



Universidade do Porto

Faculdade de Direito

Ana Francisca Cunha de Lira Fernandes

DA TRIBUTAÇÃO DO PATRIMÓNIO: O IMI EM ESPECIAL -Pressupostos e Consequências Reais

Mestrado em Ciências Jurídico-Económicas

Trabalho realizado sob a orientação de

Professora Doutora Glória Teixeira

julho de 2012

Declaro que o trabalho apresentado neste documento é original.

A autora,

Ana Francisca Cunha de Lira Fernandes.

Título: Da Tributação do Património: O IMI em especial – Pressupostos e Consequências Reais.

Aluna: Ana Francisca Cunha de Lira Fernandes

Orientadora: Prof. Doutora Glória Teixeira

Ano Letivo: 2011/12

Agradecimentos

Não poderia terminar esta fase da minha vida sem agradecer a algumas pessoas sem as quais, o meu percurso não teria os mesmos contornos.

Em primeiro lugar, agradeço aos meus pais e irmão, pelo apoio dado dentro das nossas quatro paredes, sem o qual juntamente com a estabilidade necessária, não me permitiram concluir este ciclo.

Em segundo, às companheiras da minha segunda casa, e aos meus queridos amigos que não posso aqui enumerar, sob o risco de cair numa injustiça, dado que foram a segunda família que me acompanhou ao longo destes anos e me transmitiram sempre força, aguentando com paciência alturas porventura menos boas.

Agradeço ainda aos doutos docentes desta faculdade na qual me licenciiei, por elevarem o nome da mesma, nos prepararem para vida ativa com a maior qualidade e permitirem que após o término do curso, continuemos a nossa formação com igual nível.

E, por fim, um agradecimento especial à Professora Doutora Glória Teixeira pela disponibilidade dispensada e prestada nestes dois últimos anos, aconselhando e tornando o mestrado mais apazível.

Resumo:

O presente trabalho de pesquisa versa sobre a evolução da tributação do património, especialmente, na ótica do IMI, na perspetiva da sua criação e das condicionantes da sua implementação, nomeadamente fatores positivos e negativos, motivos para a sua manutenção e/ou alteração.

Desde abordagens relacionadas com a constitucionalidade ou a falta dela para alguns preceitos, críticas ao regime de tributação vigente - que se considera longe da perfeição - ao relacionamento com outras questões colocadas desde a época da Contribuição Autárquica.

Pretende-se estudar o antes e depois da introdução do Código do IMI, pressupostos subjacentes bem como as suas consequências.

Abstract:

The present research focuses on the evolution of taxation on capital, especially, from the viewpoint of the IMI, the perspective of its creation and the conditions of its implementation, including positive and negative factors, reasons for its maintenance and/or alteration.

Since approaches related to the constitutionality or lack thereof for some precepts, criticism of the current tax system – which is considered far from perfect – to the relationship with the other issues raised since the time of the Council Tax.

It is intended to study both before and after the introduction of the Code of IMI, motivations and consequences.

ÍNDICE

Algumas Abreviaturas Utilizadas.....	7
Introdução.....	9
1.Evolução Histórica do Sistema Fiscal Português	12
1.1-Evolução da Ideia de Imposto	12
1.2-Da tributação do Património	14
1.2.1 • A Contribuição Predial.....	15
1.2.2 • A Contribuição Autárquica	16
2. A Reforma de 2003, criação do IMI	18
2.1-Motivções da Reforma	21
2.2-Apreciação da Reforma.....	22
2.2.1 • Da Atualização do Valor Patrimonial Tributário	23
2.2.2 • Da Classificação dos Prédios Urbanos.....	24
2.2.3 • Da Ponderação do Fator Localização	25
2.2.4 • Dos Prédios Construídos por Empresas de Promoção Imobiliária para Venda	26
2.2.5 • Do IMI a Pagar pelos Proprietários de Prédios Arrendados	27
2.2.5.1 - Do Regime Transitório Aplicável pelo DL ° 287/2003 de 12/11	28
2.2.5.2 - Do Regime Transitório Aplicável com a alteração do art. 6° da Lei nº	
6/2006 de 27/02 ao DL 287/2003.....	29
2.2.5.3 - Do Regime Transitório Aplicável com a alteração da Lei nº 60-	
A/2011 de 30/11	31
2.2.6 • Da Atualização do Valor Fiscal em Resultado da sua Transação por venda ou Herança	
.....	33
3. Do IMI em Especial; Caraterização	34

4. Valor Patrimonial Tributário	37
4.1- Valor Patrimonial Tributário dos Prédios Rústicos	38
4.2- Valor Patrimonial Tributário dos Prédios Urbanos	39
4.3- Valor Patrimonial Tributário dos Terrenos para Construção	44
4.4- Valor Patrimonial Tributário dos Prédios da Espécie “Outros”	45
5. Apreciação da Constitucionalidade e Legalidade da Reforma da Tributação do Património	45
5.1- As Bases Constitucionais segundo o Prof. Doutor. Casalta Nabais	45
5.2- Apreciação da Constitucionalidade da Fórmula de Determinação do Valor Patrimonial dos Prédios Urbanos	49
5.3- Outras Considerações	50
6. Questões controversas	51
7. O Problema do Conceito Fiscal de Prédio	55
8. Análise do Acórdão de 25 de maio de 2011	58
9. A Dependência das Autarquias da Tributação do Património	62
10. Alterações em 2012	66
Conclusão	68
Bibliografia.....	73
Jurisprudência.....	76

Algumas abreviaturas utilizadas:

CA	Contribuição Autárquica
CCA	Código da Contribuição Autárquica
CC	Código Civil
CCP	Código da Contribuição Predial
CCPISIA	Código da Contribuição Predial e Imposto sobre a Indústria Agrícola
CIMI	Código do Imposto Municipal sobre Imóveis
CIMT	Código do Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis
CIRC	Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas
CIRS	Código de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares
CIS	Código de Imposto de Selo
CNAPU	Comissão Nacional de Avaliação de Prédios Urbanos
CP	Contribuição Predial
CRP	Constituição da República Portuguesa
CTF	Ciência Técnica e Fiscal
DL	Decreto-Lei
FCM	Fundo de Coesão Municipal
FEF	Fundo de Equilíbrio Financeiro
FGM	Fundo de Gestão Municipal
IMD	Imposto Municipal sobre Doações
IMI	Imposto Municipal sobre Imóveis
IMS	Imposto Municipal sobre Sucessões
IMV	Imposto Municipal sobre Veículos
IS	Imposto de Selo

IRC	Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas
IRS	Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares
IVA	Imposto sobre o Valor Acrescentado
NRAU	Novo Regime do Arrendamento Urbano
LFL	Lei das Finanças Locais
STA	Supremo Tribunal Administrativo
TAF	Tribunal Administrativo e Fiscal

INTRODUÇÃO

Dentro da panóplia de impostos existentes em Portugal, o Imposto Municipal sobre Imóveis (IMI), é muitas vezes desconsiderado sendo-lhe retirado protagonismo, no sentido em que aparentemente, o Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (IRS), o Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (IRC) e o Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA) são os grandes e principais atores do sistema fiscal português. Mas não nos deixemos levar pelas aparências, pois recuando aos primórdios da tributação – e ainda mesmo antes de Cristo – se encontram referências de impostos que incidiam sobre a superfície das terras e propriedades. Assim, este é um tributo que surge desde a formação da sociedade enquanto tal, fazendo parte do circuito natural do sistema tributário de qualquer civilização.

Não se retire a importância e força que um imposto sobre o património pode causar, ou não teria, por exemplo, a introdução de um imposto sobre o património – o denominado Poll Tax - nos finais dos anos 80, início dos anos 90, derrubado o governo de Margaret Thatcher, a também apelidada “Dama de Ferro”.¹

Ao longo deste trabalho de pesquisa, verificar-se-á que este tipo de tributação nem sempre foi consensual e, que foi sendo adaptado e reformulado consoante as necessidades de receita e lógica de tributação com a necessária ligação aos outros impostos não incidentes sobre o património, uma vez que a alteração numa área de tributação que não seja ao nível do mesmo, pode suscitar a necessidade de reformulação deste, de modo a poder formar um todo coerente e um sistema tributário que se complemente.

Até alcançar o formato atual, um caminho foi percorrido: desde a Contribuição Predial (CP), do seu código, e do Código da Contribuição Predial e Imposto sobre a Indústria Agrícola (CCPISIA), à Contribuição Autárquica (CA), seu Código e o suposto Código de Avaliações que nunca chegou a ver a luz do dia, à grande reforma de 2003 que introduziu o atual IMI e também a sua regulação.

¹ A introdução deste imposto com uma taxa fixa e a pagar por todos os que tivessem mais de 18 anos, independentemente dos seus rendimentos ou do valor das suas casas, gerou uma revolta entre os contribuintes, principalmente na classe trabalhadora e mais carenciada, originando greves gerais em Inglaterra. O imposto faria com que por exemplo um milionário a viver numa mansão, pagasse menos do que duas pessoas a viver num pequeno apartamento no município, tendo sido até desconsiderado enquanto imposto, mas apenas um valor a cobrar pelos municípios aos munícipes pelos serviços que lhes eram disponibilizados.

Abordar-se-ão as motivações que impulsionaram a reforma, necessária perante a injustiça do sistema até então vigente, desatualização e desorganização do mesmo, e a alteração foi de tal forma profunda que se entendeu substituir a CA pelo IMI, terminologicamente mais adequado à realidade em causa. Verificava-se a imprescindibilidade de uma mudança, de um sistema de avaliações objetivo e claro e com maior rapidez no procedimento de avaliação, partindo de dados objetivos que escapem à oscilação especulativa da conjuntura, de um regime de tributação adaptado à sociedade contemporânea baseado no princípio do benefício e da capacidade contributiva.

Refletir-se-á se existe ou não uma diferença de tratamento entre os prédios rústicos e urbanos, e dentro destes, entre os arrendados e não arrendados.

Identificar-se-á o que cabe dentro do conceito de prédio rústico, urbano e misto e necessariamente o que abrange o conceito de prédio, questão desde há muito colocada e que é um conceito jurídico controverso, sendo imprescindível a sua referência, apesar de ser um tema que mereceria ser abordado com maior exaustão. A alusão a este assunto era impreterível, ou não estaríamos no âmbito da tributação do patrimônio, em especial do imobiliário.

Desmontar-se-á a fórmula inovadora que surge com a reforma de 2003, presente no art. 38º do CIMI como método para determinação do valor patrimonial tributário, que é também um conceito introduzido com a reforma, inovador, uma vez que antes da sua existência e no âmbito do imposto sobre o patrimônio (antiga CA) na prática continuava a vigorar o antigo sistema da CP.

Com o IMI, introduzem-se regras de avaliação objetivas de modo a encontrar valores aproximados aos valores de mercado. No entanto, este método inovador de avaliação do valor patrimonial não foi introduzido de uma assentada, mas gradualmente, através de um regime transitório² que pode considerar-se como diferenciador entre os prédios já avaliados nos termos do Código do IMI (CIMI) e dos restantes aos quais ainda não tenha sido aplicada tal fórmula, sendo ainda referidas as sucessivas fases do regime transitório em si.

Será tomada em consideração a discussão acerca da constitucionalidade ou não, da reforma e da fórmula de determinação do valor patrimonial dos prédios urbanos em específico e ainda uma referência a algumas questões controversas na área do IMI.

² Presente no DL n° 287/2003 de 12/11.

Far-se-á a análise de uma questão pertinente e muitas vezes colocada pelos sujeitos passivos nos tribunais administrativos e fiscais, no sentido de saber se a informação prestada pela Administração Fiscal está ou não, de acordo com as exigências legais estabelecidas.

A cobrança deste imposto tem um destino a nível municipal, pelo que os municípios necessitam de tais valores para prosseguirem as suas funções, gerando uma dependência dos mesmos em torno de tais tributos utilizados para alcançar a sua principal função: servir os munícipes.

Por fim, referem-se quais as principais alterações que a Lei do Orçamento de Estado de 2012³ introduziu, agravando o coeficiente do fator localização e a taxa de IMI a aplicar sobre o valor patrimonial tributário.

Correndo o risco de cair num lugar-comum, no clima de crise no qual se vive e que se tornou mais proeminente em 2010/2011 e cujas dificuldades inerentes se vão agravar nos anos vindouros, a verdade é que o aumento da carga a suportar pelos contribuintes por um bem de primeira necessidade como é a habitação, necessita de ser repensado e ponderado, uma vez que na realidade, o que está a acontecer é que o cidadão comum não tem como fazer face a tal despesa que recai sobre um bem que à partida é seu, e que na sua formulação não tem de facto ligação direta com o princípio do benefício.

³ Referente à Lei n.º 64-B/2011 de 30 de dezembro.

1. Evolução do Sistema Fiscal Português

1.1 - Evolução da ideia de imposto

São várias as manifestações que o imposto tem adotado ao longo da história, sendo importante fazer referência, em termos muito concisos, a uma linha de evolução histórico-cultural da própria ideia de imposto, a qual retrocede aos mais virtuosos passados da história.

Portanto, recuando bastante, encontramos na Bíblia diversas referências ao imposto, quer no Antigo Testamento (entre 1445 e 405 a.C.), quer no Novo Testamento⁴ (45 e 90 d.C.) e a ideia de imposto presente no texto sagrado, vai na direção de um imposto proporcional à matéria coletável, com uma taxa de 10% denominado de Dízima.

A ideia de imposto já era conhecida das civilizações antigas (4000 a.C até 476 d.C.) e, mais tarde na Idade Média (476. a 1453 d.C.) o que é exigido pelos Senhores⁵ são importâncias de cunho privado, relacionadas com o direito de propriedade.

Já no séc. XIII, o imposto toma a forma de “ajuda” imprescindível para o respetivo beneficiário, dado o acréscimo das necessidades e do poder real, sendo necessário o consentimento dos representantes dos contribuintes, referindo-se como exemplo a Magna Carta em 1215, e, muito mais tarde, *Petition of Rights* em 1648 na Inglaterra.

Desta conceção passou-se para a ideia de solidariedade social, através da introdução dos ideais de cumprimento de dever, ideia do mínimo não tributável, à progressividade das taxas de impostos diretos e isenção dos bens de primeira necessidade nos impostos indiretos. Através desta nova conceção, o imposto passa a ter carácter político ao invés de financeiro.⁶

Assim, da dízima bíblica e dando um largo salto histórico, passa-se para a décima militar, como o primeiro imposto de um Estado Moderno, que incidia sobre a nobreza

⁴ No Novo Testamento encontra-se a referência ao imposto em quatro situações, ver NABAIS, José Casalta, *Direito Fiscal*, 5ª Edição, Almedina, 2009, pág. 480, nota de rodapé nº 2.

⁵ Em que se inclui o Rei como Senhor, como refere PIRES, Manuel e PIRES, Rita Calçada, *Direito Fiscal*, 4ª edição, Almedina, 2010, pág. 43.

⁶ Imposto como meio de realizar reformas sociais, em que de carácter financeiro passa a político, no qual a solidariedade visa obter a redistribuição dos rendimentos, e não apenas a justa repartição dos encargos públicos, isto é, uma “repartição igualitária do produto social”. Ver PIRES, Manuel e PIRES, Rita Calçada, *Direito Fiscal*, 4ª edição, Almedina, 2010, pág. 44.

e clero, para além do povo, sendo inovador para a época.⁷ Este imposto, era geral e anual sobre o rendimento, e que, apesar de extraordinariamente criado para fazer face à guerra, passou a partir de 1653/54, a ser um imposto ordinário enquanto fonte de receita necessária para o desenvolvimento e crescimento do país, tendo-se mantido por dois séculos. A partir de 1860 é que a décima veio a ser suprida pelas diversas décimas então criadas.

Avançando para o séc. XIII, com efeito, só a partir da reforma tributária de 1922⁸, é que se pode mencionar a existência de um Sistema Fiscal Português, dado que até essa altura, as normas reguladoras dos impostos encontravam-se dispersas e só com esta Lei se sistematizam juridicamente as normas reguladoras da incidência, liquidação e cobrança dos principais impostos exigidos aos cidadãos pelo Estado⁹. Contudo, foi a reforma tributária de 1929, materializada pelo Decreto nº 16 731 de 13 de abril de 1929, que instituiu as bases fundamentais e sobre as quais se fundamenta a transição para o atual sistema fiscal português¹⁰. Com este Decreto, foram abolidos o imposto sobre o valor das transações, as taxas anuais e complementares da contribuição industrial, o imposto sobre objetos artísticos, entre outros, tendo-se instituído por criação ou reforma os impostos sobre o rendimento e património tais como: a contribuição predial, a contribuição industrial, o imposto sobre aplicação de capitais, o imposto profissional, o imposto complementar, a sisa sobre a transmissão de imobiliários por título oneroso e o imposto sobre sucessões e doações.

Até à reforma iniciada em 1958, os impostos portugueses segundo objeto de incidência, dividiam-se em impostos sobre o rendimento (sobre o rendimento da propriedade rústica existia a contribuição predial rústica, sobre o rendimento da propriedade urbana a contribuição predial urbana, sobre o rendimento do trabalho o imposto profissional, sobre o rendimento da aplicação de capitais o imposto sobre aplicação de capitais e sobre o rendimento da atividade comercial ou industrial a contribuição industrial), sobre o património

⁷ Uma vez que para suportar o custo da organização de um exército da Restauração, as Cortes de 1641 votaram no sentido de uma contribuição geral, tendo sido depois criada pelo Alvará de 5 de setembro de 1641, para vigorar durante 3 anos, baseando-se “em as décimas de todas as fazendas não exceptuando género algum de pessoa, que deixasse de contribuir a dez por cento de qualquer fazenda de que fosse senhor”. As Cortes concordaram ainda que a décima miliar incidia sobre os rendimentos dos prédios, do capital e das atividades comerciais, industriais ou profissionais. Ver NABAIS, José Casalta, *Direito Fiscal*, 5ª Edição, Almedina, 2009, pág.482.

⁸ Levada a cabo pela Lei nº 1368, de 21 de setembro de 1922.

⁹ Que na altura eram seis: imposto sobre o valor das transações, contribuição industrial, contribuição predial, imposto sobre a aplicação de capitais, imposto pessoal de rendimento e contribuição de registo. Ver RODRIGUES, José Avelino, *O Sistema Fiscal Português*, Coleção Quid Juris, Porto, 1979.

¹⁰ Esta foi uma reforma protagonizada por Oliveira Salazar que, no seguimento da reforma de 1922, se modelou pela tributação real e progressiva do rendimento, pelo realismo e prudência através de uma tributação simples, normal e proporcional do rendimento, embora sem êxito. Ver NABAIS, José Casalta, *Direito Fiscal*, 5ª Edição, Almedina, 2009, pág.484, nota de rodapé nº 8.

(de entre os quais a sisa e o imposto sobre sucessões e doações) e sobre a despesa e consumo (imposto de selo, imposto sobre consumos supérfluos ou considerados de luxo ou sobre o valor das transações).

Já quanto à reforma tributária de 1958/66, esta foi preparada por uma comissão presidida pelo Prof. Teixeira Ribeiro¹¹, sendo constituída em 1957 por Pinto Barbosa como Ministro das Finanças. Por uma questão de síntese, apenas vão ser referidas alterações no que respeita à tributação do património e, na altura o sistema fiscal apenas conhecia dois impostos incidentes sobre o património aquando da sua transmissão: o imposto de sisa (recai sobre a transmissão onerosa de bens imóveis) e o imposto sobre sucessões e doações (que se aplica no caso de transmissão gratuita de bens móveis ou imóveis). Estes impostos mantiveram-se até à reforma de 2003/04¹², uma vez que a única mudança nesse período perceptível foi a transformação da CP em CA, sendo que o primeiro era um imposto sobre o rendimento predial e o segundo era um imposto sobre o património.

1.2 - Da Tributação do Património

Somente no que respeita aos Impostos sobre o Património, e fazendo uma sucessão no que respeita a este tipo de tributos em especial, o primeiro imposto predial português terá sido a *jugada*¹³, que incidia sobre a colheita produzida num terreno lavrado por uma junta de bois num dia. Foi-lhe dado também outras designações como *imposto de montado*, (que recaía sobre as rações e pastagens e era um imposto proporcional aos frutos colhidos nos reguengos quando não era paga a jugada) *as miúças e direituras*, (que recaíam sobre pomares, quintais e hortas), e outros impostos sobre o património como as *rações, porções, terrádigo, anúduva, etc.*¹⁴

Em 1641, passou a designar-se, como se referiu, *décima militar*, tendo sido criada pelas cortes enquanto imposto geral sobre a propriedade rústica para, como se referiu, fazer face a despesas da guerra da independência, tendo em 1646 sido fixada e cobrada uma

¹¹ Ver o próprio RIBEIRO, J. J. Teixeira, “Reforma dos anos sessenta”, em *A Reforma Fiscal*, Coimbra, 1989, pág. 9 e ss.

¹² Aprovada pelo DL n.º 287/2003 de 12 de novembro.

¹³ Ver em NASCIMENTO, Esmeralda e TRABULO, Márcia, *IMI, Imposto Municipal Sobre Imóveis, Notas Práticas*, Almedina, 2004.

¹⁴ Ver GOMES, Nuno Sá, *Tributação do Património, Lições Proferidas no 1.º Curso de Pós- Graduação em Direito Fiscal na Faculdade de Direito da Universidade do Porto*, Almedina, 2005.

taxa de 10% de todos os rendimentos, capitais, rendas, ordenados e salários¹⁵, incidindo sobre as rendas de fazendas e moradias por alvarás em 1654 e 1782. A sua denominação enquanto décima persistiu até 1852, dado que nesse ano foi criada a contribuição predial.¹⁶

1.2.1 • A Contribuição Predial

Com as reformas de 1899 e 1911, a contribuição predial passa a recair sobre o rendimento dos prédios adotando características de imposto sobre o rendimento de prédios rústicos.

