento de combustíveis. Sobre esta temática, também SILVA, Suzana Tavares da, *As Taxas e a Coerência do Sistema Tributário*, op. cit., p. 74, no comentário realizado ao acórdão do TC n.º 177/2010, censura o critério de fixação utilizado porque “(...) estar-se-ia a pressupor que a entidade licenciadora teria o direito a participar das receitas que resultam do exercício da actividade ou do acto licenciado, o que não é compaginável com o conceito de taxa”.

pacífica, teve e continua a ter um papel importante nos contributos prestados, nomeadamente, no que diz respeito às polémicas taxas cobradas pelos municípios relativamente à publicidade²⁰⁶ e aos equipamentos de abastecimento de combustíveis.

²⁰⁶ Numa fase inicial, a jurisprudência do TC entendeu que, no caso de se tratar de instalação de publicidade em domínio privado, tal tributo se deveria reconduzir à figura do imposto e, em face disso, declarou tal tributo inconstitucional por violação dos artigos 106º, n.º 2, e 168º, n.º 1, alínea i), da CRP, nesse sentido *vide* acórdão de 29/09/1998, com o n.º 558/99, disponível para consulta em <https://www.tribunalconstitucional.pt>; Contudo, mais tarde, há uma mudança de entendimento, veiculado pelo colendo acórdão do plenário em 05/05/2010, com o n.º 177/2010, no qual se entendeu que por ter havido uma alteração dos parâmetros jurídicos (com a introdução do conceito amplo de taxa constante na LGT e no RGTAL), tal tributo se deveria qualificar como taxa e, por isso, não seria organicamente inconstitucional. Pese embora este entendimento se tenha tornado pacífico e seja reiterado pela jurisprudência nacional, o mesmo já não se poderá dizer relativamente à doutrina, porquanto se verifica a existência de alguns autores que com a mesma tendem a discordar, sobre isso veja-se o comentário ao referido acórdão emanado pela SILVA, Suzana Tavares da, *As Taxas e a Coerência do Sistema Tributário*, op. cit., pp. 73 a 76.

PARTE II

AS TAXAS LOCAIS

1. A autonomia financeira das autarquias locais

1.1. A autonomia local das autarquias locais

O texto constitucional prevê a existência das autarquias locais que, na verdade, mais não são do que pessoas coletivas de direito público, territorialmente delimitadas, que se encontram dotadas de órgãos representativos próprios – eleitos pela respetiva população – e visam a prossecução de interesses próprios das respetivas populações²⁰⁷.

As autarquias locais existentes em Portugal continental, abrangem, não só os municípios, mas também as freguesias e as regiões administrativas²⁰⁸. Todavia, quando pensamos nas autarquias, associamo-las, automaticamente, à figura dos municípios. E isto porque, conforme nos elucida António CÂNDIDO DE OLIVEIRA, é a eles que, de forma predominante (ou até exclusiva) de dirigem os diplomas legais relacionados com estas matérias, o que se justifica pela

²⁰⁷ De acordo com o disposto no n.º 2, do artigo 235.º da CRP. Para além disso, *vide* ROCHA, Joaquim Freitas da, *Direito Financeiro Local*, op. cit., pp. 26 a 28.

²⁰⁸ Artigo 236.º, n.º 1 CRP. As regiões administrativas, não obstante se mostrarem consagradas constitucionalmente no artigo 255.º e seguintes, o certo é que, até ao momento, ainda não foram criadas em Portugal.

Talvez por esse motivo, por exemplo, a al. a), do artigo 2.º, do Regime Financeiro das Autarquias Locais e Entidades Intermunicipais (Lei n.º 73/2013, de 3 de setembro) entenda que apenas se incluem na definição de autarquias locais os municípios e as freguesias.

indisponibilidade ou insuficiência dos meios financeiros, humanos e técnicos das freguesias para o desenvolvimento dos mais importantes domínios da atividade administrativa²⁰⁹.

Por sua vez, Casalta NABAIS, reportando-se à estrutura autárquica, defende que os municípios constituem a autarquia base, sendo as outras figuras existentes meras unidades cuja relevância deriva do município, ou seja “(...) a freguesia não passa de um submúltiplo e a região administrativa de um sobremúltiplo do município”.

Aliás, este autor vai mais longe, defendendo uma verdadeira reorganização das freguesias, as quais mais não são do que estruturas de desconcentração personalizada do município, pois que, tanto quanto se verifica, estas não possuem interesses locais próprios e específicos diferentes dos prosseguidos pelos municípios²¹⁰.

No que diz respeito aos órgãos representativos das autarquias locais, importa dar nota de que, tanto os municípios como as freguesias, são constituídos por órgãos deliberativos – assembleia municipal e assembleia de freguesia – e por um órgão executivo colegial – câmara municipal e junta de freguesia²¹¹.

Na verdade, não é possível falar de autarquias locais sem fazer referência ao princípio constitucionalmente consagrado da autonomia local²¹², atendendo a que estas gozam de autonomia de ação face ao Estado unitário²¹³.

A autonomia local é, de acordo com o n.º 1, do artigo 3.º da Carta Europeia de Autonomia Local (CEAL) “o direito e a capacidade efetiva de as autarquias locais regulamentarem e gerirem, nos termos da lei, sob sua responsabilidade e no interesse das respetivas populações, uma parte importante dos assuntos públicos”.

Quer isto dizer que, contrariamente ao Estado que prossegue interesses gerais e indiferenciados de âmbito nacional, as autarquias locais visam, primordialmente, a prossecução dos interesses específicos das suas populações, sob orientação e responsabilidade própria dos seus órgãos representativos, não podendo, por esse motivo, a sua atuação estar condicionada por um poder de direção ou superintendência da administração central²¹⁴.

²⁰⁹ Sobre esta questão vide CANDIDO DE OLIVEIRA, António, *Direito das Autarquias Locais*, Coimbra, Coimbra Editora, 1993, p. 258.

²¹⁰ Vide NABAIS, José Casalta, *A autonomia Financeira das Autarquias Locais*, Coimbra, Almedina, 2007, pp. 20 a 25.

²¹¹ Vide artigos 239.º, 244.º a 246.º, 250.º a 252.º, da CRP e artigos 5.º e 6.º do Regime Jurídico das Autarquias Locais (Lei n.º 75/2013, de 12 de setembro).

²¹² Cfr. artigo 6.º da CRP e artigo 2.º da CEAL.

²¹³ Cfr. OLIVEIRA, Fernanda Paula e FIGUEIREDO DIAS, José Eduardo, *Noções Fundamentais (...)*, 4ª edição, op. cit., pp. 70 a 72.

²¹⁴ *Ibidem*, pp. 70 e 71. Sobre isso, vide artigo 8.º da CEAL.

Apesar do Estado Português ser um Estado de Direito democrático unitário²¹⁵, não podemos perder de vista que se trata de um princípio constitucional que comporta limitações e condições próprias, uma vez que, tanto na sua organização como no seu funcionamento, deverão ser respeitados os princípios da autonomia insular, da subsidiariedade, da autonomia das autarquias locais e da descentralização democrática da administração pública²¹⁶.

Sobre o princípio do Estado unitário, Casalta NABAIS explica que o mesmo se manifesta na unicidade do Estado no sentido de que, não existindo qualquer divisão em termos verticais, há um único centro estadual a cujos órgãos cabe o exercício de toda a soberania. Em contraposição, e a título meramente exemplificativo, faz alusão aos estados federais, por nestes existir uma divisão vertical do exercício de soberania (pluralidade de soberanias) entre o Estado federal e os estados federados²¹⁷. Tudo para concluir que “o Estado português é um Estado unitário, desconcentrado, a nível político, no respeitante aos arquipélagos insulares dos Açores e da Madeira, e descentralizado, ao nível administrativo, nas autarquias locais (...)”²¹⁸.

Destarte, as autarquias locais são o verdadeiro reflexo da descentralização, porquanto, não obstante, serem uma pessoa coletiva de direito público diferente do Estado, prosseguem interesses públicos por incumbência deste. Por isso, apesar da ampla janela de liberdade da qual as autarquias locais beneficiam, estas nunca poderão ser desagregadas do Estado central, visto que não gozam, designadamente, de autonomia política e estatutária.

De facto, é à Assembleia da República ou ao Governo, mediante autorização parlamentar, que compete dispor sobre as matérias relativas ao estatuto das autarquias locais e ao regime das finanças locais. Como tal, estas entidades administrativas não podem dispor sobre as suas competências, restando-lhes apenas liberdade de atuação a partir do momento em que estas se encontram definidas e reguladas²¹⁹. Nesse sentido, Joaquim Freitas da ROCHA reforça que as autarquias locais “(...) não podem dispor acerca das suas próprias competências e acerca da delimitação destas em face das competências do Estado, uma vez que é este último quem detém, neste domínio, a competência das competências”²²⁰.

²¹⁵ Cfr. artigo 6.º, n.º 1, da CRP. Em contraposição, temos, por exemplo, os estados federais nos quais se encontra uma divisão entre Estado federal e estados federados. Ao passo que, o Estado Unitário, pressupõe a existência de um único estado ao qual pertence o exercício de toda a soberania sendo esta uma e indivisível (n.º 1, do artigo 3.º da CRP)

²¹⁶ Cfr. NABAIS, José Casalta, *A autonomia Financeira das Autarquias Locais*, op. cit., pp. 15 a 18.

²¹⁷ São exemplo de Estados Federais designadamente: Alemanha, Brasil, Estados Unidos da América, Suíça, entre muitos outros.

²¹⁸ Cfr. NABAIS, José Casalta, *A autonomia Financeira das Autarquias Locais*, op. cit., pp. 14 a 19.

²¹⁹ Cfr. artigo 165.º n.º 1, al. q) e artigo 237.º, n.º 1 da CRP. Sobre este assunto, ROCHA explica que “(...) o princípio da autonomia apenas começa no preciso ponto onde termina o perímetro do princípio da legalidade, especificamente, a reserva de lei”, Cfr. ROCHA, Joaquim Freitas da, *Direito Financeiro Local (...)*, op. cit., p. 41.

²²⁰ *Ibidem*, p. 41.

Sem prejuízo disso, a intervenção do Estado central na esfera das autarquias locais é sempre muito reduzida, o que, aliás se pode verificar pelo regime – restritivo – da tutela administrativa que sobre estas entidades pode ser exercida, visto que a mesma se limita ao controlo e verificação do cumprimento e da conformidade das leis e regulamentos vigentes com os atos praticados pelos respetivos órgãos e serviços²²¹.

A tutela administrativa pode ser categorizada, abstratamente, através do fim que visa alcançar e do seu conteúdo/forma. Tendo por referência o fim que a tutela administrativa pretende obter, podemos dizer que esta poderá ser de legalidade ou de mérito, consoante vise, respetivamente, controlar a legalidade ou a conveniência e oportunidade das decisões tomadas pela entidade tutelada. No que diz respeito ao seu conteúdo, poderá a tutela ser *inspetiva*, no caso do poder de fiscalização; *integrativa*, no caso do poder de aprovar/autorizar atos da entidade tutelada; *sancionatória*, no caso de poder aplicar sanções face às irregularidades praticadas pela entidade tutelada; *revogatória*, quando se trate do poder de revogar ou anular atos administrativos praticados pela entidade tutelada; ou *substitutiva*, no caso do poder de suprir omissões, através da prática em vez delas e por conta delas, das entidades tuteladas²²².

Porém, quando se trata de autarquias locais, a tutela administrativa exercida pelo Governo é bastante limitada, porquanto esta não pode incidir sobre o mérito/oportunidade das decisões tomadas por estas entidades administrativas (mas, tão-só, no controlo da sua legalidade e do exercício de mera fiscalização, sendo-lhe também vedado o exercício dos poderes de tutela revogatória e de tutela substitutiva²²³.

Por outras palavras, as autarquias locais dispõem do poder de decisão sobre assuntos do seu próprio interesse, não estando subordinadas ou dependentes do poder central, o que significa que lhes está permitida a prerrogativa de recusar decisões que lhe sejam impostas unilateralmente.

São várias as manifestações de liberdade de atuação (conjunto de atribuições e de competências) das autarquias locais que estão constitucionalmente consagradas e que se encontram na disponibilidade dos entes locais²²⁴.

²²¹ Cfr. artigo 199.º, alínea d) e artigo 242.º, n.º 1, ambos da CRP e artigo 8.º da CEAL. Para maiores desenvolvimentos *vide* Lei da Tutela Administrativa, sob o n.º 27/96, de 01 de agosto, com as alterações introduzidas pela Lei Orgânica n.º 1/2011, de 30 de novembro e pelo Decreto-Lei n.º 214-G/2015, de 02/10, a qual revogou o regime anteriormente previsto pela Lei n.º 87/89, de 9 de setembro.

²²² Cfr. OLIVEIRA, Fernanda Paula e FIGUEIREDO DIAS, José Eduardo, *Noções Fundamentais (...)*, op. cit., pp. 84 e 85.

²²³ Cfr. artigo 2.º e 3.º da Lei n.º 27/96, de 01 de agosto, com as alterações introduzidas pela Lei Orgânica n.º 1/2011, de 30 de novembro e pelo Decreto-Lei n.º 214-G/2015, de 02/10, bem assim como artigo 8.º CEAL.

²²⁴ Cfr. artigo 4.º da CEAL.

Com efeito, concluímos que o princípio da autonomia local comporta diversas dimensões, designadamente: a dimensão administrativa, a dimensão organizatória (artigo 239.º), a dimensão em matéria de pessoal (artigo 243.º), a dimensão normadora (artigo 241.º), a dimensão patrimonial e financeira (artigo 238.º), entre outras²²⁵, revelando-se, por tudo isso, um verdadeiro “princípio jurídico ordenador e estruturante”²²⁶.

A autonomia administrativa manifesta-se na prerrogativa destes órgãos poderem praticar atos administrativos que, de acordo com o artigo 148.º do CPA, visam produzir efeitos jurídicos externos numa situação individual e concreta e relativamente a um destinatário determinado.

Para a execução destes atos administrativos próprios, as autarquias locais, enquanto pessoas coletivas autónomas, não carecem de qualquer autorização ou ratificação superior, porquanto não são hierárquica nem subordinadamente dependentes da administração central direta (Governo). Os atos com eficácia externa, quando sejam lesivos dos direitos e interesses legalmente protegidos dos particulares, estão constitucionalmente salvaguardados por uma tutela jurisdicional efetiva, nomeadamente pela garantia da impugnação graciosa ou jurisdicional²²⁷.

No que diz respeito à organização administrativa da Administração Pública, cumpre referir, antes de mais, que a mesma é constituída por pessoas coletivas de direito público, dotadas de personalidade jurídica, cujas vontades se exteriorizam através dos respetivos órgãos²²⁸.

Por uma questão de sistematização estrutural, é possível dividir a Administração Pública em administrações estaduais (direta, indireta, Autoridades reguladoras independentes e Autoridades administrativas independentes) e em administrações autónomas (territoriais e corporativas), consoante prossigam, respetivamente, a satisfação de interesses públicos de carácter nacional ou a satisfação de interesses específicos da respetiva comunidade.

Sem conceder, cumpre referir que, para além de outras, uma das características que compõe o conceito de administração autónoma será o *autogoverno*, tendo em conta que a administração destas entidades será levada a cabo pelos próprios administrados, diretamente ou por intermédio dos seus representantes.

²²⁵ De acordo com Fernanda Paula Oliveira e José Eduardo Figueiredo Dias, ainda podemos apontar as seguintes dimensões: *Administrativa*, dada a possibilidade destas entidades praticarem atos administrativos, os quais apenas são suscetíveis de impugnação através da via contenciosa; *disciplinar interna*, face à prerrogativa de aplicação definitiva de sanções disciplinares aos seus funcionários; *sancionatória* porque apresentam capacidade de aplicar sanções administrativas; de orientação, visto que têm capacidade de definir a sua própria orientação, sem submissão a instruções e orientações de outrem dentro do quadro das atribuições legalmente definido; *referendária*, porque podem submeter a referendo dos seus eleitores matérias abrangidas pelas suas competências (240.º, n.º 1, CRP), OLIVEIRA, Fernanda Paula e FIGUEIREDO DIAS, José Eduardo, *Noções Fundamentais (...)*, op. cit., pp. 73 e 74.

²²⁶ Cfr. Acórdão do TC com o n.º 420/2018, de 9 de agosto de 2018, disponível para consulta em <https://www.tribunalconstitucional.pt>.

²²⁷ Cfr. artigo 268.º, n.º 4, da CRP, artigos 184.º, 191.º e 193.º do CPA e artigo 51.º do CPTA.

²²⁸ Para maiores desenvolvimentos, ANDRADE, José Carlos Vieira de, *Lições de Direito Administrativo*, 5ª edição, Imprensa da Universidade de Coimbra, 2017, pp. 91 a 104.

As autarquias locais enquadram-se no setor da administração autónoma (territorial) contudo, no que diz respeito à sua forma organizatória, as mesmas mostram-se muito semelhantes ao setor da administração estadual, uma vez que é a esta a quem cabe a definição dos seus órgãos e organização dos seus serviços²²⁹.

O governo desta entidade administrativa é prosseguido por órgãos – deliberativo e executivo – próprios, eleitos democraticamente pelos cidadãos habilitados e inscritos na área da respetiva autarquia local²³⁰ e os seus membros são eleitos por sufrágio universal, direto, secreto e por listas plurinominais apresentadas relativamente a cada um daqueles órgãos.

Com efeito, é notória a autonomia organizatória das autarquias locais, porquanto, para o referido efeito, as mesmas não dependem de qualquer outra entidade administrativa (como seja, mormente, o estado central).

Por outro lado, as autarquias locais dispõem igualmente de quadros de pessoal próprio²³¹, ou seja, os seus trabalhadores não estão vinculados nem aos quadros de pessoal do Estado central, nem aos das regiões autónomas, apesar de se encontrarem sujeitos ao mesmo regime jurídico dos trabalhadores do Estado central, ainda que com as necessárias adaptações permitidas por lei²³².

Acresce que, para cada uma das autarquias locais corresponde, individualmente, um quadro de pessoal próprio, podendo estas, dentro dos limites da lei, criar e gerir autonomamente os seus quadros de recursos humanos, da forma que entenderem ser adequada e necessária para a prossecução dos interesses próprios das suas populações²³³.

Quanto à autonomia normadora, decorre do texto constitucional que as autarquias locais dispõem de poder regulamentar próprio, desde que respeitando os limites impostos legalmente [pela Constituição, por leis ou por regulamentos emanados por autarquias locais de grau superior ou das autoridades com poder tutelar (cf. artigo 241.º da CRP)] e, respeitando os princípios constitucionais da reserva, precedência e prevalência da lei.

²²⁹ Cfr. OLIVEIRA, Fernanda Paula e FIGUEIREDO DIAS, José Eduardo, *Noções Fundamentais de Direito Administrativo*, op. cit., pp. 60 a 75.

²³⁰ Para o efeito, *vide* a Lei n.º 1/2001, de 14 de agosto, que regula a eleição dos titulares dos órgãos das autarquias locais.

²³¹ Cfr. Artigo 243.º, n.º 1, CRP.

²³² Nesta matéria, existe legislação comum à administração central e à administração local, designadamente, a Lei Geral do Trabalho em Funções Públicas, aprovada pela Lei n.º 35/2014, de 20 de junho; o Sistema Integrado De Gestão E Avaliação Do Desempenho Na Administração Pública (SIADAP), aprovado pela Lei n.º 66-B/2007, de 28 de dezembro) que, por sua vez, é aplicado à administração local por via do Decreto Regulamentar n.º 18/2009, de 4 de setembro; e a Portaria n.º 125-A/2019, de 30 de abril, que regula a tramitação dos procedimentos concursais.

²³³ Sobre esta temática, veja-se o Acórdão do TC, n.º 450/2019, de 05/08/2019, disponível para consulta em <https://www.tribunalconstitucional.pt>.

Ora, diante disto, concluímos que os entes locais possuem, não só, a faculdade de praticar atos administrativos individuais e concretos, mas também o poder de emanar normas jurídicas de caráter geral e abstrato, com eficácia externa: os regulamentos.

Os regulamentos criados pelas autarquias locais representam um papel fundamental na autonomia local em geral porque é a partir deles que estes órgãos se encontram salvaguardados de uma indevida e inadvertida intromissão do estado central²³⁴.

Mas, tal como já abordado no ponto 2.1.1. da parte I do nosso texto, não esqueçamos que este poder regulamentar se encontra vinculado ao princípio constitucional da legalidade, do qual cumpre destacar a dimensão de precedência de lei, tendo em conta que, segundo esta, a emissão de regulamentos sempre dependerá da pré-existência de uma lei habilitante genérica²³⁵. Ou seja, a criação de um regulamento sobre determinada matéria depende da sua prévia definição por lei – a qual não tem de ser necessariamente particular e individualizada –, que deverá determinar quer a sua competência subjetiva²³⁶, (i.é., o órgão com competência para aprovar o regulamento), quer também a sua competência objetiva (ou seja, determinar a atribuição da competência material para que o órgão possa regulamentar uma matéria específica).

Usualmente, a atividade normadora das autarquias locais encontra-se circunscrita aos denominados regulamentos independentes, uma vez que estes precedem de uma lei que, pese embora se abstenha de disciplinar o conteúdo das matérias sobre as quais incide o regulamento, defina a competência subjetiva (quem) e objetiva (sobre que matérias) para a sua emissão²³⁷. Mas será que, tendo presente o princípio de autonomia local reconhecido aos entes locais, se poderá admitir a extensão do seu poder regulamentar aos intitulados regulamentos autónomos, ignorando-se a exigência constitucional da precedência de lei?

Como se viu acima, não há unanimidade no entendimento da doutrina quanto a esta questão porque, se por um lado, temos quem não admita de todo tal hipótese – sob pena de estar “(...) aberto o caminho da *legalidade sem lei*”²³⁸ –; por outro lado, existe também quem defenda que o princípio da autonomia local permite algum comedimento do princípio da legalidade, consentindo-se que estas entidades, por via de “delegação legal”, regulamentem algumas

²³⁴ Cfr. ROCHA, Joaquim Freitas da, *O sistema financeiro local português*, in Direito Regional e Local, CEJUR, n.º 09, janeiro/março, 2010, p. 10.

²³⁵ Cfr. artigos 112.º, n.º 7 e 241.º da CRP, bem assim como o Regime Jurídico das Autarquias Locais: Lei n.º 75/2013, de 12 de setembro. É também o artigo 136.º, do CPA que no seu n.º 2, estatui que tais regulamentos devem indicar expressamente “(...) as leis que definem a competência subjetiva e objetiva para a sua emissão”, acrescentando o seu n.º 3, que estes “(...) visam introduzir uma disciplina jurídica inovadora no âmbito das atribuições das entidades que os emitam”.

²³⁶ A competência subjetiva tem duas dimensões: geral, porquanto resulta diretamente da CRP (artigo 241.º) e especial, porque deve resultar de uma lei habilitante (Lei n.º 75/2013, de 12 de setembro).

²³⁷ Cfr. n.º 2, do artigo 136.º do CPA.

²³⁸ Cfr. CANOTILHO, J. J. Gomes, *Direito Constitucional*, (...) op. cit., p. 838 a 840.

matérias reservadas à Assembleia da República²³⁹; e ainda há quem admita a criação de regulamentos autónomos, quando o próprio legislador ordinário, com uma postura omissiva, se tenha demitido de tomar posição sobre determinadas matérias²⁴⁰.

A posição da jurisprudência sobre esta matéria também não tem sido estanque visto que, por ocasião da discussão da constitucionalidade da Taxa de Segurança Alimentar Mais, o Tribunal Constitucional julgou a sua não inconstitucionalidade uma vez que a omissão legislativa da Assembleia da República nunca poderia condicionar o poder – quer do Governo, quer das Autarquias Locais – de criar contribuições financeiras individualizadas, as quais, aliás, sempre poderiam ser revogadas, alteradas ou suspensas pela própria Assembleia da República, no exercício dos poderes constitucionais de que está imbuída.

Mais recentemente, o Tribunal Constitucional acabou por declarar a inconstitucionalidade orgânica da Taxa Municipal de Proteção Civil, por entender que, não sendo esta uma taxa, mas sim uma contribuição financeira, e não existindo qualquer diploma legal que sustente a habilitação genérica para a aprovação deste tipo de tributos, deverá considerar-se que o mesmo é incompatível com o disposto no artigo 165.º, n.º 1, alínea i), da CRP. Contrariando ainda a tese jurisprudencial anterior, o *colendo* Tribunal relembrou que nem o próprio RFALEI prevê, sequer, as contribuições como receitas municipais pelo que sempre seria inevitável concluir pela violação de tal exigência constitucional²⁴¹.

Todavia, não podemos ignorar que, logo no início do ano de 2019, o RFALEI sofreu algumas alterações e, em resultado disso, o mesmo passou a prever como receita dos municípios “O produto da cobrança de contribuições, designadamente em matéria de proteção civil, nos termos da lei”²⁴². Em nosso entendimento, tal não obsta às considerações tecidas pelo Tribunal Constitucional uma vez que, para além desta alteração confirmar a dependência deste tributo de uma lei prévia, não se pode confundir o poder que as autarquias locais dispõem para liquidar e cobrar tributos a cuja receita tenham direito, com o poder que eventualmente terão para criar esses mesmos tributos, o que nos parece estar sempre condicionada à exigência constitucional de precedência (e até mesmo de prevalência) de lei.

²³⁹ Cfr. SILVA, Hugo Flores da, *Privatização do Sistema de Gestão Fiscal*, (...) op. cit., p. 790.

²⁴⁰ Cfr. DOURADO, Ana Paula, *Direito Fiscal: Lições*, op. cit., pp. 157 e 158.

²⁴¹ Sem prejuízo disso, cumpre referir que, no juízo de inconstitucionalidade operado pelo Tribunal Constitucional quanto à TMPC, o mesmo acabou por qualificar esta figura como imposto, Acórdãos do Tribunal Constitucional n.º 418/2017, proferido em 13/07/2017, no processo n.º 789/2016 (e, com base na mesma fundamentação, os n.º 611/2017, 848/2017, 17/2018, 34/2018, 332/2018 e 367/2018); n.º 366/2019, proferido em 19/06/2019, no processo n.º 152/219; n.º 775/2019, proferido em 4/02/2020, no processo n.º 818/2019, todos disponíveis para consulta em <https://www.tribunalconstitucional.pt>. Veja-se igualmente o Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, proferido em 07/12/2021, no processo n.º 274/12.4BECTB, disponível para consulta em www.dgsi.pt.

²⁴² A inclusão desta receita ocorreu por via da alteração da alínea e), do seu artigo 14.º do RFALEI, a qual foi promovida pelo artigo 2.º, da Lei n.º 51/2018, de 16 de agosto, cuja entrada em vigor remonta a 01/01/2019.

Com efeito, tendo em conta que, neste momento, apenas se encontra aprovado o regime geral das taxas – e não, como seria expectável, o regime geral das contribuições – as autarquias locais apenas se encontram autorizadas a criar tributos dessa natureza, sendo – legal e constitucionalmente – censurável que utilizem esta figura para, através do seu *nomen juris*, lograrem criar qualquer outro tipo de tributo que não se encontre dotado por lei parlamentar prévia.

Sem conceder, cumpre igualmente referir que, no caso de haver conflito de um regulamento local com um regulamento estadual, não se pode afirmar que este último tenha um valor normativo superior ao primeiro, até porque a sua resolução não passará pelo critério da hierarquia, mas sim pelo critério da competência, pelo que importará indagar, unicamente, se a matéria constante nos regulamentos se encontra reservada, constitucional ou legalmente, à administração central ou à administração local²⁴³.

Sobre as diferentes dimensões do princípio da autonomia local, CÂNDIDO DE OLIVEIRA refere que as autarquias locais exercem “(...) sob responsabilidade própria um conjunto de tarefas adequadas à satisfação dos interesses próprios das populações respetivas (...)”, os quais garantem “(...) uma situação de não submissão em relação à administração do Estado (...)”, constituindo “(...) aquilo a que poderíamos chamar a vertente de defesa da autonomia local”²⁴⁴.

De facto, bem vistas as coisas, para que seja possível dar cobro à característica de proximidade destes entes administrativos com a respetiva população que lhes são inerentes, as autarquias locais dependerão inevitavelmente do princípio da autonomia local.

1.2. Em especial, a sua autonomia financeira

Sem prejuízo das dimensões do princípio da autonomia local até agora enunciadas, sempre se dirá que a prossecução e operacionalização de cada uma delas estará inevitavelmente dependente dos meios financeiros disponíveis. Como tal, a dimensão financeira configura um dos pressupostos essenciais para a manutenção das autarquias locais que, por ser imprescindível para a concretização dos interesses próprios das suas populações, não pode nunca ser descurada²⁴⁵.

Em concordância, prescreve o artigo 238.º da CRP que “As autarquias locais têm património e finanças próprios” (n.º 1), sendo que “As receitas próprias das autarquias locais incluem obrigatoriamente as provenientes da gestão do seu património e as cobradas pela

²⁴³ Cfr. ROCHA, Joaquim Freitas da, *op. op. cit.*, 2010, p. 10.

²⁴⁴ Cfr. OLIVEIRA, António Cândido de, *Direito das Autarquias Locais*, 2ª edição, Coimbra, Coimbra Editora, 2013, pp. 92 e 93.

²⁴⁵ Cfr. ROCHA, Joaquim Freitas da, *op. op. cit.*, pp. 42 e 43.

utilização dos seus serviços.” (n.º 3), considerando que as mesmas “(...) podem dispor de poderes tributários, nos casos e nos termos previstos na lei.” (n.º 4).

Sobre os municípios, concretizam os n.ºs 1 e 2, do artigo 254.º da CRP que estes tanto “(...) participam, por direito próprio (...) nas receitas provenientes dos impostos directos”, como “(...) dispõem de receitas tributárias próprias (...)”.

Em sentido idêntico, o n.º 1, do artigo 6.º da Regime Financeiro Das Autarquias Locais E Entidades Intermunicipais (RFALEI) consubstancia que a dimensão financeira da autonomia local passa, essencialmente, pela detenção de “(...) património e finanças próprios, cuja gestão compete aos respetivos órgãos”, concretizando o seu n.º 2, que tal dimensão se manifesta através vários poderes, designadamente: os de elaborar, aprovar e modificar planos de orçamentos e outros documentos previsionais, e, bem assim, os poderes de elaborar e aprovar os correspondentes documentos de prestação de contas (al. a); de ser titular e gestor do seu próprio património (al. b); de liquidar, arrecadar, cobrar e dispor das suas receitas (al. d); de ordenar e processar despesas (al. e); e aceder ao crédito (al. f)²⁴⁶.

Ao nível comunitário, preconiza igualmente o n.º 1, do artigo 9.º da CEAL que “As autarquias locais têm direito, no âmbito da política económica nacional, a recursos próprios adequados, dos quais podem dispor livremente no exercício das suas atribuições.”; acrescentando o n.º 2, do mencionado artigo que: “Os recursos financeiros das autarquias locais devem ser proporcionais às atribuições previstas pela Constituição ou por lei.”.

Conforme decorre dos vários normativos legais enunciados, as autarquias locais são titulares de património e de receitas próprias. Mas, em rigor, em que é que isso se traduz?

De acordo com Joaquim Freitas da ROCHA, “(...) não significa mera disponibilidade de dinheiro – significa dinheiro próprio”,²⁴⁷ uma vez que, de acordo com o estabelecido na CEAL, os entes locais devem dispor de recursos financeiros próprios, que têm de ser variados e o mais evolutivos possível, para que estes consigam acompanhar a evolução real dos custos do exercício das suas competências.²⁴⁸ Por isso mesmo, defende que não basta que sejam reconhecidas atribuições e competências às autarquias locais, sendo igualmente necessário que estas sejam dotadas de meios de financiamento próprios, para evitar a excessiva dependência das

²⁴⁶ Cfr. artigo 6.º, n.º 2, als. b) e d), da RFALEI e artigo 238.º, n.º 2, da CRP.

²⁴⁷ Cfr. ROCHA, Joaquim Freitas da, *Direito Financeiro Local: Finanças Locais*, 3ª edição, Coimbra, Almedina, 2019, p. 44.

²⁴⁸ Cfr. artigo 9.º, n.ºs 3 e 4 da CEAL.

transferências do estado central e, por sua vez, a sujeição aos seus “humores político-financeiros”

249.

Também Casalta NABAIS alerta que a expressão “finanças próprias” não será necessariamente sinónimo de uma *autossuficiência económica* tendo em conta que os municípios não têm o poder ilimitado de decidir todas as suas fontes de financiamento. Por outras palavras, nem todas as receitas que os entes locais obtêm para fazer face às suas despesas se tratam de receitas próprias, tendo em conta que eles são igualmente detentores de receitas resultantes das transferências do estado central (as chamadas receitas derivadas). Pese embora Casalta NABAIS assuma ser defensável que as autarquias locais possam alcançar suficiência económica com recurso a transferências estaduais, à semelhança de Joaquim Freitas da ROCHA, defende que a sua autonomia financeira das autarquias apenas se mostrará assegurada, de forma adequada e eficaz, se uma parte considerável do seu ativo resultar de receitas próprias²⁵⁰.

Na mesma senda, Fernanda Paula OLIVEIRA concretiza a autonomia financeira como a “garantia de receitas próprias e capacidade de as afetar segundo um orçamento próprio a despesas decididas e aprovadas autonomamente”²⁵¹.

Esta ideia de “património e finanças próprios”, que se encontra ínsita à autonomia financeira, possibilita às autarquias locais uma grande margem de liberdade de atuação e de decisão quanto às diversas questões que lhes sejam inerentes o que, de acordo com as manifestações de poder expressamente previstas na RFALEI, deixa antever, desde logo, uma segmentação desta dimensão em diferentes prerrogativas: autonomia orçamental; autonomia patrimonial; autonomia de tesouraria; autonomia creditícia e em autonomia tributária²⁵².

Do conjunto de prerrogativas ora enumeradas, é o poder de criação e cobrança de tributos – intitulado de autonomia tributária – que assume o vetor essencial para o desenvolvimento deste trabalho. Todavia, face à relevância que as demais prerrogativas representam nesta matéria, far-se-á, de seguida, uma breve caracterização das mesmas.

²⁴⁹ Cfr. ROCHA, Joaquim Freitas da, *Direito Financeiro Local: Finanças Locais*, 3ª edição, Coimbra, Almedina, 2019, pp. 42 a 45 e ROCHA, Joaquim Freitas da e GOMES, Noel, *As dimensões financeiras do impulso descentralizador*, in Revista de Direito Administrativo, Associação Académica da Faculdade de Direito de Lisboa (AADF), ano II, n.º 5, maio/agosto, 2019, disponível em <https://repositorium.sdum.uminho.pt/bitstream/1822/70013/1/Descentralizac%C3%A7%C3%A3o%20fin.%C2%AA%20%28RDA%29.pdf> [09/09/2022].

²⁵⁰ Cfr. NABAIS, José Casalta, *A autonomia financeira das autarquias locais*, Coimbra, Almedina, 2007, p. 29.

²⁵¹ Cfr. OLIVEIRA, Fernanda Paula, *É necessário repensar a autonomia local?*, in Direito: Revista Jurídica da Universidade de Santiago de Compostela, vol. 25 núm. Extraordinário., XX Aniversario de la Carta Europea de Autonomía Local, 2016, p. 256.

²⁵² Cfr. artigo 6.º, n.º 2, als. a) a f), do RFALEI e artigo 238.º, n.º 1 e 3, da CRP

1.2.1. Principais dimensões da autonomia financeira das autarquias locais

Segundo Casalta NABAIS a autonomia financeira pode decompor-se em dois grandes grupos: a *autonomia referida à gestão financeira* – na qual se incluem a autonomia patrimonial, a autonomia orçamental e a autonomia da tesouraria – e a *autonomia tributária (lato sensu)*, na qual se incluem a autonomia fiscal e a autonomia creditícia²⁵³.

Com efeito, acompanhando a divisão da dimensão financeira sugerida por este autor, iniciaremos esta abordagem, de forma mais generalizada, pela autonomia referente à gestão financeira das autarquias locais.

A autonomia orçamental dos entes públicos passa pelo poder de, anualmente, elaborar, aprovar e executar o seu próprio orçamento, o qual se revela um importante instrumento de previsão onde se encontram inscritas as receitas e as despesas municipais a concretizar no ano económico seguinte²⁵⁴. Diga-se, aliás, que o orçamento municipal não se confunde com o orçamento de estado, previsto no artigo 105.º e seguintes da CRP, porquanto, pese embora o escopo seja idêntico (documento previsional de receitas e despesas futuras), os mesmos dizem respeito a diferentes níveis da administração – administração *infraestadual* e administração estadual – revelando-se, por esse motivo, completamente autónomos um do outro.

O orçamento municipal é elaborado pelo seu órgão executivo (câmara municipal) e apresentado ao respetivo órgão deliberativo (assembleia municipal) para a sua discussão e votação, pelo que não necessita de qualquer interferência ou autorização do Estado, o que denota, nas palavras de Joaquim Freitas da ROCHA, uma verdadeira independência²⁵⁵.

Por sua vez, sinal de igual independência será encontrado na autonomia de tesouraria, no sentido de que todas as autarquias locais dispõem de total liberdade para estabelecerem o destino das suas próprias receitas e para realizarem as suas próprias despesas sem que para tal estejam subordinadas a qualquer interferência do estado central, isto é, sem que lhes seja imposta, por exemplo, a afetação de uma determinada receita a uma concreta despesa ou, por outro lado, a imposição de cobrança de determinada receita ou de realização de determinada despesa²⁵⁶.

²⁵³Cfr. NABAIS, José Casalta, *A autonomia financeira das autarquias locais*, Coimbra, Almedina, 2007, pp. 33 e 34. Pese embora as receitas provenientes do património municipal sejam verdadeiras receitas tributárias e, por esse motivo, devessem estar abrangidas pelo grupo de autonomia tributária, tendemos a acompanhar a posição do autor em inclui-las no grupo de autonomia referida à gestão financeira, não só pelo seu carácter marginal no universo dos tributos arrecadados, como também pela obtenção e gestão destas receitas ser administrada de acordo com o direito privado, *i.é.*, ainda que subjetivamente possam ser geridas por pessoas coletivas de direito público (empresas municipais), sê-lo-ão de acordo com as regras de mercado e da concorrência.

²⁵⁴ Para maiores desenvolvimentos, *vide* artigo 6.º, n.º 2, al. a), e artigos 9.º-A e 9.º-B, artigo 40.º e artigos 44.º a 46.º-B, todos do RFALEI.

²⁵⁵ Cfr. ROCHA, Joaquim Freitas da, *O sistema financeiro local português*, in *Direito Regional e Local*, CEJUR, n.º 09, janeiro/março, 2010, p. 10.

²⁵⁶ Cfr. artigo 6.º, n.º 2, al. e) e artigo 9.º-C, n.º 1, do RFALEI. *Vide* sobre isso NABAIS, José Casalta, *A autonomia financeira das autarquias locais*, Coimbra, Almedina, 2007, p. 32.

Todavia, apesar de não estarem vinculadas a qualquer intervenção do estado central, refira-se que o poder de ordenar e efetuar despesas está fortemente limitado pelos princípios da tipicidade, da equidade intergeracional e da publicidade, ou seja, para além de não poderem ser autorizadas despesas que não sejam permitidas por lei [e, quando autorizadas, estas não poderão afetar negativamente e de forma desproporcional as gerações futuras], por uma questão de transparência, devem também as mesmas ser publicitadas em locais próprios²⁵⁷.

Já quanto à autonomia patrimonial e conforme já anteriormente mencionado, as autarquias locais são detentoras de bens próprios (móveis ou imóveis) e, como tal, têm capacidade, ainda que limitada, para deles dispor²⁵⁸.

Porém, não nos olvidemos que o volume do património destas entidades é muito variável - porque tanto podem ser titulares de muitos, poucos ou até de nenhuns bens -, sendo que alguns desses bens que integram o domínio público municipal - dos quais são exemplo os jardins, museus, estradas, praias, pontes, entre outros - são bens indisponíveis e, por esse motivo, inalienáveis, imprescritíveis e impenhoráveis. Quer isto dizer que, apesar das autarquias locais poderem ser titulares de bens públicos, não significa que todos possam ser vendidos, cedidos ou arrendados e, conseqüentemente, ser geradores de receitas patrimoniais.

Sem conceder, não obstante a indisponibilidade que lhes é característica, os bens patrimoniais das autarquias poderão ser ainda geradores de receitas públicas, mas de diferente índole, seja pela cobrança de taxas pela sua utilização ou pela prestação de serviços - que, como veremos mais adiante, prefiguram receitas tributárias - seja pelo seu aproveitamento no âmbito da *empresarialização* - que configuram verdadeiros preços²⁵⁹.

Antes de avançarmos para o afloramento da *autonomia tributária* cumprirá, de forma muito breve, distinguir as receitas tributárias quanto à sua proveniência e quanto à sua natureza.

Relativamente à proveniência, podemos dizer que esta será originária se destinada, *ab initio*, ao município, e será derivada no caso de se tratar de uma redistribuição de receitas inicialmente destinadas a outras entidades²⁶⁰.

²⁵⁷ Cfr. artigo 3.º, n.º 2, al. f) e artigo 4.º, n.º 2, do RFALEI.

²⁵⁸ Cfr. artigo 238.º, n.ºs 1 e 3, da CRP e artigo 6.º, n.ºs 1 e 2, al. b), do RFALEI.

²⁵⁹ Cfr. ROCHA, Joaquim Freitas da, *O sistema financeiro local português*, in Direito Regional e Local, CEJUR, n.º 09, janeiro/março, 2010, p. 14. Conforme nos explica este autor, para além dos bens do domínio público poderem ser geradores de receitas tributárias, de natureza coativa, através da cobrança de taxas pela sua utilização ou pela prestação de um serviço - "de acordo com a cultura administrativa tradicional, legalidade e sujeição à contabilidade pública", também poderão ser, por contraposição, geradoras de receitas patrimoniais, de natureza voluntária, as quais, baseando-se numa "cultura de mercado, a autonomia da vontade, e sujeição à contabilidade geral", se denominam preços.

²⁶⁰ Cfr. refere Joaquim Freitas da Rocha, as receitas derivadas "(...) são a materialização de uma obrigação de perequação que impende sobre o Estado enquanto ente público maior, prevista quer na Carta Europeia da Autonomia Local (art. 9.º, n.º 5) quer embora de um modo indirecto, na CRP", Cfr. ROCHA, Joaquim Freitas da, *O sistema financeiro local português*, in Direito Regional e Local, CEJUR, n.º 09, janeiro/março, 2010, p. 16.

Ao passo que, no que diz respeito à natureza, estas receitas podem ser diferenciadas consoante sejam financeiras ou não financeiras (sendo que no primeiro caso a finalidade será a satisfação de necessidades de natureza coletiva e financeira e, no segundo caso, serão enquadradas quaisquer outras finalidades, como sejam, por exemplo, as finalidades repressivas ou sancionatórias (ex: coimas).

As receitas originárias de natureza financeira podem ser catalogadas em patrimoniais, tributárias e creditícias consoante resultem, respetivamente: do património de que as autarquias locais dispõem; dos tributos por estas arrecadados; ou dos empréstimos ou obrigações municipais por estas contraídos. Por outro lado, encontramos as receitas derivadas de natureza financeira com origem nas transferências do estado central, nomeadamente para promover a correção das desigualdades entre autarquias e para fazer face à transferência de competências do estado central para os entes locais em domínios como sejam a área social, a educação, a saúde e a ação social²⁶¹.

Voltando às dimensões da autonomia tributária cumpre, por ora, fazer alusão à autonomia creditícia, que se concretiza no poder das autarquias locais, querendo, contraírem empréstimos, emitirem obrigações municipais ou celebrarem contratos de locação financeira, com respeito pelos princípios da estabilidade orçamental, da solidariedade recíproca e da equidade intergeracional²⁶².

Fruto dos inúmeros abusos e excessos cometidos no passado e, bem assim dos compromissos assumidos a nível comunitário e internacional, o recurso ao crédito por parte das autarquias locais foi fortemente limitado, quer pela via legal, quer pelo controlo efetuado pelo Tribunal de Contas, com vista à salvaguarda da estabilidade das finanças públicas e à continuidade da prossecução das necessidades coletivas²⁶³. Mas, apesar dos inúmeros requisitos legais a que estas entidades estão sujeitas para este efeito, elas apenas se encontram na dependência dos seus próprios órgãos executivos e deliberativos, tanto na fase inicial de consulta e informação das condições do crédito, como na fase mais avançada com a outorga do contrato pela câmara municipal, a qual apenas está sujeita a autorização prévia da assembleia municipal.

²⁶¹ A título meramente exemplificativo, indicamos a participação variável de até 5 % na receita do IRS, o Fundo de Equilíbrio Financeiro (FEF) – no qual se incluem o Fundo Geral Municipal (FGM) e o Fundo de Coesão Municipal (FCM) – e o Fundo Social Municipal (FSM), previstos nos artigos 26.º, 27.º e 30.º do RFALEI, respetivamente.

²⁶² Cfr. artigo 6.º, n.º 2, al. f), e artigos 48.º, 49.º e 55.º, do RFALEI.

²⁶³ Cfr. ROCHA, Joaquim Freitas da, *O sistema financeiro local português*, in Direito Regional e Local, CEJUR, n.º 09, janeiro/março, 2010, pp. 14 e 15. Para maiores desenvolvimentos *vide* igualmente NABAIS, José Casalta, *A autonomia financeira das autarquias locais*, Coimbra, Almedina, 2007, pp. 63 a 65.

1.2.2. A dimensão tributária da autonomia financeira das autarquias locais

Nas palavras de Saldanha SANCHES *“O princípio da autonomia local só passa da letra da Constituição se for acompanhado de autonomia financeira, na qual se integra, naturalmente, a autonomia tributária”*²⁶⁴.

A autonomia tributária caracteriza-se, genericamente, pela suscetibilidade de criação e delimitação dos elementos essenciais dos tributos, e, bem assim, da liquidação e cobrança dos mesmos. Não obstante a sua diminuta relevância, do ponto de vista financeiro, no universo geral das receitas destas entidades públicas, é na figura das taxas que encontramos, de forma mais notória, a concretização material da aludida autonomia local.

Pese embora o princípio da autonomia local remonte à Constituição de 1976, no seguimento da nova organização democrática do Estado português, a materialização do mencionado princípio apenas se concretizou com a quarta revisão constitucional operada em 1997, a qual consagrou constitucionalmente a atribuição de poderes tributários às autarquias locais²⁶⁵.

De acordo com o preceituado na CEAL, uma das formas de concretização da autonomia local resulta da possibilidade dos entes locais puderem dispor livremente de recursos financeiros próprios. Para tal, é imperioso, que o legislador ordinário conceda a estas entidades administrativas a prerrogativa do poder de criar e conformar receitas tributárias com essa natureza, designadamente, os denominados *impostos locais*²⁶⁶.

Por esse motivo, Saldanha SANCHES e João Taborda da GAMA defendem o alargamento dos poderes tributários conferidos aos entes locais, designadamente em matéria de impostos, porquanto, nas suas palavras, “seria redutor reduzir o possível poder tributário das autarquias locais a um poder administrativo ou a um direito à receita”, pelo que entendem ser esta a interpretação a dar ao poder conferido pela Constituição de 1997, sob pena de este poder conter “em si mesmo a sua própria negação e esvaziamento”. Com efeito, entendem que para implementar uma maior legitimação democrática da autonomia financeira local e maior responsabilização dos entes locais nas suas decisões financeiras, as competências entre o Estado e as autarquias locais sempre teriam de ser repartidas de acordo com o princípio de

²⁶⁴ Cfr. SANCHES, J. L. Saldanha, *Manual de Direito Fiscal*, 3ª edição, Coimbra, Coimbra Editora, 2007, p. 107.

²⁶⁵ A quarta revisão constitucional foi operada com base na Lei n.º 1/97, de 20 de setembro, no qual se aditaram – através dos seus artigos 161.º, n.º 2 e 174.º, n.º 2 – os já citados n.º 4, do atual artigo 238.º e o n.º 2, do artigo 254.º da CRP.

²⁶⁶ Cfr. artigo 9.º, n.ºs 1 e 3, da CEAL. Sobre a temática, veja-se NABAIS, José Casalta, *A autonomia Financeira das Autarquias Locais*, Coimbra, Almedina, 2007, p. 29 e 30.

responsabilidade financeira autárquica, ou seja, através do aumento dos poderes tributários destas entidades públicas, por um lado, e da redução das transferências estaduais, por outro²⁶⁷.

Por sua vez, em sentido divergente, Sérgio VASQUES recorda-nos que a autonomia financeira dos entes locais se pode obter pela mera consagração de um *direito à receita tributária*, sem, contudo, lhes reconhecer qualquer *poder tributário*. Para este autor, para que seja possível garantir autonomia a estas entidades públicas, basta que lhes sejam afetas receitas sem necessidade de, simultaneamente, lhes ser concedido qualquer poder de criar e conformar tributos públicos²⁶⁸. Chega a tal conclusão porque, fazendo uma retrospectiva, apura que a primeira preocupação do legislador constituinte de 1976 foi a de munir estes entes locais do *direito à receita*, estando-lhes vedado qualquer poder tributário de criar ou alterar tributos, tarefa que estava incumbida exclusivamente ao Parlamento. Premissa esta que, conforme já aludido, apenas foi alterada com a revisão da Constituição em 1997, momento em que se atribuiu ao legislador ordinário a faculdade de lhes poder conceder – “nos casos e nos termos” que entenda – poderes tributários (artigo 238.º, n.º 4 da CRP).

A partir desse momento e apesar das muitas cautelas na atribuição de poderes tributários aos entes locais, estes começaram a ser concretizados, grosso modo, na RFALEI: através do poder de fixação das taxas gerais ou especiais do Imposto Municipal sobre Imóveis (IMI) relativos a prédios urbanos, cuja receita lhes está afeta²⁶⁹, assim como do poder de concessão de benefícios fiscais²⁷⁰ e do reconhecimento de legitimidade para intervir na determinação e controlo do VPT apurado pela Autoridade Tributária e Aduaneira²⁷¹; do poder de lançamento da derrama sobre o lucro tributável sujeito e não isento de IRC, cuja taxa máxima se fixa em 1,5%²⁷²; do poder de atribuição de benefícios fiscais, através da concessão de benefícios – isenções totais ou parciais e objetivas ou subjetivas – em matéria de impostos ou outros tributos públicos próprios²⁷³.

Sob outra perspetiva, Joaquim Freitas da ROCHA refere que a autonomia financeira não pode ser encarada como sinónimo de independência porque sobre a mesma recaem *limites*

²⁶⁷ Cfr. SANCHES, J. L. Saldanha e GAMA, João Taborda da, *Parecer de Direito sobre a constitucionalidade de normas da Lei das Finanças Locais*, Lisboa, dezembro de 2006, pp. 27 – 35, disponível em <http://www.saldanhasanches.pt/Parecer-Direito-constitucionalidade-normas-Lei-Financas%20Locais.pdf> [11/09/2022]

²⁶⁸ Cfr. VASQUES, Sérgio, *Manual de Direito Fiscal*, 2ª edição, Almedina, 2019, pp. 184 a 187.

²⁶⁹ Cfr. artigo 1.º, n.º 1, artigo 112.º, n.ºs 5 a 9 do CIMI e artigo 14.º, al. a) e artigo 23.º, n.º 1, al. a), do RFALEI.

²⁷⁰ Cfr. artigo 15.º, als. d) e e), artigo 16.º, n.ºs 2, 3, 9 e 10 do RFALEI.

²⁷¹ Cfr. artigo 38.º, 60.º, n.º 1, al. b), 61.º, n.º 1, al. c), 76.º e 77.º, todos do CIMI. Sobre as competências das autarquias locais em matéria de IMI, veja-se SILVA, Hugo Flores da, *O Imposto Municipal sobre Imóveis: considerações sobre um imposto local*, in *Questões Atuais de Direito Local*, n.º 13, janeiro/março, 2017.

²⁷² Cfr. artigo 14.º, al. c) e artigo 18.º do RFALEI.

²⁷³ Cfr. artigo 16.º, n.º 2 do RFALEI.

Sobre a temática, veja-se ROCHA, Joaquim Freitas da, GOMES, Noel, SILVA, Hugo Flores da, GUIMARÃES, Rui Mesquita, PEREIRA, Pedro Matias, *40 anos de finanças locais democráticas: o balanço possível*, in AEDRL, Braga, 2017, pp. 95 e ss., consulta disponível em: <http://repositorium.sdum.uminho.pt/bitstream/1822/60039/1/40%20anos%20de%20finan%c3%a7as%20locais%20democr%c3%a1ticas.pdf> [18/04/2023]

naturais (o universo das receitas patrimoniais e tributárias captadas pelas autarquias locais pode ser muito variável, não só porque estas não dispõem dos mesmos recursos naturais como também não dispõem do mesmo número de habitantes, respetivamente) e *limites legais* (imposições decorrentes do direito nacional – princípio da reserva de lei – e decorrentes do direito da união europeia – Tratado sobre o funcionamento da União Europeia). Estes limites representam as “traves-mestras” da dimensão financeira da autónoma local objetando o uso mais ou menos discricionário e incontrolável dos poderes tributários que lhe são inerentes²⁷⁴.

Este autor correlaciona a autonomia financeira dos entes locais com a respetiva sustentabilidade financeira e alerta-nos para o perigo da primeira poder colocar em causa a segunda. Ou seja, nas suas palavras, o mau uso da autonomia financeira, refletida sobretudo na componente da despesa (gastos desnecessários, injustificados e desadequados), mas também na componente da receita (recurso a crédito a médio ou longo prazo impagável, alienação de património inalienável e, em particular, nas receitas tributárias a criação de verdadeiros impostos sob a qualificação de taxas), ameaça colocar “em crise a possibilidade de o ente em causa poder continuar a subsistir de um modo estável e seguro”, originando situações de “patologia financeira” ou até mesmo de “rutura ou verdadeiro estado de insolvência”²⁷⁵.

Apesar de ser sustentável e pertinente a discussão em torno do alargamento dos poderes tributários – que, ressalve-se, não nos compete cuidar –, não podemos descurar a existência dos limites previamente estabelecidos pelo texto constitucional, mormente o princípio da reserva de lei em matéria de impostos, cuja violação constitui uma inconstitucionalidade orgânica.

Perante esta forte limitação, Sérgio VASQUES defende que o financiamento das autarquias locais (e do Estado em sentido lato) deve ocorrer com base num *Estado Taxador*, no qual se preconiza o pagamento da prestação pública por cada contribuinte, individual ou grupalmente que da mesma beneficie ou provoque custos²⁷⁶. Porém, a corrente doutrinária maioritária (que se

²⁷⁴ Cfr. ROCHA, Joaquim Freitas da, *Autonomia e sustentabilidade financeira das autarquias locais*, in *Dereito: Revista Jurídica da Universidade de Santiago de Compostela*, vol. 25 núm. Extraordinário, XX Aniversario de la Carta Europea de Autonomia Local, 2016, pp. 159 e ss., consulta disponível em: <https://repositorium.uminho.pt/bitstream/1822/59863/1/Autonomia%20e%20sustent.pdf> [11/09/2022]

²⁷⁵ *Ibidem*, p. 161

²⁷⁶ Cfr. VASQUES, Sérgio, *O Princípio da Equivalência...*, op. cit., pp. 15 a 21.

Segundo Casalta NABAIS, é também Von Erik Gawel outro dos autores que aborda a tendência atual para um Estado assente em taxas e, em particular, para os tributos ambientais, Cfr. NABAIS, José Casalta, *Direito Fiscal*, (...), p.131.

Sobre isso Gomes CANOTILHO e Vital MOREIRA elucidam-nos que “No moderno «Estado Fiscal», os impostos são a principal fonte de receitas públicas. No entanto, alguns desenvolvimentos políticos recentes visam diminuir a carga fiscal, tanto em termos absolutos como em termos relativos, em relação a outras receitas públicas. Em primeiro lugar, as teorias que pugnam pela diminuição da atividade do Estado têm um dos seus principais argumentos na diminuição da carga fiscal, por ela representar uma restrição da liberdade e da propriedade das pessoas das empresas. Em segundo lugar, as teorias da «nova gestão pública» defendem que as prestações públicas devem ser em geral onerosas e ser pagas pelos respectivos beneficiários, e não pelos contribuintes em geral, por meio de serviços gratuitos. Deste modo, as taxas e demais contribuições bilaterais («parafiscais») passam a ter um peso financeiro que tradicionalmente não tinham, em comparação com os impostos”, Cfr. CANOTILHO, J. J. Gomes; MOREIRA, Vital, *Constituição da República Portuguesa Anotada*, op. cit., pp. 1096 e 1097.

Em sentido ainda mais amplo, Filipe Vasconcelos FERNANDES admite – por contraposição ao “Estado Fiscal” e ao “Estado Taxador” – a existência de um novo modelo de “Estado parafiscal”, uma vez que o legislador, por forma a maximizar as necessárias fontes de receita, tem introduzido

encontra em consonância, aliás, com o sistema tributário constitucionalmente previsto) defende que tal financiamento deve advir, primordialmente, de um *Estado Fiscal*, ou seja, baseando-se no mínimo da solidariedade, as necessidades coletivas da sociedade deverão ser asseguradas, preferencialmente, por todos os contribuintes²⁷⁷.

Sobre esta questão, Casalta NABAIS salienta que, apesar do financiamento ser o fundamento frequentemente utilizado para a criação de novas taxas ou contribuições pelas autarquias locais, não são os tributos bilaterais, por si só, suficientes para dar esse suporte financeiro, sob pena de se instigar um “*Estado taxador municipal*” em detrimento do expressamente consagrado “*Estado fiscal municipal*”²⁷⁸.

Sem prejuízo, tanto os tributos unilaterais como os tributos bilaterais, são realidades muito presentes no financiamento das autarquias, mas com pesos e graus de intensidade distintos, motivo pelo qual também os limites dos respetivos poderes tributários são variáveis. E, conforme anteriormente referido, esta diferenciação encontra a sua justificação no princípio da legalidade fiscal a que estão sujeitos (somente) os tributos unilaterais, o que lhes confere um maior grau de intensidade por comparação aos tributos bilaterais.

Nesse conspecto, para concretizar a distinção dos específicos poderes tributários dos entes locais, Casalta NABAIS apela às diferentes posições ativas da relação fiscal, as quais passamos a enumerar: *poder tributário*, enquanto poder constitucionalmente consagrado para a criação de tributos e da disciplina dos seus elementos essenciais; a *competência tributária*, para administrar ou gerir tributos, nomeadamente o seu lançamento, liquidação e cobrança; a *capacidade tributária ativa* face à qualidade de sujeito ativo da relação de crédito que a obrigação tributária consubstancia; e a *titularidade ativa das receitas*, no caso do tributo se encontrar subjetivamente afeto a determinado ente público²⁷⁹.

Empregando tais critérios, podemos, desde já concluir que as autarquias locais não dispõem de amplos poderes tributários. Mas, por ora, abordamos o caso dos impostos²⁸⁰.

Por se tratar de matéria reservada à Assembleia da República, nos termos dos artigos 103.º, n.º 2 e 165.º, n.º 1, al. i) da CRP, o poder tributário de criação e de disciplina dos elementos

“várias soluções tributárias de carácter sistémico – regra geral com a designação de “contribuição extraordinária”, Cfr. FERNANDES, Filipe de Vasconcelos, *O novo Estado Para-fiscal*, in Economia Online, 20/04/2020, disponível em <https://eco.sapo.pt/opiniao/o-novo-estado-para-fiscal/> [02/05/2023]

²⁷⁷ Cfr. NABAIS, José Casalta, *Direito Fiscal*, (...), pp.127 a 134; SILVA, Suzana Tavares da, *As Taxas e a Coerência do Sistema Tributário*, 2.ª edição, Coimbra, Coimbra Editora, 2013, pp. 23 a 26.

²⁷⁸ Cfr. NABAIS, José Casalta, *Os poderes tributários dos entes locais*, in Questões de Direito Local, AEDREL, n.º 33, janeiro/março, 2022, pp. 26 a 29.

²⁷⁹ *Ibidem*, pp. 39 a 45.

