

JURISPRUDÊNCIA NACIONAL

Acórdão n.º 703/2004 do

Supremo Tribunal Administrativo

- **Vigência de isenção atribuída em 1955.**
 - **Isenção de tarifa municipal. Taxa.**
-

Relator: Conselheiro Lúcio Barbosa

Anotação: Nuno de Oliveira Garcia
Advogado

Acordam, em conferência, na Secção de Contencioso Administrativo do Supremo Tribunal Administrativo:

1. Santa Casa da Misericórdia de Lisboa, com sede no Largo Trindade Coelho, Lisboa, **impugnou judicialmente**, junto do então Tribunal Tributário de 1ª Instância de Lisboa o **“acto de cobrança da tarifa de conservação de esgotos”**, praticado pelos Serviços Municipalizados de Água e Saneamento de Oeiras.

Alega beneficiar de isenção pessoal.

O Mm. Juiz do TAF de Sintra julgou a impugnação procedente, anulando a liquidação impugnada.

Inconformado o Município de Oeiras interpôs recurso para este Supremo Tribunal.

Formulou as seguintes conclusões nas respectivas alegações de recurso:

- a) As isenções de tarifas ou taxas municipais não se presumem e terão de estar determinadas em norma jurídica válida e eficaz.
- b) A alínea a) do artigo 13.º do Decreto-Lei n.º 40397, na parte que isenta a Misericórdia de Lisboa de impostos, contribuições, taxas ou licenças municipais, foi derogada pelo disposto no artigo 293.º, n.º 1, da Constituição de 1976, na sua versão inicial, uma vez que a mesma contrariava o princípio da autonomia do poder local consignado no n.º 1 do artigo 6.º e nos artigos 237.º e segs. da Lei Fundamental.
- c) Mesmo que assim se não entenda, a norma da referida alínea a) do artigo 13º do Decreto-Lei n.º 40397 foi derogada pela Lei n.º 1/79, que passou a regular tudo o que respeita a receitas municipais.
- d) Por outro lado, passando as isenções de taxas a estar estabelecidas no artigo 29º do Decreto-Lei n.º 98/84 (2.ª Lei das Finanças Locais) deixaram de vigorar todas as isenções que constavam em diplomas anteriores, designadamente as que provinham da legislação do chamado Estado Novo, isto na hipótese de se considerar que a Misericórdia de Lisboa continuava a gozar de isenção.
- e) A interpretação do artigo 34.º dos Estatutos aprovados pelo Decreto-Lei n.º 322/91, na parte que pretende abranger as autarquias locais, quando se reafirma a manutenção das isenções previstas no Decreto-Lei n.º 40397, é inconstitucional. Com efeito, falecia competência ao Governo legislar sobre o regime de finanças locais, porquanto a Constituição, na versão então em vigor, deferia no seu artigo

- 168º, n.º 1, alínea s), essa competência à Assembleia da República, que a podia autorizar ao Governo, o que não foi o caso.
- f) Por outro lado, mesmo que se entenda que a Misericórdia goze actualmente das isenções previstas no aludido Decreto-Lei n.º 40397, as tarifas são realidades distintas das taxas, distinção essa que a Lei n.º 1/87, então em vigor, teve a preocupação de evidenciar nos seus artigos 11.º, 12.º e 27.º.
- g) Finalmente e na hipótese remota da vigência das isenções consignadas na alínea a) do artigo 13.º do Decreto-Lei n.º 40397, a actual interpretação dessa norma terá de ser feita considerando as regras constantes do artigo 9.º do Código Civil, designadamente a unidade do sistema jurídico e as circunstâncias em que aquele diploma foi elaborado e as condições específicas do tempo em que é aplicado, o que conduz necessariamente à sua não aplicabilidade às tarifas de conservação de esgotos.
- h) A sentença recorrida não teve em conta o que se acaba de referir, pelo que não poderá ser mantida na ordem jurídica.

Não houve contra-alegações.

Neste STA, o PGA defende que o recurso não merece provimento.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

2. É a seguinte a matéria de facto fixada na instância:

2.1. Pelas facturas n.ºs 24978, 44342, 45835, 70334, 100740 e 113555, pagáveis até 25 de Setembro de 1995, os Serviços Municipalizados de Água e Saneamento de Oeiras liquidaram à impugnante a tarifa de conservação de esgotos do ano de 1995, referente ao prédio nela identificado, no montante total de [•];

3. Sendo estes os factos vejamos agora o DIREITO:

São duas as questões que o recorrente coloca à consideração deste Supremo Tribunal, a saber:

- Se a impugnante, ora recorrida, ainda goza da isenção de taxas e nomeadamente das tarifas de conservação de esgotos, liquidadas pelas autarquias locais.
- Por outro lado, mesmo a considerar-se tal, ou seja, e mesmo que se considere que a recorrida beneficia da isenção de taxas, mesmo assim, e porque estamos perante uma tarifa e não perante uma taxa, se tal isenção abrange ou não as tarifas.