Em rigor, no entanto, apenas por Decreto de 31/12/1912, se consegue substituir as décimas, e em 1913, dá-se a aprovação do Código da Contribuição Predial (CCP). Este, tributava os rendimentos dos prédios e no que tocava aos prédios rústicos, tributava a renda da terra dos mesmos e o lucro da exploração deles. Este diploma foi sendo sucessivamente alterado, vigorando até à entrada em vigor do Código da Contribuição Predial e do Imposto sobre a Indústria Agrícola (CCPISIA)¹⁷, que regula a contribuição predial urbana e rústica e ainda o imposto sobre a indústria agrícola.

Este código adotou a conceção da tributação de um rendimento presumido para os prédios urbanos arrendados. Como foi referido, o CCP de 1913 já tributava a renda da terra dos prédios rústicos e o lucro do cultivador dos mesmos, ambos englobados como rendimento rústico presumido e levado às matrizes rústicas enquanto tal. Já com o CCPISIA de 1963, a tributação da renda da terra é separada da do lucro do cultivador dado que são rendimentos diferentes requerendo um tratamento próprio.¹⁸

Quanto ao imposto sobre a indústria agrícola, praticamente ficou sustado desde a sua criação, até um pequeno período antes da entrada em vigor da Contribuição Autárquica em 1988.

¹⁵ E pela primeira vez se estabeleceu que a décima seria proporcional, respeitando as capacidades contributivas dos contribuintes. No entanto, este não foi um imposto de taxa fixa, dado que em 1646 chegou a ser de 30%, tendo tido inclusive a taxa de 4,5%, sendo definitivamente fixado em 10% em 1762.

¹⁶ Tendo-se no entanto, mantido a expressão havendo ainda povoações que se referem ao pagamento da décima. Ver em NASCIMENTO, Esmeralda e TRABULO, Márcia, *IMI, Imposto Municipal Sobre Imóveis, Notas Práticas*, Almedina, 2004.

¹⁷ Aprovado por DL n° 45 105 de 1/07/1963.

¹⁸ A renda enquanto parcela de produto atribuído ao capital fundiário sofrendo alterações morosas e o lucro diz respeito ao capital da exploração alterando-se de ano a ano.

1.2.2 • A Contribuição Autárquica

De facto, sentiu-se necessidade de criação da CA¹⁹, dado que, mais uma vez, a décima militar e as contribuições prediais nas várias expressões que foram adquirindo, constituíam um imposto sobre o rendimento. Todavia, a CA criada com a reforma de 1988/89 pelo DI n.º 442-C/88, de 30 de novembro, consiste num imposto sobre o património.

Assim, salienta-se o seu carácter patrimonial ao contrário da anterior CP que veio substituir, passando desta forma a serem tributados não os rendimentos prediais, mas o próprio valor dos prédios (o seu valor patrimonial²⁰). Para além disto, a anterior CP para além de ser um imposto sobre o rendimento, era também um Imposto Municipal, e, a Comissão da Reforma Fiscal do Rendimento²¹, considerou que para efeitos de englobamento de IRS e IRC apenas se considerariam os rendimentos efetivos.²² E tal opção (de não tributar em IRS e IRC os rendimentos imputados ao uso dos prédios pelos proprietários) por parte da Comissão foi tomada indo contra o princípio estruturante da Reforma que era o princípio da tributação do

¹⁹ Isto, em resultado das opções tomadas pela Reforma Fiscal sobre o rendimento, tornando-se necessária a criação da CA como se verá ao longo deste subtítulo 1.2.2., em resultado da extinção dos impostos locais da contribuição predial rústica e urbana, cujos rendimentos passaram a ser englobados em sede de IRS e IRC. É que, da reforma da tributação do rendimento resultou a criação de dois impostos globais sobre o rendimento dos contribuintes singulares (IRS) e coletivos (IRC), sendo extintos os anteriores impostos cedulares sobre o rendimento e o imposto complementar. No entanto, não foram apenas os impostos sobre o rendimento que foram reformulados, sendo que no âmbito do património, foi nesta altura que foi criada a CA. Cfr GOMES, Nuno Sá, *Considerações em Torno da Contribuição Autárquica*, in CTF, n.º 365 (janeiro/março 1992), Pág. 13 e ss.

²⁰ Corresponde ao conjunto do investimento realizado na aquisição e construção do prédio em causa. In *Relatório do Grupo para o Estudo da Política Fiscal - Competitividade, Eficiência, e Justiça do Sistema Fiscal*, do Ministério das Finanças e da Administração Pública, outubro de 2009, pág. 344.

²¹ Em meados dos anos 80 foi criada uma Comissão de Reforma Fiscal dirigida pelo Prof. Paulo Pitta e Cunha que produziu os projetos dos novos impostos sobre o rendimento e a CA.

²² Ao contrário do que sucedia no anterior Código da CP de 1963, em que nos termos do seu artigo 3.º referia-se que: “Considera-se rendimento dos prédios urbanos, quando arrendados, o valor da respectiva renda expresso em moeda corrente; e, quando o não estejam, a equivalente utilidade que deles obtiver, ou tenha possibilidade de obter, quem possa usar ou fruir os mesmos prédios. § 1.º Sobre aquela utilidade, porém, não incide contribuição predial quando os prédios se encontrem adstritos, por quem os use ou frua sem pagamento de renda, ao exercício de actividades sujeitas a contribuição industrial, embora dela isentas. § 2.º Para os efeitos fiscais previstos neste código, os prédios urbanos ter-se-ão por não arrendados no caso do artigo 114.º.” Assim, submetiam-se a tributação os rendimentos relativos ao uso dos prédios pelos respetivos titulares (rendimentos de prédios urbanos, rústicos e mistos) mesmo que não arrendados, utilizados pelos proprietários, isto com a CP. Daqui resulta que com a extinção da CP, criação da CA e a nova consideração dos rendimentos efetivos, que os prédios não arrendados ficavam sem tributação, verificando-se a necessidade de criação de um novo imposto sobre o valor patrimonial dos prédios não arrendados. Cfr GOMES, Nuno Sá, *Considerações em Torno da Contribuição Autárquica*, in CTF, n.º 365 (janeiro/março 1992).

Assim, submetiam-se a tributação os rendimentos imputados ao uso dos prédios pelos titulares, correspondentes aos rendimentos de prédios rústicos, urbanos e mistos não arrendados e usados pelos proprietários que deixaram de ser englobados nos impostos estaduais sobre o rendimento.

acréscimo patrimonial líquido, dado que os rendimentos relativos ao uso dos próprios bens imóveis pelos seus proprietários, são acréscimos patrimoniais.²³

Como tal, perante a não tributação dos rendimentos imputados, perder-se-iam as receitas em sede de IRS e IRC, que não entrariam nos cofres do Estado dado tratar-se de impostos estaduais, e as receitas até ali cobradas sobre rendimentos prediais (da CP), enquanto impostos municipais, deixaria também de ser conseguida pelos municípios. Perante tal panorama, a Comissão decidiu criar a nova CA, que impende sobre o valor patrimonial dos prédios urbanos, rústicos e mistos, quer arrendados, quer não arrendados, sendo que na primeira hipótese (prédios arrendados) podia deduzir-se a coleta do novo imposto à coleta dos impostos sobre o rendimento respetivos. A CA teria a natureza de um imposto sobre o capital para ser pago pelos rendimentos do contribuinte, segundo pretensão da própria Comissão.²⁴

Em conclusão, a CA surgiu para contrabalançar a perda de receitas fiscais no âmbito das autarquias locais, no entanto, como opção para impedir tal acontecimento, poder-se-ia manter a tributação em sede de IRS e IRC a nível estadual dos rendimentos imputados aos prédios, impedindo a discriminação dos prédios arrendados e estando conforme o princípio estrutural da tributação do rendimento acréscimo.²⁵ Porém, a verdade é que a Comissão votou maioritariamente na introdução da CA²⁶ enquanto imposto sobre o património predial, urbano e rústico.

A Reforma Fiscal de 1989, apesar de “marcar uma viragem histórica na evolução da fiscalidade portuguesa em geral e da tributação do rendimento em particular”, foi introduzida num contexto de incertezas “quer quanto aos regimes de transição, quer quanto ao conteúdo

²³ Que Nuno Sá Gomes e Prof. Teixeira Ribeiro não concordaram e como tiveram oportunidade de defender na referida Comissão. Cfr RIBEIRO, J. J. Teixeira, *A Reforma Fiscal*, Coimbra Editora, 1989, pág. 216 e 217 e GOMES, Nuno Sá, *ob. cit.*, in CTF, nº 365 (janeiro/março 1992), pág. 21.

²⁴ Opção que foi criticada pelo próprio Presidente da Comissão da Reforma Fiscal, Prof. Dr. Paulo Pitta e Cunha, Nuno Sá Gomes e Luís Manuel Teles de Menezes Leitão. Cfr CUNHA, Paulo Pitta e, *A Fiscalidade dos Anos 90 (Estudos e Pareceres)*, Coimbra, Almedina, 1996; GOMES, Nuno Sá, *ob. cit.*, in CTF, nº 365 (janeiro/março 1992); LEITÃO, Luís Manuel Teles de Menezes, *A Contribuição no quadro da tributação do património*, in Fisco, nº 97/98, setembro de 2001, Ano XII pág. 15 e ss.

²⁵ Princípio que se pode encontrar em CUNHA, Paulo Pitta e, *ob. cit.*, pág. 20.

²⁶ E que trouxe no entanto inovações, através do Código da CA, (aprovado pelo DL nº 442-C/88, de 30 de novembro), como a instituição de taxas dando-se a possibilidade de os municípios fixarem a taxa a aplicar no que respeita aos prédios urbanos dentro dos parâmetros da lei, indo de encontro com o reforço da responsabilidade autárquica e que era fundamento deste imposto. No entanto, embora a publicação do Código das Avaliações fosse para publicação breve, foi estabelecido um regime transitório através da capitalização dos rendimentos presentes nas matrizes, atualizando automaticamente esses valores sobre os quais passaria a incidir a CA. Para além desta situação de transição, o art. 8º do Diploma Preambular refere que “nº 1: Enquanto não entrar em vigor o Código das Avaliações, os prédios continuarão a ser avaliados segundo as correspondentes regras do Código da Contribuição Predial e do Imposto sobre a Indústria Agrícola,...”. Cfr. NASCIMENTO, Esmeralda e TRABULO, Márcia, *ob. cit.*, pág. 12 e 13.

de aspectos básicos integrantes do novo quadro fiscal, ainda desconhecidos²⁷ e que, na opinião de Luís Menezes Leitão, a CA “parece ter sido um dos erros cometidos pela Reforma Fiscal de 1989”.²⁸

Resumindo, o legislador perante a criação do imposto sobre o rendimento e da simultânea necessidade de manter a receita da CP para os Municípios, substituiu-a pela CA e desconectou-a do rendimento para tomar como base o tal valor patrimonial tributário dependente de avaliação casuística feita com base num código de avaliações que nunca entrou em vigor, sendo que na prática continuou a vigorar o sistema de cobrança da CP alterando-se a semântica na denominação do imposto, ocorrendo o problema referido, em que uma parte dos proprietários²⁹ - que tinham prédios arrendados, realizando assim receita efetiva - ficavam sujeitos a CA, enquanto que outra parte dos proprietários - utilizadores diretos dos seus prédios e não realizando assim receita - não eram tributados em sede de tal imposto. Por forma a assegurar a obtenção de receita necessária, a base de incidência do imposto deixa de ser o rendimento, para passar a ser o valor patrimonial tributário, dando origem a tributação em sede de imposto sobre o rendimento e CA para os proprietários de prédios arrendados, podendo a CA ser deduzida à coleta em sede de imposto sobre o rendimento. Quanto aos proprietários de prédios não arrendados, ficam apenas sujeitos a CA.

2. A Reforma de 2003, criação do IMI

O atual sistema fiscal é o resultado da realização do programa de reforma fiscal constante no art. 104º (“Impostos”) da Constituição da República Portuguesa (CRP) que foi aplicado faseadamente e em que as etapas foram as seguintes: em 1985/86 com a introdução do IVA (reforma da tributação do consumo), em 1988/89 com a criação do IRS e IRC (reforma da tributação do rendimento), e a reforma da tributação do património em 2003/04 com a criação do IMI, do IMT e IS (sobre as transmissões gratuitas).

²⁷ CUNHA, Paulo Pitta e, *ob. cit.*, pág.19.

²⁸ LEITÃO, Luís Manuel Teles de Menezes, *ob. cit.*, pág. 15.

²⁹ Dado que, mais uma vez, se passam a tributar os rendimentos efetivos e não os imputados.

Assim, a CA ambicionava ser um imposto com base no princípio do benefício³⁰ e assentava na capacidade contributiva.³¹ Note-se que o princípio do benefício pode ser invocado como fundamento da tributação estática do IMI e (ex) CA, apenas se for possível numerar e demonstrar a existência desses benefícios, assim como o seu relacionamento com o montante de coleta, de acordo com os princípios da equidade e proporcionalidade. Dado que são os Municípios e o Estado a facultar e gerir os serviços urbanos, as redes de infraestruturas, seja de modo gratuito ou a preços tabelados e se atinge um ordenamento social e territorial em que se respeita os direitos da propriedade privada, faz todo o sentido a existência de um imposto assente no princípio do benefício. Porém, grande parte das vezes, parte das redes de infraestruturas urbanas acabam por ser concessionadas a particulares e com a natural consequência de os preços alcançarem valores diferentes, com maiores margens de lucro. A propriedade imobiliária, sendo dependente dos serviços prestados por estas redes, acaba por ter que lidar com os monopólios naturais detidos por estas entidades. Daí que este assunto necessite de ponderação política, económica e jurídica, não podendo deixar de ser refletida quando se invocam os benefícios que é ao setor público que compete assegurar. A funcionalidade desta distribuição de competências e do sistema de exploração das redes públicas e a concessão de direitos como os usos do solo, construção e utilização, têm que ser tomadas em consideração na estrutura e formação de um imposto sobre o património mobiliário. Porém, dentro das redes de infraestruturas, há que diferenciar as que são criadas num espaço urbano ou rústico, como por exemplo o facto de os encargos públicos em meios rústicos fazerem parte do orçamento como um custo quase a fundo perdido, ao contrário dos investimentos em meios urbanos que podem obter um retorno positivo. A ligação da propriedade imobiliária aos instrumentos de planeamento territorial e dependência dos serviços técnico-administrativos, tem vindo a alterar as prerrogativas da propriedade, em que o *fruenti, utendi et abutendi* da propriedade absoluta do Direito Romano já não se coloca plenamente nestes termos. Daí que atualmente, seja necessária regulação jurídica que impeça

³⁰ Isto é, tendo em conta os benefícios auferidos e derivados de serviços públicos gratuitos ou abaixo do preço de mercado prestados principalmente pelos municípios. Cfr *Relatório do Grupo para o Estudo da Política Fiscal - Competitividade, Eficiência, e Justiça do Sistema Fiscal*, do Ministério das Finanças e da Administração Pública, outubro de 2009, pág 338 e ss.

Nuno Sá Gomes e José Casalta Nabais consideram inconstitucional a invocação do princípio do benefício, ao invés do da capacidade contributiva, como alicerce da tributação da CA e atual IMI. No entanto o Trib. Constitucional ainda não se pronunciou sobre este assunto, que é no mínimo discutível. Cfr *Relatório do Grupo para o Estudo da Política Fiscal - Competitividade, Eficiência, e Justiça do Sistema Fiscal*, do Ministério das Finanças e da Administração Pública, outubro de 2009, pág. 30, nota 9.

³¹ Para maiores desenvolvimentos sobre princípio da capacidade contributiva e princípio do benefício ver GOMES, Nuno Sá, *ob. cit.*, in CTF, nº 365 (janeiro/março 1992), ponto C) pág. 26 e ss.

abusos por parte dos proprietários, impedindo o desrespeito das boas relações de vizinhança e do interesse público, principalmente no que respeita ao equilíbrio de fatores de poluição e ao mesmo tempo essas prerrogativas são cada vez mais dependentes de um conjunto de poderes discricionários de natureza técnica, política e administrativa, que podem jogar com interesses fundamentais do direito da propriedade à margem da transparência. Pode ser surpreendente o número de leis que são produzidas sobre o território, sendo sobretudo restritivas quanto aos usos e utilizações, e direitos de construção, sendo menos comuns os diplomas que se reafirmem pela positiva com propostas e soluções que incentivem um desenvolvimento territorial claro e desejado comprometendo-se com ações construtivas.

No entanto, na prática, a CA afastou-se do princípio do benefício, uma vez que o cálculo do tributo se baseava numa noção, a de valor patrimonial tributário, que se obteria através de uma avaliação a realizar com base no Código de Avaliações que nunca chegou a entrar em vigor, conduzindo a um tratamento desigual de situações tributárias objetivamente idênticas.³² Ao lado da CA, mantinha-se um imposto sobre as transmissões do imobiliário, a antiga Sisa.

Por isso, no ano de 2003 e em substituição da CA, foi criado o IMI, que incide sobre o valor patrimonial tributário dos prédios rústicos e urbanos situados em território nacional e de âmbito municipal. Uma das alterações mais significativas passou pela introdução de regras de avaliação objetivas por forma a encontrar valores de avaliação aproximados aos valores médios de mercado de cada imóvel avaliado aplicando-se a partir da entrada em vigor do CIMI, ao passo que os restantes imóveis, seriam questão de uma atualização faseada, tendo a avaliação que terminar num prazo de dez anos a partir de 2003, constituindo assim, a grande inovação do IMI que, como referiu Casalta Nabais, quanto ao resto mais não passou de um novo nome para a antiga CA.³³ Do mesmo modo que o IMT também se trata de uma nova designação para a velha Sisa, o IS, será uma versão limitada e proporcional do anterior imposto sobre as sucessões e doações.³⁴

³² Somado ao facto de a falta de atualização dos valores patrimoniais presentes nas matrizes, levar a que a carga fiscal fosse mais pesada para os proprietários de imóveis mais recentes, recaindo num “paraíso fiscal” no que respeita aos prédios mais antigos.

³³ NABAIS, José Casalta, *Direito Fiscal*, 5ª Edição, Coimbra, pág. 496.

³⁴ Dado que não abrange as transmissões gratuitas a favor de pessoas coletivas nem as transmissões gratuitas a favor de herdeiros legitimários, estando sujeito a uma taxa proporcional de 10% (verba 1.2 da Tabela Geral do Imposto do Selo). Ver em NABAIS; José Casalta, *ob. cit.*, pág. 496.

Reduzindo-se assim a reforma a uma reforma do sistema de avaliação da propriedade, em especial da urbana, através da criação de um quadro de avaliações legal fundado em fatores objetivos, sem lugar para a subjetividade do avaliador.³⁵

2.1-Motivações da Reforma

O sector da tributação do imobiliário estava enfermo de injustiças fiscais em parte derivadas do modo de avaliação predial. De modo que, tentou-se estabelecer um sistema que certificasse uma neutralidade fiscal com a manutenção das receitas fiscais, sem contudo ambicionar um aumento da receita destes impostos de forma a reduzir as injustiças fiscais, também perseguido através da criação do novo sistema de avaliação predial³⁶ objetivo.

Para além disto, as taxas aplicáveis foram significativamente reduzidas em sentido inverso da atualização dos valores patrimoniais [cfr. art. 112º do CIMI e art. 25º (“Regime de Salvaguarda”) do DL nº 287/2003 de 12/11].

Tinha-se também como objetivo o reforço do poder tributário das autarquias através da fixação das taxas pelas Assembleias Municipais sob proposta das Câmaras Municipais (art. 112º do CIMI) dando-se a possibilidade de fixação de taxas diferentes para freguesias ou partes de freguesias diferentes.

Outra finalidade traduz-se na luta contra a fraude e evasão fiscal, através do novo regime de avaliação predial e determinação da matéria coletável, através da obrigação estabelecida de juntar às escrituras públicas de transmissão de bens imóveis os contratos-promessa correspondentes, através do alargamento de presunções de transmissão onerosa para efeitos de IMI, etc.

Entre as principais medidas contam-se a eliminação dos anteriores impostos sobre o património (CA, Sisa e imposto sobre sucessões e doações), a criação dos novos impostos sobre o património (IMI, IMT e IS sobre transmissões gratuitas de bens), a tributação das transmissões gratuitas de bens móveis e imóveis em IS das pessoas singulares tributando a herança representada pelo cabeça de casal com isenção dos herdeiros legitimários e das pessoas coletivas e abolindo o imposto sucessório por avença, e, por fim, novos métodos de

³⁵ Cfr NABAIS; José Casalta, *ob. cit.*, pág. 496.