²⁸⁰ Para maior pormenor, veja-se ROCHA, Joaquim Freitas da e PINTO, Ana Moura, *As finanças locais portuguesas após o 25 de abril de 1974*, in Questões Atuais de Direito Local, n.º 2, abril/junho, 2014, pp. 123 e ss.

essenciais dos impostos encontra-se vedado aos entes locais. Todavia, em casos pontuais, estes podem administrá-los e até a ser titulares das respetivas receitas. Ou seja, pese embora os entes locais não disponham de poder tributário *stricto sensu*, poder-lhes-á ser conferida competência tributária, capacidade tributária ativa e titularidade da receita fiscal.

Estas valências estão patentes nos denominados *impostos municipais* que, perante a qualidade de sujeito ativo que os entes locais podem assumir na relação jurídica, lhes permite a possibilidade de lançar, liquidar e cobrar os referidos impostos. Ressalva-se, contudo, que apesar de ser atribuída competência tributária em matéria de impostos às autarquias locais, o que se verifica, na prática, é que estas funções acabam por ser transferidas para os órgãos da administração central que, só após a arrecadação do seu produto, os fazem reverter aos seus titulares²⁸¹.

Com efeito, embora as autarquias locais não disponham de um poder tributário *strictu sensu*, ainda assim, é possível detetar algumas manifestações desse poder nos impostos municipais, designadamente, o poder de tributar, o poder de conceder benefícios fiscais e o poder de agravamento de impostos²⁸².

No presente, figuram como *impostos municipais* o imposto municipal sobre imóveis (IMI), o imposto municipal sobre transmissões onerosas de imóveis (IMT)²⁸³, o imposto único de circulação (IUC)²⁸⁴ e o imposto facultativo que pode ser lançado sobre os lucros tributáveis dos sujeitos passivos de IRC, intitulado de derrama²⁸⁵.

²⁸¹ Cfr. artigo 15.º, al. b) e artigo 17.º, n.º 2, ambos do RFALEI.

²⁸² Nesse sentido, NABAIS, José Casalta, *Os poderes tributários dos entes locais*, in *Questões de Direito Local*, AEDREL, n.º 33, janeiro/março, 2022, pp. 40 a 45. Quanto ao poder de conceder benefícios fiscais em matéria de impostos e tributos próprios, previsto no artigo 16.º da RFALEI, o referido autor questiona se a “latitude” de tal poder não violará os princípios constitucionais da legalidade e da igualdade fiscais, concluindo que talvez o mesmo apenas se justifique atento o caráter transitório destas medidas. De igual forma, Sérgio VASQUES alerta que é uma das “(...) disposições mais perniciosas da Lei das Finanças Locais (LFL) e daquelas que mais claramente se mostra contrária à Constituição da República”, visto que esta faculdade ilimitada de conceder isenções é um caminho facilitado para “práticas menos rectas” dos municípios que, além de favorecer a corrupção, pode alimentar distorções da concorrência ao nível local. Para além disso, tal faculdade representa uma lesão grave da reserva de lei parlamentar que, por isso, se mostra inconstitucional, Cfr. VASQUES, Sérgio, *Manual de Direito Fiscal*, Almedina, 2ª edição, 2019, pp. 195 e 196.

²⁸³ Pese embora este imposto ainda faça parte dos impostos municipais, face ao alegado decréscimo do respetivo valor arrecadado e, consequentemente, a alegada diminuição da sua pertinência para as autarquias locais, o legislador prevê eliminar o IMT das receitas municipais, passando o mesmo a configurar uma receita puramente estadual. Sobre isso, vide ROCHA, Joaquim Freitas da e PINTO, Ana Moura, *As finanças locais portuguesas após o 25 de abril de 1974*, in *Questões Atuais de Direito Local*, n.º 2, abril/junho, 2014, p. 55.

²⁸⁴ Apesar do IUC não fazer parte, verdadeiramente, do leque de impostos municipais, também representa uma receita fiscal dos municípios, conforme consagrado na al. d), do artigo 14.º do RFALEI *ex vi* n.º 1, do artigo 3.º do Lei n.º 22-A/2007, de 29 de Junho, na redação dada pela Lei n.º 12/2022, de 27/06 que “É da titularidade do município de residência do sujeito passivo ou equiparado a receita gerada pelo IUC incidente sobre os veículos da categoria A, E, F e G, bem como 70% da componente relativa à cilindrada incidente sobre os veículos da categoria B, (...)”. Todavia, Joaquim Freitas da ROCHA considera que o IUC se pode considerar um imposto municipal, tendo em conta que grande parte das suas receitas revertem a favor dos municípios, Cfr. ROCHA, Joaquim Freitas da, *Direito Financeiro Local: Finanças Locais*, 3ª edição, Coimbra, Almedina, 2019, pp. 191 e 192.

²⁸⁵ Para maiores desenvolvimentos, vide ROCHA, Joaquim Freitas da, *Direito Financeiro Local: Finanças Locais*, 3ª edição, Coimbra, Almedina, 2019, pp. 186 a 194; e ROCHA, Joaquim Freitas da, *O sistema financeiro local português*, in *Direito Regional e Local*, CEJUR, n.º 09, janeiro/março, 2010, pp. 12 e 13; VASQUES, Sérgio, *Manual de Direito Fiscal*, 2ª edição, Almedina, 2019, pp. 187 a 191; e NABAIS, José Casalta, *A autonomia financeira das Autarquias Locais*, Coimbra, Almedina, 2007, pp. 41 a 44.

Se nos cingirmos ao imposto mais importante no financiamento das autarquias locais – o IMI – conseguimos identificar todas as manifestações de poder tributário assinaladas. Vejamos: é através do poder de fixação da taxa geral de IMI sobre os prédios urbanos (entre 0,3% e 0,45%) que logramos obter uma manifestação positiva do *poder de tributar*²⁸⁶; por sua vez, os entes locais também granjeiam manifestações negativas desse poder, quando, tendo em vista finalidades extrafiscais, estabelecem benefícios ou agravamentos, isto é, quando perante tal faculdade reduzem (minoração) ou agravam (majoração) as taxas devidas a título deste imposto²⁸⁷.

O mesmo já não sucede de forma tão ampla, por exemplo, no plano do IMT. E isto porque, enquanto imposto indireto devido pela transmissão dos imóveis, é ao legislador ordinário que cabe a fixação e modelação das suas taxas, e bem assim, a determinação das situações de isenção, pelo que as autarquias locais, enquanto titulares da respetiva receita fiscal, se limitam, única e eventualmente, ao poder tributário de concessão de benefícios fiscais²⁸⁸. Também em matéria de impostos sobre o rendimento, nomeadamente em sede de IRC, é possível encontrar uma manifestação do poder tributário das autarquias locais, traduzida na faculdade que estas entidades públicas dispõem para deliberar sobre o lançamento de uma derrama, de até 1,5% sobre o lucro tributável do sujeito passivo sujeito e não isento de IRC (imposto adicional ao IRC)²⁸⁹.

Antes de avançarmos para o tratamento dos tributos bilaterais, cumprirá fazer uma breve referência às contribuições, tendo em conta que, de acordo com a alínea e), do artigo 14.º do RFALEI, o produto da sua cobrança (designadamente em matéria de proteção civil), também, constitui uma receita municipal. Pois bem, mas, a que espécie de contribuições se refere o legislador? Às contribuições especiais ou às contribuições financeiras? Reportando-nos ao anteriormente abordado no ponto 1.3 – designadamente quanto ao princípio da legalidade –, poder-se-á dizer que, sendo as contribuições especiais tendencialmente reconduzidas ao regime dos impostos, estarão sujeitas a uma reserva de lei absoluta (*i.é.*, intervenção parlamentar na sua criação e na determinação dos elementos essenciais), ao passo que as contribuições financeiras,

²⁸⁶ Cfr. artigo 112.º, n.º 1, al. c) e n.º 5, do CIMI.

²⁸⁷ Cfr. artigo 15.º, al. d) e artigo 16.º, n.º 2, do RFALEI; artigo 112.º, n.ºs 6, 7, 8, 9, 12 e 18 e artigo 112.º-A, n.º 1, do CIMI e artigo 45, n.º 2 al. a) e n.º 6, do EBF. Em matéria de IMI, as taxas a aplicar podem ser: agravadas ou reduzidas até 30 % se determinada área territorial for objeto de operações de reabilitação urbana ou combate à desertificação (n.º 6); reduzidas até 20 % no caso de prédios arrendados em determinada área territorial (n.º 7); agravados até 30 % no caso de prédios urbanos degradados (n.º 8); agravados até ao dobro no caso de prédios rústicos em situação de abandono localizados em áreas florestais (n.º 9); redução da taxa até 50%, no caso de prédios classificados com interesse público (n.º 12); agravar taxa até 0,5 % no caso de prédios urbanos abrangidos pelo programa de apoio à economia local ou programa de ajustamento municipal (n.º 18). Também poderão beneficiar de isenção total de IMI por um período de 3 anos – ou superior nos casos legalmente previstos – no caso de prédios urbanos objetos de reabilitação que tenham sido construídos há mais de 30 anos ou que se encontrem localizados em áreas de reabilitação urbana previamente tipificadas (artigo 45, n.º 2 al. a) e n.º 6, do EBF).

²⁸⁸ Cfr. artigo 112.º, n.º 6, 8 e 9 do CIMI.

²⁸⁹ Cfr. artigo 16.º, n.ºs 2, 3, 9 e 10 do RFALEI. Veja-se, sobre a temática, VASQUES, Sérgio, *Manual de Direito Fiscal*, 2ª edição, Almedina, 2019, pp. 193 e 194.

²⁹⁰ Cfr. artigo 18.º, n.º 1, do RFALEI.

por serem reconduzidas ao regime das taxas, estarão sujeitas a uma reserva de lei relativa (*i.é.*, intervenção parlamentar apenas quanto aos regimes gerais).

Nessa senda, no caso das contribuições especiais, à semelhança do que ocorre nos impostos, os entes locais, pese embora possam figurar como titulares ativos das receitas e deter capacidade e competência tributárias, também não dispõem do poder tributário *strictu* para a criação deste tributo. Coisa diferente será no caso das contribuições financeiras, em que, previsto que seja o seu regime geral, permitirá aos entes locais usufruírem de todos os poderes tributários, em especial, da ampla liberdade de atuação para a criação deste tributo.

Sem conceder, também os encargos de mais-valia (que são, aliás, equiparados às contribuições especiais) figuram no elenco das receitas municipais e seguem o regime legal dos impostos. Ou seja: para a criação deste tributo exige-se a intervenção legislativa da Assembleia da República ou do Governo (mediante autorização legislativa), restando aos entes locais a titularidade ativa da receita por estas geradas e, bem assim, a capacidade e a competência tributária.²⁹⁰

Não negligenciando a breve abordagem ora realizada em matéria de impostos e contribuições, cumprirá dar maior enfoque aos tributos bilaterais uma vez que, para além de serem o objeto do presente estudo, são também aqueles que proporcionam às autarquias locais uma maior amplitude dos seus poderes tributários.

1.2.2.1.Os poderes de criação normativa em matéria de taxas

As autarquias locais dispõem de poderes tributários muito mais amplos em matéria de tributos bilaterais do que em matéria de tributos unilaterais, dos quais se destacam o poder de criação de tributos e o poder para o seu lançamento, liquidação e cobrança (competência tributária). Tais poderes resultam não só da Constituição, como também do Regime Geral das Autarquias Locais, aprovado pela Lei n.º 53-E/2006, de 29 de dezembro e do Regime Financeiro das Autarquias Locais e Entidades Intermunicipais, aprovado pela Lei n.º 73/2013, de 3 de setembro, no qual encontram a sua previsão legal e concretização²⁹¹.

No domínio dos tributos bilaterais as autarquias locais têm maior liberdade de atuação porque, contrariamente aos tributos unilaterais, estes não estão sujeitos ao critério formal da reserva de lei parlamentar. Contudo, ainda que com menor intensidade, eles não deixam de

²⁹⁰ Previstos na al. h), do artigo 14.º do RFALEI. Tal como já aludido supra na nota de rodapé n.º 50, José Casalta NABAIS defende que estes encargos são exemplos evidentes de contribuições de melhoria, que se materializam, por exemplo, nas contribuições devidas pela construção da ponte sobre o Tejo, da realização da Expo/98 e das vias circulares do Porto e de Lisboa. Cfr. NABAIS, José Casalta, *Direito Fiscal*, (...), pp. 27 a 30,

²⁹¹ Cfr. artigo 238.º, n.º 3, da CRP, artigos 8.º e 10.º do RGAL e artigos 15.º e 20.º do RFALEI.

conhecer iguais limitações, como sejam, designadamente, a sujeição ao princípio de precedência de lei previsto no n.º 7, do artigo 112.º da CRP, o qual faz depender a criação das taxas locais à existência de uma lei habilitante prévia (*nullum tributum sine lege*).

Por outro lado, é também o próprio RGTAL e o RFALEI que impõem alguns limites a este poder, mormente a obrigação legal destes tributos serem criados por um regulamento municipal, cuja aprovação estará sempre na dependência do respetivo órgão deliberativo²⁹². Além disso, decorre do sobredito diploma que o regulamento deverá obedecer igualmente a outros requisitos, como sejam a previsão dos seus elementos essenciais²⁹³, sob pena de o mesmo se considerar nulo²⁹⁴.

Sem conceder, atenta a natureza comutativa que caracteriza estes tributos – traduzida na existência de um nexo de sinalagmaticidade (relação de troca) entre a prestação pública oferecida e a contraprestação específica que o tributo constitui – seria inadmissível que, por forma a financiar as prestações decorrentes de utilidades prestadas aos particulares ou geradas pela atividade dos municípios, não fossem reconhecidos os correspondentes poderes tributários às autarquias locais²⁹⁵.

Por constituírem um instrumento financeiro com grande flexibilidade, não raras vezes, os municípios aproveitam as prerrogativas que lhes são concedidas em matéria de tributos bilaterais para criarem impostos, sob a denominação de taxas locais, subvertendo a repartição vertical das funções pré-determinadas entre o Estado e as autarquias. Ou seja, desde que as autarquias não designem tais tributos como impostos têm, nas palavras de Casalta NABAIS, “uma espécie de carta em branco para criarem e disciplinarem os elementos essenciais” “em total contramão constitucional”²⁹⁶.

Em nosso entendimento, apesar de censurável, este fenómeno tem surgido para dar resposta à gradual e acentuada diminuição dos recursos disponíveis, mormente receitas tributárias, para o financiamento das tarefas públicas incumbidas às autarquias locais, que se verificam ser, tendencialmente, em maior número e com mais amplitude²⁹⁷.

²⁹² Cfr. artigo 8.º, n.ºs 1 e 2, do RGTAL e artigo 4.º, n.º 2, artigo 20.º, n.º 1, artigo 24.º, n.º 1, artigo 79.º, n.º 1, al. e), todos do RFALEI.

²⁹³ Nomeadamente a incidência objetiva e subjetiva; o valor ou fórmula de cálculo, bem assim como a fundamentação económico-financeira do valor a cobrar por estes tributos; as eventuais isenções e respetiva fundamentação; o modo de pagamento e eventual admissibilidade do pagamento em prestações; bem assim como eventuais isenções e a respetiva fundamentação.

²⁹⁴ Cfr. artigo 8.º, n.ºs 1 e 2, do RGTAL.

²⁹⁵ Cfr., NABAIS, José Casalta, *Os poderes tributários dos entes locais*, in *Questões de Direito Local*, AEDREL, n.º 33, janeiro/março, 2022, pp. 40 e 41.

²⁹⁶ *Ibidem*, pp. 40 e 41.

²⁹⁷ Sobre a perda de receita, elucida-nos Joaquim Freitas da ROCHA que “(...) à medida que se foram sucedendo os diferentes diplomas disciplinadores das finanças locais, as percentagens de participação dos municípios nas receitas do Estado foram progressivamente reduzidas: 33 %, de acordo com o n.º 1 do art. 5.º da Lei n.º 42/98, de 6 de agosto; 25,3 %, nos termos da alínea a) do n.º 1 do art. 19.º da Lei n.º 2/2007, de 15 de janeiro; e (atualmente) 19,5 %, de acordo com a atual alínea a) do n.º 1 do art. 25.º do RFALEI”. Esta redução das receitas derivadas encontra a sua motivação na compensação com as receitas próprias, contudo, segundo este autor, “(...) com a autonomia financeira local a ser

1.2.2.2. Os poderes de liquidação e cobrança de taxas

No que diz respeito aos poderes de liquidação e cobrança de taxas, verifica-se que, também quanto a estes, os entes locais gozam de maior amplitude do que nos impostos, na medida em que, de acordo com o RGTAL, são os próprios regulamentos municipais que estabelecem as regras relativas à liquidação e cobrança destes tributos. Não obstante o RGTAL fazer alusão ao pagamento como principal forma de extinção da prestação tributária, o mesmo não exclui a admissibilidade do pagamento em prestações²⁹⁸, nem limita o acesso às demais formas de extinção, conquanto, nesta matéria, esta lei especial remete para os termos previstos na LGT²⁹⁹.

Caso o devedor não consiga cumprir de uma só vez a obrigação tributária, é-lhe permitida uma moratória através do pagamento em prestações mensais, iguais e sucessivas. Embora o CPPT apenas admita o pagamento através desta modalidade após o decurso do prazo para pagamento voluntário e a autorização desse pedido dependa de um denso conjunto de pressupostos legais,³⁰⁰ o mesmo poderá ocorrer de forma diferenciada no plano das taxas locais, atento o condão de *autodeterminação* e *autoconformação* que são intrínsecos às autarquias locais. Isto significa que cada um dos municípios, pode determinar, individualmente e por via dos respetivos regulamentos municipais, um regime próprio para o pagamento em prestações, nomeadamente: quem o poderá requerer, em que termos, em que momento e se o mesmo depende de prestação de uma garantia idónea (podendo, como tal, dar origem a um regime distinto do que atualmente se encontra previsto no CPPT).

Como se disse anteriormente, o RGTAL também consente que a relação jurídica tributária estabelecida entre os municípios e os munícipes se extinga através de outras formas – como sejam a dação em cumprimento ou a compensação de créditos tributários –, desde que isso se mostre compatível com o interesse público³⁰¹. Diga-se, aliás, que a dação em cumprimento é mais um dos exemplos notórios da grande amplitude de poderes tributários das autarquias locais (por

constantemente esvaziada e diminuída, verificando-se que as eventuais compensações tendem a representar meras atenuantes da perda de receita", Cfr. ROCHA, Joaquim Freitas da, *A resposta à pandemia da Covid-19 no âmbito financeiro local*, in *Direito administrativo de necessidade e de exceção*, AAFDL Editora, 2020, consulta disponível em: https://repositorium.sdum.uminho.pt/bitstream/1822/71008/1/HFS_QADL_27.pdf [22/04/2023], p. 71.

²⁹⁸ Cfr. artigo 8.º, n.º 2, al. f), do RGTAL.

²⁹⁹ Cfr. artigo 11.º, n.º 1, do RGTAL e artigo 40.º da LGT.

³⁰⁰ Cfr. artigo 42.º da LGT, artigo 86.º, n.ºs 2 e 3, 189.º, n.º 1, 196.º a 200.º, todos do CPPT.

³⁰¹ Cfr. artigo 11.º, n.º 2, do RGTAL, artigo 40.º, n.º 2, da LGT e artigo 837.º do Código Civil. A dação em cumprimento, enquanto forma de extinção de uma obrigação, mais não é do que a possibilidade do devedor, desde que com o prévio acordo do credor, lograr satisfazer o seu crédito através da prestação de coisa diversa da que seria devida. Esta acordo modificativo do objeto da obrigação estabelecido entre o credor e o devedor encontra-se igualmente previsto no âmbito das obrigações tributárias, porquanto também nestas se permite – nos casos expressamente previstos na lei – a substituição da prestação pecuniária (dinheiro ou outro meio equivalente) por prestações patrimoniais, *i.e.*, bens móveis ou bens imóveis.

comparação com outras pessoas coletivas de direito público), porquanto, diferentemente do que sucede com os demais tributos³⁰², estas entidades têm total liberdade para, querendo, estabelecerem o respetivo regime, designadamente, o recurso a tal figura a todo o tempo: seja na fase de pagamento voluntário, seja na fase de pagamento coercivo³⁰³.

Por sua vez, apesar de a LGT consagrar os regimes gerais da caducidade e da prescrição, é na lei especial – RGTAL – que as taxas locais encontram a sua regulamentação, nela se preceituando que, a partir da data em que o facto tributário ocorreu, as autarquias locais dispõem do prazo de quatro anos para o exercício da liquidação e do prazo de oito anos para o exercício da cobrança das taxas, findos os quais caduca o direito a liquidar a taxa e se extingue o direito à sua cobrança, respetivamente³⁰⁴. Este diploma, para além de fixar o prazo prescricional, identifica também as causas interruptivas do referido prazo prescrição, determinando ainda os efeitos decorrentes da interrupção do prazo (não sendo, por isso, necessário o recurso à lei geral para colmatar qualquer vazio legal)³⁰⁵.

Sem prejuízo, o RGTAL salvaguarda igualmente as situações de incumprimento do pagamento voluntário da prestação, determinando que, para além de serem devidos juros de mora, o montante em dívida será objeto de cobrança coerciva, através do processo de execução fiscal previsto no Código de Procedimento e Processo Tributário³⁰⁶.

Aqui chegados, dúvidas não restam de que, em matéria tributária, é conferida às autarquias locais uma maior liberdade de conformação das taxas àquela que possuem no domínio dos impostos. Não obstante, sempre se dirá que as autarquias locais usufruem, em ambos os domínios, de poderes tributários, mas de forma diferenciada, o que bem se percebe atento o grau de intensidade que cada um desses tributos representa no sistema financeiro nacional.

Na verdade, a principal receita tributária das autarquias locais são os impostos. Não obstante, do ponto de vista da autonomia financeira, são as taxas que, face ao seu amplo poder de conformação, manifestam esta dimensão na sua plenitude e que, nas palavras de Sérgio

³⁰² Cfr. artigos 87.º, 189.º, 201.º todos do CPPT. A dação em pagamento é apenas possível, a título excecional, no âmbito de um processo conducente à celebração de acordo de recuperação de créditos do Estado ou, regra geral, após a instauração do processo de execução fiscal.

³⁰³ Sem prejuízo da fiscalização prévia do Tribunal de Contas a que este tipo de atos ou contratos estão sujeitos, Cfr. artigos 44.º e 45.º, n.º 4, ambos da LOPTC.

³⁰⁴ Cfr. artigos 14.º e 15.º, n.º 1, ambos do RGTAL.

³⁰⁵ Cfr. artigo 15.º, n.ºs 2 e 3, do RGTAL. Sem prejuízo do regime geral de prescrição a que agora se fez menção, cumpre ressaltar que existem também regimes especiais nesta matéria, designadamente no que concerne às taxas devidas pelo fornecimento de água, de recolha e tratamento de águas residuais e de serviços de gestão de resíduos sólidos urbanos, no qual se fixa o prazo de prescrição em seis meses - por força do n.º 1, do artigo 10.º da Lei n.º 23/96 –em detrimento do prazo geral de oito anos, estabelecido no RGTAL. Nesse sentido, pode consultar-se o parecer emanado pela Provedoria de Justiça, “Prescrição das dívidas às Autarquias Locais, por taxas de fornecimento de água, de recolha e tratamento de águas residuais e de serviços de gestão de resíduos sólidos urbanos”, de 27/09/2010 disponível para consulta em: https://www.provedor-jus.pt/site/public/archive/doc/PAR_14102010.pdf/

³⁰⁶ Cfr. artigo 12.º do RGTAL e artigo 148.º e seguintes do CPPT.

VASQUES, revestem “para a administração local uma importância verdadeiramente maior do que o encaixe financeiro que proporcionam”³⁰⁷.

Ainda assim, parte da doutrina continua a defender que, apesar da evolução conferida pela revisão constitucional de 1997 e pela mais recente Lei das Finanças Locais, os poderes tributários conferidos às autarquias continuam a não ser suficientes para a melhor concretização constitucional do princípio da autonomia local, tendo em conta que quanto mais alargados forem estes poderes, maior será, inevitavelmente, a responsabilização político-financeira destas entidades³⁰⁸. Mas também não podemos ignorar outra parte da doutrina (contemporânea) que defende ser possível o financiamento destas entidades, na sua maioria, com recurso às transferências estaduais – *i.é.* a um mero direito à receita –, não necessitando, por isso que lhes sejam ampliados os poderes tributários, evitando-se, assim, possíveis situações de rutura financeira.

2. O regime das taxas nas autarquias locais

2.1. O Regime Geral das Taxas das Autarquias Locais

2.1.1. Enquadramento da sua aprovação

No âmbito do sistema tributário nacional e num Estado marcadamente fiscal, como é o nosso, as taxas foram sendo, ao longo dos tempos, marginalizadas e relegadas para segundo plano. Todavia, esta tendência tem vindo a alterar-se de forma gradual, sobretudo no sector da administração local, onde as taxas revestem uma importante fonte de receitas e financiamento, muito por força do fenómeno das transferências de poderes, competências e tarefas do Estado central para estas entidades³⁰⁹.

Até à criação e aprovação do RGTAL, por via pela Lei n.º 53-E/2006, de 29 de dezembro³¹⁰, o enquadramento jurídico da categoria das taxas era praticamente inexistente, visto

³⁰⁷Cfr. VASQUES, Sérgio, *Regime das Taxas Locais: Introdução e Comentário*, in Cadernos do IDEFF, Coimbra, Almedina, n.º 8, 2009, pp. 16 a 19.

³⁰⁸ Cfr. SANCHES, J. L. Saldanha, *Manual de Direito Fiscal*, 3ª edição, Coimbra, Coimbra Editora, 2007, p. 110 a 113. Segundo este autor, o aumento dos poderes tributários constitui um elemento essencial da vertente democrática da autonomia local até para os municípios, porque lhes permite que sejam eles a decidir se preferem ter mais bens públicos e, consequentemente, mais impostos ou se, em sentido contrário, optam por ter menos bens públicos e menos impostos.

³⁰⁹ Sobre o processo da descentralização administrativa e financeira dos poderes da administração central para a administrativa, vide CABRAL, Nazaré da Costa, *Relações Financeiras entre o Estado e as Autarquias Locais (breves notas a propósito da experiência portuguesa recente)*, in volume I, in Estudos em homenagem ao Prof. Doutor J. L. Saldanha Sanches, Coimbra, Coimbra Editora, 2011.

³¹⁰O Regime Geral das Taxas das Autarquias Locais (RGTAL) foi aprovado pela Lei n.º 53-E/2006, de 29 de dezembro e entrou em vigor a 1 de janeiro de 2007, tendo sido, até à presente data, objeto das alterações decorrentes da Lei n.º 64-A/2008, de 31 de dezembro e da Lei n.º 117/2009, de 29 de dezembro. Este diploma fez parte de um pacote legislativo criado no âmbito das finanças locais do qual fizeram parte, para além deste, a Lei de Finanças Locais e o Regime Jurídico do Sector Empresarial Local, aprovados pela Lei n.º 2/2007, de 15/01 e Lei n.º 53-F/2006, de 29/12 que, neste momento, se encontram já revogados pelas Lei n.º 73/2013, de 03/09 (Regime financeiro das autarquias locais e das entidades intermunicipais) e Lei n.º 50/2012, de 31/08 (Regime jurídico da atividade empresarial local e das participações locais), respetivamente.

que, pese embora ela já figurasse no longínquo Código Administrativo de 1940 e, tempos mais tarde, nas Leis de Finanças Locais que foram sendo sucessivamente aprovadas a partir do 25 de abril de 1974³¹¹, estes diplomas legais se limitavam a enumerar, de forma meramente exemplificativa, o tipo de taxas cuja cobrança era permitida aos municípios e às freguesias, sem, no entanto, estabelecerem quaisquer regras de forma ou de substância para o efeito³¹².

Diante de tão alargada liberdade de atuação para a criação e conformação desta categoria tributária, a mesma acabou por constituir um importante instrumento financeiro a que os entes locais recorriam amiúde e de forma desmesurada, motivo pelo qual as taxas locais se foram proliferando no ordenamento jurídico nacional.

Em razão da revisão constitucional de 1997 e, bem assim, da aprovação da Lei Geral Tributária, em 1999, era expectável que esta forma de atuação se alterasse, porquanto a lei fundamental, até então omissa em matéria de taxas, passou a integrar o “regime geral das taxas e demais contribuições a favor das entidades públicas”, no âmbito da reserva legislativa da Assembleia da República ³¹³.

Todavia, no hiato temporal perpassado entre a revisão constitucional de 1997 e a criação do RGTAL, o enquadramento e controlo das “taxas locais” pelos Tribunais nacionais estava limitado aos requisitos de forma (ou seja, tal exame era realizado com recurso aos princípios constitucionais, mormente o princípio da legalidade tributária e reserva de lei parlamentar). Assim, para apurar se um determinado tributo consubstanciava ou não uma verdadeira taxa, o tribunal terá de averiguar se a mesma poderia ser criada pela autarquia local e, em caso negativo, sempre

Apesar do RGTAL ter entrado em vigor apenas em 2007, corria o ano de 2001, quando na proposta de Lei do Orçamento de Estado para 2002 - n.º 105/VIII, artigo 52.º - já se previa a autorização legislativa para o Governo aprovar o regime geral de taxas, no qual constasse: “a) As normas que disciplinam a aplicação da lei, a criação e a relação jurídica de taxa, os poderes do credor, o procedimento e as garantias do devedor; b) A relação jurídica de taxa, a qual assentará nos princípios constitucionais da igualdade, equivalência e da participação do contribuinte no procedimento e da segurança e certeza do Direito, em obediência às disposições da Lei Geral Tributária, com vista a simplificar e racionalizar o sistema tributário e, em especial, o regime das taxas.”, contudo, tal proposta foi então inviabilizada nesta matéria.

³¹¹ Para maiores desenvolvimentos relativamente às seis Leis de Finanças Locais aprovadas desde 1974 (1979, 1984, 1987, 1998, 2007 e 2013), vide ROCHA, Joaquim Freitas da e PINTO, Ana Moura, *As finanças locais portuguesas após o 25 de abril de 1974*, in *Questões Atuais de Direito Local*, n.º 2, abril/junho, 2014, pp. 43 a 68.

³¹² Sobre a temática, vide VASQUES, Sérgio, *Regime das Taxas Locais: Introdução e Comentário*, in *Cadernos do IDEFF*, Coimbra, Almedina, n.º 8, 2009, pp. 17 e 25. Por exemplo, a quarta Lei das Finanças Locais – Lei n.º 42/98, de 6 de agosto, no seu artigo 15.º, sinalizava para possível cobrança de taxas pelos municípios as seguintes prestações tributárias: a) Realização, manutenção e reforço de infra-estruturas urbanísticas; b) Concessão de licenças de loteamento, de licenças de obras de urbanização, de execução de obras particulares, de ocupação da via pública por motivo de obras e de utilização de edifícios, bem como de obras para ocupação ou utilização do solo, subsolo e espaço aéreo do domínio público municipal; c) Ocupação ou utilização do solo, subsolo e espaço aéreo do domínio público municipal e aproveitamento dos bens de utilidade pública; d) Prestação de serviços ao público por parte das unidades orgânicas ou dos funcionários municipais; e) Ocupação e utilização de locais reservados nos mercados e feiras; f) Aferição e conferição de pesos, medidas e aparelhos de medição quando oficialmente qualificados e autorizados para o efeito; g) Estacionamento de veículos em parques ou outros locais a esse fim destinados; h) Autorização para o emprego de meios de publicidade destinados a propaganda comercial; i) Utilização de quaisquer instalações destinadas ao conforto, comodidade ou recreio público; j) Enterramento, concessão de terrenos e uso de jazigos, de ossários e de outras instalações em cemitérios municipais; l) Conservação e tratamento de esgotos; m) Licenciamento sanitário das instalações; n) Ressarcimento dos prejuízos causados ao município pela exploração de inertes na respectiva área; o) Qualquer outra licença da competência dos municípios; p) Registos determinados por lei; q) Quaisquer outras previstas por lei.

³¹³ Cfr. artigo 165.º, n.º 1, al. i), da CRP.

teria de concluir que a mesma configurava, afinal, um imposto, motivo pelo qual a sua criação por parte desta entidade representaria uma violação do princípio da legalidade tributária³¹⁴.

Porém tal requisito, por si só, não se mostrava suficiente para delimitar a natureza tributária das taxas locais.

Aquando da entrada em vigor do RGTAL (o qual acolheu de forma expressa o princípio da equivalência como critério de repartição das taxas), a jurisprudência deixou de se basear, apenas, no mencionado requisito formal, começando também a socorrer-se de um requisito substancial, enformado nos corolários do princípio da igualdade tributária. Assim, caso o tributo evidenciasse a compensação de um custo ou de um benefício fundado numa relação de troca entre o contribuinte e o ente local, estaríamos na presença de uma taxa. Ao passo que, se o tributo se baseasse, tão-só, na capacidade contributiva do contribuinte, numa lógica de solidariedade, seria forçoso concluir pela existência de um imposto encapotado na categoria da taxa, o que representaria uma clara violação ao princípio da legalidade tributária³¹⁵.

Para além do princípio da equivalência jurídica, o RGTAL forneceu outros contributos importantes para o enquadramento desta categoria, dos quais se evidencia a fundamentação económico-financeira do valor das taxas, o qual implica, resumidamente, o escrutínio e a exposição dos vários parâmetros objetivos³¹⁶ empregues pela autarquia local para fixação do montante da taxa cobrado, em correlação com a prestação pública fornecida, e bem assim a previsão de meios próprios de reação aos atos de liquidação das taxas, cujos regimes são diferenciados daqueles que se encontram previstos no Código do Procedimento e Processo Tributário³¹⁷.

Ora, apesar da expressamente consagrado na CRP, o legislador ordinário não criou, até aos dias de hoje, qualquer outro regime geral de taxas e/ou de contribuições, optando por criar e levar à aprovação um regime geral de taxas setorial, o ora visado RGTAL³¹⁸.

Diante disso, muitos são os autores que defendem a existência de uma inconstitucionalidade por omissão³¹⁹, porém, outros há, como Sérgio VASQUES, que entende tratar-se de “uma opção politicamente acertada, pois que é no domínio das finanças locais que eles têm

³¹⁴ Cfr. GARCIA, Nuno de Oliveira e PEREIRA, Andreia Gabriel, *A propósito das “taxas de licença”: notas a respeito da recente jurisprudência constitucional sobre as taxas municipais pela colocação de painéis publicitários em domínio privado*, Vol. II, in Estudos em Homenagem ao Professor Doutor Alberto Xavier, Coimbra, Almedina, 2013, p. 462.

³¹⁵ Cfr. VASQUES, Sérgio, *Regime das Taxas Locais (...)*, op. cit., pp. 31 a 34.

³¹⁶ Designadamente os custos diretos e indiretos, os encargos financeiros, amortizações e futuros investimentos realizados ou a realizar pela autarquia local.

³¹⁷ Cfr. artigo 8.º, n.º 2, al. c), e artigo 16.º do RGTAL. Para maiores desenvolvimentos sobre a temática, vide SILVA, Suzana Tavares da, *As Taxas e a Coerência do Sistema Tributário*, op. cit., p. 148 a 151 e GARCIA, Nuno de Oliveira e PEREIRA, Andreia Gabriel, *A propósito das “taxas de licença” (...)*, op. cit., p. 462.

³¹⁸ Refira-se que decorria do artigo 134.º, da Lei do Orçamento de Estado para 2010 a autorização legislativa para o Governo criar o regime geral de taxas da administração do Estado – as quais deviam estar subordinadas, à semelhança das taxas locais, ao princípio da equivalência –, porém, até à presente data, nenhum diploma desse âmbito foi criado pelo legislador ordinário.

³¹⁹ Cfr. CANOTILHO, J. J. Gomes; MOREIRA, Vital, *Constituição da República Portuguesa Anotada*, op. cit., p. 1096.

acusado maiores deficiências”, admitindo, porém que não deve ser esquecida a edição de regime semelhante para a administração central, uma vez que não aquiesce que “esta fique indefinidamente dispensada dos princípios e rigores que agora se impõem às autarquias”³²⁰.

Por sua vez, Casalta NABAIS defende que tal omissão legislativa não deve ter-se como omissão total, tendo em conta que o RGTAL configura “um *regime comum das taxas* integrado por princípios que, embora formulados relativamente às taxas das autarquias locais, se reportam à generalidade das taxas sejam estas estaduais, autárquicas ou para-estaduais.”³²¹.

Com efeito, apesar de se tratar de um diploma curto, com algumas fragilidades e que pecou por ser tardio – conforme adiante melhor se desenvolverá – é inegável que este regime trouxe alterações significativas no amplo domínio das taxas, não só para a administração local (a quem diretamente se dirige), mas também a administração central.

2.1.2. Breve caracterização do diploma

O RGTAL, visa a regulação das relações jurídico-tributárias geradoras da obrigação de pagamento de taxas às autarquias locais e é composto por dezoito artigos que se subdividem em dois capítulos: um dedicado aos princípios gerais (artigo 1.º ao 7.º) e outro ao poder de criação de taxas e modificação da relação jurídica-tributária (artigo 8.º ao 18.º)³²².

Sem prejuízo da natureza especial que lhe é inerente, este diploma permite a aplicação subsidiária e sucessiva, em tudo o que se revele deficitário ou omissivo, dos seguintes diplomas: da Lei das Finanças Locais; da Lei Geral Tributária; da Lei que estabelece o quadro de competências e o regime jurídico de funcionamento dos órgãos dos municípios e das freguesias³²³; do Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais; do Código de Procedimento e de Processo Tributário; do Código de Processo nos Tribunais Administrativos; e do Código do Procedimento Administrativo³²⁴.

À semelhança da LGT, o RGTAL também não apresenta uma definição concreta da taxa local, apenas se limitando a concretizar os pressupostos legais inerentes à sua tributação. Assim,

³²⁰ Cfr. VASQUES, Sérgio, *Regime das Taxas Locais (...)*, op. cit., pp. 67 a 69.

³²¹ Cfr. NABAIS, José Casalta, *Sobre o regime jurídico das taxas*, op. cit., p. 303. Contudo, não se olvide que o n.º 2, do artigo 1.º do RGTAL, limita o seu âmbito de aplicação às relações estabelecidas “(...) entre as áreas metropolitanas, os municípios e as freguesias e as pessoas singulares ou colectivas e outras entidades legalmente equiparadas”.

³²² Cfr. artigo 1.º, n.º 1, do RGTAL.

³²³ Cfr. Lei n.º 169/99, de 18 de setembro, que estabelece o quadro de competências e o regime jurídico de funcionamento dos órgãos dos municípios e das freguesias e, em nossa opinião, também a Lei n.º 75/2013, de 12 de setembro que estabelece o regime jurídico das autarquias locais, aprova o estatuto das entidades intermunicipais, estabelece o regime jurídico da transferência de competências do Estado para as autarquias locais e para as entidades intermunicipais e aprova o regime jurídico do associativismo autárquico.

³²⁴ Cfr. artigo 2.º, alíneas a) a g), do RGTAL. Para Sérgio VASQUES, seria ainda de incluir neste leque de legislação subsidiária o Regime Geral das Infrações Tributárias, uma vez que existem infrações tributárias que possuem relevo no domínio das taxas locais, designadamente a recusa de entrega, exibição ou apresentação de documentos relevantes (artigo 113.º), falta da entrega da prestação tributária (artigo 114.º) ou falsificação, viciação e alteração de documentos fiscalmente relevantes (artigo 118.º), Cfr. VASQUES, Sérgio, *Regime das Taxas Locais (...)*, op. cit., pp. 81 e 82.

nos termos deste diploma, serão consideradas taxas locais aquelas que assentem: na prestação concreta de um serviço público, na utilização privada de bens de domínio publico e privado e ainda na remoção de um obstáculo jurídico ao comportamento dos particulares.³²⁵ Posto isto, somos a concluir que o único elemento diferenciador desta noção para a constante na LGT, é o sujeito ativo da relação jurídico-tributária: as autarquias locais (ao invés do estado central ou estado independente)³²⁶.

Sem conceder, e conforme já se fez alusão acima, para além de prever o pagamento como forma de extinção da obrigação tributária, a possibilidade de pagamento em prestações ou, em caso de incumprimento, da cobrança de juros de mora e instauração de processo executivo e, bem assim, os regimes de prescrição e caducidade, o RGTAL também contempla as garantias impugnatórias à disposição dos contribuintes para reação à liquidação efetuada pelas autarquias locais: a reclamação e a impugnação³²⁷.

Fazendo-lhes uma breve referência, a reclamação graciosa deve ser apresentada no prazo de trinta dias a contar da notificação da liquidação – ao invés de cento e vinte dias previstos no CPPT - sendo que, para efeito de interposição de impugnação judicial, se presume o seu indeferimento tácito, ultrapassados que estejam sessenta dias – e não quatro meses, conforme previsto no CPPT *ex vi* LGT – sem que a entidade competente haja proferido qualquer decisão³²⁸. Já quanto à impugnação judicial, o RGTAL apenas estabelece que esta depende de impugnação administrativa necessária³²⁹, o que equivale por dizer que a mesma, depende da prévia dedução de reclamação junto do órgão que efetuou a liquidação, e no que ao demais concerne, terá de recorrer, subsidiariamente, ao CPPT (o qual fixa, nomeadamente, que o prazo legal para a sua apresentação é de três meses)³³⁰.

Para além do mais, tendo presente que a taxa se caracteriza pela sua estrutura bilateral, o não pagamento da mesma poderá dar origem não só a um processo de execução fiscal para promoção da sua cobrança coerciva, mas também à possibilidade da autarquia local se recusar a cumprir com a prestação, através do seu indeferimento ou não emissão³³¹.

Decorridos mais de 15 anos desde a entrada em vigor deste diploma, este apenas sofreu duas alterações promovidas pela Lei n.º 64-A/2008, de 31 de dezembro³³² e pela Lei n.º

³²⁵ Cfr. artigo 3.º do RGTAL.

³²⁶ Cfr. artigo 7.º, n.º 1, do RGTAL.

³²⁷ Cfr. artigos 11.º, 12.º, 14.º, 15.º e 16.º do RGTAL.

³²⁸ Cfr. artigo 16.º, n.ºs 2 e 3, do RGTAL, artigos 70.º, n.º 1 e 106.º, do CPPT e artigo 57.º, n.º 1, da LGT.

³²⁹ Cfr. artigo 16.º, n.º 4, do RGTAL.

³³⁰ Cfr. artigo 102.º, n.º 1 do CPPT *ex vi* artigo 2.º, al. e), do RGTAL.

³³¹ Cfr. SILVA, Suzana Tavares da, *As Taxas e a Coerência do Sistema Tributário*, 2.ª edição, Coimbra, Coimbra Editora, 2013, pp. 154 a 156.

³³² Cfr. artigo 53.º da Lei do orçamento de estado para 2009.

117/2009, de 29 de dezembro. Tais alterações ocorreram, tão-só, na redação originária do artigo 17.º, no qual se estipulava um período de adaptação – até 1 de janeiro de 2009 – para as autarquias locais atualizarem os seus regulamentos de taxas ao estatuído no hodierno RGTAL, sob pena de, não o fazendo, as taxas que neles estivessem ínsitas se considerassem revogadas ³³³.

Ora uma das alterações mais importantes a efetuar aos regulamentos passava pela inclusão nos mesmos da fundamentação económico-financeira das taxas ali representadas, o que se revelava, nas palavras de Sérgio VASQUES, “um trabalho particularmente espinhoso, para as autarquias de menor dimensão, com recursos técnicos e humanos mais limitados” ³³⁴. Ciente das dificuldades e da complexidade da operação, o legislador, através das leis *supra* identificadas, prorrogou o prazo do regime de transição, no primeiro momento, por mais um ano – até 1 de janeiro de 2010 – e, por fim, até 30 de abril de 2010.

2.1.2.1.A diversificação da base de incidência

À semelhança do que ocorria já no Código Administrativo de 1940 e nas Leis das Finanças Locais aprovadas a partir do 25 de abril de 1974, também o RGTAL optou por fixar a incidência objetiva das taxas locais recorrendo a um catálogo aberto e meramente exemplificativo das possíveis prestações sobre as quais poderão incidir as taxas, o que facilmente se justifica pela enorme diversidade de tributos desta índole. Sobre a amplitude das prestações previstas pelo RGTAL, Nuno Oliveira GARCIA e Andreia Gabriel PEREIRA referem que se permitiu “(...) uma bem-vinda abertura legal à constante mutação das necessidades das populações locais e das actividades exigidas aos municípios, as quais podem e devem ser financiadas directamente” ³³⁵.

As prestações sobre as quais poderão incidir as taxas locais encontram-se elencadas no artigo 6.º do RGTAL, que as diferencia consoante incidam sobre as utilidades prestadas aos particulares ou geradas pela atividade dos municípios ou das freguesias ou ainda sobre a realização de atividades dos particulares, geradoras de impacto ambiental negativo ³³⁶.

³³³ Por sua vez, todas as taxas que fossem criadas em desconformidade com o RGTAL, nomeadamente das exigências previstas no artigo 8.º, a partir de 1 de janeiro de 2009, seriam consideradas nulas (Cfr. n.º 2, do artigo 8.º do RGTAL).

³³⁴ Cfr. VASQUES, Sérgio, *Regime das Taxas Locais: Introdução e Comentário*, in Cadernos do IDEFF, Coimbra, Almedina, n.º 8, 2009, p. 179.

³³⁵ Cfr. GARCIA, Nuno de Oliveira e PEREIRA, Andreia Gabriel, *A propósito das “taxas de licença” (...)*, op. cit., p. 463.

³³⁶ Sem conceder, constata-se que existem outras taxas que, apesar de terem sido expressamente previstas como receitas – tanto dos municípios como das freguesias – em redações anteriores da Lei das Finanças Locais, não figuram, por ora, no elenco de taxas apresentado pelo RGTAL, dentro das quais se destaca, pela sua importância, as taxas de conservação e tratamento de esgotos, as taxas de publicidade e as taxas de ocupação do subsolo; e outras, de menor importância, como sejam as taxas pela utilização de cemitérios municipais ou pela ocupação de lugares em mercados e feiras.

A título de curiosidade, dá-se ainda nota de uma das teorias apresentadas por Sérgio VASQUES, segundo o qual a ordem pela qual estão dispostas as alíneas deste artigo estão intimamente ligadas com a importância – da maior para a menor – que tais prestações representam no financiamento destas entidades públicas, uma vez que constata, por exemplo, que as taxas envolvidas na gestão do património (designadamente as TRIU e as taxas devidas pela concessão de licenças ou pela utilização de bens do domínio público) – mais onerosas – estão sobrepostas às taxas que são devidas

Não temos dúvidas que este artigo, conjugado com o disposto no n.º 2, do artigo 5.º, representa um dos maiores óbices deste regime geral uma vez que tem provocado uma grave deformação do conceito tradicional de taxa, enquanto: prestação concreta, de que o contribuinte seja o seu efetivo causador ou beneficiário. E isto porque, na sua configuração, ao admitir-se a cobrança de taxas decorrentes de utilidades oriundas da gestão de equipamentos públicos de utilização coletiva, da prestação de serviços no domínio da prevenção de riscos e da proteção civil, da promoção de finalidades sociais e de qualificação urbanística, territorial e ambiental e ainda da promoção do desenvolvimento e competitividade local e regional, em rigor, permite-se também a cobrança de taxas sem qualquer sinalagmaticidade, visto que elas se baseiam em nexos que poderão não ser rigorosamente equivalentes, quer do ponto de vista jurídico, quer do ponto de vista económico (ou até de ambos os pontos de vista)³³⁷.

Nessa senda, Casalta NABAIS chega a questionar se “(...) num quadro tão amplo de incidência das taxas, não se corre o risco de, a título de criação de taxas, se estar a abrir a porta para uma espécie de “imposto de porta aberta””. Aliás, de acordo com este autor, esta norma do RGTL tanto pode originar um fenómeno de *ampliação* do campo de atuação das taxas³³⁸, como de *limitação* da sua extensão³³⁹.

Pese embora não seja o objeto do nosso trabalho, parece-nos pertinente fazer uma breve alusão a alguns dos paradigmáticos casos de taxas municipais que, ao admitir-se a sua configuração enquanto tal, fomentaram o alargamento dessa figura tributária.

Uma das situações que nunca geraram consenso (nem na doutrina, nem na jurisprudência), é a das taxas devidas pela emissão e renovação de licenças de afixação de publicidade em propriedade privada. Primitivamente, o Tribunal Constitucional, começou por

pela prestação de serviços públicos – menos onerosas, nesse sentido *vide* VASQUES, Sérgio, *Regime das Taxas Locais: Introdução e Comentário*, in Cadernos do IDEFF, Coimbra, Almedina, n.º 8, 2009, pp. 110 e 111.

³³⁷ Cfr. artigo 6.º, n.º 1, alíneas e), f), g) e h), do RGTL. Sobre isso, CARDOSO, André Pereira e ROCHA, Joaquim Freitas da, *Taxas (locais) e sinalagmaticidade (...)*, op. cit., pp. 39 e ss. [disponível em formato eletrónico em <https://repositorium.sdum.uminho.pt/bitstream/1822/70101/1/Taxas%20locais%20e%20sinalagmaticidade.pdf>] [09/12/2022]

Quer isto dizer que, o RGTL, ao admitir a existência de taxas assentes em utilidades cuja bilateralidade se revela difusa ou até inexistente, acaba por permitir que as autarquias locais possam criar e cobrar tributos comutativos com contornos paracomutativos, ou seja, consente a cobrança de prestações presumidas em que o contribuinte figura apenas como presumível causador ou beneficiário (*i.e.*, sem prestação cobrada ao sujeito passivo sem qualquer contrapartida por parte do sujeito ativo). Nesse sentido, veja-se VASQUES, Sérgio, *Regime das Taxas Locais (...)*, op. cit., pp. 113 a 115.

³³⁸ Cfr. alíneas b) e c), do n.º 1, do artigo 6.º do RGTL. Aqui podem enquadrar-se algumas prestações que são cobradas pela utilização privada de bens do domínio público e privado das autarquias locais ou pela remoção de um obstáculo jurídico à atividade dos particulares, porquanto, ao invés de verdadeiras taxas, podem configurar, na verdade, um preço que deverá ser fixado numa lógica de mercado.

No mesmo sentido SILVA, Suzana Tavares da, *As Taxas e a Coerência do Sistema Tributário*, op. cit., pp. 52 a 53. Esta autora dá-nos nota de que o legislador fiscal optou por equiparar o regime jurídico de bens patrimoniais das entidades públicas aos bens de domínio público que estão na titularidade destas entidades e, como tal, acaba por igualar a sua forma de gestão (cobrança de taxa). Sucede que, diferentemente dos bens do domínio público, os particulares tanto podem utilizar bens patrimoniais das entidades públicas como, em alternativa, também podem recorrer aos bens de entidades privadas, pelo que, baseando-se ambas as relações jurídicas numa base negocial, seria mais correto a cobrança de uma renda ou de um preço, ao invés de uma taxa.

³³⁹ Cfr. NABAIS, José Casalta, *Sobre o regime jurídico das taxas*, op. cit., pp. 316 e 317. Esta limitação pode ocorrer no caso das situações em que são cobrados preços em substituição, indevida, da figura das taxas.

defender que as taxas devidas pela remoção de um obstáculo jurídico apenas seriam admissíveis quando, por via dessa remoção, se possibilitasse a utilização de um bem público, semipúblico ou do domínio público. Ora, como nos casos em análise, os painéis publicitários se encontravam afixados em veículos de transporte coletivo ou particular e não em quaisquer bens/locais públicos ou semipúblicos, o Tribunal considerou que não se tratavam de verdadeiras taxas, mas sim de impostos (ou, no limite, contribuições especiais), julgando-as, consequentemente, organicamente inconstitucionais³⁴⁰.

Sucedendo que, tempo depois, esse mesmo Tribunal acabou por qualificá-las como verdadeiras taxas, baseando o seu juízo de constitucionalidade no facto de, com a entrada em vigor da LGT e do RGTAL, o legislador ordinário, ter adotado uma conceção mais alargada da noção de taxa³⁴¹ e, consequentemente, ter consentido que a remoção de um obstáculo jurídico fosse, por si só, um “pressuposto autosuficiente da figura”, admitindo-se, assim, a extensão desta figura tributária à concessão de meras licenças³⁴². Partindo desse entendimento, acabou por esclarecer que a prestação e contraprestação desta taxa, advém do respetivo licenciamento, uma vez que se alteram “(...) as posições jurídicas recíprocas de administração e administrado, ficando aquela onerada, enquanto a situação persistir, com uma obrigação até aí inexistente. Inversamente, o anunciante ganha título para uma activa e particular fruição, em termos comunicacionais, do espaço ambiental, necessária à realização da utilidade individual procurada, a qual não se confunde com o gozo passivo desse espaço, ao alcance da generalidade dos cidadãos”.

Por entender que a posição adotada pela jurisprudência constitucional configura uma distorção do conceito de taxa, Casalta NABAIS aponta-lhe as seguintes críticas: em primeiro lugar, a alteração do pressuposto de facto da remoção de um obstáculo jurídico ao comportamento dos

³⁴⁰ Posição sufragada pelo TC designadamente no acórdão n.º 92/02, proferido em 26/02/2002, no processo n.º 282/2001 (e, entre outros, nos acórdãos n.ºs 32/2000, 346/2001, 436/2003, 437/2003 109/2004 e 166/2008) disponível para consulta em <https://www.tribunalconstitucional.pt>. Apoiando-se na tese proclamada por parte da doutrina – reportando-se, em especial, à definição de taxa de Teixeira Ribeiro, *supra* citada – o mencionado aresto pronunciou-se no sentido de apenas ser admissível que uma taxa se traduza num encargo pela remoção de um obstáculo jurídico quando, por via dessa remoção, se possibilite a utilização de um bem público, semipúblico ou do domínio público. Com efeito, como o caso sob análise se reportava a painéis publicitários afixados ou inscritos em veículos de transporte coletivo ou em veículos particulares – e não em quaisquer bens/locais públicos ou semipúblicos, o Tribunal veio a considerar que não se tratava de uma verdadeira taxa mas sim de um imposto e, consequentemente, julgou organicamente inconstitucional a norma do regulamento municipal, por violação da reserva parlamentar.

Sem conceder, ressalta-se que José Manuel M. CARDOSO DA COSTA, defende que esta jurisprudência “(...) se apresenta como claramente excessiva e, em rigor, sem fundamento”, uma vez que desconsiderou a hipótese de a esta taxa poder corresponder a “(...) utilização de um bem semipúblico, já não na modalidade de um bem físico, mas na modalidade de um «serviço»:”, *i.é.*, análise dos pressupostos legais e regulamentares estabelecidos para a sua concessão e a emissão do respectivo título, *Ainda a distinção entre “taxa” e “imposto” na jurisprudência constitucionais*, op. cit., pp. 561 a 572.

³⁴¹ De acordo com o artigo 4.º, n.º 1, da LGT e com o artigo 3.º do RGTAL, a taxa deverá assentar numa das três categorias pré-determinadas: na prestação concreta de um serviço público local, na utilização privada de bens do domínio público e privado das autarquias locais ou na remoção de um obstáculo jurídico ao comportamento dos particulares.

³⁴² Nesse sentido, veja-se o acórdão do TC com o n.º 177/2010, proferido em 05/05/2010, no processo n.º 742/09, disponível para consulta em <https://www.tribunalconstitucional.pt>

particulares para a utilização de “um peculiar domínio publico” (o domínio comunicacional ou domínio ambiental), o qual, na sua ótica, não pode constituir titularidade municipal; em segundo lugar o facto de admitir a ampliação extraordinária do pressuposto da remoção de obstáculos jurídicos (*i.é.*, que tenham na sua “(...) base a realização de um efetivo interesse público geral”), a obstáculos que, na maioria das vezes, poderão ser artificiais. Tal entendimento, permitirá que as autarquias locais possam criar, sem mais, obstáculos jurídicos a todas e quaisquer atividades económicas particulares (uma vez que, assim o planeando, todas elas poderão causar externalidades negativas) e, por essa via, sujeitá-las ao licenciamento municipal, com o intuito de otimizar a arrecadação de receitas³⁴³.

Sem conceder, outra das situações que, usualmente, também potenciam o alargamento do conceito de taxa são as prestações cobradas com finalidades extrafiscais, designadamente as que tenham por objetivo a qualificação urbanística, territorial e ambiental e o desenvolvimento e competitividade local e regional (alíneas g) e h), do n.º 1, do artigo 6.º). Diga-se, aliás, que os tributos extrafiscais com maior expressão (e que, não raras vezes, configuram impostos) são os tributos ambientais (n.º 2, do artigo 6.º), conquanto estes não visam a compensação de prestações publicas *efetivamente* aproveitadas pelos particulares, mas sim a compensação de custos que os particulares tenham *presumivelmente* provocado com o seu comportamento³⁴⁴.

Parece-nos, no entanto e salvo melhor entendimento, que as taxas que assentem em prestações meramente presumidas são, na verdade, verdadeiras contribuições (se não mesmo, até, impostos). Pelo que, conforme abordamos no ponto 2.1.1.1. da parte I deste estudo, afigura-se-nos que, por se tratarem de contribuições – cujo respetivo regime geral está sujeito à reserva de lei da Assembleia da República e se encontra, até à presente data, a aguardar a sua aprovação do (al. i), do n.º 1, do artigo 165.º da CRP) – as autarquias locais, não podem fruir, quanto a estas, do poder tributário *stricto sensu* que lhe é característico, sob pena de violação das exigências constitucionais de reserva de lei e de precedência de lei. Pese embora lhes esteja vedado o poder da criação destes tributos, as autarquias locais, usurpando as funções da Assembleia da República, acabam por concebê-las, mas sob a nomenclatura de taxa.

As taxas devidas pela realização de infraestruturas urbanísticas (TRIU) são um dos exemplos de prestações que se consideram presumidas, visto que as mesmas se destinam à

³⁴³ Cfr. NABAIS, José Casalta, *Sobre o regime jurídico das taxas*, op. cit., pp. 312 a 314.

³⁴⁴ Na opinião de Suzana Tavares da SILVA, “(...) existem sérias reservas quanto à estruturação de um direito fiscal do ambiente assente em ecotaxas em vez do tradicional recurso a eco-impostos, o que poderia equivaler a uma modificação do parâmetro da extrafiscalidade ambiental para uma para-fiscalidade ambiental assente num leque infindável de contribuições especiais extrafiscais de receita consignada, em clara violação do princípio da coerência do sistema tributário”, Cfr. *As Taxas e a Coerência do Sistema Tributário*, op. cit., pp. 142 e 143.

compensação das infraestruturas que os municípios, *presumivelmente*, se vêm obrigados a realizar na sequência de operações urbanísticas desenvolvidas pelos particulares. Embora em alguns países de tradição jurídico-tributária próximos do nosso (designadamente, Alemanha, Espanha e Brasil) esta figura seja qualificada como genuínas contribuições, por cá insistimos em denominá-las e tratá-las como taxas, apesar de as mesmas configurarem prestações presumidas³⁴⁵.

Chamado a pronunciar-se sobre esta taxa, o Tribunal Constitucional entendeu que a mesma não padecia de qualquer inconstitucionalidade orgânica ou material, visto que “Determinando estas obras a necessidade, actual ou futura, de realização de infra-estruturas urbanísticas (...), elas constituem, afinal, a contraprestação da autarquia, o serviço prestado pela autarquia conxionado com o pagamento da taxa”, ou seja, “Esta delimitação negativa da incidência da taxa revela, claramente, que o tributo visa corresponder a serviços prestados, ou a prestar, pela autarquia numa conexão directa com as obras realizadas.” Com efeito, apesar de confirmar que esta prestação poderá ser futura e incerta, o Tribunal assegura que a mesma, ainda assim, não obsta nem contradiz a bilateralidade que é característica da taxa³⁴⁶.

Não temos dúvidas que, entre nós, a jurisprudência produzida sobre a conformidade constitucional deste tipo de taxas há muito se encontra consolidada. Porém, recentemente, os Tribunais acabaram por admitir a sua sindicância, desde que os contribuintes, ao abrigo do preceituado no artigo 74.º, n.º 1, da LGT, consigam demonstrar que, nos casos concretos e apesar de aparentemente haver sinalagma, o mesmo inexistente ou é desproporcional³⁴⁷.

Em nosso entendimento, o mesmo só ocorre e encontra justificação no encaixe financeiro que estas “taxas” trazem às autarquias locais, até porque, tanto a reforma da LFL ocorrida em 2007, como a entrada em vigor do RFALEI em 2013 (e as suas sucessivas alterações), teriam sido a oportunidade ideal para as qualificar convenientemente. Todavia, o legislador preferiu enquadrá-las no leque de taxas locais enumeradas no artigo 6.º, mantendo-se a controvérsia em torno desta figura.

