

CONSULTA

A Associação Nacional de Municípios Portugueses (doravante ANMP) consultou-nos com o intuito de saber se o princípio da legalidade em matéria fiscal impõe que a lei fixe de forma completa os benefícios fiscais ou, ao invés, consente que a mesma lei devolva às assembleias deliberativas dos municípios a competência para estabelecer isenções totais ou parciais em matéria de impostos próprios, como se pretende no nº 2 do art. 12º da Proposta de Lei das Finanças Locais (Proposta de Lei n.º 92/X/1, aprovada na Reunião do Conselho de Ministros de 27 de Julho de 2006).

Caso acompanhemos o segundo termo da alternativa acabada de enunciar, a ANMP pretende ainda que explicitemos o modo como há-de compatibilizar-se a competência conferida às assembleias municipais, nos termos sumariamente descritos, com aquela que continua a pertencer, nos mesmos domínios, à Assembleia da República e ao Governo, no uso de autorizações legislativas.

PARECER

I – DELIMITAÇÃO DA NOSSA ANÁLISE

a) o princípio da legalidade fiscal na Constituição Portuguesa

Nos termos do n.º 2 do art.º 103.º da Constituição, “*os impostos são criados por lei que determina a incidência, a taxa, os benefícios fiscais e as garantias dos contribuintes*”, sendo da reserva relativa da Assembleia da República legislar sobre a “*criação de impostos e sistema fiscal*”, tal como resulta da al. i) do n.º 1 do art.º 165.º, também da Constituição.

Cabe, em primeiro lugar, delimitar o alcance desta reserva de lei em matéria fiscal, para que possamos responder à questão colocada na Consulta – a de saber se o princípio da legalidade, na formulação constitucionalmente adoptada, tolera a *delegação* nas Assembleias Municipais da competência para a concessão de benefícios fiscais relativamente aos impostos e outros tributos próprios dos municípios.

É sabido como o princípio da legalidade – princípio comum do Estado de Direito – reserva à lei parlamentar a tarefa de regular os elementos essenciais

dos impostos¹. O alcance desta reserva de lei em matéria fiscal, contudo, pode ser analisado em dois planos complementares: um primeiro relativo ao seu alcance horizontal (ou extensão da reserva), e um segundo respeitante ao seu alcance vertical (ou intensidade da reserva)².

A determinação da extensão da reserva de lei, ou do seu alcance horizontal, pressupõe a interpretação da fórmula adoptada pelo legislador constituinte, que se refere exclusivamente a “impostos”, não havendo qualquer alusão expressa às taxas ou demais tributos, nem tendo sido utilizado um conceito genérico, como, por exemplo, o de “tributo” ou de “imposição”. Cumpre pois apurar se, no âmbito de sujeição ao princípio da legalidade, se encontram exclusivamente os impostos, ou se aquele n.º 2 do art.º 103.º se aplica também às figuras próximas destes últimos, por partilharem das suas características essenciais – a saber, tratar-se de prestações pecuniárias (ou patrimoniais), coactivas, unilaterais e definitivas, sem carácter de sanção, exigidas a detentores de capacidade contributiva por entes que exerçam funções públicas e com vista à realização destas últimas.

Uma interpretação conforme à Constituição – uma Constituição reconhecidamente zelosa na defesa dos direitos fundamentais – conduzirá, a nosso ver, a enquadrar no princípio da legalidade tributária – e, por consequência, no âmbito da reserva relativa de competência da Assembleia da República –, não só os impostos *stricto sensu*, mas igualmente todas as figuras

¹ Cfr. ANTÓNIO LOBO XAVIER, *O ORÇAMENTO COMO LEI - Contributo para a compreensão de algumas especificidades do direito orçamental português*, Coimbra, 1990 (Separata do “Boletim de Ciências Económicas”, Volume XXXIII, p. 20

² Cfr. CASALTA NABAIS, *Contratos Fiscais*, Coimbra 1994, p.236.

tributárias próximas destes, por causa das suas características, como já escrevemos noutra lugar³.

Por sua vez, a intensidade ou plano vertical da reserva de lei fiscal prende-se com a questão de saber, de um lado, a que elementos do imposto se aplica e, de outro lado, até que ponto deve a lei levar a sua disciplina, o que é o mesmo que averiguar se o princípio da legalidade deve vigorar apenas quanto aos princípios ou bases gerais daqueles elementos do imposto, ou se, ao contrário, deve chegar ao ponto de deixar para a Administração não mais do que o exercício de uma competência estritamente executiva.

Ora é fundamentalmente sobre a delimitação da competência para a fixação dos elementos essenciais do imposto – incidência, taxa, benefícios fiscais e garantias concedidas aos contribuintes – e sobre a intensidade da competência distribuída a diferentes entes públicos que versa o presente parecer. Em particular, teremos por referência o elemento «benefícios fiscais», e é relativamente a este que discutiremos a amplitude do princípio da legalidade fiscal e a conformidade com a Constituição da delegação de competências tributárias nas autarquias locais.

³ É neste sentido que se sustenta a sujeição ao princípio da legalidade das designadas “Taxas Fiscais”, na esteira da doutrina francesa, porque nelas, como nos impostos *stricto sensu*, se exerce o poder tributário do Estado, através do qual ele reparte os encargos financeiros de acordo com um padrão de equidade assente nas capacidades contributivas. E destas “Taxas Fiscais” se distinguem as taxas verdadeiras e próprias, que são meros preços políticos, e que não se sujeitam ao princípio da legalidade como aquelas. Para mais desenvolvimentos cfr. J. G. XAVIER DE BASTO e ANTÓNIO LOBO XAVIER, *Ainda a distinção entre Taxa e Imposto: a inconstitucionalidade dos emolumentos notariais e registrais devidos pela constituição de sociedades e pelas modificações dos respectivos contratos*, Coimbra, 1994 (Separata da “Revista de Direito e de Estudos Sociais”, Ano XXXVI (IX da 2.ª Série) – N.ºs 1-2-3), pp 24-25.

b) a Constituição e as autarquias locais: o princípio da autonomia administrativa e financeira e o poder tributário

O legislador constituinte entendeu, logo no âmbito dos princípios fundamentais da organização e funcionamento do Estado, instituir expressamente a autonomia das autarquias locais. Com efeito, dispõe o n.º 1 do art.º 6.º da CRP que “*O Estado é unitário e respeita na sua organização e funcionamento o regime autonómico insular e os princípios da subsidiariedade, da autonomia das autarquias locais e da descentralização democrática da administração pública*”. Mais adiante, quando tratou de densificar o princípio da autonomia administrativa e financeira das autarquias, veio reconhecer-lhes não só um património e finanças próprios como também um poder regulamentar próprio, que deve ser exercido “*nos limites da Constituição, das leis e dos regulamentos emanados das autarquias de grau superior ou das autoridades com poder tutelar*” (art.º 241.º da CRP).