³⁶ Ver art. 25º do DL nº 287/2003 de 12/11, assegurando um faseamento na sua efetivação, de modo a aproximar os valores dos prédios antigos aos valores de mercado e prudência tributária na avaliação dos prédios novos, distinguindo prédios arrendados de não arrendados (Cfr regime transitório do DL nº 287/2003 de 12/11, arts. 17º e ss).

avaliação e atualização dos valores patrimoniais objetivos, através da fórmula de apuramento do valor patrimonial tributário consagrada nos arts. 38º a 44º do CIMI.³⁷

Portanto, equidade³⁸, gradualismo, luta contra a fraude e evasão fiscal, descentralização³⁹ e exequibilidade⁴⁰ são também princípios que fundamentaram a reforma da tributação do património.⁴¹

2.2 – Apreciação da Reforma

Com os novos códigos do IMI e IMT pretendia-se alcançar os objetivos de equidade e neutralidade dado que o sistema da CA então vigente era injusto, desorganizado, desatualizado no que diz respeito às matrizes prediais, faltava um código de avaliações objetivo e coerente, carecia também de uma base cadastral completa e de um conceito exato de valor fiscal dos prédios. O próprio preâmbulo do CIMI refere que o sistema de avaliações estava desatualizado, não se enquadrando à sociedade existente, dado que o regime assentava numa sociedade à luz da economia rural e onde a riqueza imobiliária era constituída principalmente pela propriedade rústica, sendo que o regime de avaliação da propriedade urbana encontrava-se desajustado relativamente à realidade, não tendo em consideração a valorização dos imóveis, dos prédios urbanos comerciais e habitacionais e ainda de terrenos para construção devido ao desenvolvimento do país, traduzindo ao invés um sistema fiscal envelhecido, conduzindo a uma sobre-tributação dos prédios novos (escriturados pelo seu valor venal⁴²), em paralelo com uma sub-tributação dos prédios antigos e dos novos escriturados por valores menores ao valor venal.⁴³

Assim, dentro desta apreciação, irá tocar-se em alguns pontos distintos, não diretamente relacionados, mas que são da maior relevância e que cumpre aqui mencionar.

³⁷ Para mais desenvolvimentos ver no presente trabalho, título 4, pág. 37.

³⁸ Através da distribuição da carga fiscal pelos contribuintes de forma equilibrada, aliviando proprietários de prédios mais recentes e conseqüentemente mais tributados e corrigindo os valores dos prédios mais antigos.

³⁹ Reforçando o papel dos municípios na avaliação e decisão no que respeita à atribuição de benefícios fiscais, uma vez que estamos perante impostos municipais.

⁴⁰ Através de soluções realistas, concretizáveis independentemente da total avaliação dos prédios existentes.

⁴¹ Ver NASCIMENTO, Esmeralda e TRABULO, Márcia, *ob. cit.* Pág. 14.

⁴² Valor por que é vendido um bem em moeda expressa.

⁴³ Para evitar o pagamento de Sisa taxada por valores elevadíssimos. Ver *Relatório do Grupo para o Estudo da Política Fiscal - Competitividade, Eficiência, e Justiça do Sistema Fiscal*, do Ministério das Finanças e da Administração Pública, outubro de 2009, pág. 379.

2.2.1 • Da Atualização do Valor Patrimonial Tributário

Em primeiro lugar, no que diz respeito ao “valor patrimonial tributário”, podemos verificar uma contradição, uma vez que no DL nº 287/2003 de 12/11, art. 16º, nº1 diz que “o valor patrimonial tributário dos prédios urbanos (...) é actualizado com base em coeficientes (...) pela variação temporal dos preços no mercado imobiliário nas diferentes zonas do País.”, isto porque uma das inovações relativamente à antiga CA, consistia numa referência não ao valor do rendimento, mas a um conceito indeterminado de valor patrimonial tributário. Porém no preâmbulo do CIMI, no que respeita aos prédios rústicos refere-se que “continua a considerar-se como base para a tributação o seu potencial rendimento produtivo”, demonstrando um tratamento desigual dos critérios de tributação entre os prédios rústicos e os urbanos.

Ainda uma das alterações, consistia numa avaliação objetiva dos prédios através do quadro legal de avaliações, mas no fator “localização”, podemos verificar que este pode ter um efeito multiplicador exagerado, e que é fixado por técnicos, o que vai contra aquilo que é referido no preâmbulo do CIMI quando refere que: “Com este Código opera-se uma profunda reforma do sistema de avaliação da propriedade, em especial da propriedade urbana. Pela primeira vez em Portugal, o sistema fiscal passa a ser dotado de um quadro legal de avaliações totalmente assente em fatores objectivos, de grande simplicidade e coerência interna, e sem espaço para a subjectividade e discricionariedade do avaliador.”

No que se refere ao princípio do benefício, o mesmo é evocado em vão, dado que não há qualquer cálculo que relacione este imposto com qualquer benefício efetivo ou esperado.

No art. 10º CIMI que tem como epígrafe “Data da conclusão dos prédios urbanos” procura-se uma referência para quando um prédio urbano está concluído, mas na sua al. a) diz-se que os prédios se presumem concluídos na data “Em que for concedida licença camarária (...)”, mas, o problema é que um prédio, pode ser objeto de três licenças camarárias: a de urbanização, de construção e de utilização. Este imposto devia incidir sobre os lotes para construção não dependendo da licença de urbanização, mas do momento da receção das infraestruturas por parte do município, dado que é a partir desse momento que o lote beneficia das redes de infraestruturas públicas urbanas necessárias para a conclusão e utilização do espaço a edificar. Quanto ao imóvel já edificado em si, o prédio urbano deve ser considerado concluído com a licença de utilização, que, como o nome refere, é a altura a partir da qual se pode usufruir do prédio.

Outro aspeto diz respeito à primeira avaliação que é realizada unilateralmente pelos peritos nomeados pela Administração Pública e que assume um caráter quase autoritário uma vez que a contestação acarreta um risco financeiro para o contribuinte que já parte em desvantagem para um processo de reavaliação. Uma solução seria à partida, certificar uma participação de instituição representativa dos contribuintes, por forma a permitir que a ponderação dos fatores a ter em conta para a determinação do valor fiscal seja feita com base no consenso e participação, impedindo o cometimento de erros grosseiros e conflitantes entre cidadão e Estado, de forma a dar voz aos contribuintes na defesa dos seus legítimos interesses.

2.2.2 • Da Classificação dos Prédios Urbanos

Em segundo lugar, no que respeita à classificação dos prédios urbanos, o CIMI, no seu art. 6º, “Espécies de prédios urbanos”, estabelece que estes podem ser: “a) habitacionais; b) comerciais, industriais ou para serviços; c) terrenos para construção; d) outros.”⁴⁴

O valor dos terrenos ou edifícios que tenham finalidades de comércio ou serviços, não pode ser o mesmo que os destinados à indústria e logística, e outro caso, o da hotelaria, mereceria tratamento em separado. Quanto aos equipamentos sociais privados como escolas, universidades, hospitais, etc, também merecem tratamento específico. Estas diferentes utilizações devem ser consideradas para diferenciar os tipos de prédios urbanos consoante o seu enquadramento na base económica. Assim, podemos dividir os prédios urbanos em:⁴⁵

a) Habitações unifamiliares, em que o valor de base territorial⁴⁶ é calculado em função da área do lote;

b) Habitações coletivas, em que o valor de base territorial é calculado em função da área de construção permitida para a fração em causa;⁴⁷

⁴⁴ Esta divisão acolhe o que é determinado no licenciamento da utilização que erradamente é considerada nas operações de avaliação como “afetação”.

⁴⁵ De acordo com *Relatório do Grupo para o Estudo da Política Fiscal - Competitividade, Eficiência, e Justiça do Sistema Fiscal*, do Ministério das Finanças e da Administração Pública, outubro de 2009, pág. 383.

⁴⁶ O valor de base territorial é determinado pela dimensão da parcela, pela sua localização e direitos de uso, de desenvolvimento, e de utilização que lhe estão juridicamente atribuídos e constituídos. Já o valor patrimonial distingue-se do anterior na medida em que corresponde ao conjunto de investimento realizado na aquisição e construção do prédio em causa. Definições presentes no *Relatório do Grupo para o Estudo da Política Fiscal - Competitividade, Eficiência, e Justiça do Sistema Fiscal*, do Ministério das Finanças e da Administração Pública, outubro de 2009, pág. 344.

⁴⁷ Deve-se considerar que a regulamentação do valor e do mercado do solo para habitação deve ser relacionada com o art. 65º da CRP, que no nº1 diz que “todos têm direito, para si e para a sua família, a uma habitação de dimensão adequada, em condições de higiene e conforto e que preserve a intimidade pessoal e a privacidade

c) Lojas de comércio e de serviços tais como escritórios, consultórios e ateliês. Deve ter-se em atenção que quando localizados em grandes superfícies, dado que as despesas fixas são agravadas relativamente aos espaços comuns comerciais. O regime tributário pode não ter em conta esta discrepância, mas ao mesmo tempo não deve agravar ainda mais o setor das grandes superfícies através do fator localização;⁴⁸

- d) Estabelecimentos hoteleiros;
- e) Aldeamentos turísticos;
- f) Equipamentos sociais;
- g) Armazéns e logística;
- h) Indústrias;
- i) Parques de estacionamento público explorados por privados.

O artigo 41º CIMI (“Coeficiente de afectação”) vai além do art. 6º do mesmo código, dando origem a distorções, dado que os coeficientes não estão em conformidade com a realidade económica.

2.2.3 • Da Ponderação do Fator Localização

Em terceiro lugar, um dos pontos a referir consiste na ponderação do fator localização em que, o preço do solo rústico (que pode ou não ter autorização de alteração para uso urbano) que não tem autorização para alteração para solo urbano, varia consoante a dimensão da parcela (dado que uma parcela mais pequena pode ter um valor superior por m² em comparação com uma parcela maior no mesmo local), dos artigos que tem (tendo em conta o facto de o prédio rústico poder ter algum artigo urbano anexo), e da localização relativa (dado que a oscilação do preço em função da localização tem gradientes e tem que se estabelecer uma divisão entre territórios com direitos de uso, construção e utilização diferentes, podendo haver diferenças no valor do solo consoante se trate apenas de espaço interior e espaço rústico exterior⁴⁹).

familiar.” e no nº3 diz-se que “o Estado adoptará uma política tendente a estabelecer um sistema de renda compatível com o rendimento familiar e de acesso à habitação própria”.

⁴⁸ Até porque o agravamento deste fator, deve-se ao investimento privado na estrutura integrada da mesma.

⁴⁹ Note-se que a localização influencia o preço do solo mas não o da construção, ou melhor, a construção em meios urbanos tende a ser mais económica do que a construção em lugares ermos que não dispõem de infraestruturas, equipamentos ou comércio habitual. Isto faz com que o fator localização seja separado do valor da construção, ligando-o apenas ao valor do solo e seus direitos de desenvolvimento.

Os técnicos que determinam os coeficientes de localização, consideram para tal determinação os valores venais de transações recentes nas proximidades. Porém, e principalmente com os prédios rústicos, há transações que são efetuadas por valores especulativos, de conveniência ou “de favor” e que podem nada ter a ver com os valores de mercado, sendo importante então distinguir entre valor de mercado e valor venal, distinção que apenas é subtil, mas relevante. O desejável era que as entidades competentes conseguissem distinguir estes comportamentos anormais de mercado, de forma a corrigi-los e não os utilizar de modo abusivo para agravar o valor fiscal de determinados terrenos através do fator localização.

2.2.4 • Dos Prédios Construídos por Empresas de Promoção Imobiliária para Venda

Em quarto lugar, convém mencionar o caso da tributação de prédios construídos por empresas de promoção imobiliária para venda. Este tipo de empresas beneficia de um deferimento do início da tributação de imposto consoante o objeto da empresa.

Portanto, de acordo com o CIMI, quando se trate de uma empresa que tenha por objeto a construção de edifícios para venda⁵⁰, o imposto é devido a partir do quarto ano, inclusive, em que um terreno para construção passe a figurar no inventário da empresa. A partir desse momento, pagam IMI.

Quando se trata de uma empresa que tem por objeto a venda de prédios, o IMI passa a ser devido a partir do terceiro ano, inclusive, em que um prédio passe a figurar no inventário da empresa que tenha por objeto a sua venda.⁵¹ O IMI passa assim a ser devido nesse terceiro ano seguinte em que tenha sido registado com esse estatuto.

No entanto, e quando estas empresas detêm centenas de moradias, apartamentos e lotes que não são transacionados no mercado, mesmo após esses quatro e três anos (respetivamente) a empresa pode ter que pagar um montante de imposto, podendo chegar a valores insuportáveis culminando em falência. E, perante o cenário de crise que não podia ser mais atual, a procura é baixíssima.

⁵⁰ Ver art. 9º, nº1 al. d) CIMI que diz que o imposto é devido a partir: “Do 4.º ano seguinte, inclusive, àquele em que um terreno para construção tenha passado a figurar no inventário de uma empresa que tenha por objecto a construção de edifícios para venda.”

⁵¹ Ver art. 9º, al. e) CIMI que diz que o imposto é devido a partir: “Do 3.º ano seguinte, inclusive, àquele em que um prédio tenha passado a figurar no inventário de uma empresa que tenha por objecto a sua venda.”

Já o nº2 do art.9º do CIMI suspende a atribuição do deferimento de tributação, com efeitos retroativos quando “ Nas situações previstas nas alíneas d) e e) do número anterior, caso ao prédio seja dada diferente utilização, liquida-se o imposto por todo o período decorrido desde a sua aquisição.” O que será que o legislador pretendeu com isto? Supondo que o prédio era de habitação e depois é vendido para ser um escritório, ou, um lote destinado a habitação que depois é vendido para utilização hoteleira, perde-se nestes casos a isenção? Apreciando que, a isenção seria atribuída à partida, independentemente da sua utilização, não faria sentido “castigar” a empresa que altera o uso dos imóveis por uma questão de gestão e de necessidades de mercado.⁵²

2.2.5 • Do IMI a Pagar pelos Proprietários de Prédios Arrendados e Não Arrendados

Uma quinta questão a abordar será a da discriminação relativa aos prédios arrendados em relação aos não arrendados. Como tal, uma das situações a referir é a de que os proprietários de prédios arrendados que se encontravam na particularidade de terem as rendas congeladas, não foram considerados nos termos devidos no regime do IMI. Isto porque, um grande número de proprietários⁵³ não entregou a declaração para estas situações de arrendamento condicionado, tendo como consequência serem tributados de acordo com os critérios gerais de avaliação de imóveis culminando num montante de coleta superior ao das rendas recebidas, situação criticável pelo facto de o legislador não ter permitido ao contribuinte proprietário o direito de corrigir ou normalizar a situação.

O valor tributável dos prédios é o seu valor patrimonial tributário que é determinado nos termos do art. 7º do CIMI o que leva a que prédios iguais venham a ter valores diferentes pelo facto de serem utilizados critérios diferentes consoante o historial do prédio e circunstâncias envolventes.

Portanto, as regras de avaliação do CIMI, inovadoras relativamente ao regime anterior, aplicam-se aos prédios que estão omissos na matriz predial (situação dos prédios novos) em que o pedido de inscrição tenha sido apresentado posteriormente à data de 13 de

⁵² Uma solução proposta pra este problema pelo sub-grupo da tributação do património no relatório, consistia na criação de uma *Bolsa Imobiliária Municipal* em que os prédios podiam ser colocados à venda por preços considerados justos e não especulativos. Os prédios colocados nesta bolsa beneficiariam de uma diminuição significativa de IMI até serem vendidos, podendo esta solução substituir a medida temporária de isenção.

⁵³ Quer por falta de informação ou por esquecimento, ainda que esse dever tenha sido divulgado pela Administração Fiscal.

novembro de 2003 (o DL n° 287/2003 data de 12 de novembro), estando nas mesmas condições os prédios urbanos que tenham sido transmitidos em data posterior a 1 de dezembro de 2003, gratuita ou onerosamente. Todos os outros prédios que não estivessem nestas condições, tinham valores determinados por outros critérios (art. 16° e ss do DL n° 287/2003 de 12 de novembro) originando desigualdades.

Quanto a prédios cujo valor patrimonial já tinha sido avaliado ao abrigo de legislação anterior e enquanto não estiver concluída a avaliação geral da propriedade urbana, o seu valor patrimonial foi atualizado por correção monetária para aplicação deste imposto, tendo produzido resultados a partir de dezembro de 2003, distinguindo-se contudo entre prédios não arrendados e arrendados.

2.2.5.1 – Do Regime Transitório Aplicável pelo DL n° 287/2003 de 12/11

O DL n° 287/2003 procedeu à reforma da tributação do património, aprovou o Código do IMI e procedeu a alterações de legislação tributária conexas com a reforma. Estabelece ainda um conjunto de normas transitórias, tendo sido fixado um prazo máximo para a avaliação geral dos prédios urbanos, e, até essa avaliação não estar cumprida, estabelece disposições de atualização transitória dos valores patrimoniais tributários, com regime diferente quer para os que estão arrendados, quer para os que não estão.

Começando pelo regime estabelecido para os prédios não arrendados, a atualização do valor patrimonial dos mesmos fez-se nos termos da Portaria n° 1337/2003 de 5/12 do Ministério das Finanças que determinou os coeficientes de correção monetária aplicáveis a estes prédios (n°2 do art. 16° do DL n° 287/2003), que são atualizados com base em coeficientes de desvalorização da moeda ajustados pela variação temporal dos preços no mercado imobiliário nas diferentes zonas do país (art. 16, n°1, do mesmo DL). Para os prédios inscritos nas matrizes até 1970 e posteriormente a essa data, aplica-se o coeficiente de 1970 no primeiro caso e o coeficiente do ano que dizia respeito ao da inscrição matricial no segundo (n°3 do mesmo art.). Já em caso de prédios urbanos arrendados, que o deixaram de estar até 31 de dezembro de 1988, aplicava-se ao valor patrimonial resultante da renda, o coeficiente que correspondia à última atualização de renda feita (n°5 do mesmo artigo).

Quanto aos prédios arrendados, o art. 17° do DL, estabelece que a atualização do valor patrimonial destes prédios com contrato vigente à data da sua determinação e em que tenham sido pagas rendas até 31 de dezembro de 2001 era o que resultasse da capitalização da renda

anual pela aplicação do fator 12, se esse valor for inferior ao valor determinado nos termos do art. 16º (estabelecido no art. 17, nº1, do DL), e quando se proceder à avaliação geral o valor destes prédios será determinado nos termos do art. 38º do CIMI, não podendo no entanto ser um valor superior ao obtido pela capitalização da renda anual, através de fatores, com o limite máximo de 15 (fixados por Portaria do Ministro das Finanças, mediante proposta da Comissão Nacional Avaliação de Prédios Urbanos (CNAPU).

Note-se que quanto aos prédios já existentes e inscritos na matriz, enquanto não se procedesse à sua avaliação geral, a sua avaliação era feita aquando da sua transmissão ocorrida após a entrada em vigor do CIMI, nos termos do seu art. 38º (art. 15º do DL). É importante referir que é no nº4 do art. 15º que se estabelece que a avaliação geral dos prédios urbanos ou rústicos deverá estar concluída no prazo máximo de 10 anos.⁵⁴

No seu art. 25º encontramos o regime de salvaguarda que tem como objetivo impedir desigualdades, sendo tal desiderato perseguido através da atualização dos valores patrimoniais tributários⁵⁵ enquanto não for realizada a avaliação geral, mas estabelece limites ao aumento da coleta, de modo a que não ocorra um agravamento exagerado do imposto a pagar. Portanto, o que o art. 25º delimita, é que o aumento da coleta de IMI resultante da atualização dos valores patrimoniais tributários, não pode exceder os valores anuais contidos no nº1 desse artigo, adicionados à coleta de IMI que foi devida no ano anterior.⁵⁶

No entanto, este regime referido deixou de ter os mesmos contornos a partir de 2006.

2.2.5.2 – Do Regime Transitório Aplicável com a alteração do art. 6º da Lei nº6/2006 de 27/02 ao DL nº 287/2003 de 12/11

Com a entrada em vigor do NRAU (Lei nº 6/2006 de 27/02 aprova o Novo Regime do Arrendamento Urbano) procede-se a alterações do DL nº 287/2003, entre as quais, desaparece, no art. 15º, nº1 a referência aos prédios arrendados, no art. 16º desaparece também a referência aos prédios urbanos não arrendados na sua epígrafe, e no seu nº1, e o art. 17º passa a ter uma redação totalmente nova. Assim, diz-se nesse art. 17º que o IMI incidirá sobre o valor patrimonial tributário de prédio (ou parte de prédio) urbano arrendado e que é

⁵⁴ O objetivo desta avaliação geral dos prédios consiste numa uniformização e numa correção de distorções e desigualdades que afetam os contribuintes, contribuindo para a equidade fiscal e uma tributação do património mais justa.

⁵⁵ Por correção monetária ponderada.

⁵⁶ Note-se que o nº2 desse artigo salvaguarda o caso de avaliação nos termos do art. 38º CIMI, caso em que já não se aplica a limitação do nº1.

determinado nos termos do art. 16º, com exceção das seguintes situações: quando seja feita a avaliação de prédio arrendado⁵⁷, o valor patrimonial tributário será determinado com base nos termos do art. 38º CIMI, ou, caso se proceda a um aumento de renda de forma faseada⁵⁸, o IMI incidirá sobre a parte desse valor correspondente a uma percentagem igual à da renda atualizada⁵⁹ ⁶⁰ (art. 17º, nº2, do DL). Não tendo sido efetuada a avaliação nos termos desse nº2, no ano da entrada em vigor da Lei nº6/2006 de 27/02, ou seja, em 2006, o valor patrimonial de prédio urbano arrendado (ou parte de prédio), com contrato ainda em vigor e que tenha dado lugar ao pagamento de rendas até 31 de dezembro de 2001, é o que resultar da capitalização da renda anual pela aplicação do fator 12, se esse valor for inferior ao determinado nos termos do art. 16º (presente no art. 17º, nº4, do DL). Outra situação que constitui uma exceção ao nº1 do art. 17º, é a que está prevista no seu nº3, sendo que quando é requerida uma avaliação do imóvel para efeitos de atualização de renda pelo senhorio, e essa atualização não seja possível em virtude do nível de conservação do locado, o IMI incidirá sobre o valor patrimonial tributário apurado nos termos do CIMI, no 3º ano posterior ao da avaliação. A partir do ano seguinte ao de 2006, e enquanto não for feita a avaliação nos termos do art. 38º CIMI, o valor patrimonial é determinado nos termos do art. 16º.