³⁴⁵ Sobre esta taxa, veja-se SILVA, Hugo Flores da, *Da restituição de taxas urbanísticas (...)*, op. cit., 2017; e o texto de DUARTE, Cláudia Reis e RIBEIRO, Mariana Coentro, *O Sector da Construção Civil e as Taxas de Infra-estruturas Urbanísticas de Lisboa*, op. cit., pp. 13 a 39. Estas autoras entendem que a mesma tem natureza de imposto ou de contribuições especiais uma vez que o “(...) tributo cobrado o é não em função em função da actividade pública a que deu causa ou de que beneficia o particular mas em função das maiores despesas causadas ou da valorização do património de que o mesmo beneficia” e, tal qualificação, implicaria necessariamente a sujeição ao princípio da legalidade e da reserva de lei parlamentar e ao princípio da capacidade contributiva do sujeito passivo.

³⁴⁶ Nesse sentido, Acórdão do TC n.º 357/99, proferido em 15/06/1999, no processo n.º 1005/98. Vejam-se igualmente os acórdãos do TC n.º 410/00, proferido em 3/10/2020, no processo n.º 364/99 (este aresto conta com seis votos vencidos, designadamente por defenderem que este tributo constitui uma contribuição especial e, como tal, este tributo padece de inconstitucionalidade orgânica); e n.º 258/2008, proferido em 30/04/2008, no processo n.º 958/07, todos disponíveis para consulta em <https://www.tribunalconstitucional.pt>.

³⁴⁷ Cfr. Acórdão do TCAS, proferido em 27/10/2022, no processo n.º 928/08.OBEALM, disponível para consulta em www.dgsi.pt.

Outro dos casos conhecidos de taxas cobradas pelas autarquias locais que, por se tratarem de prestações presumidas, configuram contribuições financeiras, são as intituladas taxas municipais de proteção civil (TMPC)³⁴⁸. Tanto assim o é que, conforme se elucidou acima, o Tribunal Constitucional, partindo do entendimento de que as mesmas não pressupunham qualquer relação de troca, veio a declará-las inconstitucionais, com força obrigatória geral. A isso se seguiu, curiosamente, uma alteração legislativa do RFALEI, por via da qual as contribuições em matéria de proteção civil, foram incluídas no leque das receitas municipais. Na ótica de CASALTA NABAIS esta alteração constituiu um “verdadeiro aproveitamento oportunístico” do legislador fiscal uma vez que o Tribunal Constitucional, por se ter limitado a concluir que a mesma não se tratava de uma verdadeira taxa, não chegou a determinar qual a sua correta qualificação e, aproveitando-se dessa omissão, o legislador recorreu ao *nomen juris* da contribuição, com vista ao branqueamento “constitucional de mais um imposto escondido atrás de um outro nome”³⁴⁹.

Mais recentemente, a jurisprudência acabou por rejeitar a qualificação da TMPC como verdadeira taxa, partindo do entendimento de que, “(...) tanto do ponto de vista dos beneficiários — que não são suscetíveis de delimitação, uma vez que a «causa» da atividade e o «benefício» dela decorrente se diluem na generalidade da população —, como do ponto de vista da própria prestação municipal — que não é individualizável, consubstanciando, ao invés, uma atividade de que todos são ou podem vir a ser indiferenciadamente beneficiários”. Antes concluindo tratar-se de um imposto e, consequentemente, acabou por ser julgada inconstitucional, por violação do princípio da legalidade, na vertente de reserva de lei, conforme previsto no artigo 165.º, n.º 1, al. i), da CRP³⁵⁰.

Uma última nota sobre os *preços* que, segundo Casalta NABAIS, têm corporizado a limitação do campo de atuação das taxas³⁵¹. Decorre do RFALEI que os preços “(...) não devem ser inferiores aos custos direta e indiretamente suportados com a prestação desses serviços e

³⁴⁸ Também sobre a TMPC se pode ler GAMITO, Conceição e MOTA, Teresa Teixeira, *O Sector das Utilities e as Taxas de Protecção Civil*, op. cit., 2013

³⁴⁹ Cfr. NABAIS, José Casalta, *Problemas Nucleares de Direito Fiscal*, op. cit., pp. 57 e 58.

³⁵⁰ Cfr. Acórdão do TCAS, proferido em 07/12/2021, no processo n.º 274/12.4BECTB, disponível para consulta em www.dgsi.pt, e os Acórdãos do TC n.º 418/2017, proferido em 13/07/2017, no processo n.º 789/2016 (e, com base na mesma fundamentação, os n.º 611/2017, 848/2017, 17/2018, 34/2018, 332/2018 e 367/2018); n.º 366/2019, proferido em 19/06/2019, no processo n.º 152/219; n.º 775/2019, proferido em 4/02/2020, no processo n.º 818/2019, todos disponíveis para consulta em <https://www.tribunalconstitucional.pt>.

³⁵¹ De acordo com Suzana Tavares da SILVA, apesar do RFALEI integrar a categoria de preços, há uma parte da “doutrina tradicional que insiste em reconduzi-las à categoria das “taxas em sentido amplo”, baseando esta opinião nos critérios da *indispensabilidade* e do *regime económico* em que venha a realizar-se a prestação. Contudo, na sua ótica, tais critérios são insuficientes e, por isso mesmo, a autora apela ao critério de *marketization* — i.é., o ambiente de mercado o qual, independentemente da privatização (e da existência de concorrência entre prestadores de serviços), deve ser organizado numa lógica de mercado — e ao critério da *essencialidade do serviço* — a qual, se traduz numa admissibilidade de auxílios do Estado, proporcionando “(...) preços “abaixo do valor de custo de serviço”, o qual é depois complementarmente financiado com transferências orçamentais (receita de impostos) ou outros apoios públicos (como é o caso das tarifas de transportes).” Para maiores desenvolvimentos sobre a distinção das sobreditas categorias, leia-se SILVA, Suzana Tavares da, “*Ainda a Distinção entre Taxas e Preços (...)*”, op. cit.

com o fornecimento desses bens”, sendo estes devidos pela prestação de serviços relacionados, nomeadamente, com o abastecimento público de água, o saneamento de águas residuais, a gestão de resíduos sólidos, o transportes coletivos de pessoas e mercadorias e a distribuição de energia elétrica em baixa tensão³⁵². Em face disso, o referido autor denuncia que os preços, não obstante se encontrarem numa lógica concorrencial de mercado, poderão não ser eficientes e menos onerosos para os destinatários dos serviços, revelando-se esta categoria ineficiente em relação às anteriores taxas cobradas para o efeito³⁵³.

Desta feita, apesar de no plano legal (RGTL) se encontrarem catalogadas algumas taxas municipais que, bem vistas as coisas, não assentam em prestações efetivas, específicas e individualizadas, o que se tem verificado é que, de forma progressiva e evolutiva, no plano doutrinal e jurisprudencial, se tem admitido a requalificação destas figuras tributárias como contribuições ou como impostos.

2.1.2.2.0 critério material das taxas

O RGTL também elegeu o princípio da equivalência como critério material das taxas locais. Todavia, apesar de o seu título se denominar “equivalência jurídica”, compulsado o seu conteúdo, verificamos que o mesmo se dirige e prioriza a económica. Conforme anteriormente abordado (ponto 2.1.3.2, da parte I), existirá equivalência jurídica se uma relação for comutativa, *i.é.*, se existir nexó sinalagmático entre a obrigação tributária do contribuinte e a prestação pública por ele efetivamente provocada ou aproveitada. Por sua vez, a equivalência económica, está intimamente relacionada com o custo dessa mesma prestação pública, *i.é.*, com o nexó existente entre o montante da taxa e o valor da prestação que constitui a sua contrapartida.

Esta questão também já não é nova nem para a doutrina³⁵⁴, nem para a jurisprudência³⁵⁵, uma vez que uma parte delas têm assumido que, para o controlo das taxas e das contribuições bastará, a existência de equivalência jurídica (ponto de vista da delimitação conceitual/estrutural),

³⁵² Cfr. artigo 21.º, n.ºs 1 e 3, do RFALEI.

³⁵³ Cfr. NABAIS, José Casalta, *Sobre o regime jurídico das taxas*, op. cit., pp. 316 e 317.

³⁵⁴ Nas palavras de Alberto XAVIER, “Ao conceito de sinalagma não importa a equivalência económica, mas a equivalência jurídica”, Cfr. *Manual de Direito Fiscal*, Lisboa, 1974, pp. 43-44. Por sua vez, Teixeira RIBEIRO, preconiza que mesmo que as taxas sejam superiores ao custo do serviço – *i.é.*, *preços lucrativos* – estas “(...) não se transmudam em receitas patrimoniais, visto continuarem coactivas, nem constituem impostos na parte excedente ao custo, visto manterem o seu carácter bilateral”, Cfr. RIBEIRO, José Joaquim Teixeira, *Noção jurídica de taxa*, op. cit., p. 294.

³⁵⁵ Conforme se elucidou *supra*, a jurisprudência do Tribunal Constitucional tem-se demitido da análise do princípio da equivalência na vertente económica, porque tem entendido que o seu exame apenas se mostra pertinente quando, numa situação de manifesta ou flagrante “desproporção intolerável”, se comprometa a “correspondência pressuposta na relação sinalagmática”. Por isso mesmo, tem vindo a defender que “(...) a relação que se estabelece entre a obrigação tributária e a provocação ou o aproveitamento de uma prestação administrativa não tem que traduzir uma rigorosa equivalência económica”, Cfr. Acórdão do TC com o n.º 320/2016, proferido em 19/05/2016, no processo n.º 107/2014. Vejam-se igualmente os acórdãos do TC com os n.ºs 640/95; 140/96; 69/99; 22/00; 410/00; 68/2007; 363/2019, todos disponíveis para consulta em <https://www.tribunalconstitucional.pt>.

dispensando-se a existência de equivalência económica (ponto de vista da legitimação material)³⁵⁶. Pese embora a jurisprudência nacional tenha, de forma praticamente unânime, adotado esta posição (a do controlo dos tributos reduzido ao critério formal da legalidade tributária, negligenciando-se o controlo material da igualdade e proporcionalidade), o mesmo já não se verifica em sede doutrinal. Vejamos:

De acordo com Carlos Baptista LOBO, “(...) a configuração da equivalência económica que se estabelece entre a prestação do sujeito passivo e a contraprestação do Estado será necessariamente de “geometria variável”. Tal significa que a definição da prestação pecuniária do sujeito passivo dependerá em larga medida do fundamento que legitima a exigência da taxa”³⁵⁷. Por seu turno, Pitta e CUNHA, Xavier de BASTO e Lobo XAVIER, defendem que “(...) a sinalagmaticidade que subjaz ao conceito de taxa não se alcança com qualquer prestação por parte do Estado: se esta não representar sempre um benefício ou vantagem, e se não tem que existir uma exacta equivalência económica entre o pagamento do particular e a acção individualizada do Estado (...)”³⁵⁸. Da mesma forma, para Ana Paula DOURADO, “(...) a bilateralidade da taxa tem de ser também aferida pelo montante cobrado e não se pode separar o sinalagma jurídico da quantificação da taxa”³⁵⁹. Numa perspetiva mais atualista, André Pereira CARDOSO e Joaquim Freitas da ROCHA, sustentam que o nexo sinalagmático subjacente às taxas pressupõe que o montante da taxa cujo pagamento é exigido ao contribuinte seja *tendencialmente aproximado* ao benefício ou à utilidade que o mesmo retira da atuação da entidade pública³⁶⁰.

Ainda que, hipoteticamente, se possa admitir a exclusão do teste do *quantum* relativamente às “taxas gerais”, julgamos não ser o mesmo possível no campo das taxas locais, tendo em conta que o seu regime geral não deixa margem para dúvidas de que a sua criação (e, inevitavelmente, o seu controlo) não poderá perder de vista a equivalência económica. Tanto mais que é o próprio regime que refere que o seu valor deverá ser fixado “(...) de acordo com o princípio da proporcionalidade e não deve ultrapassar o custo da actividade pública local ou o benefício auferido pelo particular”³⁶¹.

³⁵⁶ Cfr. VASQUES, Sérgio, *Regime das Taxas Locais (...)*, op. cit., pp. 95 e 96.

³⁵⁷ Cfr. LOBO, Carlos Baptista, *Taxas enquanto instrumento de financiamento público – as responsabilidades acrescidas do Estado*, in TOC, n.º 76, julho, 2006, pp. 43 a 48, [disponível em formato eletrónico em https://www.occ.pt/downloads/files/1153133981_43a48.pdf] [02/02/2023], p. 196.

³⁵⁸ Cfr. CUNHA, Paulo de Pitta e, BASTO, José Guilherme Xavier de, XAVIER, António Lobo, *Os conceitos de taxa e imposto a propósito de Licenças Municipais*, in Fisco, n.º 51/52, 1993, p. 13.

³⁵⁹ Cfr. DOURADO, Ana Paula, *Direito Fiscal: Lições*, op. cit., p. 69.

³⁶⁰ Cfr. CARDOSO, André Pereira e ROCHA, Joaquim Freitas da, *Taxas (loais) e sinalagmaticidade: (...)*, op. cit.

³⁶¹ Cfr. artigo 4.º, n.º 1, do RGTAL. Diga-se, aliás, que Ana Paula DOURADO chega a sugerir que, por forma a acautelar a inexistência de outros regimes gerais de taxas, esta norma legal devia ser bastante para “(...) orientar o legislador e os tribunais portugueses na concretização do princípio da proporcionalidade relativamente a todas e quaisquer taxas criadas no ordenamento jurídico português”, Cfr. DOURADO, Ana Paula, *Direito Fiscal: Lições*, op. cit., p. 75.

A respeito deste princípio cumpre ainda lembrar que, pese embora ele se concretize na contraprestação do particular destinada a custear a prestação pública de que é efetivo causador ou beneficiador, este não deixa de ser, outrossim, um elemento concretizador do princípio da igualdade, pois que, também em matéria de taxas, apenas se poderá admitir uma eventual discriminação dos contribuintes no caso de as prestações públicas refletirem custos ou benefícios diferenciados³⁶².

A equivalência económica manifesta-se, assim, no princípio da proporcionalidade que, na prática, consubstancia o “limite superior” da quantificação das taxas locais, tendo em conta que o seu montante nunca poderá ultrapassar o valor decorrente do “custo da actividade pública local ou o benefício auferido pelo particular”, sob pena de, ultrapassado que seja tal custo ou benefício, este excesso se considere um tributo unilateral e se tenha de reconduzir ao regime jurídico dos impostos³⁶³. Quer isto dizer que, sempre que o valor de uma taxa seja manifestamente excessivo, estar-se-á a permitir que um grupo isolado de contribuintes assumia uma despesa que, à partida, dirá respeito a toda a comunidade, em clara violação do princípio da equivalência e, por sua vez, do princípio da igualdade tributária material.

Sem conceder, Ana Paula DOURADO, apelando às finalidades extrafiscais presentes na parte final do n.º 1 e do n.º 2, do artigo 4.º do RGTAL³⁶⁴, sustenta que “(...) o princípio da equivalência deveria ceder perante o princípio de bem-estar geral, e por isso o princípio da proporcionalidade deveria ser interpretado de modo menos restritivo do que nos casos de taxas com finalidades fiscais”, até porque, se o que se pretende é, na maioria das vezes, desincentivar comportamentos, tornar-se-ia difícil quantificar a utilidade aproveitada pelos particulares³⁶⁵.

Isto posto, parece-nos que não restarão dúvidas de que o controlo efetivo e rigoroso dos tributos comutativos dependerá, forçosamente, do exame da vertente económica do princípio da equivalência, que apenas será possível na análise casuística das taxas locais.

³⁶² Cfr. VASQUES elucida que não será admissível, à luz do princípio de equivalência, seja cobrada uma taxa pela ocupação do domínio público municipal diferenciada – como por exemplo o montante de €5,00/m² no caso de uma esplanada ou o montante de € 10/m² no caso de um carrossel –, uma vez que o que se pretende apurar é o custo resultante dessa mesma ocupação, excluindo-se assim o recurso a quaisquer outros critérios, nomeadamente aos que revelem a capacidade contributiva dos contribuintes (rendimentos, património ou valor do negócio). VASQUES, Sérgio, *Regime das Taxas Locais (...)*, op. cit. 9, pp. 97 e 98.

No mesmo sentido, veja-se também FERNANDES, Filipe de Vasconcelos, Nótulas sobre a teoria geral das taxas, in *Cadernos de Justiça Tributária*, n.º 32, abril/junho, 2021, pp. 19 a 29.

³⁶³ Cfr. DOURADO, Ana Paula, *Direito Fiscal: Lições*, op. cit., p. 69 e SILVA, Suzana Tavares da, *As Taxas e a Coerência do Sistema Tributário*, op. cit., pp. 106 e 116.

³⁶⁴ Nos quais se possibilita que o valor das taxas seja fixado com base em critérios de desincentivo à prática de certos atos ou operações, mormente, em matéria de qualificação urbanística, territorial e ambiental.

³⁶⁵ Cfr. DOURADO, Ana Paula, *Direito Fiscal: Lições*, op. cit., p. 75

a) O critério do benefício

Segundo Suzana Tavares DA SILVA, “Tratando-se de um tributo que é devido em troca de uma contraprestação específica geradora de um benefício individualizável, o pagamento deve corresponder ao valor desse benefício e não pode excedê-lo (...)” sendo, por isso, fixado de acordo com o princípio do benefício económico³⁶⁶. Para esta autora, a quantificação económica da vantagem obtida pelo particular é diferenciada de acordo com a espécie de taxa em análise, uma vez que as mesmas se repercutem de forma diferenciada. Vejamos:

No caso das taxas devidas pela utilização de bens do domínio público, a obrigação do pagamento da taxa surge com o aproveitamento individualizado que um contribuinte faz de determinado bem público, que, por excluir ou limitar o seu uso comum pela comunidade ou o seu uso especial por outro contribuinte, lhe confere um benefício individualizado. A quantificação do valor devido pela utilização individualizada do bem público acarreta enormes dificuldades e, como tal, os municípios tendem a recorrer a um critério baseado na rentabilidade das atividades desenvolvidas pelos beneficiários, *i.é.*, afastando-se do valor do concreto benefício alcançado pelo beneficiário, acabam por se aproximar do regime jurídico dos impostos, pelo menos na parte do valor que exceda o benefício alcançado.

Entre nós, esta situação ocorre, por exemplo, em matéria de taxas municipais pelos direitos de passagem, cujo valor é determinado através da aplicação de uma percentagem ao volume de faturação das empresas beneficiárias. Apesar de nos parecer que tal tributo configura um imposto – porquanto o critério material se aproxima mais do princípio da capacidade contributiva do que do princípio da equivalência – a verdade é que a jurisprudência do Tribunal de Justiça da União Europeia, apesar da proibição decorrente do artigo 401.º da Diretiva n.º 2006/112/CE, do Conselho de 28 de novembro de 2006, tem permitido a criação de tributos que incidam sobre a base tributável do IVA.

No que toca às taxas devidas pela prestação de serviços ou pela remoção de um obstáculo jurídico, a obrigação do pagamento da taxa decorre do valor da contraprestação que o contribuinte recebe, pelo que, inexistindo a referida contraprestação, o município também não poderá exigir a taxa. Quanto à quantificação do respetivo valor, a doutrina divide-se: se, por um lado, existem autores que defendem que a sua fixação deverá ser feita de acordo com o valor da

³⁶⁶ Cfr. SILVA, Suzana Tavares da, *As Taxas e a Coerência do Sistema Tributário*, op. cit., p. 106 e 107.

utilidade auferida pelo beneficiário outros há também que entendem que terá sempre de existir uma relação entre o valor e o custo do serviço, designadamente, por forma a afastar o recurso a indícios de capacidade contributiva³⁶⁷ para a quantificação da taxa ou para limitar a possibilidade da taxa ser utilizada como instrumento de financiamento dos serviços de âmbito geral ou para atenderem à utilidade derivada que os contribuintes retiram do bem ou do serviço³⁶⁸.

Todavia, ainda que se possa admitir o financiamento de serviços de âmbito geral – *i.é.* contraprestações específicas e genéricas – com recurso à figura das taxas, a doutrina entende que a mesma apenas poderá ser fundamentada por via do critério do benefício, cujo limite da sua exigibilidade será o benefício individual obtido pelo contribuinte³⁶⁹.

b) O critério da compensação de custos

Outro dos critérios comumente utilizado para quantificação do valor das taxas é o princípio da cobertura de custos que, na esteira do entendimento de Suzana Tavares da SILVA, representa “um critério subsidiário e indissociável do critério da equivalência”, tendo em conta que, para além do benefício auferido pelo contribuinte, deverá ser também contabilizado o custo efetivo por este ocasionado, por forma a salvaguardar a cobertura de despesas que os municípios suportam para prestar tal serviço.

Uma vez que o RGTAL admite ambos os critérios (do benefício e do custo) como potenciais expressões materiais do princípio da proporcionalidade, e em momento algum exclui a sua utilização combinada, a mencionada autora defende que poderá haver lugar a uma dupla limitação: por um lado, mesmo que o montante da taxa tenha como objetivo a cobertura dos efetivos custos do serviço, ele não poderá, ainda assim, exceder o valor do benefício auferido por

³⁶⁷ A doutrina tende a excluir o recurso ao critério da capacidade contributiva para quantificação do valor da taxa, sob pena da mesma ser qualificada como “taxa fiscal” e ter de ser reconduzida ao regime jurídico dos impostos. Todavia, uma parte residual da doutrina estrangeira, chega a admitir que a capacidade contributiva possa ser considerada na quantificação do valor da taxa, de forma subsidiária, como critério de desagravamento para aqueles contribuintes que demonstrem ter uma reduzida capacidade económica. Outra parte da doutrina estrangeira defende que a capacidade contributiva estará sempre subjacente ao critério do benefício, porquanto entendem que o benefício individualizável que o contribuinte aproveita é, na verdade, uma manifestação de capacidade contributiva. Aliada a esta última posição, Suzana Tavares da SILVA defende que “Apesar de não estar legalmente previsto na LRGAL, entendemos que o critério da capacidade contributiva poderá ser utilizado pelas autarquias na formulação de critérios regulamentares de desagravamento do valor da taxa em casos concretos, desde que devidamente fundamentados no princípio da justiça” (...), SILVA, Suzana Tavares da, *As Taxas e a Coerência do Sistema Tributário*, op. cit., p. 124 e 125.

³⁶⁸ Cfr. CARDOSO DA COSTA, José Manuel M., *Ainda a distinção entre “taxa” e “imposto” na jurisprudência constitucionais*, in *Homenagem a José Guilherme Xavier de Basto*, org. J.L. Saldanha Sanches e António Martins, Coimbra, Coimbra Editora, 2006, p. 556; RIBEIRO, José Joaquim Teixeira, *Lições de Finanças Públicas*, op. cit., p. 256; SILVA, Suzana Tavares da, *As Taxas e a Coerência do Sistema Tributário*, op. cit., pp. 117 e 118.

³⁶⁹ Cfr. SILVA, Suzana Tavares da, *As Taxas e a Coerência do Sistema Tributário*, op. cit., pp. 117 e 118. As taxas de prestação de serviços podem ser comparadas às *redevances* presentes no ordenamento jurídico francês, explicando-nos a sua jurisprudência que as mesmas se fundam na correspondência entre o montante pago e o respetivo serviço público, porém, quando visem o financiamento de serviços públicos gerais, devem ser consideradas “taxas fiscais” e, como tal, reconduzidas à figura do imposto. Por sua vez, no ordenamento jurídico espanhol, as taxas pela prestação de serviços assentam no critério do custo de serviço, para evitar que os custos de todos os serviços públicos sejam imputados aos concretos sujeitos passivos de taxas, mesmo quando não lhes digam respeito, sendo este critério corporizado pelos *costos trasladáveis*, *i.é.* o custo da utilidade do serviço de que apenas o concreto contribuinte tenha beneficiado, ou pelos *costos imputáveis*, *i.é.*, quantificação da utilidade do valor da prestação ou do benefício global que o contribuinte tenha obtido.

aquele concreto contribuinte; por outro lado, ainda que o montante da taxa vise a tributação do benefício auferido pelo contribuinte, ele também não poderá, igualmente, exceder o valor do concreto custo do serviço, sob pena desse excesso consubstanciar um imposto³⁷⁰.

Há autores que defendem que não se pode descurar o critério do benefício, visto que, segundo estes, se aceitarmos o critério do custo como único parâmetro material das taxas, corremos o risco de as mesmas se transformarem num autêntico imposto, ou seja, visando unicamente o financiamento dos custos gerados, independentemente do seu aproveitamento pelos sujeitos passivos. Neste caso, as taxas assentariam, de forma exclusiva, no princípio da compensação de custos no qual se prioriza a compensação de um acréscimo de custos ou prejuízos gerados à comunidade, em detrimento do benefício individual do contribuinte (como é o caso, por exemplo, das taxas devidas por maior despesa)³⁷¹.

À semelhança do critério do benefício, também neste caso o montante da taxa deverá corresponder ao custo real ou previsível do serviço e não podendo ultrapassar tal valor.

Por isso, independentemente do critério usado, sempre que a taxa se revele excessiva, há uma violação do princípio da equivalência, e a parte em excesso constituirá um tributo unilateral. Assim, e para evitar tal violação, as autarquias locais deverão fixar o valor das suas taxas sempre com respeito ao princípio da proporcionalidade, não devendo aquele “ultrapassar o custo da actividade pública local ou o benefício auferido pelo particular”.

c) O critério da extrafiscalidade

Sem conceder, cumpre realçar também que além da finalidade de arrecadação de receita, as taxas podem igualmente compreender igualmente finalidades extrafiscais. O RGTA apresenta sinais evidentes disso mesmo no seu artigo 4.º, n.º 2, quando permite que o valor das taxas seja “(...) fixado com base em critérios de desincentivo à prática de certos actos ou operações”, e bem assim, no seu artigo 5.º, n.º 1, quando determina que estas visam igualmente “a promoção de finalidades sociais e de qualificação urbanística, territorial e ambiental.”.

Pese embora, via de regra, as taxas sejam fixadas com base nos critérios do benefício e/ou do custo, o RGTA não obsta a que as mesmas possam ser estabelecidas recorrendo a critérios extrafiscais, uma vez que também prevê a possibilidade da sua fixação com vista ao desincentivo de determinados comportamentos, designadamente, sobre atividades dos

³⁷⁰ Cfr. SILVA, Suzana Tavares da, *As Taxas e a Coerência do Sistema Tributário*, op. cit., p. 121.

³⁷¹ *Ibidem*, p. 122.

particulares geradoras de impacto ambiental negativo³⁷². Todavia, parte da doutrina tem defendido que a extrafiscalidade é uma finalidade que, em regra, deverá ser associada aos tributos unilaterais, uma vez que é nestes que encontra melhor enquadramento para a sua natureza jurídica.

Nas palavras de Casalta NABAIS “(...) prosseguir objectivos extrafiscais através dos instrumentos tributários, concretizem-se estes em tributação (tributos ou impostos extrafiscais) ou em “distribuição” (benefícios tributários ou fiscais), não se coaduna com a ideia de proporcionalidade subjacente à figura tributária das taxas, em que o estado e demais entes públicos exigiriam ou dariam na medida ou proporção que os contribuintes fossem destinatários de uma contraprestação específica daqueles ou os beneficiários realizassem àqueles uma prestação equivalente ao benefício recebido”³⁷³.

Nessa senda, somos em crer que, quer o critério do benefício, quer o critério do custo nunca poderão ser dissociados da taxa que, por estar igualmente vinculada ao princípio da proporcionalidade, nunca poderá, por isso, admitir um valor excessivo – para além do custo ou do benefício – desincentivador do comportamento do contribuinte³⁷⁴.

3. A exigência de aprovação de regulamento de taxas nas autarquias locais

O artigo 8.º, n.º 1 do RGTAL determina que as taxas locais sejam criadas e disciplinadas por regulamento, cuja aprovação está dependente do órgão deliberativo da autarquia local³⁷⁵. Este preceito não trouxe qualquer novidade tendo em conta que, até à entrada em vigor deste regime, o mesmo já decorria das competências previstas para a assembleia de freguesia e assembleia municipal³⁷⁶.

Inovação trouxe o n.º 2, do aludido artigo do RGTAL, porquanto preconiza que os regulamentos devem conter, obrigatoriamente, determinadas exigências, sob pena de serem

³⁷² Cfr. artigo 4.º, n.º 2, e artigo 6.º, n.º 2, ambos do RGTAL..

³⁷³ Cfr. NABAIS, José Casalta, *Tributos com fins ambientais*, Vol. III, in *Por um Estado Fiscal Suportável – Estudos de Direito Fiscal*, Coimbra, Almedina, 2010, p. 192.

³⁷⁴ Suzana Tavares da SILVA, questiona o efeito útil dos critérios extrafiscais, admitindo que estes sejam usados apenas em casos de agravamento ou desagravamento do valor da taxa. Coisa diferente será, na ótica desta autora, utilizar o elemento desincentivador de comportamentos em serviços a desenvolver pelas autarquias locais em matérias como a proteção do ambiente e o urbanismo que, desde que acarretem utilidades divisíveis, poderão originar o pagamento de uma taxa a qual, sendo baseada no benefício proporcionado ou no custo provocado, bastará para dissuadir o contribuinte de praticar determinado ato ou comportamento, Cfr. SILVA, Suzana Tavares da, *As Taxas e a Coerência do Sistema Tributário*, op. cit., p. 126. Veja-se ainda, sobre o princípio do poluidor-pagador, NABAIS, José Casalta, *Tributos com fins ambientais*, op. cit., pp. 173 a 207.

³⁷⁵ Vide igualmente os artigos 20.º e 24.º do RFALEI. Acresce que, de acordo com o disposto no artigo 112.º, n.º 7 da CRP, os referidos regulamentos deverão indicar expressamente as leis que visam regulamentar.

³⁷⁶ Cfr. Lei n.º 169/99, de 18 de setembro, na redação dada pela Retificação n.º 9/2002, de 05 de março. Atualmente, estas competências dos órgãos deliberativos encontram-se previstas no artigo 9.º, n.º 1, al. d) e artigo 25.º, n.º 1, al. b), da Lei n.º 75/2013, de 12 de setembro, na redação dada pela Lei n.º 24-A/2022, de 23 de Dezembro (Regime jurídico das autarquias locais).

declarados nulos. Este artigo configura uma verdadeira limitação ao poder de criação de taxas, pois que, para o desenvolvimento de tal prerrogativa, as autarquias locais serão obrigadas a expor de forma clara os seguintes intentos: a base de incidência objetiva e subjetiva; o valor ou a fórmula de cálculo do valor das taxas a cobrar; a fundamentação económico-financeira relativa ao valor das taxas; as isenções e a sua fundamentação; o modo de pagamento e outras formas de extinção da prestação tributária admitidas; e bem assim, a admissibilidade do pagamento em prestações³⁷⁷.

Também em matéria de atualização e alteração dos valores das taxas locais, este regime veio estabelecer limites e trazer outra inovação. Decorre do n.º 1, do artigo 9.º que estando em causa a mera atualização do valor das taxas por referência à taxa de inflação, esta pode ser concretizada através dos orçamentos anuais das autarquias locais. Ao passo que, de acordo com o disposto no n.º 2, do aludido artigo, tratando-se de uma alteração – e não já de mera atualização – ao valor/ da taxa, a mesma deverá ser promovida pelas autarquias locais através da alteração ao regulamento de criação da respetiva taxa, devendo esta ser devidamente suportada pela fundamentação económico-financeira subjacente ao novo valor.

O encaixe deste artigo no RGTAL mostra-se muito pertinente uma vez que, tratando-se de tributos que pressupõem um nexo de sinalagmaticidade entre a prestação e a contraprestação correspondente, estão os mesmos sujeitos a constantes flutuações do seu valor (não só por conta do conhecido fenómeno da inflação, como também pela oscilação do valor real dos custos inerentes às prestações) o que implicará, necessariamente, um desagravamento gradual da carga tributária para os contribuintes e uma diminuição gradual da arrecadação de receitas pelas autarquias locais. Tendo em conta que, regra geral, as taxas locais pressupõem valores e custos médios, torna-se imperioso que a sua quantificação e fundamentação sejam sujeitas a uma revisão periódica, apesar de tal não ter sido previsto na edição do RGTAL³⁷⁸.

A atualização de taxas trata-se de uma mera faculdade das autarquias locais que, apesar de atualmente se encontrar expressamente consagrada no RGTAL, também chegou a resultar das competências previstas para as assembleias municipais ou de freguesia (designadamente, através da aprovação dos orçamentos, fosse através da aprovação de taxas, que se encontravam fixadas na Lei n.º 169/99, de 18 de setembro³⁷⁹.

³⁷⁷ Cfr. alíneas a) a f), do n.º 2, do artigo 8.º do RGTAL.

³⁷⁸ Cfr. assinalado em tom de crítica por VASQUES, Sérgio, *Regime das Taxas Locais (...)*, op. cit., pp.152 a 157.

³⁷⁹ Cfr. artigo 17.º, n.º 2, alíneas a) e d) e artigo 53.º, n.º 2, alíneas b) e e), da Lei n.º 169/99, de 18 de setembro, até à redação dada pela n.º 1/2011, de 30 de novembro. Diga-se, aliás, que as aludidas normas vieram a ser revogadas pela alínea d), do n.º 1, do artigo 3.º da Lei n.º 75/2013, de 12 de setembro (atual Lei das Finanças Locais). E porque o RGTAL não exclui tal hipótese, Sérgio VASQUES defende que esta atualização pode ainda ocorrer por meio da edição e aprovação anual de novos regulamentos que contenham os valores das taxas já atualizados, cfr. VASQUES, Sérgio, *Regime das Taxas Locais (...)*, op. cit. p. 153.

Contrariamente à atualização, a alteração de valores das taxas produz uma modificação real da carga tributária imposta ao contribuinte e, por isso mesmo, deverá ser sempre sujeita ao teste da equivalência, o qual terá de ser validado nos regulamentos municipais através da fundamentação económico-financeira. Esta exigência, para além de permitir aos contribuintes e, subsequentemente, aos Tribunais fazerem um maior controlo da quantificação das taxas cobradas, poderá ter também expressão no comportamento das Autarquias Locais que, perante a imposição de fundamentação económica de tais alterações, se coibirão de aumentar excessivamente as taxas.

O ditado popular “cada cabeça sua sentença” é uma velha máxima que, figuradamente, representa o estado das coisas em matéria de taxas locais, visto que, cada autarquia local, permitindo-se criar taxas a seu bel-prazer (não raras vezes, em desobediência dos requisitos de forma e de fundo fundamentais), origina situações de degradação desta figura em contribuições ou impostos, ou até situações de quantificação excessiva que, com o decurso do tempo, levaram a uma deterioração gradual da relação de confiança estabelecida entre os contribuintes e os entes locais e, conseqüentemente, a inúmeras demandas judiciais.

Isto tudo encontra justificação na conjugação da necessidade premente de obtenção de receitas e da inexistência de quaisquer limites ao exercício do poder tributário das autarquias locais, mormente em matéria de taxas que, por esse motivo, eram criadas desmesuradamente em regulamentos municipais deficientes ou cuja legalidade e constitucionalidade se mostrava, na maioria das vezes, questionável. Como se disse, vários foram os problemas gerados por esta indisciplina, que iam desde a cobrança de taxas sem a existência de qualquer contraprestação da autarquia local (inexistência de nexó sinalagmático), até à desproporcionalidade da contraprestação propiciada e o montante da taxa cobrado e, grosso modo, até mesmo à falta de fundamentação das referidas taxas.

Assim, tendo em vista o término desta desordem e a obtenção de uma maior homogeneidade em matéria de taxas locais, o legislador veio, através dos requisitos formais e de fundo previstos neste novo regime, impor novos limites e obrigações ao poder tributário das autarquias locais. Com efeito, os artigos 8.º e 9.º patenteiam, seguramente, umas das disposições mais importantes deste diploma porquanto tencionavam pôr termo à desordem que, até então, se vinha a verificar em matéria de criação e conformação de taxas locais.

Dentro do leque de requisitos obrigatórios previstos no n.º 2, do artigo 8.º do RGTAL, cumpre fazer especial alusão à novação trazida pela al. c), da qual decorre a obrigatoriedade de

fazer constar expressamente a fundamentação económico-financeira do montante de cada uma das taxas constantes no regulamento municipal. Esta exigência obriga as autarquias locais a justificarem o custo ou o valor cobrado por cada uma das taxas de acordo com o princípio estruturante da equivalência, seja com recurso ao critério do custo, seja com recurso ao critério do benefício.

Regra geral, as autarquias locais socorrem-se da equivalência do custo para apurar e fundamentar o valor das taxas, tendo em conta que tal apuramento por via da equivalência do benefício se revela uma tarefa manifestamente mais difícil e falível por implicar a comparação com o valor das prestações – quando existam – concretizados por operadores privados, o que poderá conduzir, as mais das vezes, à recondução do valor da prestação não ao seu valor do mercado, mas sim “à riqueza que o contribuinte dela possa indirectamente extrair”³⁸⁰.

Esta exigência veio obrigar as autarquias locais a uma revisão profunda das suas taxas e, em algumas situações, até mesmo à sua abolição, fomentando, assim, uma racionalização do número de taxas até então existentes, até porque muitas delas representavam bagatelas ou até já teriam caído em desuso.³⁸¹ Como se sabe, este trabalho trouxe inúmeras dificuldades para as autarquias, principalmente para os municípios de menor dimensão ou para as freguesias, razão pela qual foi previsto um período para esta adaptação, o qual foi prorrogado até 30 de abril de 2010.

Aliás, Sérgio VASQUES apesar de reconhecer a importância desta exigência para defesa dos direitos dos contribuintes, não deixa de lhe apontar uma crítica por entender que o legislador lhe devia ter dedicado muito mais do que uma breve alínea, designadamente para fixação de algumas regras elementares a que devesse obedecer tal fundamentação, por forma a amparar as autarquias no desenvolvimento desta tarefa, sob pena de, mais uma vez, se estar a abrir “a porta a disparidades de método na quantificação das taxas locais”³⁸².

Sem conceder, para que os contribuintes possam conhecer todas as taxas locais existentes nas autarquias, bem assim como todos os elementos essenciais que as materializam, preceitua o artigo 13.º do RGTAL que devem os respetivos regulamentos municipais ser disponibilizados tanto em papel – em local visível nos edifícios das sedes e assembleias –, como na sua página eletrónica.

³⁸⁰ Cfr. VASQUES, Sérgio, *Regime das Taxas Locais (...)*, op. cit., p. 143.

³⁸¹ Cfr. VASQUES, Sérgio, *Regime das Taxas Locais (...)*, op. cit., pp. 42 e 43.

³⁸² *Ibidem*, p. 141.

3.1. O problema da heterogeneidade das taxas criadas pelas autarquias locais

Ninguém coloca em causa o contributo fundamental que o RGTL, diante do “volte-face” de um quase vazio legislativo, representou para o ordenamento jurídico nacional, uma vez que foi a partir deste diploma que se consagraram as regras formais e substantivas mínimas que têm como intento a demarcação dos limites na criação e conformação das taxas locais. Sucede que, apesar de se encontrar em vigor há mais de quinze anos, até à presente data, este diploma não sofreu quaisquer alterações que, com vista ao seu aperfeiçoamento, se possam ter como relevantes, designadamente para o suprimento dos inúmeros vícios ou ambiguidades que se têm identificado.

3.1.1. O regulamento modelo como solução?

Chegados aqui, parece-nos que este regime geral terá ficado um pouco aquém daquilo que era expectável, tendo em conta que, diante do grande esforço de adaptação que as autarquias locais empenharam para concretizar as novas imposições decorrentes do mesmo, também se esperava que o legislador tivesse concedido outros préstimos (uniformidade e detalhe) nesse diploma legal, para que estas entidades concretizassem esta tarefa com sucesso.

Acompanhando tal raciocínio, Sérgio VASQUES chegou a insinuar que a melhor solução teria sido a adoção de um “regulamento-padrão”, a constar em anexo ao próprio RGTL, porque auxiliaria as autarquias locais – pelo menos para a elaboração dos primeiros regulamentos – e permitiria a sistematização uniformizada e, por sua vez, a comparação dos regulamentos das várias autarquias locais, beneficiando não só os contribuintes, que poderão escolher onde pretendem adquirir/usufruir da prestação, como também estas entidades que, a final, economizariam recursos fossem eles humanos, técnicos e/ou financeiros na elaboração desta tarefa³⁸³.

Apesar da oportunidade lançada com a inclusão do RGTL no ordenamento jurídico, o legislador, ignorando-a, deixou a tarefa de criação das taxas sujeita à discricionariedade das autarquias locais, mantendo-se tal poder praticamente intocável. Com efeito, apesar da – suposta – regulação desta figura tributária, poucas foram as mudanças que se fizeram sentir. Até porque, na atualidade, permanecem nos regulamentos municipais os catálogos de prestações tributárias

³⁸³ *Ibidem*, pp. 60 e 61.

exemplificativas, bem como diversas cláusulas abertas, que continuam a perpetuar a infundada e ilimitada multiplicação de taxas³⁸⁴.

Uma das melhorias que poderia ter sido introduzida pelo regulamento-padrão seria, sem dúvida, a integração da técnica da relação jurídica tributária, ao invés da tradicional técnica pautal. A primeira técnica é frequentemente utilizada nos impostos e pressupõem a transposição para a tarefa legislativa da teoria da relação jurídico tributária, *i.é.*, o diploma deverá fixar primeiramente as incidências objetivas e subjetivas e só depois as suas isenções, a que se seguem, designadamente, o facto gerador, a forma de determinação da matéria tributável e respetivas taxas, as obrigações acessórias e as garantias da obrigação tributária³⁸⁵. Já a segunda técnica, que já era utilizada pelos municípios (e assim permaneceu mesmo depois da entrada em vigor do RGTA), pressupõe a utilização de uma tabela na qual se enumeram as diferentes taxas locais existentes o que acaba por dificultar a identificação dos vários elementos essenciais desta figura³⁸⁶.

Mas mesmo que se entendesse manter a técnica legislativa pautal, o legislador, ainda assim, poderia ter apresentado um catálogo mais fechado de prestações tributárias suscetíveis de pagamento de taxas, de maneira a limitar a usual e já conhecida fragmentação das taxas locais.

Em suma, a introdução de um regulamento-padrão, não obstante permitisse fornecer uma matriz única e comum às autarquias locais na criação destes documentos, que facilitaria, por um lado, a sua aplicação pelas autarquias locais e, por outro lado, a sua interpretação pelos particulares, parece-nos que não seria solução para o problema com que sempre nos deparámos e, ainda nos dias de hoje, continuamos a deparar: a criação e cobrança de contribuições e impostos, camuflados pela nomenclatura de taxa.

Entendemos que uma das soluções que poderiam ser viáveis para travar esta que tem sido a prática comum das autarquias locais seria a densificação e clarificação das normas do atual RGTA, bem assim como a criação de um regime geral para as contribuições. Pelo menos esta última, permitiria, de uma vez por todas, diferenciar os tributos existentes, prevalecendo, desta feita, a visão trenária dos tributos sobre a – já ultrapassada – visão dicotómica.

³⁸⁴ *Ibidem*, pp. 48 a 51.

³⁸⁵ *Ibidem*, p. 48.

³⁸⁶ *Ibidem*, p. 48.

PARTE III

ANÁLISE TÓPICA DE DESAFIOS COLOCADOS NO CONTEXTO DA TAXA MUNICIPAL TURÍSTICA

1. Breve enquadramento da tributação no âmbito do turismo

1.1. Uma perspetiva histórica

Na atualidade, o setor do turismo é um dos grandes impulsionadores do desenvolvimento da economia portuguesa que, apesar do forte travão sofrido nos anos de 2020 e 2021, por força do flagelo mundial provocado pelo vírus SARS-COV2, desde há largos anos que vem revelando uma evolução crescente³⁸⁷. Na senda dessa tendência, alguns dos nossos municípios encararam a expressiva procura turística como uma possível fonte de obtenção de receitas municipais tendo, assim, criado as hodiernas *taxas municipais turísticas*.

³⁸⁷ De acordo com o Instituto Nacional de Estatística, estima-se que o número de chegadas de turistas (não residentes) a Portugal tenha atingido, em 2020, os 6,5 milhões – representando uma diminuição de 73,7 % face a 2019 –, e em 2021, os 9,6 milhões – representando assim um acréscimo de 48,4 % face a 2020 (mas, apenas, 39 % do valor obtido em 2019), Cfr. *Estatísticas do Turismo 2020* [Em linha], Edição 2021, Lisboa, Instituto Nacional de Estatística, 2021. [consulta em 18/11/2022], disponível em https://www.sgeconomia.gov.pt/ficheiros-externos-sg/noticias-2021/ine-eturismo_20201.aspx. ISBN 978-989-25-0569-5 e *Estatísticas do Turismo 2021* [Em linha], Edição 2022, Lisboa, Instituto Nacional de Estatística, 2022. [consulta em 18/11/2022], disponível em <https://www.sgeconomia.gov.pt/noticias/ine-estatisticas-do-turismo-2021-span-classno-novospan.aspx>. ISBN 978-989-25-0606-7

Pese embora estas taxas sejam uma das últimas inovações mais polémicas em matéria de tributos locais, a tributação deste setor já não é novidade em Portugal, uma vez que a mesma já se havia manifestado entre nós no ano de 1921.

A crise económica e financeira que se fazia sentir em Portugal na transição do século XIX para o século XX, foi o ímpeto necessário para que se passasse a encarar o setor do turismo (até então pouco explorado) como uma importante fonte de receitas, capaz de ultrapassar os problemas que o país enfrentava com as contas públicas³⁸⁸.

Nessa fase, uma das iniciativas do Estado para promover o desenvolvimento deste setor foi a delimitação e classificação do espaço turístico a nível regional, a qual foi conseguida com a aprovação da Lei n.º 1152, de 23 de abril de 1921, que criou as estâncias turísticas e as Comissões de Iniciativa e Turismo para desenvolvimento e promoção das estâncias hidrológicas e climatéricas³⁸⁹.

Foi com vista ao financiamento das atividades destes órgãos regionais que foram criadas a *taxa percentual adicional à contribuição industrial* – devida por entidades que explorassem as concessões de águas mineromedicinais ou nelas exercessem comércio ou indústria –, a *taxa percentual adicional à contribuição predial* – devida pelos proprietários da localidade – e a taxa de turismo – devida pelos visitantes³⁹⁰.

Concentrando-nos na primitiva *Taxa Especial de Turismo* cumpre dar nota de que a mesma era devida por todos os visitantes que pernoitassem em casas alugadas ou em hotéis, sendo a sua cobrança realizada pelos proprietários ou pelos hoteleiros. Deduzida que fosse a percentagem devida ao Conselho de Turismo e ao Instituto de Hidrologia, a receita arrecadada com esta taxa destinava-se, exclusivamente, aos melhoramentos locais previstos na sobredita Lei: execução de obras de interesse geral e realização de iniciativas tendentes ao aumento da frequência das estâncias e ao fomento da indústria do turismo³⁹¹.

³⁸⁸ A contextualização e evolução histórica do setor do turismo em Portugal, pode ser acompanhada no artigo redigido por CUNHA, Licínio, *Desenvolvimento do Turismo em Portugal: Os Primórdios*, in Fluxos & Riscos: Revista de Estudos Sociais, Vol. I, n.º 1, 2010, pp. 127 a 149, disponível em <https://revistas.ulisofona.pt/index.php/fluxoseriscos/article/view/2516> [02/02/2023].

³⁸⁹ A Lei n.º 1:152, de 23 de abril de 1921, criou as comissões de iniciativas em todas as estâncias hidrológicas e climatéricas e dispõe sobre a sua composição, competências e gestão financeira. Estes órgãos regionais visavam promover o desenvolvimento das referidas estâncias, "(...) de forma a proporcionar aos seus frequentadores um meio confortável, higiénico e agradável, quer executando obras de interesse geral, quer realizando iniciativas tendentes a aumentar a sua frequência e a fomentar a indústria do turismo".

Posteriormente, veio o Decreto n.º 8:174, de 14 de março de 1923, classificou as estâncias turísticas nas seguintes modalidades: de praias, climatéricas, de altitude, de repouso e de turismo *strictu sensu* e delimitou a existência de cada uma delas nas várias localidades do país. Nas palavras de Licínio CUNHA, a origem destas comissões "(...) foi o mais significativo processo de descentralização e de autonomização em relação ao poder central levado a efeito em toda a história do turismo (...)", Cfr. CUNHA, Licínio, *Desenvolvimento do Turismo em Portugal (...)*, op. cit. pp. 127 a 149.

³⁹⁰ Cfr. artigo 5.º, n.º 1, da Lei n.º 1:152, de 23 de abril de 1921.

³⁹¹ Cfr. artigo 1.º e artigo 5.º, n.ºs 1 e 4, da Lei n.º 1:152, de 23 de abril de 1921.

Dessarte, era às Comissões de Iniciativa que competia, por intermédio da Repartição de Turismo, submeter à aprovação do Governo a respetiva proposta da taxa de turismo. Ou seja, estes órgãos administrativos regionais tinham ampla liberdade para determinar os elementos objetivos, os elementos subjetivos e as (eventuais) isenções parciais ou totais desta taxa,³⁹² e ainda para fixar o montante devido a esse título³⁹³.

Os poderes conferidos a estas comissões permitiu-lhes ter completa autonomia relativamente ao poder central, o que motivou a sua rápida proliferação (uma vez que no ano de 1936 já se haviam estabelecido 83 comissões), mesmo em localidades que não satisfaziam os pressupostos legais obrigatórios. Em consequência desta expansão, vários foram os conflitos que surgiram nas relações estabelecidas entre as comissões de iniciativa, a administração central e as autarquias locais, designadamente pelas primeiras, não raras vezes, extravasando os limites dos seus “territórios turísticos” e das competências que lhe haviam sido conferidas, terem intervenção no campo de atuação destas últimas³⁹⁴.

Assim, não obstante a importância que estas comissões representaram no desenvolvimento do turismo, a sua sobreposição aos outros órgãos administrativos originou, num primeiro momento, a decisão de limitar a sua autonomia tributária, uma vez que, de acordo com o preceituado no Decreto-Lei n.º 15:465, de 14 de maio de 1928, o seu financiamento ficou dependente das receitas transferidas diretamente pelo Governo³⁹⁵. Posteriormente, com a entrada em vigor do Decreto-Lei n.º 17:605, de 14 de novembro de 1929, foi igualmente limitada a sua

³⁹² De acordo com o n.º 2, do artigo 5.º da Lei n.º 1:152, as Comissões podiam optar por tributar o “(...) indivíduo ou indivíduos e [ou] por dia de permanência ou independentemente do tempo de permanência (...)”, não se encontrando incluídos no âmbito da tributação os “(...) indigentes e praças do pré (...)”. Por sua vez, as isenções podiam decorrer, designadamente, de “(...) atenuantes motivadas quer pela idade, quer pelo número de pessoas de uma mesma família (...)”; ou ainda para as “(...) pessoas que pelos seus trabalhos ou profissões participam no desenvolvimento das estâncias”.

³⁹³ Nos termos do mencionado artigo, o montante desta taxa podia “(...) ser baseada na natureza e preço do aluguer dos locais ocupados”.

³⁹⁴ Sobre a ambiguidade das relações estabelecidas entre os diferentes organismos, Zeferino Sarmiento ressaltou que, na maioria das vezes, o papel de atuação das comissões de iniciativa se limitava a tarefas de melhoramento do espaço local, ou seja em substituição das autarquias locais. Também Carlos Manitto Torres descreveu a sobreposição de tarefas destes organismos quando referiu que “canalizar águas, prover aos esgotos, iluminar, montar a limpeza pública, organizar a vida local, etc. tudo isto e muito mais é ‘fazer turismo’, ou concorrer para ele, se se está num país desequipado como o nosso. Simplesmente há aqui um equívoco: isso não cabe às Comissões de Iniciativa, mas aos organismos municipais”, *apud* VIDAL, Frédéric, *O “mundo do turismo” em Portugal: atores, políticas e territórios (anos 1900 – anos 1930)*, in Turismo: História, Património E Ideologia: Diálogos E Memórias, Cascais, Câmara Municipal de Cascais e Universidade Nova de Lisboa, 2020, pp. 199 a 211, disponível em https://research.unl.pt/ws/portafiles/portal/26603954/Turismo_hist_ria_patrim_nio_e_ideologia.pdf [02/02/2023].

³⁹⁵ De acordo com o artigo 32.º do Decreto-Lei n.º 15:465, de 14 de maio de 1928, “Não será permitido para serviços e melhoramentos locais não reservados à acção do Estado o lançamento ou a cobrança de taxas ou impostos por entidades que não sejam os corpos administrativos, as juntas autónomas ou empresas concessionárias que estejam gozando desse direito nos termos da lei. Cessam todas as atribuições de tal natureza que estejam sendo exercidas por quaisquer outras entidades, podendo o Governo entregar às comissões locais de turismo ou autorizar os corpos administrativos a entregar-lhes as receitas que continuem a arrecadar para aquele fim”.

Estima-se que nesse período as comissões de iniciativa tenham arrecadado receitas no montante global de 4.200 contos, valor esse que por se considerar relevante, era demonstrativo da importância deste setor para o financiamento das suas atividades de promoção e desenvolvimento e não, como o foi, na maioria das vezes, para a realização de obras e melhoramentos da exclusiva competência das autarquias locais, Cfr. MACHADO, Virgílio, *Os sinais geo-turísticos na organização e promoção dos serviços e destinos turísticos: O caso Algarve*, Algarve: Universidade do Algarve, 2004, p. 44, Dissertação de Mestrado, disponível em <https://sapientia.ualg.pt/bitstream/10400.1/1788/1/Tese%20mestrado%20Virg%C3%9Dlio%20Machado.pdf> [02/02/2023]

autonomia orçamental, atentas as competências que foram atribuídas nessa matéria à Comissão Nacional de Turismo³⁹⁶.

Mas foi o Código Administrativo aprovado em 1936, que veio por termo à figura das Comissões de Iniciativa e Turismo e, em substituição destas, criou as Comissões Municipais e as Juntas de Turismo, afetas à administração municipal³⁹⁷. Pese embora não tivessem o poder de criar tributos, as câmaras municipais onde existissem zonas de turismo tinham a faculdade de cobrar o denominado *imposto de turismo*, que se encontrava elencado no conjunto de impostos municipais previstos no Código Municipal³⁹⁸.

Segundo os artigos 609.º e 610.º daquele Código, o aludido imposto podia recair sobre uma percentagem (nunca superior a 3%) dos rendimentos sujeitos às contribuições predial e industrial, das rendas de casas arrendadas por um período inferior a seis meses, das rendas determinadas por avaliação, nas situações de casas cedidas gratuitamente e da importância total paga em “(...) hotéis, pensões, hospedarias, casas de hóspedes, restaurantes, sanatórios e casas de repouso, quando a diária seja [fosse] superior a 10 \$”³⁹⁹.

Para além da incidência objetiva e subjetiva do imposto de turismo, o Código Administrativo também previa algumas isenções parciais, designadamente a redução do imposto para os hóspedes que permanecessem ininterruptamente nos sobreditos estabelecimentos por mais de trinta dias ou para as famílias que fossem compostas por quatro ou mais pessoas.

Em 1956, atenta a necessidade de criar órgãos de turismo com jurisdição supramunicipal, foi aprovada a Lei de Bases do Turismo⁴⁰⁰, da qual surgiram as denominadas *Regiões de Turismo* – concebidas “(...) quando duas ou mais zonas de turismo, pertencentes ao mesmo ou a diversos concelhos, deva[esse]m considerar-se complementares para efeitos da

³⁹⁶ Cfr. artigo 6.º, n.º 2, do Decreto-Lei n.º 17:605, de 14 de novembro de 1929. Competia igualmente ao Conselho Nacional de Turismo deliberar “Sobre unificação de taxas de turismo, propondo ao Governo as medidas necessárias para a sua efetivação” e, no uso das atribuições administrativas “Verificar se as taxas de turismo, legalmente estabelecidas, são cobradas e se lhes é dado o destino competente” (Cfr. artigo 5.º, n.º 10 e artigo 7.º, n.º 3).

³⁹⁷ O código administrativo de 1936 foi aprovado pelo Decreto-lei n.º 27:424, de 31 de dezembro de 1936 e passou a prever, no seu artigo 101.º, as zonas de turismo que eram formadas pelos concelhos em que existissem “(...) praias, estâncias hidrológicas ou climáticas, de altitude, de repouso ou de recreio, ou monumentos e lugares de nomeada (...)”. Para maiores desenvolvimentos da temática, *vide* os artigos 101.º a 116.º, do referido Código.

³⁹⁸ Cfr. artigo 600.º, n.º 6, do referido Decreto. Sobre a limitação do poder tributário nas zonas turísticas, *vide* o artigo 112.º, n.º 5, do referido Decreto, que vedava às juntas de turismo a possibilidade de “Lançar impostos ou taxas, devendo limitar-se a arrecadar o produto dos instituídos por lei”, pese embora, o seu artigo 655.º, acautelasse que os referidos organismos “(...) gozam de autonomia financeira adentro do município”, e dispõem do imposto de turismo como receita própria.

³⁹⁹ Para além destas situações, estavam ainda sujeitos a tributação do imposto de turismo “3.º As despesas feitas nos estabelecimentos a que se refere o número anterior, cuja liquidação se não faça por diária” e “4.º Os estabelecimentos onde se vendam bebidas ao público, e as pastelarias, confeitarias, casas de chá, cafés e leitarias pagarão de imposto de turismo a taxa anual fixa que fôr arbitrada pela câmara, entre 100\$ e 500\$”, Cfr. artigo 610.º.

⁴⁰⁰ A referida Lei foi regulamentada pelo Decreto n.º 41035, de 20 de março de 1957.

exploração ou valorização dos seus recursos de interesse turístico” – e o *Fundo de Turismo* – com vista a assegurar o fomento do turismo no país⁴⁰¹.

A administração destas regiões de turismo cabia às comissões regionais de turismo, que, juntamente com as comissões municipais de turismo e juntas de turismo, passaram a integrar o conjunto de órgãos locais da Administração, com competência em matéria de turismo. À semelhança destes últimos, também as comissões regionais de turismo gozavam de autonomia administrativa e financeira e, consequentemente, dispunham de receitas próprias como seja o já abordado imposto de turismo⁴⁰².

O processo de regionalização turística sofreu algumas entropias⁴⁰³ e, em consequência disso, a primeira Região de Turismo apenas veio a ser concebida no ano de 1970, na área territorial do Algarve⁴⁰⁴. Este estado de letargia mudou drasticamente logo após a Revolução do 25 de abril de 1974 e da aprovação da Constituição de 1976, tendo em conta que, abolidos que foram alguns dos valores e princípios inerentes ao Estado Novo, se passou a dar primazia ao princípio da descentralização administrativa que se refletiu no reforço dos poderes atribuídos às autarquias locais⁴⁰⁵.

Nessa senda, surgiu a primeira Lei de Finanças Locais, aprovada pela Lei n.º 1/79, de 2 de janeiro, na qual se previa serem “(...) nulas as deliberações de qualquer órgão das autarquias locais que criem ou lancem impostos e também aquelas que criem ou lancem taxas, derramas ou mais-valias não previstas por lei”⁴⁰⁶. Sem prejuízo disso, ao abrigo dos poderes que lhe foram conferidos pela referida Lei⁴⁰⁷, sempre podiam os órgãos autárquicos dispor de receitas próprias e arrecadar as receitas que lhe fossem destinadas (total ou parcialmente) por lei como, por exemplo, o imposto de turismo⁴⁰⁸.

⁴⁰¹ Cfr. Base IX e Base XVI da Lei n.º 2:082, de 29 de maio de 1956.

⁴⁰² Nesse sentido *vide* as bases VI a XV da Lei n.º 2:082, de 29 de maio de 1956 e artigos 4.º e 9.º, n.º 1, do Decreto n.º 41035, de 20 de março de 1957. Uma das particularidades das regiões de turismo era que, nas zonas turísticas onde as mesmas fossem criadas, seriam extintas as juntas de turismo ou as comissões municipais de turismo até ali existentes (Cfr. n.º 1, da Base IX, da Lei n.º 2:082, de 29 de maio de 1956 e artigo 3.º do Decreto n.º 41035, de 20 de março de 1957).