Assim, as “*autarquias locais têm património e finanças próprios*”, de acordo com o n.º 1 do art.º 238.º da Constituição; e o n.º 4 do mesmo preceito acrescenta que “*podem dispor de poderes tributários, nos casos e nos termos previstos na lei*”. Por último, o n.º 2 do art.º 254.º adverte-nos de que os “*municípios dispõem de receitas tributárias próprias, nos termos da lei.*”

É neste quadro jurídico-constitucional – aprofundado a seguir, com recurso aos contributos da doutrina e da jurisprudência – que fundaremos a nossa análise da Proposta de Lei das Finanças Locais. Trata-se, como se compreende facilmente, de averiguar se o conteúdo daquela Proposta, na parte sobre que versa a Consulta, exprime uma adequada harmonização entre um princípio da legalidade fiscal, que reserva à lei a definição dos elementos essenciais dos impostos, e um princípio da autonomia administrativa e financeira das

autarquias locais que lhes consente poderes tributários próprios, na perspectiva do sistema e da unidade constitucionais.

II – CONTEÚDO E ALCANCE DO PRINCÍPIO DA LEGALIDADE FISCAL NO ESTADO DEMOCRÁTICO

O princípio da legalidade fiscal é um dos princípios que compõem o conteúdo do Estado de direito e, ao reservar para os representantes dos contribuintes a tarefa de aprovação dos impostos – a faculdade de decidir sobre quais os impostos que estão dispostos a suportar –, fornece o mecanismo que garante o *estado fiscal* contendo-o como um estado limitado e suportável.

Nesta sua primeira acepção, o princípio da legalidade manifesta uma ideia de autoimposição, de autotributação ou autoconsentimento, que hoje constitui também uma expressão do princípio democrático, no sentido de que todos cidadãos são chamados, através dos seus representantes, a deliberar sobre a configuração dos tributos.

Ao lado desta função de autotributação, a doutrina clássica aponta uma segunda, relacionada com a anterioridade ou previsibilidade. Sendo os impostos autorizados previamente pelo parlamento e recebendo essa autorização a forma de lei, os cidadãos sabem antecipadamente e com algum rigor o que vão ser chamados a pagar – a lei parlamentar precede a actividade administrativa fiscal de lançamento e de cobrança do imposto⁴.

Modernamente, a complexidade do estado fiscal desvalorizou estas notas de consentimento e de previsibilidade. Por um lado, o sistema de impostos conhece uma certa estabilidade, até porque a comunidade política deixou de ter

⁴ Estas duas funções do princípio da legalidade são também designadas de função garantística e função política (J.M. CARDOSO DA COSTA, Curso de Direito Fiscal, Coimbra 1977, pp. 162 e ss.).

consciência da renovação da autorização para a sua cobrança que está contida na aprovação anual do orçamento. Depois, a necessidade de captar manifestações de riqueza cada vez mais sofisticadas tornou utópica a ideia de um sistema em que o contribuinte é capaz de conhecer antecipadamente o conteúdo exacto da sua obrigação fiscal. A expressão democrática da legalidade fiscal encontra-se hoje mais no facto de os impostos serem a principal receita do Estado, devendo por isso a sua fixação ser cometida à lei, enquanto principal modo de criação do direito⁵.

Tudo isto explica a intensidade da reserva de lei: esta não há-de ficar-se apenas pelos princípios ou bases gerais das taxas, da incidência, das garantias e dos benefícios fiscais, devendo antes compreender de forma acabada a respectiva disciplina normativa. O que é o mesmo que dizer que a tarefa de *normação* que abrange aqueles elementos tem, em princípio, de constar de lei ou de decreto-lei autorizado⁶, não havendo aqui lugar para qualquer delegação normativa na Administração⁷.

Com efeito, a lei deve abranger todas as normas relativas à incidência real ou objectiva (material, temporal, quantitativa e espacial), à incidência pessoal ou subjectiva (sujeitos activo e passivo, incluindo nestes o contribuinte, os responsáveis, os substitutos), à fixação da taxa, às isenções e demais benefícios

⁵ Cfr. ANTÓNIO LOBO XAVIER, *O ORÇAMENTO ...*, Coimbra, 1990 (Separata do “Boletim de Ciências Económicas”, Volume XXXIII, p. 43).

⁶ Ou, ainda, de decreto legislativo regional, nos termos da al. *i*) do n.º 1 do art.º 227.º CRP.

⁷ Ressalve-se, todavia, que, por vezes, encontramos na lei a delegação na Administração da actualização de alguns elementos quantitativos dos impostos (por. ex., a publicação em termos gerais e abstractos dos coeficientes de desvalorização da moeda). Muito embora estejamos quase sempre no domínio da incidência, não vislumbramos neste tipo de delegações, em geral, uma violação do princípio da reserva de lei fiscal, especialmente quando se trata de simples constatações.

fiscais, aos meios processuais gratuitos e contenciosos e demais garantias dos contribuintes⁸.

Trata-se efectivamente de uma reserva ampla, que abrange os elementos essenciais dos impostos quer quando se trata da criação ou aumento dos impostos quer quando esteja em causa a sua extinção ou redução. Não pode merecer acolhimento a doutrina que interpreta a reserva da lei fiscal dela excluindo as normas que beneficiem os contribuintes⁹, justamente porque, no Estado democrático, a forma de lei é atribuída em função da dignidade da matéria, e não por causa do efeito restritivo de certa norma sobre o património ou sobre a propriedade dos contribuintes. Assim se percebe, nomeadamente, que também os benefícios fiscais – sejam eles isenções ou outros – estejam sob a alçada da legalidade.

Ora, chegados a este ponto – e se outros elementos não concorressem para a nossa análise –, poderíamos concluir que os termos relativos à concessão de isenções, parciais ou totais, bem com de outros benefícios fiscais, têm forçosamente de constar de lei ou decreto-lei autorizado, sendo indelegáveis sob pena de violação do princípio da legalidade fiscal.

Sucedem que, como já advertimos, na Constituição, ao lado da legalidade fiscal coexistem outros princípios com dignidade equivalente, pelo que o intérprete há-de tentar as vias necessárias à sua adequada compatibilização, recusando todas as perspectivas absolutas.

⁸ Uma boa parte destas garantias – as garantias dos administrados constantes do art.º 268.º CRP, e as garantias relativas às infracções fiscais e ao processo penal fiscal dos art.ºs 29.º e 32.º CRP – beneficiam já de reserva parlamentar nos termos da al. b) do n.º 1 do art.º 165.º CRP, a qual consome, assim, uma parte da reserva estabelecida na al. i) deste mesmo preceito, conjugada com o n.º 2 do art.º 103.º CRP.

⁹ O Tribunal Constitucional pronunciou-se já no sentido de não ser possível esta interpretação restritiva da reserva de competência da Assembleia da República em matéria fiscal – V. o Ac. 48/84 (AcTC, 3, p.7).