Vejamos cada questão de *per se*:

3.1. Da isenção de taxas.

Estabelece a alínea a) do artigo 13.º do Decreto-Lei n.º 40.397, de 24/11/55, que a Misericórdia de Lisboa goza de isenção de impostos, contribuições, taxas ou licenças do Estado ou corpos administrativos, seja de que natureza forem.

O recorrente sustenta que a recorrida não goza da isenção que lhe foi inicialmente atribuída por lei, pois, na sua perspectiva, a referida alínea a) do artigo 13.º do Decreto-Lei n.º 40397 foi revogada pela Constituição (artigo 293.º n.º 1 da Constituição de 1976), ou, a não se entender assim, pela Lei n.º 1/79, que passou a regular tudo o que respeita a receitas municipais, sendo que o Diploma que substituiu aquele Decreto-Lei n.º 40397 (*ie.*, o Decreto-Lei n.º 322/91), é inconstitucional, no segmento respeitante a isenções respeitantes às finanças locais, por o Governo não estar provido da necessária credencial passada pela Assembleia da República, pois se estava no domínio reservado desta. Acresce que o artigo 29.º do Decreto-Lei n.º 98/84 (2ª Lei das Finanças Locais) passou a estabelecer quais as entidades isentas de taxas, aí não figurando a recorrida.

Que dizer?

Pois bem. No tocante a este último aspecto, não é possível dele extrair tal conclusão, pois pelo facto de aí se estabelecer que o Estado e seus institutos e organismos autónomos personalizados (e a Misericórdia de Lisboa era então não um instituto público mas uma pessoa colectiva de direito privado e utilidade pública administrativa) estão isentos de taxas não significa que outras entidades não estejam igualmente isentas das referidas taxas. Ponto é que diploma legal apropriado fixe tais isenções para outras entidades.

Assim sendo, resta-nos a outra tese do recorrente que sustenta que o primitivo diploma (*ie.*, Decreto-Lei n.º 40397) foi revogado, seja pela Constituição, seja pela Lei das Finanças Locais, sendo que o diploma que o substituiu (*ie.*, o Decreto-Lei n.º 322/91) é inconstitucional.

Que dizer?

Entendemos que, quer a Constituição quer a Lei das Finanças Locais não revogaram o já citado Decreto-Lei n.º 40397, no segmento ora em apreciação. Não se vê em que medida tal isenção tenha sido revogada, pois a autonomia do poder local, vazada na lei constitucional, não pode ter como consequência o termo dessas isenções. A menos que o legislador ordinário o declarasse expressamente. O que não aconteceu.

Defende o recorrente que o artigo 34.º do Decreto-Lei n.º 322/91, de 26/8 é inconstitucional, já que este diploma, no que contende com as finanças locais é

inconstitucional, por não estar o Governo provido com a necessária credencial da Assembleia da República para legislar no sentido de isentar a Santa Casa da Misericórdia de Lisboa da tarifa em causa.

O artigo 34.º do citado diploma estatui: “mantêm-se a favor da Misericórdia de Lisboa todas as isenções que lhe foram conferidas por lei”. Significa isto desde logo que o legislador ordinário entende que o referido Decreto-Lei n.º 40397 estava em vigor, no tocante à referida isenção, ao referir expressamente a palavra “*mantêm-se*”.

A alegada inconstitucionalidade desta norma, mesmo a verificar-se, não pode ter pois a virtualidade pretendida pelo recorrente.

Assim, e no tocante à citada isenção, a mesma encontra arrimo legal na já citada alínea a) do artigo 13.º do Decreto-Lei n.º 40397.

Não procede assim, no tocante a este ponto, a alegação do recorrente.

3.2. A tarifa de conservação de esgotos. Sua natureza.

Defende o recorrente que as tarifas são realidades distintas das taxas.

Que dizer?

Afigura-se-nos desde logo óbvio que a denominada “tarifa de conservação de esgotos” não é um imposto. Será uma taxa? Será uma tarifa? Ou a tarifa será uma taxa?

Vejam os.