⁴⁰³ A falta de impulso na regionalização turística em muito se ficou a dever à realidade vivenciada à época, que se encontrava muito marcada pelos valores e pelas limitações financeiras do Estado Novo, condições que se vieram a agravar com a guerra colonial, a partir de 1961, Cfr. MACHADO, Virgílio, *Os sinais geo-turísticos na organização e promoção (...) op. cit.*, pp. 51 a 56.

⁴⁰⁴ A Região de Turismo do Algarve foi criada com a aprovação do Decreto-Lei n.º 114/70, de 18 de março de 1970 e era constituída pela área territorial de todos os concelhos pertencentes ao distrito de Faro. Em consequência da criação desta região de turismo foram extintas todas as juntas de turismo e comissões municipais de turismo existentes e os bens que lhe estavam afetos, reverteram a favor da comissão regional de turismo do Algarve (Cfr. artigo 20.º). De acordo com o estatuido nos artigos 21.º e 22.º do referido Decreto-Lei, era obrigatório o lançamento e cobrança do imposto de turismo (pela taxa máxima admita por lei) por todos as câmaras municipais pertencentes àquela região, devendo a receita proveniente deste imposto ser entregue à Comissão Regional até ao dia 10 do mês seguinte ao do seu recebimento.

⁴⁰⁵ Cfr. artigos 6.º e 239.º, ambos da Constituição da República Portuguesa, na redação dada pelo Decreto de 10 de abril de 1976. Para maiores desenvolvimentos sobre a temática, *vide* CANDIDO DE OLIVEIRA, António, *Direito das Autarquias Locais*, op. cit., pp. 197 – 220.

⁴⁰⁶ Cfr. artigo 1.º, n.º 4, da Lei n.º 1/79, de 2 de janeiro.

⁴⁰⁷ Cfr. artigo 1.º, n.º 3, da Lei n.º 1/79, de 2 de janeiro.

⁴⁰⁸ Cfr. artigos 3.º e 5.º, da Lei n.º 1/79, de 2 de janeiro. Diga-se ainda que ao abrigo do artigo 28.º, da Lei 21-A/79, de 25 de junho, que aprovou o Orçamento Geral do Estado para 1979, foi “(...) conferida autorização ao Governo para reestabelecer o imposto de turismo que vigorava em 1978 e que, nos termos da alínea a) do artigo 5.º da Lei 1/79, constitui receita dos municípios.”

Sobre o referido imposto, estabeleceu o artigo 5.º, da Lei n.º 43/79, de 7 de setembro, que o mesmo apenas poderia ser cobrado nos concelhos onde funcionassem órgãos locais de turismo e naqueles que fizessem parte de regiões de turismo, cuja taxa seria de 3% do montante total das “contas pagas” em diversos estabelecimentos e serviços de natureza turística⁴⁰⁹. A troca desta receita, a sobredita lei impunha que os municípios assumissem os encargos existentes com a manutenção e com o funcionamento dos órgãos regionais e locais de turismo (com pelo menos 50% do produto do imposto de turismo arrecadado), até que estivesse definido o já conjecturado regime de regionalização turística⁴¹⁰.

Pese embora este imposto se encontrasse disciplinado pela Lei n.º 43/79, de 7 de setembro e pelo Decreto-Lei n.º 502-D/79, de 22 de dezembro, esta combinação suscitou alguns problemas relacionados com o âmbito de incidência e com a sua cobrança. Por esse motivo, com vista à clarificação de todas as questões que foram sendo suscitadas, foi aprovado e publicado o Decreto-lei n.º 279/80, de 14 de agosto, que estabelecia o regime legal de cobrança do imposto de turismo.

Decorria do aludido diploma, que o imposto de turismo seria devido pelos serviços prestados em estabelecimentos hoteleiros e similares, em parques de campismo e outros meios complementares de alojamento, por organizações de fins lucrativos relativamente a circuitos turísticos, excursões e outras viagens turísticas e pelo aluguer de veículos automóveis e de aeronaves e de embarcações para recreio⁴¹¹. O que significa que, a partir da aprovação deste decreto-lei, se excluiu a tributação municipal dos serviços prestados por restaurantes e similares da hotelaria e por equipamentos desportivos e de animação classificáveis como turísticos⁴¹². Além

⁴⁰⁹ A título meramente elucidativo, cumpre fazer alusão aos estabelecimentos tipificados no n.º 3, do artigo 5.º, da Lei n.º 43/79, de 7 de setembro: “a) Estabelecimentos classificados como hoteleiros, incluindo aldeamentos e apartamentos turísticos, e aqueles que revestem qualquer das modalidades do alojamento complementar; b) Restaurantes e similares da hotelaria, independentemente da entidade competente para o seu licenciamento; c) Equipamentos desportivos e de animação classificáveis como turísticos nos termos a definir em regulamento; d) Agências de viagens, relativamente a excursões e circuitos turísticos, nos termos a definir em regulamento; e) Quaisquer outros estabelecimentos, por serviços classificáveis como turísticos, nos termos a definir em regulamento.”

⁴¹⁰ Cfr. artigo 5.º, n.ºs 1 e 2, da Lei n.º 1/79, de 2 de janeiro. Pouco tempo depois e para complementar o disposto na Lei n.º 1/79, de 2 de janeiro, relativamente ao imposto do turismo, o Governo aprovou o Decreto-Lei n.º 502-D/79, de 22 de dezembro, que regulamentava a matéria respeitante à liquidação e entrega do mesmo. Este último, determinava, designadamente, que a liquidação e cobrança deste imposto devia ser efetuada pelo prestador dos serviços (considerado fiel depositário) que, posteriormente, tinha que o entregar na tesouraria da Fazenda Pública, até ao dia 15 do mês seguinte ao da cobrança (Cfr. artigo 2.º, alínea a) e artigo 4.º). Quanto tal não sucedesse, *i.é.*, quando se verificasse existir falta, total ou parcial, da liquidação do imposto pelos prestadores de serviços, o mesmo seria efetuado pela repartição de finanças da área do estabelecimento, sendo apenas estes últimos os organismos compensados pelos encargos da cobrança deste imposto (Cfr. artigo 2.º, alínea b) e artigo 13.º).

⁴¹¹ Cfr. artigo 1.º, alíneas a) a d), do Decreto-Lei 279/80, de 14 de agosto.

⁴¹² Neste diploma também se esclareceu que, no caso dos serviços prestados nos circuitos turísticos, excursões e viagens, o imposto de turismo seria devido sobre o preço dos bilhetes (deduzidos das despesas) e seria cobrado pelo estabelecimento organizador do serviço. Ao passo que, no caso do aluguer de veículos, o imposto seria devido pelo valor do contrato, independentemente do percurso realizado abranger ou não o território português. E ainda que, no caso dos serviços «tudo incluído», o imposto era incorporado no preço dos respetivos serviços, Cfr. artigo 2.º, n.ºs 1 a 3, do Decreto-Lei 279/80, de 14 de agosto.

disso, ficaram isentos deste imposto os serviços não sujeitos aos regimes de preços livres ou de preços declarados⁴¹³.

Com vista à resolução de todos os problemas que foram sendo suscitados, este diploma previu um regime transitório no qual se acautelavam as seguintes situações: as isenções previstas neste diploma retroagiram os seus efeitos a 1 de janeiro de 1979; os estabelecimentos e atividades que até à aprovação deste diploma não eram abrangidos pela cobrança deste imposto, permaneceram excluídos da tributação até à sua aprovação; no caso dos estabelecimentos sujeitos ao pagamento de imposto em regime de taxa fixa, o imposto devido nos anos de 1979 e 1980, era de montante igual ao da última taxa anual paga pelo estabelecimento ou estabelecimentos congéneres; e, por fim, no caso das situações em que o imposto havia sido indevidamente arrecadado ao abrigo do regime legal previsto neste novo diploma, o chefe de repartição de finanças do município de localização do estabelecimento, promovia oficiosamente a sua restituição⁴¹⁴.

Dois anos mais tarde, foi aprovado o já apregoado Regime Jurídico das Regiões de Turismo que, em suma, visava a reestruturação dos órgãos de turismo até então existentes⁴¹⁵. Este novo regime determinava, essencialmente, que as Regiões de Turismo – até então constituídas pela Presidência do Conselho – passavam a configurar pessoas coletivas de direito público dotadas de autonomia administrativa e financeira e cuja competência para a sua criação dependia de requerimento conjunto das câmaras municipais interessadas na sua constituição, dirigido ao membro do Governo com tutela sobre o setor do turismo.

Com efeito, em razão da maior autonomia que acabou por ser concedida aos entes locais nesta matéria, não tardou muito para que, de forma desregrada e sem qualquer uniformidade de critérios, eclodissem regiões de turismo que, no ano de 1986, já eram treze⁴¹⁶.

Não obstante a configuração destes novos órgãos de turismo, os mesmos preservaram algumas das fontes de receita que até então se encontravam previstas para os órgãos locais de turismo que os antecederam. Diante disso, tornou-se imperioso rever o imposto de turismo, o que foi conseguido através da aprovação do *Regulamento do Imposto de Turismo*, previsto no Decreto-Lei n.º 134/83, de 19 de março, cuja entrada em vigor remonta a 1 de janeiro de 1984⁴¹⁷.

⁴¹³ Cfr. artigo 3.º, do Decreto-Lei n.º 279/80, de 14 de agosto e Decreto-Lei n.º 329-A/74, de 10 de Julho, e Decreto-Lei n.º 75-Q/77, de 28 de Fevereiro.

⁴¹⁴ Cfr. artigo 15.º, n.ºs 1 a 4, do Decreto-Lei n.º 279/80, de 14 de agosto.

⁴¹⁵ Aprovado pelo Decreto-Lei n.º 327/82, de 16 de agosto de 1982.

⁴¹⁶ Cfr. MACHADO, Virgílio, *Os sinais geo-turísticos na organização e promoção (...)* op. cit., pp. 54 a 56.

⁴¹⁷ Com a entrada em vigor do Decreto-Lei n.º 134/83, de 19 de março (o qual veio a ser alterado pelo Decreto-Lei n.º 420/83, de 30 de novembro), foi revogado o até então existente Regime Jurídico do Imposto de Turismo, previsto no Decreto-Lei n.º 279/80, de 14 de agosto.

Este Regulamento era constituído por trinta e seis artigos, que se subdividiam nos seguintes capítulos: incidência (I); isenções (II); determinação da matéria coletável (III); taxa (IV); liquidação (V); cobrança (VI); fiscalização (VII); Reclamações e Impugnações (VIII); penalidades (IX); e Disposições diversas (X). Deste diploma sobrevieram importantes alterações, das quais se destacam as concretizadas em matéria de incidência subjetiva (modificação do sujeito passivo do imposto), de isenções e das fases de liquidação e de cobrança deste imposto.

Até à entrada em vigor do referido Regulamento, o imposto de turismo era devido, generalizadamente, pelos contribuintes que desfrutassem de serviços e atividades relacionadas com o turismo, figurando os respetivos prestadores dos serviços como meros fiéis depositários do imposto arrecadado. Sucede que, a partir dali e de forma a aproximá-lo do “(...) sistema estabelecido para o imposto de transacções sobre a prestação de serviços, instituído pelo Decreto-Lei 374-D/79, de 10 de Setembro”⁴¹⁸, o aludido imposto passou a ser devido pelos próprios prestadores dos serviços ou de atividades turísticas, podendo, no entanto, ser refletido no consumidor final, desde que o mesmo fosse aditado ao preço do serviço prestado e constasse na correspondente fatura ou documento equivalente⁴¹⁹.

Em regra, este imposto era devido no exato momento em que o serviço fosse prestado, mas o legislador não descurou outras situações cujos pagamentos podiam ser diferidos do momento da prestação dos serviços: no caso dos pagamentos periódicos ou sucessivos (decorrentes de serviços de prestação continuada) ou no caso do pagamento em prestações, o imposto seria devido no momento em que estas prestações se tornassem exigíveis; já no caso de adiantamentos por conta do respetivo preço ou no caso de pagamento efetuado através do voucher (requisição feita por agências de viagem e turismo), o imposto seria devido no momento do recebimento do adiantamento ou do voucher, consoante o caso⁴²⁰.

O Regulamento previa ainda que nas situações de não entrega do imposto de turismo, dentro do prazo legal para o efeito (em consequência do não apuramento da matéria coletável) ou, mesmo que entregue, se verificasse existirem discrepâncias entre o valor considerado para efeitos da contribuição industrial e o valor tributável que serviu de base à liquidação desse imposto, podia a repartição de finanças competente determinar a matéria coletável – com base nos elementos disponíveis ou com base em informações prestadas pelos serviços de fiscalização – e,

⁴¹⁸ Cfr. preâmbulo do Decreto-Lei n.º 134/83, de 19 de março.

⁴¹⁹ Sobre a sujeição ao imposto de turismo *vide* os artigos 1.º e 6.º, alínea), do Decreto-Lei n.º 279/80, de 14 de agosto, bem assim como o artigo 2.º – que preceitua que “ficam sujeitas ao imposto as pessoas, singulares ou colectivas, nacionais ou estrangeiras, que prestem os serviços referidos no artigo anterior” –, o artigo 11.º, n.º 1, alínea a) – que dispõe que “A competência para a liquidação do imposto pertence aos prestadores de serviços sujeitos ao imposto” – e o artigo 13.º, n.ºs 1 e 2, todos do Decreto-Lei n.º 134/83, de 19 de março.

⁴²⁰ Cfr. artigo 3.º, alíneas a) a d), do Decreto-Lei n.º 134/83, de 19 de março.

subsequentemente, promover a liquidação oficiosa do imposto devido. Podia também haver lugar à intervenção das repartições de finanças, por meio de liquidação adicional, caso estas apurassem que na liquidação efetuada pelos sujeitos passivos existiam erros de facto ou de direito, ou omissões das quais resultasse prejuízo para os municípios ⁴²¹.

Em nosso entendimento, este terá sido o diploma legal mais completo e consonante, até ao hoje, em matéria de tributação do turismo. Não obstante, apesar da sua relevância, o referido Regulamento apenas se encontrou em vigor por um período de exatamente dois anos, visto que acabou por ser revogado assim que entrou em vigor o Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado: a 1 de janeiro de 1986⁴²².

Conforme se verá a seguir, a tributação do turismo reapareceu em Portugal, já não através da figura do imposto – criada pelo Governo, por via de Decreto-Lei autorizado –, mas sim pela figura da taxa local – concebida pelas autarquias locais, por via de regulamento municipal.

As taxas municipais turísticas começaram por ser idealizadas pelo município de Lisboa que, na decorrência do estudo realizado nesta matéria, perspetivou uma taxa de dormida – a suportar pelos turistas que chegassem à cidade – que se estimava originar uma receita de, aproximadamente, dez milhões de euros por ano. Contudo, o à data presidente da câmara, após ponderação, decidiu não remeter esta proposta à aprovação da assembleia municipal, por entender que as potenciais receitas que estas taxas presumivelmente poderiam gerar não compensariam o impacto negativo que, certamente, iriam produzir ⁴²³.

A este município, seguiu-se o de Vila Real de Santo António que, no ano de 2012, chegou mesmo a aprovar o regulamento municipal para a criação da taxa turística no qual se previa, nomeadamente, a cobrança de uma taxa de dormida de um (1) euro aos turistas que pernoitassem em unidades de alojamento do município⁴²⁴. Não obstante a sua aprovação pela Assembleia

⁴²¹ Cfr. artigos 6.º, 7.º, 15.º e 19.º, do Decreto-Lei n.º 134/83, de 19 de março. Tanto a liquidação oficiosa, como a liquidação adicional, só podiam ser promovidas pelas repartições de finanças dentro dos 5 anos civis seguintes àquele em que os serviços tiverem sido prestados (artigo 14.º).

⁴²² Cfr. artigo 2.º, alínea b), do Decreto-Lei n.º 394-B/84, de 26 de dezembro, o qual aprovou o Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado. Para além da revogação através da aludida lei, o Decreto-Lei n.º 134/83, de 19 de março, veio a ser igualmente objeto de revogação através da alínea vv), do artigo 2.º, da Lei n.º 56/2019, de 5 de Agosto, que determinou, de forma expressa, a cessação de vigência de decretos-leis publicados entre os anos de 1981 e 1985.

⁴²³ Cfr. “Hotéis avançam com nova acção para parar taxa turística em Aveiro”, disponível em https://www.oa.pt/cd/Conteudos/Artigos/detalhe_artigo.aspx?sidc=46450&idsc=31624&ida=125196#:~:text=A%20C%C3%A2mara%20de%20Aveiro%20aprovou%20para%202013%20um,pagar%20a%20taxa%20podem%20ser%20alvo%20de%20multas [19/11/2022]

⁴²⁴ Na reunião extraordinária da Câmara Municipal de Vila Real de Santo António, realizada no dia 21/06/2012, esteve nos assuntos em discussão na ordem do dia a aprovação do regulamento para a criação da taxa turística do município – Cfr. minuta da ata da reunião extraordinária da Câmara Municipal de Vila Real de Santo António, realizada no dia 21 de junho de 2012, n.º 14/2012, disponível em https://cms.cm-vrsa.pt/upload_files/client_id_1/website_id_1/Autarquia/Camara_Municipal/Reunioes%20de%20camara/2012/2012-06-21%20-%20Reuniao%20de%20Camara%20Municipal%20-%20Extraordinaria.pdf [19/11/2022]. Posteriormente, na sessão ordinária ocorrida em 29/06/2012, a Assembleia Municipal apreciou e votou o regulamento para criação da taxa turística proposta pela Câmara Municipal, tendo a mesma sido aprovada por maioria (17 votos favoráveis; PSD; 3 votos contra PS e 2 votos contra CDU) – Cfr. ata da reunião ordinária da Assembleia Municipal de Vila Real de Santo António, realizada no dia 29 de junho de 2012, n.º 3/2012, disponível em https://cms.cm-vrsa.pt/upload_files/client_id_1/website_id_1/Autarquia/Assembleia_Municipal/Atas/2012/MINUTAATA3_29%20junho2012.pdf [19/11/2022]

Municipal, o referido Regulamento Municipal nunca chegou a ser posto em prática pela Câmara Municipal até que, no ano de 2016, foi revogada a deliberação que o aprovou e, simultaneamente, foi deliberado autorizar o início de procedimento para elaboração de novo Regulamento Municipal de Taxas Turísticas⁴²⁵.

Pese embora as referidas taxas turísticas tenham começado por ser objeto de estudo pelo município de Lisboa e, seguidamente, de aprovação pelo município de Vila Real de Santo António, foi o município de Aveiro que acabou por ser o pioneiro na sua efetiva implementação.

Corria o ano de 2012 quando este município deliberou aprovar a criação de uma taxa turística, na modalidade da taxa de dormida, cujo valor oscilava entre 0,35 € e 1,00 €, por quarto e por noite, consoante ocorresse num alojamento local, parque de campismo, casas de campo; turismo de habitação; agroturismo ou num estabelecimento hoteleiro; apartamentos turísticos; ou aldeamentos e conjuntos turísticos, respetivamente, com um limite máximo de três noites consecutivas e de trinta noites por ano⁴²⁶. Simultaneamente, aprovou também a criação de uma taxa para os passeios de barcos moliceiros pelos canais urbanos da ria de Aveiro, no montante de 1,00 € por pessoa.

Mas a introdução deste tributo não se mostrou nada pacífica, em particular junto das unidades hoteleiras do concelho e das associações representativas do setor, que defendiam que a referida taxa se tratava de um verdadeiro imposto e, por esse motivo, era “inconstitucional e ilegal”, tanto mais que, pese embora a sua entrada em vigor estivesse prevista para o dia 23 de agosto daquele ano, acabou por ser adiada para o início do ano de 2013, para que fosse possível aos aludidos estabelecimentos ultrapassarem os vários desafios inerentes à sua implementação⁴²⁷.

⁴²⁵ Foi em 19/02/2016 que a Câmara Municipal deliberou, por maioria, revogar a sua deliberação de 21/06/2012 relativa à aprovação do projeto de regulamento da taxa turística municipal e, simultaneamente, autorizou o início do procedimento para elaboração de novo Regulamento Municipal de Taxas Turísticas - Cfr. minuta de ata da reunião extraordinária da Câmara Municipal de Vila Real de Santo António, realizada no dia 19 de fevereiro de 2016, n.º 5/2016, disponível em https://cms.cm-vrsa.pt/upload_files/client_id_1/website_id_1/Autarquia/Camara_Municipal/Reunioes%20de%20camara/2016/Ata%205.pdf [19/11/2022]; Em momento ulterior (29/03/2016), a aludida Câmara Municipal reuniu e deliberou, por maioria, aprovar a proposta apresentada pelo Sr. Presidente da Câmara no sentido de ser submetido à Assembleia Municipal a aprovação do aludido Regulamento de Taxas Turísticas – Cfr. minuta da ata da reunião ordinária da Câmara Municipal de Vila Real de Santo António, realizada no dia 29 de março de 2016, n.º 08/2016, disponível em https://cms.cm-vrsa.pt/upload_files/client_id_1/website_id_1/Autarquia/Camara_Municipal/Reunioes%20de%20camara/2016/Ata%208.pdf [19/11/2022]; Foi em 11/04/2016, na sessão extraordinária da Assembleia Municipal que foi deliberada a aprovação do referido Regulamento de Taxas Turísticas, todavia o mesmo contou com os votos contra dos membros do PS, CDU e BE – Cfr. minuta da ata da reunião ordinária da Assembleia Municipal de Vila Real de Santo António, realizada no dia 11 de abril de 2016, n.º 02/2016, disponível em https://cms.cm-vrsa.pt/upload_files/client_id_1/website_id_1/Autarquia/Assembleia_Municipal/Atas/2016/Ata%202.2016%20de%2011.4.2016.pdf [19/11/2022]

⁴²⁶ Cfr. Anexo I, previsto na Tabela de Taxas e Outras Receitas Municipais, disponível em https://www.cm-aveiro.pt/cmaveiro/uploads/document/file/2494/tabela_anexoi.pdf [19/11/2022]

⁴²⁷ Vide a pronúncia da APHORT relativamente ao projeto de regulamento municipal de taxas, no qual a referida associação questiona se a “Taxa Turística é uma taxa municipal ou um imposto mascarado?” porque entendem que “não há relação directa entre a aplicação da taxa (...) e os que a ele estão sujeitos, porque: a) a grande maioria dos que utilizam e beneficiam da aplicação da taxa (...) não pernoita em Aveiro, estando portanto isentos da Taxa; b) Nem todos os que pernoitam em Aveiro beneficiam das áreas referidas (...)”, por isso defendem que “não estamos perante uma Taxa Turística mas perante uma Taxa sobre as Dormidas, que pelas, razões atrás referidas se traduz, efetivamente, num Imposto Municipal sobre as receitas de alojamento.”, disponível para consulta em https://www.cm-aveiro.pt/cmaveiro/uploads/document/file/2491/doc_2011e_lr_44_486941_pronuncia.pdf [19/11/2022]

Aproximava-se a entrada em vigor da taxa hoteleira, quando a Associação da Hotelaria de Portugal (AHP) decidiu propor uma providência cautelar contra o município, com vista ao cancelamento da sua cobrança da taxa, a qual, apesar de ter sido julgada improcedente pelo Tribunal Administrativo e Fiscal de Aveiro, acabou por possibilitar a suspensão da sua aplicação até ao final de abril de 2013. Sem prejuízo das persistentes contestações das associações representativas deste setor, a Câmara de Aveiro determinou que a cobrança desta taxa se iniciaria a dia 1 de maio de 2013, antecipando que esta possibilitaria a arrecadação de aproximadamente 200 mil euros anuais, destinados à manutenção do espaço público.

Sucedo que, pouco tempo depois, com a eleição do novo executivo camarário, esta taxa turística sofreu um importante “volte-face” visto que, comprovado o seu visível insucesso – tendo em conta que apenas terá gerado receitas no valor de € 4.000,00 –, veio mesmo a ser eliminada com a aprovação do novo Regulamento Municipal de Taxas e outras receitas⁴²⁸.

Depois dos vários avanços e recuos, a taxa turística acabou por ser difundida em vários municípios, tanto em Portugal continental, como no arquipélago dos Açores. Tendência essa que se julga que se irá manter, uma vez que, sendo esta taxa uma fonte de receita relevante para os municípios, averiguamos que, em alguns deles, a mesma já se encontra em fase de estudo, em fase de aprovação ou em fase de implementação.

1.2. Uma perspetiva comparada

Aqui chegados, e analisada que foi a evolução da tributação do turismo no panorama nacional, apuramos que esta já se concretizou tanto por via da figura tributária dos impostos, como por via da figura tributária das taxas. No caso das taxas, diga-se que as mesmas começaram por ser criadas pelo Governo, através de Decretos-leis autorizados, tendo evoluído para aquelas que hoje conhecemos como “taxas municipais turísticas”, por serem criadas por autarquias locais, através dos regulamentos municipais.

⁴²⁸ Na reunião ordinária da Câmara Municipal, ocorrida em 09/04/2014, foi deliberada a aprovação da proposta do Regulamento Municipal de taxas e outras receitas e deliberada a submissão da aludida proposta à apreciação da assembleia municipal, Cfr. ata n.º 7 da reunião ordinária pública, disponível em https://www.cm-aveiro.pt/cmaveiro/uploads/document/file/3572/acta_07_publica_09_04_2014.pdf [19/11/2022]. Por sua vez, na sessão ordinária ocorrida em 08/05/2014, pela Assembleia Municipal foi apreciado e votado o Regulamento Municipal de taxas proposto pela Câmara Municipal tendo este sido aprovado, por maioria, Cfr. ata n.º 11, disponível em <https://www.cm-aveiro.pt/cmaveiro/uploads/document/file/3661/acta112014.pdf>

A eliminação da taxa turística era já um compromisso pré-eleitoral do Presidente da Câmara que veio entretanto a ser eleito, sendo que este, mesmo após abolição da aludida taxa, veio justificar a sua decisão em declarações prestadas aos meios de comunicação social, no qual defendeu ser “(...) uma questão de princípio e filosofia fiscal, pois não tenho que taxar um turista apenas porque veio dormir à minha cidade. A taxa deve ser aplicada pela prestação de um serviço e, por isso, é desprovida de sentido objectivo. Que serviço presto ao turista que pagou a taxa? Nenhum”. Cfr. DELGADO, Ângelo, *Ribau Esteves: “Sou completamente contra a taxa turística”, in Observador*, 09/12/2016, disponível em <https://www.publituris.pt/2016/12/09/ribau-estives-completamente-taxa-turistica> [19/11/2022]

Mas será a tributação do setor do turismo uma inovação nacional ou terá a mesma já sido perspectivada em outros países? Quais? E em que termos? Por via de impostos ou por via de taxas? Estas são algumas das questões que pretendemos dar resposta já de seguida.

Pese embora o nosso estudo se centre nas taxas municipais turísticas, não podemos deixar de fazer referência que a tributação do setor do turismo, no âmbito dos países da União Europeia, pode operar tanto por via dos impostos gerais – impostos sobre o rendimento singular ou coletivo (IRS e IRC), impostos imobiliários e imposto sobre o valor acrescentado (IVA) – como por via de outras figuras tributárias específicas – taxa de ocupação, taxas de embarque ou de partida de passageiros por via aérea ou marítima, taxas municipais em áreas com estações de esqui (no caso particular de França) e taxa no setor dos jogos e “membership fee” (no caso particular do Chipre), entre outras⁴²⁹.

Direcionando ao escopo deste estudo, cumpre elucidar que a *taxa de acomodação* – ou, também, vulgarmente denominada taxa turística, taxa de cama ou taxa de hospedagem – por geralmente ter um valor reduzido, acaba por ter pouco impacto nas receitas geradas neste setor quando comparado com outros impostos (como, por exemplo, o IVA), mas nem por isso deixa de ser uma figura tributária muito presente na União Europeia, já que a mesma foi introduzida em mais de dois terços dos países que atualmente a compõem⁴³⁰.

Esta taxa varia de país para país, mas, regra geral, é criada pelos órgãos da administração local de cada país⁴³¹ e incide sobre a acomodação de pessoas em alojamentos pagos. A referida taxa é cobrada por pessoa, por noite, ou por uma tarifa percentual por quarto e o seu montante tanto pode ser fixo como pode ser variável segundo o tipo de acomodação, a localização e a autoridade local que a cobre.

Para desenvolvimento deste estudo entendemos que será pertinente conhecermos a forma como esta figura tributária se manifesta em alguns países da União Europeia. No entanto, uma vez que a mesma se encontra prevista num elevado número de países e que o objeto do nosso estudo não se centra, em rigor, na análise exaustiva desta figura tributária, entendemos

⁴²⁹ Para maiores desenvolvimentos *vide* COMISSÃO EUROPEIA, *The Impact of Taxes on the Competitiveness of European Tourism: Final Report*, PricewaterhouseCoopers LLP (PwC) Publishing, outubro de 2017, pp. 20 a 42, [disponível em formato eletrónico em <https://www.europarl.europa.eu/cmsdata/130660/The%20Impact%20of%20Taxes%20on%20the%20Competitiveness%20of%20European%20tourism.pdf>] [14/03/2023].

⁴³⁰ Dos 27 países que atualmente compõem a União Europeia, apenas 8 desses países lançaram mão da aplicação da taxa de acomodação, são eles: o Chipre, a Dinamarca, a Estónia, a Finlândia, a Irlanda, a Letónia, o Luxemburgo e a Suécia.

⁴³¹ Exceciona-se o caso de Malta que, no orçamento de estado para 2016, anunciou a introdução do “Kontribuzzjoni Ambjentali” (contribuição ambiental). Este tributo foi, assim, criado pelo Governo e entrou em vigor a 20 de junho de 2016, sendo cobrado a todos os turistas – incluindo nacionais – com idade superior a 18 anos, com um montante fixo de € 0,50 por pessoa e por noite passada em qualquer tipo de alojamento da sua área territorial, até ao limite máximo de € 5,00, Cfr. Lei da Contribuição Ecológica, de 1 de setembro de 2004, alterada pelos Regulamentos LN 174 de 2016, de 20 de maio de 2016 e LN 175 de 2016, de 12 de setembro de 2016. Para maiores esclarecimentos, *vide* <https://tourism.gov.mt/en/Pages/Environmental-Contribution.aspx> [19/03/2023].

limitar a exposição que se segue à seleção de alguns países que, na nossa opinião e pela sua singularidade, são, na realidade pioneiros nestas matérias, seja porque são países fundadores da tributação no turismo, seja porque a tributação desse setor, diante das especificidades que apresentam, se mostra completamente diferenciado daquilo que, entre nós, se tem concretizado.

Em Itália, a tributação do turismo surgiu no ano de 1910, por via da autorização concedida aos municípios onde existissem estabelecimentos de hidroterapia ou estâncias climatéricas e balneares (e, mais tarde, também aqueles municípios que fossem qualificados de interesse turístico – para aplicação de uma *tassa di soggiorno* a todos os que ali se hospedassem para realizar tratamentos. O produto arrecadado com a cobrança desta taxa era registado e imputado de forma autónoma do orçamento municipal, uma vez que se destinava, exclusivamente, a fazer face às despesas consideradas necessárias ao desenvolvimento e às obras de beneficiação ou ampliação dos estabelecimentos de hidroterapia, ou estâncias climatéricas e balneares⁴³².

Esta taxa foi extinta em janeiro de 1989⁴³³ e reapareceu novamente em 2010, com a autorização legislativa concedida ao município de Roma para cobrança de um *contributo di soggiorno*⁴³⁴. Nessa senda, o referido município discutiu e aprovou uma taxa turística devida por quem se alojasse nos estabelecimentos turísticos sediados na sua área geográfica, com um montante máximo de 10,00 €, consoante a classificação dos aludidos estabelecimentos⁴³⁵.

No ano seguinte, com a reforma do federalismo fiscal municipal, passou a permitir-se que os municípios capitais de província, os sindicatos de municípios e os municípios incluídos nas listas regionais de estâncias turísticas ou de “cidades de arte” introduzissem, através de deliberação dos respetivos Conselhos, um *Imposta di soggiorno* que deverá ser pago por quem se hospede em estabelecimentos de alojamento turístico, situados na sua área territorial⁴³⁶. Segundo o Decreto-Lei do Federalismo Fiscal Municipal, os municípios interessados devem implementar este imposto através de regulamento municipal, dispondo de ampla liberdade para fixar tanto o montante diário a cobrar (que deverá ser proporcional ao preço da estadia e não pode ultrapassar o montante diário de 5,00 €), bem assim as modalidades de aplicação e ainda a previsão, caso assim o entendam, de isenções objetivas e subjetivas.

⁴³² Cfr. Lei n.º 863, de 11 de dezembro de 1910 e Decreto-Lei n.º 1926, de 24 de novembro de 1938, tendo este último sido convertido na Lei n.º 739, de 2 de junho de 1939.

⁴³³ Cfr. Decreto-Lei n.º 66, de 2 de março de 1989, o qual veio a ser convertido na Lei n.º 144, de 24 de abril de 1989.

⁴³⁴ Cfr. al. d), do n.º 16.º, do artigo 14.º, do Decreto-Lei n.º 78, de 31 Maio 2010.

⁴³⁵ A referida taxa entrou em vigor em 1 de Janeiro de 2011, por via da resolução da Câmara Municipal n.º 67, de 29 de Julho de 2010 e, posteriormente, do Regulamento sobre o imposto de residência na cidade de Roma, previsto pela resolução da Câmara Municipal n.º 38, de 22 e 23 de dezembro de 2010.

⁴³⁶ De acordo com o preceituado no artigo 4.º, do Decreto-Lei n.º 23, de 14 março 2011 (Lege federalismo Fiscale Municipale), cuja entrada em vigor remonta a abril de 2011 desse ano.

Apesar deste imposto turístico estar suportado por uma lei habilitante, o mesmo carecia de um regulamento geral que estabelecesse, de forma detalhada, os requisitos para a sua implementação e materialização, designadamente, quais os municípios que, em concreto, se consideram ter legitimidade para o instituir. Esta ausência de regulamentação permitiu que alguns municípios criassem legislação *ad hoc* sobre a temática, designadamente através da alteração da sua qualificação para “municípios “turísticos” ou o recurso às listas regionais de estâncias turísticas ou de “cidade de artes” já revogadas ou desvirtuadas da temática, para que pudessem ser englobados no leque de municípios com legitimidade para criar o imposto⁴³⁷.

Com efeito, em resultado da ampla autonomia concedida aos municípios nesta matéria, apuramos que este imposto está sujeito a inúmeras variações, tanto quanto aos critérios/modalidade como quanto ao preço, consoante o município que o institua, sendo precisamente esta falta de homogeneidade que motivou vários recursos judiciais.

Sem conceder, cumpre fazer ainda uma breve referência à *legge di stabilità* prevista em 2015, da qual adveio uma forte limitação à autonomia tributária das regiões, designadamente, através da limitação dos municípios para, a partir dali, criarem tributos ou aumentarem os já existentes⁴³⁸. Fruto desta limitação, a criação do imposto de turismo esteve suspensa até 2017, momento a partir do qual veio o mesmo a ser novamente restabelecido⁴³⁹.

A título meramente elucidativo, vejamos os exemplos dos municípios de Florença e de Roma, cujo montante do imposto oscila, no primeiro caso, entre 1,50 € e 5,00 € e, no segundo caso, entre os 3,00 € e os 7,00 €, conforme a categoria do alojamento escolhido para pernoitar; e, por outro lado, o exemplo de Veneza, cujos valores variam entre 0,10 € e 5,00 €, consoante, não só o tipo de alojamento, mas também a época do ano em que se concretiza a estadia⁴⁴⁰.

Para conseguir controlar os fluxos turísticos da cidade (*sobreturismo*) e fazer uma melhor gestão dos serviços públicos, Veneza criou um *contributo di accesso* que mais não é, grosso modo, que uma taxa – com o valor fixo de 10,00 € – cobrada a todas as pessoas que acedam à cidade antiga e às suas ilhas menores. No fundo, esta taxa tem em vista a redução das excursões diárias e controlo de picos sazonais em prol de um turismo mais ordeiro e duradouro e por isso, esta

⁴³⁷ Cfr. CONTI, Laura, GENNARI, Elena, QUINTILIANI, Fabio, RASSU, Roberto, e SCERESINI, Elena, *L'imposta Di Soggiorno Nei Comuni Italiani*, in *Questioni di Economia e Finanza* (Occasional Papers), Banca D'Italia Eurosystem, n.º 453, outubro de 2018

⁴³⁸ Cfr. Lei n.º 208, de 28 dezembro de 2015.

⁴³⁹ Cfr. Lei n.º 232, de 11 de dezembro de 2016 e Lei de conversão n.º 96, de 21 de junho de 2017, decorrente do decreto-lei n.º 50, de 24 de abril de 2017.

⁴⁴⁰ Para mais informações relativamente aos montantes cobrados a título de imposto turístico por cada uma das cidades italianas, poderá consultar-se <https://www.money.it/Tassa-di-soggiorno-importi-citta-dove-si-paga#4> [26/01/2022] e relativamente às que são cobradas em Veneza, veja-se <https://www.comune.venezia.it/it/content/tourist-tax-information-guests> [18/03/2023].

contribuição, acaba por surgir em alternativa ao imposto turístico, uma vez que apenas será cobrado a quem não pernoite na cidade⁴⁴¹. Atualmente, o diploma que regula esta taxa de acesso encontra-se a ser revisto, tendo a sua entrada em vigor (que se encontrava prevista para o início deste ano) sido adiada até à aprovação do novo regulamento. A ser implementada esta taxa, Veneza será o primeiro município no mundo a cobrar “bilhete de entrada” na cidade, mesmo que a visita seja apenas por algumas horas.

Paralelamente, os Países Baixos, através da reforma tributária do sistema tributário municipal ocorrida em 1971⁴⁴², introduziram a atual taxa turística – por eles denominada *toeristenbelasting* – em substituição da anterior *taxa de hospedagem* (que se encontrava prevista desde o ano de 1920)⁴⁴³. A partir dessa data, por força do disposto nos artigos 216.º e 224.º da Lei dos municípios⁴⁴⁴, os Conselhos Municipais passaram a dispor dos poderes de criação, alteração e revogação de impostos municipais por meio de uma portaria, no qual se incluem as aludidas taxas turísticas.

E não tardou muito para que o município de Amesterdão introduzisse esta taxa, cujo objeto é, desde então, a pernoita em estabelecimentos hoteleiros e similares por contribuintes não residentes no município e, contrariamente ao que sucede com a taxa municipal turística⁴⁴⁵ em Portugal, consideram-se sujeitos passivos deste tributo os aludidos estabelecimentos turísticos.⁴⁴⁶ Segundo o seu regulamento municipal⁴⁴⁷, a tributação do turismo naquele município materializa-se, de forma combinada, através da cobrança de duas taxas: uma *taxa variável*, que incide sobre uma percentagem do volume de negócios e uma *taxa fixa*, que resulta de um valor fixo aplicado por pessoa e por noite⁴⁴⁸.

No país vizinho, Espanha, a tributação mais recente do setor do turismo ficou marcada pelo polémico caso da *Ecotasa* que foi introduzida nas Ilhas Baleares, no ano de 2002. Não obstante a sua denominação, a Ecotasa configurava, na verdade, um imposto regional, o qual era

⁴⁴¹ Esta taxa foi aprovada pela Resolução da Câmara Municipal n.º 11, de 26 de fevereiro de 2019, tendo o mesmo sido objeto de alteração através da Resolução da Câmara Municipal n.º 19, de 28 de março de 2019 (Cfr. Decreto-lei n.º 228, de 30 de dezembro de 2021, articulado com a Lei de conversão n.º 15, de 15 de fevereiro de 2022). Para maiores desenvolvimentos, *vide* <https://www.comune.venezia.it/it/content/contributo-accesso> [18/03/2023].

⁴⁴² Cfr. Lei de 24 de dezembro de 1970, a qual alterou as disposições sobre impostos municipais e provinciais (Wet van 24 december 1970, Stb. 608).

⁴⁴³ Cfr. Lei de 30 de dezembro de 1920 (Wet van 30 december 1920, Stb. 923).

⁴⁴⁴ A Lei dos municípios é originariamente designada *Gemeentewet*.

⁴⁴⁵ Por uma questão de simplificação, optamos por fazer referência à taxa municipal turística, indiferenciadamente, com recurso às expressões “taxa turística” ou “taxa de dormida” ou ainda com recurso à abreviatura “TMT”.

⁴⁴⁶ A taxa turística do município de Amsterdão foi prevista no Regulamento Municipal de 1972 – cuja publicação ocorreu no Diário Municipal a 18 de julho de 1972 – e entrou em vigor no ano de 1973.

⁴⁴⁷ Cfr. Verordening Toeristenbelasting 2020.

⁴⁴⁸ A taxa variável será no caso dos estabelecimentos hoteleiros e dos parques de campismo será 7 % do volume de negócios e no caso de estabelecimentos que não se incluam nos anteriormente mencionados, serão tributados unicamente com a taxa variável de 10 % do volume de negócios. Ao passo que a taxa fixa será, no caso dos hotéis, de € 3,00 por pessoa e por noite e, no caso dos parques de campismo, de € 1,00 por pessoa e por noite.

devido pela estadia em alojamentos turísticos e tinha como objetivos a preservação do meio ambiente da forte pressão turística vivenciada naquela região e o melhoramento dos bens e dos serviços direcionados ao turismo. Encarando este tributo como uma forte ameaça à competitividade desta região como destino turístico – fosse porque apenas tributava os turistas alojados em estabelecimentos turísticos, fosse pelo aumento de custos neste setor –, os estabelecimentos turísticos insurgiram-se contra o mesmo e, um ano após a sua implementação, este veio mesmo a ser revogado⁴⁴⁹.

Corria o ano de 2016, quando esta região reintroduziu a tributação turística, mas, desta vez, por via do denominado *impuesto al turismo sostenible*, o qual acabou por incidir sobre um leque mais amplo de estabelecimentos turísticos e equiparados por comparação à ecotasa. Neste caso, apesar de ter sido fortemente contestado pelo setor hoteleiro, este tributo acabou por ser implementado (mantendo-se, ainda hoje, em vigor) com um valor fixo por noite, consoante a tipologia do estabelecimento onde os turistas pernitem (variável entre o valor de 1,00 € e de 4,00 €)⁴⁵⁰.

Outro dos casos polémicos é o *Impuesto sobre las estancias en establecimientos turísticos (ISET)* que foi introduzido na Região da Catalunha em meados de 2012. Diferentemente do imposto das Ilhas Baleares, as receitas que forem arrecadadas serão afetas ao Fundo de Promoção do Turismo para que este promova um turismo sustentável naquela região e fomenta a melhoria dos serviços e das infraestruturas relacionadas com o turismo⁴⁵¹.

A aplicação de imposto estendeu-se à cidade de Barcelona⁴⁵², sendo o seu valor variável entre 1,00 € e 6,50 € por pessoa e por noite, consoante o tipo de alojamento onde pernitem e está limitada a sete noites. Este município beneficia de uma particularidade, uma vez que, para além dos 50% da receita arrecadada distribuída pelo Fundo de Promoção do Turismo aos municípios daquela região, também beneficia de 50% do valor resultante do aumento de tarifa para estabelecimentos da cidade por contraposição a estabelecimentos de outras regiões da

⁴⁴⁹ Cf. LÓPEZ, Ana García, GÓMEZ, Manuel J. Marchena, MAESTRE, Álvaro Morilla, *Sobre la oportunidad de las tasas turísticas: El caso de Sevilla*, in Cuadernos de Turismo, n.º 42, 2018, pp. 161 a 183, [disponível em formato eletrónico em <https://revistas.um.es/turismo/article/view/353441>] [14/03/2023].

⁴⁵⁰ Cf. Ley 2/2016, de 30 de marzo, no qual se aprovou o imposto sobre estadias turísticas nas Ilhas Baleares e as medidas para promover o turismo sustentável.

⁴⁵¹ Cf. Ley 5/2012, de 20 de marzo, que aprovou as medidas fiscais, financeiras e administrativas e criação do imposto sobre estadias em estabelecimentos turísticos e o Decreto 161/2013, de 30 de abril, que aprovou o Fundo de Promoção do Turismo.

⁴⁵² A aplicação deste tributo na cidade de Barcelona materializou-se pelos artigos 22.º a 50.º, do capítulo VI, inseridos no título I, da Ley 5/2017, de 28 de marzo, e veio a ser aprovado pelo Decreto-Lei n.º 141/2017, de 19 de septiembre.

Catalunha⁴⁵³. Todavia, esta distribuição tem sido objeto de discussão, uma vez que este município entende que esta percentagem é insuficiente para fazer face às despesas com o turismo⁴⁵⁴.

Mas a tributação do turismo não se limita a esta região, porquanto já despertou interesse em outras regiões do país, a saber: na Comunidade de Madrid, Galiza, País Basco, na Comunidade Valenciana, nas Ilhas Canárias e na Comunidade Valenciana e Andaluzia⁴⁵⁵.

Por sua vez, a cidade de Paris instituiu o imposto adicional à taxa turística e a taxa fixa turística, através da Deliberação do Conselho de Paris, com o n.º 2015 DFA 9-G, de 13 de fevereiro de 2015, cuja sua entrada em vigor ocorreu a 1 de março de 2015. Sucede que, estas figuras tributárias já se encontram previamente previstas e regulamentadas no Code général des collectivités territoriales, nos seus artigos L2333-26 a L2333-57.

Também na cidade Berlim será devida uma taxa turística (ou “Übernachtungssteuer”) de 5% sobre custo da dormida – até um limite de 21 dias e independentemente de ser efetivamente utilizado – em qualquer tipo de estabelecimentos da cidade, excluindo-se da tributação as estadias por motivos profissionais. Esta taxa foi criada pela Gesetz über eine Übernachtungssteuer (Lei sobre o imposto de pernoita) de 18 de dezembro de 2013 e entrou em vigor a 1 de janeiro de 2014.

Feita esta breve exposição de alguns dos países europeus que instituíram a tributação do turismo e a forma como a mesma se materializa, cabe-nos agora fazer uma análise casuística das taxas municipais turísticas que foram introduzidas pelos vários municípios portugueses.

2. As Taxas Municipais Turísticas

Como se viu, distintamente do que sucedia no século passado, a tributação do turismo tem sido materializada por via da figura das taxas locais – comumente designadas taxas municipais turísticas – as quais, apesar de serem criadas e cobradas por autarquias locais diversas, pouco (e, em alguns casos, nada) se diferenciam de município para município.

Via de regra, a tributação deste setor efetua-se através da uma taxa criada pelas autarquias locais, por via de regulamento municipal aprovado para o efeito, sendo esta devida por pessoas não residentes que pernoitem em empreendimentos turísticos ou em estabelecimentos de alojamento local que se situem na área geográfica do município.

⁴⁵³ Cf. al. b), do n.º 2, do artigo 49.º, da Ley 5/2017, de 28 de marzo.

⁴⁵⁴ Cf. LÓPEZ, Ana García, GÓMEZ, Manuel J. Marchena, MAESTRE, Álvaro Morilla, *Sobre la oportunidad de las tasas turísticas: El caso de Sevilla*, op. cit..

⁴⁵⁵ *Ibidem*.

A definição de empreendimentos turísticos e de não residentes não é estanque, pois que, analisados os vários regulamentos municipais existentes, se apurou que estes conceitos têm maior ou menor abrangência consoante o município responsável pela criação da taxa.

Contudo, é na forma como os municípios quantificam esta taxa que se encontram as maiores diferenças, uma vez que, dentro daquelas que já se encontram em vigor, tanto se encontram taxas de montante fixo como taxas com um montante variável (*i.é.*, percentagem previamente fixada). Acresce que, tais taxas, sejam fixas ou variáveis, são cobradas, nuns casos, por pessoa e por noite e, noutros casos, por pessoa, por noite e por tipologia ou classificação do alojamento.

Em todos os regulamentos municipais estão também previstas várias isenções, que serão variáveis consoante o município que as determinou. Por norma, nesta taxa estão previstas isenções no âmbito da incidência *subjativa* – mormente, isenções para não residentes com idade inferior ao determinado pelo regulamento, para deficientes, para estudantes, para refugiados, para quem se desloque para tratamentos médicos, entre outras – e da incidência *objetiva* – nomeadamente, isenção total a partir de determinado número de noites ou isenção parcial na pernoita em determinados empreendimentos turísticos, como sejam, por exemplo, parques de campismo.

A responsabilidade pela liquidação e pela cobrança destas taxas turísticas está imputada às pessoas singulares ou coletivas que explorem os empreendimentos turísticos e os estabelecimentos de alojamento local. Os procedimentos de liquidação e de cobrança estão pré-determinados em cada um dos regulamentos municipais e são, grosso modo, a inscrição numa plataforma eletrónica criada para o efeito; a remessa – via plataforma – da declaração mensal ou trimestral, consoante o caso, com a informação do número de dormidas (hóspedes e noites da sua estadia) naquele mês ou trimestre; e, por fim, a entrega ao município do valor da taxa turística arrecadada nesse período. Acresce que, as entidades responsáveis estão vinculadas ao cumprimento das aludidas obrigações nos prazos concedidos para o efeito, sob pena de incorrerem em responsabilidade contraordenacional.

Pois bem, para melhor caracterização da taxa municipal turística, trataremos de analisar, individualizadamente, cada um dos doze regulamentos municipais previstos em Portugal continental, bem assim como o Regime Jurídico da Taxa Turística Regional previsto nos Açores.

Por uma questão de organização, a exposição que se fará de seguida obedecerá a um critério cronológico, iniciando-se esta análise, de forma sequencial, pelo primeiro regulamento

municipal que criou e implementou efetivamente esta taxa até ao último regulamento municipal que veio a ser aprovado nesta matéria.

Mantendo essa ordem temporal, abordaremos também, de forma elucidativa, os projetos regulamento desta taxa que se encontram atualmente em discussão e se prevê que venham a ser aprovados e implementados brevemente.

Pela pertinência que poderá representar para o estudo desta figura tributária, designadamente numa perspetiva comparada, faremos ainda a análise do Regime Jurídico da Taxa Turística Regional aprovado nos Açores.

2.1. O caso do município de Lisboa

Não obstante o reconhecido insucesso da aplicação desta taxa no município de Aveiro, corria o final do ano de 2014, quando o Município de Lisboa apresentou uma proposta de alteração ao seu Regulamento Geral de Taxas, Preços e Outras Receitas do Município com vista, não só à modificação de algumas taxas, como também à aprovação de uma nova Taxa Municipal Turística que, no entendimento desta autarquia, encontrava a sua razão de ser “(...) na relação sinalagmática que se estabelece por via do benefício individualizado auferido por cada turista nomeadamente pelos serviços de informação e apoio aos turistas, pela utilização de produtos criados para facilitar a visita, pelo usufruto da oferta de animação, pela utilização e usufruto do espaço público e dos equipamentos de vocação turística que envolvem um investimento público de criação, realização, construção e manutenção (...)”⁴⁵⁶.

A Taxa Municipal Turística proposta pela Câmara Municipal pressupunha a divisão desta em diferentes modalidades: a *taxa de dormida*, devida por hóspedes – a partir dos treze anos – e por noite – até ao limite de sete noites – nos empreendimentos turísticos e nos estabelecimentos de alojamento local do município de Lisboa; e a *taxa de chegada*, devida por passageiros – a partir dos dois anos; que não sejam residentes e que não se encontrem em trânsito - que desembarquem tanto em terminais de navios como no aeroporto, cuja liquidação e cobrança, no montante de 1,00 € por hóspede/noite ou por passageiro/entrada, será da responsabilidade das pessoas singulares ou coletivas que explorem os estabelecimentos anteriormente referenciados⁴⁵⁷.

⁴⁵⁶ Cfr. Proposta da Câmara Municipal com o n.º 729/CM/2014, de 19/11/2014, disponível em <https://www.am-lisboa.pt/301000/1/001439.000002/index.htm> [19/11/2022].

⁴⁵⁷ Cfr. artigos 68.º a 75.º da Proposta da Câmara Municipal n.º 729/CM/2014.

A aludida proposta foi sujeita a apreciação e discussão pública prévia e, por conta dos vários pareceres apresentados⁴⁵⁸, acabou por ser retificada, nomeadamente, quanto às modalidades previstas para a taxa municipal – subdividiu a anteriormente proposta “taxa de chegada” em *taxa de chegada por via aérea* e *taxa de chegada por via marítima* – e às respetivas isenções, como sejam hóspedes cuja estada seja motivada pela obtenção de serviços médicos, bem assim como passageiros com domicílio fiscal em território nacional, que se encontrem em trânsito ou transferência no aeroporto, e em relação aos quais não seja emitido bilhete autónomo⁴⁵⁹.

A proposta retificada foi aprovada, por maioria, pelo seu órgão executivo que, subsequentemente, a remeteu para o órgão deliberativo para a sua apreciação e votação, tendo a mesma sido, *a final*, aprovada nos termos da alínea b), do n.º 1, do artigo 25.º, da LFL⁴⁶⁰.

Pese embora a proposta tenha sido aprovada pela assembleia municipal de Lisboa no final do ano de 2014, o seu novo Regulamento Geral de Taxas, Preços e Outras Receitas do Município de Lisboa (doravante RGTPOR do Município de Lisboa) apenas foi publicado no Diário da República em 8 de setembro de 2015⁴⁶¹, tendo a sua entrada em vigor ocorrido no dia seguinte ao da sua publicação. Excecionalmente, a implementação da taxa municipal turística ocorreu em dois momentos – 1 de abril de 2015 e para 1 de janeiro de 2016 – consoante as respetivas modalidades – de taxa de chegada por via aérea ou de taxa de dormida e de taxa de chegada por via marítima, respetivamente⁴⁶².

A par com a Taxa Municipal Turística, foi também criado o Fundo de Desenvolvimento Turístico de Lisboa (FDTL) que tem como objetivo a promoção, qualificação e diversificação da atividade turística no concelho de Lisboa, proporcionada pelo financiamento de diversas ações e investimentos considerados prioritários nessa matéria⁴⁶³. Segundo o disposto no n.º 1, do artigo 2.º

⁴⁵⁸ Cfr. Pareceres da discussão pública, disponível em <https://www.am-lisboa.pt/documentos/141837988004s0l5fj4Ga31KR8.pdf> [19/11/2022] e Relatório de apuramento e ponderação dos resultados da discussão pública do projeto de alteração ao Regulamento Geral De Taxas, Preços e outras receitas do Município de Lisboa, disponível em <https://www.am-lisboa.pt/documentos/1418569078K4qZJ6zr4Cw62QV3.pdf> [19/11/2022].

⁴⁵⁹ Cfr. Proposta da Câmara Municipal com o n.º 743/CM/2014 – a qual veio substituir a proposta anterior com o n.º 729/CM/2014, de 10/12/2014, disponível em <https://www.am-lisboa.pt/301000/1/001665.000002/index.htm> [19/11/2022]; Esta proposta dispunha de alguns anexos, designadamente, o relatório de fundamentação económica e financeira, os valores da Taxa Municipal Turística e a fundamentação das suas isenções que, face à sua pertinência, se aconselha a sua consulta em <https://www.am-lisboa.pt/documentos/1416650939H3oLP2ey9Of53AL2.pdf> e em <https://www.am-lisboa.pt/documentos/1416650939R0nKQ9oq9Cj16MA0.pdf>, respetivamente [19/11/2022].

⁴⁶⁰ Apesar da sua aprovação com maioria, a mesma contou com seis votos contra do PSD, PCP, BE, CDS-PP, PEV, MPT, Cfr. <https://www.am-lisboa.pt/301000/1/001665.000002/index.htm> [19/11/2022].

⁴⁶¹ Vide a publicação na 2ª série do Diário da República, com o n.º 175, que pode ser consultada em https://www.lisboa.pt/fileadmin/download_center/normativas/taxas_precos/Reg_Geral_de_Taxas_Precos_e_Outras_Receitas_DR_175_setembro_2015.pdf [19/11/2022].

⁴⁶² Cfr. artigo 99.º, n.º 2, do Regulamento Geral de Taxas, Preços e Outras Receitas do Município de Lisboa.

⁴⁶³ Sobre isso, vide as Deliberações resultantes das reuniões da Câmara Municipal de Lisboa de 11/12/2015, de 16/12/2015, de 13/01/2016, de 27/10/2016 e de 10/09/2019, com o n.º 744/CM/2014, n.º 827/CM/2015, n.º 3/CM/2016, n.º 608/CM/2016 e n.º 294/CM/2019, referentes à criação do FDTL, às normas de funcionamento do aludido Fundo (primeira versão e versão alterada), aprovação da lista de projetos objeto de parecer favorável pelo Comité de Investimentos, bem como a correspondente transferência de verbas para a Associação de Turismo de

das normas de funcionamento do FDTL, este Fundo é financiado, em parte, com recurso às receitas derivadas das “(...) dotações provenientes do Orçamento do Município de Lisboa, fixadas em função da liquidação de taxas relacionadas com o objetivo do FDTL, *maxime*, da taxa turística”.

Pese embora o financiamento deste Fundo seja assegurado, na sua maioria, por receitas do município de Lisboa, a sua gestão está entregue a um Comité de Investimentos composto por membros diferenciados, tais como, o próprio município de Lisboa (que preside) e diversos agentes económicos ligados ao setor do turismo, como sejam a Associação da Hotelaria de Portugal (AHP), a Associação de Turismo de Lisboa (ATL) e a Associação de Hotelaria, Restauração e Similares de Portugal (AHRESP).

2.2. O caso do município de Cascais

Ao município de Lisboa, seguiu-se o município de Cascais que, por forma a compensar a descida acentuada das receitas provenientes de jogo do Casino do Estoril, procurou encontrar outra fonte de financiamento e de promoção do concelho. Nessa senda, foi a taxa municipal turística, chegada àquela autarquia pelas mãos da Associação de Turismo de Cascais (ATC), que acabou por ser a solução encontrada para fazer face ao decréscimo de receitas.

Sucedo que quando a proposta da ATC chegou a público em outubro de 2016, não gozou de qualquer apoio dos hoteleiros e dos alojamentos locais, de tal forma que este setor, representado pela Associação de Diretores de Hotéis de Portugal (ADHP) e pela Associação Regional dos Hoteleiros da Costa do Estoril, Sintra, Mafra e Oeiras (ARHCESMO), apresentou a sua forte oposição à aprovação e introdução desta taxa por entenderem que, no final de contas, seriam eles os maiores prejudicados⁴⁶⁴.

Desconsiderando a oposição demonstrada pelo setor, a Câmara Municipal de Cascais, na reunião ordinária ocorrida em 19/12/2016, apresentou um novo projeto de alteração ao regulamento municipal de taxas para introdução da taxa turística que será “(...) devida pela contrapartida do aproveitamento turístico, proporcionado pelo conjunto de atividades e investimentos relacionados direta e indiretamente com a atividade turística (...)”⁴⁶⁵.

Lisboa e a respetiva repartição de encargos, e nova alteração às normas de funcionamento do FDTL, por força do crescimento da atividade turística e do aumento da taxa municipal turística, todas estas deliberações encontram-se disponíveis para consulta em <https://www.am-lisboa.pt>.

⁴⁶⁴ Tal como noticiado por CIPRIANO, Rita, *Cascais quer cobrar taxa turística de 1,5 euros por noite*, in *Observador*, 18/10/2016, [disponível em formato eletrónico em <https://.pt/2016/10/18/cascais-quer-cobrar-taxa-turistica-observadorde-15-euros-por-noite/>] [24/11/2022]

⁴⁶⁵ Foi na reunião ordinária ocorrida em 10 de outubro de 2016, que a Câmara Municipal de Cascais deu início ao procedimento de alteração do seu Regulamento de Cobrança e Tabela de Taxas, Licenças e outras receitas municipais, regulamento esse com o n.º 382/2016, Cfr. ata disponível em https://www.cascais.pt/sites/default/files/anexos/gerais/new/minuta_da_ata_18.pdf [24/11/2022].

Na reunião seguinte, foi submetida à apreciação da câmara municipal uma proposta de alteração ao referido regulamento (n.º 924/2016), tendo a mesma deliberado submetê-la à discussão pública para recolha de sugestões, conforme edital n.º 337/2016, disponível para consulta em https://www.cascais.pt/sites/default/files/anexos/gerais/new/separata_-_edital_no_337-2016.pdf [24/11/2022]

À semelhança de Lisboa, também este município propôs a introdução desta taxa na modalidade de *taxa de dormida*, no montante de 1,00 €, devendo esta ser liquidada e cobrada a “(...) todos os hóspedes, independentemente da nacionalidade ou residência, com idade superior a 13 anos, que se alojem nos empreendimentos turísticos e estabelecimentos de alojamento local do município de Cascais até ao máximo de 7 noites por pessoa”.