III – A COMPATIBILIZAÇÃO ENTRE O PRINCÍPIO DA LEGALIDADE FISCAL E A AUTONOMIA ADMINISTRATIVA E FINANCEIRA DAS AUTARQUIAS LOCAIS

Nos termos da Constituição, já o dissemos, a organização do Estado (unitário) português respeita a autonomia das autarquias locais (art.º 6.º CRP)¹⁰. Trata-se, como vimos, de uma autonomia administrativa e financeira, que passa também por reconhecer-lhes um património e finanças próprios e, bem assim, um poder regulamentar próprio.

Esta autonomia local constitui um espaço de livre decisão das autarquias sobre assuntos do seu interesse próprio¹¹, implicando uma margem de *“liberdade, como direito de decisão não subordinada a outrem, como garantia do pluralismo dos poderes públicos, representando uma “forma de limitação do Poder político” e sendo por isso “indissociável do Estado de Direito Democrático”*¹². É do conteúdo de um estatuto assim concebido que cabe extrair as devidas consequências.

Em primeiro lugar, às autarquias devem ser destinadas receitas bastantes para a conveniente prossecução das suas atribuições – seja pela via de transferências estaduais, seja através de receitas próprias (nomeadamente impostos locais) –, das quais poderão dispor livremente, com base em orçamentos próprios.

Recorde-se, contudo, que a autonomia financeira, para lá da existência de recursos próprios, comporta ainda o exercício de *poderes tributários, nos casos e nos*

¹⁰ No que se traduz numa forma de descentralização administrativa territorial.

¹¹ Cf. ANTÓNIO LOBO XAVIER, *As receitas regionais e as receitas de outras parcelas do território nacional: concretização ou violação do princípio da igualdade?*, Lisboa, 1996 (Separata da “Revista Direito e Justiça”, Volume – X – Tomo – 1 1996, p 179.

¹² Cf. DIOGO FREITAS DO AMARAL, *Curso de Direito Administrativo*, vol. I, 2ª ed., pp. 425 a 432.

termos previstos na lei. Importa, pois, encontrar o sentido e alcance que o legislador constituinte quis atribuir a estes poderes específicos.

O n.º 4 do art.º 238º não é o único lugar do texto constitucional em que se alude expressamente ao exercício de um poder tributário por entes públicos distintos do Estado. Com efeito, a al. i) do n.º 1 do art.º 227.º CRP atribui às Regiões Autónomas o exercício de um *poder tributário próprio, nos termos da lei*, bem como a capacidade para *adaptar o sistema fiscal nacional às especificidades regionais*. Ora este poder tributário das regiões, segundo cremos, há-de consistir na possibilidade de criar impostos e de disciplinar os seus elementos essenciais, na capacidade para ser sujeito activo de relações jurídico-fiscais, na competência para liquidar e cobrar tributos e exercer a fiscalização do cumprimento das regras fiscais.¹³

Um tal poder – nos termos da formulação constitucional – permite, por exemplo, o estabelecimento de verdadeiros impostos regionais, ainda que não se dispense a mediação de uma lei da Assembleia da República de que constem, ao menos, as áreas de incidência e os limites para as respectivas taxas.

É bom de ver, portanto, que, neste plano, a Constituição foi mais generosa com as regiões autónomas do que com as autarquias locais, pois que, quanto às primeiras, alude a um poder que expressamente comporta a configuração dos tipos – ainda que se trate de uma *adaptação* –, para, quanto às segundas, utilizar uma fórmula no plural (*poderes tributários*), com intuitos obviamente restritivos, e evitando repetir a alusão ao carácter próprio dos poderes concedidos. Não pode haver dúvida, todavia, de que, mesmo neste segundo caso, a delegação de poderes diz respeito a tarefas normativas, as quais, quando incidam sobre elementos essenciais dos impostos, implicam uma moderação da intensidade da reserva de lei fiscal.

¹³ Seguimos de perto o nosso *As receitas ...*, pp. 176-179.

Efectivamente, a natureza e dignidade constitucional das autarquias locais não pode separar-se da legitimidade democrática que lhes assiste e que justifica o exercício de uma capacidade normativa no domínio fiscal. Na verdade, a lei tem vindo a conceder às assembleias municipais um considerável poder em matéria de configuração dos tipos tributários e, noutros casos, em matéria de adaptação local de impostos nacionais: estamos a pensar na fixação da taxa das derramas e na fixação da taxa do Imposto Municipal sobre Imóveis.

A capacidade de as autarquias poderem intervir nos elementos essenciais dos impostos – ainda que apenas quanto aos que constituam receita municipal – chegou a gerar polémica na doutrina portuguesa. Cremos, contudo, que essa controvérsia foi, pelo menos, atenuada substancialmente pelo Acórdão 57/95 do Tribunal Constitucional, que decidiu a favor da conformidade constitucional de normas que atribuíam aos municípios competências para fixar a taxa de contribuição autárquica sobre os prédios urbanos e para lançar derramas.

Um tal juízo teve por base, em primeiro lugar, o conteúdo da autonomia administrativa e financeira das autarquias e o carácter *municipal* ou *local* das receitas tributárias em análise. O Tribunal Constitucional admitiu, deste modo, que as competências atribuídas às assembleias municipais cabiam dentro dos poderes tributários a que se refere a Constituição e reconheceu relevo àquilo que podemos designar por “razões municipais” – razões que se fundam nas próprias competências e acção dos municípios, e que se aplicam aos impostos abrangidos pelo n.º 1 do art. 4.º da LFL.

Em segundo lugar, aquele aresto considerou que o exercício dos poderes tributários em análise, por parte das assembleias municipais, não beliscava qualquer das funções tipicamente assinaladas ao princípio da legalidade.

No caso particular das derramas, por outra via, reconhecendo embora que se tratava aí de uma decisão que incidia também sobre o respectivo *an*, e não já apenas sobre o *quantum*, o tribunal recusou igualmente um juízo de inconstitucionalidade sobre as normas que deferiam às assembleias municipais a competência para o seu estabelecimento, utilizando o mesmo tipo de argumentos acima sumariado.

Creemos que as conclusões do acórdão se aplicam por inteiro à competência atribuída às assembleias municipais para conceder isenções totais ou parciais que respeitem a impostos locais, conforme se pretende na PLFL. Na verdade, só assim se densifica suficientemente a autonomia financeira das autarquias locais e os respectivos poderes tributários, dotando-os de um conteúdo específico, distinto do de um mero «poder fiscal da Administração»¹⁴, sem que ao mesmo tempo se reduza de forma insuportável o sentido e o alcance do princípio da legalidade fiscal.