Nesta denominada “tarifa” há uma utilização individualizada de bens públicos ou semi-públicos, característica da taxa, no seu carácter sinalagmático, não unilateral. E é realmente no carácter sinalagmático da taxa, por oposição ao carácter não sinalagmático do imposto, que Soares Martinez acentua para os distinguir (*Direito Fiscal*, 8ª Edição, pág. 37).

Há na verdade entre o contribuinte e a Câmara Municipal uma relação entre a importância paga e o serviço de saneamento prestado.

Como se escreveu no Acórdão deste STA de 1994 (rec. n.º 17.363), *in* Ap.-DR de 28/11/96, págs. 794 e ss., “a referida prestação, atinente à conservação da rede geral de esgotos, tem, assim, a natureza de uma taxa, por se tratar, como o próprio nome indica, de uma prestação pecuniária autoritariamente imposta sem carácter de sanção, pela Câmara Municipal, e a pagar a esta, com relação ao serviço recebido: a dita conservação, em benefício dos prédios respectivos e seus proprietários”.

Creemos assim que a quantia reclamada, impropriamente designada como tarifa, é uma verdadeira taxa. Veremos de seguida que a tarifa é apenas uma modalidade especial de taxa.

E é óbvio que a tratar-se de uma tarifa, estar-se-ia perante “uma prestação pecuniária paga pelo particular de prestação de serviços de natureza privada”, sendo um preço “predeterminado e expressado em tabelas ou pautas reportadas a índices valorimétricos das realidades”.

E é bom não esquecer o que se diz no Acórdão do Tribunal Constitucional de 7/4/88, in BMJ, n.º 376-179: *“a tarifa, se ao nível da lei ordinária, pode ter significação própria, não releva, porém, numa perspectiva constitucional, como categoria tributária autónoma. Nesta óptica, ela constitui apenas uma modalidade especial de taxa e nada mais”*.

Também a Procuradoria-Geral da República, sempre qualificou tal prestação como verdadeira taxa – cf. os Pareceres de 18/4/85 e de 11/3/88, in DR, II Série, de 2/10/85 e de 8/9/88.

Assentamos assim que a quantia exigida ao recorrido é uma taxa e não um imposto, com previsão na Lei das Finanças Locais e no Regulamento Geral das Canalizações de Esgotos da cidade de Lisboa. Concordando que a denominada tarifa é, ao cabo e ao resto uma taxa, sucedendo que a nível de lei ordinária, sendo embora uma taxa, tem aqui significação própria, sendo uma modalidade especial de taxa.

Reconhece-se pois que a tarifa tem uma explicitação individualizada, ao nível das Finanças Locais, como se vê do disposto no artigo 12.º da Lei n.º 1/79. Porém, a distinção, no caso é despicienda.

Escreveu-se, com efeito, no acórdão deste STA de 9/10/2002 (Rec. n.º 793/02):

“Independentemente da natureza jurídica da denominada tarifa de conservação de esgotos torna-se irrelevante ... determinar se estamos perante uma tarifa ou taxa pois que merecerá o mesmo tratamento jurídico quer se trate de uma ou outra realidade já que a mencionada isenção de impostos, contribuições taxais ou licenças do Estado ou corpos administrativos, seja de que natureza forem, sempre englobará ... a quantia liquidada ... ainda que a mesma fosse de qualificar como tarifa”.

A recorrida goza pois da isenção aqui em causa.

E não se vê como é que o artigo 9.º do Código Civil possa ser aqui trazido à colação, como o faz a recorrente, para daí extrair a conclusão de que *“a unidade do sistema jurídico e as circunstâncias em que aquele diploma foi elaborado e as condições específicas do tempo em que é aplicado, o que conduzem necessariamente à sua não aplicabilidade às tarifas de conservação de esgotos”*. Na verdade, o que importa saber é se há norma que consagre tal isenção. E já vimos que há.

4. Face ao exposto, acorda-se em negar provimento ao recurso.

Sem custas.

Lisboa, 6 de Outubro de 2004. – *Lúcio Barbosa* (relator) – *Fonseca Limão* – *Pimenta do Vale*

ANOTAÇÃO

Nuno de Oliveira Garcia

Advogado * / **

“Ao lembrar-me do futuro, às vezes, para sossego do meu anseio, vem-me um desejo quimérico de o fixar também, dantemão. Mas isso, claramente, é impossível... E sofro muito. E o meu sofrimento tarde a tarde se exacerba.”

MÁRIO DE SÁ CARNEIRO, O Fixador de Instantes, 1913.