Logo que a avaliação esteja concluída deverá ser comunicada ao serviço de finanças habilitado. No caso de não comunicação, presume-se que o faseamento se faz ao longo de cinco anos.⁶¹ No caso de efetuada a avaliação fiscal e de não ser admitida a atualização aspirada (que sucederá sempre que o nível de conservação seja mau ou péssimo), a tributação incidirá sobre o valor total determinado naquela avaliação a partir do terceiro ano (inclusive) àquele em que a mesma tenha sido feita.

Quanto aos prédios arrendados que não são avaliados para atualização da renda e não foram objeto de avaliação geral o seu valor patrimonial tributário é determinado apenas com base nos coeficientes de atualização mencionados no art. 16º do DL.

⁵⁷ Se for requerida avaliação para efeitos de atualização de renda, o valor encontrado será também relevante para efeitos tributários.

⁵⁸ Nos termos do art. 38º da Lei nº 6/2006 de 27/02.

⁵⁹ Prevista nos arts. 39º, 40º, 41º e 53º da Lei nº6/2006 de 27 de fevereiro.

⁶⁰ Isto é, apenas é considerada uma parcela desse valor, em função da progressiva atualização das rendas.

⁶¹ Art. 42º do NRAU.

2.2.5.3 – Do Regime Transitório Aplicável com a alteração da Lei nº 60-A/2011 de 30/11

Esta Lei, aditou os arts. 15º-A a 15º-P ao DL nº 287/2003 que regulamentam o regime da Avaliação Geral de Prédios Urbanos, que entrou em vigor em 1 de dezembro de 2011, e revogou os números 1 a 3 e 6 a 8 do art. 15º, do mesmo DL.⁶²

Este regime tem como objetivo a conclusão da reforma dos impostos sobre o património imobiliário urbano, através da avaliação geral de todos os prédios ainda não avaliados no âmbito do CIMI, por forma a concretizar o seu objetivo principal que é a uniformização de critérios, tratamento igualitário de contribuintes, e justiça na tributação do património. Portanto, o valor patrimonial tributário que resultar desta avaliação geral, apenas terá eco no pagamento de IMI respeitante ao ano de 2012 (a cobrar a partir do ano de 2013) e seguintes.

Assim, encontram-se abrangidos por esta avaliação geral, todos os prédios urbanos que em 1 de dezembro de 2011, ainda não tenham sido avaliados ou ainda não tenha sido iniciado qualquer procedimento de avaliação nos termos do CIMI.⁶³

A iniciativa da avaliação cabe aos serviços centrais da Direcção-Geral dos Impostos, sendo que as Câmaras Municipais enviam plantas de arquitetura e outros elementos necessários ao procedimento de avaliação que são solicitados pela DGCI, sendo que desta forma, os sujeitos passivos de IMI não têm quaisquer obrigações declarativas acessórias (cfr. art. 15º-C do, DL nº 287/2003 de 12/11 atualizado pela correspondente lei).

No art. 15º-D, estabelece-se que todos os prédios serão avaliados de acordo com os mesmos parâmetros, através de avaliação direta e nos termos do art. 38º e ss CIMI, aplicando-se o valor base dos prédios edificados (V_c), o coeficiente de localização (C_l) e o coeficiente de vetustez (C_v) vigentes e determináveis em 30 de novembro de 2011.

O resultado da avaliação geral será notificado ao sujeito passivo nos termos do art. 15º-E, do DL.

⁶² A Lei nº 60-A/2011, de 30/11, entrou em vigor no dia seguinte ao da sua publicação, enquanto que as revogações apenas produziram efeitos a partir de 1 de janeiro de 2012. Como tal, aos prédios urbanos já inscritos na matriz e objeto de transmissão onerosa ou gratuita ocorrida até 31 de dezembro de 2011, aplica-se o disposto nos números 1 a 3 e 6 a 8 do art. 15º (isto encontra-se previsto no art. 10º da Lei que tem como epígrafe “Entrada em vigor e Produção de Efeitos.”).

⁶³ A estimativa é de que a avaliação geral abrangerá cerca de 5,2 milhões de prédios urbanos. Dados da Circular nº 25/2011 do Gabinete do Diretor Geral dos Impostos.

Caso o sujeito passivo não concorde com o resultado da avaliação geral de prédio urbano, pode pedir segunda avaliação, que é realizada por um perito avaliador independente. O custo da segunda avaliação fica a cargo do sujeito passivo se por ele foi requerida e caso o valor patrimonial tributário se mantenha ou aumente, já ficando a cargo da câmara municipal quando a segunda avaliação tenha sido por si pedida e caso o valor se mantenha ou reduza (nº4 e 5, do art. 15º-F). Em caso de não concordância com a segunda avaliação poderá tal resultado ser impugnado nos termos do art. 15º-G, do DL.

Os valores patrimoniais tributários dos prédios urbanos que tenham sido objeto de avaliação geral entram em vigor dia 31 de dezembro de 2012 para efeitos de IMI e para os restantes impostos retroagem ao momento da ocorrência dos respetivos factos tributários (art. 15º-D, nº4).

Em caso de se tratar de um prédio urbano arrendado que seja abrangido pela avaliação geral, e que esteja arrendado por contrato de arrendamento para habitação celebrado antes da entrada em vigor do Regime de Arrendamento Urbano (aprovado pelo DL nº 321-B/90 de 15/10), ou por contrato de arrendamento para fins não habitacionais celebrado antes da entrada em vigor do DL nº 257/95 de 30/09⁶⁴, o valor patrimonial tributário, para efeitos de IMI, é apurado de acordo com um regime especial. O resultado da avaliação geral não pode ser superior ao valor que resultar da capitalização da renda anual pela aplicação do fator 15 (art. 15º-N, nº1, do DL). Para beneficiar de tal regime, os sujeitos passivos de IMI (proprietários, usufrutuários ou superficiários de prédios urbanos arrendados) deverão apresentar uma participação de rendas até 31 de agosto de 2012 de onde conste a última renda mensal recebida e a identificação fiscal do inquilino, acompanhada fotocópia autenticada do contrato e cópia dos recibos de renda relativos aos meses de dezembro de 2010 até ao mês anterior à data da apresentação da participação, ou por mapas mensais de cobrança de rendas nos casos em que as mesmas são recebidas por entidades representativas dos sujeitos passivos (números 2, 3 e 4, do art. 15º-N).

Este regime não será aplicável nos seguintes casos:⁶⁵ quando há falta de apresentação da participação ou dos elementos referidos até 31/08/2012 (nº 6, al. a)), quando não sejam declaradas as rendas, até 31 de outubro de 2011 para efeitos de IRS e IRC respeitantes aos períodos de tributação compreendidos entre 2001 e 2010 (al. b)), quando não sejam declaradas rendas para efeitos de IRS e IRC respeitantes aos períodos de tributação que se

⁶⁴Que revê o regime do arrendamento urbano para o exercício de comércio, indústria profissões liberais e outros fins lícitos não habitacionais.

⁶⁵ Em que prevalece o valor patrimonial tributário determinado na avaliação geral.

iniciem em ou após 1 de janeiro de 2011 (al.d)), quando haja divergência entre a renda participada e a renda constante das declarações de rendimentos (al.c)), quando haja transmissão onerosa ou doação do prédio ou parte do prédio (al. e)), e quando haja cessação do contrato de arrendamento (al.f)).

Existe ainda um regime de salvaguarda de prédios urbanos sujeitos à avaliação geral, no que respeita à coleta de IMI que diga respeito aos anos de 2012 e 2013⁶⁶ liquidado nos anos de 2013 e 2014 respetivamente, no qual, o valor dessa coleta não pode exceder o maior dos seguintes valores: a coleta do IMI devida no ano anterior adicionada, em cada um desses anos, de 75 euros ou, de um terço da diferença entre o IMI resultante do valor patrimonial tributário fixado na avaliação geral e o IMI devido no ano de 2011 (ou que o devesse ser, no caso de prédios isentos).⁶⁷

Além da cláusula geral de salvaguarda, existe uma cláusula especial, para os prédios destinados a habitação própria e permanente dos sujeitos passivos e seus agregados familiares, cujo rendimento coletável para efeitos de IRS, no ano anterior, não seja superior a 4.898,00 euros. Em tais situações, a coleta do IMI não poderá exceder a importância de 75 euros somados à coleta do ano anterior (art. 15º-O, nº 2).

No entanto, tais cláusulas de salvaguarda não serão aplicáveis quando: se trate de prédios devolutos ou prédios em ruínas (al. a) do nº4, do art. 15º-O), de prédios que sejam propriedade com domicílio fiscal em país, território ou região sujeitos a um regime fiscal mais favorável (al.b)), e quando se trate de prédios em que se verifique uma alteração do sujeito passivo do IMI após 31 de dezembro de 2011, com exceção das transmissões por morte de que forem beneficiários o cônjuge, descendentes e ascendentes, quando estes não manifeste, vontade expressa em contrário (al. c)).

2.2.6 • Da Atualização do Valor Fiscal em Resultado da sua Transação por venda ou Herança

Em sexto lugar, denota-se que com a reforma, passaram a coexistir dois modelos de avaliação de prédios, dado ao regime de transação, havendo portanto os prédios avaliados à luz do Código da Contribuição Predial e do Imposto Sobre a Indústria Agrícola que são sujeitos a atualização com base em coeficientes de correção monetária, e os restantes prédios

⁶⁶ Cláusula geral de salvaguarda.

⁶⁷ Cfr. art. 15º-O, nº1, al. a) e b).

avaliados anteriormente e inscritos na matriz, ao serem transmitidos a partir de 1 de dezembro de 2003, são sujeitos a avaliação nos termos do CIMI, passando-se o mesmo com os prédios aos quais seja ordenada uma avaliação geral da propriedade imobiliária ou que se ordene uma atualização de rendas por vontade do senhorio nos termos do NRAU.

O que esta situação provoca, é a coexistência de prédios avaliados de modo diferente, com taxas também diferentes, representando uma desigualdade de procedimento fiscal entre prédios.

Em 2008⁶⁸, exclui-se da avaliação nos termos do CIMI, os prédios que forem transmitidos por morte e da qual sejam beneficiários o cônjuge, descendentes e ascendentes, salvo vontade expressa pelos próprios.

3. Do IMI em especial; Caraterização

Segundo o Prof. Doutor. Teixeira Ribeiro, a maior parte dos impostos sobre o património, não “visam atingir o próprio património”.⁶⁹ Como tal, o IMI é um imposto sobre o património, mas que em última análise afeta o rendimento, sendo um imposto de sobreposição. Não é porém um imposto sobre o rendimento, dado que a matéria coletável é o património, mas atinge o rendimento, uma vez que o valor dos bens que dão rendimento propendem para a capitalização deste, à taxa de juro corrente.⁷⁰ Contudo, pode o rendimento sofrer variações e o imposto manter-se - dado que incide sobre o património - enquanto se mantiver o património.

Ainda na ótica deste autor, os rendimentos de trabalho pagam um imposto, enquanto os rendimentos de capital estão sujeitos a dois, resultando que “através do imposto sobre o património se consegue a discriminação dos rendimentos”.

O IMI é claramente um imposto direto “sobre o capital para ser pago pelo rendimento do contribuinte”.⁷¹ É também um imposto municipal⁷² que incide sobre o património bruto, dado que não são dedutíveis encargos sobre os imóveis como débitos hipotecários. É ainda

⁶⁸ Lei nº 64-A/2008 de 31/12, que adita ao art. 15º do DL nº 287/2003 de 12/11 o seu nº 8 (agora revogado) que excluía da avaliação no termos do CIMI, os prédios que forem transmitidos por morte e da qual sejam beneficiários o cônjuge, descendentes e ascendentes, salvo vontade expressa pelos próprios. O nº 8 foi revogado pela Lei 60-A/2011 de 30/11.

⁶⁹ Ver RIBEIRO, Teixeira em *Lições de Finanças Públicas*, 5ª edição, Coimbra Editora, abril 2011, pág. 329.

⁷⁰ “(...) o rendimento pode ser atingido através de um imposto sobre o respectivo capital”. In GOMES, Nuno Sá, *ob. cit.*, Almedina, 2005, pág. 84.

⁷¹ In GOMES, Nuno Sá, *ob. cit.*, Almedina, 2005, pág. 85.

⁷² Apesar de lançado, liquidado e cobrado pelo Estado.

anual, incidente sobre o valor da propriedade ou titularidade dos direitos reais de gozo sobre os imóveis.⁷³

No que respeita à incidência real, o art. 1º do CIMI esclarece que “O imposto municipal sobre imóveis (IMI) incide sobre o valor patrimonial tributário dos prédios rústicos e urbanos situados no território português, constituindo receita dos municípios onde os mesmos se localizam”, sendo que, temos um IMI rústico e um IMI urbano. No art. 2º, temos o que se entende por prédio: “Para efeitos do presente Código, prédio é toda a fracção de território, abrangendo as águas, plantações, edifícios e construções de qualquer natureza nela incorporados ou assentes, com carácter de permanência, desde que faça parte do património de uma pessoa singular ou colectiva e, em circunstâncias normais, tenha valor económico, bem como as águas, plantações, edifícios ou construções, nas circunstâncias anteriores, dotados de autonomia económica em relação ao terreno onde se encontrem implantados, embora situados numa fracção de território que constitua parte integrante de um património diverso ou não tenha natureza patrimonial.”

De acordo com os arts. 3º, 4º e 5º, os prédios podem ser rústicos, urbanos ou mistos. São rústicos os terrenos que estejam situados fora do aglomerado urbano e que “a) Estejam afetos ou, na falta de concreta afectação, tenham como destino normal uma utilização geradora de rendimentos agrícolas, tais como são considerados para efeitos do imposto sobre o rendimento das pessoas singulares (IRS); b) Não tendo a afectação indicada na alínea anterior, não se encontrem construídos ou disponham apenas de edifícios ou construções de carácter acessório, sem autonomia económica e de reduzido valor.” São urbanos, por exclusão de partes, todos aqueles que não devem ser considerados rústicos⁷⁴, tendo em conta que podem ser considerados mistos aqueles que tenham uma parte rústica e uma parte urbana se nenhuma delas em específico for considerada principal. Se for, o prédio é considerado rústico ou urbano consoante a consideração da parte principal.

Quanto à incidência pessoal, são considerados sujeitos passivos, de acordo com o art. 8º do CIMI, o imposto é devido pelo proprietário, usufrutuário ou superficiário do prédio no dia 31 de dezembro do ano a que o imposto disser respeito, tendo-se como proprietário, usufrutuário ou superficiário quem figurar na matriz como tal, e na sua falta, quem tiver a sua

⁷³ O que, na visão de Nuno Sá Gomes consiste numa anormalidade dado que a tributação, pela totalidade do valor dos imóveis, dos titulares de direitos reais menores como usufrutuários, usuários, superficiários ou meros titulares do direito real de habitação, consiste numa tributação de bens que não estão no seu património, no património do sujeito passivo do imposto.

⁷⁴ E, sendo considerado urbano, podem ser do tipo, habitacional, comercial, industrial ou para serviços, terrenos para construção e outros.

posse. No caso de prédio de herança indivisa, o imposto é devido pela mesma, representada pelo cabeça de casal.

Quanto às isenções, “Estão isentos de imposto municipal sobre imóveis o Estado, as Regiões Autónomas e qualquer dos seus serviços, estabelecimentos e organismos, ainda que personalizados, compreendendo os institutos públicos, que não tenham carácter empresarial, bem como as autarquias locais e as suas associações e federações de municípios de direito público.”, art. 11º, CIMI.

Para além disto, o Estatuto dos Benefícios Fiscais (EBF) contém isenções do IMI nos seus arts. 44º a 50º, tais como: isenções pessoais no art. 44º, nº1, al. a) a m) e o); isenção de monumentos nacionais e dos prédios individualmente classificados como de interesse público ou de interesse municipal, na al. n) do mesmo número e art; no art. 45º EBF, os prédios urbanos sujeitos a reabilitação, no art. 46º; os prédios urbanos construídos, ampliados, melhorados ou adquiridos a título oneroso, destinados a habitação; art. 47º, prédios integrados em empreendimentos a que tenha sido atribuída utilidade turística; art. 48º, os prédios de reduzido valor patrimonial de sujeitos passivos com baixos rendimentos; art. 49º, os prédios integrados em fundos de investimento imobiliário, fundos de pensões e equiparáveis e fundos de poupança reforma; e, por fim, art. 50º abrangendo nas isenções os parques de estacionamento subterrâneos públicos.

A determinação da matéria coletável é feita por referência ao valor patrimonial tributário do prédio. No caso dos prédios rústicos, está previsto nos arts. 17º a 36º e urbanos dos arts. 37º a 46º CIMI. O valor patrimonial tributário é um valor a ter em conta para todos os impostos que considerem de alguma forma o valor dos prédios, como são para além do IMI, o IMT, o IS, o IRS e IRC.

O previsto nos arts. 37º a 45º do CIMI, da determinação do valor patrimonial dos prédios urbanos, apenas se aplica aos prédios novos e aos prédios que tenham sido transmitidos posteriormente a dezembro de 2003.⁷⁵

Mas, de um modo geral e dentro da tipologia dos impostos, deveremos considerar o IMI como um imposto sobre o património - estático⁷⁶ e analítico⁷⁷ - direto⁷⁸ ⁷⁹real⁸⁰, periódico ou renovável⁸¹, e mais uma vez, municipal⁸², misto⁸³, especial⁸⁴

⁷⁵ Isto porque, com a reforma, distinguiu-se, para efeitos de determinação do valor dos prédios urbanos, entre imóveis novos e já existentes, por um lado, e imóveis arrendados e não arrendados, por outro. Para desenvolvimentos ver título já exposto: 2.2.5, 2.2.5.1, 2.2.5.2, 2.2.5.3.

⁷⁶ Porque incide sobre determinado elemento do património simplesmente por existir, ao contrário dos impostos dinâmicos como o IS e IMT dependendo da transmissão.

4. Valor Patrimonial Tributário

O IMI, não sendo um imposto sobre o rendimento, não entende como tributável o rendimento coletável dos prédios⁸⁵ mas o seu valor patrimonial tributário, dado que se trata de um imposto sobre o património, o que já se aplicava com o Código da Contribuição Autárquica (CCA) e que alterou o até aí seguido pelo Código da Contribuição Predial e Imposto sobre a Indústria Agrícola, no qual vigorava uma ótica de tributação de rendimento coletável.

Um dos maiores problemas aquando da CA, residia na determinação do valor patrimonial dos imóveis, o que se pode constatar no preâmbulo do CIMI que refere que são “causas do problema, a saber, a profunda desactualização das matrizes prediais e a inadequação do sistema de avaliações prediais.”, e “O sistema de avaliações até agora vigente foi criado para uma sociedade que já não existe”, e “o regime legal de avaliação da propriedade urbana é profundamente lacunar e desajustado da realidade actual” entre outras. Quando se publicou o CCA, determinou-se que o valor patrimonial seria determinado por um Códigos de Avaliações, que, como foi referido, nunca chegou a ver a luz do dia, tendo sido decidido que enquanto o mesmo não entrasse em vigor, seriam aplicadas as regras do Código

⁷⁷ Dado que incide sobre determinado bem e não sobre um conjunto ou totalidade de bens. O IMT, também é um imposto analítico, dado que incide sobre um ou vários elementos, mas não todos.

⁷⁸ Na medida em que são impostos diretos aqueles que atingem manifestações imediatas da capacidade contributiva, tendo por condição a existência de uma pessoa, património ou rendimento. Enquanto que os impostos indiretos alcançam manifestações mediatas da capacidade contributiva, tributando a despesa, transferência de bens, etc...

⁷⁹ E, dado que há divergências e várias classificações possíveis dentro dos impostos diretos e indiretos, para maiores desenvolvimentos consultar, PIRES, Manuel e PIRES, Rita Calçada, *ob. cit.*, pág. 64 e ss, e NABAIS, José Casalta, *ob. cit.*, pág42 e ss.

⁸⁰ Incide sobre a matéria coletável sem atender às circunstâncias pessoais, reais, económicas ou sociais do obrigado.

⁸¹ Imposto periódico cuja obrigação é reportada a um período, renovando-se no princípio de cada um desses períodos.

⁸² Pois o sujeito ativo é o município.

⁸³ Pois pode incidir tanto sobre pessoas singulares como pessoas coletivas.

⁸⁴ Pois é objeto de uma disciplina jurídica especial, não se aplicando a uma categoria de situações homogéneas (impostos gerais como IRS, IRC, IVA), sendo que na tributação do património não existem impostos gerais, sendo que IMI, IMT e IS (sobre transmissões gratuitas) são impostos especiais.

⁸⁵ O rendimento coletável dos prédios consistia no seu valor locativo, que era o valor da renda caso estivesse arrendado, ou o valor presumido, caso não estivesse. A este valor locativo eram deduzidas despesas de conservação, correspondentes a uma percentagem daquele valor, no máximo de 30%, e os encargos de manutenção também determinados numa percentagem do valor locativo. A Portaria nº 214/97 de 31 de março, estabelecia as parcelas e as respetivas percentagens a considerar como encargos de manutenção. Após a obtenção do valor locativo, obtinha-se o valor coletável, e o valor patrimonial correspondia à capitalização do rendimento coletável pelo fator 15. Regras estas que eram aplicadas pelo Código da Contribuição Predial e Indústria Agrícola e que o CCA manteve em vigor enquanto o Código das Avaliações não fosse publicado.

da Contribuição Predial e Indústria Agrícola para avaliação dos prédios.⁸⁶ O que conduziu, segundo o mesmo preâmbulo, a resultados desastrosos, inadequados à sociedade em que se inseria, e a uma sobretributação dos prédios novos face a uma subtributação dos prédios antigos.

Para evitar tais desajustamentos (principalmente no que respeita aos prédios urbanos, pois foi relativamente a estes que se deu a maior alteração), o legislador considerou os critérios e diretrizes presentes no anteprojeto do Código das Avaliações.