IV – AS DISPOSIÇÕES FISCAIS DA ACTUAL LEI DE FINANÇAS LOCAIS (LFL) E O SEU CONFRONTO COM AS QUE FIGURAM NA PLFL

A Lei n.º 42/98, de 6 de Agosto¹⁵ (LFL) – diploma que a PLFL pretende revogar e substituir –, configurou o seguinte sistema, no que às competências de natureza fiscal diz respeito:

¹⁴ Cfr. ANTÓNIO LOBO XAVIER, *O ORÇAMENTO ...*, pp 23-24

¹⁵ Com as alterações introduzidas pela Declaração de Rectificação n.º 13/98, de 25 de Agosto, pelo art.º 59.º da Lei n.º 87-B/98, de 31 de Dezembro, pelo art.º 28.º da Lei n.º 3-B/2000, de 4 de Abril, pela Lei n.º 15/2001, de 5 de Junho, pelo Decreto-Lei n.º 94/2001, de 20 de Agosto, e pelo art.º 4 da Lei Orgânica n.º 2/2002, de 28 de Agosto.

- aos municípios cabem os poderes tributários conferidos por lei, relativamente a impostos a cuja receita tenham direito, em especial o IMI, o Imposto Municipal sobre os Veículos (IMV) e o IMT¹⁶ (cfr. n.º 1 do art.º 4);
- à assembleia municipal compete, mediante proposta da câmara municipal, através de deliberação fundamentada, conceder benefícios fiscais relativamente aos mencionados impostos, desde que constituam contrapartida de fixação de projectos de investimento de especial interesse para o desenvolvimento do município (cfr. o n.º 4 do art.º 4.º);
- o produto da cobrança dos mesmos impostos constitui receita dos municípios (art.º 16.º);
- finalmente, nos termos do art.º 18.º, e ainda com relevo para a nossa análise, é conferida aos municípios a possibilidade de lançar anualmente uma derrama, com um limite de 10%, sobre a colecta do imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas (IRC), que proporcionalmente corresponda ao rendimento gerado na sua área geográfica por sujeitos passivos que exerçam, a título principal, uma actividade de natureza comercial, industrial ou agrícola, com a finalidade de reforço da respectiva “*capacidade financeira*” ou em conexão com a “*celebração de contratos de reequilíbrio financeiro*”.

Por seu turno, quanto a estes específicos temas, encontramos na PLFL as seguintes disposições:

¹⁶ Na letra da lei, através de remissão para a al. a) do art.º 16.º, a referência é à Contribuição Autárquica e ao Imposto Municipal de Sisa. Todavia, por força dos n.ºs 1 e 2 do art.º 28.º do Decreto-Lei n.º 287/2003, de 12 de Novembro (Reforma da Tributação do Património), todos os textos legais que mencionem Contribuição Autárquica e Imposto Municipal de Sisa consideram-se referidos ao IMI e ao IMT.

- “Art.º 11.º (Poderes tributários)

Os municípios dispõem de poderes tributários relativamente a impostos e outros tributos a cuja receita tenham direito, designadamente:

(...)

d) Concessão de isenções e benefícios fiscais, nos termos do n.º 2 do artigo 12.º;

(...)”

“Art.º 12 (Isenções e benefícios fiscais)

(...)

2 – A assembleia municipal pode, por proposta da câmara municipal, através de deliberação fundamentada, conceder isenções totais ou parciais relativamente aos impostos e outros tributos próprios.

(...)”

“Art.º 14.º (Derrama)

1 – Os municípios podem deliberar lançar anualmente uma derrama, até ao limite máximo de 1,5% sobre o lucro tributável sujeito e não isento de imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas (IRC) que corresponda à proporção do rendimento gerado na sua área geográfica por sujeitos passivos residentes em território português que exerçam, a título principal, uma actividade de natureza comercial, industrial, ou agrícola e não residentes com estabelecimento estável nesse território.

(...)

Nestes termos, a principal diferença¹⁷ entre os dois diplomas cotejados, quanto aos planos que especificamente seleccionámos, parece residir no conteúdo do

¹⁷ Outra diferença importante, mas que aqui não releva, é a que se opera na base de incidência e respectiva taxa da derrama: actualmente, a derrama incide sobre a colecta do IRC, com a taxa limite de 10%; com a aprovação da PLFL, passará a incidir sobre o lucro tributável sujeito e não isento de IRC, à taxa máxima de 1,5%

poder de concessão dos benefícios fiscais. Com efeito, enquanto na actual LFL se subordina esse poder à existência de “projectos de investimento” aos quais os municípios atribuam especial interesse, na PLFL admite-se que o seu exercício encontre outros fundamentos, requerendo-se apenas que ele se legitime em “deliberação fundamentada” da assembleia municipal. Por outro lado – e ao contrário do que sucede na actual LPF –, na PLFL restringem-se os benefícios fiscais admissíveis às modalidades de *isenção total* e *isenção parcial*.

Dir-se-á, portanto, que, se por um lado se alarga a amplitude dos fundamentos do exercício deste poder tributário, já por outro parecem reduzir-se as modalidades em que esse exercício se pode traduzir. De facto, embora a isenção seja a espécie “máxima” dos benefícios fiscais – o que permitirá a utilização de um argumento a *fortiori*¹⁸ –, ela está longe de esgotar a respectiva tipologia.

Importa averiguar, contudo, se, para além da referida extensão dos fundamentos em que a concessão de benefícios fiscais municipais pode assentar, o legislador não pretendeu ainda, com a projectada alteração, modificar o modo de produção das normas que criam benefícios fiscais; ou se, afinal, a actual LFL não consente já às autarquias alguma liberdade na conformação do poder de conceder benefícios fiscais.

Com efeito, pode admitir-se que a redacção do n.º 4 do art.º 4.º da LFL pressupõe sempre a emissão de um acto individualizado e concreto da assembleia municipal, em resposta a requerimento do interessado, que se fundamente na avaliação do interesse municipal de um específico projecto de investimento. Por sua vez, à primeira vista, a redacção exibida pelo n.º 2 do

¹⁸ “A lei que permite o mais permite o menos” (“*ab majori ad minus*”), argumento” interpretativo amplamente acolhido na nossa doutrina e jurisprudência (cfr., por todos, J. BAPTISTA MACHADO, *Introdução ao Direito e ao Discurso Legitimador*, Coimbra, 1987, 2.ª reimpressão, Almedina, p. 187; J. OLIVEIRA ASCENSÃO, *O Direito - Introdução e Teoria Geral*, 2.ª Edição, Fundação Calouste Gulbenkian, p. 382).)

art.º 12.º da PLFL parece eliminar a natureza individual e concreta da actuação da assembleia municipal, sugerindo uma intervenção com carácter geral e abstracto.

Vejamus então se, neste concreto ponto, o legislador pretendeu realmente introduzir alguma inovação.