1. INTRODUÇÃO

O Acórdão cuja anotação se segue tem duas particularidades. A primeira, o facto de se interrogar sobre a vigência de uma isenção subjectiva (ou pessoal) concedida na metade da pretérita década de 50 do século passado. A segunda, a questão de saber se a divisão binária tradicional entre imposto e taxa é hegemónica ao ponto de se tornar exclusiva, nomeadamente pela “apropriação” na figura da taxa de um vasto conjunto de outras figuras tributárias.

Neste arresto, a Santa Casa da Misericórdia de Lisboa alega encontrar-se isenta do pagamento da tarifa de conservação de esgotos, invocando para tal o artigo 13.º do Decreto-Lei n.º 40397. Em sede de recurso, a Misericórdia de Lisboa basta-se em apelar a tal preceito, invocando de forma sumária que este se encontra em vigor na ordem jurídica actual (argumento já aduzido, e com sucesso, em sede da prévia impugnação judicial da referida tarifa).

Como seria de esperar, o inverso é cogitado pelo Município “cobrador”, para quem tal isenção faz muito foi derogada (primeiro em 1976 pelo texto constitucional, três anos depois pela primeira Lei das Finanças Locais). O Município reclama adicionalmente que, mesmo que esteja em vigor a isenção de taxas, contribuições e licenças a favor da Misericórdia de Lisboa, tal isenção não abrange a (peculiar) figura da tarifa.

2. A ISENÇÃO

Em Novembro de 1955¹, por Decreto-Lei, o Ministério do Interior reformou as disposições por que se regulava a Misericórdia de Lisboa. Procedeu-se então a uma

* *Morais Leitão, Galvão Teles, Soares da Silva & Associados, Sociedade de Advogados.*

** A insistência do Autor em temas das taxas não lhe é *totalmente* “congénito”. Foi a Dr.ª Ana Paula Dourado, nas já distantes aulas práticas na Faculdade de Direito de Lisboa (UL), e mais recentemente o Dr. Sérgio

reorganização da Misericórdia de Lisboa com o propósito de valorizar a instituição² e de eliminar da sua estrutura órgãos que não funcionavam regularmente. No âmbito das novas disposições, reafirmou-se a autonomia administrativa e financeira da Misericórdia e conservou-se um vasto conjunto de isenções do foro tributário. Assim, de acordo com o artigo 13.º da “Organização da Misericórdia de Lisboa” manteve-se que: “*A Misericórdia de Lisboa goza da isenção de: a) Impostos, contribuições, taxas ou licenças do Estado ou dos corpos administrativos, sejam de que natureza forem; b) Emolumentos e selos...*”.

Apesar do STA não ter dedicado o seu precioso tempo à classificação da isenção (o que se percebe perante as alegações da recorrente), entendemos que em complemento à decisão a sua qualificação deve ser abordada. Assim, partindo do pressuposto que uma isenção é um benefício fiscal³, a isenção de 1955 a favor da Misericórdia de Lisboa é juridicamente qualificável como (i) subjectiva (ou pessoal) no sentido em que dá-se o afastamento total da tributação efectiva à Misericórdia em particular; (ii) permanente, posto que foi estabelecida para o futuro sem predeterminação da respectiva duração; (iii) total, pois ao invés de uma mera desagravação da obrigação tributária, estatui antes a sua extinção completa; e (iv) absoluta, ou não condicionada, por a sua eficácia não ter ficado dependente da verificação de qualquer pressuposto acessório.

3. A ISENÇÃO E A AUTONOMIA DO PODER LOCAL

3.1. Na Constituição

Afirma o Município recorrente que a isenção da Misericórdia de Lisboa foi derogada pela Constituição da República Portuguesa (CRP) ao consagrar o princípio da autonomia local. Pretende certamente o Município chamar à colação o direito das autarquias de gerirem as suas finanças próprias consagrado na versão original da CRP no artigo 240.º⁴.

Trata-se então de saber da aplicação do artigo 293.º da CRP [1976]⁵, segundo o qual o direito anterior à Constituição mantém-se (somente) em tudo o que não for contrário ao texto constitucional e aos seus princípios. O que está em causa é um juízo de conformidade

Vasques, os principais responsáveis pela evidente teimosia, razão pela qual não nos abtemos em deixar a ambos um grato reconhecimento.

¹ Quando do reconhecimento desta isenção, vigorava em Portugal, entre outras, a Contribuição Industrial e a Contribuição Predial, sendo estes à altura os impostos mais significativos para qualquer sociedade, tributando-se pela primeira o lucro obtido pelas sociedades, e pela segunda o rendimento colectável dos prédios.