Em resultado da referida reunião, foi o segundo projeto de alteração ao regulamento aprovado – pese embora tenha contado com um voto contra e com duas abstenções – e, consequentemente, submetido novamente à discussão pública. Ultrapassado o prazo de apreciação pública, o órgão executivo aprovou, em 27/02/2017, a segunda alteração ao regulamento municipal de taxas e remeteu-a à assembleia municipal que, em 29/03/2017, a aprovou igualmente por maioria, desta feita com 14 votos a favor, 4 votos contra e 8 abstenções, tendo a mesma entrado em vigor em 07/04/2017⁴⁶⁶.

Dois anos depois, a referida taxa sofreu uma alteração significativa ao seu montante, tendo em conta que, ao invés de 1,00 € por hóspede/noite, passou a ser liquidada e cobrada a taxa de 2,00 € por hóspede/noite⁴⁶⁷. Em abril de 2020, o regulamento de cobrança e tabela de taxas, licenças e outras receitas municipais de Cascais (n.º 382/2016) que vigorava até então, foi substituído pelo regulamento municipal n.º 312/2021, que se encontra atualmente em vigor, tendo este mantido a taxa turística intocada⁴⁶⁸.

2.3. O caso do município do Porto

Foi em julho de 2017 que a Câmara Municipal do Porto aprovou, por unanimidade, o início do procedimento administrativo de elaboração do Regulamento da Taxa Turística do

A ata (n.º 25/2016) e o edital (n.º 393/2016) da reunião ordinária pública da câmara municipal, ocorrida em 19/12/2016, encontram-se disponíveis para consulta em https://www.cascais.pt/sites/default/files/anexos/gerais/new/minuta_da_ata_no25-2016.pdf e em https://www.cascais.pt/sites/default/files/anexos/editais/edital_393_2016_-_2o_projeto_de_alteracao_ao_regulamento_382_2016.pdf [24/11/2022]

⁴⁶⁶ A ata (n.º 04/2017), da reunião ordinária pública da câmara municipal, ocorrida em 27/02/2017, encontra-se disponível para consulta em https://www.cascais.pt/sites/default/files/anexos/gerais/new/minuta_da_ata_no_4-2017.pdf [24/11/2022] e a ata da reunião ordinária da assembleia municipal, ocorrida em 29/03/2017, encontra-se disponível para consulta em https://www.cascais.pt/sites/default/files/anexos/gerais/new/minuta_ata_24.pdf [24/11/2022]. Em 06/04/2017, foi a segunda alteração ao regulamento n.º 382/2016 – anteriormente publicado no Diário da República, 2.ª série, n.º 73, de 14 de abril de 2016 – publicada em Diário da República, 2.ª série, n.º 69, sob o aviso n.º 3654/2017, comportando o aditamento dos artigos 27.º-A a 27.º-D e nela se prevendo a entrada em vigor do referido regulamento no dia seguinte ao da publicação, *i.é.*, 07/04/2017.

⁴⁶⁷ Em 01/04/2019, foi publicado em Diário da República, 2.ª série, n.º 64, sob o aviso n.º 5824/2019, a quarta alteração ao regulamento n.º 382/2016, cuja entrada em vigor ocorreu no primeiro dia útil do mês seguinte à data da publicação, *i.é.*, 02/05/2019.

⁴⁶⁸ Em 31/03/2021, foi publicado em Diário da República, 2.ª série, n.º 63, o novo Regulamento de Cobrança e Tabela de Taxas, Licenças e Outras Receitas Municipais (*doravante* RCTLORM do município de Cascais), aprovado na sessão ordinária da Assembleia Municipal de Cascais, realizada no dia 17 de fevereiro de 2020, tendo o mesmo entrado em vigor no primeiro dia a seguir à data da sua publicação, *i.é.*, 01/04/2021. Este regulamento municipal foi já objeto de alterações, conforme aviso n.º 13333/2022, publicado no Diário da República, 2.ª série, n.º 129, datado de 06/07/2022. Neste momento, encontra-se já em curso a 2.ª alteração ao Regulamento n.º 312/2021.

Porto⁴⁶⁹. Quando o município do Porto apresentou a proposta de regulamento nesta matéria, optou por autonomizá-la do seu regulamento municipal dedicado às taxas e criar um regulamento próprio denominado “Taxa Turística Municipal do Porto”.

Socorrendo-se do princípio da justa repartição de encargos públicos, esta autarquia justificou a implementação desta taxa por, na sua ótica, entender que os encargos em que incorrem para proporcionar as mais diversas utilidades aos turistas⁴⁷⁰ deverem ser por estes suportados e não pelos seus residentes⁴⁷¹. A reforçar tal entendimento, em declarações prestadas em reunião da assembleia municipal, o Sr. Presidente da Câmara Municipal frisou que esta taxa “(...) não deve ser usada para atrair mais turistas, mas (...) para cobrir os custos do desgaste provocado pelos turistas.”⁴⁷².

Segundo a proposta de regulamento deste município – que, diga-se, pouco varia do regulamento municipal final – a taxa turística municipal materializa-se sob a forma de *taxa de dormida*, com o montante unitário de 2,00 € e incide sobre os hóspedes que pernoitem – até um limite de sete noites – em empreendimentos turísticos ou em estabelecimentos de alojamento local, cuja idade seja superior a treze anos e desde que os mesmos não sejam portadores de deficiência (incapacidade igual ou superior a 60%) ou que a sua estadia não seja motivada por tratamentos médicos (ou acompanhamento de doentes)

⁴⁷³.

Subsequentemente, na reunião realizada em 19/09/2017, a Câmara Municipal do Porto deliberou submeter a sobredita proposta de regulamento à apreciação pública dos interessados, pelo período de trinta dias úteis, findo o qual foi a mesma aprovada tanto pelo órgão executivo, na reunião ocorrida em 12/12/2017, como por deliberação do órgão deliberativo, na reunião ocorrida em 18/12/2017, respetivamente⁴⁷⁴. Em face dessa

⁴⁶⁹ Cfr. Ata da reunião pública da Câmara Municipal do Porto, de 04/07/2017, disponível para consulta no Boletim Municipal Eletrónico n.º 4239, publicado em 18/07/2017, em https://bme.cm-porto.pt/apex/f?p=101:40::NO::P40_ID.TEXT_SEARCH:117101,taxa%20turistica [24/11/2022] e Edital n.º I/240667/17/CMP, de 26/07/2017, disponível em https://bme.cm-porto.pt/apex/f?p=101:40::NO::P40_ID.TEXT_SEARCH:117229,taxa%20turistica [24/11/2022].

⁴⁷⁰ Utilidades geradas, nomeadamente, com sejam elas relacionadas com a melhoria e preservação ambiental da cidade, da salvaguarda do comércio tradicional, histórico e de proximidade, nas obras de melhoramento no domínio público e privado municipal, nas zonas turísticas de excelência ou até mesmo com o benefício gerado pela prestação de informação e apoio aos turistas e pela criação de polos de dinamização cultural e recreativa.

⁴⁷¹ Nesse sentido, vide a Proposta de RTMT do Porto e o Edital n.º I/310849/17/CMP, de 25/09/2017, disponíveis para consulta no Boletim Municipal Eletrónico n.º 4250, publicado em 03/10/2017, em https://bme.cm-porto.pt/apex/f?p=101:40::NO::P40_ID.TEXT_SEARCH:117617,taxa%20turistica e em <https://www.cm-porto.pt/files/uploads/cms/cmp/128/files/963/edital-i-310849-17.pdf>, respetivamente [24/11/2022].

⁴⁷² Cfr. ata da reunião da assembleia municipal, ocorrida em 11/12/2017, que pode ser consultada no Boletim Municipal Eletrónico n.º 4285, de 05/06/2018, disponível em https://bme.cm-porto.pt/apex/f?p=101:40::NO::P40_ID.TEXT_SEARCH:119340,taxa%20turistica [24/11/2022].

⁴⁷³ Cfr. artigos 2.º, 3.º e 4.º da referida Proposta de RTMT do Porto. Deve dizer-se que no âmbito do regulamento aprovado, a isenção aplica-se a menores de treze anos e não de catorze anos, conforme constava na proposta do referido regulamento.

⁴⁷⁴ A ata da reunião pública da Câmara Municipal do Porto, de 12/12/2017, encontra-se publicada no Boletim Municipal Eletrónico com o n.º 4275, de 27/03/2018, disponível para consulta em https://bme.cm-porto.pt/apex/f?p=101:40::NO::P40_ID.TEXT_SEARCH:118781,taxa%20turistica [24/11/2022] e a ata da reunião extraordinária da assembleia municipal, de 18/12/2017, encontra-se publicada no Boletim Municipal Eletrónico

aprovação, o referido regulamento foi objeto de publicação no Diário da República, com entrada em vigor prevista a 01/03/2018⁴⁷⁵.

Decorridos aproximadamente dois anos da sua implementação, este Regulamento sofreu a sua primeira alteração (Regulamento n.º 547/2020) a qual, após aprovação pelo órgão deliberativo do município⁴⁷⁶, foi publicado no Diário da República, 2.ª série, n.º 126, de 01/07/2020.

Um dos propósitos da revisão do regulamento foi, não só, alargar o conjunto de isenções do pagamento da taxa turística previstas – passou a incluir também isenção para dois acompanhantes de doentes que pernoitem na cidade (ao invés de apenas um acompanhante) e para aqueles cuja estadia resulte de situações de despejo ou desalojamento em situações análogas – mas também adaptar-se às alterações legislativas decorrentes do Regime Jurídico de Exploração dos Estabelecimentos de Alojamento Local.

No seguimento das referidas alterações legislativas, foi aditado ao regulamento municipal o artigo 4.º-A que determinou a obrigatoriedade dos alojamentos locais e dos empreendimentos turísticos, atribuído que esteja o número de registo nacional ou a licença, respetivamente, procederem, no prazo de 30 dias, ao registo numa plataforma eletrónica especialmente criada para a Taxa Municipal Turística. Da mesma forma que, no também aditado artigo 6.º-A, se previu que os estabelecimentos de alojamento local dispõem do prazo de 10 dias para comunicar a cessação de atividade ao Balcão Único Eletrónico e registá-la na plataforma eletrónica.

Por sua vez, houve lugar a alterações também em matéria de fiscalização porquanto o novo regulamento passou a prever, para além do direito de a autarquia requerer informações às entidades exploradoras, também o direito de realizar, diretamente ou através de entidade demandada para o efeito, visitas ao local e a fiscalização aos dados declarados pelos referidos estabelecimentos⁴⁷⁷. Ao passo que, em matéria de contraordenações, o novo regulamento tratou de elencar as diversas infrações que, neste âmbito, constituem contraordenações, bem assim como os montantes das respetivas coimas⁴⁷⁸.

com o n.º 4290, de 10/07/2018, disponível para consulta em https://bme.cm-porto.pt/apex/f?p=101:40:::NO::P40_ID,TEXT_SEARCH:119643,taxa%20turistica [24/11/2022]

⁴⁷⁵ O regulamento com o n.º 63/2018, foi publicado no Diário da República, 2ª série, do n.º 17, em 24/01/2018.

⁴⁷⁶ A proposta de alteração do regulamento da taxa turística foi aprovada, por maioria, na reunião da câmara municipal ocorrida em 27/04/2020, Cfr. Ata da Reunião Privada, disponível para consulta no Boletim Municipal Eletrónico, n.º 4387, em https://bme.cm-porto.pt/apex/f?p=101:40:::NO::P40_ID,TEXT_SEARCH:150305, [24/11/2022], a que se seguiu a sua aprovação pelo órgão deliberativo, por maioria (43 votos a favor e 3 abstenções), Cfr. Ata da sessão extraordinária de 18/05/2020 (iniciada em 12/05/2020) disponível para consulta no Boletim Municipal Eletrónico, n.º 4405, em https://bme.cm-porto.pt/apex/f?p=101:40:::NO::P40_ID,TEXT_SEARCH:150537,taxa%20turistica [24/11/2022]

⁴⁷⁷ Cfr. artigo 7.º, n.º 2

⁴⁷⁸ Cfr. artigo 8.º, n.º 1 e 2

Outra nota importante cumpre fazer ao aditamento do artigo 9.º-A que possibilita ao município do Porto a extração de certidão de dívida para efeitos de execução fiscal, no caso da falta de pagamento da Taxa Turística Municipal.

Corria o mês de março do presente ano quando o município do Porto deliberou dar início ao procedimento administrativo de revisão do Regulamento da Taxa Municipal Turística (RTMT do Porto), tendo tal iniciativa decorrido da vontade de aperfeiçoar alguns aspetos técnicos desse documento, como sejam, por exemplo, determinação da incidência objetiva desta taxa não só à cobrança da aludida taxa por noite, mas, também, por fragmento de dia ou de noite (em regime de day use ou by hours, superior a 3h), bem assim como o alargamento das obrigações inerentes aos estabelecimentos de alojamento local também às entidades com contratos de exploração.

À semelhança da anterior revisão, esta alteração também incluiu novas isenções subjetivas de pagamento, a saber: isenção para até ao limite de dois acompanhantes de portadores de deficiência; isenção para os hóspedes cujo objetivo da pernoita resulte de peregrinação religiosa; isenção para os hóspedes que tenham sido instalados de forma provisória pelos organismos sociais públicos; e isenção para aqueles que sejam deslocados dos seus países de origem por razões de conflito⁴⁷⁹.

O RTMT do Porto (sob o n.º 1135/2022), que comporta a segunda alteração à taxa turística, foi aprovado por deliberação da assembleia municipal, concretizada na reunião ocorrida em 31/10/2022⁴⁸⁰ e foi publicada em 23/11/2022, no Diário da República, 2.ª série, n.º 226, tendo a sua entrada em vigor ocorrido no dia seguinte ao da publicação.

2.4. O caso do município de Vila Nova de Gaia

Meses depois da entrada em vigor da Taxa Municipal Turística no município do Porto, o município de Vila Nova de Gaia aprovou e introduziu, em dezembro de 2018, o Regulamento municipal n.º 703/2018, daquela a que chamou de “Taxa de Cidade”⁴⁸¹.

⁴⁷⁹ Cfr. Ata da Reunião Privada de 21 de março de 2022, disponível para consulta no Boletim Municipal Eletrónico, n.º 4486, em https://bme.cm-porto.pt/apex/?p=101:40::NO::P40_ID.TEXT_SEARCH:151588.taxa%20turistica [24/11/2022]. A que se seguiu Reunião da câmara municipal de 07/10/2022 – Cfr. Ata da Reunião Privada de 07 de outubro de 2022, disponível para consulta no Boletim Municipal Eletrónico, n.º 4515, em https://bme.cm-porto.pt/apex/?p=101:40::NO::P40_ID.TEXT_SEARCH:151955.taxa%20turistica [24/11/2022]

⁴⁸⁰ A Deliberação de aprovação da alteração ao RTMT, foi tomada pela assembleia municipal realizada em 31/10/2022, a qual pode ser consultada no Edital NUD/639920/2022/CMP da sessão extraordinária de 31/10/2022 disponível para consulta em <https://www.cm-porto.pt/files/uploads/cms/cmp/73/files/Edital%20com%20as%20delibera%C3%A7%C3%B5es%20tomadas%20na%20sess%C3%A3o%20da%20A.%20M.%20de%2031-10-2022-.pdf> [24/11/2022]

⁴⁸¹ Na reunião ordinária realizada no dia 3 de setembro de 2018, a Câmara Municipal aprovou, por maioria, o projeto de Regulamento Municipal que cria a Taxa de Cidade de Vila Nova de Gaia e deliberou submete-lo à apreciação e votação da assembleia municipal, Cfr. Ata da Reunião Ordinária da Câmara Municipal, com o n.º 17, pp. 8 - 10, disponível em https://www.cm-gaia.pt/fotos/galeria_documentos/ata17_03.09.2018_8965450525bacb60390012.pdf [24/11/2022]. Posteriormente, veio tal projeto a ser aprovado, por maioria, pela Assembleia Municipal de Vila Nova de Gaia, Cfr. Edital da Ata da sessão ordinária, ocorrida em 20 de setembro de

Regulamento este que apesar de ser muito idêntico ao do Porto, se diferenciou, designadamente, na forma de aplicação da taxa de dormida, uma vez que o montante a cobrar pela taxa se diferencia consoante a época da pernoita na cidade – entre 1 de outubro e 31 de março, o valor unitário fixa-se em 1,00 € por dormida e entre 1 de abril e 30 de setembro, o valor unitário é de 2,00 € por dormida – e na idade mínima dos hóspedes sobre o qual recai a obrigação de pagar a taxa para os 16 anos⁴⁸².

No que toca às isenções subjetivas, para além das já conhecidas isenções para os hóspedes doentes e os seus acompanhantes e para os hóspedes portadores de deficiência, este regulamento introduziu, inovatoriamente, uma isenção parcial (redução a 50% do valor da taxa devida) para as situações de pernoita de grupos de visitantes que comprovem que a sua deslocação foi motivada por atividades profissionais, académicas, sociais, desportivas, culturais, ou outras que não sejam predominantemente turísticas⁴⁸³.

Em 16/07/2022, este regulamento foi sujeito à sua primeira alteração⁴⁸⁴, para aditamento ao já previsto artigo 4.º de uma nova isenção subjetiva parcial para as situações em que as estadias que ocorram em instalações dos parques de campismo e caravanismo que não se destinem a alojamento, designadamente *bungalows, mobile homes, glamping* e realidades afins. Esta isenção tem o propósito de desonerar os campistas com o pagamento de uma taxa cujo valor era, na maioria das vezes, muito próximo àquele que seria devido pela pernoita naquele tipo de estabelecimentos.

2.5. O caso do município de Vila Real de Santo António

Conforme se deu nota anteriormente, este foi um dos primeiros municípios a estudar a viabilidade de aplicação desta taxa, o qual, inclusivamente, chegou a ter o respetivo Regulamento

2018, disponível para consulta em https://www.cm-gaia.pt/fotos/galeria_documentos/2edital_deliberacoes_4999061435babd99836eb3.pdf [24/11/2022].

Nessa senda, em 22/10/2018, foi publicado em Diário da República, 2.ª série, n.º 203, o Regulamento da Taxa de Cidade de Vila Nova de Gaia (sob o n.º 703/2018), no qual se previu a entrada em vigor no primeiro dia do segundo mês seguinte ao da sua publicação no Diário da República, i.e., 01/12/2018.

⁴⁸² Cfr. artigo 3.º, n.ºs 1 e 2, do Regulamento da Taxa de Cidade de Vila Nova de Gaia (*doravante* RTC de Vila Nova de Gaia).

⁴⁸³ Cfr. artigo 4.º, n.ºs 1 e 2, do RTC de Vila Nova de Gaia.

⁴⁸⁴ Na reunião de Câmara realizada no pretérito dia 30 de maio de 2022, este órgão executivo deliberou, por unanimidade, aprovar a proposta final da alteração ao RTC de Vila Nova de Gaia e submeter o mesmo à aprovação da Assembleia Municipal. Nesse seguimento, na reunião extraordinária da assembleia municipal, realizada em 09 de junho de 2022, foi submetida à discussão a referida proposta, a qual, no final, foi aprovada por maioria por deliberação do referido órgão. A ata da reunião extraordinária da Câmara Municipal de 30/05/2022 e a ata da reunião extraordinária da Assembleia Municipal de 09/06/2022, encontram-se disponíveis para consulta no Boletim Municipal n.º 140, publicado a 29/07/2022, pp. 3 e 56, em https://www.cm-gaia.pt/fotos/galeria_documentos/bm_n140_junho2022_80709014762e3f63158d7e.pdf [24/11/2022].

Por sua vez, o referido regulamento municipal (sob o n.º 652/2022), foi publicado no Diário da República, 2.ª série, n.º 136, de 15/07/2022, cuja entrada em vigor ocorreu no dia seguinte ao da publicação.

municipal aprovado (quer pelo órgão executivo, quer pelo órgão deliberativo), pese embora este nunca entrado em vigor.

Este assunto voltou a ser discutido pela Câmara Municipal no início do ano de 2016, tendo em conta que, em reunião extraordinária, deliberou, por maioria, aprovar a proposta do Sr. Presidente da Câmara, no sentido de ser revogada a deliberação de aprovação do projeto de regulamento da taxa turística (do ano de 2012) e de se iniciar o procedimento para elaboração de novo projeto de regulamento nesta matéria.

Submetido à apreciação pública, o projeto de regulamento não contou com nenhuma participação de interessados. Consequentemente, este foi aprovado pela Câmara Municipal e submetido à discussão da Assembleia Municipal que, mesmo com os votos contra dos membros do PS, CDU e BE, o veio igualmente a aprovar por deliberação datada de 11/04/2016.

Apesar de estar prevista a entrada em vigor do Regulamento da Taxa Turística nos 15 dias úteis após a sua publicação em Diário da República, a verdade é que o mesmo só ocorreu em dezembro de 2018⁴⁸⁵. Tal deveu-se à forte contestação dos empresários de hotelaria daquele concelho porque, segundo estes, para aquele ano, grande parte dos pacotes turísticos já se encontravam contratualizados com os operadores turísticos, sem que a referida taxa turística tivesse sido contemplada. Nessa senda, foram promovidas negociações entre o município e o setor hoteleiro que estiveram na origem de um memorando de entendimento assinado entre as partes e do qual resultou acordo quanto ao período de adaptação que veio a adiar a entrada em vigor deste regulamento para o início de janeiro de 2017⁴⁸⁶. Contudo, as dificuldades apontadas pelo setor, permaneceram no ano de 2017, o que, uma vez mais, motivou o adiamento da aplicação desta taxa⁴⁸⁷.

A taxa turística prevista neste município materializa-se na modalidade de taxa de dormida e será devida por cada pessoa /noite – até um limite máximo de sete noites – com idade superior a 10 anos, sendo que, entre os 11 anos e 13 anos, existe uma isenção parcial da taxa (reduzida a 50% do seu valor). O valor desta taxa oscilará entre 0,50 € e 1,00 €, consoante se tratem de pernoitas em estabelecimentos hoteleiros, em Aldeamentos turísticos e Apartamentos turísticos,

⁴⁸⁵ Cfr. Regulamento n.º 723/2018, publicado no Diário da República, 2.ª série, n.º 207, de 26/10/2018

⁴⁸⁶ Cf. AMBITUR, *VRSA constitui Conselho Estratégico para gerir turismo no município*, 03/06/2016 [disponível em formato eletrónico em <https://www.ambitur.pt/vrsa-constitui-conselho-estrategico-para-gerir-turismo-no-municipio/?print=print>] [01/12/2022]

⁴⁸⁷ Cf. Município CASACA, Maria Augusta, *Taxa turística entra em vigor em Vila Real de Santo António a 1 de janeiro*, in TSF, 14/10/2016 [disponível em formato eletrónico em <https://www.tsf.pt/sociedade/taxa-turistica-entra-em-vigor-em-vila-real-de-santo-antonio-a-1-de-janeiro-5442208.html>] [01/12/2022].

em casas de campo, turismo de habitação e agroturismo e em alojamento local, ou se tratem de pernoitas em parques de campismo e caravanismo e em áreas de serviço de autocaravanas⁴⁸⁸.

Diferentemente de todos os regulamentos abordados até agora, o de Vila Real de Santo António previu a possibilidade de aplicação de métodos indiretos para determinação da matéria coletável nas situações em que inexistente ou é insuficiente a declaração que os estabelecimentos de alojamento têm de remeter ao município com a informação mensal relativa ao número de hóspedes e ao número de noites da estadia. O valor da matéria coletável será apurado com recurso às taxas de ocupação de referência relativas ao mês homólogo – elementos que são fornecidos mormente pelo Instituto Nacional de Estatística (INE) e pelo parque de campismo municipal – majoradas em 10 ponto percentuais que não poderão, no entanto, exceder os 100%⁴⁸⁹. Também no caso de na declaração dos estabelecimentos de alojamento resultar um défice superior a 10% relativamente à taxa de referência, o município notificará o sujeito passivo para, no prazo de 10 dias, fazer prova da veracidade da informação prestada, sob pena de, não o fazendo, ser-lhe também aplicável métodos indiretos⁴⁹⁰.

Apesar dos constantes avanços e retrocessos da taxa turística neste município, até à presente data, o seu regulamento tem-se mantido intocável, uma vez que não foi o mesmo objeto de qualquer revisão, seja para alteração, aditamento ou revogação de qualquer artigo.

2.6. O caso do município de Mafra

Apesar do grupo parlamentar do Partido Socialista já ter lançado o tema da taxa turística em reunião de assembleia municipal ocorrida em fevereiro de 2017, a proposta que apresentou acabou por ser rejeitada e a referida taxa só voltou a ser novamente tema de discussão na reunião da Câmara Municipal de 21 de setembro de 2018. Nesta reunião, a Câmara deliberou, por unanimidade submeter a consulta pública o projeto de regulamento da Taxa Municipal Turística⁴⁹¹.

Decorrido o prazo de apreciação pública do projeto de regulamento, por despacho proferido pelo Sr. Presidente da Câmara Municipal em 19 de novembro de 2018, foi o mesmo submetido à votação da Assembleia Municipal que, na reunião realizada em 29 de novembro de 2018, deliberou, por maioria, aprovar a criação da taxa turística, bem como o respetivo

⁴⁸⁸ Cfr. artigos 2.º e 4.º e anexo I do Regulamento da Taxa Turística do Município de Vila Real de Santo António (*doravante* RTT do município de Vila Real de Santo António).

⁴⁸⁹ Cfr. artigo 7.º, n.º 1, do RTT do município de Vila Real de Santo António.

⁴⁹⁰ Cfr. artigo 7.º, n.ºs 2 a 5, do RTT do município de Vila Real de Santo António.

⁴⁹¹ Juntamente com a ata da reunião da Câmara Municipal, realizada em 21 de setembro de 2018, foi apresentado o projeto de regulamento da Taxa Municipal Turística, Cfr. Ata n.º 17, fls. 007 e fls. 044 – 53, que se encontra disponível para consulta em https://www.cm-mafra.pt/cmmafra/uploads/document/file/715/acta_n_o_17___21_setembro.pdf [01/12/2022]

regulamento de aplicação⁴⁹². Em face disso, foi o mesmo publicado em Diário da República, com data de entrada em vigor prevista para 1 de janeiro de 2019⁴⁹³.

De acordo com preceituado nos n.ºs 1, 2, e 4, do artigo 3.º do referido Regulamento, a taxa turística deste município institui-se na modalidade de taxa de dormida diferenciada de acordo com a sazonalidade, *i.é.*, com o valor de 2,00 € na época alta – 1 de maio a 31 de outubro – e com o valor de 1,00 € na época baixa – 1 de novembro a 30 de abril –, e consoante a tipologia de alojamento, uma vez que, tratando-se de alojamento em contexto natural (parques de campismo e a Tapada Nacional de Mafra) o valor da taxa será reduzido em 50%. Clarificando o n.º 3, do aludido artigo, que a taxa turística será devida pela pernoita em qualquer tipo de alojamento por cada um dos hóspedes, cuja idade seja superior a 12 anos, e por cada noite, até um limite máximo de sete noites por pessoa.

A taxa turística deste município apenas será suscetível de isenção para hóspedes portadores de deficiência (incapacidade igual ou superior a 60%) ou para eventos excecionais que ficarão sujeitos à apreciação da Câmara Municipal⁴⁹⁴.

Pouco tempo depois da sua entrada em vigor, o regulamento foi objeto de alteração com vista à sintetização das “(...) obrigações e deveres das pessoas singulares ou coletivas que explorem os empreendimentos turísticos, os estabelecimentos de alojamento local e os alojamentos em contexto natural, (...) sob pena da entidade incorrer em responsabilidade contraordenacional”, tendo para o efeito sido introduzido o atual artigo 7.º, sob a denominação “Obrigações das Entidades Responsáveis pela Cobrança” e alterado o anterior artigo 8.º - agora artigo 9.º - que diz respeito à matéria de contraordenações⁴⁹⁵.

O n.º 2, do inovador artigo 7.º do regulamento limita-se a enumerar as obrigações das entidades responsáveis. A saber: a inscrição numa plataforma eletrónica criada para o efeito; a

⁴⁹² A ata da reunião ordinária da Assembleia Municipal, ocorrida em 29 de novembro de 2018, com o n.º 7/2018, encontra-se disponível para consulta em https://www.cm-mafra.pt/cm-mafra/uploads/document/file/3607/ata_n_o_7_29_novembro.pdf [01/12/2022]. Na reunião realizada em 30 de novembro de 2018, a Câmara Municipal deliberou, por unanimidade, proceder à ratificação do Despacho do Presidente da Câmara Municipal proferido em 19/11/2018 (submissão do regulamento da Taxa Municipal Turística para aprovação da Assembleia Municipal) e acolher o contributo do Conselho Municipal de Turismo de Mafra, Cfr. ata n.º 22, fls. 004 e fls. 033 - 043, cuja consulta se poderá fazer em https://www.cm-mafra.pt/cm-mafra/uploads/document/file/699/acta_n_o_22_30_novembro.pdf [01/12/2022].

⁴⁹³ O Regulamento da Taxa Municipal Turística de Mafra (RTMT de Mafra), com o n.º 859-A/2018, foi publicado no Diário da República, 2.ª série, n.º 251, de 31 de dezembro de 2018. Este regulamento foi objeto de retificação da redação dada ao artigo 3.º do RTMT de Mafra, de acordo com a Declaração de Retificação n.º 221/2020, publicada em Diário da República, 2.ª série, n.º 45, de 4 de março de 2020.

⁴⁹⁴ Cfr. artigo 4.º, n.ºs 1 e 2, do RTMT de Mafra.

⁴⁹⁵ O início do procedimento de alteração do RTMT de Mafra, foi aprovado, por unanimidade, através da deliberação da Câmara Municipal, proferida na reunião de 14 de junho de 2019, Cfr. ata n.º 12/2019, disponível para consulta em https://www.cm-mafra.pt/cm-mafra/uploads/document/file/3923/ata_n_o_12_14_junho.pdf [01/12/2022]. Seguidamente, a Câmara Municipal deliberou, por unanimidade, concordar com o projeto de alteração do regulamento e propor à assembleia municipal a aprovação do mesmo, Cfr. ata n.º 16, de 06 de setembro de 2019, disponível para consulta em https://www.cm-mafra.pt/cm-mafra/uploads/document/file/4301/ata_n_o_16_06_setembro.pdf [01/12/2022]. Posteriormente, o órgão deliberativo, veio a aprovar a referida alteração, de acordo com a ata da reunião da Assembleia Municipal ocorrida em 12 de setembro de 2019, com o n.º 5/2019, disponível em https://www.cm-mafra.pt/cm-mafra/uploads/document/file/4390/ata_n_o_5_2019.pdf [01/12/2022]. O regulamento devidamente alterado (n.º 815/2019) foi publicado em Diário da República, 2.ª série, n.º 200, de 17/10/2019, cuja entrada em vigor ocorreu no dia seguinte ao da publicação.

liquidação e cobrança da taxa municipal turística; a comunicação – via plataforma eletrónica – ao município do número de dormidas no mês transato e das verbas arrecadadas a esse título, até ao 15.º dia do mês seguinte; e a entrega ao município do valor da taxa municipal turística arrecada, até ao último dia do mês seguinte ao da respetiva cobrança. O incumprimento das mencionadas obrigações, constituem contraordenação e estão sujeitas a coimas, nos termos do artigo 9.º do Regulamento Municipal.

2.7. O caso do município de Sintra

No município de Sintra, a taxa municipal turística surge pela primeira vez no projeto de regulamento de taxas e de outras receitas do município de Sintra e tabela de taxas e outras receitas (RTOR do município de Sintra) para o ano de 2018. Determinando o seu artigo 87.º que esta taxa se destina“(...) a ser aplicada em projetos, estudos, equipamentos ou infraestruturas que produzam impacto direto ou indireto na promoção e qualidade do turismo do Município de Sintra numa perspetiva de crescimento sustentável e a prazo”, e no qual se conformava o “Regulamento de Execução da taxa municipal turística de dormida”, constante no anexo IV.

Após submissão do referido projeto a consulta pública⁴⁹⁶, este foi objeto de algumas alterações, nomeadamente, a cobrança da taxa turística, no montante de 2,00 €, por quarto e por hóspede(s) – com idade superior a treze anos e cuja estadia não seja por motivo de saúde –, que se aloje(m) em empreendimentos turísticos e estabelecimentos de alojamento local, até ao limite de três noites⁴⁹⁷.

Na reunião de câmara municipal, ocorrida em 15 de maio de 2018, discutiu-se o projeto de regulamento e, indissociavelmente, a taxa turística. O Sr. Presidente da Câmara, numa das suas intervenções, partindo da ideia de que a “reabilitação aproveita o turismo”, explicou que, apesar de não ser possível alocar receitas a fins determinados, o desígnio das receitas da taxa turística seria a reabilitação urbana do centro histórico de Sintra. Apesar de se encontrar a votação

⁴⁹⁶ Este projeto foi sujeito a consulta pública, sob o aviso n.º 2023/2018 do Município de Sintra, publicado no Diário da República, 2.ª série, n.º 31, de 13 de fevereiro de 2018. Da consulta pública resultou o contributo da Associação de Turismo de Sintra que, apesar de manifestar a sua concordância com a taxa turística, propôs a substituição da *modalidade de dormida* pela *modalidade de visita*, uma vez que esta primeira “onera o turista que pernoita que consome restauração, alojamento, comércio e serviços”, ao passo que, a segunda “favorece o turista que apenas visita, que fica, em média, duas horas em Sintra, não consumindo alojamento, restauração, comércio e serviços, mas contribui muitíssimo para a pressão demográfica no centro histórico e que deixa uma maior pegada ecológica (...)”, tendo terminado a sua pronúncia propondo a constituição de uma comissão independente para avaliar e gerir o fundo gerado por esta taxa, Cfr. Pp. 214 - 225, disponível para consulta em <https://cloud.cm-sintra.pt/s/sk3NWCZHR3dKCEd> [02/12/2022].

⁴⁹⁷ Cfr. artigo 87.º do projeto de RTOR do município de Sintra e tabela de taxas e outras receitas para o ano de 2018 e artigo 54.º do anexo III e anexo IV do referido projeto de regulamento, disponível para consulta em <https://cloud.cm-sintra.pt/s/sk3NWCZHR3dKCEd> [02/12/2022].

o projeto de regulamento de taxas e de outras receitas, a discussão deste projeto acabou por se centrar na taxa turística, que, apesar das contrariedades, foi aprovado por maioria⁴⁹⁸.

Submetido o projeto de regulamento de taxas e de outras receitas à apreciação da assembleia municipal, na reunião realizada em 11 de julho de 2018, tanto a deputada do BE como o deputado do PSD questionaram os pormenores da taxa turística, nomeadamente a existência de um eventual estudo que sustente tanto o destino das receitas arrecadadas como a justificação do seu *quantum*, não tendo estas pretensões obtido respostas claras. Não obstante, a assembleia municipal deliberou aprovar, por maioria, o projeto de regulamento de taxas⁴⁹⁹.

Pese embora o regulamento de taxas aprovado tenha entrado em vigor a 21 de agosto de 2018⁵⁰⁰, tal não sucedeu com a taxa municipal turística que, apesar de ser parte integrante do mesmo, apenas foi implementado em 16 de fevereiro de 2019. O adiamento da entrada em vigor da taxa municipal turística deveu-se à “aplicação prática do Regulamento e Tabela pelos serviços [porque], desde então, foram constatadas questões que, pese embora a sua correção jurídico-formal, necessitam de reponderação e aprimoramento substancial”, designadamente, em resultado da necessária implementação de uma plataforma eletrónica.

Com efeito, foi apresentada uma proposta de alteração pontual do RTOR do município de Sintra, na qual se propôs a alteração da incidência objetiva da taxa turística – que anteriormente era devida por quarto e passará a ser devida por hóspede –, do quantum da taxa – cujo montante era de 2,00 € e passará para 1,00 € – e do momento do cumprimento das obrigações por parte das entidades responsáveis – as obrigações de comunicação e de pagamento das taxas arrecadadas cujo cumprimento era mensal, passarão a ser de cumprimento trimestral. Proposta essa que, após aprovação pelo órgão executivo e, subsequentemente, pelo órgão deliberativo⁵⁰¹, foi publicada no Diário da República⁵⁰² e começou a ser cobrada a 1 de março de 2019.

⁴⁹⁸ Cfr. Ata da reunião ordinária da câmara municipal, com o n.º 11/18, de 15/05/2018, em que se discutiu a proposta 302-p/2018 – Projeto de RTOR do município de Sintra e Tabela de Taxas e Outras Receitas para 2018 – pp. 277 – 282, cuja consulta se encontra disponível em <https://cloud.cm-sintra.pt/index.php/s/K8srRjlxJkCiiQ4?dir=undefined&openfile=15096974> [02/12/2022].

⁴⁹⁹ Cfr. Ata da 4.ª sessão extraordinária da Assembleia Municipal de Sintra, com o n.º 07/18, de 11/07/2018, a discussão sobre a proposta 302-p/2018 consta na pp. 9 – 13 e foi aprovada por maioria – com 29 votos a favor, 4 votos contra e 10 abstenções – cuja consulta está disponível em <https://cloud.cm-sintra.pt/s/nsFLgYqct43YDFd> [02/12/2022].

⁵⁰⁰ O RTOR do município de Sintra para 2018, foi publicado em Diário da República, 2.ª série, com o n.º 157, através do aviso n.º 11394/2018, em 16/08/2018.

⁵⁰¹ O projeto de alteração pontual do RTOR do município de Sintra e Tabela de Taxas e Outras Receitas vigente, acompanhada da respetiva justificação técnico-financeira (proposta sob o n.º 917-p/2018), propôs a alteração do artigo 87.º, n.º 3, alteração do artigo 54.º do anexo III e alteração do n.º 5, do artigo 6.º e do n.º 1, do artigo 11.º e revogação dos n.ºs 9 e 10, do artigo 6.º, do anexo IV. Em 18/10/2018, foi publicitado o aviso no site da Câmara Municipal para, de acordo com o estatuido no n.º 1 do artigo 98.º do CPA, constituição de interessados até 18/11/2018. Não tendo havido a constituição de quaisquer interessados foi o projeto submetido à câmara Municipal que, em reunião realizada em 04/12/2018, o aprovou por maioria (7 votos a favor e 4 abstenções) e deliberou submetê-lo à apreciação e votação da assembleia municipal, Cfr. Ata da reunião de Câmara Municipal n.º 24/2018, de 04/12/2018, cuja consulta se encontra disponível em <https://cloud.cm-sintra.pt/index.php/s/K8srRjlxJkCiiQ4?dir=undefined&openfile=16565688> [02/01/2022]. Por sua vez, a Assembleia Municipal deliberou aprová-lo, por maioria (com 32 votos a favor e 12 abstenções), Cfr. Ata da 7.ª Sessão Extraordinária, de 14/12/2018, cuja consulta se encontra disponível em <https://cloud.cm-sintra.pt/s/DHaozaBiG2kCjYB> [02/12/2022].

⁵⁰² Cfr. Aviso n.º 2360/2019, publicado no Diário da República, 2.ª série, n.º 29, de 11/02/2019, cuja entrada em vigor ocorreu em 26/02/2019 e a sua cobrança em 01/03/2019.

2.8. O caso do município de Braga

No início do ano de 2019, o município de Braga começou por encetar as diligências necessárias para o desenvolvimento do procedimento regulamentar da taxa municipal turística que, em detrimento da inexistência de interessados em participar e sobre ela apresentar contributos, elaborou o respetivo projeto de regulamento.

O procedimento regulamentar para criação da taxa municipal turística no município de Braga foi desencadeado no início no ano de 2019. Cumprida a formalidade legal da publicidade deste procedimento e não tendo nele havido interessados nem sido apresentados contributos, foi elaborada a respetiva proposta de regulamento pelo seu órgão executivo

No âmbito da proposta elaborada pelo município de Braga, a taxa municipal turística surge na modalidade *taxa de dormida* e com o montante de 1,50 € por noite. Propõem-se que esta taxa seja devida, no período compreendido entre março e outubro, por cada hóspede, que se aloje em empreendimentos turísticos e estabelecimentos de alojamento local da cidade, até um limite máximo de 4 noites. O referido documento estabelece também que esta taxa não será objeto de cobrança aos hóspedes cuja idade seja inferior a 16 anos ou que detenham uma incapacidade igual ou superior a 60%; isenta ainda as situações cuja estadia seja por motivos de saúde (estendendo-se esta isenção aos acompanhantes) ou ainda quando, havendo declaração de emergência social ou de proteção civil, a sua estadia seja expressamente determinada por entidades públicas⁵⁰³.

Esta proposta salvaguardou ainda o impacto que a sua aplicação pudesse vir a ter, prevendo um regime transitório que isentava o pagamento da taxa turística no primeiro ano de vigência deste regulamento (2019) às entidades responsáveis que comprovassem terem reservas efetuadas até 31/12/2018⁵⁰⁴.

Subsequentemente, o referido projeto foi levado à consideração da Câmara Municipal de Braga que, após apreciação, deliberou submetê-lo a consulta pública⁵⁰⁵. No decurso do período de consulta pública, foram apresentados contributos pela Associação Comercial de Braga (ACB) e pela Associação Portuguesa de Hotelaria, Restauração e Turismo (APHORT), dentro dos quais, o

⁵⁰³ Nesse sentido *vide* artigo 4.º do projeto de regulamento da Taxa Municipal Turística.

⁵⁰⁴ Nesse sentido *vide* artigo 11.º do projeto de regulamento da Taxa Municipal Turística.

⁵⁰⁵ Reunião ordinária pública da Câmara Municipal, realizada em 25 de fevereiro de 2019, Cfr. Ata n.º 35, disponível em <https://www.cm-braga.pt/pt/0502/municipio/camara-municipal/reunioes/page/2?s=01%2F02%2F2019&e=31%2F12%2F2019> [03/12/2022]. O período de consulta pública da proposta de criação de RTMT de Braga começou a correr termos a partir da publicação, através do aviso n.º 4892/2019, no Diário da República, 2.ª série, n.º 57, de 21/03/2019, ou seja, no período compreendido de 22/03/2019 a 07/05/2019.

município de Braga, apenas acolheu os relativos ao prazo para cumprimento da obrigação de registo na plataforma eletrónica e ao regime transitório a aplicar.

Introduzidas as aludidas alterações, foi elaborada a versão final do projeto de regulamento da taxa turística municipal que, após aprovação pela Câmara Municipal⁵⁰⁶, foi submetida à apreciação e deliberação da Assembleia Municipal que, não obstante as vinte e três abstenções, a acabou por aprovar⁵⁰⁷.

O regulamento da Taxa Municipal Turística (RTMT de Braga) foi aditado, ao já existente Código Regulamentar do Município de Braga, na Parte H, tendo o mesmo entrado em vigor a 12 de outubro de 2019⁵⁰⁸. Todavia, conforme o seu artigo 11.º, n.º 2, o mesmo só começou a produzir efeitos após a disponibilização da plataforma eletrónica de interação das entidades responsáveis com o município, o que apenas veio a acontecer a 1 de março de 2020⁵⁰⁹.

2.9. O caso do município de Faro

No município de Faro, a Taxa Municipal Turística – com o valor de 1,50 € por pessoa/noite – entrou em vigor a 1 de março de 2020 e foi instituída sob a forma de taxa de dormida. Esta taxa é cobrada aos hóspedes com idade igual ou superior a 13 anos, que pernoitem nos empreendimentos turísticos ou estabelecimentos de alojamento local daquele concelho, no período compreendido entre março e outubro de cada ano, e até um limite máximo de sete noites⁵¹⁰.

À semelhança de todos os outros municípios, estão isentos da cobrança desta taxa os hóspedes com incapacidade igual ou superior a 60% e/ou cuja estadia seja motivada por tratamento médico, esta última estende-se aos acompanhantes. Uma novidade que este regulamento introduzir por comparação aos demais, é a isenção parcial de cobrança da taxa na situação dos “estudantes nacionais e estrangeiros que ingressem na Universidade do Algarve e que utilizem empreendimentos turísticos e estabelecimentos de alojamento local no início de cada ano letivo, até ao máximo de 60 (sessenta) dias seguidos”⁵¹¹.

⁵⁰⁶ Cfr. Ata da reunião da Câmara Municipal, ocorrida em 4 de junho de 2019, com o n.º 41, cuja consulta se encontra disponível em <https://www.cm-braga.pt/pt/0502/municipio/camara-municipal/reunioes/page/1?s=01%2F02%2F2019&e=31%2F12%2F2019> [03/12/2022]

⁵⁰⁷ Cfr. Ata da sessão ordinária da assembleia municipal realizada em 19 de julho de 2019, com o n.º 12, pp. 94 – 95, cuja consulta se encontra disponível em <https://www.cm-braga.pt/pt/0502/municipio/assembleia-municipal/reunioes/page/1?q=&s=10%2F07%2F2019&e=31%2F12%2F2019> [03/12/2022]

⁵⁰⁸ O Código Regulamentar do Município de Braga, com a inclusão do RTMT de Braga, foi publicado através do edital n.º 1022/2019, no Diário da República, 2.ª série, n.º 175, de 12/09/2019.

⁵⁰⁹ Nesse sentido, *vide* comunicação do município de Braga, de 17-01-2020, em <https://www.cm-braga.pt/pt/0201/home/destaques/item/item-1-10471> [03/12/2022].

⁵¹⁰ Cfr. artigo 3.º e 4.º, n.º 1, do Regulamento da Taxa Municipal Turística de Faro (*doravante* RTMT de Faro).

⁵¹¹ Cfr. artigo 4.º, n.ºs 2, 3 e 4, do RTMT de Faro.

Esta taxa surgiu neste município através da proposta n.º 45/2019/CM, de 31/01/2019 que, após aprovação pelo órgão executivo na reunião realizada em 04/02/2019, foi publicado no Diário da República para apreciação pública.⁵¹² No decurso do período de discussão pública, a Divisão de Promoção Turística apresentou o seu contributo no sentido de serem introduzidas isenções para pessoas que se desloquem ao município por motivos de saúde e para estudantes universitários, no início do ano letivo e de a sua entrada em vigor ser adiada para 1 de março de 2020.

Cumprida a formalidade, foi o sobredito projeto de regulamento alterado por forma a refletir todos os contributos apresentados e, sob a proposta n.º 209/2019/CM, foi levado à aprovação da Câmara Municipal que, na reunião ordinária ocorrida em 3 de março de 2019, deliberou, por unanimidade, aprová-lo e submetê-lo à apreciação da assembleia municipal⁵¹³. Por sua vez, na sessão ordinária de 2 de julho de 2019, a assembleia municipal de Faro deliberou – com 12 votos a favor, 5 votos contra e 14 abstenções – aprovar o regulamento da taxa municipal Turística de Faro, que foi publicado no Diário da República de 17 de setembro de 2019⁵¹⁴.

Em resultado do retrocesso sofrido pelo setor do turismo, fruto do surto pandémico mundial do Covid-19, o município de Faro deliberou, por unanimidade, suspender a cobrança desta taxa – que tinha acabado de ser implementada em março de 2020 – até 30 de junho de 2021⁵¹⁵, suspensão essa que foi prorrogada até 31 de outubro de 2021, conforme decisão do órgão executivo de 21 de junho de 2021.⁵¹⁶ O que significa que a taxa municipal turística deste município esteve em vigor de março a outubro de 2020, foi suspensa de março a outubro de 2021, e a sua cobrança só foi retomada em março de 2021.

⁵¹² A Proposta n.º 45/2019/CM, de 31/01/2019, foi levada à aprovação da Câmara Municipal de Faro, em reunião ordinária realizada em 04/02/2019 a qual, após análise, deliberou, por unanimidade, aprová-la. Cfr. Ata n.º 4/2019, de 04/02/2019, disponível em https://www.cm-faro.pt/upload_files/client_id_1/website_id_1/Reunioes%20de%20Camara/Atas_2010/4-%20Ata%2004-02-2019.pdf [04/12/2022]. Posteriormente, foi o referido projeto – sob o n.º 268/2019 – publicado em Diário da República, 2.ª série, n.º 58, de 22/03/2019, para discussão pública no período compreendido de 22/03/2019 a 21/04/2019.

⁵¹³ A Proposta n.º 209/2019/CM, de 29/05/2019, foi levada à votação da Câmara Municipal de Faro que, em reunião ordinária ocorrida em 03/06/2019, a aprovou, por unanimidade. Cfr. ata n.º 13/2019, de 03/06/2019, cuja consulta se encontra disponível em https://www.cm-faro.pt/upload_files/client_id_1/website_id_1/Reunioes%20de%20Camara/Atas_2010/ata%2003-06-2019.pdf [04/12/2022].

⁵¹⁴ A Assembleia Municipal de Faro deliberou aprovar, por maioria, o regulamento municipal da taxa municipal turística na 2.ª Reunião realizada em 02/07/2019, Cfr. ata n.º 24, cuja consulta se encontra disponível em https://am-faro.pt/wp-content/uploads/2019/06/Minuta-ata-24_02-07-19-aprovada.pdf [04/12/2022]. Aprovado que foi o aludido regulamento, este veio a ser publicado – sob o n.º 725/2019 – no Diário da República, 2.ª série, n.º 178, de 17/09/2019.

⁵¹⁵ A suspensão da cobrança da taxa municipal turística em empreendimentos turísticos ou estabelecimentos de alojamento local, localizados na área geográfica de Faro, foi levada à apreciação da Câmara Municipal de Faro, por proposta do Sr. Presidente da Assembleia Municipal, com o n.º 45/2021/CM, na reunião ordinária realizada em 01/02/2021, Cfr. ata disponível para consulta em https://www.cm-faro.pt/upload_files/client_id_1/website_id_1/Reunioes%20de%20Camara/Atas_2012/3-%20-%2001-02-2021.pdf [04/12/2022].

⁵¹⁶ A prorrogação da suspensão da cobrança da taxa turística municipal, foi levada à consideração da Câmara Municipal – sob o n.º 235/2021/CM – na reunião ordinária ocorrida de 21/06/2021, Cfr. ata disponível para consulta em https://www.cm-faro.pt/upload_files/client_id_1/website_id_1/Reunioes%20de%20Camara/Atas_2010/14-%20-%2021-06-2021.pdf [04/12/2022].

2.10. O caso do município de Óbidos

A discussão sobre a taxa municipal turística no município de Óbidos foi lançada no final de 2017, quando, numa reunião da Câmara Municipal, este órgão deliberou proceder à abertura do procedimento de elaboração do respetivo Regulamento⁵¹⁷. Cumpridas as formalidades do n.º 1, do artigo 98.º do CPA sem que tivessem sido apresentados quaisquer contributos, o grupo de trabalho designado para o efeito, apresentou a proposta de regulamento da taxa turística que, levada à reunião da Câmara Municipal realizada em 18 de maio de 2018, foi aprovada por maioria⁵¹⁸.

No seguimento da consulta pública efetuada nos termos do n.º 1, do artigo 101.º do CPA, foi a proposta final do regulamento da TMT remetida à Câmara Municipal que deliberou aprová-la e submetê-la à apreciação do seu órgão deliberativo⁵¹⁹.

Na reunião da assembleia municipal em que se encontrava na ordem de trabalhos a apreciação e eventual aprovação da proposta final do regulamento da TMT, muitas foram as intervenções dos deputados que questionaram, designadamente, “(...) quais as utilidades que estão na base da proposta e qual o destino da taxa”, até porque “(...) Óbidos é um concelho de excelência, mas que oferece um conjunto de serviços em condições muito duvidosas”, sugerindo-se que “(...) sejam criadas infraestruturas, como sanitários e parques de estacionamento, começando a aplicar-se a taxa só após estarem reunidas essas condições”, por outro lado, observaram que apesar desta taxa já se encontrar em vigor noutros municípios o “(...) que se tem verificado [é] que estas receitas têm servido para financiar outros projetos”, que não os previstos. Em resposta, o Sr. Presidente da Câmara Municipal afirmou que existem “(...) cidades europeias onde se paga e não são asseguradas as condições mínimas para a receção de turistas”, mas esclarece que tal problema deverá estar resolvido com a criação da Praça da Criatividade. Expostas todas as questões e manifestada a discórdia relativamente a esta taxa, foi a mesma votada e, no

⁵¹⁷ Para maior desenvolvimento, *vide* a proposta n.º 26/PRE/2017 apresentada e votada na reunião de câmara municipal realizada em 15/12/2017, Cfr. ata n.º 25, de 15/12/2017, pp. 319 – 320, disponível para consulta em <https://www.cm-obidos.pt/reunioes/?c=2#notop> [04/12/2022]

⁵¹⁸ A proposta de Regulamento da Taxa Municipal Turística foi aprovada na reunião ordinária da Câmara Municipal, realizada em 18 de maio de 2018, mas contou com três abstenções que se fundamentam na declaração de voto apresentada pelos vereadores, Cfr. ata n.º 10, de 18/05/2018, pp. 393 – 400, disponível em <https://www.cm-obidos.pt/reunioes/?c=2#notop> [04/12/2022]

⁵¹⁹ O projeto de regulamento foi objeto de consulta pública, no período compreendido entre 5/06/2018 a 04/07/2018, através de Edital (extrato) n.º 564/2018, publicado no Diário da República, 2.ª série, n.º 107, de 5/06/2018. Apesar dos contributos recebidos relativamente ao projeto de regulamento, o grupo de trabalho constituído entendeu não considerar os mesmos porque “um (...) não tem qualquer aplicabilidade no que diz respeito ao assunto em questão; e o outro, muito embora verse sobre a Taxa Municipal Turística, é matéria de natureza fiscal, a qual não deve ser objeto de regulamentação municipal”. A proposta final do regulamento da TMT foi aprovada por maioria, mas contou com três abstenções, Cfr. Ata da reunião da Câmara Municipal, com o n.º 17, de 24/08/2018, p. 617 - 624, disponível em <https://www.cm-obidos.pt/reunioes/?c=2#notop> [04/12/2022]

final, veio a mesma a ser aprovada, por maioria, com um voto contra, oito votos de abstenção e dezoito votos a favor⁵²⁰.

Pese embora o apontado Regulamento tenha entrado em vigor em dezembro de 2018⁵²¹, a sua implementação foi relegada para momento posterior, visto que se encontrava a aguardar a fixação do seu valor e a concretização da sua fundamentação económico-financeira, que viria a ser definido no Regulamento de Taxas, Tarifas e Licenças do Município de Óbidos.⁵²² Todavia, apesar do Regulamento de Taxas ter efetivamente entrado em vigor em abril de 2020, a cobrança da TMT foi novamente adiada, mas, desta vez, com fundamento nas medidas municipais de apoio às empresas em 2021, em resposta às consequências da pandemia covid-19⁵²³.

A taxa municipal turística de Óbidos arrancou a 1 de janeiro de 2022 e consiste numa *taxa de dormida* no montante de € 1,00, devida por pessoa e por noite, para todos os hóspedes com idade igual ou superior a 13 anos e em qualquer tipologia de alojamento localizado neste município, apenas se isentando os hóspedes cuja sua estadia seja motivada por tratamentos médicos⁵²⁴.

2.11. O caso do município de Póvoa do Varzim

No município da Póvoa do Varzim, o projeto regulamento da Taxa Turística Municipal foi apresentado na reunião da Câmara Municipal realizada em 2 de agosto de 2022, da qual adveio a deliberação deste órgão executivo para submissão do aludido projeto a discussão pública⁵²⁵ – que decorreu entre 3/08/2022 e 02/09/2022.

Subsequentemente, foi o projeto de regulamento (com alterações decorrentes das pronúncias apresentadas no período de consulta pública) presente novamente na reunião do órgão executivo realizada em 16 de novembro de 2022 que, após discussão, deliberou, por maioria, submeter o projeto à apreciação e votação da Assembleia Municipal⁵²⁶.

⁵²⁰ A votação do regulamento da TMT ocorreu na reunião ordinária da Assembleia Municipal de Óbidos, realizada em 28 de setembro de 2018, que se encontra espelhada na ata com o n.º 5, de 28/09/2018, pp. 16 - 18 <https://www.cm-obidos.pt/downloads/?c=134;&f=1&h=134> [04/12/2022].

⁵²¹ O Regulamento da TMT foi publicado sob o n.º 773/2018, no Diário da República, 2.ª série, com o n.º 219, de 14/11/2018.

⁵²² O projeto de regulamento – sob o n.º 741/2019 – foi objeto de consulta pública, conforme publicação no Diário da República, 2.ª série, com o n.º 183, de 24/09/2019. Posteriormente, veio a ser aprovado tanto pelo órgão executivo como, subsequentemente, pelo órgão deliberativo, nas reuniões ocorridas em 15/11/2019 e em 21/11/2019, respetivamente. Concluído o procedimento, foi o Regulamento de Taxas, Tarifas e Licenças do Município de Óbidos publicado – sob o n.º 374/2020 – no Diário da República, 2.ª série, com o n.º 72, de 13/04/2020 e cuja entrada em vigor ocorreu no dia seguinte ao da sua publicação.

⁵²³ Conforme proposta PRE/2020/Empresas apresentada pelo Sr. Presidente da Câmara Municipal e que foi levada ao conhecimento da Assembleia Municipal de Óbidos, na reunião ocorrida em 16/12/2020, nesse sentido *vide* a Ata n.º 6, de 16/12/2020, p. 57, disponível em <https://www.cm-obidos.pt/reunioes/?c=1> [04/12/2022].

⁵²⁴ Cfr. artigo 5.º do Regulamento da Taxa Municipal Turística de Óbidos (*doravante* RTMT de Óbidos).

⁵²⁵ Cfr. ata da reunião da câmara municipal da Póvoa do Varzim, com o n.º 15, de 2 de agosto de 2022, <https://www.cm-pvarzim.pt/municipio/camara-municipal/reunioes-e-deliberacoes/atas-de-2022/ata-da-reuniao-de-2-de-agosto/> [07/12/2022].

⁵²⁶ Cfr. ata da reunião da câmara municipal, com o n.º 21, de 16 de novembro de 2022, <https://www.cm-pvarzim.pt/municipio/camara-municipal/reunioes-e-deliberacoes/atas-de-2022/ata-da-reuniao-de-16-de-novembro/> [07/12/2022].

Na sessão ordinária da Assembleia Municipal realizada em dezembro de 2022, foi apreciada a proposta de regulamento desta taxa que, após várias declarações de voto, acabou por ser aprovada, por deliberação da maioria⁵²⁷ e, subsequentemente, foi publicada no Diário da República no dia 20 desse mês⁵²⁸.

O referido regulamento entrou em vigor no primeiro dia do ano de 2023, nele se prevendo uma taxa turística, devida por maiores de 16 anos e cujo montante se fixa em 1,50 € por cada dormida remunerada em qualquer tipo de empreendimento turístico ou em estabelecimentos de alojamento local, até ao máximo de 7 noites seguidas por pessoa e por noite. Apenas se encontram excluídos da tributação desta taxa, aqueles cuja estadia seja motivada por qualquer ato médico (incluindo-se até dois acompanhantes); portadores de deficiência, cuja incapacidade igual ou superior a 60% (incluindo-se até um acompanhante); ou aqueles que, comprovadamente, se encontrem em situação de despejo ou desalojamento em situações análogas⁵²⁹.

Também neste caso, a liquidação e cobrança da taxa turística fica a cargo das pessoas singulares ou coletivas, responsáveis pela exploração dos enumerados tipos de empreendimentos turísticos, que, em contrapartida do exercício de tais funções, recebem uma comissão de 2,5% do produto arrecadado, a que acresce IVA à taxa legal⁵³⁰.

Por regra, até ao décimo quinto dia do mês seguinte àquele em que foi efetuada a cobrança, as entidades responsáveis devem apresentar uma declaração com indicação do montante cobrado por conta daquela taxa e, notificadas que sejam da referência para pagamento desse montante, dispõem de um prazo de dez dias úteis para entregar tal montante ao município, sob pena de, não o fazendo, se vencerem juros de mora à taxa legal em vigor e ser extraída certidão para cobrança coerciva desse montante⁵³¹.