V – A CONCESSÃO DE BENEFÍCIOS FISCAIS PELAS AUTARQUIAS LOCAIS

Uma das expressões do poder de tributar consiste precisamente no poder de desagravar ou de eximir os contribuintes da obrigação de pagar um imposto. De acordo com a definição legal, “*consideram-se benefícios fiscais as medidas de carácter excepcional instituídas para tutela de interesses públicos extrafiscais relevantes que sejam superiores aos da própria tributação que impedem*” (cfr. n.º 1 do art. 1.º do Estatuto dos Benefícios Fiscais). E a esta definição a lei acrescenta o elenco dos benefícios fiscais: “*as isenções, as reduções de taxas, as deduções à matéria colectável e à colecta, as amortizações e reintegrações aceleradas e outras medidas fiscais que obedeçam às características enunciadas no número anterior*” (cfr. n.º 2 do art. 1.º do EBF)

O legislador indicou, portanto, e de forma expressa, os princípios que devem presidir à atribuição de benefícios fiscais: a sua natureza excepcional, que deve determinar a concessão exclusivamente em casos de reconhecido interesse público; a estabilidade, de modo a garantir aos contribuintes uma situação clara e segura; a moderação, atendendo a que da atribuição de benefícios fiscais resulta uma diminuição da receita para a prossecução das necessidades crescentes da comunidade; e, por fim, o carácter genérico e o respeito pelo

princípio da igualdade, por forma a que não se atinja a justiça e a livre concorrência (*vide* o preâmbulo do Decreto-Lei n.º 215/89, de 1 de Julho, bem como os art.ºs 2.º e 5.º do EBF).

Nos mesmos termos, o legislador cuidou de classificar os benefícios fiscais, quer quanto aos modos operativos da sua eficácia – benefícios fiscais automáticos *vs.* benefícios fiscais dependentes de reconhecimento –, quer ainda quanto ao respectivo alcance – benefícios fiscais genéricos *vs.* benefícios fiscais individualizados.

Vejam, então, como se distinguem os diferentes tipos¹⁹, para podermos, de seguida, classificar as escolhas concretas que constam da LFL e da PLFL.

Os benefícios fiscais são automáticos quando resultam directa e imediatamente da lei, opondo-se assim àqueles que pressupõem um ou mais actos posteriores de reconhecimento.

Nestes termos, são automáticos os benefícios cujo correspondente direito surge *ope legis*, pela simples verificação dos requisitos legalmente previstos – são os casos em que o exercício pleno do direito ao benefício não depende da intervenção de qualquer entidade.

Por sua vez, os benefícios dependentes de reconhecimento carecem de um acto de intermediação que autorize o exercício do respectivo direito. Nuns casos, a intervenção administrativa limita-se à certificação de que os pressupostos objectivos de que depende o benefício se encontram verificados; noutros casos, a utilização de conceitos indeterminados na formulação legal dos benefícios implica que essa certificação assente num juízo técnico. É o que sucede, por

¹⁹ Sobre as classificações dos benefícios fiscais, ver, por todos, NUNO SÁ GOMES, *Teoria geral dos Benefícios Fiscais*, Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal, 165, Centro de Estudos Fiscais, Lisboa, 1991, em especial pp. 127 e ss.

exemplo, quando a lei faz depender o direito ao benefício da “prestação de serviços públicos” pelo seu beneficiário ou da “relevância económica das actividades prosseguidas”.

Quanto aos benefícios dependentes de reconhecimento, podem ainda distinguir-se aqueles cuja intervenção administrativa, por se encontrar vinculada à lei, tem natureza simplesmente declarativa – e que são os mais frequentes – daqueles outros em que o acto de reconhecimento é verdadeiramente constitutivo do direito ao benefício. É o que sucede sempre que a lei atribui à entidade incumbida do reconhecimento uma certa discricionariedade como, por exemplo, acontece quanto aos benefícios fiscais contratuais.

Quanto à segunda classificação, os benefícios fiscais podem ainda ter natureza genérica ou individual. No primeiro caso, os respectivos pressupostos encontram-se previstos na lei de forma geral e abstracta; no segundo, bastante invulgar, a sua criação é casuística e individualizada e funda-se – naturalmente – em razões excepcionais, devidamente fundamentadas no diploma que os instituir.

a) a actual Lei das Finanças Locais

Na actual LFL, o poder de conceder benefícios fiscais pertence à Assembleia Municipal. Embora sob proposta da Câmara Municipal, cabe-lhe definir as modalidades dos benefícios fiscais a conceder, depois de verificada a existência de um *projecto de investimento de especial interesse para o desenvolvimento do município*.

A redacção do n.º 4 do art.4º exclui, de imediato, a hipótese de estarmos perante benefícios automáticos. Naturalmente, a necessidade, imposta pela lei, de uma intervenção concreta da Assembleia Municipal, que não só determine a concreta modalidade do benefício a conceder como decida ainda a existência de

um *especial interesse para o desenvolvimento do município*, afasta por completo a possibilidade de ser a própria LFL a fonte dos benefícios autárquicos.

Mas, chegados a este ponto, importa saber se a redacção da LFL aponta apenas para uma concessão individualizada dos benefícios mediante deliberação da Assembleia Municipal ou se, pelo contrário, admite ou até pressupõe a definição genérica dos pressupostos subjectivos e objectivos de que dependem os benefícios. É que, por um lado, a margem – inequívoca – de discricionariedade reconhecida pelo legislador às autarquias parece vedar o recurso à abstracção e impedir uma fixação prévia do que seja o interesse municipal num projecto de investimento. Contudo, por outro lado, as exigências do princípio da legalidade – nas suas dimensões de previsibilidade e tipicidade – parecem recomendar, ou pelo menos não excluir, o enquadramento prévio e genérico, designadamente por via de Regulamento Autárquico, do que, em cada município, se deva entender por “projectos de investimento de especial interesse para o desenvolvimento do município”.

Muito embora a formulação legal não se mostre suficiente para uma resposta inequívoca, a verdade é que a prática generalizada²⁰ das autarquias é a de conceder apenas benefícios fiscais individuais, com fundamento numa análise casuística do interesse municipal. E nem mesmo uma interpretação exigente do moderno significado da legalidade fiscal – necessariamente harmonizado com o princípio da autonomia local – exclui esta solução, até porque o legislador cuidou de limitar o âmbito da discricionariedade das autarquias à análise de um “projecto de investimento”.

²⁰ Não temos notícia de Regulamentos Municipais que, com base no n.º 4 do art.º 4.º da actual LFL, tenham fixado em termos gerais, o que se entende por “projectos de investimento de especial interesse para o desenvolvimento do município”.

Sendo as coisas assim, não é menos certo que as autarquias não podem estar impedidas de se auto-vincular, através de regulamento, a uma definição genérica dos pressupostos de que depende a concessão de um benefício. Não só porque o legislador não afastou esta possibilidade – contanto que se não dispense o reconhecimento concreto da Assembleia Municipal –, mas também porque, já o sabemos, no domínio dos elementos essenciais dos impostos a eliminação dos espaços de decisão livre nunca é indesejada.

Cremos, pois, que a redução da intensidade do princípio da legalidade será tanto menor – e, portanto, maior será a tolerância constitucional a essa redução – quanto mais ampla for a definição normativa do exercício do poder tributário autárquico.