² Para uma compreensão sobre o exercício da actividade assistencial da Misericórdia de Lisboa, atente-se para as suas funções de auxílio a pessoas necessitadas (eg., concessão de subsídios, fornecimento de refeições e de socorros médicos, pagamento de caixões e funerais), de assistência à maternidade, e de internamento de menores e de pessoas idosas (então apenas do sexo feminino).

³ V. artigo 2.º n.º 2 do Estatuto dos Benefícios Fiscais (EBF) segundo o qual, além das isenções, considera como benefícios fiscais, as reduções de taxa, as deduções à matéria colectável e à colecta, as amortizações e integrações aceleradas e outras medidas semelhantes.

⁴ Actual artigo 238.º da CRP (7.ª Revisão).

⁵ Actual artigo 290.º CRP (7.ª Revisão).

material do direito anterior – a isenção reconhecida em 1955 – com a Constituição actual⁶. A dificuldade fica assim relegada para o que a CRP teria pretendido com a consagração da autonomia local enquanto princípio fundamental, a par da descentralização democrática.

Ora, a distância dos anos que decorreram desde 1976, leva-nos a inferir que a afirmação do poder local no texto constitucional deveu-se em parte à negação do autoritarismo, ou seja a glorificação que “*a livre escolha e a independência dos titulares dos órgãos locais em relação aos órgãos centrais (...) é senda aberta para a liberdade e a democracia*”⁷. O que se bem compreende em reacção ao restritivo e centralizador Código Administrativo de 1940, regulador das autarquias locais e construído à imagem do regime, apertado nas atribuições e competências das autarquias e avarento no montante de recursos financeiros atribuídos.

Do mesmo modo, também na consagração constitucional do princípio da independência financeira das autarquias, encontramos valores como o da *solidariedade* – “a justa repartição dos recursos públicos” que se lê no artigo 240.º, n.º 2 CRP [1976] –, e da *correção de desigualdades*⁸ no cerne da emanação do poder local.

Nessa medida, não se vislumbram razões suficientes no sentido do princípio da autonomia do poder local ser entendido com extensão tal a “fazer cessar” as isenções subjectivas no que respeita a taxas cobradas pelos municípios. Na verdade, não nos parece que a norma constitucional que prevê a autonomia do poder local possua um conteúdo material suficiente para questionarmos se a norma de isenção de 1955 deve ou não sobrevigorar.

Aliás, a consideração política subjacente à atribuição da isenção de uma taxa ou tarifa de conservação de esgotos a favor de uma entidade de cariz assistencial não é alterada pelo facto de ter sido aprovada uma nova Constituição. Se dúvidas existiram em relação a certas normas anteriores à CRP de 1976, como as disposições discriminatórias de filhos ilegítimos ou as normas sobre administração de bens do casal⁹, elas não relevam para a situação de uma isenção de taxa ou tarifa de conservação de esgotos. É certo que uma isenção fiscal reflecte sempre uma valoração por parte do Estado da importância de determinada entidade na sociedade (e que, por isso, a isenção em causa foi atribuída de forma subjectiva e absoluta), mas não cremos a Constituição de 1976 tenha modificado o modo como o Estado *olha* e valora as instituições de fins assistenciais¹⁰. Muito menos encontramos uma contradição entre a tutela do interesse público extrafiscal¹¹ patente na isenção atribuída à Misericórdia com o escasso conteúdo material da norma constante no artigo 240.º CRP

⁶ Neste sentido, JORGE MIRANDA, *Manual de Direito Constitucional*, Tomo II, 1996, p. 280.

⁷ *Cfr. cit.* JORGE MIRANDA, *A Constituição de 1976*, Lisboa, 1978, p. 436.

⁸ *Cfr.* SOUSA FRANCO, *Direito Financeiro e Finanças Públicas*, Vol. II, Lisboa, p. 104.

⁹ *Cfr.* MIGUEL GALVÃO TELES, “Inconstitucionalidade Pretérita”, *Nos dez anos da Constituição*, INCM, 1986, p. 283.

¹⁰ Mesmo sabendo que a prática da Misericórdia de Lisboa se insere na fidelidade à tradição cristã, mais próxima do espírito da Constituição de 1933, e da máxima *Deus, Pátria, Família*, do que dos novos valores da Constituição de 1974.

¹¹ Tutela esta que supera os interesses da própria tributação, *cfr.* artigo 2.º n.º 1 do EBF.

[1976]. Em suma, pelo que se vem escrevendo, não encontramos razões que nos afastem do ponto em que começámos, que a isenção de taxas e tarifas a favor Misericórdia de Lisboa não está em desconformidade com a Constituição de 1976.