Uma novidade trazida por este regulamento, é a salvaguarda das entidades responsáveis que se encontrem isentas de IVA ou que façam a entrega trimestral deste imposto, porquanto permite-lhes que a entrega da declaração referida anteriormente (e, consequentemente, o seu pagamento) seja diferida para momento ulterior: até dia 15 de abril, os valores cobrados no trimestre de janeiro a março; até 15 de julho, os valores cobrados no trimestre de abril a junho;

⁵²⁷ Cfr. ata da reunião ordinária da assembleia municipal, com o n.º 05/2022, de 6 de dezembro de 2022, disponível para consulta em <https://www.cm-pvarzim.pt/municipio/assembleia-municipal/atas-das-sesoes/atas-2022/ata-de-6-de-dezembro/> [01/03/2023].

⁵²⁸ O Regulamento da Taxa Turística Municipal da Póvoa do Varzim (*doravante* RTT do município da Póvoa do Varzim) – com o n.º 1182/2022 - foi publicado no Diário da República, 2.ª série, com o n.º 243, de 20/12/2022.

⁵²⁹ Nesse sentido, *vide* artigos 2.º, 3.º e 4.º, todos do RTT do município da Póvoa do Varzim.

⁵³⁰ Cfr. artigo 5.º, n.ºs 1 e 4, do RTT do município da Póvoa do Varzim.

⁵³¹ Cfr. artigo 6.º, n.ºs 1, 3, 4 e 6, do RTT do município da Póvoa do Varzim.

até 15 de outubro, os valores cobrados no trimestre de julho a setembro; e até 15 de janeiro, os valores cobrados no trimestre de outubro a dezembro do ano precedente⁵³².

2.12. O caso do município de Coimbra

No seguimento da reunião ordinária da câmara municipal de Coimbra, ocorrida no pretérito dia 5 de setembro de 2022, o referido órgão executivo deliberou, por maioria, dar início ao procedimento de elaboração do Regulamento da Taxa Municipal Turística de Coimbra (RTMT de Coimbra)⁵³³. Decorrido o prazo legal estabelecido para o efeito, foram prestados vários contributos pelos interessados constituídos e, a seguir, foi efetuado o projeto de Regulamento, o qual foi presente na reunião da câmara municipal realizada em 17 de outubro de 2022.⁵³⁴ Em resultado da referida reunião, foi o projeto regulamento desta taxa submetido a discussão pública, cujo término ocorreu no passado dia 2 de janeiro de 2023.

Ultrapassada essa fase procedimental, a câmara municipal deliberou, por maioria, aprovar o projeto final de RTMT de Coimbra e submetê-lo à apreciação e votação pela assembleia municipal,⁵³⁵ que, na sessão realizada no final de fevereiro de 2023, o aprovou, por maioria.⁵³⁶ O Regulamento foi publicado em Diário da República no pretérito dia 21 de março e a sua entrada em vigor ocorreu a 5 de abril⁵³⁷.

Conforme as taxas turísticas abordadas até ao momento, também a do município de Coimbra se mostra devida por hóspedes com idade igual ou superior a dezasseis anos que pernoitem – no período de março a outubro – de forma remunerada em empreendimentos turísticos e estabelecimentos de alojamento local, sendo o valor unitário de 1,00 € devido por cada dormida⁵³⁸. Tanto em matéria de isenções, como de regras de liquidação e de cobrança da taxa, bem assim como de fiscalização, o sobredito regulamento tende a seguir de perto os regimes fixados, por via regulamentar, pelos onze municípios nos quais se encontra implementada a taxa municipal turística, pelo que nos dispensamos de o caracterizar.

⁵³² Cfr. artigo 6.º, n.º 2, alíneas a) a d), do RTT do município da Póvoa do Varzim.

⁵³³ Cfr. deliberação n.º 695/2022, constante da ata da reunião ordinária da câmara municipal, com o n.º 23, de 5 de setembro de 2022, disponível para consulta em https://www.cm-coimbra.pt/wp-content/uploads/2022/10/edital_197_2022.pdf [01/03/2023].

⁵³⁴ Cfr. deliberação n.º 803/2022, constante da ata da reunião ordinária da câmara municipal, com o n.º 26, de 17 de outubro de 2022, disponível para consulta em https://www.cm-coimbra.pt/wp-content/uploads/2022/11/Edital_231_2022-1.pdf [01/03/2023].

⁵³⁵ Cfr. deliberação n.º 1014/2023, constante da ata da reunião ordinária da câmara municipal, com o n.º 34, de 30 de janeiro de 2023, disponível para consulta em <https://www.cm-coimbra.pt/wp-content/uploads/2023/02/ata0130-signed.pdf> [01/03/2023].

⁵³⁶ Cfr. deliberação da assembleia municipal de Coimbra, com o n.º 6/2023, constante no edital n.º 42/2023, de 23 de fevereiro de 2023, disponível para consulta em https://www.cm-coimbra.pt/wp-content/uploads/2023/02/Edital-42.2023_versao-publicada.pdf [01/03/2023].

⁵³⁷ O RTMT de Coimbra foi publicado no Diário da República, 2.ª série, com o n.º 57, de 21/03/2023, sob o Aviso n.º 5970/2023.

⁵³⁸ Cfr. artigos 4.º, 5.º e 6.º do REGULAMENTO/ou PROJETO

2.13. Breve referência a Taxas Municipais Turísticas que ainda se encontram em discussão

Como se viu, até à presente data, dos duzentos e setenta e oito municípios existentes em Portugal continental, apenas doze deles implementaram a taxa municipal turística. Apesar do carácter residual desta taxa, a mesma começa a revelar-se uma tendência no nosso país tendo em conta que existem vários municípios que já deram início à discussão da sua criação e outros que se encontram na fase final do procedimento administrativo para a sua implementação.

O município de Terras de Bouro começou por abordar a taxa turística na reunião da Câmara Municipal realizada no dia 4 de janeiro de 2018, mas o procedimento de criação da mesma nunca chegou a avançar. No entanto, segundo declarações prestadas pelo Sr. Presidente da Câmara Municipal, prevê-se que o respetivo projeto regulamento esteja pronto a ser discutido e, se possível, ser implementado ainda no ano de 2023, cuja finalidade será os investimentos no concelho e a resolução de problemas e carências dos municípios⁵³⁹.

Já Ourém, foi outro dos municípios que, em maio de 2018, iniciou o procedimento de elaboração de regulamento com vista à implementação de uma taxa de ocupação turística, mas que, apesar da sua análise, discussão e aprovação, acabou recuar no momento da sua implementação, devendo-se tal desistência, nas palavras do Sr. Presidente da Câmara, ao “(...) facto de o Governo poder vir a transferir para as autarquias, receita derivada da aplicação de 7,5% do IVA sobre os serviços de bens essenciais (...)”⁵⁴⁰.

Outro município onde também foi discutida a implementação da taxa turística foi o município de Guimarães que, diferentemente do município de Terras de Bouro, chegou mesmo a dar início ao procedimento tendente à aprovação do regulamento da taxa turística municipal. A proposta desta taxa foi analisada na reunião da Câmara Municipal realizada em fevereiro de 2020, tendo sido deliberado submetê-la à discussão pública, nos termos do n.º 1, do artigo 101.º do CPA⁵⁴¹. Sucede que, apesar da referida proposta ter sido publicada no Diário da República de 20

⁵³⁹ Ata da reunião da câmara municipal de Terras de Bouro, realizada em 04/01/2018, encontra-se disponível para consulta em <https://www.cm-terrasdebouro.pt/index.php/2015-02-03-11-25-55/documentos/category/1-actas-camararias?limit=20&start=120> [07/12/2022]. As declarações do Sr. Presidente da Câmara Municipal podem ser encontradas em <https://ominho.pt/terras-de-bouro-aprova-orcamento-de-176-milhoes-para-2023/> [07/12/2022].

⁵⁴⁰ O início do procedimento de elaboração do regulamento da taxa de ocupação turística teve origem na reunião da câmara municipal de Ourém ocorrida em 26 de maio de 2018, Cfr. ata n.º 12, disponível para consulta em https://www.ourem.pt/wp-content/uploads/documents/actas/camara-municipal/2018/Atas/Ata_CM_12_2018.pdf [07/12/2022]. Posteriormente, na reunião da câmara municipal de Ourém realizada em 1 de outubro de 2018, o executivo municipal deliberou submeter o respetivo projeto de regulamento a consulta pública, nos termos do artigo 101.º do CPA, Cfr. Ata n.º 12, disponível para consulta em <https://www.ourem.pt/wp-content/uploads/documents/actas/camara-municipal/2018/Atas/Ata-2018-10-01-C3C3A2mara-Municipal-022.pdf> [07/12/2022].

A desistência da implementação desta taxa tornou-se pública na reunião pública da Câmara Municipal de Ourém, realizada em 4 de novembro de 2019, Cfr. ata n.º 25, disponível para consulta em https://www.ourem.pt/wp-content/uploads/documents/actas/camara-municipal/2019/Atas/Ata-n.º25_2019-de-04_11.pdf [07/12/2022].

⁵⁴¹ O início do procedimento tendente a aprovação do regulamento, decorre de deliberação da câmara municipal de Guimarães proferida na reunião de camara realizada em 28/03/2019. A análise da proposta e submissão da mesma a discussão pública, ocorreu na reunião da Câmara Municipal realizada em 10/02/2020, Cfr. Ata n.º 3, fls. 36v – 40, disponível para consulta em <https://www.cm->

março de 2020, até à presente data, não há notícia de que a mesma tenha sido aprovada pelo órgão executivo e submetido à apreciação e votação do órgão deliberativo, inação essa que se julga ter fundamento na forte contestação do setor hoteleiro que chegou inclusive a ameaçar discutir a constitucionalidade do referido tributo no Tribunal Constitucional⁵⁴².

A sul do país, a implementação desta taxa começou por ser discutida pela Comunidade Intermunicipal do Algarve (AMAL) em agosto de 2018, que após várias reuniões⁵⁴³, concertou critérios para a sua introdução uniformizada nos dezasseis concelhos que compõem a região do Algarve, designadamente o montante da taxa de dormida de 1,5 €/dia, a cobrar nos meses de março a outubro.

No seguimento da proposta concertada da AMAL, os municípios de Portimão e de Lagos, decidiram dar início - entre o final do ano de 2018 e início do ano de 2019 – aos procedimentos de criação da taxa turística, mas, contrariamente aos municípios de Vila Real de Santo António e de Faro, nunca chegaram os mesmos a ser concluídos. Julgamos nós que a suspensão destes procedimentos se deveu, pelo menos em parte, à pandemia do Covid-19, despoletada em março de 2020⁵⁴⁴.

Sem prejuízo disso, o Conselho Intermunicipal da AMAL no presente ano, voltou a retomar a discussão desta matéria, tendo já sido apresentada uma proposta para uniformização do montante da taxa (2,00 € dia/dormida), da idade limite de isenção da taxa (até aos doze anos) e do número máximo de dias de cobrança da taxa (sete dias)⁵⁴⁵. Proposta essa remetida à Região de Turismo do Algarve e associações e confederações de hoteleiros, com vista à realização de futuras reuniões para discussão do assunto e chegada a um consenso, assim se perspetivando a possibilidade de aplicação da taxa turística comum a toda a região ainda no ano de 2023.

guimaraes.pt/cmguimaraes/uploads/document/file/16430/ata_c_n_o_3_reuniao_ordinaria_de_10_de_fevereiro_de_2020.pdf [07/12/2022]

⁵⁴² O projeto de regulamento da Taxa Municipal Turística de Guimarães foi publicado – sob o n.º 426/2020 – no Diário da República, 2.ª série, n.º 57, de 20/03/2020, nele se prevendo o prazo de 30 dias para apresentação de sugestões.

⁵⁴³ Na reunião ocorrida em 17/08/2018 – Cfr. ata n.º 11/2018 – a AMAL começou a discutir os elementos estruturantes da taxa turística, designadamente, a definição da idade de isenção dos menores, o limite temporal máximo de cobrança da taxa e o valor a cobrar por dormida. Na reunião seguinte – Cfr. ata n.º 12/2018, de 10/09/2018 – a AMAL deliberou, por unanimidade, aprovar as bases conceptuais desta taxa, *i.é.*, a isenção de pagamento da taxa para menores até aos doze anos, o limite temporal de cobrança de 7 dias e o montante de € 1,5 a cobrar por dia/dormida. Subsequentemente, na reunião realizada em 21/09/2018 – Cfr. ata n.º 13/2018 – a AMAL deliberou aprovar, por maioria, a proposta na qual estão estabelecidos os termos e condições da sua aplicação, bem assim como a minuta de um regulamento-tipo. Todas as atas do Conselho Intermunicipal da AMAL anteriormente referenciadas, encontram-se disponíveis para consulta em <https://drive.google.com/drive/folders/1d51W8-JlfPr5vB8Rp9h5dJlMfAaqvNt> [07/12/2022].

⁵⁴⁴ O município de Portimão chegou a aprovar o projeto de Regulamento na reunião ordinária da câmara municipal realizada em 6 fevereiro de 2019, tendo o mesmo sido submetido a consulta pública, conforme publicação no Diário da República de 26 de março de 2019. Cfr. ata n.º 1 da reunião ordinária da câmara municipal ocorrida em 09/01/2019, cuja ata se encontra disponível para consulta em <https://www.cm-lagos.pt/balcao-virtual/documentos/reunioes-de-camara/6659-reuniao-de-camara-de-09-01-2019> [07/12/2022]

Já o município de Lagos, na reunião ordinária realizada em 9 de janeiro de 2019, deliberou dar início ao procedimento de elaboração do regulamento municipal da taxa turística municipal, tendo apenas havido lugar à publicitação do edital n.º 1609/2019 no sítio institucional do município. Cfr. ata n.º 1/2019, de 9/01/2019, disponível para consulta em <https://www.cm-lagos.pt/balcao-virtual/documentos/reunioes-de-camara/6659-reuniao-de-camara-de-09-01-2019> [07/12/2022].

⁵⁴⁵ Cfr. ata da reunião extraordinária do Conselho Intermunicipal da AMAL, com o n.º 12/2022, realizada em 7/10/2022, que se encontra disponível em <https://drive.google.com/drive/folders/1JTM0H1oGtOS8byWlw3qsN6mNoz1gOZcz> [07/12/2022]

Recentemente, o município de Viana do Castelo deu início ao procedimento para criação da sua taxa turística, tendo em vista a sua implementação ainda no decurso do ano de 2023. Em outubro de 2022⁵⁴⁶, o projeto de regulamento da taxa municipal turística foi submetido a discussão pública, o qual decorreu no período compreendido de 2 de novembro de 2022 a 1 de dezembro de 2022⁵⁴⁷.

Neste momento, não há qualquer notícia de progressos – para além dos já indicados – no procedimento para aprovação do regulamento municipal da taxa turística de Viana do Castelo, presumindo-se que o mesmo estará a aguardar os seus ulteriores termos (como sejam, designadamente, a análise de pronúncias/sugestões e eventuais alterações ao documento, a aprovação pelo órgão executivo e, no final, pelo órgão deliberativo).

Sem grandes novidades, Viana do Castelo optou por introduzir uma *taxa de dormida* devida até a um limite máximo de 5 noites seguidas e cuja incidência subjetiva recai sobre hóspedes com idade superior a 16 anos. Acresce que se trata de uma taxa sazonal porquanto o seu montante será distinguido em 1,50 € ou em 1,00 €, consoante se trate de época alta (1 de maio a 31 de outubro) ou de época baixa (1 de novembro a 30 de abril)⁵⁴⁸.

2.14. O caso particular dos Açores

Na região dos Açores, o Partido das Pessoas, dos Animais e da Natureza (PAN), no uso do poder de iniciativa legislativa, apresentou, em fevereiro de 2022, o Projeto de Decreto Legislativo Regional n.º 49/XII, que contempla o Regime Jurídico da Taxa Turística Regional e que pretende promover a tributação da atividade turística na região, por forma a, por um lado, contribuir para o desenvolvimento e sustentabilidade deste arquipélago e, por outro, minimizar o impacto negativo da carga turística⁵⁴⁹.

No referido projeto, propôs-se a introdução de uma taxa turística que se subdivide nas modalidades de *taxa de dormida* e de *taxa de chegada por via marítima*, as quais pressupõem o pagamento de uma taxa no montante mínimo de 1,00 €/dormida – neste caso a fixação do valor da taxa será da competência de cada um dos municípios da região – ou de 2,00 €/desembarque, acautelando-se que no caso de sobreposição de taxas, apenas será devida a de chegada. Ambas

⁵⁴⁶A reunião da câmara municipal de Viana do Castelo ocorrida em 17 de outubro de 2022, encontra-se disponível para consulta na ata n.º 23, pp. 12 -20, publicada em <http://www.cm-viana-castelo.pt/download/13673/f39f45b6f97858422fb6b80063af31ae> [07/12/2022].

⁵⁴⁷O projeto de regulamento da taxa municipal turística de Viana do Castelo – sob o n.º 1070/22 – foi publicado no Diário da República, 2.ª série, com o n.º 211, em 02/11/2022.

⁵⁴⁸Cfr. artigos 5.º e 6.º do Projeto do Regulamento da Taxa Municipal Turística de Viana do Castelo.

⁵⁴⁹O Projeto de Decreto Legislativo Regional n.º 49/XII, encontra-se disponível para consulta em <http://base.alra.pt:82/iniciativas/iniciativas/XIIEPDLR049.pdf> [07/12/2022].

as taxas seriam devidas por hóspedes com idade igual ou superior a 14 anos, apenas se particularizando a taxa de dormida que será devida até ao limite máximo de quatro noites seguidas – diferentemente da taxa de chegada que será devida uma única vez com o desembarque na região – em qualquer ilha da região, independentemente de serem ou não realizadas no mesmo local ou ilha⁵⁵⁰.

A referida proposta legislativa do PAN foi remetida à Comissão Permanente de Economia que, por ser a comissão especializada competente nesta matéria, deliberou, por unanimidade, dar parecer de abstenção ao presente projeto de Decreto Legislativo Regional⁵⁵¹. Subsequentemente, foi o projeto de decreto legislativo regional submetido à apreciação e votação da Assembleia Legislativa da Região Autónoma dos Açores que, na votação da generalidade, aprovou o diploma, por maioria⁵⁵².

Nessa senda, foi o Regime jurídico da taxa turística regional criado através do Decreto Legislativo Regional 16/2022/A de 21 de junho, cuja publicação no Diário da República ocorreu em 21 de junho de 2022, estando prevista a entrada em vigor da taxa turística regional para 1 de janeiro de 2023⁵⁵³.

Como se disse anteriormente, este regime jurídico criou uma taxa turística regional que se subdivide nas modalidades de taxa de dormida e de taxa de chegada por via marítima, com os valores mínimos de € 1,00/noite e 2,00 €/passageiro, respetivamente. Todavia, não deixou de acautelar as situações em que estas taxas sejam cumuladas, com a exclusão da taxa de dormida em detrimento da taxa de chegada por via marítima (cujo montante era, aliás, mais alto)⁵⁵⁴.

No referido regime, para além de se encontrarem previstas isenções objetivas – isenção da taxa de dormida a partir do quinto dia de pernoita e a redução da taxa de dormida em 50%, no período compreendido de 1 de novembro a 31 de março –, foram também tipificadas várias isenções (totais) subjetivas, dentro das quais: os hóspedes cuja estadia se deva a tratamentos médicos a realizar na Ilha (no qual se inclui um acompanhante); os membros e atletas de clubes desportivos, quando a dormida se deva

⁵⁵⁰ Cfr. artigos 2.º, 3.º, 4.º e 7.º do referido Projeto de Decreto Legislativo Regional n.º 49/XII.

⁵⁵¹ O relatório e parecer da comissão permanente de economia, datado de 12/04/2022, encontra-se disponível para consulta em <http://base.alra.pt:82/iniciativas/comissao/XIICPIDLR049.pdf> [07/12/2022]. Para realização do referido parecer a comissão deliberou proceder à audição de diversas entidades interessadas, sendo possível consultar as audições e os diversos pareceres emanados por essas entidades em http://base.alra.pt:82/4DACTION/w_pesquisa_registo/3/3346 [07/12/2022].

⁵⁵² Cfr. Diário da Sessão V da Assembleia Legislativa da Região Autónoma dos Açores, com o n.º 64, realizada em 21 de abril de 2022, cuja consulta se encontra disponível em <http://base.alra.pt:82/Diario/XII64.pdf> [07/12/2022].

⁵⁵³ O Decreto Legislativo Regional 16/2022/A de 21 de junho, foi publicado no Diário da República, 1ª série, com o n.º 118, em 21 de junho de 2022.

⁵⁵⁴ Cfr. artigo 2.º, n.º 2, do Decreto Legislativo Regional 16/2022/A de 21 de junho.

à prática desportiva; os hóspedes que se encontrem desalojados ou despejados; os estudantes (dos vários níveis de ensino) que se encontrem a frequentar um estabelecimento de ensino na Região e cuja deslocação seja por motivos académicos; e as pessoas com deficiência ou com incapacidade para o trabalho temporária ou permanente, num grau igual ou superior a 60 %⁵⁵⁵.

Logo aqui é possível constatar que o leque de isenções subjetivas se mostra muito mais abrangente do que os previstos em qualquer um dos regulamentos municipais em vigor no continente, desde logo, porque, de forma inovadora, o referido regime jurídico isentou do pagamento desta taxa membros e atletas de clubes desportivos, assim como pessoas com incapacidade para o trabalho temporária ou permanente.

No que diz respeito à liquidação e cobrança desta taxa, as regras são idênticas às que já se encontram regulamentadas nas taxas municipais turísticas previstas no continente, ou seja: a responsabilidade pela cobrança desta taxa compete às entidades exploradoras responsáveis⁵⁵⁶ que, até ao último dia do mês seguinte ao da cobrança, devem apresentar – na plataforma eletrónica criada para o efeito – uma declaração com o valor arrecadado junto dos hóspedes/passageiros. Posto isso, o produto arrecadado deverá ser entregue no prazo de dez dias a contar da data em que seja disponibilizada a informação para pagamento, sob pena de, não o fazendo, acrescerem juros de mora à taxa legal em vigor e ser extraída certidão para cobrança coerciva do montante devido⁵⁵⁷.

O mesmo já não se pode dizer quanto ao sujeito ativo da relação jurídico-tributária estabelecida, uma vez que, diferentemente do que sucede no âmbito municipal, a taxa turística regional deve ser entregue “(...) à direção regional com competência em matéria de ambiente pelas entidades exploradoras (...)”⁵⁵⁸.

Outra das novações decorrentes deste diploma relativamente aos regulamentos municipais, é a possibilidade de a Região Autónoma dos Açores afetar 25% do produto arrecadado na modalidade de taxa de dormida aos municípios onde se situem os estabelecimentos turísticos, de alojamento local, de parques de campismo ou de

⁵⁵⁵ Cfr. artigo 2.º, n.º 3, artigo 2.º, n.º 2, e artigo 4.º, alíneas a) a e), todos do Decreto Legislativo Regional 16/2022/A de 21 de junho.

⁵⁵⁶ Nos termos do artigo 5.º, n.º 1 e 7.º, n.º 1, do Decreto Legislativo Regional 16/2022/A de 21 de junho, consideram-se entidades exploradoras aquelas que são responsáveis por empreendimentos turísticos, estabelecimentos de alojamento local, parques de campismo e parques de caravanismo, bem assim como as responsáveis pela exploração dos terminais de navios de cruzeiro e de embarcações de recreio na Região.

⁵⁵⁷ Cfr. artigos 5.º, 7.º e 8.º, do Decreto Legislativo Regional 16/2022/A de 21 de junho.

⁵⁵⁸ Cfr. artigo 8.º, n.º 2, do Decreto Legislativo Regional 16/2022/A de 21 de junho. À semelhança dos regulamentos municipais, o regime jurídico da taxa turística regional também prevê, no seu artigo 5.º, n.º 4, a atribuição às entidades exploradoras de 2,5 % a título de comissão pela cobrança da taxa de dormida.

caravanismo, desde que os mesmos não apliquem uma taxa turística municipal dessa natureza⁵⁵⁹.

Ainda quanto ao produto arrecadado com a cobrança desta taxa, decorre deste decreto-lei que tais valores deverão ser imputados no apoio projetos de entidades, sejam elas públicas ou privadas, desde que tenham como objetivo a preservação ambiental, devendo dar-se conhecimento disso mesmo aos hóspedes e passageiros, para que os mesmos sejam sensibilizados para a temática⁵⁶⁰.

Por outro lado, em matéria de fiscalização, salienta-se que a competência para a fiscalização do cumprimento do regime jurídico da taxa turística regional e a competência para a instauração, a instrução e a decisão de processos de contraordenação, cabe à Inspeção Regional das Atividades Económicas (e não, como nas taxas municipais turísticas, em que tal competência é exclusiva dos respetivos municípios), a quem pertencerá, a título compensatório, 15% do produto resultante da aplicação de coimas resultantes desta taxa⁵⁶¹.

Sucede que, não obstante a entrada em vigor do referido regime jurídico estivesse prevista para o dia 1 de janeiro de 2023, o mesmo veio a ser revogado em 11 de janeiro do mesmo ano, por via do Decreto Legislativo Regional n.º 3/2023/A, de 11 de janeiro. Segundo este último, a revogação desta taxa regional “(...) é uma solução amiga do crescimento económico, amiga da promoção turística dos Açores e do crescimento sustentável da economia regional”, porquanto, atentas “as circunstâncias económicas vividas, em resultado da escalada da inflação, que penaliza a economia, a generalizada oposição dos municípios dos Açores à aplicação da taxa turística, bem como a circunstância de que a aplicação desta taxa encarece o destino turístico dos Açores, num momento de grande vulnerabilidade económica, aconselham a sua revogação.”.

O curto período que este regime jurídico esteve em vigor, não permitiu, de forma alguma, materializar a aplicação desta taxa nem, tão pouco, examinar os efeitos que a mesma poderia provocar (fosse no impacto sentido na competitividade do turismo naquela região, fosse pelo resultado das receitas obtidas e afetação que, subsequentemente, lhe seria dada). Por isso, apesar de, na nossa opinião, este ser um regulamento que, pela sua pertinência, poderia ser um modelo a seguir, não pode o mesmo ser objeto de comparação

⁵⁵⁹ Cfr. artigo 8.º, n.º 5, do Decreto Legislativo Regional 16/2022/A de 21 de junho.

⁵⁶⁰ Cfr. artigo 10.º, n.ºs 1 e 2, do Decreto Legislativo Regional 16/2022/A de 21 de junho.

⁵⁶¹ Cfr. artigo 11.º, n.º 1 e artigo 12.º, n.ºs 9 e 10, do Decreto Legislativo Regional 16/2022/A de 21 de junho.

com os regulamentos municipais das taxas municipais turísticas que atualmente se encontram em vigor.

3. A natureza jurídica das taxas de dormida

Como vimos de dizer, assumindo a taxa local natureza sinalagmática, a mesma terá que ser, inevitavelmente, constituída por uma prestação pecuniária e coativa, exigida pelas autarquias locais – numa relação de troca – aos sujeitos passivos, em contrapartida de uma prestação que estes últimos efetivamente provocaram ou aproveitaram, prestação essa que se poderá traduzir tanto na prestação de um serviço, como na utilização de um bem do domínio público ou então na remoção de um obstáculo jurídico ao comportamento dos particulares⁵⁶².

Não menos importante que o pressuposto da taxa, é a finalidade que lhe está adjacente porquanto, tendo sempre presente a intrínseca relação de troca, a angariação de receita terá como propósito a compensação de um custo ou do valor das prestações que o sujeito passivo é efetivamente causador ou beneficiário.

Mas será que as novas taxas turísticas preenchem o pressuposto e finalidade acabados de mencionar e constituem, por isso, verdadeiras taxas, ou será que sucumbem em algum deles e, como tal, tratar-se-ão de verdadeiros impostos ou contribuições?

Conforme se viu, vários foram os municípios que já instituíram a taxa municipal turística⁵⁶³ e outros tantos que têm (ou já tiveram) na mira a sua introdução para o ano que se aproxima.

Em todos os casos, esta taxa foi criada pelos municípios por via de regulamento municipal - fosse pelo aditamento aos regulamentos gerais de taxas, de preços e de outras receitas já existentes, fosse pela introdução em regulamentos autónomos, criados exclusivamente para o efeito – os quais, diga-se, aliás, são muito similares.

Assim, recorrendo aos regulamentos municipais que se abordaram anteriormente, começaremos por fazer uma delimitação conceptual deste tributo (elemento subjetivo, elemento objetivo, elemento teleológico, valor da taxa e a sua fundamentação económico-financeira e isenções) para, subsequentemente, mediante uma reflexão crítica, lograr deslindar qual a sua verdadeira qualificação.

3.1. O elemento subjetivo

⁵⁶² Cfr. artigo 4.º, n.ºs 1 e 2, da LGT e artigo 3.º do RGTA.

⁵⁶³ Conforme se viu *supra* no ponto 2, na atualidade, existem doze regulamentos municipais que instituem a TMT, são eles: Lisboa, Cascais, Porto, Vila Nova de Gaia, Vila Real de Santo António, Mafra, Sintra, Braga, Faro, Óbidos, Póvoa do Varzim e Coimbra.

Para a generalidade dos regulamentos municipais *supra-aludidos*, consideram-se sujeitos passivos da taxa turística todas as pessoas (vulgarmente designados *turistas* ou *hóspedes*) que, independentemente da sua nacionalidade ou da sua residência, tenham idades superiores – conforme delimitado por cada município – entre os dez e os dezasseis anos e pernoitem em qualquer tipologia de alojamento (empreendimentos turísticos, estabelecimentos de alojamento local e parques de campismo e caravanismo, entre outros)⁵⁶⁴.

Também no que respeita às isenções subjetivas, os regulamentos municipais têm previsões muito semelhantes, sendo, no entanto, uns mais abrangentes do que outros. Dentro do leque de isenções previstas, podemos enumerar as que comumente surgem na maioria dos regulamentos: os hóspedes com idade inferior à fixada para sujeição ao tributo (*i.é.*, menores entre dez e dezasseis anos); os hóspedes portadores de deficiência, cuja incapacidade seja igual ou superior a 60%; e os hóspedes (e, em alguns casos, acompanhantes) que se desloquem por motivos de saúde.

Além disso, decorre também dos regulamentos municipais desta taxa que as tarefas de liquidação e cobrança competem tanto a pessoas singulares como a pessoas coletivas, desde que as mesmas explorem qualquer tipologia de empreendimento turístico ou de alojamento local, devendo a mesma ser refletida, de forma autónoma e com a referência expressa da não sujeição a IVA, na fatura emitida pelos serviços de alojamento⁵⁶⁵. A título de curiosidade, refira-se que a prestação deste serviço de liquidação e cobrança da taxa turística será devidamente remunerada, pela maioria dos municípios, por via de uma comissão paga às entidades responsáveis no valor de 2,5% do valor cobrado, a qual se encontra sujeito a IVA à taxa legal em vigor⁵⁶⁶.

Em nosso entendimento, estas entidades integram a relação jurídica da taxa turística, na qualidade de sujeitos passivos indiretos, pois que, para além de lhes estar incumbida a

⁵⁶⁴ Sobre a incidência subjetiva *vide* o artigo 4.º, n.º 1, RTMT de Braga; o artigo 29.º, n.º 2, do RCTTLORM do município de Cascais; o artigo 4.º do RTMT de Coimbra; o artigo 4.º, n.º 1, do RTMT de Faro; o artigo 70.º do RGTPOR do Município de Lisboa e artigo 2.º das Normas de Execução da Taxa turística de dormida; o artigo 3.º, n.ºs 3 e 4, do RTMT de Mafra; o artigo 5.º, n.º 1, do RTMT de Óbidos; o artigo 4.º, n.º 1, do RTMT do Porto; o artigo 4.º do RTT do município da Póvoa do Varzim; o artigo 87.º, n.º 3, do RTOR do município de Sintra; o artigo 3.º, n.ºs 2 e 3, do RTC de Vila Nova de Gaia; e o artigo 2.º, n.º 2, do RTT do município de Vila Real de Santo António.

⁵⁶⁵ No que diz respeito aos atos tributários de liquidação e cobrança da TMT *vide* o artigo 3.º, n.º 2, RTMT de Braga; o artigo 31.º, n.º 1, do RCTTLORM do município de Cascais; o artigo 8.º, n.ºs 1 a 3, do RTMT de Coimbra; o artigo 5.º, n.ºs 1 a 3, do RTMT de Faro; o artigo 75.º, do RGTPOR do Município de Lisboa e artigo 3.º, das Normas de Execução da Taxa Turística de dormida; o artigo 5.º, n.ºs 1 a 3, do RTMT de Mafra; dos artigos 7.º, do RTMT de Óbidos; o artigo 5.º, n.ºs 1 a 3, do RTMT do Porto; o artigo 5.º, n.ºs 1 a 4, do RTT do município da Póvoa do Varzim; o artigo 87.º, n.º 4, do RTOR do município de Sintra e artigo 5.º, n.ºs 1, 2 e 4, do Regulamento de Execução da taxa municipal turística de dormida; o artigo 5.º, n.ºs 1 a 3, do RTC de Vila Nova de Gaia; e o artigo 6.º, n.ºs 1 e 2, do RTT do município de Vila Real de Santo António.

⁵⁶⁶ Cfr. artigo 7.º, do RTMT de Braga; o artigo 8.º, n.º 4 do RTMT de Coimbra; o artigo 5.º, n.º 4 do RTMT de Faro; o artigo 7.º, n.º 1, das Normas de Execução da Taxa Turística de dormida do município de Lisboa; o artigo 5.º, n.º 4, do RTMT de Mafra; o artigo 5.º, n.º 4, do RTMT do Porto; o artigo 5.º, n.º 5 do RTT do município da Póvoa do Varzim; artigo 7.º, n.º 1, do Regulamento de Execução da taxa municipal turística de dormida do município de Sintra; o artigo 5.º, n.º 5, do RTC de Vila Nova de Gaia. Esta comissão não se encontra prevista no RCTTLORM do município de Cascais, no RTMT de Óbidos e no RTT do município de Vila Real de Santo António.

obrigação principal de liquidação e cobrança da taxa, é também a estas a quem cabe a obrigação declarativa da taxa arrecadada, que será variável consoante o município beneficiário.

O processo de liquidação da taxa turística compete, assim, às entidades responsáveis pela exploração deste tipo de estabelecimentos e emerge da comunicação que estas fazem dos valores cobrados a esse título no mês ou no trimestre antecedente⁵⁶⁷ ou do número de dormidas registadas nesse período, por via de formulário próprio disponibilizado pelos municípios respetivos, o qual deverá ser remetido por correio eletrónico ou por transmissão eletrónica de dados (plataforma inserida no site institucional), nos termos definidos por cada um dos municípios⁵⁶⁸.

Decorre ainda de alguns regulamentos municipais que nas situações em que as entidades responsáveis pela entrega da taxa turística não lograrem obter boa cobrança dos serviços de alojamento – nomeadamente na situação de abandono do estabelecimento sem pagar o montante devido ou no caso de insolvência do devedor – não serão solidariamente responsáveis pelo seu pagamento aos municípios, desde que, nesse caso, consigam apresentar algum documento comprovativo de tal factualidade⁵⁶⁹.

Tudo quanto se expôs supra, tem como finalidade demonstrar que a relação jurídica implícita nesta taxa, por ser constituída não só pelos municípios (sujeito ativo) e pelos turistas (sujeito passivo direto), como, também, pelas entidades exploradoras de qualquer tipologia de empreendimento turístico ou de alojamento local (sujeito passivo indireto), configura uma relação jurídica trilateral ou poligonal, a qual se manifesta através da figura da substituição tributária⁵⁷⁰.

Vulgarmente, a substituição tributária ocorre por via do mecanismo da retenção na fonte – *i.é.*, o substituto tributário é devedor do substituído e, nessa qualidade, retém do montante que deve ao substituto o montante devido pelo tributo – todavia, no caso da taxa turística, a substituição opera sem retenção na fonte, uma vez que as entidades exploradoras, por serem credores dos turistas, não realizam uma operação de retenção na fonte, mas sim uma operação de cobrança

⁵⁶⁷ Ou seja, consoante os municípios visados, as entidades exploradoras deverão apresentar a declaração do montante global de taxa arrecadado até ao 10.º dia, ao 15.º dia ou até ao 30.º dia do mês seguinte ao da cobrança ou, no caso de estarem isentos de IVA ou de fazerem entrega trimestral deste imposto, podem optar pela entrega trimestral da declaração até ao 15.º dia do mês de abril, de julho, de outubro e de janeiro, os valores cobrados nos trimestres de janeiro a março, de abril a junho, de julho a setembro e de outubro a dezembro do ano precedente, respetivamente.

⁵⁶⁸ Sobre a obrigação declarativa referente à TMT *vide* o artigo 6.º, do RTMT de Braga; o artigo 31.º, n.º 2, do RCTTLORM do município de Cascais; o artigo 9.º, n.ºs 1 e 2, do RTMT de Coimbra; o artigo 6.º, n.ºs 1 e 2, do RTMT de Faro; o artigo 76.º, n.ºs 1 e 2, do RGTPOR do Município de Lisboa e artigo 6.º, das Normas de Execução da Taxa Turística de dormida; o artigo 6.º, n.º 1, do RTMT de Mafra; dos artigos 8.º, n.º 1 a 5, do RTMT de Óbidos; do artigo 6.º, n.º 1 e 2, do RTMT do Porto; o artigo 6.º, n.ºs 1 e 2, do RTT do município da Póvoa do Varzim; o artigo 87.º, n.º 4, do RTOR do município de Sintra e artigo 6.º, n.ºs 1 a 5, do Regulamento de Execução da taxa municipal turística de dormida; do artigo 6.º, n.º 1, do RTC de Vila Nova de Gaia; e o artigo 6.º, n.ºs 3 a 5, do RTT do município de Vila Real de Santo António.

⁵⁶⁹ Cfr. artigo 5.º, n.º 4, do RTMT de Braga; o artigo 31.º, n.º 4, do RCTTLORM do município de Cascais; o artigo 5.º, n.º 3, das Normas de Execução da Taxa Turística de dormida do Município de Lisboa; o artigo 6.º, n.º 3, do RTMT de Mafra e o artigo 5.º, n.º 3, do Regulamento de Execução da taxa municipal turística de dormida do município de Sintra.

⁵⁷⁰ Sobre isso, veja-se ROCHA, Joaquim Freitas da e SILVA, Hugo Flores da, *Teoria Geral da Relação Jurídica Tributária*, op. Cit., pp. 28 a 40 e NABAIS, José Casalta, *Direito Fiscal*, op. cit., p. 39 e 40.

direta da respetiva taxa juntamente com os montantes que por estes lhe são devidos no âmbito da relação particular entre eles estabelecida.

Assim sendo, os turistas encontram-se completamente dispensados do cumprimento de qualquer obrigação tributária visto que, em contrapartida, são as entidades exploradoras deste tipo de estabelecimentos que se encontram oneradas não só com o cumprimento da obrigação de cobrança da taxa turística devida, como também de todas as outras obrigações acessórias que lhes são inerentes (designadamente a obrigação declarativa e de liquidação deste tributo).

A identificação dos turistas sobre os quais esta taxa deveria incidir e a subsequente liquidação e cobrança, seria uma tarefa hercúlea e dispendiosa para as autarquias locais, pelo que, por via do mecanismo de substituição tributária, o número de obrigados tributários reduz substancialmente, permitindo-lhes não só diminuir os custos associados à gestão deste tributo como também obter, de forma eficaz e eficiente, uma boa cobrança desta taxa e, consequentemente, um aumento das receitas municipais arrecadadas⁵⁷¹.

Em nosso entendimento, tendo em conta que o que a taxa turística visa tributar é o “(...) singular aproveitamento turístico proporcionado pelo conjunto de atividades e investimentos promovidos pelo Município (...)”, parece-nos que esta haveria de estar direcionada a uma concreta pessoa ou, no limite, a concreto grupo de pessoas: os turistas. Mas, na realidade, a incidência desta taxa acaba por recair sobre todas as pessoas – inclusive nos próprios residentes – que, indiferenciadamente, pernoitem em qualquer tipologia de alojamento na cidade taxadora.

Como tal, cremos que a incidência objetiva – enquanto elemento determinante da estrutura das taxas e das contribuições – não se coaduna com a incidência subjetiva que se encontra regulamente determinada, uma vez que a mesma sempre teria de se subsumir – enquanto elemento determinado – às prestações delimitadas pela incidência objetiva⁵⁷².

3.2. O elemento objetivo

A relação jurídico-tributária, como uma verdadeira relação obrigacional complexa que é, implica a realização de um comportamento por parte da Administração no interesse do contribuinte. Esta relação obrigacional manifesta-se de forma mais acentuada no âmbito das taxas uma vez que, resultado da necessária interdependência, a mesma pressupõe a concretização de uma prestação concreta – equivalente, recíproca e interdependente – e individualizada que, no

⁵⁷¹ Cfr. SILVA, Hugo Flores da, *Privatização do Sistema de Gestão Fiscal*, op. cit., pp. 449 a 453.

⁵⁷² Cfr. VASQUES, Sérgio, *O Princípio da Equivalência...*, op. Cit., pp. 512 e ss.

caso de não se vir a concretizar, permite ao contribuinte acionar a exceção de não cumprimento. Mas não olvidemos que as prestações não têm de ser necessariamente mediatas ao pagamento da taxa uma vez que, na maioria das vezes, o momento da sua realização é futuro, o que, desde que conforme ao princípio da proporcionalidade, não compromete a sua qualificação.

Em suma, a taxa é exigida em contrapartida de uma prestação efetivamente provocada ou aproveitada pelo contribuinte estando, por isso, naturalmente excluída desta definição as prestações eventuais ou indeterminadas e as prestações aproveitadas por um grupo amplo de pessoas ou ainda, no lado oposto, pela comunidade como um todo.

No caso da taxa, a obrigação tributária tem origem nos factos tributários expressamente previstos no n.º 2, do artigo 4.º da LGT e no artigo 3.º do RGTAL: a prestação de um serviço, a utilização de bens do domínio público ou na remoção de um limite jurídico à atividade dos particulares.

Contudo, no que às concretas taxas municipais diz respeito, decorre igualmente do RGTAL um alargamento da sua incidência às denominadas *utilidades* prestadas aos particulares ou geradas pelos municípios, e que podem ser, designadamente, pelas atividades relacionadas com a qualificação urbanística, territorial e ambiental ou pelas atividades de promoção do desenvolvimento e competitividade local e regional⁵⁷³.

Os Tribunais, por inúmeras ocasiões, já foram chamados a conhecer da legalidade de taxas cobradas pelos municípios, designadamente quanto aos pressupostos materiais em que tais taxas assentam, como sejam os previstos no artigo 6.º do RGTAL. Em alguns casos os Tribunais têm entendido que apesar da inevitável conjugação dos pressupostos previstos no artigo 3.º do RGTAL com a incidência decorrente do artigo 6.º do RGTAL, os mesmos têm de ser diferenciados, até porque “o pressuposto das taxas locais previsto no artigo 3.º não é *causa* da tributação, mas *condição* da tributação; algo que a tributação municipal pressupõe, mas que não é determinado por ela”, sendo possível encontrar a *causa da tributação* nas utilidades previstas no artigo 3.º⁵⁷⁴.

Sucedee que, regra geral, o conceito de taxa apenas se considera completamente preenchido se o pressuposto e a finalidade estiverem em concordância – *i.é.*, prestação administrativa que a taxa visa, em concreto, compensar. Todavia, nem sempre assim é, uma vez que existem situações excecionais em que se verifica a divergência entre o pressuposto e a finalidade, ficando a referida prestação adstrita, tão-só à finalidade – *i.é.*, não é prestação

⁵⁷³ Cfr. artigo 6.º, n.º 1 e 2, do RGTAL.

⁵⁷⁴ Nesse sentido, *vide* o Acórdão proferido pelo STA em 14/10/2020, no âmbito do processo n.º 01711/11.0BELRS, no qual se conhece a relação comutativa decorrente da taxa de publicidade devida pela sua renovação, o qual se encontra disponível para consulta em www.dgsi.pt.

administrativa o facto que a taxa visa compensar, mas sim outro facto que permita inferir a realização da prestação com algum grau de certeza⁵⁷⁵.

Pois bem, no que à taxa turística diz respeito, estabelecem os regulamentos municipais que a mesma será devida em contrapartida do singular aproveitamento turístico proporcionado pelo conjunto de atividades e investimentos promovidos ou a promover no futuro pelos municípios e que se encontram, direta ou indiretamente, relacionados com a atividade turística.

Mas que atividades ou investimentos serão esses? Podemos afirmar que não se trata de um elenco homogéneo e estanque, tendo em conta que, consoante o município que o determina, estes serão mais ou menos amplos. Não obstante, regra geral, os regulamentos municipais listam como contrapartida da taxa turística a prestação dos seguintes serviços: i) de informação e apoio aos turistas; ii) de reforço da limpeza urbana; iii) de reforço da segurança de pessoas e bens; iv) de dinamização cultural e recreativa da cidade; v) de realização de obras de construção, manutenção, reabilitação e requalificação em bens do domínio público; vi) de criação de infraestruturas e de novos espaços (de lazer, culturais, desportivos, artísticos, entre outros) direcionados, especificamente, aos visitantes; vii) entre outros. Nela se incluem igualmente as *utilidades* geradas para fomentar a atividade turística, destacando-se as relacionadas com a melhoria e preservação ambiental da cidade e com a salvaguarda do comércio tradicional.

Por outro lado, a taxa turística é igualmente devida pelas *utilidades* geradas pelos municípios para fomentar a atividade turística, dos quais se destacam a melhoria e preservação ambiental da cidade e a salvaguarda do comércio tradicional, histórico e de proximidade.⁵⁷⁶

Desde já se diga que esta taxa, diferentemente da generalidade das taxas locais, assenta não em uma, mas em várias (e de tipologia diferenciada) prestações concretas proporcionadas aos particulares pelas respetivas autarquias locais. Por esse motivo, na análise conceptual desta figura tributária, não se pode ignorar cada uma das sobreditas prestações, devendo as mesmas ser objeto de reflexão de individualizadamente, o que se fará no ponto 4.

Desde já se adianta que, aquando da análise das contrapartidas que fundamentam a cobrança da taxa turística, conseguimos identificar, desde logo, aquelas que entendemos ser as

⁵⁷⁵ Sobre isso, veja-se VASQUES, Sérgio, *O Princípio da Equivalência...*, op. cit., pp. 159 a171, designadamente os diferentes exemplos de prestações presumidas que o autor aponta e analisa – tarifa de saneamento, da taxa de combate à peste suína instituída nos anos sessenta e à taxa de farolagem cobrada pelas capitânias dos portos nacionais – para concluir que todas elas representam prestações administrativas cuja indivisibilidade é acentuada, mas que, consoante o caso, poderão representar verdadeiras taxas ou falsas taxas, caso se venha a concluir tratar-se de contribuições ou de impostos.

⁵⁷⁶ A TMT será devida pelas contrapartidas prestadas por cada um dos municípios e que se encontram melhor explanadas nos respetivos regulamentos municipais. Para tal *vide* o artigo 1.º, n.º 1, do RTMT de Braga; o artigo 28.º, do RCTTLORM do município de Cascais; artigo 3.º, do RTMT de Coimbra; o artigo 1.º, n.º 1, do RTMT de Faro; do artigo 68.º do RGTPOR do Município de Lisboa; o artigo 2.º, do RTMT de Mafra; do artigo 2.º, n.ºs 1 e 2, do RTMT de Óbidos; do artigo 1.º, n.º 1, do RTMT do Porto; artigo 1.º, n.º 1, do RTT do município da Póvoa do Varzim; o artigo 87.º, n.º 1, do RTOR do município de Sintra; do artigo 2.º, do RTC de Vila Nova de Gaia; e o artigo 5.º, n.º 1, als. a) a c), do RTT do município de Vila Real de Santo António.

maiores fragilidades desta taxa: a impossibilidade de divisão dos serviços concretamente prestados pelos municípios (prestações presumidas) e que, por sua vez, tenham sido efetivamente provocados ou aproveitados pelos turistas e a imprevisibilidade da sua concretização (prestações futuras).

3.3. O elemento teleológico

A principal finalidade dos tributos é a arrecadação de receitas para a satisfação das necessidades financeiras do Estado e outras entidades públicas, bem assim para a justa repartição da riqueza e dos rendimentos⁵⁷⁷. Todavia, também não podem ser igualmente descuradas outras finalidades, que muitas vezes se sobrepõem às de índole fiscal, como sejam a implementação de políticas sociais e económicas para proteção da família e do ambiente, a promoção do desenvolvimento económico, a promoção da justiça social e da igualdade de oportunidades.

As taxas locais, em particular, encontram-se, regra geral, sustentadas por finalidades compensatórias, tanto mais que decorre do princípio da equivalência que lhe é inerente que esta figura tributária deve refletir tanto o custo que a prestação acarreta para os municípios como o benefício que a mesma possa representar para os particulares.

Pois bem, no caso da Taxa Turística não há dúvidas de que esta se alicerça numa finalidade compensatória, sinal disso mesmo encontramos, por exemplo, no regulamento da TMT de Óbidos que considerando “(...) que o princípio da justa repartição dos encargos públicos impõe que os custos operacionais em que incorre com a geração de utilidades aos turistas que visitam o concelho seja imputado, na proporção em que delas usufruem, estes turistas e não à população residente do município”; e no regulamento da TMT de Mafra que reforça que “(...) em face de tal “pegada turística”, urge assegurar novas fontes de financiamento, nomeadamente, imputando aos próprios turistas a sua responsabilidade pelos acrescidos gastos em utilidades públicas gerais e serviços municipais que lhes são concretamente prestados, (...)”⁵⁷⁸.

À semelhança do que ocorre em matéria do ambiente, julga-se ser possível aplicar idêntica ideologia ao turismo: o princípio do “*turista-pagador*” no qual se almeja onerar os turistas pelos benefícios que se lhes aproveitam e responsabilizá-los pelos custos causados na atividade turística, ou seja, o que se pretende é mitigar o impacto negativo do turismo (a intitulada “*pegada turística*”), imputando a cada um dos turistas os custos com as atividades desenvolvidas naquela

⁵⁷⁷ Cfr. artigo 103.º, n.º 1, da CRP e artigo 5.º, n.º 1, da LGT.

⁵⁷⁸ Para maiores desenvolvimentos, *vide* os preâmbulos dos Regulamentos Municipais da TMT de Óbidos e de Mafra.

cidade e que a eles digam diretamente respeito, desonerando-se, em contrapartida, os seus residentes⁵⁷⁹.

As taxas são, em teoria, os tributos que se revelam mais adequados para a materialização da imputação direta dos custos originados pelos seus provocadores/beneficiários⁵⁸⁰. Sucede que, neste caso em particular, existem diversos problemas que dificultam esta tarefa, não só porque, antes de mais, se revela difícil a correta delimitação e identificação dos “turistas” sujeitos a esta taxa; mas também porque, mesmo que hipoteticamente seja possível identificar os sujeitos passivos, existem diversos obstáculos no apuramento e quantificação dos concretos benefícios auferidos ou dos custos provocados.

Para ultrapassar estes obstáculos, os municípios deliberaram ser mais adequado cobrar um valor unitário por dormida (pessoa/noite) nas suas cidades. Isto posto, entendemos que, sendo este um indicador fixo e meramente presuntivo, não se coaduna com a exigência subjacente às taxas, de imputação rigorosa e direta dos custos provocados aos respetivos sujeitos passivos.

Por esse motivo, aliando-se a finalidade compensatória à finalidade extrafiscal de mitigação da pegada turística implícita nesta taxa, entendemos que a taxa turística, apesar do *nomen iuris*, deverá ser reconduzida aos impostos (ou, no limite, às contribuições), por ser este o tributo que se revela mais adequado para prossecução das aludidas finalidades.

Sem embargo, caso se admita que a prossecução das finalidades próprias da taxa municipal turística será mais apropriada com recurso a tributos bilaterais – ao invés dos tributos unilaterais – cumprirá aferir, de igual modo, se o critério material utilizado nesta taxa se mostra adequado.

Ou seja, partindo-se do pressuposto que a taxa municipal turística passou no primeiro teste do controlo formal – equivalência jurídica – sempre teria a referida taxa que ser, obrigatoriamente, submetida a um segundo teste, o da legitimação material – *i.é.*, equivalência económica, na qual se apura a existência de nexo entre o montante da taxa e o valor da prestação que constitui a sua contrapartida. Essa é a questão que cuidaremos no ponto que se segue.

3.4. O valor da taxa e a sua fundamentação económico-financeira

⁵⁷⁹ Cfr. artigo 6.º, n.º 1, alíneas a), g) e h) do RGTAL.

⁵⁸⁰ De acordo com o defendido por NABAIS, José Casalta, *Tributos com fins ambientais*, op. cit., pp. 173 a 207.

Preceitua o n.º 1, do artigo 4.º do RGTAL que “O valor das taxas das autarquias locais é fixado de acordo com o princípio da proporcionalidade e não deve ultrapassar o custo da actividade pública local ou o benefício auferido pelo particular”.

Por forma a assegurar o cumprimento desta norma, o regime geral prevê ainda que, tanto na criação como na alteração dos seus valores, as taxas devem ser acompanhadas da fundamentação económico-financeira atinente ao seu valor, na qual devem considerados diversos elementos, tais como: os custos diretos e indiretos, os encargos financeiros, amortizações e futuros investimentos realizados ou a realizar pela autarquia local⁵⁸¹.

Os valores da taxa municipal turística, previamente determinados nos regulamentos municipais, não apresentam uma oscilação significativa entre os vários municípios tendo em conta que, regra geral, o montante unitário desta taxa se fixa entre 1,00 € e 2,00 €, por pessoa e por noite. Ressalva-se, no entanto, a existência de municípios que definem reduções aos aludidos valores consoante a tipologia do estabelecimento turístico ou consoante a época do ano, sendo que relativamente a este último (épocas baixa ou alta) também se verifica que alguns municípios optaram pela isenção total de taxa ao invés da redução do seu montante.

Começamos pelo município de Lisboa que para apuramento do valor da sua taxa turística recorreu, prioritariamente, aos investimentos e despesas especificamente dirigidas aos turistas e com algum impacto para o turismo (requalificação do espaço público com vocação turística, dinamização artística, cultural e espaços museológicos e eventos desportivos, de animação da cidade e promoção turística) e ainda aos custos que geram sobrecarga aos custos normais atribuíveis à população residente (serviços urbanos de limpeza ou manutenção de espaços verdes, segurança e vigilância em zonas tendencialmente turísticas)⁵⁸².

Para o cálculo do valor a fixar para esta taxa, o município de Lisboa socorreu-se dos dados que dispunha dos exercícios anteriores (2011, 2012 e 2013) relativamente aos custos afetos diretamente à atividade turística e constatou que terá suportado, a esse título, uma despesa no montante global de 20,46 milhões de euros, ou seja, representativa de 3% do seu orçamento total. Do apuramento dos custos totais da atividade turística, o regulamento avança, sem mais, para o valor unitário da taxa (1,00 € tanto para a taxa de dormida, como para a taxa de chegada por via aérea ou taxa de chegada por via marítima) e para a receita que estima obter para recuperar parte dos custos incorridos (€ 14.242,507).

⁵⁸¹ Cfr. artigo 8.º, n.º 2, al. c) e artigo 9.º, n.º 2 do RGTAL.

⁵⁸² Cfr. Ponto 5 do Anexo “Relatório de fundamentação económica e financeira”, constante no RGTPOR do Município de Lisboa.

Da explanação apresentada pelo município de Lisboa é impossível deslindar qual a fórmula aritmética utilizada para o montante da taxa apurado. Além disso, estranha-se (porque em momento algum a isso se faz alusão) a identidade do montante da taxa fixado quer para as dormidas, como para as chegadas por via aérea ou por via marítima porque nos parece que as mesmas respeitam a factos tributários distintos e cujos benefícios ou custos são igualmente diferenciados. Acresce que, apesar de o regulamento municipal quantificar (*q.b.*) os custos diretos e indiretos da atividade turística, em momento algum considera os demais elementos que se consideram igualmente relevantes para a sua fundamentação económica, mormente a identificação das despesas ou investimentos (passados ou futuros) relacionados com a atividade turística, onde a receita que venha a ser gerada será, especificamente, repercutida.

Isto posto, somos a concluir que o RGTPOR do Município de Lisboa não explicita verdadeiramente o critério que presidiu a fixação do valor da taxa turística, denotando, em consequência, uma fundamentação económico-financeira insuficiente, geradora de nulidade do sobredito regulamento por desobediência do preceituado na alínea c), do n.º 1, do artigo 8.º do RGTAL.

De forma completamente distinta, o município de Cascais baseou a fundamentação económico-financeira de todas as taxas existentes no seu Regulamento de Cobrança e Tabela de Taxas, Licenças e Outras Receitas Municipais, recorrendo a uma fórmula comum⁵⁸³.

No que à taxa turística diz respeito, apenas foram considerados os seguintes elementos da aludida fórmula: “fator de incentivo” (- 0,65); “fator corresponde ao número médio de horas de trabalho despendidas na execução das tarefas ligadas a cada taxa e ao número médio de colaboradores envolvidos na execução das tarefas ligadas a cada taxa - (0,60); “Tempo médio em minutos” (18,00). Após execução deste cálculo aritmético, o município de Cascais, com base nos referidos elementos, apurou e decidiu fixar a TMT no valor de 2,00 € por pessoa e por dormida.⁵⁸⁴

Este regulamento municipal é um dos exemplos de maior obscuridade porquanto, para além de não identificar os custos diretos ou indiretos associados ao concreto setor do turismo e que são verdadeiramente aproveitados ou provocados pelos “turistas”, também acaba por

⁵⁸³ A fórmula comum utilizada para fundamentação económico-financeira das taxas, licenças e outras receitas do município de Cascais é a seguinte: $[(CCS + CPPI + CSEA) \times \text{Fator} + CI \times (1 + X)]$. Em que “b) CCS corresponde aos custos comuns aos serviços; c) CPPI corresponde aos custos com a implementação do PPI (Plano Plurianual de Investimentos) abatido das amortizações; d) CSEA corresponde aos custos com serviços específicos prestados pela autarquia local; e) Fator corresponde ao número médio de horas de trabalho despendidas na execução das tarefas ligadas a cada taxa e ao número médio de colaboradores envolvidos na execução das tarefas ligadas a cada taxa, ou seja: $(n.º \text{ funcionários} \times \text{tempo médio despendido por cada um}) / 60$ f) CI corresponde a eventuais custos indiretos não imputados em CCS; g) X corresponde ao fator de incentivo ou desincentivo, sendo que quando: $X > 0$: desincentivo; $X = 0$: $(1 + X = 1)$; $X < 0$: incentivo.”, tudo conforme o n.º 2, do artigo 6.º do RCTTLORM do município de Cascais.

⁵⁸⁴ Cfr. artigo 22.º, da Tabela de Taxas, em anexo ao RCTTLORM do município de Cascais.

impossibilitar a tarefa de compreensão da forma como se apurou aquele valor da TMT (€2,00) e qual será, posteriormente, a afetação desta taxa. Pelos motivos expostos, entendemos que também este regulamento municipal está ferido de nulidade, por violação inequívoca da alínea c), do n.º 1, do artigo 8.º do RGTAL.

Distintamente, o município do Porto, para fundamentação e fixação do montante devido a título de taxa turística, decidiu apoiar-se no valor do custo originado por cada dormida.

Para fazer o apuramento do custo por dormida, o município teve em consideração os seguintes elementos: valores da despesa anual suportada, quer na área do turismo como em outras áreas que considerou relevantes (segurança, mobilidade e transportes, ambiente e qualidade de vida, desporto e animação, turismo); o peso anual que a “população turística” representou (com base nos dados facultados pelo INE, relativos ao número de dormidas dos residentes e dos turistas e, numa outra opção, onde se incluíram também as dormidas dos não residentes) e o número de dormidas turísticas ocorridas naquela cidade, todos com referência ao ano de 2016⁵⁸⁵.

Calculado o valor do custo originado por cada dormida (2,52 € e 1,99 €, consoante o caso), o município do Porto considerou razoável fixar o montante da sua TMT em 2,00 €, pelo menos, segundo este, numa fase inicial de implementação da taxa que gerará, concludentemente, uma receita estimada no montante de € 6.000.00,00 para fazer face aos custos suportados com as utilidades geradas para o turismo.

O município de Vila Nova de Gaia, para fundamentar económico-financeiramente a sua taxa turística, socorreu-se dos mesmos critérios utilizados pelo município do Porto para apuramento desta taxa⁵⁸⁶.