Como tal, as regras para a determinação do valor patrimonial tributário situam-se nos arts. 14º e ss do CIMI e subsistem no seguinte: art. 14º determina que o valor patrimonial dos prédios será encontrado por avaliação com base em declaração do sujeito passivo, a não ser que a lei disponha diferentemente, mas, sempre que se considerar necessário, a avaliação será antecedida de vistoria do prédio sujeito a avaliação. Nos termos do art. 15º, a avaliação dos prédios rústicos será de base cadastral, não cadastral ou direta, já a dos prédios urbanos será sempre direta.

A reforma orientou-se sobretudo para o estabelecimento de regras objetivas, em que os próprios interessados possam quantificar o valor tributável dos seus imóveis, e, ao mesmo tempo, excluir critérios subjetivos até ali aplicados e que conduziam aos tais resultados indesejados.

A lei diferencia a avaliação conforme se trata de prédios rústicos ou urbanos, e no seu art. 16º, determina que o Ministro das Finanças decide, por Portaria a avaliação dos prédios rústicos ou urbanos de qualquer município.

4.1 – Do Valor Patrimonial Tributário dos Prédios Rústicos

Nos termos do art. 17º e ss do CIMI, o valor patrimonial tributário dos prédios rústicos corresponderá ao “produto do seu rendimento fundiário⁸⁷ pelo fator 20, arredondado para a dezena de euros imediatamente superior.”⁸⁸

Vamos agora abordar a avaliação de base cadastral, a não cadastral e a direta. A avaliação de base cadastral, nos termos do art. 20º é “feita com base na elaboração dos quadros de qualificação e classificação, dos quadros de tarifas e na distribuição parcelar feitos

⁸⁶ Tendo permanecido a avaliação dependente de critérios subjetivos das Comissões de Avaliação, resultando numa diversidade de valores atribuídos aos prédios.

⁸⁷ O rendimento fundiário equivale ao saldo de uma conta anual de cultura, em que o crédito é representado pelo rendimento bruto e débito pelos encargos de exploração previstos no art. 25º (isto consta do art. 18º CIMI).

⁸⁸ Rendimento Fundiário x 20 = valor patrimonial tributário.

nos termos dos artigos seguintes”, sendo que no art. 21º temos o que são os quadros de classificação e qualificação, que se baseiam na enumeração de qualidades culturais com interesse económico e na definição de classes ou graus de produtividade diferenciados, bem como na escolha de parcelas representativas de cada classe e qualidade cultural. Na elaboração dos quadros atende-se às explorações normais, não sendo consideradas explorações desprezadas ou excepcionalmente cuidadas, fazendo-se uma qualificação e classificação para cada freguesia ou grupos de freguesias semelhantes. No art. 22º temos o que se entende por parcela tipo e pelo que é constituída, e no art. 23º que contempla os “quadros de tarifas”, refere que a elaboração destes quadros “consiste na determinação dos rendimentos unitários de cada uma das qualidades e classes consideradas os quadros”, e a tarifa de cada classe é o rendimento fundiário unitário das respetivas parcelas ou árvores tipo. No art. 24º temos o modo de cálculo da tarifa⁸⁹, sendo que no art. 25º temos o modo de determinação dos encargos de exploração.

Quanto à avaliação de base não cadastral, de acordo com o art. 31º CIMI, esta consiste na “elaboração de quadros de qualificação e classificação e tarifas, nos termos previstos para a avaliação cadastral, na distribuição parcelar e na medição dos prédios.” e é efetuada nos municípios em que não vigore o cadastro predial e em zonas de cadastro diferido. Na avaliação podem ser utilizados suportes cartográficos, e as operações de avaliação seguem uma ordem topográfica, nos termos do art. 32º CIMI.

Já na avaliação direta, a iniciativa da primeira avaliação compreende ao chefe de finanças com base nos elementos apresentados pelo sujeito passivo, não sendo efetuada avaliação no caso de os prédios terem um valor patrimonial que não exceda 1210 euros, e a operação de avaliação consiste “na medição da área dos prédios e na determinação do seu valor patrimonial tributário” e é efetuada aos prédios omissos ou àqueles em que se verificaram modificações nas culturas ou erro de área, resultando numa alteração do seu valor patrimonial tributário (art. 34º CIMI). Por remissão, aplica-se o disposto nos arts. 21º a 31º.

4.2 – Valor Patrimonial Tributário dos Prédios Urbanos

O suprimento de regras objetivas para avaliação de imóveis foi uma das principais dificuldades do anterior sistema de tributação, dando azo a discricionariedade e subjetivismo nas avaliações. Um dos princípios que avulta é o princípio da exequibilidade, optando-se

⁸⁹ Tarifa = Rendimento Bruto – Encargos de Exploração.

assim por soluções plausíveis e concretizáveis no imediato, em vez de buscar uma solução idealista de avaliação completa⁹⁰ dos milhões de prédios portugueses.

A avaliação dos prédios urbanos assenta em critérios legais em que, nos termos do art. 37º CIMI, a iniciativa da primeira avaliação de prédio urbano cabe ao chefe de finanças com base nos elementos apresentados pelo sujeito passivo. Às declarações apresentadas pelo sujeito passivo devem ser juntas plantas de arquitetura das construções aprovadas pela câmara municipal⁹¹. No caso de terrenos para construção, deve ser apresentada fotocópia do alvará de loteamento, que, quando não exista, deve ser substituída pela fotocópia do alvará de licença de construção, projeto aprovado, comunicação prévia, informação prévia favorável ou documento comprovativo da viabilidade construtiva.

Nos termos do art. 38º e ss CIMI, temos as “Operações de Avaliação”. No nº1 do art. 38º CIMI, temos uma fórmula para a determinação do valor patrimonial tributário dos prédios urbanos para habitação, comércio, indústria e serviços⁹² que resulta do seguinte:

$$V_t = V_c \times A \times C_a \times C_l \times C_q \times C_v$$

Em que, V_t significa valor patrimonial tributário, V_c significa valor de base dos prédios edificados, A a área bruta de construção + área excedente à área de implantação, C_a coeficiente de afetação, C_l coeficiente de localização, C_q coeficiente de qualidade e conforto, C_v coeficiente de vetustez. Assim, para a determinação do valor efetivo de um prédio são tomados em consideração fatores como preço da construção, área, localização e conforto, e idade do imóvel. Decorre do estabelecido nestes termos que o cálculo do valor patrimonial resulta da ponderação do custo médio de construção, da localização, do tipo de construção, das características intrínsecas do edifício, infraestruturas envolventes e envolvência urbanística.

O V_c , valor base dos prédios edificados, corresponde a um conjeturado valor médio da construção por metro quadrado (m^2)⁹³, acrescido do valor do m^2 de terreno de implantação que o legislador fixou em 25% do custo da construção.

A questão que se coloca é como se apura objetivamente o custo médio de construção por m^2 . A Lei nº 26/2003 de 30/07, responde a essa questão, dado que no seu art. 13º prevê a existência de organismos de coordenação de avaliação dos prédios rústicos, urbanos e outros,

⁹⁰ No sentido de uma avaliação imediata. Daí o prazo de dez anos estabelecido no art. 15º, nº4 do DL nº 287/2003.

⁹¹ Ou fotocópias autenticadas e caso de construções não licenciadas, devem ser juntas plantas da responsabilidade do sujeito passivo.

⁹² Com exclusão dos terrenos para construção e outros, de acordo com o art. 6º nº1, al. c) e d).

⁹³ Estabelecido anualmente por Portaria para guiar os projetos e adjudicações de obras de habitação social.

entre os quais se encontra a CNAPU – Comissão Nacional de Avaliação de Prédios Urbanos que tem como competências, as descritas no nº 4 do mesmo art.: “Competirá à CNAPU propor os coeficientes de localização mínimos e máximos, o zonamento e respectivos coeficientes e percentagens, bem como definir directrizes para aplicação dos coeficientes de qualidade e conforto, e propor o custo médio de construção, que serão aprovados por Portaria do Ministro das Finanças.” E no nº 2 do art. 39º CIMI, temos pelo que é compreendido o custo médio de construção.

Insira-se aqui uma crítica ou correção de rigor lógico no que diz respeito à redação do art. 39º CIMI, dado que a expressão “metro quadrado do terreno de implantação”, não será a mais correta, sendo que o que o legislador quis dizer, é o valor do m² da área de construção indexada ao solo e não ao m² da área de implantação do edifício, que, caso assim fosse, somente faria sentido este art. 39º para os edifícios com rés-do-chão apenas⁹⁴. Porém, na prática administrativa diária, o sentido que é aplicado corresponde ao valor do solo por m² de construção utilizada.⁹⁵

Este valor, V_c , vai ser multiplicado por A , que consiste na “área bruta de construção do edifício ou da fracção e a área excedente à de implantação”, resultando por sua vez, da seguinte expressão: $A = (A_a + A_b) \times C_{aj} + A_c + A_d$. Assim, são consideradas, a área bruta privativa (A_a), as áreas brutas dependentes (A_b), o coeficiente de ajustamento de áreas (C_{aj}), a área de terreno livre até ao limite de duas vezes a área de implantação (A_c), e a área de terreno livre que excede o limite de duas vezes a área de implantação (A_d).

A A_a (correspondente à área bruta privativa), abrange “a superfície total medida pelo perímetro exterior e eixos das paredes ou outros elementos separadores do edifício ou da fracção, incluindo varandas privativas fechadas, caves e sótãos privativos com utilização idêntica à do edifício ou da fracção, a que se aplica o coeficiente 1.”⁹⁶. Já as A_b (áreas brutas dependentes, consistem nas “áreas cobertas e fechadas de uso exclusivo, ainda que constituam partes comuns, mesmo que situadas no exterior do edifício ou da fracção, cujas utilizações são acessórias relativamente ao uso a que se destina o edifício ou fracção, considerando-se, para esse efeito, locais acessórios as garagens, os parqueamentos, as arrecadações, as instalações

⁹⁴ Sendo que o valor do m² do terreno de implantação aumenta na proporção em que aumenta também o número de pisos do edifício (à medida em que aumenta também em altura o valor do m² de terreno). In *Relatório do Grupo para o Estudo da Política Fiscal - Competitividade, Eficiência, e Justiça do Sistema Fiscal*, do Ministério das Finanças e da Administração Pública, outubro de 2009, pág. 394.

⁹⁵ Opinião do sub-grupo que elaborou a terceira parte, correspondente à Tributação do Património, do, do Ministério das Finanças e da Administração Pública, outubro de 2009, pág. 336 e ss.

⁹⁶ Ver art. 40º, nº 2 CIMI.

para animais, os sótãos ou caves acessíveis e as varandas, desde que não integrados na área bruta privativa, e outros locais privativos de função distinta das anteriores, a que se aplica o coeficiente 0,30.”⁹⁷ Quanto à área de terreno livre, é considerada diferentemente, consoante se limite ao máximo de duas vezes a área de implementação (A_c), ou exceda aquele teto (A_d). Portanto, estas áreas A_c e A_d , correspondem à “diferença entre a área total do terreno e a área de implantação da construção ou construções e integra jardins, parques, campos de jogos, piscinas, quintais e outros logradouros, aplicando-se-lhe, até ao limite de duas vezes a área de implantação (A_c), o coeficiente de 0,025 e na área excedente ao limite de duas vezes a área de implantação (A_d) o de 0,005.”⁹⁸ O C_{aj} procura ir ao encontro da relação inversamente proporcional entre o espaço edificado por m^2 e a área total do espaço do edifício ou das suas frações autónomas. No caso dos prédios em que a sua utilização se destine ao “estacionamento coberto, individual ou colectivo, fechado ou aberto”, diz o nº4 do art. 40º-A do CIMI que “o coeficiente de ajustamento de áreas (C_{aj}) é aplicado às áreas brutas privativa e dependente” o que significa que a área de estacionamento é taxada tendo como valor base o valor médio da construção para habitação fixado por Portaria, com um coeficiente de afetação de 0,4 para o estacionamento coberto e fechado, de 0,15 para estacionamento coberto e não fechado e de 0,08 para o estacionamento não coberto, de acordo com o quadro presente no art. 41º CIMI. Note-se que a existência de garagem, individual ou coletiva num prédio destinado à habitação, terá um efeito de agravamento do valor fiscal do prédio em 0,04 e 0,03 respetivamente⁹⁹, o que vai contra as boas práticas urbanísticas, de estímulo de libertação do espaço público, através do estacionamento particular ou privado.

O C_a , Coeficiente de afetação, “depende do tipo de utilização dos prédios edificados”, estabelecendo a lei coeficientes consoante a utilização que se dão aos prédios, coeficientes esses presentes no quadro que consta do art. 41º CIMI. Note-se que por vezes se pode gerar uma confusão no sentido de entender que o IMI que os proprietários pagam, depende da afetação que é dada ao prédio em questão (comércio, serviços, habitação, etc.) isto é, pagam IMI em função da afetação. No entanto, a taxa prevista no art. 112º CIMI, incide sobre o valor patrimonial tributário, e o coeficiente de afetação concorre apenas para a determinação desse valor patrimonial, assim como as outras variantes que aqui se expõe.

De seguida, o C_l , coeficiente de localização, pode variar entre 0,4 e 3,5, podendo em casos de habitação dispersa em meio rural ser reduzido para 0,35. Nas situações comuns, isto

⁹⁷ Ver art. 40º, nº 3 CIMI.

⁹⁸ Ver art. 40º, nº 4 CIMI.

⁹⁹ Presente no art. 43º CIMI, “Coeficiente de qualidade e conforto”.

é, com um coeficiente entre 0,4 e 3,5, a determinação do concreto fator a aplicar resulta da ponderação de vários fatores entre os quais se encontram: as acessibilidades, considerando-se como tais a qualidade e variedade das vias rodoviárias, ferroviárias, fluviais e marítimas; a proximidade de equipamentos sociais, designadamente escolas, serviços públicos e comércio; os Serviços de transportes públicos e a localização em zonas de elevado valor de mercado imobiliário.¹⁰⁰ Note-se que dentro da zona homogénea, os coeficientes a aplicar, podem variar conforme se trate de edifícios destinados a habitação, comércio, indústria ou serviços.¹⁰¹

Passando para o coeficiente de qualidade e conforto, C_q , que, segundo o art. 43º do CIMI, “é aplicado ao valor base do prédio edificado, podendo ser majorado até 1,7 e minorado até 0,5, e obtém-se adicionando à unidade os coeficientes majorativos e subtraindo os minorativos” e esses coeficientes são os constantes das duas tabelas desse art., dependendo da aplicação daqueles fatores, nomeadamente do tipo de edificação, da localização, da existência e qualidade das infraestruturas urbanísticas e da existência ou não de equipamento complementar.

Este coeficiente pode traduzir-se num agravamento ou desagravamento de IMI expressivo, estando totalmente à margem do princípio do benefício, pois o conforto e qualidade depende somente do investimento e bom gosto do proprietário, não fazendo sentido a interferência do imposto neste contexto, e para além disto os fatores que são considerados, encontram-se desatualizados e nada têm a ver com as regras de edificação urbana contemporâneas ou com os princípios do urbanismo.¹⁰² Note-se no entanto que como coeficiente minorativo em 0,05, temos a “Utilização de técnicas ambientalmente sustentáveis, activas ou passivas” sendo um sinal do avanço dos tempos e alteração de prioridades e preocupações, beneficiando quem de certo modo contribui para o ambiente.¹⁰³

Por fim, o C_v , coeficiente de vetustez, é aplicado em função do “número inteiro de anos decorridos desde a data de emissão da licença de utilização, quando exista, ou da data da conclusão das obras de edificação”¹⁰⁴, considerando uma depreciação dos prédios a partir do segundo ano e até aos sessenta ou mais. Refira-se que é errado aplicar esta depreciação ao

¹⁰⁰ Ver art. 42º, nº3, CIMI.

¹⁰¹ Ver nº 2 do art. 42º do CIMI.

¹⁰² É de referir que também aqui, a CNAPU tem competências para definir diretrizes para aplicação dos coeficientes de qualidade e conforto, previsto no art. 13º, nº4 da Lei 26/2003 de 30/07.

¹⁰³ E mais do que isto, algumas autarquias e por sua iniciativa, estabeleceram medidas que incentivavam a eficiência energética dos edifícios que estivessem na sua área geográfica, como por exemplo o concelho de Lisboa, que estabeleceu que era possível reduzir em 50% e 25% o valor do IMI dos edifícios que tivessem classe A+ ou A de certificação energética.

¹⁰⁴ Ver art. 44º, nº1 CIMI.

valor do solo e do edificado em conjunto¹⁰⁵, sendo que no atual modelo, aplica-se um índice de vetustez ao valor patrimonial composto e geral do prédio, enquanto só teria sentido que o índice fosse aplicado ao valor da construção e não ao valor do solo (o valor do solo em si não deveria sofrer depreciação, apenas as construções).

4.3 – Valor Patrimonial Tributário dos Terrenos para Construção

Nos termos do art. 45º CIMI, o valor patrimonial tributário dos terrenos para construção consiste no “somatório do valor da área de implantação do edifício a construir, que é a situada dentro do perímetro de fixação do edifício ao solo, medida pela parte exterior, adicionado do valor do terreno adjacente à implantação”. A área de implantação varia entre 15% e 45% do valor das edificações autorizadas ou previstas. Nos termos do nº3 do mesmo artigo, a fixação da percentagem atribuída ao valor do terreno, é definida tendo em consideração as características do nº3 do art. 42º CIMI (“Coeficiente de localização”), isto é, as próprias características do local, as acessibilidades e proximidades de equipamentos sociais, os serviços de transporte público e o fator de se tratar de uma localização de elevado valor de mercado imobiliário. No que respeita à área adjacente à construção, o seu valor é calculado por remissão para o art. 40º, nº4 CIMI.¹⁰⁶

Contudo, tece-se aqui uma crítica relativamente ao momento em que se fixa o valor patrimonial tributário dos terrenos para construção, uma vez que a percentagem estabelecida entre 15% e 45% do valor das edificações que vão ser feitas, é muito elevada, podendo resultar que o valor patrimonial dos terrenos para construção, seja fixado num valor mais elevado que os próprios valores de mercado. Assim, um terreno para o qual é atribuído um determinado alvará de licenciamento, com determinada capacidade construtiva, mas que ainda não detém infraestruturas (como ruas, saneamento, telefones, eletricidade, etc), periga em

¹⁰⁵ Para além de que em termos técnicos, uma construção teria mais ou menos um prazo de 40 anos para ser totalmente amortizada, podendo até ser considerado o prazo de 50 anos. Por exemplo, na Alemanha, o valor de depreciação devida à vetustez é aplicada apenas ao valor das construções e é feita anualmente, logo a partir do primeiro ano, em razão dos 2,5 a 2% ao ano. In *Relatório do Grupo para o Estudo da Política Fiscal - Competitividade, Eficiência, e Justiça do Sistema Fiscal*, do Ministério das Finanças e da Administração Pública, outubro de 2009, pág. 401.

¹⁰⁶ Que diz que: “A área do terreno livre do edifício ou da fracção ou a sua quota-parte resulta da diferença entre a área total do terreno e a área de implantação da construção ou construções e integra jardins, parques, campos de jogos, piscinas, quintais e outros logradouros, aplicando-se-lhe, até ao limite de duas vezes a área de implantação (A_c), o coeficiente de 0,025 e na área excedente ao limite de duas vezes a área de implantação (A_d) o de 0.005.”

obter um valor patrimonial mais elevado do que aquele com que ficará após a construção de infraestruturas e constituição dos lotes.¹⁰⁷

4.4 – O Valor Patrimonial Tributário dos Prédios da Espécie “Outros”

Dentro desta espécie estão os “terrenos situados dentro de um aglomerado urbano que não sejam terrenos para construção nem se encontrem abrangidos pelo disposto no n.º 2 do artigo 3º¹⁰⁸ e ainda os edifícios e construções licenciados ou, na falta de licença, que tenham como destino normal outros fins que não os referidos no n.º 2¹⁰⁹ e ainda os da exceção do n.º 3¹¹⁰” (art. 6º, nº4, do CIMI). Assim, dentro desta categoria encontramos prédios com diferentes características, e como tal, para a determinação do valor patrimonial tributário deste tipo de prédios, será necessário distinguir o prédio em causa. Tratando-se de edifícios, o valor patrimonial tributário será determinado de acordo com os arts. 38º e ss CIMI. Tratando-se de prédios em ruínas, será determinado como se de um terreno para construção se tratasse.

5. Apreciação da Constitucionalidade e Legalidade da Reforma da Tributação do Património

5.1 – As Bases Constitucionais segundo Prof. Doutor. Casalta Nabais

Trata-se de uma apreciação pelo Prof. Doutor José Casalta Nabais, e que, toma sempre como referência a constituição fiscal, por ser uma constituição de um Estado fiscal, isto é, de uma sociedade cujas necessidades financeiras são comportadas principalmente por impostos. E se folharmos a constituição, nela podemos encontrar uma panóplia de princípios

¹⁰⁷ E quando o loteamento está concluído, o valor patrimonial tributário da soma dos mesmos é por várias vezes inferior ao que havia sido atribuído ao terreno global em bruto. É uma razão para que a alteração de solo rústico para urbano para efeitos fiscais e de constituição de direitos de construção e de propriedade urbana, se faça no momento da receção de infraestruturas pelo município. Ver *Relatório do Grupo para o Estudo da Política Fiscal - Competitividade, Eficiência, e Justiça do Sistema Fiscal*, do Ministério das Finanças e da Administração Pública, outubro de 2009, pág. 401.

¹⁰⁸ No n.º 2 do art. 3º estão os terrenos que não podem ter utilização geradora de quaisquer rendimentos, ou só podem ter utilização geradora de rendimentos agrícolas.