E é por causa destas considerações, e uma vez que não existe norma expressa de derrogação, caducidade ou revogação da isenção a favor da Misericórdia de Lisboa, que encontramos dificuldades em aceitar que o “pretexto constitucional” da autonomia do poder local contrarie o benefício em causa¹². Tanto mais que, questionados sobre se o *conteúdo essencial* dos poderes locais não sai fragilizado quando se reconhece isenções (do foro tributário) anteriormente atribuídas pelo Estado, contestamos com as persuasivas palavras de BATISTA MACHADO, também à época, nas quais: “*muito embora a autarquia territorial disponha de um poder de autodeterminação que não pode ser eliminado e todo, sob pena de se eliminar a própria autarquia, só a comunidade estatal é soberana*”¹³.

Importa ainda testar da existência de alguma circunstância que consubstancie uma simples e pura causa de extinção de tal isenção. São bem conhecidas as causas de extinção de benefícios fiscais, entre a mais comum (i) revogação expressa das normas que instituíram o benefício¹⁴, à (ii) inevitável supressão do tributo a que o desagravamento respeita, passando, entre outras, pelo (iii) transcurso dos prazos normativos previstos para a vigência das normas “beneficiantes” com a consequente caducidade das mesmas¹⁵.

Acontece que, com base nos elementos constantes no arresto em análise, não vislumbramos a ocorrência de nenhuma das mencionadas situações, razão reforçada para aderirmos sem reservas de nenhuma ordem à douta decisão do Supremo Tribunal¹⁶.

Finalmente, por algumas destas razões, ou por outras que não demonstrámos engenho para descortinar, o legislador na aprovação dos estatutos da Misericórdia de Lisboa em 1991, já enquanto pessoa colectiva de utilidade pública administrativa, viria a

¹² Neste sentido já decidiu o Tribunal Constitucional (TC) num processo em que era questionado se a autonomia das autarquias locais, nomeadamente na gestão das suas finanças locais, era contrariada pelo facto do legislador ordinário afectar certas receitas autárquicas a determinadas despesas. O TC viria a decidir no sentido de que tal afectação de receitas não era inconstitucional por não ofender “*o núcleo essencial da autonomia do poder local*” – Cfr. Acórdão TC 452/87, in Boletim do Ministério da Justiça, 372, p. 144.

¹³ Cfr. cit. *Participação e Descentralização*, Coimbra, 1978, p. 10.

¹⁴ Foi o que aconteceu em 1988 com o Decreto-Lei n.º 485/88, de 30 de Dezembro, que extinguiu dezenas de benefícios fiscais.

¹⁵ Cfr. NUNO SÁ GOMES, *Teoria Geral dos Benefícios Fiscais*, Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal, n.º 165, 1991, pp. 222 e 223.

¹⁶ Situação diversa ocorreria caso o tributo em questão tivesse sido suprimido e, eventualmente, “substituído” por um outro. De facto, após 1955 foram concluídas as reformas de 1958-65 e de 1988-89, sendo que a última reforma tributária aboliu, entre outros, a Contribuição Industrial e a Contribuição Predial. Ora, sendo uma das causas de extinção dos benefícios fiscais precisamente a supressão do tributo a que o benefício respeita (quer se trate de uma supressão por substituição por outro imposto ou de uma abolição total) com a abolição em 1989 dos referidos impostos sobre as pessoas colectivas, ficaram também suprimidos para o futuro os respectivos benefícios fiscais.

Interessantes também os vários acórdãos em torno da relação entre isenção de Contribuição Autárquica (CA) e a natureza das Caixas de Crédito Agrícola Mútuo. Deixando estas de gozar do estatuto de pessoas colectivas de utilidade pública (por lhes ter sido consentindo a prática de actos inerentes à actividade bancária), deixaram em consequência de poder beneficiar da isenção de CA referida no artigo 50º, n.º 1, alínea e) do EBF – entre outros arrestos, vide Ac. do STA de 15 de Maio de 1996 (Proc. n.º 20 288).

prescrever que se mantinham, a favor daquela entidade, todas as isenções conferidas por lei (*cf.* artigo 34.º do Decreto-Lei n.º 322/91, de 26 de Agosto). E, de forma pragmática e lúcida, foi nesta estatuição – sobretudo na fórmula utilizada pelo legislador (“*mantém-se*”) – que o Supremo Tribunal se refugiou para concluir que a alegação do Município recorrente não procedia.