De resto, dissemo-lo já, por fazer corresponder a concessão do benefício à contrapartida de projectos de investimento de especial interesse para o desenvolvimento do município, a LFL logrou preservar o que poderemos designar por “conteúdo mínimo” da legalidade. Desde logo, por estes poderes tributários terem sido atribuídos ao órgão autárquico representativo dos cidadãos a que se dirigem, respeitando-se assim as dimensões de representatividade e de autotributação em que se funda o princípio da legalidade. Por outro lado, por a formulação do n.º 4 do art.º 4 satisfazer, ainda que através de um mínimo de elementos – em rigor, de um quadro legal mínimo – o núcleo essencial da previsibilidade reclamada pela legalidade fiscal. Por fim, a referência a uma contrapartida específica acolhe integralmente as ideias de corresponsabilidade e sinalagamicidade, a propósito das quais a doutrina²¹ fala num “princípio do benefício²²”.

²¹ Ver, por todos, MANUEL LOPES PORTO, *A reforma fiscal Portuguesa e a Tributação Local*, Coimbra, 1988, Almedina

Com efeito, podemos concluir que o sacrifício imposto ao princípio da legalidade pela actual LFL, com a delegação nas autarquias locais de poderes para conceder benefícios fiscais, se afigura conforme à aludida concordância prática com o princípio da autonomia local, ainda que estes poderes sejam exercidos através de actos de natureza individual.

b) a Proposta de Lei das Finanças Locais

Na PLFL, a previsão legal do poder de concessão de benefícios fiscais exclui a sua subordinação a “projectos de investimento de especial interesse para o desenvolvimento do município”.

Com efeito, sem dependência de qualquer pressuposto adicional, o n.º 2 do art.º 12.º da PLFL confere às Assembleias Municipais o poder para, mediante deliberação fundamentada e sob propostas das câmaras municipais, conceder isenções totais ou parciais²³ relativamente a impostos próprios.

A primeira questão que a nova formulação legal suscita é a da sua conformidade constitucional – no que se prende, naturalmente com a legalidade fiscal –, tendo em conta o amplo espaço de livre decisão concedido pelo legislador às autarquias. Na verdade, passou a caber exclusivamente aos órgãos autárquicos a definição dos interesses extra-fiscais que sempre devem presidir à concessão de benefícios, bem como não se encontra nesta proposta qualquer tradução, ainda que mínima, da ideia de previsibilidade ou de tipicidade.

Resulta claro do que dissemos, a propósito da actual LFL, que as exigências de concordância prática entre os princípios da legalidade fiscal e da autonomia

²² O princípio do benefício, ao contrário do princípio da capacidade contributiva, atende fundamentalmente à correspectividade que deve subjazer à relação entre sujeito activo e sujeito passivo do tributo.

²³ Conforme referido supra, enquanto na actual LFL consta a “concessão de benefícios fiscais”, na PLFL consta somente a “concessão de isenções totais ou parciais”.

local não permitem concluir que uma delegação incondicionada de poderes tributários nas autarquias – como a que aqui está em causa – seja forçosamente inconstitucional. O que não podemos é deixar de salientar que a renúncia do legislador à definição de um quadro normativo mínimo recomenda intensamente que sejam as próprias autarquias, através dos seus poderes normativos próprios e da sua prática reiterada e criteriosa, a garantir um mínimo de previsibilidade ao exercício dos seus poderes tributários.

De facto, não haja dúvida de que a existência de regulamentos autárquicos que contenham, mesmo que de forma genérica, as condições mínimas de acesso aos benefícios ou a densificação, ainda que não exaustiva, dos interesses públicos que se podem sobrepor ao interesse da tributação regra, permitiria, em grande medida, atenuar a inquestionável redução da intensidade da legalidade fiscal, preservando-lhe uma moderação tolerável.

Verificamos, nestes termos, que, com a PLFL, a uma ampliação dos poderes concedidos às autarquias locais parece ter correspondido um estreitar dos procedimentos recomendáveis para o seu exercício. Isto é, deixando de se condicionar a concessão de benefícios fiscais à existência de “projectos de investimento de especial interesse para o desenvolvimento do município”, e portanto, abrindo-se à disponibilidade das autarquias locais a opção por novos fundamentos, passou também a pender sobre estas um “dever” de criação de normas em que se estabeleçam esses fundamentos ou critérios.

Não pretendemos, contudo, afirmar que os benefícios fiscais a conceder pelas autarquias locais ao abrigo da PLFL devam assumir sempre a natureza de benefícios genéricos, no sentido a que aludimos quando elencámos as categorias legais de benefícios. O que pretendemos salientar é que esta ampla margem de discricionariedade aparentemente consentida pelo legislador só terá

a sua constitucionalidade assegurada se as autarquias se auto-vincularem a critérios normativos de decisão, razoáveis e equitativos, que garantam um mínimo de previsibilidade ao exercício dos seus poderes.

VI – O EXERCÍCIO DOS PODERES DE CONCESSÃO DE BENEFÍCIOS FISCAIS PELAS AUTARQUIAS LOCAIS FACE AOS DEMAIS BENEFÍCIOS FISCAIS VIGENTES

Por outro lado, ainda, importa salientar que, para além do respeito pelos limites mínimos da legalidade fiscal, é ainda imperioso que a concessão de benefícios autárquicos respeite os benefícios fiscais vigentes nos termos da lei.

Efectivamente, os Códigos do IMI e do IMT, aprovados simultaneamente pelo Decreto-Lei n.º 287/2003, de 12 de Novembro (diploma que aprovou a Reforma da Tributação do Património), o próprio EBF, o Regulamento do IMV (aprovado pelo Decreto-Lei n.º 143/78, de 12 de Junho) e extensa legislação avulsa, contêm diversas isenções, subjectivas e objectivas, que, naturalmente, não poderão ser afastadas pelos órgãos autárquicos, ainda que sejam eles os titulares da receita fiscal.

E esta conclusão impõe-se, desde logo, porque não há, nem na PLFL nem em qualquer outro lugar, qualquer disposição que permita supor que os poderes tributários conferidos às autarquias locais se não subordinam ao poder tributário do Parlamento. Em segundo lugar, a ideia de que os benefícios fiscais previstos na lei, de forma típica, exhaustiva, genérica e abstracta – e portanto em absoluto respeito pelo princípio da legalidade –, podem estar sujeitos a uma vontade discricionária e incondicionada dos órgãos autárquicos, não resistiria nem por

um momento ao teste da constitucionalidade. É que, saliente-se, em causa está um conjunto relativamente vasto de isenções²⁴, que constam de diplomas com força de lei (lei ou decreto-lei), cuja vigência não foi de forma alguma afectada. Neste sentido, os poderes tributários conferidos às autarquias locais só podem