¹⁰⁹ Fins diferentes dos habitacionais, comércio, industriais ou para serviços.

¹¹⁰ Isto é, terrenos que não possam ser utilizados como terrenos para construção ou loteamento, designadamente as zonas verdes, áreas protegidas ou que de acordo com os planos municipais de ordenamento do território estejam afetos a espaços, infraestruturas ou equipamentos públicos.

constitucionais que instroem “de quem”, “de como” e “de quando” tributar, “do que” e “do quando” se tributa, colocando limites à tributação.¹¹¹

Segundo este autor, e separando momentos, é abordada em primeiro lugar a questão da constitucionalidade da tributação do património, prévia à reforma de 2003 e que, na generalidade, considera que é inconstitucional. E depois, num segundo momento, averiguar se as propostas para a feitura da reforma iam de encontro ao caminho traçado pela CRP.

Relativamente à primeira questão, esta vai ser refletida de forma sucinta pois já é um assunto cuja abordagem está fora do seu tempo, uma vez que já não é esse o regime em vigor.

Assim, para Casalta Nabais, a tributação estática da época constituída pela CA, e a tributação dinâmica, constituída pelo Imposto Municipal sobre Sucessões (IMS) e Imposto Municipal sobre Doações (IMD), consagram a “situação mais intolerável de inconstitucionalidade” e que é difícil imaginar um panorama pior.¹¹² Isto porque houve uma ausência ou omissão de legislação, sustentada em grande medida pela falta de aprovação do Código de Avaliações, dado que quando a CA substituiu a antiga CP, uma das inovações e como parte integrante dessa reforma, consistia na introdução desse código que iria alterar o modo de avaliação dos imóveis, e que, como não entrou em vigor, manteve-se o regime provisório (que iria vigorar até à aprovação daquele), o que conciliado com o facto de o valor dos prédios não ter sido objeto das necessárias atualizações, resultou na designada situação insustentável. Ainda dentro deste assunto, outro fator que contribui para a alegada inconstitucionalidade, tem a ver com o facto de os meios de combate contra as simulações que se efetuavam em matéria de preços declarados nos contratos de compra e venda de imóveis para efeitos de liquidação de Sisa, serem demasiado onerosos e inaplicáveis na prática.¹¹³ A

¹¹¹ Existe um conjunto de normas na CRP que são importantes referir tais como, os arts. 104º nº 3, que estabelece que a tributação do património deve contribuir para a igualdade dos cidadãos; o art. 65º nº1 CRP (“Habitação e Urbanismo”), pois os bens principais objeto de tributação são os imóveis, e grande parte deles está destinado à satisfação do direito à habitação, e como direito fundamental social que é, não se pode deixar de lado tal preceito; o art. 238º nº 4, número este que foi aditado após a revisão constitucional de 1997 e que tem que ser referido uma vez que o destino das receitas dos principais impostos sobre o património são os municípios, é de extrema importância mencionar o preceito que atribui poderes às autarquias locais, mais especificamente, municípios. E nesta linha de arts., o art. 254º nº2 (“Participação nas Receitas dos Impostos Directos”) e que é expressão do princípio de prestação de contas ou responsabilidade, no sentido de que a liberdade não pode ser entendida e executada sem a respetiva responsabilidade, art. esse que tem a redação seguinte: “os municípios dispõem de receitas próprias, nos termos da lei.” Para maiores desenvolvimentos, ver NABAIS, José Casalta, *Por um Estado Fiscal Suportável*, Estudos de Direito Fiscal, Almedina, 2005.

¹¹² Ver NABAIS, José Casalta, *As Bases Constitucionais da Reforma da Tributação do Património*, in Fisco, nº 111/112, janeiro de 2004, Ano XV pág. 12.

¹¹³ Não se irá estender aqui este tema, dado que foge do pretendido com a exposição, no entanto a referência era essencial para a compreensão estrutural do assunto. Para maiores desenvolvimentos ver NABAIS, José Casalta, *ob. cit.*, in Fisco, nº 111/112, janeiro de 2004, Ano XV pág. 12/13.

par disto, considera que há uma total incoerência do sistema no respeitante ao valor dos imóveis, no domínio do valor da transmissão onerosa dos direitos reais sobre imóveis. Isto porque dependendo do tipo de sujeito passivo, o valor a ter em consideração era diferente. Assim, se estavam em causa sujeitos de IRS e IRC que não fossem empresas, o valor dos imóveis transmitidos a ter em consideração (para efeitos da liquidação desses impostos) era o valor da avaliação que tivesse sido efetuada para efeitos de liquidação do IMS ou que teria lugar caso não houvesse essa liquidação, não se considerando o valor declarado nos contratos de transmissão. Já em casos de IRS empresarial (categoria B) e profissional¹¹⁴ e IRC empresarial o valor da transmissão dos direitos reais dos imóveis a considerar era o valor declarado no contrato (mesmo que esse valor seja menor que o resultante da avaliação realizada em sede de liquidação do IMS), nos termos do art. 20º, 23º e 43º¹¹⁵ do CIRC. E somada a esta situação, refere-se uma outra incoerência, no sentido em que o valor declarado nos contratos de transmissão onerosa de direitos reais sobre imóveis (base de liquidação do IMS), não é considerado para efeitos da CA, pois para a liquidação deste imposto considera-se o valor patrimonial.^{116 117}

Passando agora para a fase da Reforma em si, este autor debruçou-se sobre duas questões que diziam respeito a alterações a serem introduzidas pela mesma. Refere-se ao princípio do benefício e ao valor dos prédios.

Quanto à primeira questão, este princípio foi invocado como fundamento da CA (e depois IMI), em que tanto no preâmbulo do código da CA, como do anteprojeto do CIMI, é referido como a base desses impostos. Assim, no preâmbulo do CCA diz-se que “a tributação predial encontra especial justificação na lógica do princípio do benefício, correspondendo o seu pagamento à contrapartida dos benefícios que os proprietários recebem com obras e serviços que a colectividade lhes proporciona.” O princípio do benefício serve para explicar o destino das receitas do imposto, que são os municípios, e não propriamente para justificar a

Para este autor, a inconstitucionalidade é o resultado do “incumprimento de uma obrigação legiferante de meio, (...) imposta pelo nº3 do art. 104º da Constituição”.

¹¹⁴ Por remissão do art. 32º do CIRS para o CIRC.

¹¹⁵ Conforme redação do art. 20º, 23º e 43º do CIRC aplicável até 31/12/2009 cujas epígrafes eram, respetivamente: “Proveitos ou ganhos”, “Custos ou perdas” e “Conceito de mais-valias e de menos-valias”, tendo-se operado uma republicação do CIRC pelo DLnº 159/2009 de 13/07, tendo entrado em vigor a partir de janeiro de 2010.

¹¹⁶ Que até à entrada em vigor do suposto Código das Avaliações era provisoriamente considerado como a capitalização do rendimento predial, isto é, a matéria coletável da anterior CP, constante da matriz em 31 de dezembro de 1988 e das atualizações legais posteriores.

¹¹⁷ Mais uma vez, tema este que não pode aqui ser integralmente desenvolvido. Para maiores considerações consultar, NABAIS, Casalta, *ob. cit.*, in Fisco, nº 111/112, janeiro de 2004, Ano XV.

exigência desse mesmo imposto, pois tal exigência não se pode justificar senão no princípio da capacidade contributiva e nunca pelo princípio do benefício. Pelo princípio da capacidade contributiva, revela-se essa mesma capacidade através da propriedade ou posse dos bens imóveis, pelo que os contribuintes pagam IMI por este facto e não pela medida dos benefícios que obtêm dos municípios onde os imóveis estão localizados.¹¹⁸ Assente é que não se pretendeu suprimir o princípio da capacidade contributiva pelo princípio do benefício dado que a base da exigência não pode deixar de ser a capacidade contributiva revelada pela propriedade dos imóveis.

Mas como refere Nuno Sá Gomes, que embora concordando com Casalta Nabais no que respeita à justificação do destino da receita através do princípio do benefício, e não como justificação da exigência desse imposto, defende que o princípio da capacidade contributiva acaba violado pelo CCA e CIMI, quando se tributa os titulares de direitos reais de gozo sobre os imóveis que somente possuem direitos de uso ou fruição do prédio, aos usufrutuários, superficiários, etc, quando estes não têm a mesma capacidade contributiva correspondente ao valor patrimonial total dos prédios, e pelos quais são tributados. E estes são assim compelidos a pagar impostos sobre capacidade contributiva que não possuem, sendo que estes impostos, como tais, são inconstitucionais. Estão-se a tributar contribuintes/titulares de direitos reais menores por uma capacidade contributiva que não têm, “que não está na sua esfera jurídica”.

Quanto à segunda questão, do valor dos prédios com base no qual vão ser liquidados os novos impostos sobre o património, a opinião de Casalta Nabais é positiva, pois denota-se uma tentativa de aproximar o valor, do valor real dos imóveis que com certeza não será o valor declarado nos contratos (devido às simulações) nem o praticado no mercado (pela especulação de mercado), mas algures no meio de ambos. E consegue-se isso através de critérios objetivos, tomando em consideração vários fatores que em conjunto na fórmula obtida, se tem como preocupação atingir o valor real.¹¹⁹

¹¹⁸ Até muitas vezes o imposto é exigido a quem não usufrui dos tais benefícios que o município proporciona, uma vez que o imposto é, por um lado, exigido aos proprietários dos imóveis e não aos ocupantes ou inquilinos, e por outro, estabelece-se na lei que o imposto é devido pelo proprietário, pelo usufrutuário ou superficiário do prédio em 31 de dezembro do ano a que respeitar.

¹¹⁹ Para maiores desenvolvimentos, ver NABAIS, José Casalta, *ob. cit.*, in Fisco, nº 111/112, janeiro de 2004, Ano XV pág. 21.

5.2- Apreciação da Constitucionalidade da Fórmula de Determinação do Valor Patrimonial dos Prédios Urbanos

Esta apreciação resultou de uma solicitação do Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais para elaboração de um parecer ao Prof. Doutor. Luís Menezes Leitão sobre a constitucionalidade de alguns pontos da proposta de Reforma de Tributação do Património, entre os quais se pedia apreciação dos arts. 38º a 44º do CIMI (embora atualmente com algumas atualizações legislativas mas que, na íntegra, o fundamento é o mesmo). Assim, foi-lhe colocada a questão: “A fórmula proposta para determinação do valor patrimonial tributável dos prédios urbanos, através de uma avaliação, a efetuar na altura da sua alienação, é conforme com a Constituição?”¹²⁰

Relativamente a isto, conclui-se que a fórmula agora presente no art. 38º CIMI, será uma das melhores propostas que até ali tinham sido feitas, dado que esta fórmula permitiria corrigir injustiças que na época se praticavam em sede de CA, estando de acordo com o art. 104º, nº3, da CRP e com o princípio da legalidade (art. 103º, nº2, da CRP), dado que pouca subjetividade é deixada à Administração fiscal, pelo facto de os fatores presentes na fórmula serem sobretudo objetivos.

E, segundo a opinião de Nuno Sá Gomes, que concorda genericamente com as apreciações do Prof. Luís Menezes Leitão: no entanto vem criticar o facto de a pergunta estar formulada não apenas para se pronunciar sobre a correspondência da respetiva fórmula com a CRP, mas que o referido Professor também se deveria ter pronunciado acerca da aplicação da referida fórmula para determinação do valor do imóvel “a efetuar na altura da sua alienação”, sendo que o que se almejava com tal questão, era saber se a aplicação momentânea da fórmula à medida que os imóveis são objeto de transmissão, e não a todos eles, é constitucional, e o Prof. Menezes Leitão não se pronunciou sobre isto.

Assim, de acordo com o art. 15º, do DL nº 287/2003 de 12/11 que se insere no capítulo denominado “Regime Transitório” refere-se que: “Enquanto não se proceder à avaliação geral, os prédios urbanos já inscritos na matriz serão avaliados, nos termos do CIMI, aquando

¹²⁰ Há ainda uma segunda questão que foi formulada para Parecer e que consistia no seguinte: “A aplicação do valor assim fixado para efeitos de determinação do rendimento tributável em IRC e em IRS, sempre que a Administração Fiscal não demonstre que o preço de transacção foi superior, é conforme com a Constituição?”. E quanto à análise desta questão ver LEITÃO, Luís Manuel Teles de Menezes, *A Conformidade com a Constituição da República Portuguesa da Nova Fórmula de Determinação do Valor Patrimonial Tributário dos Prédios Urbanos e da sua Aplicação para Efeitos de Determinação dos Rendimentos Tributáveis em Sede de Impostos sobre o Rendimento*, in Fisco, nº 113/114, abril de 2004, Ano XV.

da primeira transmissão ocorrida após a sua entrada em vigor, sem prejuízo, quanto a prédios arrendados, do disposto no artigo 17º” e essa avaliação geral está prevista nos nºs 4 e 5 do mesmo art. 15º sendo que o seu nº4 diz: “4 - Será promovida uma avaliação geral dos prédios urbanos, no prazo máximo de 10 anos após a entrada em vigor do CIMI.”¹²¹, e o art. 16º do CIMI diz que é o Ministro das Finanças que decide, por Portaria, “a avaliação geral dos prédios rústicos e ou urbanos de todos ou de qualquer município”. Assim, a avaliação geral da totalidade dos prédios rústicos e urbanos pode demorar mais do que os dez anos previstos, e, até se dar essa avaliação dos prédios urbanos, estes vão ser tributados de acordo com as regras do CIMI e aplicação da nova fórmula aquando da sua transmissão, com exceção de todos os outros já inscritos na matriz, o que leva a que, andares do mesmo prédio e semelhantes possam ser tributados de forma diferente, e pode inclusivamente acontecer que em prédios antigos alguns andares tenham sido renovados e portanto tenham maior valor patrimonial tributável, mas que, ainda não tendo sido transmitidos, se mantenham com valores inferiores aos que resultariam da aplicação da fórmula a andares mais primitivos e simples que entretanto tenham sido transmitidos. Isto, vai assim contra o princípio da igualdade presente no art. 104º, nº3, da CRP que diz que “A tributação do património deve contribuir para a igualdade entre os cidadãos.”, sendo que este regime transitório origina desigualdades e injustiças perante situações idênticas¹²², e com a violação de tal artigo entende-se que a Reforma é inconstitucional.¹²³

5.3 – Outras Considerações

Nuno Sá Gomes, considerou e abordou também outras questões, tais como a (in)constitucionalidade do art. 18º do DL nº 287/2003 de 12/11¹²⁴, uma vez que este exigia que: “Os proprietários, usufrutuários ou superficiários de prédios urbanos arrendados, (...), apresentam, no prazo de 30 dias contados a partir da data da publicação do presente decreto-lei, participação, conforme modelo aprovado por Portaria do Ministro das Finanças, de que

¹²¹ Note-se que a transcrição aqui feita diz respeito à redação originária do art. 15º do DL nº 287/2003 de 12/11 que vigorou praticamente com o mesmo texto até 2011, com a Lei nº 60-A/2011 de 30/11.

¹²² Como o caso de prédios não arrendados, mas que o estiveram até dezembro de 1988, aplica-se ao valor patrimonial resultante da renda “o coeficiente correspondente ao ano a que respeita a última actualização da renda” (art. 16º, nº 5 do DL nº 287/2003 de 11/12, atendendo-se assim a valores provenientes de anteriores arrendamentos. O que viola, mais uma vez o art. 104º, nº3 da CRP.

¹²³ GOMES, Nuno Sá, *ob. cit.*, Almedina, 2005.

¹²⁴ Note-se que este artigo encontra-se agora revogado pelo art.º 6.º da Lei n.º 6/2006, de 27 de fevereiro, mas esta apreciação foi feita aquando da sua existência e aplicação. No entanto, o art. 15º-N, aditado pela Lei nº 60-A/2011, de 30/11 nos seus números 2, 3 e 6 tem exigências semelhantes.

constem a última renda mensal recebida e a identificação fiscal do inquilino.” Considerando que nem todos os senhorios detinham em seu poder a identificação fiscal das pessoas suas inquilinas, nem tinham que ter, uma vez que este não é um elemento obrigatório a disponibilizar aos senhorios. E mais, no nº2 do mesmo art. dizia-se que: “A participação referida no número anterior é acompanhada de fotocópia autenticada do contrato escrito, quando exista.”¹²⁵ Ora, muitos casos há em que o contrato ou uma sua fotocópia já não é localizável, como por exemplo o caso de os descendentes do primeiro senhorio, que celebrou o contrato, não terem acesso ao contrato, como os casos dos arrendamentos verbais, casos em que o senhorio não conhece pessoalmente os inquilinos, não podendo juntar fotocópia autenticada do mesmo, considerando-se tal obrigação inconstitucional.¹²⁶

Para além disto a Portaria nº 1283/2003 de 13/11, exigiu que o declarante dissesse qual a data inicial do contrato, o que, pelo que se viu, poderia estar incapacitado de cumprir, sendo além de inconstitucional, ilegal, dado que tal Portaria veio regulamentar o DL nº 287/2003 de 12/11, e dado que tal DL não faz essa exigência, não podem ser exigidos elementos adicionais que não compõem a lei a regulamentar.

E não se podem considerar estas inconstitucionalidades agora referidas de pouca importância relativamente a outras pois os contribuintes, de duas situações optavam por uma: ou mentiam e indicavam uma data fictícia, ou não forneciam esses elementos exigidos, com o resultado de não usufruírem do regime a aplicar aos prédios arrendados, aplicando-se o regime dos não arrendados que se verificava desfavorável face aos arrendados.

6. Questões Controversas

Um dos problemas que se coloca diz respeito à questão de saber qual o regime fiscal aplicável face ao art. 8º CIMI, mas relativamente aos direitos reais de uso e habitação previstos nos arts. 1484º a 1490º do Código Civil (CC).

O referido artigo do CIMI explicita quais os sujeitos passivos deste imposto, entre os quais são referidos o proprietário, usufrutuário, superficiário, titulares de direito de uso e fruição na propriedade resolúvel, nada referindo quanto a usuários ou moradores usuários

¹²⁵ Assim como refere o atual 15º-N, nº3.

¹²⁶ E, dado que a entrega de um exemplar do contrato nos serviços fiscais sempre foi obrigatória, supõe-se que esses contratos seriam arquivados, mas com esta exigência de entrega de cópia do contrato escrito, parece que nem os próprios serviços sabem onde estão os contratos que lhe foram entregues.

enquanto titulares de direitos reais de uso e habitação, previstos e regulados nos termos dos arts. 1484º a 1490º do CC¹²⁷, e que vai ser aqui abordado.

O art. 1488º do CC sob a epígrafe “Intransmissibilidade do direito”, diz que: “O usuário e o morador usuário não podem trespassar ou locar o seu direito, nem onerá-lo por qualquer modo.”, e o 1489º diz quais as obrigações que lhe estão associadas, sendo que o usuário tem que assumir os encargos e reparações ordinárias, despesas de administração, impostos e encargos como se fosse usufrutuário, assumindo-os na totalidade caso consuma todos os frutos do prédio ou ocupe todo o edifício, ou parcialmente, caso apenas o faça parcialmente, sendo responsável pela sua proporção.

Já o art. 1490º CC, remete para o regime do usufruto, regime que é aplicável ao uso e habitação na parte que lhe seja conforme. O artigo 1474º do CC integrado no capítulo das obrigações do usufrutuário, diz que “O pagamento dos impostos e quaisquer outros encargos anuais que incidam sobre o rendimento dos bens usufruídos incumbe a quem for titular do usufruto no momento do vencimento.” Com todas estas normas, quer da não referência no art. 8º CIMI ao uso e habitação, quer do regime destes no CC, e quer o regime fiscal do usufruto, fica incerto qual o sujeito passivo de IMI, nos direitos de uso e habitação (questão que já se colocava aquando da CA). De facto, o art. 1489º diz que os impostos são pagos pelo usuário como se fosse usufrutuário, e estes, nos termos do art. 1474º diz que devem pagar impostos e encargos anuais “que incidam sobre o rendimento dos bens usufruídos”. E se se aplica o nº2 do art. 8º CIMI relativo ao usufruto, sendo o IMI um imposto sobre o património encontrando-se aqui o problema da determinação do sujeito passivo. E ainda, nos casos em que o uso e habitação é parcial, (nos termos do nº2 do art. 1489º CC), o Dr. António Manuel Cardoso da Mota¹²⁸, entende que o imposto seria devido quer pelo proprietário de raiz, quer pelo titular do direito de uso e habitação na proporção da fruição. Isto porque se

¹²⁷ Art. 1484º do CC (“Noção”) diz que: “1. O direito de uso consiste na faculdade de se servir de certa coisa alheia e haver os respectivos frutos, na medida das necessidades, quer do titular, quer da sua família; 2. Quando este direito se refere a casas de morada, chama-se direito de habitação.”

O art. 1485º (“Constituição, extinção e regime”) diz: “Os direitos de uso e de habitação constituem-se e extinguem-se pelos mesmos modos que o usufruto, sem prejuízo do disposto na alínea b) do artigo 1293.º, e são igualmente regulados pelo seu título constitutivo; na falta ou insuficiência deste, observar-se-ão as disposições seguintes.”

O art. 1486º (“Fixação das necessidades pessoais”) diz que: “As necessidades pessoais do usuário ou do morador usuário são fixadas segundo a sua condição social.”

O art. 1487º (“Âmbito da família”) diz: “Na família do usuário ou do morador usuário compreendem-se apenas o cônjuge, não separado judicialmente de pessoas e bens, os filhos solteiros, outros parentes a quem sejam devidos alimentos e as pessoas que, convivendo com o respectivo titular, se encontrem ao seu serviço ou ao serviço das pessoas designadas.”