3.2. Na Lei das Finanças Locais

Invoca adicionalmente o Município que a isenção em benefício da Misericórdia de Lisboa foi derogada pela Lei n.º 1/79, de 2 de Janeiro (Lei das Finanças Locais, adiante LFL). Porém, do vasto conjunto de legislação revogada¹⁷, a LFL [1979] nada revela sobre isenções anteriormente reconhecidas. Mesmo quando proíbe diversos subsídios e participações, a lei elege outros temas como os fundamentais, evitando a referência expressa à cessação de eventuais isenções. Aliás, são várias as disposições da LFL [1979] referentes a taxas (*eg.*, artigos 3.º, 4.º ou 13.º) sem nunca se discernir a mínima intenção do legislador em extinguir qualquer eventual isenção.

Também não vence a investida do Município ao alegar que a 2.ª LFL [1984]¹⁸ não incluiu intencionalmente a Misericórdia de Lisboa como entidade isenta de taxas e encargos, uma vez que seguindo tal ordem de razão, apenas o Estado e os seus institutos e organismos (posto que expressamente citados na lei) estariam isentos, desconsiderando as isenções subjectivas ou pessoais anteriormente atribuídas por lei a pessoas colectivas de direito privado e utilidade pública administrativa, interpretação que não pode deixar de merecer a nossa discordância.

É verdade que com a 3.ª LFL [1987]¹⁹, *vide* artigo 27.º n.º 2, passou a prever-se que o Estado e os seus institutos e organismos estariam isentos de taxas, mas não de tarifas. Situação que se explica pela natureza da tarifa enquanto figura próxima do preço. De facto, existindo um preço compensatório do custo de uma actividade cabe pagá-lo, seja Estado ou não²⁰.

Sucedo que, no momento da entrada em vigor da 3.ª LFL, a Misericórdia de Lisboa tinha não a natureza de instituto ou organismo do Estado, antes a de uma pessoa colectiva de direito privado e utilidade pública administrativa, pelo que não ficou abrangida pela revogação da isenção de tarifas. Ou seja, uma vez que apenas aos institutos e organismos do Estado foi expressamente revogado a isenção de tarifas, à Misericórdia de Lisboa,

¹⁷ Nomeadamente a quase totalidade da parte III “Das finanças locais”, do Código Administrativo.

¹⁸ *Cfr.* Decreto-Lei n.º 98/84, de 29 de Março.

¹⁹ *Cfr.* Lei n.º 1/87, de 6 de Janeiro.

²⁰ Também no direito brasileiro, no que respeita à figura da *taxa de polícia*, criticou-se as isenções recíprocas que gozavam as pessoas de direito público, vejamos: “*Taxas não se justificam, porque elas correspondem a serviços específicos que afinal cada pessoa de direito público deve pagar a outra; não é possível que o Estado passe telegramas sem pagar à União [Federal]*”, *cit.* ALIOMAR BALEIRO, *Imunidades e isenções tributárias*, *apud* ALBERTO XAVIER, “Taxas de Polícia e Entidades Públicas”, *Pareceres de Direito Tributário*, Ed. Saraiva, 1986, p. 212.

enquanto pessoa colectiva de direito privado no pleno gozo de uma isenção de cariz subjectiva, continuaria a não caber o pagamento de qualquer tarifa. Por isso, não aceitamos que o artigo 27.º, n.º 2 da 3.ª LFL tenha um campo de aplicação mais amplo do que a literalidade das suas palavras, não podendo dele extrair-se uma norma de sentido geral, pela qual nenhuma entidade se encontra isenta do pagamento de tarifas municipais²¹.

O que a LFL pretendeu, salvo melhor opinião, foi estabelecer que o próprio Estado (institutos e organismos incluídos) não está *à priori* isento de tarifas, mas tal não pode significar, a nosso ver, a negação daqueles casos em que o Estado reservou expressamente uma isenção a favor de entidades cuja importância social pretendeu destacar.

Por tudo isto, bem andou novamente o Supremo Tribunal no pronunciamento judicial que ora se anota.

4. TARIFA COMO TAXA

Como vimos no início desta anotação, o Município alega que, mesmo que esteja em vigor a isenção de taxas, contribuições e licenças a favor da Misericórdia de Lisboa, tal isenção não abrange a figura da tarifa.

Colocado perante o facto do texto da isenção em causa apenas se referir expressamente a taxas, e não a tarifas, o STA apressou-se a concluir, na senda de decisões anteriores, que a quantia solicitada era *“impropriamente designada como tarifa, [pois] é uma verdadeira taxa”* (cit. ponto 3.2. do Acórdão).