Pois bem, contrariamente aos municípios já abordados, os regulamentos municipais do Porto e de Vila Nova de Gaia, apesar de terem ido mais além na fundamentação económico-financeira por terem o cuidado de integrar na sua fórmula de cálculo outros elementos que nos parecem ser essenciais para o apuramento do valor da TMT, continuam sem fazer alusão ao

⁵⁸⁵ De acordo com o anexo I, previsto no RTMT do Porto (n.º 63/2018), o valor unitário da TMT foi apurado com recurso à seguinte fórmula aritmética: *Valor anual da despesa associada ao turismo* = Valor anual da despesa nas demais áreas (€ 119.966.525,36) + valor anual da despesa na área do turismo (€ 3.557.540,05) x o peso anual do n.º de dormidas associada ao turismo (3,34 %) = € 7.568.872,06; *Valor do custo de dormida* = Valor anual da despesa associada ao turismo (7.568.872,06 €) / n.º de dormidas anuais (3.000.000) = valor do custo por dormida = € 2,52.

⁵⁸⁶ Para maiores desenvolvimentos sobre a fundamentação económico-financeira da TMT de Vila Nova de Gaia, *vide* o anexo I, decorrente do RTC de Vila Nova de Gaia. O valor unitário da TMT, foi apurado com recurso à seguinte fórmula aritmética: *Valor anual da despesa estimada associada ao turismo* = valor anual da despesa na área do “Turismo” (€ 249.060,00) + valor anual da despesa global do Município (exceto Turismo, € 168.431.940,00) x Peso médio diário do n.º de dormidas (0,0054) = € 1.160.835,20. *Valor do custo por dormida* = valor anual da despesa estimada associada ao turismo (€ 1.160.835,20) / n.º de dormidas anuais em Vila nova de Gaia (592 587) = € 1,96.

destino a dar às receitas geradas com esta taxa denotando, assim, uma falha do nexo de equivalência económica.

De forma um pouco diferente – e, parece-nos, até um pouco mais completa –, o município de Vila Real de Santo António optou, em primeiro lugar, por selecionar apenas uma parcela dos custos gerados com a atividade turística – “Eventos”, “Promoção” e “Complexo Turístico” – por concluir que algumas das despesas ou investimentos já se encontravam repercutidos noutros tributos, designadamente os urbanísticos, que se encontravam acautelados pelas taxas urbanísticas e pelo IMI. Em segundo lugar, determinou que os custos indiretos deviam ser desconsiderados da fórmula de apuramento da taxa turística, fosse pela inexistência de contabilidade analítica (o que dificultaria a sua determinação), fosse por considerarem que estes constituíam uma parte negligenciável dos custos totais a imputar ao cálculo da taxa turística⁵⁸⁷.

Apurados os custos totais das atividades consideradas relevantes, e tendo consciência de que as mesmas não se destinam exclusivamente aos turistas (porque se estendem também aos seus munícipes), o município delimitou-os à proporção que entenderam refletir o benefício auferido pelos turistas⁵⁸⁸. E é aqui que nos surge a primeira questão: de que forma ou com base em que elementos é que o município determinou a proporção que devia corresponder às taxas de imputação de cada uma das despesas? Em momento algum da sua explanação se deslinda qual foi o critério utilizado para determinar uma percentagem e não outra, maior ou menor.

Alcançado o custo total gerado pelos turistas foi o mesmo dividido pela soma média do número de dormidas anuais no município, no período compreendido entre 2010 e 2014, a que, de forma inovatória, o município resolveu acrescentar um fator de incentivo que permitisse diferenciar a taxa municipal turística consoante o tipo de alojamento utilizado (taxa de incentivo de 6% para estabelecimentos hoteleiros, alojamentos locais e estabelecimentos similares e a taxa de incentivo de 53% para os parques de campismo e equiparados)⁵⁸⁹.

Depois de todos os cálculos, a taxa turística deste município foi fixada em 1,00 € para estabelecimentos hoteleiros e similares e para alojamento local e em 0,50 €, para os parques de

⁵⁸⁷ Cfr. Para maiores desenvolvimentos sobre a fundamentação económico-financeira da TMT de Vila Real de Santo António, *vide* o anexo I, decorrente do RTT do município de Vila Real de Santo António.

⁵⁸⁸ *Vide* quadros 1, 2, 3 e 4, do anexo I, decorrente RTT do município de Vila Real de Santo António. No quadro 4, relativo às taxas de imputação das despesas elegíveis para o cálculo da taxa turística, verificamos que a rubrica “Promoção”, tem uma taxa de imputação do custo de 100%, tendo apenas sido imputadas de forma proporcional a rubrica “Eventos”, com uma taxa de imputação de 80% e a rubrica “Complexo desportivo”, com uma taxa de imputação de 20%.

⁵⁸⁹ *Vide* quadro 5, do anexo I, decorrente do RTT do município de Vila Real de Santo António.

campismo e equiparados, mas, uma vez mais, a fundamentação económico-financeira realizada por este município é também omissa quanto à afetação das receitas geradas por esta taxa⁵⁹⁰.

O município de Mafra, à semelhança dos demais, iniciou o processo de apuramento do valor da taxa municipal turística através do cálculo do valor unitário do custo associado a cada dormida naquele município. O custo de dormida foi determinado com a conjugação de vários elementos de que dispunha: os encargos totais previstos para o ano de 2018, a parcela de encargos previstos com a atividade do turismo no ano de 2018, a população residente no município no ano de 2017 e o número de dormidas nos estabelecimentos turísticos do município no ano de 2017⁵⁹¹.

Obtido o valor unitário do custo por dormida (11,82 €), o município de Mafra entendeu que, por este se mostrar excessivo, deveria aplicar um coeficiente de benefício (no valor de 0,20), por forma a aproximar o valor devido pela taxa municipal turística ao benefício que o particular retirará das prestações proporcionadas pelo município, apesar de assumir que não é “(...) naturalmente, possível a quantificação desse benefício” e que este “(...) poderá divergir de particular para particular em função da sua capacidade de aproveitamento e de geração de rendimento”.

Com a aplicação do coeficiente de benefício, o valor do custo associado a cada dormida corresponde a 2,00 €, mas, para que fosse possível estimular a atividade turística na época baixa (1 de novembro a 30 de abril), o município decidiu aplicar outro coeficiente, desta feita de incentivo, inferior a 1 (0,50), reduzindo-se a taxa municipal turística nessa época para € 1,00⁵⁹².

Quanto à fundamentação económico-financeira do município de Mafra existem três notas a apontar: primeiramente parece-nos contraditório que este município parta de uma realidade demasiado alargada – como a despesa global prevista para 2018 e a totalidade da população residente neste município no ano de 2017 – para apurar o montante de uma taxa que será cobrada em contrapartida de serviços (que deveriam ser restritos aos) efetivamente prestados ou utilidades

⁵⁹⁰ O montante da TMT foi apurado com recurso à seguinte fórmula: Valor base da taxa turística = custos totais (1.059.165,331000000) / número de dormidas (984.403) = € 1,06.

Ao valor base da taxa turística foi ainda aplicado o fator de incentivo de 6% e de 53%, consoante o caso, perfazendo o montante de TMT de € 1,00 e de € 0,50.

⁵⁹¹ Para maiores desenvolvimentos sobre a fundamentação económico-financeira, *vide* o anexo do RTMT de Mafra. O valor anual da despesa estimada associada ao Turismo foi calculado com recurso à seguinte fórmula: valor anual da despesa na área do Turismo (€ 1.677.650,00) + valor anual da despesa global do Município, excluído o Turismo (€ 47.142.697,37) x Peso médio diário do n.º de dormidas em estabelecimentos hoteleiros e outros alojamentos no total de utilizadores do concelho de Mafra (turistas: 448 /residentes: 83289 = 0,0054) = € 1.930.946,46. Seguidamente, para descobrir o valor do custo por dormida, socorreram-se da seguinte fórmula: valor anual da despesa estimada associada ao Turismo (€ 1.930.946,46) / n.º de dormidas anuais no concelho de Mafra (163341) = € 11,82.

⁵⁹² Para o apuramento do valor final da TMT, o município de Mafra muniu-se da presente fórmula: valor do custo por dormida (€ 11,82) x coeficiente de benefício (0,20) x coeficiente de incentivo (1,00 na época alta e 0,50 na época baixa) = € 2,36 ou € 1,18, consoante a época do ano. Nessa senda, o município deliberou arredondar o montante da TMT para € 2,00 e € 1,00, respetivamente.

geradas/provocadas a um grupo restrito de pessoas: os turistas; por outro lado, para minimizar este contrassenso, o município tenta aproximar o valor do custo associado à dormida do turista recorrendo a um “coeficiente de benefício” que, de maneira nenhuma, conseguimos perceber como chegou a tal valor (0,20); por fim, à semelhança dos demais municípios, este regulamento municipal não identifica a que serviços ou utilidades será afeta a receita arrecadada com a taxa municipal turística.

No caso do município de Sintra, todas as taxas que constam no seu regulamento municipal são apuradas de acordo com uma fórmula geral, que é aplicada, uniformemente, a todos estes tributos. Esta fórmula tem por base os custos diretos e indiretos decorrentes da atividade de cada unidade orgânica do município, que mais não são do que a média de tempo despendida por cada uma dessas unidades para concretizar um pedido ou um processo.

Aos custos acresce ainda um fator de ponderação, que oscilará consoante a taxa visada, porquanto poderá ter em conta, quando aplicável, não só alguns fatores de incentivo como de desincentivo, como também o impacto ambiental que tal prestação possa produzir e, bem assim, o benefício gerado para o particular⁵⁹³.

No que diz respeito ao benefício do particular, o município criou um índice, aditado à taxa base em termos percentuais, no qual se tem “(...) por referência uma apreciação do potencial da atividade económica como geradora do mesmo ou de um hipotético e presumível benefício que o particular possa auferir”, sendo esta graduada em cinco escalões que vão desde o benefício inexistente (1%) ao benefício muito elevado (1,3%).

No que diz respeito à taxa turística, o seu valor foi alcançado recorrendo a apenas parte dos elementos da genérica fórmula demonstrativa, são eles: custos diretos, custos indiretos, fator de ponderação (impacto ambiental) e benefício para o particular⁵⁹⁴.

Apesar do cálculo da taxa turística ter sido efetuado de acordo com a “fórmula de justificação financeira”, em momento algum, o regulamento municipal justifica e fundamenta, de forma individualizada, qual o raciocínio atinente à fixação do valor de cada um dos elementos tidos em conta para o seu apuramento, uma vez que se limita a apresentá-los sob a forma de tabela.

⁵⁹³ De acordo com a nota justificativa do RTOR do município de Sintra para o ano de 2018, os critérios aplicados e a fórmula de justificação financeira é comum a todas as taxas que constam na respetiva tabela. Com efeito, o município de Sintra justifica financeiramente o montante das suas taxas através da aplicação da seguinte fórmula: Taxa = (Custo Direto + Custo Indireto) x (1 – (Fator de Ponderação) x Benefício para o particular); o Fator de Ponderação = Fator de Incentivo – Fator de Desincentivo – Impacto Ambiental; e o Custo Direto e o Custo Indireto = (T1(tempo médio gasto por unidade orgânica com o pedido/processo x CUO(custo médio direto (80%) e indireto (20%) por unidade orgânica)/hora) + (T2 x CUO/hora) + (T3 x CUO/hora) + + (Tn x CUO/hora).

⁵⁹⁴ De acordo com o artigo 54.º do anexo II, do RTOR do município de Sintra para o ano de 2018, a TMT fixou-se, para o ano de 2018, em € 2,00, sendo que, posteriormente, esse montante foi alterado para € 1,00, Cfr. Alteração Pontual ao RTOR do município de Sintra, publicada no Diário da República (Aviso n.º 2360/2019), 2.ª série, com o n.º 29, de 11 de fevereiro de 2019.

A fundamentação económico-financeira da TMT consta do anexo III do regulamento municipal de 2018, tendo a mesma sido calculada com base nos seguintes indicadores: CD (1,07) + CI (0,27) x (1 – FP (- 0,50) x BF (1) = € 2,00.

Com isto queremos dizer que não se percebe porque é que o valor dos custos totais (cômputo dos custos diretos e dos indiretos) assentou em 1,33, visto que do aludido regulamento municipal não resulta quais as concretas prestações administrativas inerentes à taxa turística, quais as unidades orgânicas que se consideram envolvidas para a sua realização e qual o tempo médio despendido para executar a prestação. Assim como também não se percebe porque é que o município decidiu que a referida taxa provoca um impacto ambiental de 0,50, na medida em que não esclarece quais os “(...) danos ambientais, reais ou potenciais, decorrentes do exercício de atividades que representem um risco jurídico para os bens consagrados lei n.º 19/2014, de 14 de abril, *ex vi* o disposto no n.º 2 do artigo 4.º e no n.º 2 do artigo 6.º da Lei n.º 53-E/2006”.

Sem prejuízo da clara falta de fundamentação envolta em todos os índices da taxa turística, entendemos que, mais grave ainda, terá sido o município de Sintra considerar que o benefício gerado para o particular é de 1%, ou seja, de acordo com os critérios por ele previamente estabelecidos, consideram que o benefício desta taxa é inexistente. Ora, a entender-se assim, *i.é.*, que da prestação realizada não existe qualquer contrapartida direta e individualizada para o sujeito passivo, pois que a taxa turística sempre terá de configurar outro tributo qualquer que não, como a denominam, uma verdadeira taxa. Por fim, da fundamentação económica constante no regulamento também não é possível descortinar qual será a afetação da receita arrecadada com a (suposta) taxa municipal de dormida.

O município de Braga, em complemento ao projeto de regulamento da taxa turística, apresentou um relatório de apoio à sua fundamentação económica e financeira, no qual explanou que a metodologia adotada compreendeu várias perspetivas: a económica (apuramento do custo da atividade pública por turista); a envolvente (apuramento do benefício auferido pelo particular e critérios de incentivo e desincentivo); e a social (com a aplicação de critérios de correção do valor da taxa) e a fórmula de cálculo proposta⁵⁹⁵.

De acordo com este órgão executivo, a taxa turística “(...) decorre de um ato administrativo de um processo operacional de gestão de bens de utilização coletiva e manutenção do espaço público (...)” e o seu valor foi inicialmente calculado com base nos custos totais gerados, dentro dos quais “(...) despesas de funcionamento da divisão de apoio às atividades económicas,

⁵⁹⁵ O referido relatório encontra-se no Anexo 15 do Código Regulamentar do Município de Braga, cuja consulta se encontra disponível através https://www.cm-braga.pt/archive/doc/Anexo_15_COMPLETO.pdf [02/02/2023]. A fórmula demonstrativa da TMT proposta pelo município de Braga concretiza-se da seguinte forma: $TMT = (Custos Diretos + Custos Indiretos) \times Beneficio particular \times (1 + Desincentivo) \times (1 - custo social)$.

ambiente e espaços verdes, iluminação pública, gestão de equipamentos, vias e infraestruturas, limpeza urbana, bem como custos indiretos”⁵⁹⁶.

Apurados os custos anuais associados à atividade turística, o município entendeu suportar parte desses custos e fixar um valor inferior ao objetivamente apurado, não só para incentivar a promoção turística, como também para manter equidade neste tipo de taxas cobradas por outros municípios, tendo, para tal, aplicado um fator de correção, denominado “custo social”⁵⁹⁷.

Depois de discutida e aprovada a criação da taxa turística, o seu valor unitário foi fixado em 1,50€, mas, à semelhança do município de Sintra, esta não deixa de merecer algumas críticas.

Apesar de identificar quais são os serviços que estão subjacentes à cobrança desta taxa, designadamente “despesas de funcionamento da divisão de apoio às atividades económicas”, este município apenas o faz de forma genérica, não sendo possível perceber qual o concreto benefício ou utilidade proporcionada ao turista.

Esta imprecisão ainda se agrava mais pelo facto deste município ter partido do pressuposto – em nosso entendimento, errado – de que a imputação dos custos originados pela atividade pública deveria ser feita, quase na sua totalidade, aos turistas. Com isto apenas queremos demonstrar que, para além de não se perceber quais são os concretos serviços prestados pelas diversas Divisões que compõem este município, ainda são os turistas que acabam onerados com 81% e 100% (apenas num caso) do seu custo total, em proveito dos respetivos munícipes que, em nossa opinião, apesar de serem aqueles que mais encargos provocam ao município são também aqueles que, no final de contas, se vêm desonerados de os suportar.

Do pagamento desta taxa, não se apura, assim, qual a contrapartida, presente ou futura, que o turista possa beneficiar, pelo que sempre teríamos de concluir que não existe equivalência económica em relação a esta taxa.

Em contrapartida, o município de Faro, para justificar o valor que fixou para a taxa turística, começou por apurar qual a extensão da “população turística” que frui das infraestruturas e serviços municipais por comparação com o universo total daquele município. Tal apuramento foi conseguido com recurso aos seguintes indicadores: a população residente que usufrui 365

⁵⁹⁶ De acordo com o relatório apresentado, a realização da prestação administrativa da TMT origina custos diretos (onde se incluem gastos com pessoal e gastos de materiais diretamente imputáveis à tarefa) e custos indiretos (que pela inexistência de contabilidade analítica, foram calculados com base em 20 % dos custos diretos). Sendo que, com exceção dos custos diretos decorrentes da atividade da Divisão de Apoio às Atividades Económicas, os restantes custos diretos, foram imputados em 81 %, percentagem essa que foi obtida de acordo com o peso dos turistas (número de dormidas em 2017) sobre o produto da população residente pelo número de dias do ano.

⁵⁹⁷ Com efeito, a TMT de Braga fixou-se em € 1,50, na sequência deste cálculo aritmético: Custos Diretos (2,11) + Custos Indiretos (0,42) x Benefício particular (1) x Desincentivo (1) - Custo social (0,41).

dias/ano, a população em movimento pendular que usufrui 247 dias/ano e os hóspedes que usufruem 3 dias/ano; tendo este município concluído que o grupo de turistas naquele município rondaria os 3 %⁵⁹⁸.

A partir daqui, aferiu o valor anual das despesas associadas ao turismo – resultante da soma das despesas consideradas diretas com as despesas consideradas indiretas (estas últimas na proporção da população turística: 3%) – e dividiu pelo número de dormidas anuais ocorridas naquele município no ano 2017 e concluíram que o valor do custo por cada dormida rondava, aproximadamente, os € 3,63⁵⁹⁹.

Pese embora não negue a necessidade de investimento em diversos instrumentos que contribuam para o aumento da qualidade da oferta pública no setor do turismo, este município decidiu criar um incentivo económico, através da assunção de 58% do custo da dormida, em prol do desenvolvimento daquela região, fixando, assim, aquela taxa em 1,50 €.

Uma das primeiras críticas a apontar a este regulamento prende-se com os indicadores das despesas relacionadas com a atividade turística. Primeiramente porque este município considerou como custos diretos as seguintes rubricas: dinamização da cidade; cultura e segurança. E, quanto a estes, assumindo-se que os montantes ali indicados dizem respeito à totalidade do encargo, parece-nos que o mesmo se mostra excessivo, uma vez que, conforme se vem referindo, estas rubricas não são exclusivamente aproveitadas pelos turistas e, a entender-se assim, o município onera os turistas com o encargo de 100% de despesas que aproveitam a toda a população. Por outro lado, ao considerar como custos indiretos, designadamente a cultura e a vigilância, segurança e proteção civil, entendemos que o município os estará a duplicar com aqueles que anteriormente considerou como custos diretos.

Neste caso, não se pode dizer que o regulamento municipal não se mostra devidamente fundamentado. Mas sempre se dirá que o montante da taxa se revela excessivo por, em parte, imputar a totalidade dos custos com determinadas rubricas apenas à população turística quando

⁵⁹⁸ De acordo com a fundamentação económico-financeira constante do anexo I do regulamento da taxa municipal turística de Faro: População turística = N.º de hóspedes x 3 dias / (Pop. Residente x 365 dias + Pop. mov. pendular x 247 dias + N.º hóspedes x 3 dias).

⁵⁹⁹ Este município recorreu ao orçamento municipal de 2017 e considerou que as despesas diretamente relacionadas com a atividade turística totalizavam o montante global de € 1.061.062,87, tendo para tal considerado as seguintes rubricas: a dinamização da cidade (€ 628.545,81), a cultura (€ 279.975,00), e a segurança (€ 152.542,06). Para além destas, foram ainda consideradas outras despesas que o município entendeu estarem indiretamente relacionados com a atividade turística, no montante global de € 27.116.356,60, aqui encaixando as seguintes rubricas: a cultura (€ 2.198.078,59), a gestão do espaço público (€ 247.326,57), a mobilidade e transportes (€ 3.163.165,19), os serviços autárquicos (€ 416.730,59), a vigilância, segurança e proteção civil (€ 209.644,56), as despesas com pessoal da proteção Civil (€ 1.013.013,45) e as despesas com restante pessoal (€ 12.868.397,65), estas últimas somente na proporção da população considerada turística.

Assim, para apuramento do custo total de cada dormida, o município de Faro recorreu às seguintes fórmulas:

Valor anual da despesa associada ao turismo = valor das despesas indiretas (€ 27.116.356,60) x população turística (3%) + valor das despesas diretas (€ 1.061.062,87) = € 1.874.553,57.

Valor do custo por dormida = valor anual da despesa associada ao turismo (€ 1.874.553,57) / n.º de dormidas (516.150) = € 3,63.

os mesmos aproveitam à comunidade em geral, e por outra parte, por duplicar a contabilização de alguns custos. Pelo que concluímos que a taxa turística deste município padece de inconstitucionalidade, por violação clara do princípio da equivalência, na sua aceção económica.

No caso de Óbidos, para fundamentar o montante da taxa turística que fixou, o município limitou-se a evidenciar a metodologia adotada para determinação dos custos associados ao turismo, designadamente através da identificação das várias fases perpassadas e das áreas de atividade que considera estarem relacionadas com os custos decorrentes do turismo.⁶⁰⁰ Feito o percurso metodológico, o município apurou que o custo estimado das atividades relacionadas com o turismo seria de, aproximadamente, € 370.000,00 e que o montante de receitas arrecadadas rondaria, aproximadamente, os € 200.00,00, concluindo por isso que, não obstante esta taxa cobrir apenas cerca de 54% dos custos, pelo menos permitiria “(...) tornar mais equitativa a assunção e partilha das despesas tidas, não alocando e onerando apenas os munícipes”.

A fundamentação económico-financeira da taxa turística deste município é altamente censurável porquanto se revela demasiado vaga e abstrata, não concretizando, em momento algum, a delimitação da população turística e a fórmula que utilizou para apuramento dos custos. Desta feita, não nos é possível apurar como é que o município chega ao valor de € 370.000,00 nem se o mesmo se revela proporcional aos supostos custos que a autarquia suporta com os turistas por comparação com aqueles que suporta habitualmente com os seus residentes.

Por esse motivo, apesar de o município referir que suporta 46% das despesas e dos investimentos afetos à população turística, por não o demonstrar de forma clara e objetiva, é evidente que o contribuinte nunca conseguirá aferir se a taxa cobrada se mostra ou não proporcional aos serviços/utilidades prestadas, e sendo manifesta a obscuridade deste regulamento municipal, concluímos que, também este, padece do vício de falta de fundamentação.

O município da Póvoa do Varzim, por sua vez, entendeu dispor no seu regulamento geral de taxas alguns considerandos sobre a fundamentação de algumas prestações tributárias, tais como a taxa turística⁶⁰¹. Assim, segundo o disposto no referido regulamento, o montante desta taxa

⁶⁰⁰ De acordo com o anexo 1, do RTMT de Óbidos, as fases percorridas para apuramento da TMT foram as seguintes: “1 - Identificação das secções dos serviços municipais; 2 - Imputação dos custos de fornecimentos e serviços externos e amortizações em função do número de funcionários de cada secção; 3 - Apuramento do custo de cada secção; 4 - Identificação das secções de apoio geral; 5 - Imputação dos custos das secções de apoio geral em função do número de funcionários das restantes secções; 6 - Imputação dos custos das amortizações dos bens de domínio público; 7 - Apuramento do custo total das secções associadas ao turismo; 8 - Estimativa da receita gerada com a taxa e do custo associado” e as áreas de atividade do município que se consideraram estar relacionadas com o turismo foram “ a) Setor de Turismo e Património Cultural; b) Limpeza urbana; c) Jardinagem e Espaços Verdes; d) Águas, Saneamento e Serviços Operativos; e) Gabinete de Comunicação e Imagem; f) Segurança e Proteção Civil.”.

⁶⁰¹ Cfr. Regulamento Geral de Taxas, Preços e Outras Receitas do Município da Póvoa do Varzim, (sob o n.º 1202/2022), publicado no Diário da República, 2ª série do n.º 249, em 28/12/2022, tendo o mesmo entrado em vigor a 01/01/2023.

teve por base os encargos previstos pelo município para no orçamento do ano de 2022, imputados na devida proporção à população turística daquele Concelho.

Para tanto, este município, à semelhança dos municípios do Porto e de Vila Nova de Gaia, começou por determinar a quota de utilização pela população turística dos benefícios e utilidades geradas na totalidade da despesa municipal, através do apuramento do número médio diário de dormidas dos turistas (população turística anual: 161.872 pessoas / número de dias do ano: 365 = 443), o qual dividiu pelo número de população global do concelho (n.º médio diário de dormidas: 443 / população global: 64.257 = 0,0069)⁶⁰². Apurada a quota de utilização dos turistas, o município, através da aplicação deste indicador conseguiu determinar a proporção da despesa originada por este grupo (totalidade dos encargos previstos no ano de 2022: € 57.000.000 / quota: 0,0069) que se fixou em € 393.399,02. Esse montante, dividido pela população turística anual (161.872), permitiu obter o valor unitário da taxa de 2,43 €.

Com base naquele valor de referência, este município entendeu razoável diminuir o seu valor unitário da taxa para 1,50 € por dormida, pelo menos na fase inicial de implementação desta taxa, porque, apesar de não ressarcir a totalidade das despesas, sempre lhes permitirá a recuperação de uma parte dos custos que suportou com este grupo.

Sem prejuízo do percurso expositivo e meramente teórico concretizado pelo município sobre a natureza jurídica da taxa e sobre a fórmula utilizada para fixar os seus valores⁶⁰³ o que é certo é que, pelo menos quanto à taxa turística, em momento algum este regulamento qualifica e quantifica os custos diretos e indiretos ou os investimentos que concorrem para a determinação do seu valor. Quer isto dizer que, recorrendo a uma fórmula geral que é aplicada, sem mais, a todas e quaisquer taxas, este município criou uma taxa cujo valor assenta não na concreta prestação pública, mas sim no universo das despesas gerais do município, para o qual são chamados a contribuir os turistas. E isso é perceptível quando, para apuramento do seu valor, este município se socorre da totalidade de encargos do município previstas para o ano de 2022 e não, como seria suposto, da totalidade dos concretos encargos originados, exclusivamente, pelo turista.

Não temos dúvidas de que este regulamento municipal se encontra ferido de ilegalidade porque manifestamente inexistente qualquer nexo de equivalência económica entre a (eventual)

⁶⁰² A quantificação da população global do Concelho e da população turística foi obtida com recurso aos dados oficiais fornecidos pelo INE, relativamente ao ano de 2021. Cfr. Anexo II, do Regulamento Geral de Taxas, Preços e Outras Receitas do Município da Póvoa de Varzim.

⁶⁰³ Segundo este município, o valor das taxas pode ser fixado com recurso ao Custo da Atividade Pública Local (CAPL), que se apura com base nos custos diretos, nos custos indiretos, nas amortizações, nos encargos financeiros e nos futuros investimentos, e/ou com recurso ao critério do Benefício auferido pelo particular (BAP) e/ou ao critério de desincentivo. Com efeito, o CAPL será apurado, por taxa, através da aplicação da seguinte fórmula: $CAPL = (CMTGP \times MIGP) + (CKV \times KM) + CMAT + CCET + CLCE + CPS + CIND$. Cfr. Anexo II, do Regulamento Geral de Taxas, Preços e Outras Receitas do Município da Póvoa de Varzim.

prestação pública prestada pelo município e o montante que é cobrado em contrapartida dessa prestação, o qual, aliás, nos parece subsumir à figura tributária do imposto, em face da convocação dos turistas para compartilhar a generalidade das despesas do município, geradas pelas atividades e investimentos que aproveitam a toda a comunidade.

Por fim, o município de Coimbra, começou por apurar a medida da população turística por via do rácio entre o número de dormidas turísticas por ano no concelho e o total de dormidas por ano da população residente e turística, tendo sido apurado o valor de 1,36 %⁶⁰⁴. Subsequentemente, baseando-se nos custos diretamente relacionados com a atividade turística (€ 949.364,04) e nos custos indiretamente relacionados com aquela atividade que foram gerados proporcionalmente pela população turística⁶⁰⁵ ($€ 31.904.064,00 \times 1,36\% = 433.895,27$), este município conseguiu determinar o que, no seu entendimento, representa o concreto valor anual dos gastos associados ao turismo: € 1.383.259,31. Aqui chegados, o município, através da divisão do valor anual de gastos do município com o turismo pelo número de dormidas anual ($€ 1.383.259,31 / 709.504$) conseguiu determinar o valor unitário desta taxa: 1,95 €.

Não satisfeito, este município fez ainda o mesmo raciocínio e cálculos, considerando a inclusão da população não residente⁶⁰⁶ no universo de utilizadores do município, o que, desde logo, permitiu diminuir a percentagem da população turística a considerar (1,12%) e, por sua vez, o valor anual de gastos associados ao turismo (€ 1.306.689,56), bem como o valor unitário da taxa turística (1,84 €).

Tudo isto para demonstrar que o valor de 1,00 € que fixou para a taxa turística, se traduz num “incentivo económico da ordem de 46% relativamente ao custo para o erário municipal (1,84 €/dormida)”, originado assim uma “repartição proporcional e equilibrada do esforço associado ao financiamento dos encargos respeitantes à manutenção e reforço da atração do município de Coimbra enquanto destino turístico”.

Sem prejuízo do cumprimento formal do disposto no artigo 8.º, al. c), do RGTAL, *i.é.* da fundamentação económico-financeira do valor da taxa turística, este regulamento municipal peca, em suma, pelas seguintes circunstâncias: em primeiro lugar, porque não identifica quais são os custos diretos do turismo; em segundo lugar, porque imputa à população turística alguns custos

⁶⁰⁴ Nesse sentido, *vide* Anexo I do RTMT de Coimbra.

⁶⁰⁵ De acordo com os valores resultantes da contabilidade de 2021, o município fixou os custos que indiretamente se encontram relacionados com a atividade turística. Os custos indiretos decorrem das seguintes atividades municipais: Proteção Civil e luta contra incêndios; Polícia Municipal; Ordenamento do Território; Proteção do Meio Ambiente (Gestão de espaços verdes); Cultura; Desporto, Recreio e Lazer; Indústria e Energia; Transportes Rodoviários; Mercados e Feiras.

⁶⁰⁶ O sobredito regulamento define a população em movimento pendular como sendo aquela população de outros municípios que se desloca diariamente, para fins de trabalho e/ou estudo, para o território do município de Coimbra.

indiretos – à semelhança do que sucede com a taxa municipal turística de Faro – que não dizem respeito à atividade turística, mas sim a outras atividades económicas (indústria e energia ou mercados e feiras) ou até mesmo à comunidade em geral (proteção civil, proteção do meio ambiente; ordenamento do território, transportes rodoviários); e, em terceiro lugar, porque, em momento algum, se indica no referido regulamento onde é que a receita gerada com esta taxa será repercutida.

Diante disso, não nos restam dúvidas de que esta taxa – assim como a todas as outras até agora abordadas – por indevidamente fundamentada, mostra ser claramente ilegal e ser também, por via disso, passível de declaração de inconstitucionalidade.

4. Análise crítica: a natureza jurídica da "taxa" turística

Conforme nos explica Sérgio VASQUES “A delimitação da base subjectiva de incidência dos tributos comutativos constitui, por comparação, um exercício de importância apenas secundária”, uma vez que “(...) fixadas com clareza as prestações a compensar, ficam razoavelmente identificadas as pessoas que provocam ou aproveitam os custos e benefícios em jogo, podendo dizer-se que a incidência objectiva surge como o elemento determinante na estruturação de taxas e contribuições e a incidência subjectiva como o elemento determinado”⁶⁰⁷.

Tomando como válida a orientação deste autor, optaremos por iniciar o exame desta taxa com algumas considerações sobre a incidência objetiva deste tributo para que, concluída que esteja a análise deste elemento, nos seja possível aferir a sua eventual conformidade com o elemento subjetivo que se encontra regularmente determinado.

Conforme se elucidou acima, por contraposição aos impostos (e, em parte às contribuições), temos como fundamentais e legitimadoras da noção de taxa, as seguintes características: a coatividade, a sinalagmaticidade e a divisibilidade.

Não há dúvidas de que o tributo sob análise preenche a primeira das características enunciadas, tendo em conta que, quer a sua origem como o seu conteúdo, se encontram coativamente fixados por via de um ato normativo: primariamente, por via do RGTA, e, subsequentemente, por específicos regulamentos municipais.

Todavia, o mesmo já não se pode afirmar com tanta convicção relativamente à sinalagmaticidade – a qual pressupõe uma relação de troca entre a prestação pública oferecida e a contraprestação específica correspondente – e muito menos quanto à divisibilidade – as utilidades que provocam o pagamento de uma taxa têm de ser divisíveis, no sentido de que se devem dirigir a um determinado particular.

Da excursão feita aos vários regulamentos municipais verificamos que, contrariamente ao conceito geral de taxa, a taxa turística não tem por finalidade a compensação de concretas prestações administrativas realizadas pelo município em serviços e atividades especialmente relacionados com o turismo, mas sim o financiamento do “(...) singular aproveitamento turístico proporcionado pelo conjunto de atividades e investimentos promovidos pelo Município (...)”.

Ou seja, os turistas estão obrigados ao pagamento de uma taxa aos municípios por cada noite que durmam nas suas cidades, sendo a sua receita afeta a diversos fins, como sejam, generalizadamente, o financiamento do investimento municipal associado, direta ou

⁶⁰⁷ Cf. VASQUES, Sérgio, *O Princípio da Equivalência como Critério da Igualdade Tributária*, Coimbra, Almedina, 2008, pp. 512 e ss.

indiretamente, à atividade turística e, em particular, a compensação dos custos decorrentes da “pegada turística” (ou seja, gastos incorridos com a degradação e com a sobreocupação das áreas do município mais procuradas).

Sem prejuízo da enunciação das diversas atividades, investimentos e utilidades que desencadeiam o pagamento desta taxa o que é certo é que, em momento algum, os regulamentos municipais esclarecem, com pormenor, como e em que termos é que os mesmos se concretizam. Para nós, esta ausência de fundamentação é, desde logo, reveladora daquilo que julgamos que se virá, mais adiante, a concluir: prestações abstratas, presumidas e futuras. Vejamos:

Uma das atividades que justifica a cobrança da taxa turística é a prestação de informação e apoio aos turistas que, no nosso entendimento, a confirmar-se uma verdadeira taxa, terá de ser enquadrável no pressuposto da prestação concreta de um serviço público previsto no artigo 4.º, n.º 2, da LGT e no artigo 3.º do RGTAL. Acresce que, a causa de tributação, por sua vez, será a utilidade gerada pela atividade do município, mormente com a promoção do desenvolvimento e competitividade local e regional (artigo 6.º, n.º 1, al. do RGTAL).

Os regulamentos municipais não nos elucidam como se concretiza este (e os outros) serviço, todavia parece-nos que este, enquanto ferramenta de promoção da cidade, consistirá na difusão de informações – seja através do serviço de atendimento presencial realizado em postos de informação, seja através de outras ferramentas como “*flyers*”, mapas, guias ou sítios web – que se têm como pertinentes para o enquadramento da dinâmica das cidades, são elas: mapas e roteiros, atrações turísticas e agenda cultural, alojamento, transportes, restauração, contactos úteis (hospitais, forças policiais e outras entidades públicas), entre tantas outras.

Desde logo se diga que não se coloca em causa a concretização efetiva desses serviços pelos municípios. Todavia, parece-nos que será impossível determinar, com elevado grau de certeza, se este serviço poderá ser concretamente prestado pelos municípios aos “turistas” e se os “turistas” serão os seus únicos e efetivos beneficiários. Não duvidamos que estes serviços estão pensados para o turista (numa aceção ampla), mas não podemos esquecer também que, apesar de lhes ser mais direcionado, este não aproveita em exclusivo este grupo, tendo em conta que o mesmo não se encontra vedado aos “não-turistas” ou aos “turistas na própria cidade”. Em face disso, parece-nos que ao tributar-se os sujeitos passivos que pernoitem na cidade (conceito de

turista numa aceção estrita), dificilmente se estará a exigir o pagamento da taxa aos concretos destinatários do serviço prestado⁶⁰⁸.

Afigura-se-nos que a contrapartida deste serviço é de tal forma difusa que nunca será possível apurar o seu concreto beneficiário e, como tal, individualizar a prestação. Nem tão pouco que a mesma se dirija, exclusivamente, a um grupo homogéneo formado apenas por turistas. Assim, percebendo-se que esta prestação é aproveitada pela generalidade da coletividade, sempre se terá de concluir que a mesma, a bem da verdade, deverá ser reconduzida à figura dos impostos.

Tratemos agora das atividades de dinamização cultural, recreativa, artística e monumental disseminadas pela cidade pelos respetivos municípios. À semelhança da atividade analisada anteriormente, também esta deriva da prestação de um serviço público pelos municípios que, a nosso ver, se corporiza no incremento de programas e eventos variados que poderão ir desde a realização de festas e procissões, aos espetáculos de música, de dança e de teatro, às conferências, feiras e exposições, aos cursos e oficinas, às atividades desportivas, entre outros.

À primeira vista, parece-nos que estes serviços parecem configurar prestações concretas e divisíveis, contudo, bem vistas as coisas, dos mesmos não decorre qualquer nexo sinalagmático. Por um lado, estas atividades assentam em prestações meramente eventuais, já que, não estando as mesmas previamente determinadas e disponíveis, não passam de meras promessas dos municípios; por outro lado, ainda que tais serviços se concretizassem, os mesmos não passariam, ainda assim, de prestações futuras pelo que, consequentemente, sempre falharia a necessária reciprocidade da taxa.

Por sua vez, não se pode dizer que o grupo dos “turistas” são os únicos beneficiários ou provocadores dos serviços de dinamização da cidade. Aliás, arriscamo-nos a dizer que os mesmos se dirigem, abstratamente, à comunidade em geral, mas, principalmente, aos ali residentes. E, conforme nos elucidou João Sérgio RIBEIRO, a utilidade prestada “(...) deve estar especialmente orientada para aproveitar ao sujeito passivo, não podendo, assim, ser um mero efeito colateral de outra utilidade prestada, seja à comunidade em geral, seja a outro(s) sujeito(s) passivo(s) que não aquele(s) que suporta(m) o seu pagamento”⁶⁰⁹.

Acresce que, se parte destes eventos se caracterizam pela gratuitidade dos serviços prestados, outros há também que se encontram onerados com o pagamento de um preço. E

⁶⁰⁸ Sobre isso, veja-se GAGO, Alberto, LABANDEIRA, Xavier, PICOS, Fidel, RODRÍGUEZ, Miguel, *Specif and general taxation of tourism activities. Evidence from Spain*, in *Tourism Management*, n.º 30, 2009, pp. 381 a 392, [disponível em formato eletrónico em <https://doi.org/10.1016/j.tourman.2008.08.004>] [14/03/2023].

⁶⁰⁹ Cf. RIBEIRO, João Sérgio, *Algumas reflexões sobre as taxas locais (...)*, op. cit., p. 32.

nesses casos, apesar de a taxa e o preço terem naturezas jurídicas distintas, por incidirem sobre o mesmo facto tributário, acabam por configurar uma situação de dupla tributação.

Comprometida a bilateralidade e a divisibilidade nestas atividades públicas, não temos grandes dúvidas de que a taxa municipal turística, pelo menos quanto a estas utilidades, será, pois, um claro imposto.

Outra das prestações sobre as quais incide esta taxa é o serviço de reforço da limpeza urbana ou da recolha e tratamento de resíduos urbanos, até porque, de acordo com a fundamentação económico-financeira da taxa turística de Óbidos, “Não é razoável pedir aos munícipes que suportem a totalidade destes custos, pois não são eles exclusivos beneficiários”⁶¹⁰. Esclarecesse, no entanto, que nem todos os municípios incluíram este serviço no âmbito de incidência da taxa municipal turística⁶¹¹.

Regra geral, estes serviços municipais são financiados por tarifas/preços⁶¹², que são cobrados aos seus (pretensos) utilizadores, na maioria das vezes, através da fatura da água, em função dos seus consumos de água. Ainda que bastante discutível, o critério para apuramento dos custos originados com este serviço está lançado e dirige-se, tão-só, aos consumidores de água.

E, sendo assim, como se poderá apurar o concreto custo originado pelos “turistas”? Com base em que critério? Daquilo que se verifica na taxa turística, tal contrapartida é contabilizada recorrendo a um critério completamente distinto (fórmulas gerais que englobam o conjunto de utilidades fruídos pelos turistas) daquele que é usualmente utilizado com a comunidade em geral, desconhecendo-se, assim, se a combinação das diferentes fórmulas de cálculo se mostra compatível e eficaz ou se, por sua vez, originará distorções, seja porque se mostram insuficientemente contabilizados – permanecendo a comunidade em geral onerada com esta despesa – ou porque se revelam excessivamente contabilizados – caso em que existirá, pelo menos quanto à parte que excede, uma situação de dupla tributação do mesmo facto tributário.

Sem prejuízo de tudo que ficou dito, partindo do princípio de que a taxa turística é liquidada e cobrada aos sujeitos passivos que pernoitam em estabelecimentos hoteleiros ou em outros tipos de alojamentos e que os serviços de limpeza e recolha de resíduos urbanos se encontram repercutidos na fatura da água destes estabelecimentos – de acordo com os respetivos consumos de água – não restam dúvidas de que, pelo menos quanto a estes serviços, os municípios encontram-se ressarcidos dos acréscimos de custos originados com o turismo.

⁶¹⁰ Assim, o Regulamento de Taxas, Tarifas e Licenças do Município de Óbidos.

⁶¹¹ Os únicos municípios que decidiram incluir este serviço público no âmbito de incidência objetiva da TMT foram: Lisboa, Vila Nova de Gaia, Póvoa do Varzim, Óbidos, Mafra e Coimbra.

⁶¹² Cf. artigo 21.º, n.º 3 da LFL.

Com efeito, a menos que o valor arrecadado com a taxa turística para cobrir este custo provocado pelos turistas fosse deduzido na fatura de água dos residentes nas cidades visadas, torna-se inevitável concluir que se está, inadvertidamente, a taxar os “turistas” por um facto tributário já assumido pelos residentes.

Esta prestação de serviços, por ser dificilmente indissociável do tributo já cobrado a esse título aos residentes das cidades e por ser inexequível a identificação de cada um dos seus concretos beneficiários/provocadores, evidencia uma utilidade indivisível que, como se disse acima, é uma característica dos impostos.

Sem conceder, a incidência destas taxas recai também sobre o reforço da segurança de pessoas e bens. Não há dúvida que esta atividade pública reflete uma utilidade indivisível, pois que, como é por todos sabido, o benefício que dela resulta tem carácter genérico, ou seja, não reflete nenhuma prestação concreta e individualizada. Aliás, conforme se deu nota acima, a defesa nacional decorre de uma imposição constitucional e, sendo a mesma um dever funcional do Estado que se caracteriza por ser essencial, nunca poderia a mesma ser suportada por taxas⁶¹³. Porém, mesmo que se entendesse que sim, estaríamos, uma vez mais, perante uma situação de dupla tributação, tendo em conta que se permitiria a cobrança desta utilidade aos turistas quando, simultaneamente, a mesma se encontra a ser financiada pela generalidade da população, por via da figura dos impostos.

Por fim, também as atividades públicas relacionadas com a realização de obras de construção, manutenção, reabilitação e requalificação em bens do domínio público e com a criação de infraestruturas e de novos espaços, os quais são direccionados, especificamente, aos visitantes estão no leque de serviços públicos prestados e que legitimam a cobrança da taxa turística.

Para melhor se elucidar em que é que esta prestação consistirá, trazemos à colação o concreto caso do município de Lisboa. Para fundamentar económica e financeiramente a sua taxa, este município apregoou que “o sucesso de Lisboa como destino turístico resulta também de investimentos e despesas próprias por parte do Município”, destacando a requalificação do Terreiro Paço e da frente ribeirinha e a requalificação do Arco da Rua Augusta, que, entretanto, concretizou. Sabemos, porém, que a receita resultante da cobrança da taxa turística tem sido investida, através do FDL, em vários projetos (supostamente) ligados à atividade turística.

⁶¹³ Cf. artigo 273.º da CRP.

Dos vários projetos em curso, entendemos destacar, a título meramente exemplificativo, o projeto “Espaço público da Estação Sul-Sudeste e Navio Creoula” que, segundo a explicação do município, se trata “de um conjunto de intervenções complementares entre si e que pressupõem a requalificação do espaço ribeirinho central, com a criação de zonas de lazer e de polos culturais (...), a reabilitação e reposição do Muro das Namoradeiras, a requalificação da Doca da Marinha, bem como a restauração e modernização do Navio Creoula, de forma a promover a sua abertura ao público”⁶¹⁴.

E, aqui chegados, cumpre fazer uma reflexão sobre quem serão os efetivos beneficiários destes projetos. Serão os turistas de forma individualizada, os turistas enquanto grupo de pessoas ou a comunidade como um todo? Neste momento, por tudo quanto já foi exposto, dúvidas parecem já não subsistir quanto à impossibilidade de segregação das prestações dos serviços e das utilidades neste âmbito e, como tal, reconhecemos que os turistas, individualmente, nunca delas poderão beneficiar de forma direta e exclusiva.

Por sua vez, será possível aferir, com um grau de certeza tal, que estas prestações poderão beneficiar o grupo de turistas, enquanto beneficiários exclusivos? Também nos parece que não, uma vez que a utilização das infraestruturas criadas ou reabilitadas com este projeto não estão excluídos os “não-turistas”, *i.é.*, os residentes. E, a ser assim, só nos resta concluir que este projeto beneficia não só os turistas, como toda a comunidade. Por essa razão, entendemos que a comunidade no geral sempre absorverá (por nela se incluir) o grupo de turistas.

Não obstante, mesmo que se considerasse que o grupo de turistas são os beneficiários exclusivos, por exemplo, da restauração e modernização do Navio Creoula, a taxa turística não deixaria de merecer a nossa crítica, tendo em conta que esta, por um lado, exige ao turista o pagamento de uma taxa por conta de uma infraestrutura específica que ainda nem se encontra disponível e, por outro lado, mesmo depois da sua abertura, face à previsível cobrança de ingressos para a sua visita, poderá originar uma situação de dupla tributação.

Feita uma análise sintética dos custos e das utilidades que, em abstrato, esta taxa visa assegurar, já conseguimos concluir, com inevitável certeza, que a taxa turística se constitui com base num facto tributário que indicia, tão-só, o seu aproveitamento ou provocação: a dormida do turista.

⁶¹⁴ Para maiores desenvolvimentos, *vide* a proposta n.º 294/CM/2019, destinada a aprovar a alteração às Normas de Funcionamento do Fundo de Desenvolvimento Turístico de Lisboa, o reforço do financiamento pelo Fundo de Desenvolvimento Turístico de Lisboa dos Projetos aprovados, pela Deliberação n.º 608/CM/2016, a qual foi levada a discussão e aprovação da Câmara Municipal, na reunião ocorrida em 10/09/2019, encontrando-se a mesma disponível para consulta em <https://www.am-lisboa.pt/301000/1/012698.000561/index.htm> [02/02/2023].

Assim, não sendo possível conferir, com um grau de certeza suficientemente forte ou pelo menos relativo que aqueles que pernoitam nas cidades – pretensos turistas –, aproveitam ou beneficiam de prestações reais oferecidas pelos municípios, sempre teremos de concluir que estas refletem, na verdade, prestações meramente presumidas ou prestações eventuais.

Diante disto, e partindo do princípio de que a incidência subjetiva da taxa deverá espelhar aquele que beneficia dos serviços prestados pelo município ou aquele que criou os encargos que a mesma visa compensar, será que podemos concluir que os hóspedes que pernoitem na área territorial dos municípios taxadores, serão aqueles que aproveitam, direta e exclusivamente, os serviços e utilidades prestadas?

Na nossa ótica, parece-nos que os hóspedes apenas serão potenciais beneficiários das utilidades ou potenciais provocadores do custo e, por isso mesmo, os sujeitos passivos sobre os quais incide a taxa turística não se coadunam com as prestações que a referida taxa visa compensar.

Não se coloca em causa que uma parte dos turistas que visitam as cidades poderão ser, alguns deles, efetivamente causadores, designadamente, das prestações de serviços relacionadas com a prestação de informações e apoio, com a recolha do lixo urbano ou com a necessidade de reforço da segurança. Mas, em contrapartida, serão estes os efetivos beneficiários de todas as infraestruturas criadas e de todas as ofertas culturais, desportivas ou artística promovidas? Sem conceder, serão também os turistas que verdadeiramente aproveitam as utilidades geradas na preservação ambiental da cidade e na salvaguarda do comércio tradicional?

Cremos que a resposta a estas questões sempre terá de ser negativa, visto que, se por um lado existem hóspedes que mesmo não fazendo uso de qualquer um dos serviços ou utilidades geradas, estão sujeitos a tributação pelo simples facto de pernoitarem no município, por outro lado, existem (os verdadeiros) turistas que, apesar de beneficiarem efetivamente dos serviços ou utilidades geradas pelos municípios, por naquela cidade não terem pernoitado, estão excluídos da tributação desta taxa.

Diante disso, consideramos que o critério empregue para a tributação da atividade turística é não só parco, como também desadequado, por não espelhar – “nem de perto, nem de longe” – quem, de facto, beneficia dos serviços prestados ou cria os encargos que esta taxa visa compensar, denotando, desde logo, uma grande desconformidade com a lei.

De facto, os serviços e as utilidades que se encontram elencados nos vários regulamentos municipais como contrapartida da taxa turística mais não são do que prestações

que aproveitam à generalidade da coletividade, os quais, arriscamo-nos a dizer, pouco ou nada aproveitam ao grupo “turistas”. E, perante a indivisibilidade das (alegadas) prestações, encontra-se, desde logo, inviabilizada – seja por razões de ordem técnica, de ordem económica, de ordem administrativa ou de ordem política – a identificação do seu concreto beneficiário.

Por outro lado, tal como se explanou acima, a relação jurídico-tributária desta taxa consubstancia uma relação trilateral ou poligonal, uma vez que se forma, por um lado, pelas autarquias locais (enquanto sujeitos ativos) e, por outro lado, pelos turistas (sujeitos passivos diretos) e pelas pessoas singulares e coletivas que explorem qualquer tipologia de empreendimento turístico ou de alojamento local (sujeitos passivos indiretos).

As entidades exploradoras destes estabelecimentos surgem nesta relação, por via da substituição tributária sem retenção na fonte, com o propósito de, no lugar dos turistas, procederem à obrigação declarativa e à liquidação da taxa e, em substituição das autarquias locais, realizarem a cobrança da taxa liquidada pelos turistas. Estes intermediários foram, no fundo, a solução encontrada pelas autarquias para, de forma mais eficaz e profícua, conseguirem identificar e tributar os pretensos turistas, a troco de uma percentagem do produto arrecadado.

Mas, na prática, que consequências poderão advir para os casos em que as entidades exploradoras se recusam a liquidar e a cobrar esta taxa ao turista? Ou, ainda, para os casos em que, apesar de terem exigido a prestação ao turista, as entidades exploradoras não chegam a concretizar a entrega do produto obtido às respetivas autarquias locais? Será que, nesses casos, as autarquias locais poderão acionar, sem mais, o mecanismo da responsabilidade tributária, exigindo esta prestação às entidades exploradoras? Ou será que, para tal, as autarquias locais terão de esgotar previamente a possibilidade da sua cobrança junto dos turistas?

Pese embora o artigo 28.º da LGT diga respeito à responsabilidade em caso de substituição tributária, esta norma legal encontra-se (ainda agora) direcionada para os casos de retenção na fonte. Estranha-se, no entanto, que este artigo mantenha a equiparação legal entre a substituição tributária e a retenção na fonte uma vez que, com as recentes alterações realizadas à LGT⁶¹⁵, o seu artigo 20.º passou a admitir outras formas de substituição tributária, como sejam a substituição sem retenção na fonte. Apesar de o artigo 28.º estar intrinsecamente relacionado com o artigo 20.º, o legislador, nas alterações que fez à LGT, deixou-o de fora dessa intervenção. Em nossa opinião, esta desconformidade que se criou resulta, na verdade, de um mero desleixo do legislador, propiciando-se a manutenção dos problemas havidos “ao nível da delimitação

⁶¹⁵ Cf. Lei n.º 7/2021, de 26 de fevereiro.

subjetiva passiva (...), da legitimidade dos sujeitos envolvidos no que respeita à impugnação (administrativa e jurisdicional) dos atos de liquidação ou dos próprios regimes impugnatórios que, em cada caso, deverão ser utilizados”⁶¹⁶.

Come efeito, por não nos ser possível dar resposta às questões suscitadas com recurso ao sobredito normativo legal, vejamos o que determinam os regulamentos municipais quanto ao regime de responsabilidade aplicável no caso da taxa turística.

Da análise conjugada dos regulamentos municipais, constatamos que nenhum deles cuidou, expressamente, do regime da responsabilidade aplicável, limitando-se a estabelecer que, em caso de incumprimento do pagamento dentro dos prazos definidos, as entidades exploradoras serão responsáveis pelo pagamento de juros de mora à taxa legal. Salienta-se, todavia, a existência de outros regulamentos municipais que, de forma um pouco mais completa, determinam a isenção de responsabilidade das entidades exploradoras nos casos em que estas não consigam obter uma boa cobrança dos seus serviços de alojamento (seja pela situação de abandono do estabelecimento sem ter sido realizado o pagamento do montante devido, seja nas situações de insolvência do devedor)⁶¹⁷.

Com efeito, apesar de a taxa turística assentar numa relação jurídica complexa entre o sujeito ativo e os sujeitos passivos diretos e indiretos, é evidente a omissão regulamentar e legislativa do regime de responsabilidade que lhe está adstrita, que, consequentemente, colocam em causa a certeza e segurança jurídicas e as garantias dos contribuintes.

Por outro lado, diferentemente dos demais, o município de Vila Real de Santo António, aproveitando-se do instituto jurídico da substituição tributária, onerou, de forma acentuada, as entidades exploradoras deste tipo de estabelecimentos situados na sua área geográfica, compelindo-as a colaborar e a cumprir as obrigações declarativa e contributiva que sobre as mesmas impende.

Para tanto, esta autarquia viabilizou a aplicação de métodos indiretos nos casos em que as declarações mensais (remetidas com a informação mensal do número de hóspedes e de noites por eles fruídas) estejam incompletas ou sejam inexistentes, ou ainda quando as entidades exploradoras não consigam fazer prova da veracidade da existência de um défice superior a 10% relativamente à taxa de referência dos alojamentos da mesma tipologia. Ocorrendo qualquer uma dessas situações, o município socorre-se das taxas de ocupação de referência do mês homólogo

⁶¹⁶ Cfr. SILVA, Hugo Flores da, *Sistema Fiscal Português: Is There Such a Thing?: (...)*, op. cit., pp. 906 e 907.

⁶¹⁷ Cfr. artigo 5.º, n.º 4, do RTMT de Braga; o artigo 31.º, n.º 4, do RCTTORM do município de Cascais; o artigo 5.º, n.º 3, das Normas de Execução da Taxa Turística de dormida do Município de Lisboa; o artigo 6.º, n.º 3, do RTMT de Mafra e o artigo 5.º, n.º 3, do Regulamento de Execução da taxa municipal turística de dormida do município de Sintra.

para, com base nesse indicador, aplicar-lhe uma majoração de 10% (cujo limite será de 100%), apurando, assim, o montante da taxa turística a pagar pela entidade “incumpridora”⁶¹⁸.

Esta será outra das fragilidades que identificamos nesta taxa, tendo em conta que, ainda que, hipoteticamente, se pudesse admitir o apuramento da taxa turística com recurso a um valor presumido, parece-nos que se mostra inadmissível que lhe seja aplicada uma majoração de 10% uma vez que, face ao regime contraordenacional existente, a mesma acaba por representar uma dupla penalização do substituto tributário.

Desta feita, ao admitirem a substituição tributária, as autarquias locais acabaram por abdicar dos poderes tributários que lhes foram legalmente incumbidos (lançamento, liquidação e cobrança de tributos)⁶¹⁹ e passaram a assumir uma posição passiva, com meras funções de controlo e fiscalização do desenvolvimento dessas mesmas tarefas por parte das entidades exploradoras deste tipo de estabelecimentos turísticos.⁶²⁰

Sucedo que, face ao preceituado no n.º 10, do artigo 18.º do RFALEI, parece-nos que as autarquias locais não podiam, sem mais, transferir para os privados – mormente as entidades exploradoras de estabelecimentos turísticos – a gestão desta taxa uma vez que, de acordo com o referido normativo, as tarefas de liquidação e/ou de cobrança de taxas e tarifas municipais apenas podem ser delegadas em entidades intermunicipais ou contratualizadas com serviços do Estado.

Pelo que, do nosso ponto de vista, as autarquias locais carecem de legitimidade não só para, através dos seus regulamentos municipais, exigirem que as entidades responsáveis pelos estabelecimentos turísticos procedam à liquidação, cobrança e pagamento desta taxa, como para – abusivamente – obrigarem as entidades exploradoras dos estabelecimentos turísticos a pagar um valor presumido de taxa turística, sobre o qual ainda incide uma penalização de 10%.

Destarte, assentando a taxa turística numa assumida presunção jurídica e não, como o deveria, numa prestação individual e concreta, nunca poderá a mesma ser merecedora da qualificação que lhe é dada pelos municípios: a de taxa. Mas, a ser assim, então estaremos perante que espécie tributária? Uma contribuição (financeira ou especial) ou, na realidade, um imposto?

Para tentar dar resposta a esta questão, relembramos, antes de mais, que as contribuições são exigíveis em contrapartida das prestações administrativas que, com relativa segurança, se presumem ter sido provocadas ou aproveitadas por um grupo determinado de sujeitos passivos, mesmo que tal aproveitamento não se confirme, isoladamente, quanto a cada

⁶¹⁸ Cf. artigo 7.º, do RTT do município de Vila Real de Santo António.

⁶¹⁹ Cf. artigo 15.º a 17.º do RFALEI.

⁶²⁰ Cf. NABAIS, José Casalta, *Problemas Nucleares de Direito Fiscal*, op. cit., p. 112.

um dos sujeitos passivos que integra esse grupo. Ao passo que, os impostos, são exigíveis em contrapartida das prestações administrativas indeterminadas, que só eventualmente tenham sido provocadas ou aproveitadas pelo sujeito passivo⁶²¹.

Suzana Tavares da SILVA, apelando aos ensinamentos da doutrina alemã, caracteriza as taxas turísticas como *contribuições especiais financeiras* (finanzrechtlichen Beiträgen), tendo em conta que as mesmas se destinam a “compensar um benefício concreto imputável a um conjunto diferenciável de sujeitos passivos”⁶²².

De facto, a taxa turística é um tributo que se encontra (supostamente) dirigido ao grupo de turistas “(...) nacionais e estrangeiros que comprovadamente visitam o Concelho como contrapartida das utilidades públicas gerais e dos serviços municipais que lhes são concretamente propiciados e dirigidos e que são geradores das novas despesas.”⁶²³.

Sucedo que, analisados cada um dos doze regulamentos municipais cuja taxa turística já se encontra aplicada, verificamos que em nenhum deles se define o conceito de “turista”, sendo tal noção apenas alcançável com recurso às normas de incidência subjetiva previstas para este tributo.

Para além disso, independentemente da motivação subjacente aos critérios adotados, julgamos que a delimitação dos sujeitos passivos não se encontra, de todo, adequada com aquela que parece ser a génese deste tributo, uma vez que, ao invés da sua cobrança se dirigir, de forma generalizada, ao grupo de turistas (num sentido amplo), o mesmo acaba por se encontrar refletido, tão-só, nos “turistas” que pernoitem na cidade (num sentido estrito).