¹²⁸ Mota, António Manuel Cardoso da, *O Código Civil de 1966 e o Imposto - Comentário precedido da respectiva transcrição, dos preceitos de Direito Civil*, pág. 28, Coimbra, 1967.

considerarmos o IMI como um imposto sobre o capital para ser pago pelo rendimento, então este será devido somente pelos usuários/moradores usuários ou pelos usuários e proprietário de raiz, consoante a fruição total ou parcial do prédio.

Outra questão separada da anterior, tem a ver com o problema de saber como determinar o valor patrimonial tributário dos prédios constituídos por “móveis por natureza”, de acordo com os n.ºs 2 e 3 do art. 2.º CIMI¹²⁹ ¹³⁰ (“Conceito de prédio”). São edifícios ou construções que apesar de serem “móveis por natureza”, são comparáveis aos imóveis pelo seu carácter de permanência e por não estarem ligados a fins transitórios, como por exemplo o caso de barracas desmontáveis, embarcações usadas como comércio, indústria, habitação, carruagens de comboios com os mesmos fins, etc. Mas dentro da sua qualificação como prédios, estes devem ser considerados urbanos, pois não se inserem em nenhuma das previsões do art. 3.º do CIMI (“Prédios rústicos”), inserindo-se assim por exclusão, no seu art. 4.º (“Prédios urbanos”). E, dentro das “Espécies de prédios urbanos”, previstas no art. 6.º, não parece introduzir-se em nenhuma categoria, mesmo em “outros”, dada a definição nesse art. e não lhe sendo por isso aplicável o art. 46.º CIMI (“Valor patrimonial tributário dos prédios da espécie outros”), sendo que, perante tal falta de previsão legal, parece que o valor patrimonial tributável deste tipo de prédios, só poderá ser determinado com base no valor de mercado da respetiva coisa (casa, barraca desmontável, embarcação, etc.).

Por outro lado, outro problema colocado consiste em saber quando é que será legal os municípios votarem taxas diferentes para freguesias diferentes do mesmo concelho nos termos do art. 112.º CIMI, o que consistiu numa inovação com a introdução do Código do IMI, e efetivamente dispõe o art. 112.º CIMI no seu número 5, 6 e 7 por exemplo: “5 - Os municípios, mediante deliberação da assembleia municipal, fixam a taxa a aplicar em cada ano, dentro dos intervalos previstos nas alíneas b) e c) do n.º 1, podendo esta ser fixada por freguesia; 6 - Os municípios, mediante deliberação da assembleia municipal, podem definir áreas territoriais, correspondentes a freguesias ou zonas delimitadas de freguesias, que sejam objecto de operações de reabilitação urbana ou combate à desertificação, e majorar ou

¹²⁹ Que dizem: “2 - Os edifícios ou construções, ainda que móveis por natureza, são havidos como tendo carácter de permanência quando afectos a fins não transitórios.”; “3 - Presume-se o carácter de permanência quando os edifícios ou construções estiverem assentes no mesmo local por um período superior a um ano.”

¹³⁰ A indicação de certos “bens móveis por natureza” como prédios foi introduzida pelo § único do art. 4.º do Código da Contribuição Predial e do Impostos sobre a indústria Agrícola, posteriormente, previsto no art. 2.º, n.ºs 2 e 3 do CCA, e atualmente no art. 2.º, n.ºs 2 e 3 do CIMI.

minorar até 30% a taxa que vigorar para o ano a que respeita o imposto; 7 - Os municípios, mediante deliberação da assembleia municipal, podem definir áreas territoriais correspondentes a freguesias ou zonas delimitadas de freguesias e fixar uma redução até 20% da taxa que vigorar no ano a que respeita o imposto a aplicar aos prédios urbanos arrendados, que pode ser cumulativa com a definida no número anterior.” Assim, perante deliberação da assembleia municipal, nos termos dos nºs 6 a 9 e nº12, os municípios ficam autorizados a aplicar taxas diferentes de IMI nos prédios urbanos. Mas por exemplo, no nº6 do mesmo art. não se esclarece na redação desse número, i.e., quando é que ao município é concedido majorar ou minorar a taxa aplicável, pois tanto podem ser alteradas quando haja operações de reabilitação urbana, ou quando haja medidas de combate à desertificação. Portanto tanto num caso como noutro, podem dar origem a majorações ou minorações da taxa aplicável, até 30%, sem se referir qual o critério aplicável num caso e noutro. O mais lógico seria que em qualquer dos casos (combate à desertificação e medidas de reabilitação urbana), a taxa devia ser sempre minorada, mas a ser deste modo, a lei não determina quando é que pode ser majorada em algum destes casos.

Pode também colocar-se a questão de saber se será legítimo aplicar taxas diferentes a prédios urbanos de natureza diferente. Esta questão pode ver-se da seguinte perspectiva: se os municípios fixam a taxa a aplicar dentro do art. 112º CIMI, esse poder é um poder autárquico local, previsto e consagrado nos termos dos arts. 237º e 238º da CRP, em que no primeiro (“Descentralização administrativa”) se diz que: “1- As atribuições e a organização das autarquias locais, bem como a competência dos seus órgãos, serão reguladas por lei, de harmonia com o princípio da descentralização administrativa.”, e no art. 238º CRP, (“Património e finanças locais”), diz que: 1- “As autarquias locais têm património e finanças próprios; 2- O regime das finanças locais será estabelecido por lei e visará a justa repartição dos recursos públicos pelo Estado e pelas autarquias e a necessária correcção de desigualdades entre autarquias do mesmo grau; 3- As receitas próprias das autarquias locais incluem obrigatoriamente as provenientes da gestão do seu património e as cobradas pela utilização dos seus serviços; 4- As autarquias locais podem dispor de poderes tributários, nos casos e nos termos previstos na lei.” Pelo que, o poder de fixação de taxas de IMI, é uma faculdade que pode ser exercida em termos discricionários, abarcando a determinação da própria taxa que pode ser diferente “de harmonia com incidências objectivas e subjectivas”, desde que não exceda o estabelecido pela lei.

"E esta solução parece ser a que está mais de acordo com o princípio do benefício e correspondente responsabilização autárquica que presidiu à reforma da tributação local, segundo o qual o fundamento desta tributação está precisamente nos benefícios auferidos pelos contribuintes das infraestruturas e serviços criados pelas autarquias locais".¹³¹

7. O Problema do Conceito Fiscal de Prédio

De modo muito sucinto abordar-se-á esta questão, uma vez que se trata de um assunto complexo e que há muito é discutido e colocado, no entanto, perante um tema como a tributação do património e em especial do IMI, era inevitável a sua referência.

Como tal, de acordo com a lei, o IMI incide sobre prédios rústicos e urbanos, sendo que o art. 1º CIMI sob a epígrafe "Incidência" explicita isso: "O imposto municipal sobre imóveis (IMI)¹³² incide sobre o valor patrimonial tributário dos prédios rústicos e urbanos situados no território português, constituindo receita dos municípios onde os mesmos se localizam." O que parece fazer supor que os conceitos de *imóvel* e de *prédio* são comuns. No entanto, em termos gerais, os conceitos não coincidem, sendo distintos, como se pode verificar pelo art. 204º do CC: "1. São coisas imóveis: a) Os prédios rústicos e urbanos; b) As águas; c) As árvores, os arbustos e os frutos naturais, enquanto estiverem ligados ao solo; d) Os direitos inerentes aos imóveis mencionados nas alíneas anteriores; e) As partes integrantes dos prédios rústicos e urbanos. 2. Entende-se por prédio rústico uma parte delimitada do solo e as construções nele existentes que não tenham autonomia económica, e por prédio urbano qualquer edifício incorporado no solo, com os terrenos que lhe sirvam de logradouro. 3. É parte integrante toda a coisa móvel ligada materialmente ao prédio com carácter de permanência.", em que dentro da enumeração do que são imóveis, constam os prédios rústicos e urbanos, o que faz com que o conceito de imóvel seja um género do qual o prédio é uma espécie. Isto para o direito comum.

Mas, voltando ao direito fiscal, será deste modo também? O art. 2º do CIMI¹³³ ("Conceito de prédio") apresenta um conceito fiscal de prédio mais alargado, afastando-se

¹³¹ In GOMES, Nuno Sá, *Teoria Geral dos Benefícios Fiscais*, Caderno de CTF, nº165, 1991, pág. 177. Note-se que o escrito por este autor nesta mesma publicação, dizia respeito à derrama e CA, sendo contudo aplicável ao atual IMI.

¹³² Este artigo foi retificado pela Declaração de Retificação n.º 4/2004, de 23 de dezembro de 2003, publicada no DR n.º 7, I Série-A, de 9 de janeiro, dado que antes apenas dizia "O IMI incide sobre...".

¹³³ Que tem como antecedente o art. 4º do CCP, e depois, art. 2º do CCA, e que foi mantido no essencial até hoje (com as inerentes alterações pelo facto de a CP se basear no rendimento tributável dos móveis).

assim do conceito civil. Portanto nesse mesmo art. 2º podemos ver: “1 - Para efeitos do presente Código, prédio é toda a fracção de território, abrangendo as águas, plantações, edifícios e construções de qualquer natureza nela incorporados ou assentes, com carácter de permanência, desde que faça parte do património de uma pessoa singular ou colectiva e, em circunstâncias normais, tenha valor económico, bem como as águas, plantações, edifícios ou construções, nas circunstâncias anteriores, dotados de autonomia económica em relação ao terreno onde se encontrem implantados, embora situados numa fracção de território que constitua parte integrante de um património diverso ou não tenha natureza patrimonial. 2 - Os edifícios ou construções, ainda que móveis por natureza, são havidos como tendo carácter de permanência quando afetos a fins não transitórios. 3 - Presume-se o carácter de permanência quando os edifícios ou construções estiverem assentes no mesmo local por um período superior a um ano. 4 - Para efeitos deste imposto, cada fracção autónoma, no regime de propriedade horizontal, é havida como constituindo um prédio.” Até ao CCP de 1963, o legislador não tinha definido o que entendia por prédio, o mesmo não tendo acontecido com os conceitos de prédio rústico e urbano, que ao longo da história foram sendo distinguidos com base em variados elementos.

Note-se que tem que se partir do pressuposto de que não existe apenas um conceito de prédio único, e que “se há um conceito jurídico controverso é exemplo típico, o do prédio”.¹³⁴ Dado que, “na verdade, não varia só do conteúdo consoante o espaço territorial a que se aplica, como o ramo de direito, ou até segundo o instituto jurídico considerados, como ainda, dentro de cada ramo ou instituto, a precisa definição dos seus contornos dá lugar a muitas dúvidas, e reveste facetas particulares em face de disposições legais específicas”.¹³⁵

Fazem parte do conceito fiscal de prédio três elementos que são: o elemento da estrutura física, o elemento jurídico e o elemento da patrimonialidade. Relativamente ao primeiro, podemos encontrá-lo quando se refere “prédio é toda a fracção de território, abrangendo as águas, plantações, edifícios e construções de qualquer natureza nela incorporados ou assentes, com carácter de permanência” ou “águas, plantações, edifícios ou construções (...) situados numa fracção de território que constitua parte integrante de um património diverso¹³⁶ ou não tenha natureza patrimonial”¹³⁷, e podem também ser “bens

¹³⁴ In GOMES, Nuno Sá, *Os Conceitos Fiscais de Prédio*, Cadernos de CTF nº54, Lisboa, 1967, pág. 34.

¹³⁵ In GOMES, Nuno Sá, *ob. cit.*, Cadernos CTF nº 54, Lisboa, 1967, pág. 34.

¹³⁶ As águas, plantações, edifícios ou construções situados em território diverso, são as que pertencem a pessoas diferentes das titulares do solo, como sucede no direito de superfície, art. 1524º CC (“Noção” – “O direito de

móveis por natureza” como se referiu, no transcrito nº 2 do art. 2º CIMI. Prédio é assim definido pelos seus caracteres físicos, pela consistência material. Assim, o elemento de natureza física, provém de uma referência a uma fração de território abarcando as situações previstas na lei que lhe estão incorporadas ou assentes, com carácter de permanência¹³⁸, pelo que, a característica de autonomia física é relevante para o conceito de prédio.

Relativamente ao requisito jurídico, verifica-se quando se diz que os prédios hão de fazer “parte do património de uma pessoa singular ou colectiva” ou “património diverso” i. e., em patrimónios pertencentes a pessoas diferentes, ou ainda que “não tenha natureza patrimonial” portanto, assentes em bens do domínio público ou comum (baldios).¹³⁹ Assim, elemento de natureza jurídica, provém da imposição de que a coisa – para além de existir um elemento físico – faça parte do património de uma pessoa singular ou coletiva.¹⁴⁰

No que respeita ao requisito da patrimonialidade, compreende-se pelo facto de aquelas realidades físicas fazerem parte do património de uma pessoa singular ou coletiva, e, para além disso “em circunstâncias normais”¹⁴¹ terem valor económico.

A título de curiosidade, houve quem não achasse que os cemitérios, sepulturas e jazigos particulares coubessem no conceito de prédio, nos termos do art. 4º do CCP¹⁴²,

superfície consiste na faculdade de construir ou manter, perpétua ou temporariamente, uma obra em terreno alheio, ou de nele fazer ou manter plantações.”

¹³⁷ Isto significa que os prédios podem estar inseridos numa fração de território que não tenha natureza patrimonial, como é o caso de bens do domínio público e comum.

¹³⁸ A concretização física de ocupação do espaço é verificada através da característica de permanência do bem, critério esse que para efeitos de IMI é verificado em função da utilidade que a mesma desempenha e que por sua vez, resulta da afetação a fins transitórios ou permanentes, o que nas “coisas móveis por natureza” se verifica de acordo com a utilidade da coisa que releva, sendo que se considera como tendo carácter permanente uma coisa móvel quando esta não está afeta a fins transitórios, tendo que ser utilizadas para atividades regulares no tempo e uma permanência das necessidades que a coisa móvel visa satisfazer. Ver ALFARO, Martins, *O Conceito de Prédio no IMI e Algumas Contradições Normativas*, 3º Trimestre de 2004, Revista online in [http://www.doutrina.net/p/Revista de Doutrina Tributaria/rdt 11/conceito_predio_imi.htm](http://www.doutrina.net/p/Revista_de_Doutrina_Tributaria/rdt_11/conceito_predio_imi.htm).

¹³⁹ Retirando do conceito de prédio as coisas do domínio público, fora do comércio jurídico-privado, isto é, que não são passíveis de apropriação privada, pois as coisas do domínio público, não têm valor de troca atual, não estão aptas a serem permutadas ou serem transformadas em dinheiro por oferta no mercado, não tendo característica patrimonial (caso das estradas, jardins, terrenos baldios, etc.), sendo diferente os bens que se encontram no domínio privado do Estado.

¹⁴⁰ Note-se que o que se exclui do conceito de prédio são os bens de domínio público que não têm natureza patrimonial, mas não os prédios que estão assentes numa fração de território sem valor patrimonial (não é o prédio em si que não tem valor patrimonial).

¹⁴¹ Sobre a interpretação da expressão “em circunstâncias normais”, cfr. GOMES, Nuno Sá, in *Os Conceitos Fiscais de prédio*, págs. 112 e ss e autores aí citados, sendo que, valor de económico poderá associar-se ao valor de troca da coisa aos valores normais de mercado.

¹⁴² Art. 4º do CCP “Para efeito da contribuição predial, prédio é toda a fracção de território abrangendo as plantações, edifícios e construções de qualquer natureza nela incorporados, ou assentes com carácter de permanência, desde que faça parte do património de uma pessoa singular ou colectiva, e, em circunstâncias normais, seja susceptível de rendimento; e bem assim toda a plantação, edifício ou construção que se encontre nas condições anteriores, ainda mesmo quando situada numa fracção de território que constitua parte integrante de um património diverso ou não tenha natureza patrimonial; § único. Os edifícios ou construções, ainda que

dado que eram insuscetíveis de rendimento. Consideração que Nuno Sá Gomes não concorda e se opõe, entendendo que estes imóveis têm sim valor económico, estando “no comércio jurídico-privado e satisfazendo utilidades dos seus proprietários, têm rendimento correspondente ao uso destes, pelo que são prédios.”¹⁴³, assim como os cemitérios particulares, sepulturas e jazigos já eram prédios para efeitos da CA, são atualmente para efeitos de IMI, dado que são imóveis avaliáveis em dinheiro, com valor de troca e estão inseridos no comércio jurídico-privado. No entanto, para Nuno Sá Gomes, já não são prédios, os imóveis que só tenham valor económico com grande esforço para o seu aproveitamento, como os casos dos terrenos não acessíveis.

Voltando à questão inicial, do conceito de imóvel ser ou não coincidente com o conceito de prédio, como se referiu, parece que estabelecendo a ligação entre o conceito civil de imóvel no art. 204º CC e o determinado no art. 2º de prédio no CIMI¹⁴⁴, este último parece ser mais restrito do que o conceito de imóvel do CC. No entanto, e mais uma vez, nos termos do art. 1º CIMI, “imóvel” e “prédio” são a mesma coisa.

Concluindo, o conceito civil de imóvel não corresponde ao conceito fiscal de prédio, mas o conceito fiscal de imóvel corresponde ao conceito fiscal de prédio e são ambos definidos nos termos do art. 1º e 2º do CIMI.

8. Análise do Acórdão do STA de 25 de maio de 2011¹⁴⁵

O acórdão em questão é pertinente na medida em que aborda uma situação que já foi várias vezes levantada e discutida. Situação essa que consiste em saber se a informação prestada oficialmente, relativamente ao zonamento e coeficiente de localização para determinação do valor patrimonial tributável no âmbito do IMI, está ou não de acordo com as exigências legais que disciplinam a matéria da informação a prestar ao público em geral e aos interessados em particular.

No caso concreto do acórdão referido, este diz respeito a um proprietário que deduziu impugnação contra segunda avaliação para determinação do valor patrimonial da

móveis por natureza, serão havidos como tendo carácter de permanência quando se acharem assentes no mesmo local por um período superior a seis meses.”

¹⁴³ In GOMES, Nuno Sá, *Tributação do Património, Lições Proferidas no 1º Curso de Pós- Graduação em Direito Fiscal na Faculdade de Direito da Universidade do Porto*, Almedina, 2005, pág. 126.

¹⁴⁴ Também o art. 2º, nº2 CIMT e art. 1º, nº 6 CIS, remetem a definição do conceito de prédio para o CIMI.

¹⁴⁵ Acórdão do processo nº 0239/11. E outros no mesmo sentido, Ac. STA Proc. 615/04 DE 2007/12/11, Ac. STA Proc. 239/09 DE 2009/07/01, Ac. TCA SUL Proc. 3232/09 DE 2010/01/26, Ac. STA Proc. 0579/11 DE 19/10/2011 e Ac. do STA Proc. 0728/11 DE 14/12/2011, entre outros.

sua fração autónoma, tendo como resultado sido deduzida a pretensão do proprietário no TAF de Loulé anulando o ato impugnado. Porém, perante tal resultado, a Representante da Fazenda Pública interpôs recurso. Assim, o tribunal “a quo”, entendeu que o ato de avaliação não estava suficientemente fundamentado pois não preenchia os critérios usados por parte da Administração Fiscal no sentido de fixar o coeficiente de localização aplicável, dizendo ainda que apenas havia duas Portarias publicadas relativas a este assunto. Eram as Portarias nº 982/2004 e nº 1426/2004, que cumprem o prescrito no art. 42º CIMI, mas já não no art. 62º, nº3 (“Competências da CNAPU”) do mesmo código. O art. 42º CIMI (“Coeficiente de localização”) estabelece que o coeficiente varia entre 0,4 e 2¹⁴⁶, podendo em algumas circunstâncias ser reduzido para 0,35 ou maximizado para 3 e, para fixação do referido coeficiente, têm-se em consideração determinadas características como acessibilidades, proximidades a equipamentos sociais, serviços de transporte público e localização em zonas de elevado valor mobiliário. Isto a determinar dentro de cada zona homogénea¹⁴⁷, sendo que dentro desta, os coeficientes podem variar consoante estejamos perante um edifício destinado a habitação, comércio, indústria ou serviços. E ainda, o art. 62º CIMI, que tem que ser lido em conjunto com o anterior, estabelece quais as competências da CNAPU¹⁴⁸ entre as quais está a proposição dos coeficientes de localização, sendo que no seu nº 3, diz-se que as propostas têm de ser aprovadas por Portaria do Ministro das Finanças.

¹⁴⁶ Note-se que a redação atual do artigo, no seu número um, estabelece que o coeficiente varia entre 0,4 e 3,5, alteração de acordo com o Orçamento de Estado para 2012.

¹⁴⁷ O zonamento consiste precisamente na determinação das zonas homogéneas às quais vão ser aplicadas os coeficientes de localização do município (art. 42º CIMI) e as percentagens do art. 45º, nº2 CIMI, i. e., a delimitação concreta das zonas homogéneas a que se aplicam os vários coeficientes de localização do município e área de implantação dos edifícios.