Ora, é este itinerário cognoscitivo e valorativo seguido pelo Supremo Tribunal, no sentido de equiparar a tarifa a taxa, que nos coloca uma breve dúvida. Na verdade, o STA resume-se a revisitar a querela imposto *versus* taxa que tanto já ocupou os Tribunais em Portugal. Referindo-se de forma concludente ao binómio imposto/taxa, indaga o Supremo Tribunal em que “divisão” se encaixa a tarifa de conservação de esgotos. E posto que são dezenas as decisões no sentido de esta tarifa ser, afinal, uma taxa, o STA não vacilou perante a evidência.

Acontece que, a maior parte das decisões no sentido da qualificação da tarifa de conservação de esgotos como uma taxa foram proferidas no âmbito do escrutínio da inconstitucionalidade (orgânica) dos regulamentos municipais que criaram tais tarifas. O problema, como é sabido, é antigo e diz respeito à diferença de regime juridico-constitucional formal consoante a figura tributária em causa²². Ou seja, quando questionados se uma tarifa de conservação de esgotos era ou não materialmente um

²¹ Cfr. Merece, deste modo, o nosso aplauso o Acórdão STA de 9 de Outubro de 2002 (n.º 793/02), Fonte DGSJ.

²² Assim, entre outros, EDUARDO PAZ FERREIRA, *Ainda a propósito da distinção entre impostos e taxas...*, in *Ciência e Técnica Fiscal*, n.º 380, 1995, p.61 e NUNO [DE OLIVEIRA] GARCIA, *Anotação aos Acórdãos n.º 20/2003 e 515/2003 do Tribunal Constitucional*, in *Ciência e Técnica Fiscal*, n.º 413, 2004, p. 453.

imposto, decidiram os tribunais enquadrá-la como uma taxa. Mas note-se: tal enquadramento foi quase sempre feito relegando a tarifa enquanto figura tributária autónoma. Efectivamente, conhecem-se poucos casos em que os Tribunais se tenham aventurado na procura da definição da tarifa. Ao invés, o que sempre importou para os Tribunais nacionais foi saber onde “colocar” a tarifa da conservação de esgotos na dicotomia taxa/imposto.

O arresto em causa não evita mesmo o que julgamos ter sido um lapso: o de citar o TC num Acórdão no qual se prescreve: “a tarifa, se ao nível da lei ordinária, pode ter significação própria, não releva, porém, numa perspectiva constitucional, como categoria tributária autónoma. Nesta óptica, ela constitui apenas uma modalidade especial de taxa e nada mais”. Julgamos, salvo o maior respeito, trata-se de um lapso pois ao STA não lhe era solicitado um juízo “numa perspectiva constitucional”, antes de lei ordinária. A questão, lembre-se, era a de saber qual a relevância de uma norma (ordinária) que isenta expressamente uma entidade de taxas e contribuições, mas não de tarifas.

Por isso, entendemos que se impõe proceder a uma melhor densificação da figura da tarifa, evitando a atracção de a remeter automaticamente para a figura da taxa. Bem sabemos que a actual Lei das Finanças Locais adoptou para a conservação e tratamento de esgotos a figura da taxa. E bem sabemos também que o STA, na esteira da doutrina²³, tem entendido que a tarifa não constitui um *tertium genus*²⁴ entre o imposto e a taxa, não tendo verdadeira autonomia conceptual. Mas acreditamos, novamente, que tais decisões se circunscrevem à discussão da inconstitucionalidade orgânica dos regulamentos que as criam²⁵.

N.O.G.

²³ Sobre a equivalência etimológica entre taxa e tarifa, veja-se ANÍBAL ALMEIDA, “Sobre a natureza jurídica das Taxas...”, *Estudos de Direito Tributário*, Coimbra, 1999, pp. 62 e 63.

²⁴ *Cfr.* A título de exemplo, veja-se o Acórdão STA de 22 de Maio de 2002 (n.º 26472).

²⁵ É curioso que em algumas jurisdições onde a figura da tarifa não foi pensada exclusivamente à luz da tradicional *summo divisio*, o seu conceito foi densificado de acordo com o modo como o serviço é prestado – pela própria Administração ou mediante concessão ou delegação – deixando a figura da tarifa para estes últimos casos. Sobre esta teorização da figura da tarifa veja-se o direito brasileiro, por exemplo em JOANA PAULA BATISTA. *Remuneração dos Serviços Públicos*. São Paulo, 2005, p.95. E de resto, no mesmo sentido já vem seguindo o Supremo Tribunal de Justiça do Brasil – *eg.*, Rec. n.º 525.500/AL, Segunda Turma, Relatora Ministra Eliana Calmon, (*in* DJ 1 n.º 88, de 10/5/2004, p. 235).