Até porque, considerando que a taxa turística assenta numa presunção que – não sendo tão forte ao ponto de se poder considerar efetiva, nem relativa ao ponto de se considerar provável – é apenas possível ou eventual, a mesma configurará, inevitavelmente, um imposto que, sendo avesso à finalidade compensatória, se destina à prossecução do interesse público, independentemente das prestações puderem vir ou não a ser aproveitadas pelo contribuinte.

No entanto, mesmo que hipoteticamente se pudesse considerar que os turistas são os efetivos beneficiários ou provocadores daquelas prestações e que (apesar de utópico) fosse possível identificar cada um deles individualmente, ainda assim a taxa turística sempre teria que configurar igualmente um imposto uma vez que, na sua origem, se encontram muitos serviços

⁶²¹ Para tanto, apelamos à escala de graduação dos tributos que é defendida por Sérgio Vasques, a qual foi abordada anteriormente nos pontos 2.1.2 e 2.1.3.2, da parte I.

⁶²² Cf. SILVA, Suzana Tavares da, *As Taxas e a Coerência do Sistema Tributário*, op. cit., 2013, p. 88. A esse propósito, a autora faz distinção das contribuições especiais financeiras das contribuições associativas, destinando-se estas últimas a financiar objetivos de uma associação, mesmo sem um conteúdo preciso.

⁶²³ Cf. preâmbulo do RTC de Vila Nova de Gaia.

públicos e utilidades – em particular, os proclamados serviços de reforço da segurança de pessoas e bens – que, por natureza, são tarefas gerais que se encontram incumbidas ao Estado, por forma a estarem acessíveis a toda a comunidade (cf. artigo 9.º da CRP).

Por outro lado, alguns dos serviços e das utilidades decorrentes da taxa turística, designadamente, a realização de obras de construção urbanas ou melhoria ambiental da cidade, para além de se tratarem de prestações eventuais, representam também prestações futuras. Conforme se explanou acima, a doutrina nacional tem entendido que o vínculo existente entre a prestação e a contraprestação não tem de ser forçosamente sincrónico, contudo, defendem que o hiato temporal que os medeia também não pode ser demasiado desfasado, sob pena de o vínculo existente se conformar apenas no campo da eventualidade.

Como se vê, os turistas estão a pagar uma taxa por alguns serviços que não lhes será possível apurar quando estarão disponíveis para que deles possam beneficiar, podendo, aliás, existir outras prestações e/ou utilidades que poderão nunca vir efetivamente a concretizar-se e, por isso, jamais estarão verdadeiramente na sua disponibilidade.

No caso de já não ser oportuno ao turista acionar a exceção de não cumprimento, atento o pagamento antecipado da respetiva taxa, estará ainda na sua inteira disponibilidade o poder de interpelar o município a proporcionar-lhe o benefício “prometido” sob pena de, não o fazendo, ter de o indemnizar pela lesão do interesse legalmente protegido.

Não se pode ignorar também que, não raras vezes, os municípios cobram, simultaneamente, outros tributos por alguns dos serviços que dizem prestar na taxa turística, como é o caso particular da taxa pela gestão dos resíduos urbanos. Sob outro ponto de vista, pertence ainda aos municípios a receita decorrente da derrama municipal (adicional do IRC), a qual, enquanto imposto municipal, incide sobre o lucro tributável das pessoas coletivas que exerçam atividade comercial, industrial e agrícola na área geográfica de cada um dos municípios.

A propósito da proliferação das “pseudotaxas e variadíssimas contribuições” motivadas pela omissão do regime geral das taxas e demais contribuições financeiras a favor das entidades públicas acarreta, Joaquim Freitas da ROCHA acaba por exemplificar alguns tributos que, na opinião dele, pese embora sejam qualificados como taxas, não lhes será reconhecível o necessário nexo de sinalamaticidade. Dentro desses exemplos, o autor incluiu as taxas turísticas porque, segundo ele, estas representam autênticos impostos e, como tal, dever-lhes-á ser “aplicado o mais

exigente e restritivo regime a estes dispensado (...), e não estarem, como estão, sujeitos a criação por via regulamentar e quase casuística”⁶²⁴.

Já Vital MOREIRA, numa breve exposição que fez sobre a taxa turística, caracteriza-a como uma ficção, porque considera que a mesma nem é taxa, nem é turística. Explicando logo de seguida que “Não é “taxa” porque não tem fundamento em nenhuma contrapartida concreta individualizada por parte dos sujeitos ao seu pagamento, faltando-lhe a natureza bilateral que é essencial à noção jurídica de taxa, como tributo distinto dos impostos. Não é “turística”, porque não incide sobre todos os turistas (deixando de fora os que não pernoitam em hotéis) e incide sobre muitos não turistas (como as pessoas que se deslocam àquelas cidades em trabalho ou em outra atividade profissional).”⁶²⁵.

E, em jeito de conclusão, este autor acaba por considerar que a taxa turística configura um verdadeiro imposto municipal sobre os serviços de hotelaria que só poderia ser instituído pela Assembleia da República (ou pelo Governo com autorização legislativa), já que, apesar dos municípios poderem beneficiar de impostos que lhes sejam conferidos por lei, não dispõem do poder de, a seu bel-prazer, os criar à margem do legislador.

Em idêntico sentido, também João Sérgio RIBEIRO, as classifica como impostos, fundando esse entendimento em quatro razões: a primeira razão prende-se com o facto de a cobrança deste tributo se basear numa “(...) utilidade não provocada pelo sujeito passivo e cujo benefício é meramente eventual, o que é mais próprio dos impostos, dada a falta ou carácter difuso da bilateralidade”; a segunda razão decorre de as mesmas, ao assentarem “(...) na necessidade de fazer face à sobrecarga que o turismo acarreta para o sector público e as despesas adicionais implicadas nesse âmbito”, refletirem características próprias das contribuições especiais por maiores despesas que são, na realidade, equiparadas aos impostos; outra das razões apontadas é a violação do princípio da proporcionalidade tendo em conta que, não raras vezes, implicam situações de dupla tributação; e, por fim, a última razão advém do facto de muitos dos benefícios ou custos que se consideram contrapartida desta taxa derivarem de investimentos nacionais – e não investimentos locais – efetuados em prol das autarquias locais⁶²⁶.

Tendemos a acompanhar a posição manifestada pela doutrina ora enunciada, uma vez que, por configurarem prestações abstratas, presumidas e futuras, as taxas turísticas refletem as

⁶²⁴ Cf. ROCHA, Joaquim Freitas da, *A (falta de) qualidade legislativa em matéria tributária*, in V Congresso de Direito Fiscal (coord. Glória Teixeira), Vida Económica, Porto, 2019, pp. 131 e disponível em formato eletrónico em em: <https://repositorium.sdum.uminho.pt/bitstream/1822/68191/1/Falta%20de%20qualidade%20legislativa.pdf> [10/03/2023]

⁶²⁵ Cf. MOREIRA, Vital, “*Falsas taxas (2) - A ficção da “taxa turística”*”, em 20/12/2017, [disponível em formato eletrónico em <https://causa-nossa.blogspot.com/2017/12/nem-taxa-nem-turistica.html>] [14/12/2022]

⁶²⁶ Cf. RIBEIRO, João Sérgio, *Algumas reflexões sobre as taxas locais (...)*, op. cit., p. 41.

características essenciais dos tributos unilaterais e, nessa medida, deverão as mesmas ser requalificadas e reconduzidas ao regime jurídico previsto para os impostos.

Relembramos que, distintamente das taxas, os impostos se caracterizam pela sujeição ao princípio da legalidade tributária, no sentido da reserva de lei formal – ou seja, carecem de necessária intervenção parlamentar para a sua criação e para determinação dos seus elementos essenciais – e são quantificados por via do princípio da capacidade contributiva dos sujeitos passivos – *i.é.*, a tributação apenas ocorre na estrita medida da sua força económica.⁶²⁷

Estes traços gerais permitir-nos-ão compreender que os regulamentos municipais que criaram as taxas turísticas enfermam de ilegalidades e, também, de inconstitucionalidades.

Antes de mais se diga que esta taxa é ilegal porque, ao incidir sobre as pessoas que pernoitem em diversas tipologias de estabelecimentos da cidade taxadora, não tributa os verdadeiros beneficiários das (presumidas) prestações administrativas previstas. Por sua vez, esta taxa é igualmente ilegal porque da mesma não resulta quais as reais prestações que o pagamento desta taxa visa compensar, se as mesmas vão, de facto, ser realizadas e em que momento.

Com efeito, por não existir qualquer nexo sinalagmático, a taxa turística encontra-se em clara violação do princípio da equivalência, razão pela qual se entende que este tributo padece de uma inconstitucionalidade material, por violação do princípio da igualdade tributária consagrado no artigo 13.º da CRP.

Ademais, tratando-se de um verdadeiro imposto, este tributo deveria ter sido criado por lei da Assembleia da República ou por Decreto-Lei do Governo (previamente autorizado pelo órgão legiferante) e não, como o foi, por via de regulamentos municipais, o que, forçosamente, acarretará a inconstitucionalidade orgânica de cada um desses regulamentos, por violação do disposto no n.º 2 do artigo 103.º e na alínea i) do n.º 1 do artigo 165.º da CRP.

Nessa medida, torna-se inquestionável que, não dispondo as autarquias locais de poderes tributários de tal forma amplos que lhes permitam, designadamente, liquidar e cobrar a intitulada taxa turística, as mesmas sempre se terão de considerar ilegais.

De acordo com a corrente jurisprudencial maioritária, o exame deste tributo basta-se-ia com os elementos que se abordaram acima, ou seja, com a verificação do nexo sinalagmático entre a obrigação tributária do contribuinte e a prestação pública que por ele seja efetivamente provocada ou aproveitada (equivalência jurídica). Quanto a nós, e seguindo de perto a posição

⁶²⁷ Cf. artigo 103.º, n.º 2 e artigo 165.º, n.º 1, al. i), ambos da CRP e artigo 4.º da LGT.

adotada por alguns autores sobre a temática, entendemos que será de rejeitar a (limitada) conceção metodológica utilizada pelos Tribunais.

Com efeito, apesar de, por via do controlo formal, já nos ser possível concluir, sem mais, que o tributo sob análise não configura uma verdadeira taxa (nem, em nossa opinião, uma contribuição) entendemos que será pertinente dar continuidade ao seu exame, desta feita por via do controlo material: correspetividade entre o montante da taxa cujo pagamento é exigido ao particular e o valor da prestação que constitui a sua contrapartida (equivalência económica)⁶²⁸.

Conforme se deu nota anteriormente, julgamos que esta exigência não pode, em momento algum, ser descurada na análise conceptual das taxas até porque, tratando-se a mesma de uma imposição decorrente do artigo 4.º do RGTA, o seu desrespeito sempre terá de implicar uma clara ilegalidade – por vício de violação de lei – e inconstitucionalidade – por violação do princípio da proporcionalidade, previsto no artigo 266.º, n.º 2, da CRP.

Este controlo do *quantum* tem de ser realizado com recurso à fundamentação económico-financeira do valor das taxas que, obrigatoriamente, deve constar nos regulamentos municipais. No fundo, este elemento obrigatório tem em vista o esclarecimento dos indicadores e a justificação dos parâmetros – critério do custo ou critério do benefício – em que as autarquias locais se basearam para lograr obter o concreto valor de cada uma das taxas elencadas nos seus regulamentos municipais.⁶²⁹

Sem mais delongas, apoiando-nos no segmento descritivo desenvolvido a propósito da fundamentação económico-financeira das várias taxas turísticas atualmente em vigor, cabe-nos, agora, quanto a estas, tecer algumas considerações.

Do confronto dos doze regulamentos municipais que instituem a taxa turística não resulta qualquer definição homogénea da base de cálculo que fundamenta a aplicação desta taxa, o que, do nosso ponto de vista, encontra justificação não só pela amplitude da base de incidência subjetiva, mas, principalmente, pela avultada quantidade de prestações administrativas que a mesma visa compensar.

Por uma questão de simplificação da exposição que se fará a seguir, decidimos dividir os municípios em três grupos em função da similitude (nuns casos mais do que noutros) da base de cálculo eleita para fundamentar o valor da TMT: i) fórmula aritmética oculta; ii) fórmula aritmética com base nos custos da atividade; iii) fórmula aritmética com base na população turística e nos custos que lhe estão inerentes.

⁶²⁸ Sobre isso, veja-se o que foi anteriormente abordado no ponto 2.1.2.2., da parte II deste trabalho.

⁶²⁹ Cf. artigo 8.º, n.º 2, al. c), do RGTA.

Na primeira situação, a da inexistência de fórmula expressa para o cálculo do valor da taxa turística, podemos enquadrar os municípios de Lisboa e de Óbidos.

Na fundamentação desta taxa, o município de Lisboa explica-nos que a base de incidência desta taxa assenta nos investimentos e despesas especificamente dirigidas para o turismo, tendo para tal usado como referência os dados históricos dos exercícios de 2011, 2012 e 2013⁶³⁰. Óbidos, em contrapartida, pese embora também não tenha apresentado a fórmula utilizada, conseguiu ir um pouco mais longe descrevendo toda a metodologia que terá adotado para a determinação dos custos associados ao turismo⁶³¹.

Em ambas as situações, os municípios identificaram, generalizadamente, as áreas de atividade visadas e quantificaram o custo de cada uma dessas atividades, por forma a conseguirem justificar o valor total dos custos relacionados com a atividade turística que apuraram, para, sem mais, concluírem o valor unitário da taxa.

Nestes casos, é manifesta a falta de fundamentação do valor atribuído a cada uma das taxas, uma vez que, a ausência da base de cálculo, suscita dúvidas como: em que medida foram chamados os turistas a contribuir para aquelas atividades? Será que estes custos foram contabilizados na exata medida dos custos/benefícios provocados pelos turistas ou será que estes municípios pecaram por excesso e contabilizados estes custos pela sua totalidade? Será que foram implementados alguns fatores de incentivo ou de desincentivo?

Pois bem, cremos que, por se revelar impossível dar resposta a estas questões, sempre se terá de concluir que o montante destas taxas não foi fixado de forma objetiva, transparente e, muito provavelmente, nem de forma proporcional, sendo, por isso, manifesta a falta de fundamento material bastante para legitimar a cobrança desta taxa.

De forma um pouco mais completa, os municípios de Cascais⁶³², de Sintra⁶³³ e de Braga⁶³⁴, decidiram apurar o valor da taxa turística com recurso a uma fórmula aritmética, previamente

⁶³⁰ Sobre isso, veja-se o Ponto 5 do Anexo “Relatório de fundamentação económica e financeira”, constante no RGTPOR do Município de Lisboa.

⁶³¹ Para melhor esclarecimento, veja-se o Anexo I, do RTMT de Óbidos.

⁶³² De acordo com o artigo 6.º do RCTTLORM do município de Cascais, as suas taxas são apuradas por via da seguinte fórmula aritmética: $[(CCS + CPPI + CSEA) \times \text{Fator} + CI \times (1 + X)]$, a qual se traduz em: a) i varia de 1 a n taxas; b) CCS corresponde aos custos comuns aos serviços; c) CPPI corresponde aos custos com a implementação do PPI (Plano Plurianual de Investimentos) abatido das amortizações; d) CSEA corresponde aos custos com serviços específicos prestados pela autarquia local; e) Fator corresponde ao número médio de horas de trabalho despendidas na execução das tarefas ligadas a cada taxa e ao número médio de colaboradores envolvidos na execução das tarefas ligadas a cada taxa, ou seja: $(n.º \text{ funcionários} \times \text{tempo médio despendido por cada um}) / 60$ f) CI corresponde a eventuais custos indiretos não imputados em CCS; g) X corresponde ao fator de incentivo ou desincentivo, sendo que quando: $X > 0$: desincentivo; $X = 0$: $(1 + X = 1)$; $X < 0$: incentivo.

⁶³³ Por sua vez, a nota justificativa do RTOR do município de Sintra, elucida-nos que as suas taxas são calculadas através da seguinte fórmula aritmética $[(CD+CI) \times (1-(FP) \times BF) \times FP = FI-FD-IA]$, em que: CD – Custos Diretos; CI – Custos Indiretos; FP – Fator de Ponderação; FI – Fator de Incentivo; FD – Fator de Desincentivo; IA – Impacto Ambiental; BF – Benefício para o Particular. Para além disso, os custos diretos e indiretos são calculados através da seguinte fórmula: $(Tn \times CUO/\text{hora})$, em que Tn – Tempo médio gasto por unidade orgânica com o pedido ou processo e CUO – Custo médio direto (80%) e indireto (20%) por unidade orgânica.

⁶³⁴ Cf. Anexo 15, do Código Regulamentar do município de Braga, a taxa é calculada por via da seguinte fórmula: $[(\text{Custos Diretos} + \text{Custos Indiretos}) \times \text{Benefício particular} \times (1 + \text{Desincentivo}) \times (1 - \text{custo social})]$.

identificada, que se baseia nos custos das atividades municipais provocadas pelo sujeito passivo (custos diretos e custos indiretos) e ainda, sendo caso disso, no benefício que lhe possa ser gerado pelo município.

Com efeito, estes critérios são de tal forma amplos que, na nossa opinião, se podem subsumir à generalidade das taxas municipais. Motivo pelo qual nos parece que, nestes casos concretos, a fórmula aritmética utilizada para o apuramento do valor, tanto da taxa turística como das demais taxas constantes naqueles regulamentos municipais, será a mesma.

Da nossa parte, não vemos qualquer inconveniente na aplicação de uma fórmula universal para apuramento do valor das taxas, sucede que, pelo menos no caso da taxa turística, estes municípios em momento algum esclarecem quais são, e em que medida, os concretos custos diretos ou indiretos que entendem ser aproveitados ou provocados pelos (pretensos) turistas, nem tão pouco concretizam com base em que critérios determinam a aplicação de fatores de incentivo ou de desincentivo os quais, à partida, traduzem o benefício gerado ao turista.

Para que nos seja possível elucidar o grau de obscuridade decorrente da fundamentação da taxa turística, entendemos trazer à colação o concreto caso do município de Sintra. Para o apuramento do valor devido pela taxa turística, este município determinou que o custo total que esta taxa representava era de 1,33 (custos diretos de 1,07 e custos indiretos de 0,27), que o fator de ponderação era de - 0,5 (impacto ambiental era de 0,5) e que o benefício gerado ao particular era de 1,00, tudo para concluir que o valor unitário da sua taxa seria de 2,00 €. Aliás, na nossa opinião, a fundamentação revela-se igualmente contraditória quando, ao aplicar um coeficiente de 1,00 ao benefício gerado ao particular, este município acaba por assumir que a taxa turística não representa qualquer contrapartida direta e individualizada para o turista.

Como se pode verificar, apesar de, formalmente, este município ter cumprido as formalidades previstas nas alíneas b) e c), do n.º 2, do artigo 8.º do RGTA, ao indicar e concretizar no seu regulamento municipal a fórmula de cálculo aplicada, a mesma, por se encontrar desacompanhada de qualquer outra fundamentação – mormente a fundamentação económico-financeira –, não se mostra suficiente para que o sujeito passivo consiga perceber que serviços ou investimentos está a pagar com esta taxa e se a mesma é, na realidade, proporcional.

Em momento algum se coloca em causa a existência da fundamentação económico-financeira naqueles regulamentos municipais. Todavia, esta fundamentação, apesar de existente, é de tal forma vaga e abstrata que não permite perceber se o valor fixado representa alguma contrapartida para o turista e, mesmo que se entenda que sim, mostra-se completamente

impossível aferir se o seu valor é proporcional aos serviços/benefícios prestados ao pretendo turista.

Por se revelar manifestamente insuficiente a fundamentação económico-financeira da taxa turística concretizada por cada um daqueles municípios, sempre terão os respetivos regulamentos municipais que se consideram nulos, nos termos do disposto na al. c), do n.º 2, do artigo 8.º do RGTAL.

Finalmente, cumpre fazer referência aos municípios que, para apuramento do valor das respetivas taxas turísticas, tem em consideração não só os custos que lhe são inerentes, mas também os seus concretos provocadores e/ou beneficiários. Nesse grupo, estão incluídos os seguintes municípios: Porto; Vila Nova de Gaia; Vila Real de Santo António; Mafra; Faro; Coimbra e o município da Póvoa do Varzim⁶³⁵.

Parece-nos que esta fórmula aritmética será aquele que, potencialmente, melhor se aproximará do valor real da taxa turística, pois que, supostamente, limita o seu âmbito de aplicação aos seus concretos causadores ou beneficiários. Tendo em conta que a maioria dos municípios quantificou a denominada população turística com base em dados fornecidos por entidade oficial – dados estatísticos decorrentes dos Censos, cuja responsabilidade é do Instituto Nacional de Estatística – nenhuma crítica temos a apontar quanto a este indicador.

Como se verá, o problema está sempre do lado dos custos subjacentes ao valor desta taxa. Seja porque os regulamentos municipais não os identificam, seja porque, ao identificá-los, estes se mostram desconformes ou excessivos com a realidade que se pretende tributar.

Em suma, do confronto dos vários regulamentos municipais analisados, o que se constatou foi que, na prática, e consoante as situações, se contabilizam como custos diretos desta taxa serviços que, no nosso entendimento, por aproveitarem a toda a comunidade, não devem ser repercutidos, pelo menos na sua totalidade, nos turistas⁶³⁶; ou contabilizam serviços que, atenta a sua natureza, sempre deveriam ser acautelados pela figura tributária dos impostos⁶³⁷; ou contabilizam as mesmas atividades simultaneamente nos custos diretos e nos custos indiretos, gerando uma situação de dupla tributação⁶³⁸.

⁶³⁵ Sem prejuízo das variações existentes, regra geral, estes municípios quantificam a TMT com recurso ao custo por dormida. Este custo é apurado através da divisão do valor total anual das despesas associadas ao turismo pelo valor total anual de dormidas naquele município.

⁶³⁶ Como é o caso, por exemplo, das atividades municipais decorrentes da limpeza, da dinamização da cidade através da sua promoção por via de eventos, cultura, desporto, recreio e lazer, dos mercados e das feiras, da indústria e energia, da polícia municipal, entre tantas outras.

⁶³⁷ Em nosso entendimento, atividades relacionadas com defesa, ordenamento do território, proteção civil e luta contra incêndios, proteção do ambiente e outras, devem ser acauteladas por via da figura tributária dos impostos.

⁶³⁸ Nesse sentido, veja-se por exemplo o concreto caso do município de Faro que determina como sendo custos diretos da atividade turística a dinamização da cidade, a cultura e a segurança e, paralelamente, considera como sendo custos indiretos (novamente) a cultura, a gestão do espaço público, a mobilidade e transportes, os serviços autárquicos, (outra vez, mas sob outra designação) a vigilância, segurança e proteção civil e as despesas com pessoal da proteção civil, cf. anexo I do RTMT de Faro.

Como tal, não nos restam dúvidas de que a taxa turística cobrada por estes municípios se mostra visivelmente desproporcional às contrapartidas que, supostamente, são prestadas aos turistas.

Por sua vez, quase todos os regulamentos municipais aplicam fatores de incentivo por forma a reduzir o valor unitário da taxa, justificando essa decisão com o facto de a mesma servir para “estimular e atrair a procura turística, proporcionando de forma equilibrada e sustentável, o desenvolvimento local”⁶³⁹. Como tal, serão os respetivos municípios que suportarão a diferença entre os (supostos) custos reais desta taxa do valor que é na realidade cobrado a cada turista.

Alguns dos sobreditos municípios entenderam aplicar fatores de incentivo consoante a época do ano em que os turistas visitem a cidade – época baixa ou época alta⁶⁴⁰ – ou consoante o tipo de estabelecimento onde decidam pernoitar – estabelecimentos hoteleiros e equiparados, alojamentos locais e equiparados ou parques de campismo e caravanismo ou equiparados⁶⁴¹.

Na nossa opinião estes fatores de incentivo fomentam verdadeiras situações de desigualdade entre os turistas, pois que, apesar de provocarem o mesmo tipo de custos ou beneficiarem das mesmas utilidades, os mesmos pagarão maior ou menor taxa consoante visitem a cidade no verão ou no inverno ou consoante se hospedem, por exemplo, num hotel ou num parque de campismo. E, a menos que os municípios tivessem justificado de forma clara e objetiva estas diferenças geradas, nestes casos, deverá entender-se que se encontra violado o princípio geral da igualdade, previsto no artigo 13.º da CRP.

Para terminar, outra crítica a apontar aos regulamentos municipais é a ausência, na maioria deles, de qualquer indicação quanto à afetação específica da receita obtida através da cobrança da taxa turística. Ora, ao contrário do que sucede em matéria de impostos, no caso das taxas, existe fundamento para consignar receitas, precisamente para salvaguardar que as mesmas não sejam afetas a despesas gerais ou despesas fora do âmbito daquela prestação administrativa. Como tal, pese embora os regulamentos municipais prevejam – *a montante* – quais os custos que estão na origem desta taxa, os mesmos, em momento algum, determinam qual será – *a jusante* – o destino a dar às receitas obtidas com a sua cobrança, designadamente se as mesmas servirão efetivamente para cobrir os custos previamente identificados, pelo que, também por este motivo, entendemos que esta taxa não se encontra económica e financeiramente fundamentada.

⁶³⁹ Cf., designadamente, o RTMT de Faro e o RTMT de Coimbra.

⁶⁴⁰ Nesta situação encontra-se o município de Mafra, *vide* Anexo da fundamentação económico-financeira constante no RTMT de Mafra.

⁶⁴¹ Este fator de incentivo é aplicado, por exemplo, pelo município de Vila Real de Santo António, cf. quadro 5, do anexo I, do RTT do município de Vila Real de Santo António.

Em face de tudo quanto ficou dito, estamos em condições de concluir que a taxa turística não preenche o nexo sinalagmático que se exige entre o valor cobrado pelos municípios e a contrapartida que é prestada, por via do seu pagamento, aos turistas.

E, como tal, se dúvidas houvesse quanto à natureza deste tributo, parece-nos que, com a análise da equivalência económica, se encontra por demais esclarecido que a mesma não representa uma taxa, mas sim um verdadeiro imposto.

Temos, pois, que a taxa turística criada pelos municípios – e que, numa tendência que nos parece ser acentuada, se continuará a criar – para além de confirmar ser manifestamente ilegal é também orgânica e materialmente inconstitucional.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Motivada pela sua contemporaneidade e pelo seu exíguo valor, a taxa municipal turística não tem despertado a atenção que lhe é merecida, nem por parte da doutrina, nem por parte da jurisprudência, já que, pese embora alguns autores lhe tenham feito breves referências, são poucas as obras que, à semelhança do que sucedeu com outras taxas locais, se tenham dedicado de forma exaustiva à sua análise, caracterização e qualificação.⁶⁴² Por sua vez, da pesquisa efetuada às bases de dados disponíveis, apuramos ainda que os Tribunais (pelo menos os Tribunais superiores), em momento algum, se pronunciaram sobre a eventual ilegalidade e/ou inconstitucionalidade da referida taxa.

Sem prejuízo disso, partindo do enquadramento histórico, comparado e legal que se foi fazendo ao longo deste texto e das considerações e notas críticas que se foram tecendo sobre os seus elementos constitutivos, cabe-nos a nós, pelo menos no âmbito desta investigação, determinar qual é a natureza jurídica das taxas municipais turísticas.

A recém-chegada taxa municipal turística é exigível a todas as pessoas que pernoitem em estabelecimentos hoteleiros ou similares situados na área territorial dos municípios taxadores, em contrapartida do singular aproveitamento turístico proporcionado pelo conjunto de atividades e investimentos promovidos ou a promover no futuro e que se encontram, direta ou indiretamente, relacionados com a atividade turística.

Em nossa opinião, a correta qualificação deste tributo sempre dependerá da resposta que for dada às seguintes questões: a liquidação e cobrança da taxa turística pressupõe a existência de alguma(s) prestação(ões) concreta(s) e individualizada(s) das autarquias locais que se dirija(m) diretamente aos particulares que as suportam? Em caso afirmativo, será o montante da taxa cobrada pelas autarquias locais (tendencialmente) equivalente à contrapartida proporcionada aos particulares?

Da análise casuística que se fez a cada um dos elementos da relação jurídico-tributária da taxa municipal turística – e que nos escusamos de repetir neste apartado –concluimos que a resposta a ambas as questões terá de ser negativa, uma vez que este tributo, ao encontrar o seu

⁶⁴² Até ao momento, a única obra inteiramente dedicada a estas taxas foi a desenvolvida por Ricardo Morgado, inicialmente através da dissertação de mestrado concretizada pelo referido autor – *A Tributação Turística Municipal: algumas questões*, Porto, Universidade Católica Portuguesa, 2015, dissertação de mestrado, [disponível em formato eletrónico em <https://repositorio.ucp.pt/bitstream/10400.14/20583/1/A%20Tributac%C3%A7%C3%A3o%20Tur%C3%ADstica%20Municipal%20E2%80%9320Algumas%20Quest%C3%B5es%20-%20Ricardo%20Jorge%20Morgado%20da%20Costa.pdf>] [02/02/2023] – a que se seguiu, mais tarde, a obra que veio a publicar sobre o assunto – *A Tributação Turística Municipal: o caso do Município de Lisboa*, Coimbra, Edições Almedina, 2017. Todavia, àquela data, poucas eram as TMT que se encontravam em vigor no plano nacional, pelo que o trabalho por este desenvolvido acabou por se centrar, em concreto, na TMT cobrada pelo município de Lisboa.

fundamento e justificação em prestações abstratas, eventuais e futuras, rejeita a bilateralidade e a divisibilidade necessárias para a sua qualificação como taxa,

E disso não temos dúvidas porque diante da impossibilidade da segregação de cada uma das atividades ou investimentos potencialmente prestados pelos municípios, mostrar-se-á igualmente impossível direcioná-las aos seus concretos causadores ou beneficiários. Por conseguinte, a concretizarem-se tais prestações, estas apenas poderão ser efetivamente aproveitadas pela generalidade da comunidade e, tão-só, hipoteticamente pelos turistas, o que, forçosamente, se traduzirá numa clara violação dos princípios constitucionais da equivalência jurídica e da proporcionalidade (equivalência económica).

As dificuldades em determinar quem é o efetivo “turista” responsável pelo pagamento da taxa turística e quais são os concretos custos ou benefícios que lhe podem ser diretamente imputados, acabam por aproximar este tributo, inevitavelmente, à clássica figura dos impostos e não, como a sua nomenclatura indicia, à figura das taxas. Contudo, estando vedada às autarquias locais o poder de criação de impostos e de conformação dos seus elementos essenciais, será manifesta também a violação do princípio constitucional da legalidade tributária.

Chegados ao fim da nossa investigação, será forçoso concluir que a proclamada taxa municipal turística configura, um verdadeiro imposto e, por essa razão, este tributo é manifestamente ilegal e material e organicamente inconstitucional.

Do nosso ponto de vista, a cobrança deste imposto municipal pelas autarquias locais apenas poderia ser admissível se estivesse previamente habilitado por lei da Assembleia da República ou por decreto-lei autorizado do Governo. Aliás, à semelhança, do que sucedeu, em tempos, com o denominado Imposto de Turismo, introduzido no ordenamento jurídico português por via do Código Administrativo de 1936 e, como sucede, nos dias hoje, na maior parte dos países europeus que, independentemente da denominação que lhes é dada, têm sempre origem em lei prévia dos respetivos órgãos legiferantes.

Se, a curto prazo, os Tribunais não forem chamados a examinar a singular taxa turística, mormente através do controlo da sua legalidade e da fiscalização da sua constitucionalidade, prevê-se que a mesma se difundirá rápida e desmesurada pelos municípios que ainda não a implementaram. Surpreender-nos-ia era a situação contrária, uma vez que este tributo, da forma como atualmente se encontra regulamentado, representa uma solução fácil, desonerada e inconsequente, de obtenção receitas para os municípios portugueses.

Mas, em nossa opinião, esta taxa dificilmente será submetida ao crivo dos Tribunais de primeira instância e (menos provável ainda) dos Tribunais superiores, já que, confrontado o diminuto valor que este tributo representa na esfera patrimonial dos sujeitos passivos com os elevados custos que os mesmos terão de suportar com o acesso à justiça para dirimir esta questão (taxas de justiça e honorários do mandatário), não será expectável que os afetados com a cobrança ilegal desta “taxa” tomem a iniciativa de contra a mesma reagir judicialmente.

Na impossibilidade desta taxa ser sujeita ao controlo judicial, almejamos que a mesma seja debatida pela doutrina nacional para que, com os seus estudos e prestimosas reflexões críticas, consigam sensibilizar e consciencializar toda comunidade para a ilegalidade cometida pelos municípios com o ato de liquidação e de cobrança da taxa turística.

Entendemos que este alarme social, para além de poder ter um efeito dissuasor para os municípios que criam, liquidam e cobram voluntária e coercivamente um imposto municipal nas vestes de uma taxa (pelo menos sobre aqueles que ainda não a tenham implementado), poderá ainda influenciar e forçar a Assembleia da República ou o Governo a discutirem e a aprovarem uma lei ou um decreto-lei que se sobreponha aos regulamentos municipais que têm sido indevidamente criados pelas autarquias locais, à semelhança do que fizeram, em tempos, com o a aprovação do *Regulamento do Imposto de Turismo*, através do Decreto-Lei n.º 134/83, de 19 de março.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

AMBITUR, VRSA *constitui Conselho Estratégico para gerir turismo no município*, 03/06/2016 [disponível em formato eletrónico em <https://www.ambitur.pt/vrsa-constitui-conselho-estrategico-para-gerir-turismo-no-municipio/?print=print>] [01/12/2022]

ANDRADE, Fernando Rocha, *Benefício, remoção de obstáculo jurídico e critério de determinação do valor da taxa: algumas reflexões face ao regime das Taxas Locais*, volume LI, in *Boletim de Ciências Económicas*, Coimbra, 2008

ANDRADE, José Carlos Vieira de, *Lições de Direito Administrativo*, 5ª edição, Imprensa da Universidade de Coimbra, 2017

CABRAL, Nazaré da Costa, *Relações Financeiras entre o Estado e as Autarquias Locais (breves notas a propósito da experiência portuguesa recente)*, in volume I, in *Estudos em homenagem ao Prof. Doutor J. L. Saldanha Sanches*, Coimbra, Coimbra Editora, 2011

CAETANO, Marcello, *Manual de Direito Administrativo*, Vol. II, 10.º edição, Almedina, 2007

CAMPOS, Diogo Leite de, *As três fases de princípios fundamentantes do direito tributário*, volume I, in *Revista da Ordem dos Advogados*, Lisboa, n.º 67, janeiro de 2007, [disponível em formato eletrónico em <https://portal.oa.pt/publicacoes/revista-da-ordem-dos-advogados-roa/ano-2007/ano-67-vol-i-jan-2007/doutrina/diogo-leite-de-campos-as-tres-fases-de-principios-fundamentantes-do-direito-tributario/>] [03/09/2022].

CANDIDO DE OLIVEIRA, António, *Direito das Autarquias Locais*, Coimbra, Coimbra Editora, 1993

_____, *Direito das autarquias locais*, Coimbra, Coimbra Editora, 2013

_____, *A organização municipal portuguesa: consolidação da autonomia*, nº 1, 1994

CANOTILHO, J. J. Gomes, *Direito Constitucional*, 7.ª edição, 6.ª reimpressão, Coimbra, Almedina, 2013

CANOTILHO, J. J. Gomes; MOREIRA, Vital, *Constituição da República Portuguesa Anotada*, vol. I - Artigos 1.º a 107.º, 4.ª edição, Coimbra, Coimbra Editora, 2007

CARDOSO, André Pereira e ROCHA, Joaquim Freitas da, *Taxas (locais) e sinalagmaticidade: breves notas a propósito do caso "Área de serviço de Antuã"*, in *Questões atuais de Direito Local*, n.º 24, AEDREL, Braga, outubro/dezembro, 2019, pp. 39 e ss. [disponível em formato eletrónico em <https://repositorium.sdum.uminho.pt/bitstream/1822/70101/1/Taxas%20locais%20e%20sinalagmaticidade.pdf>] [09/12/2022]

CARDOSO DA COSTA, José Manuel M., *Ainda a distinção entre "taxa" e "imposto" na jurisprudência constitucionais*, in *Homenagem a José Guilherme Xavier de Basto*, org. J.L. Saldanha Sanches e António Martins, Coimbra, Coimbra Editora, 2006

_____, *Curso de Direito Fiscal*, Coimbra, Livraria Almedina, 1970

_____, *Sobre o princípio da legalidade das «Taxas» (e das «demais contribuições financeiras»)*, I volume, in *Estudos em homenagem ao professor doutor Marcelo Caetano – no centenário do seu nascimento*, Coimbra, Coimbra Editora, 2006

CARLOS, Américo Fernando Brás, *Impostos: Teoria Geral*, Coimbra, Edições Almedina, 2006

CASACA, Maria Augusta, Taxa turística entra em vigor em Vila Real de Santo António a 1 de janeiro, in TSF, 14/10/2016[disponível em formato eletrónico em <https://www.tsf.pt/sociedade/taxa-turistica-entra-em-vigor-em-vila-real-de-santo-antonio-a-1-de-janeiro-5442208.html>] [01/12/2022]

CIPRIANO, Rita, Cascais quer cobrar taxa turística de 1,5 euros por noite, in Observador, 18/10/2016, [disponível em formato eletrónico em <https://.pt/2016/10/18/cascais-quer-cobrar-taxa-turistica-observadorde-15-euros-por-noite/>] [24/11/2022]

COMISSÃO EUROPEIA, *The Impact of Taxes on the Competitiveness of European Tourism: Final Report*, PricewaterhouseCoopers LLP (PwC) Publishing, outubro de 2017, pp. 20 a 42, [disponível em formato eletrónico em <https://www.europarl.europa.eu/cmsdata/130660/The%20Impact%20of%20Taxes%20on%20the%20Competitiveness%20of%20European%20tourism.pdf>] [14/03/2023].

CONTI, Laura, GENNARI, Elena, QUINTILIANI, Fabio, RASSU, Roberto, e SCERESINI, Elena, *L'imposta Di Soggiorno Nei Comuni Italiani*, in *Questioni di Economia e Finanza (Occasional Papers)*, Banca D'Italia Eurosystem, n.º 453, outubro de 2018

CORTE-REAL, Carlos Pamplona, *Curso de Direito Fiscal*, Vol. I, in *Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal*, n.º 268/270, abril-junho, Lisboa, 1981

CUNHA, Licínio, *Desenvolvimento do Turismo em Portugal: Os Primórdios*, in *Fluxos & Riscos: Revista de Estudos Sociais*, Vol. I, n.º 1, 2010, pp. 127 a 149, [disponível em formato eletrónico em <https://revistas.ulusofona.pt/index.php/fluxoseriscos/article/view/2516>] [02/02/2023].

CUNHA, Paulo de Pitta e, BASTO, José Guilherme Xavier de, XAVIER, António Lobo, *Os conceitos de taxa e imposto a propósito de Licenças Municipais*, in *Fisco*, n.º 51/52, 1993

DELGADO, Ângelo, *Ribau Esteves: “Sou completamente contra a taxa turística”*, in *Observador*, 09/12/2016, disponível em <https://www.publituris.pt/2016/12/09/ribau-esteves-completamente-taxa-turistica> [19/11/2022]

DOURADO, Ana Paula, *Direito Fiscal: Lições*, 5.ª edição, Coimbra, Almedina, 2021

DUARTE, Cláudia Reis e RIBEIRO, Mariana Coentro, *O Sector da Construção Civil e as Taxas de Infra-estruturas Urbanísticas de Lisboa*, in *Taxas e Contribuições Sectoriais* (coordenação Sérgio Vasques), Coimbra, Almedina, 2013

FERNANDES, Filipe de Vasconcelos, *As contribuições financeiras no sistema fiscal português: uma introdução*, Coimbra, Gestlegal, 2020

_____, *Nótulas sobre a teoria geral das taxas*, in *Cadernos de Justiça Tributária*, n.º 32, abril/junho, 2021, pp. 19 - 29

_____, *O novo Estado Parafiscal*, in *Economia Online*, 20/04/2020, [disponível em formato eletrónico em <https://eco.sapo.pt/opiniao/o-novo-estado-para-fiscal/>] [02/05/2023]

GAGO, Alberto, LABANDEIRA, Xavier, PICOS, Fidel, RODRÍGUEZ, Miguel, *Specif and general taxation of tourism activities. Evidence from Spain*, in *Tourism Management*, n.º 30, 2009, pp. 381 a 392, [disponível em formato eletrónico em <https://doi.org/10.1016/j.tourman.2008.08.004>] [14/03/2023]

GAMITO, Conceição e MOTA, Teresa Teixeira, *O Sector das Utilities e as Taxas de Protecção Civil*, in *Taxas e Contribuições Sectoriais* (coordenação Sérgio Vasques), Coimbra, Almedina, 2013

GARCIA, Nuno de Oliveira e PEREIRA, Andreia Gabriel, *A propósito das “taxas de licença”: notas a respeito da recente jurisprudência constitucional sobre as taxas municipais pela colocação de painéis publicitários em domínio privado*, Vol. II, in Estudos em Homenagem ao Professor Doutor Alberto Xavier, Coimbra, Almedina, 2013

HALLER, Heinz, *Die Bedeutung des Äquivalenzprinzips für die öffentliche Finanzwirtschaft*, FinanzArchiv / Public Finance Analysis, vol. 21, n.º 2, 1961, pp. 248 a 260.

LOBO, Carlos Baptista, *Taxas enquanto instrumento de financiamento público – as responsabilidades acrescidas do Estado*, in TOC, n.º 76, julho, 2006, pp. 43 a 48, [disponível em formato eletrónico em https://www.occ.pt/downloads/files/1153133981_43a48.pdf] [02/02/2023].

_____, *O Novo Regime Geral das Taxas das Autarquias Locais*, in Revista Encontros Científicos, n.º 3, 2007/2008, pp. 183 a 206, [disponível em formato eletrónico em <https://dialnet.unirioja.es/descarga/articulo/4788995.pdf>] [02/02/2023].

LÓPEZ, Ana García, GÓMEZ, Manuel J. Marchena, MAESTRE, Álvaro Morilla, *Sobre la oportunidad de las tasas turísticas: El caso de Sevilla*, in Cuardenos de Turismo, n.º 42, 2018, pp. 161 a 183, [disponível em formato eletrónico em <https://revistas.um.es/turismo/article/view/353441>] [14/03/2023].

MACHADO, Jónatas E. M. e COSTA, Paulo Nogueira da, *Manual de Direito Fiscal: perspetiva multinível*, Coimbra, Almedina, 2016

MACHADO, Virgílio, *Os sinais geo-turisticos na organização e promoção dos serviços e destinos turísticos: O caso Algarve*, Algarve: Universidade do Algarve, 2004. Dissertação de Mestrado, [disponível em formato eletrónico em <https://sapientia.ualg.pt/bitstream/10400.1/1788/1/Tese%20mestrado%20Virg%C3%9Dlio%20Machado.pdf>] [02/02/2023]

MARQUES, Adriano Ferreira, *O Imposto e a taxa sua diferenciação*, in Revista da Ordem dos Advogados, ano 11, n.ºs 1 e 2, 1951, [disponível em formato eletrónico em <https://portal.oa.pt/publicacoes/revista-da-ordem-dos-advogados-roa/ano-1951/1951-ano-11-n%C2%BA-1-e-2/doutrina/>] [03/09/2022]

MOREIRA, Vital, *"Falsas taxas (2) - A ficção da 'taxa turística'"*, em 20/12/2017, [disponível em formato eletrónico em <https://causa-nossa.blogspot.com/2017/12/nem-taxa-nem-turistica.html>] [14/12/2022]

MORGADO, Ricardo, *A Tributação Turística Municipal: o caso do Município de Lisboa*, Coimbra, Edições Almedina, 2017

NABAIS, José Casalta, *A autonomia Financeira das Autarquias Locais*, Coimbra, Almedina, 2007

_____, *Direito Fiscal*, 11.^a edição, Coimbra, Almedina, 2019

_____, *Os poderes tributários dos entes locais*, in *Questões de Direito Local*, AEDREL, n.º 33, janeiro/março, 2022

_____, *Por um Estado Fiscal Suportável - Estudos de Direito Fiscal*, Volume IV, Coimbra, Livraria Almedina, S.A., 2015

_____, *Problemas Nucleares de Direito Fiscal*, Coimbra, Edições Almedina, S.A., 2020

_____, *Sobre o regime jurídico das taxas*, in *Revista de Legislação e de Jurisprudência*, n.º 3994, ano n.º 145, setembro – outubro, Coimbra, 2015

_____, *Tributos com fins ambientais*, Vol. III, in *Por um Estado Fiscal Suportável – Estudos de Direito Fiscal*, Coimbra, Almedina, 2010

NABAIS, José Casalta e SILVA, Suzana Tavares da, *O Estado pós-moderno e a figura dos tributos*, volume III, in *Estudos em homenagem ao Prof. Doutor J. L. Saldanha Sanches*, Coimbra, Coimbra Editora, 2011

OLIVEIRA, Fernanda Paula, *É necessário repensar a autonomia local?*, in *Dereito: Revista Xurídica da Universidade de Santiago de Compostela*, vol. 25 núm. Extraordinário., XX Aniversario de la Carta Europea de Autonomía Local, 2016

OLIVEIRA, Fernanda Paula e FIGUEIREDO DIAS, José Eduardo, *Noções Fundamentais de Direito Administrativo*, 4.^a edição, Coimbra, Almedina, 2015

PALHA, Maria Margarida Mesquita PALHA, *Sobre o Conceito Jurídico de Taxa*, in *Direcção Geral das contribuições e impostos*, Lisboa, 1983

PALMA, Clotilde Celorico, *Da evolução do conceito de capacidade contributiva*, in *Ciência e Técnica Fiscal* n.º 402, 2001

PEREIRA, Diogo Barros, *O Sector da Distribuição e a Taxa de Segurança Alimentar*, in *Taxas e Contribuições Sectoriais* (coordenação Sérgio Vasques), Coimbra, Almedina, 2013

PEREIRA, Manuel Henrique de Freitas, *Fiscalidade*, 4.ª edição, Coimbra, Almedina, 2013

REIS, Isabel Vieira dos, e MARTINS, Guilherme Waldemar d'Oliveira, *Ainda sobre a contribuição para o audiovisual: um contributo sobre a substituição tributária sem retenção na fonte*, in *Fiscalidade*, n.º 45, janeiro-março, Lisboa, 2011

RIBEIRO, João Sérgio, *Algumas reflexões sobre as taxas locais (espécies e casos problemáticos)*, in *Questões Atuais de Direito Local*, n.º 31, AEDREL, Braga, julho/Setembro, 2021

RIBEIRO, José Joaquim Teixeira, *Lições de Finanças Públicas*, Coimbra, 1994

_____, *Lições de Finanças Públicas*, 5.ª edição, Coimbra, Coimbra Editora, 1997

_____, *Noção jurídica de taxa*, in *Revista de Legislação e Jurisprudência*, n.º 3727, ano n.º 117, 1984-1985

ROCHA, Joaquim Freitas da, *A (falta de) qualidade legislativa em matéria tributária*, in V Congresso de Direito Fiscal (coord. Glória Teixeira), Vida Económica, Porto, 2019, pp. 131 e disponível em formato eletrónico em: <https://repositorium.sdum.uminho.pt/bitstream/1822/68191/1/Falta%20de%20qualidade%20legislativa.pdf> [10/03/2023]

_____, *Direito Financeiro Local: Finanças Locais*, 3ª edição, Coimbra, Almedina, 2019

_____, *Lições de Procedimento e Processo Tributário*, 7ª edição, Coimbra, Almedina, 2019

_____, *O sistema financeiro local português*, in *Direito Regional e Local*, CEJUR, n.º 09, janeiro/março, 2010

_____, *Autonomia e sustentabilidade financeira das autarquias locais*, in *Dereito: Revista Xurídica da Universidade de Santiago de Compostela*, vol. 25 núm. Extraordinário., XX Aniversario de la Carta Europea de Autonomía Local, 2016, pp. 159 e ss., [disponível em formato eletrónico em

em: <https://repositorium.uminho.pt/bitstream/1822/59863/1/Autonomia%20e%20sustent.pdf> [11/09/2022]

ROCHA, Joaquim Freitas da e SILVA, Hugo Flores da, *Teoria Geral da Relação Jurídica Tributária*, reimpressão, Coimbra, Almedina, 2019

ROCHA, Joaquim Freitas da e GOMES, Noel, *As dimensões financeiras do impulso descentralizador*, in Revista de Direito Administrativo, Associação Académica da Faculdade de Direito de Lisboa (AAFDL), ano II, n.º 5, maio/agosto, 2019

ROCHA, Joaquim Freitas da, GOMES, Noel, SILVA, Hugo Flores da, GUIMARÃES, Rui Mesquita, PEREIRA, Pedro Matias, *40 anos de finanças locais democráticas: o balanço possível*, in AEDRL, Braga, 2017, pp. 95 e ss., [disponível em formato eletrónico em <http://repositorium.sdum.uminho.pt/bitstream/1822/60039/1/40%20anos%20de%20finan%c3%a7as%20locais%20democr%c3%a1ticas.pdf>] [18/04/2023]

ROCHA, Joaquim Freitas da e PINTO, Ana Moura, *As finanças locais portuguesas após o 25 de abril de 1974*, in Questões Atuais de Direito Local, n.º 2, AEDREL, Braga, abril/junho, 2014, pp. 43 e ss. [disponível em formato eletrónico em <http://repositorium.sdum.uminho.pt/bitstream/1822/61773/1/Fin%20loc%20portug%2025abril.pdf>] [11/09/2022]

SÁ GOMES, Nuno, Lições de Direito Fiscal, in Ciência e Técnica Fiscal, n.ºs 304-306, abril – junho, 1984

_____, Lições de Direito Fiscal, vol. I, Lisboa, Rei dos Livros, 1996

SANCHES, J. L. Saldanha, *Manual de Direito Fiscal*, 3ª edição, Coimbra, Coimbra Editora, 2007

SANCHES, J. L. Saldanha, e GAMA, João Taborda da, *Taxas municipais pela ocupação do subsolo*, in Fiscalidade, n.º 19/20, julho -setembro/outubro-dezembro, 2004

_____, *Taxas municipais pela ocupação do subsolo*, in Fiscalidade, n.º 19/20, 2004

_____, *Parecer de Direito sobre a constitucionalidade de normas da Lei das Finanças Locais*, Lisboa, dezembro de 2006, pp. 27 – 35, [disponível em formato eletrónico em

<http://www.saldanhasanches.pt/Parecer-Direito-constitucionalidade-normas-Lei-Financas%20Locais.pdf> [11/09/2022]

SILVA, Hugo Flores da, *Da restituição de taxas urbanísticas com fundamento na caducidade da licença*, in Estudos em Homenagem ao Prof. Doutor António Cândido de Oliveira, Coimbra, Almedina, 2017

_____, *O Imposto Municipal sobre Imóveis: considerações sobre um imposto local*, in Questões Atuais de Direito Local, n.º 13, AEDREL, Braga, janeiro/março, 2017, pp. 47 e ss. [disponível em formato eletrónico em <https://repositorium.sdum.uminho.pt/bitstream/1822/54937/3/O%20Imposto%20Municipal%20sobre%20Imoveis%20considera%c3%a7%c3%b5es%20sobre%20um%20imposto%20local.pdf>] [04/03/2023]

_____, *Privatização do Sistema de Gestão Fiscal*, Coimbra, Coimbra Editora, 2014

_____, *Sistema Fiscal Português: Is There Such a Thing?: Pressupostos Jurídico-Dogmáticos para a Identificação de um conjunto coerente de impostos*, Lisboa, AAFDL Editora, 2021

SILVA, Suzana Tavares da, *Ainda a Distinção entre Taxas e Preços – A propósito da internalização dos serviços públicos locais*, in Observatório De Taxas E Contribuições, Centro De Estudos De Direito Público E Regulação, Faculdade De Direito Da Universidade De Coimbra, Janeiro de 2019, [disponível em formato eletrónico em https://www.fd.uc.pt/cedipre/wp-content/uploads/2021/05/eb_2.pdf] [03/09/2022]

_____, *As Taxas e a Coerência do Sistema Tributário*, 2.ª edição, Coimbra, Coimbra Editora, 2013

TEIXEIRA, António Braz, *Princípios de Direito Fiscal*, Vol. I, 3.ª edição, Coimbra, Almedina, 1995

VASQUES, Sérgio, *Capacidade contributiva, rendimento e património*, in Fiscalidade, n.º 23, 2005

_____, *O Princípio da Equivalência como Critério da Igualdade Tributária*, Coimbra, Almedina, 2008

_____, *Regime das Taxas Locais: Introdução e Comentário*, in Cadernos do IDEFF, Coimbra, Almedina, n.º 8, 2009

_____, *Manual de Direito Fiscal*, 2ª edição, Almedina, 2019

VIDAL, Frédéric, *O “mundo do turismo” em Portugal: atores, políticas e territórios (anos 1900 – anos 1930)*, in *Turismo: História, Património E Ideologia: Diálogos E Memórias*, Cascais, Câmara Municipal de Cascais e Universidade Nova de Lisboa, 2020, pp. 199 – 211, [disponível em formato eletrónico em https://research.unl.pt/ws/portalfiles/portal/26603954/Turismo_hist_ria_patrim_nio_e_ideologia.pdf] [02/02/2023].

XAVIER, Alberto, *Manual de Direito Fiscal*, vol. I, Lisboa, Tipografia Lousanense, 1974

_____, *Manual de Direito Fiscal*, Lisboa, 1981

REFERÊNCIAS JURISPRUDÊNCIAIS

TRIBUNAIS TRIBUTÁRIOS:

Ac. do STA, de 16 de janeiro de 2008	Processo n.º 0603/07
Ac. do STA, de 07 de dezembro de 2010	Processo n.º 0582/10
Ac. do STA, de 13 de abril de 2011	Processo n.º 0999/10
Ac. do STA, de 02 de maio de 2011	Processo n.º 0693/11
Ac. do STA, de 18 de maio de 2011	Processo n.º 0913/10
Ac. do STA, de 03 de maio de 2017	Processo n.º 01092/16
Ac. do STA, de 03 de abril de 2019	Processo n.º 0155/11.9BESNT
Ac. do TCAS, de 04 de julho de 2019	Processo n.º 688/14.5BELLE
Ac. do TCAS, de 06 de fevereiro de 2020	Processo n.º 1039/14.4BESNT
Ac. do STA, de 28 de outubro de 2020	Processo n.º 0902/13.4BEALM
Ac. do STA, de 17 de fevereiro de 2020	Processo n.º 0434/14.3BEALM
Ac. do STA, de 07 de abril de 2020	Processo n.º 0906/15.2BEALM
Ac. do STA, de 14 de outubro de 2020	Processo n.º 01711/11.0BELRS
Ac. do TCAS, de 07 de dezembro de 2021	Processo n.º 274/12.4BECTB
Ac. do TCAS, de 06 de dezembro de 2022	Processo n.º 377/11.2 BECTB
Ac. do TCAS, de 27 de janeiro de 2022	Processo n.º 1193/14.5BELRS
Ac. do TCAN, de 15 de setembro de 2022	Processo n.º 00174/12.8BEVIS
Ac. do TCAS, de 27 outubro de 2022	Processo n.º 928/08.0BEALM
Ac. do STA, de 11 de janeiro de 2023	Processo n.º 0430/20.1BEPRT

Todos os Acórdãos do TCAN, do TCAS e do STA estão disponíveis para consulta em www.dgsi.pt

TRIBUNAL CONSTITUCIONAL:

Ac. do TC, de 15 de novembro de 1995	Processo n.º 640/95
Ac. do TC, de 07 de fevereiro de 1996	Processo n.º 140/96
Ac. do TC, de 29 de setembro de 1998	Processo n.º 558/98
Ac. do TC, de 03 de fevereiro de 1999	Processo n.º 69/99

Ac. do TC, de 16 de junho de 1999	Processo n.º 357/99
Ac. do TC, de 29 de setembro de 1999	Processo n.º 357/99
Ac. do TC, de 12 de janeiro de 2000	Processo n.º 22/2000
Ac. do TC, de 12 de janeiro de 2000	Processo n.º 32/2000
Ac. do TC, de 03 de outubro de 2000	Processo n.º 410/2000
Ac. do TC, de 23 de maio de 2001	Processo n.º 227/2001
Ac. do TC, de 10 de julho de 2001	Processo n.º 346/2001
Ac. do TC, de 26 de fevereiro de 2002	Processo n.º 92/02
Ac. do TC, de 30 de setembro de 2003	Processo n.º 436/2003
Ac. do TC, de 30 de setembro de 2003	Processo n.º 437/2003
Ac. do TC, de 11 de fevereiro de 2004	Processo n.º 109/2004
Ac. do TC, de 20 de abril de 2004	Processo n.º 274/2004
Ac. do TC, de 30 de janeiro de 2007	Processo n.º 68/2007
Ac. do TC, de 05 de março de 2008	Processo n.º 166/2008
Ac. do TC, de 30 de abril de 2008	Processo n.º 258/2008
Ac. do TC, de 02 de julho de 2008	Processo n.º 365/2008
Ac. do TC, de 10 de dezembro de 2008	Processo n.º 613/2008
Ac. do TC, de 26 de maio de 2009	Processo n.º 261/2009
Ac. do TC, de 24 de junho de 2009	Processo n.º 315/2009
Ac. do TC, de 08 de julho de 2009	Processo n.º 344/2009
Ac. do TC, de 9 de julho de 2009	Processo n.º 361/2009
Ac. do TC, de 9 de julho de 2009	Processo n.º 363/2009
Ac. do TC, de 05 de maio de 2010	Processo n.º 177/2010
Ac. do TC, de 03 de maio de 2011	Processo n.º 227/2011
Ac. do TC, de 22 de janeiro de 2014	Processo n.º 80/2014
Ac. do TC, de 17 de dezembro de 2015	Processo n.º 418/2015
Ac. do TC, de 14 de outubro de 2015	Processo n.º 602/2015
Ac. do TC, de 20 de outubro de 2015	Processo n.º 539/2015
Ac. do TC, de 28 de outubro de 2015	Processo n.º 544/2015
Ac. do TC, de 28 de outubro de 2015	Processo n.º 564/2015
Ac. do TC, de 28 de outubro de 2015	Processo n.º 566/2015
Ac. do TC, de 28 de outubro de 2015	Processo n.º 568/2015

Ac. do TC, de 19 de maio de 2016	Processo n.º 320/2016
Ac. do TC, de 13 de julho de 2017	Processo n.º 418/2017
Ac. do TC, de 03 de outubro de 2017	Processo n.º 611/2017
Ac. do TC, de 13 de dezembro de 2017	Processo n.º 848/2017
Ac. do TC, de 10 de janeiro de 2018	Processo n.º 17/2018
Ac. do TC, de 31 de janeiro de 2018	Processo n.º 34/2018
Ac. do TC, de 27 de junho de 2018	Processo n.º 332/2018
Ac. do TC, de 03 de julho de 2018	Processo n.º 367/2018
Ac. do TC, de 04 de junho de 2018	Processo n.º 379/2018
Ac. do TC, de 09 de agosto de 2018	Processo n.º 420/2018
Ac. do TC, de 20 de março 2019	Processo n.º 181/2019
Ac. do TC, de 04 de junho de 2019	Processo n.º 344/2019
Ac. do TC, de 19 de junho de 2019	Processo n.º 366/2019
Ac. do TC, de 05 de agosto de 2019	Processo n.º 450/2019
Ac. do TC, de 04 de fevereiro de 2020	Processo n.º 775/2019
Ac. do TC, de 29 de abril de 2021	Processo n.º 268/2021
Ac. do TC, de 22 de setembro de 2021	Processo n.º 739/2021
Ac. do TC, de 17 de julho de 2022	Processo n.º 508/2022

Todos os Acórdãos do TC estão disponíveis para consulta em <http://www.tribunalconstitucional.pt>

TRIBUNAL DA JUSTIÇA DA UNIÃO EUROPEIA:

Ac. do TJUE, de 29 de novembro de 2001 (<i>Ac. Coster</i>)	Processo n.º C-17/00
Ac. do TJUE, de 09 de setembro de 2004 (<i>Ac. Carbonati Apuan</i>)	Processo n.º 72/03

Todos os Acórdãos do TJUE estão disponíveis para consulta em eur-lex.europa.eu