²⁴ **IMI** – Art.º 11.º do Código do IMI – isenção relativa aos imóveis de entidades públicas; Art.º 40.º EBF – Isenções subjectivas (por exemplo, Estados estrangeiros, entidades da Zona Franca da Madeira ou da Zona Franca da Ilha de Santa Maria)²⁴; Art.º 40.º-A EBF – Prédios urbanos objecto de reabilitação; Art.º 41.º EBF – Casas de renda condicionada; Art.º 42.º EBF – Prédios urbanos construídos, ampliados, melhorados ou adquiridos a título oneroso destinados a habitação; Art.º 43.º EBF – Prédios integrados em empreendimentos a que tenha sido atribuída utilidade turística; Art.º 44.º EBF – Prédios adquiridos ou construídos através do sistema “poupança-emigrante”; Art.º 45.º – Prédios de reduzido valor patrimonial de sujeitos passivos de baixos rendimentos; Art.º 46.º EBF – Fundos de investimento imobiliário, fundos de pensões e equiparáveis e fundos de poupança-reforma; Art.º 47.º EBF – Parques de estacionamento subterrâneos; Art.º 61.º EBF – Sociedades de gestão e investimento imobiliário; Art.º 65.º EBF – Prédios situados nas áreas de localização empresarial; Art.º 10.º da Lei n.º 85/98, de 16 de Dezembro – As cooperativas; Art.º 2.º do Decreto-Lei n.º 9/85, de 9 de Janeiro – Instituições particulares de solidariedade social; Art.º 32.º da Lei n.º 16/2001, de 22 de Junho – Liberdade religiosa / lugares de culto; Art.º 9.º do Decreto-Lei n.º 377/90, de 30 de Novembro – liquidação de sociedades; Art.º 1.º do Decreto-Lei n.º 314/2000, de 2 de Dezembro – Programa Polis; Art.º 10.º do Decreto-Lei n.º 307/71, de 15 de Julho – Universidade Católica; Art.º 16.º do Decreto-Lei n.º 423/83, de 5 de Dezembro – Utilidade Turística. **IMT** – Art.º 6.º do Código do IMT – diversas isenções (por exemplo, aquisições de imóveis destinados à instalação de missões diplomáticas, aquisições de imóveis por entidades públicas, etc); Art.º 14.º EBF – Fundos de pensões e equiparáveis; Art.º 21.º EBF – Fundos de poupança-reforma, poupança-educação e poupança-reforma/educação; Art.º 39.º EBF – Benefícios fiscais de natureza contratual; Art.º 40.º-A EBF – Prédios urbanos objecto de reabilitação; Art.º 61.º EBF – Sociedades de gestão e investimento imobiliário; Art.º 65.º EBF – Prédios situados nas áreas de localização empresarial; Art.º 11.º da Lei n.º 171/99, de 18 de Setembro – Combate à desertificação e recuperação do desenvolvimento nas áreas do interior; Art.º 1.º do Decreto-Lei n.º 404/90, de 21 de Dezembro – Concentração de empresas; Art.º 8.º do Decreto-Lei n.º 236/85, de 5 de Julho – Contratos de desenvolvimento para habitação; Art.º 10.º da Lei n.º 85/98, de 16 de Dezembro – As cooperativas; Art.º 7.º do Decreto-Lei n.º 540/76, de 9 de Julho – Emigrantes – sistema de poupança-crédito; Art.º 51.º do Decreto-Lei n.º 103/90, de 22 de Março – Emparcelamento e fraccionamento de prédios rústicos; Art.º 1.º do Decreto-Lei n.º 168/90, de 24 de Maio – fusões e cisões de empresas públicas; Art.º 61.º do Decreto-Lei n.º 180/99, de 22 de Maio – Habitação periódica; Art.ºs 1.º, 5.º e 6.º do Decreto-Lei n.º 272/93, de 4 de Agosto – Habitações económicas; Art.º 2.º do Decreto-Lei n.º 9/85, de 9 de Janeiro – Instituições particulares de solidariedade social; Art.º 32.º da Lei n.º 16/2001, de 22 de Junho – Liberdade religiosa / lugares de culto; Art.ºs 3.º e 5.º do Decreto-Lei n.º 311/82, de 4 de Agosto – Locação financeira; Art.º 35.º da Lei n.º 39-B/94, de 27 de Dezembro – Observatório Europeu da Droga e da Toxicodependência; Art.º 50.º da Lei n.º 49/86, de 31 de Dezembro – organismos de investigação; Art.º 1.º do Decreto-Lei n.º 314/2000, de 2 de Dezembro – Programa Polis; Art.º 270.º do Decreto-Lei n.º 200/2004, de 18 de Agosto – recuperação de empresas; Art.º 20.º do Decreto-Lei n.º 423/83, de 5 de Dezembro – Utilidade Turística. Art.ºs 1.º e 2.º do Decreto-Lei n.º 63/87, de 5 de Fevereiro – Zona Franca da Ilha de Santa Maria. **IMV** – Art.º 5.º do Regulamento do IMV – Diversas isenções (por exemplo, pessoal de missões diplomáticas, Estados Estrangeiros, entidades públicas, deficientes com grau de invalidez igual ou superior a 60%, etc.); Art.º 6.º do Regulamento do IMV – Isenções relativa a tipos de veículos (por exemplo, automóveis utilizados para serviço público como tal averbados no respectivo livrete, aeronaves de instrução, veículos adquiridos após 30 de Setembro relativamente ao ano de aquisição, automóveis antigos, etc.).

ser exercidos em conformidade com a legislação vigente e apenas podem incidir sobre aspectos ainda não regulados pelo legislador. Aliás, este poder tributário, que, como vimos, se restringe ao poder de conceder isenções totais ou parciais, não se sobrepõe em qualquer circunstância ao poder tributário da Assembleia da República. A título de exemplo, as autarquias jamais poderão postergar uma isenção de IMI resultante do EBF ou dos Código de IMI.

O argumento predominante reconduz-se, de resto, às próprias regras fundamentais sobre as fontes de direito e vigência das normas²⁵. O art.º 7.º do Código Civil prevê apenas como modo de cessação da vigência de uma lei a caducidade e a revogação. Como é sabido, a “*caducidade stricto sensu dá-se por superveniência de um facto (previsto pela própria lei que se destina a vigência temporária) ou pelo desaparecimento, em termos definitivos, daquela realidade que a lei se destina a regular*” (Cfr., J. BAPTISTA MACHADO, *Introdução ...*, pp. 153 e ss.). Naturalmente, decorre ainda do princípio da prevalência da lei que as leis (ou os decretos leis) – por serem o principal modo de criação de direito – não podem ser derogadas por diplomas de dignidade inferior (designadamente, não podem ser derogadas por portarias, regulamentos, actos administrativos ou deliberações de órgãos locais).

De resto, encontramos na própria PLFL – e ainda no seu art. 12º – a expressa confirmação de que o legislador não pretendeu abdicar integralmente nas autarquias do seu poder para conceder benefícios fiscais. Com efeito, a redacção do n.º 6 daquele preceito esclarece definitivamente a questão da articulação dos poderes tributários locais com o poder tributário da Assembleia da República. Aí se dispõe que os “*municípios devem ser ouvidos antes da concessão, por parte do Estado, de isenções fiscais subjectivas relativas a impostos municipais, no que respeita*

²⁵ Cfr. Ver, por todos, J. BAPTISTA MACHADO, *Introdução ...*, pp. 153 e ss.

à fundamentação da decisão de conceder a referida isenção, e são informados quanto à despesa fiscal envolvida, havendo lugar a compensação em caso de discordância expressa do respectivo município”.

Resulta portanto evidente que o Estado poderá continuar a conceder benefícios relativos a impostos que constituam receita local, independentemente da vontade dos órgãos municipais, devendo essa concessão, no entanto, ser precedida de uma audição prévia destes últimos sempre que estejam em causa “isenções fiscais subjectivas”, podendo em certos casos haver lugar ao pagamento de uma compensação. Não é já tão evidente, todavia, o significado da expressão “isenções fiscais subjectivas” neste contexto, tanto mais que o legislador, no n.º 7 do mesmo art. 12º da PLFL, excluiu deste regime as isenções automáticas e as que decorram de Direito Internacional. De facto, uma tal distinção torna-se incompreensível se tivermos em conta as modalidades de benefícios a que a doutrina e a lei se referem, e de que já demos devida conta.

É verdade, por um lado, que a intenção de convocar a intervenção das autarquias locais a propósito da decisão de atribuir isenções não se justifica naqueles casos em que a norma que institui o benefício pode operar instantaneamente, sem a mediação de um acto posterior, pelo que se compreende a exclusão das “isenções automáticas”. Mas não só destas: mesmo quanto aos benefícios que dependem de reconhecimento, um parecer prévio das autarquias locais só faz sentido se a decisão de reconhecer o benefício não for vinculada, isto é, se o legislador tiver conferido ao órgão decisor uma margem de discricionariedade que permita fazer relevar o interesse do município. Sucede que nestes casos não estamos, como sugere a letra da lei, perante “isenções subjectivas” – aquelas cujo fundamento reside na qualidade ou natureza da pessoa isenta –, mas antes perante isenções cujo

reconhecimento depende de um juízo de oportunidade e mérito, e cuja forma mais comum é a dos benefícios *individuais* a que já nos referimos.

Tendo em conta o que vai exposto, não há dúvida de que na PLFL não se pretendeu reduzir qualquer dos poderes tributários do Estado, o que significa que a competência atribuída às autarquias locais para conceder isenções fiscais, embora possa ser exercida de forma mais ou menos livre e discricionária, tem no entanto de respeitar as normas fiscais constantes de lei. Por isso, as isenções que as autarquias locais vierem a conceder ao abrigo da PLFL acrescentam-se e não excluem aquelas que o Estado, no exercício do seu poder tributário originário, entenda igualmente conceder. A participação dos municípios no procedimento de reconhecimento ou atribuição de benefícios fiscais relativos a impostos locais – embora restrita aos benefícios cujo reconhecimento ou atribuição envolva um juízo de oportunidade –, bem como o pagamento de uma compensação em caso de discordância expressa, constituem justamente, assim, um efeito da existência de competências concorrentes.

VII – CONCLUSÕES

Estamos agora em condições de sumariar as principais conclusões a que fomos chegando ao longo deste trabalho.

- 1^a. Na sua vertente substancial, a consagração constitucional do princípio da legalidade fiscal defere à lei a definição dos elementos essenciais do imposto – a incidência, a taxa, os benefícios fiscais e as garantias dos contribuintes.

- 2^a. O mesmo princípio, para lá da tipicidade ou do *numerus clausus*, contém ainda uma exigência de “suficiente concretização”, no sentido de que as normas definidoras dos elementos essenciais dos impostos não-de conter os elementos necessários para que um contribuinte possa prever suficientemente o conteúdo das obrigações fiscais desencadeadas pelos factos tributários que realiza.
- 3^a. A Constituição da República Portuguesa consagra, todavia, na parte dedicada à organização do Estado português, o princípio da autonomia das autarquias locais – uma autonomia administrativa e financeira, que comporta a existência de um património e finanças próprios e, bem assim, de um poder regulamentar próprio que abrange a matéria tributária.
- 4^a. A Constituição postula, naturalmente, a harmonização destes dois princípios, em termos de não poder admitir-se que qualquer um deles possa eliminar ou reduzir a um mínimo inaceitável a dimensão e o alcance do outro.
- 5^a. Deste modo, o princípio da autonomia financeira das autarquias locais tem de ser compatível com uma adequada moderação da intensidade da reserva de lei fiscal, a ponto de se poder admitir a delegação nas autarquias locais de competências de determinação e definição de elementos essenciais dos impostos.
- 6^a. Esta restrição à reserva da competência legislativa da Assembleia da República, não sendo ilimitada nem geral, consente, pelo menos, um determinado poder de configuração no domínio dos chamados “impostos locais” (IMI, IMV e IMT);
- 7^a. E as coisas são assim porque é especialmente em relação a estes impostos que melhor se compreende o exercício do poder tributário das autarquias, atendendo à titularidade do produto da sua cobrança e à própria composição das respectivas bases.

- 8^a. Deste modo, a regra constante da actual LFL, que remete para as assembleias municipais um poder de concessão de benefícios fiscais relativos a impostos ou tributos cuja receita compete ao município, não ofende a Constituição, tanto mais que o seu exercício está subordinado à existência de projectos de investimento de especial interesse para o desenvolvimento do município.
- 9^a. A fixação destes requisitos satisfaz as exigências mínimas da reserva fiscal, nas suas dimensões de previsibilidade e generalidade, ainda que os poderes tributários das autarquias sejam exercidos de forma casuística e individual.
- 10^a. Já o amplo espaço de livre decisão consentido às autarquias pela PLFL – que permite a definição integral dos pressupostos da atribuição dos benefícios fiscais – recomenda a adopção prévia, pelas assembleias municipais, de critérios vinculativos que confirmem previsibilidade mínima ao exercício dos seus poderes, e que garantam, dessa forma, o respeito pelo princípio da igualdade.
- 11^a. É que, na ausência de um quadro legal que fixe as condições, critérios ou pressupostos de que dependem os benefícios fiscais a conceder pelas autarquias locais, a expressão do princípio da legalidade encontra-se necessariamente muito reduzida. A constitucionalidade desta delegação de poderes tributários, praticamente incondicionada, só é assegurada se forem as próprias autarquias a definir um quadro normativo que balize o exercício de tais poderes, designadamente por via regulamentar.
- 12^a. A adopção de uma definição prévia dos pressupostos do exercício dos poderes tributários das autarquias garante o respeito mínimo pelos interesses visados pelo princípio da legalidade fiscal, proporcionando, em simultâneo, um conteúdo e sentido úteis ao princípio constitucional da autonomia financeira local.

- 13^a. Naturalmente, o exercício destes poderes não pode conflitar com o poder tributário do Estado, o que significa que os benefícios fiscais criados por lei mantêm a sua vigência e têm de ser integralmente respeitados, não podendo ser reduzidos ou derogados pelas autarquias locais.

Este é, salvo melhor, o nosso parecer.

Porto, Setembro de 2006

António da Gama Lobo Xavier