¹⁴⁸ Art. 62º CIMI: “1- Compete à CNAPU: a) Propor trienalmente, até 31 de outubro, os coeficientes de localização mínimos e máximos a aplicar em cada município, com base designadamente em elementos fornecidos pelos peritos locais e regionais e pelas entidades representadas na CNAPU, para vigorarem nos três anos seguintes; b) Propor trienalmente, até 31 de outubro, o zonamento e respectivos coeficientes de localização, as percentagens a que se refere o n.º 2 do artigo 45.º e as áreas da sua aplicação, bem como os coeficientes majorativos aplicáveis às moradias unifamiliares, com base em propostas dos peritos locais e regionais, para vigorarem nos três anos seguintes em cada município; c) Propor as directrizes relativas à apreciação da qualidade construtiva, da localização excepcional, do estado deficiente de conservação e da localização e operacionalidade relativas; d) Propor anualmente, até 30 de novembro, para vigorar no ano seguinte, o valor médio de construção por metro quadrado, ouvidas as entidades oficiais e as associações privadas do sector imobiliário urbano; e) Propor à Direcção-Geral dos Impostos as medidas que entender convenientes no sentido do aperfeiçoamento das operações de avaliação. f) Organizar listas de peritos avaliadores independentes por distrito e por ordem alfabética e designar os mesmos para efeitos da segunda avaliação de prédios urbanos, ao abrigo do disposto nos artigos 15.º-A a 15.º-N do Decreto-Lei n.º 287/2003, de 12 de novembro, com a redacção actual.; 2 - Tratando-se de conjuntos ou empreendimentos urbanísticos implantados em áreas cujo zonamento não tenha ainda sido aprovado ou, tendo-o sido, se encontre desatualizado, as propostas referidas nas alíneas a) e b) do n.º 1 são apresentadas anualmente.; 3 - As propostas a que se referem as alíneas a) a d) do n.º 1 e o número anterior são aprovadas por Portaria do Ministro das Finanças.; 4 - Aplica-se à CNAPU o disposto no n.º 2 do artigo 49.º”

O problema reside em saber se estas Portarias deviam publicitar as concretas propostas da CNAPU, o que de facto não acontece.¹⁴⁹

A questão proeminente e que se coloca é: está-se a violar o art. 62º, nº3, do CIMI e art. 119º da CRP -“Publicidade dos actos”-?

Muitos sujeitos passivos se revoltam com o modo como a informação das propostas da CNAPU é divulgada, sendo que consideram que o acesso a essas propostas está a ser interdito aos cidadãos.

Analisando o art. 62º, nº3, do CIMI, que diz que “As propostas a que se referem as alíneas a) a d) do n.º 1 e o número anterior são aprovadas por Portaria do Ministro das Finanças.”, juntamente com o art. 119º da CRP, constata-se que apenas as leis constitucionais, as convenções internacionais e os respectivos avisos de ratificação, bem como os restantes avisos a elas respeitantes, as leis, os decretos-leis e os decretos legislativos regionais, os decretos do Presidente da República, as resoluções da Assembleia da República e das Assembleias Legislativas das regiões autónomas, os regimentos da Assembleia da República, do Conselho de Estado e das Assembleias Legislativas das regiões autónomas, as decisões do Tribunal Constitucional, bem como as dos outros tribunais a que a lei confira força obrigatória geral, os decretos regulamentares e os demais decretos e regulamentos do Governo, bem como os decretos dos Representantes da República para as regiões autónomas e os decretos regulamentares regionais é que têm que obrigatoriamente ser publicados em jornal oficial. Não encontramos no art. 119º da CRP as propostas da CNAPU, e de facto, a lei não impõe mais do que a aprovação por Portarias de tais propostas.

A jurisprudência maioritária, nomeadamente STA, defende que não se incorre aqui em qualquer violação ao art. 62º, nº3, do CIMI e menos ainda do 119º da CRP, sendo que o Ministério das Finanças tendo vindo a aprovar as diversas Portarias da CNAPU.

E na realidade, a informação está na acessibilidade do contribuinte, no entanto, a forma de aceder a ela, e para que este tenha acesso aos coeficientes de localização em específico e ao zonamento, terá que fazer uma simulação na sua área reservada no Portal das Finanças preenchendo determinados campos, não estando de facto o texto integral da proposta da CNAPU na disponibilidade do contribuinte em nenhum local, não havendo ato

¹⁴⁹ Sobre este assunto existem quatro Portarias aplicáveis em território nacional, que são: Portaria nº 982/2004, de 4 de agosto; Portaria nº 1426/2004, de 25 de novembro, Portaria nº 1022/2006, de 20 de setembro, e a Portaria nº 1119/2009, de 30 de setembro e em nenhuma das quatro se publica o texto da proposta da CNAPU.

legislativo que anuncie quais os coeficientes de localização a aplicar em específico para cada zonamento.

Concluindo, pode entender-se que o art. 62º, nº3, do CIMI pode ser interpretado extensiva ou restritamente, e se optarmos pela primeira, considera-se que a conduta a que o Ministério Público está vinculado está a ser respeitada, entendimento este também do STA, que no acórdão em questão refere que: “O facto de os zonamentos concretos, respectivos coeficientes de localização e percentagens aplicáveis, constantes da proposta da CNAPU, não terem sido publicados em Portaria não lhes retira eficácia, sendo certo que a lei apenas estabelece a necessidade das propostas da CNAPU a esse respeito serem aprovadas por Portaria do Ministro das Finanças e se publicitou o local em que podem ser consultados, desta forma se garantindo o seu conhecimento aos interessados e público em geral.” Defende ainda tal Instância Superior, que com a introdução do IMI, e como se pode ler no seu preâmbulo, os critérios de avaliação fizeram-se objetivos, de tal forma que basta a verificação do local em que se encontra o imóvel para perceber quais os coeficientes aplicados à zona em concreto.¹⁵⁰

Pode ainda estabelecer-se uma forma de cumprir o nº3, do art. 62º, do CIMI (interpretado extensivamente), por forma a que não restem dúvidas, publicando-se em Portaria, a proposta da CNAPU, com menção da sua aprovação pelo Ministério das Finanças, sendo que esta conduta não implica qualquer inconveniente, mesmo que se considere que se está a ultrapassar a previsão do art. 62º, nº3, do CIMI, e muito pelo contrário, prevenia que se discutissem estas questões que apenas demonstram desconfiança para com a Administração Fiscal.

Como refere o acórdão do STA Proc. 01100/11 de 07/03/2012, “contendo a Portaria o acto de aprovação do zonamento e dos coeficientes de localização aplicáveis, mostra-se cumprida a exigência legal de que as propostas da CNAPU sejam aprovadas por Portaria do Ministro das Finanças. E tendo sido a Portaria publicada no Diário da República, mostra-se observado o princípio da publicidade dos actos regulamentares do Governo constante do artigo 119º da Constituição da República Portuguesa. O que não impede a própria Portaria de estabelecer que os dados e valores que brotam desse acto de aprovação sejam publicitados em local distinto onde possam ser livremente consultados, garantindo, assim, o seu conhecimento aos interessados e ao público em geral.”

¹⁵⁰ Dado que as características que se têm em consideração para aplicação do coeficiente de localização são, mais uma vez, as acessibilidades, proximidade de equipamentos sociais, serviços de transporte público e localização em zonas de elevado valor imobiliário, fatores que são conhecidos de qualquer cidadão.

9. A Dependência das Autarquias da Tributação do Património

Os impostos sobre o património devem ser organizados em função de um critério económico, cujo montante deve ser considerado como razoável pela sociedade, deve ser um valor consensual, em que entre em consideração os serviços prestados pelos municípios.

Analisando a Lei das Finanças Locais (LFL), que é o diploma que disciplina o regime financeiro dos municípios e freguesias, e para uma melhor compreensão destes impostos, podemos relacioná-los com os fundos previstos nos arts. 19º e ss. Assim, há uma repartição de recursos financeiros públicos entre os municípios e o Estado por modo a alcançar o equilíbrio financeiro *horizontal e vertical*, recursos esses que são obtidos através de um Fundo de Equilíbrio Financeiro (FEF), do Fundo Social Municipal (FSM) e uma participação variável de 5% no IRS dos sujeitos passivos com domicílio fiscal na respetiva circunscrição territorial (ver artigo 19º da LFL, nº1, al. a), b) e c)). Concentrando a atenção sobre os Fundos, e em específico no FEF podemos verificar que o mesmo é composto em 50% pelo Fundo Geral Municipal (FGM), e nos outros 50%, pelo Fundo de Coesão Municipal (FCM).¹⁵¹

O FGM existe para que os municípios possam prosseguir as suas atribuições e consiste numa transferência financeira do Estado, sendo distribuído numa proporção direta por todos os municípios, de acordo com um conjunto de indicadores entre os quais, a carga demográfica, a área ponderada, área afeta à rede Natura 2000 e a área protegida e não incluída na rede Natura. O critério que apresenta um peso superior é sem dúvida o da população residente e a média diária de dormidas em estabelecimentos hoteleiros e parques de campismo.¹⁵²

Já o FCM, é distribuído em função das assimetrias existentes entre municípios com o objetivo de as corrigir em benefício dos municípios menos desenvolvidos, e corresponde à soma da Compensação Fiscal e da Compensação por Desigualdade de Oportunidades, que é baseada no índice de desigualdade de oportunidades (que representam situações de desigualdade relativamente à média nacional)¹⁵³. Através da capitação média nacional, que se obtém pela soma dos impostos municipais, nomeadamente, IMI, IMT e IMV, da participação de 5% no IRS, bem como da parcela do imposto único de circulação que caiba

¹⁵¹ Ver art. 21º da LFL.

¹⁵² Ver arts. 22º e 26º da LFL.

¹⁵³ Ver art. 23º da LFL.

aos municípios¹⁵⁴, a compensação fiscal associada ao FCM é diferente, pois se o índice de coesão municipal médio está mais de 25% abaixo da média nacional, então estes municípios são considerados beneficiários líquidos e quando seja superior em mais de 25% da média nacional, então estes passam a ser contribuintes líquidos.¹⁵⁵ Os municípios que não estejam nem numa situação, nem noutra, não recebem nem contribuem para o FCM.

Isto para dizer que o IMI tem influência no montante das receitas do FEF, sendo de refletir perante a situação de saber até que ponto o município tem ou não vantagem em aumentar as receitas do IMI, pois isso pode dar origem a perda de receitas do FCM. Se a receita de IMI for muito baixa, resultando numa capitação inferior à média nacional, esse município vai ser compensado pois há municípios onde essa capitação é elevada e é por estes que tal compensação vai ser efetuada. Note-se que apenas será um sistema justo quando a tributação dos municípios beneficiados for feita numa base de igualdade no que respeita aos municípios contribuintes, senão beneficiaria inapropriadamente alguns proprietários.

Tomando como exemplo o ano de 2008¹⁵⁶, o montante total da coleta a nível nacional, foi de € 1.825.485.454,00, sendo que desses, € 1.049.352.386,00 são de IMI, € 733.960.702,00 correspondem a IMT e, o total das receitas dos municípios nesse ano foi de € 7.819.172.396,81 (estando neste montante incluídas todas as fontes de receita para além dos impostos, incluindo fundos europeus e empréstimos contraídos). Assim, em termos de IMI e IMT, as suas receitas totalizaram 24% das receitas totais dos municípios. Podemos considerar que o nível nacional do nosso país comparativamente à média europeia, está dentro da normalidade, no entanto, quando comparamos municípios entre si, verificamos que há uma grande disparidade entre eles, sendo que cerca de 154 municípios têm uma receita de IMI + IMT inferior a 10% e em 38 municípios a receita proveniente destes impostos é excessiva, dado que ultrapassa 30%. Há 78 municípios em que o peso se encontra entre 10% e 20%, sendo que apenas 20 municípios se encontram dentro da normalidade, i. e., entre os 20% e 30%.

Num total de 308 municípios a nível nacional, o facto de apenas 38 apresentarem valores que podem ser até considerados excessivos, demonstra uma situação crítica, na

¹⁵⁴ Ver art. 27º da LFL

¹⁵⁵ Art. 21º, nº3 da LFL.

¹⁵⁶ Todos os dados que se vão inserir no âmbito deste ano de 2008, estão presentes no *Relatório de Grupo de Trabalho para o Estudo da Política Fiscal – Competitividade, Eficiência e Justiça do Sistema Fiscal*, do Ministério das Finanças e da Administração Pública, outubro de 2009.

medida em que estes são os municípios com mais população a nível nacional, representado cerca de 3.871.000,00 habitantes, num total de 39% da população nacional.¹⁵⁷

Os dados mostram que para cerca de 50% dos municípios as receitas são reduzidas, talvez originada pela dificuldade de informação cadastral, não atualização e aferição dos valores fiscais e mesmo ao reduzido número de transações de imóveis no mercado¹⁵⁸. Porém há que ter cautela ao apreciar tais valores, pois nos municípios de expressão predominantemente rústica o FEF acaba por compensar as inferioridades devidas a assimetrias regionais por (supostas) menores oportunidades de desenvolvimento, não se devendo assim tomar em consideração as receitas de IMI e IMT mais baixas e outros fatores como demonstrando uma débil expressão económica. Note-se também, que não compete a estes impostos assegurar uma redistribuição de recursos para correção de assimetrias regionais.

Portanto, se em cerca de 10% dos municípios está cerca de 40% da população, os dados demonstram também que desses 38 municípios (a que corresponde cerca de 38% de população nacional) recebem cerca de 62% das receitas de IMI + IMT a nível nacional.

E em jeito de proposta de solução, Raúl Castro defendeu no final de 2011, que essa seria uma boa altura para se proceder a uma revisão da LFL, e, quanto às autarquias, face à simultaneidade de quebra de receitas próprias e cortes pelo Governo Central adicionado de maiores despesas indispensáveis tais como gás, energia, etc, faz com que as mesmas se situem num panorama de asfixia financeira. E é por isto que o autarca¹⁵⁹ refere a necessidade de uma análise do comportamento das receitas tributárias de modo a conciliar sustentabilidade financeira e manutenção da atividade basilar dos municípios que é servir os munícipes. Daí a procura de uma solução integrada que concilie o aumento das receitas tributárias do património com uma base tributável realista, assente em prédios urbanos, rústicos e mistos.

As autarquias locais são dotadas de personalidade jurídica, autonomia e devem submissão ao princípio da legalidade. A CRP no seu art. 238º (“Património e Finanças Locais”) e 254º - (“Participação nas receitas dos impostos diretos”), em conjunto com o art. 10º (“Receitas Municipais”) da LFL demonstram essas características das autarquias,

¹⁵⁷ Sendo que a diferença entre concelhos e valores variáveis devem ser avaliadas consoante o ano em causa e em específico, pois há sempre receitas e despesas eventuais que variam consoante as circunstâncias.

¹⁵⁸ O que logicamente, provoca uma diminuição de receitas de IMT, e, uma diminuição de construção de prédios urbanos com edifícios novos, não permitindo aumentar a receita de IMI.

¹⁵⁹ Da Câmara Municipal de Leiria.

dotadas de órgãos próprios, com componente financeira e patrimonial também própria sendo-lhes atribuídos poderes que se reconduzem ao regime de finanças locais do qual faz parte o atual modelo de financiamento municipal.

Após uma análise incidente sobre as receitas, as rubricas que mostram mais relevância são as que resultam do FEF e da tributação de IMI e IMT, as restantes ou não têm valor expressivo na receita total, ou então são afetadas negativamente pela atualidade.

Perante a redução anunciada do FEF em 2012¹⁶⁰, urge a procura de uma forma de arrecadar a receita necessária à sustentabilidade. E a tributação do património pode ser objeto de reformulação, dado que se pode aumentar a receita arrecadada, sem agravar a carga fiscal. Isto porque na prática a receita fiscal é baixa, apesar de na lei a sua carga ser excessiva, e este contrassenso explica-se pelo facto de o regime transitório conter parte dos prédios com uma tributação reduzida e desatualizada, a existência de um número elevado de beneficiários do regime de salvaguarda e também, um elevado número de isenções atribuídas.¹⁶¹

Para além disto, se com a entrada em vigor do CIMI, se procedeu a uma atualização ao nível da propriedade urbana através da aplicação do regime transitório com avaliação dos prédios urbanos que são objeto de transmissão, aplicação de coeficientes de correção monetária do valor que consta nas matrizes prediais, entre outras, o mesmo não sucedeu no que respeita aos prédios rústicos.¹⁶²

A existência de mais de onze milhões de prédios rústicos, número que irá diminuir pela feitura do cadastro geométrico que será realizado/atualizado, será um dos meios de arrecadar mais receita por modo sustentável, i. e., não se conseguirá uma avaliação do valor patrimonial dos prédios rústicos, enquanto não houver cadastro geométrico.¹⁶³ Com a existência deste, seria possível efetuar uma atualização dos valores patrimoniais dos

¹⁶⁰ Uma vez que o comportamento de IRC previsto é de queda, IRS em manutenção e IVA também com propensão de queda. Isto devido ao aumento expectável de economia paralela que em tempos como o de hoje constitui um cenário comum.

¹⁶¹ Note-se que o que aqui se diz, verifica-se da perspectiva dos municípios e já não do contribuinte em si, parecendo contraditório com aquilo que se foi referindo quando se disse neste trabalho que a carga tributária sobre o contribuinte é muito pesada, estando aqui em causa um direito fundamental como é o direito à habitação. No entanto, este capítulo e proposta de solução diz respeito a uma praticidade, de aumento da receita sem contudo aumentar a carga fiscal e no cumprimento da lei, de modo a que também os municípios possam prosseguir as suas funções conseguindo uma complementaridade funcional entre o poder público e a sociedade tentando alcançar o “melhor de dois mundos”.

¹⁶² O regime transitório fez com que a receita de CA em 2003 de 667.790.741,00 euros, fosse em 2009 de 1.018.582.570,00 euros para efeitos de IMI, sendo que em 2008 e 2009 a receita transferida para as autarquias em sede de IMI, ultrapassou os mil milhões. In *A Revisão das Leis Locais e a Tributação sobre o Património*, de CASTRO, Raúl, 13 de outubro de 2011.

¹⁶³ Constituinte uma grave falha a não existência de uma base informativa sobre o cadastro da propriedade.

prédios rústicos, gerando receita, tendo em conta o elevado número de prédios rústicos existentes.

Já avaliação dos prédios urbanos prevista no regime transitório culminou num tratamento diferenciado entre prédios que foram objeto de transmissão e como tal avaliados nos termos do CIMI, e os que apenas viram os seus valores atualizados por aplicação de fator monetário ao valor que já constava no registo matricial, sendo que no final, a receita aumentou, mas em vários casos os valores patrimoniais são superiores aos preços normais de mercado.

Tanto no Relatório de Grupo para o Estudo da Política Fiscal, realizado em 2009, como no artigo do autarca Raúl Castro (que concorda com a opinião de Sidónio Pais exposta no relatório), defende-se a necessidade da criação de um modelo que se aplique à totalidade dos prédios registados, sem existência de regime transitório, pois apenas faz com que se gerem distorções no tempo, que poderiam ser evitadas.

Por fim, diz-se portanto, que a eficácia do IMI depende da atualidade e qualidade da base cadastral e lembra-se ainda a redação do art. 17º da LFL, al. a) que dispõe que constitui receita das freguesias, 50% da receita do IMI sobre os prédios rústicos.

10. Alterações em 2012

No atual contexto português e perante as opções governamentais da atualidade e de tanta disputa, crítica e resistência à política de cortes orçamentais, com aumento da receita estadual e cortes na despesa, também a tributação imobiliária foi afetada com tais opções. No que respeita ao IMI, após o memorando da Troika e da sua intervenção para auxílio de Portugal, a Lei do Orçamento de Estado para 2012¹⁶⁴ instituiu algumas diferenças, sendo as mais notáveis as alterações no que toca às taxas do IMI a serem aplicadas em 2012. Assim, Portugal comprometeu-se a alterar a tributação sobre o património.

Antes disso, uma das principais questões que se colocava também era a de saber o que acontecia com as isenções de IMI, uma vez que no memorando assinado com a Troika um dos compromissos foi o de reduzir substancialmente as isenções temporárias aplicáveis às habitações próprias. Quanto aos contribuintes que já gozavam desse período de isenção (anteriormente a 2012), podem beneficiar da mesma até ao final. No entanto, para quem

¹⁶⁴ Lei nº 64-B/2011 de 30 de dezembro.

adquire casa desde o início deste ano, a isenção será apenas de três anos¹⁶⁵ - quando até aqui, a mesma poderia ir até aos oito – e aplica-se apenas aos imóveis cujo valor patrimonial não ultrapasse os € 125.000,00 – quando até aqui poderia ir até aos € 236.200,00 – e somente se o rendimento coletável do agregado familiar não ultrapassar os € 153.300,00.

Para além disto, as taxas de IMI aumentam 0,1 pontos percentuais, assim, quanto aos imóveis que ainda não foram objeto de reavaliação desde 2004 (ano em que entra em vigor o CIMI), estes ficam sujeitos a uma taxa que varia entre 0,5% e 0,8% sobre o valor patrimonial tributário¹⁶⁶ enquanto que antes as taxas variavam entre 0,4% e 0,7%. Quanto aos imóveis que já tenham sido avaliados nos termos do CIMI, a taxa aplicável varia entre 0,3% e 0,5%, ao passo que anteriormente, as mesmas tinham 0,1 pontos percentuais abaixo.¹⁶⁷

Para além disto, outra das alterações, consiste no facto de o fator localização passar a ter um peso maior, e todas as avaliações feitas posteriormente a 1 de janeiro de 2012, têm em consideração um coeficiente do fator de localização que varia entre 0,4% e 3,5%¹⁶⁸, podendo ser reduzido para 0,35 nos casos de habitação dispersa em meio rural.

Por fim, quanto aos prédios qualificados como devolutos estes sofrem um aumento para o triplo¹⁶⁹ do IMI, contudo, este será um aumento cobrado apenas em 2013, sendo que no ano seguinte se prevê uma nova tabela de taxas, dado que já terá sido concluída por imperativo legal, a avaliação dos imóveis à luz do CIMI.

¹⁶⁵ Sendo este um número fixo, sem períodos, a isenção ou é de três anos ou não existe.

¹⁶⁶ Ver art. 112º, nº1, al. b), no que respeita aos prédios urbanos. Note-se que os prédios rústicos constam da al. a) do mesmo número do artigo e não sofreu nenhuma alteração, mantendo-se a taxa em 0,8%.

¹⁶⁷ Ver art. 112º, nº1, al. c).

¹⁶⁸ Ver art. 42º, nº1. Antes o coeficiente de localização variava entre 0,4 e 2.

¹⁶⁹ Ver art. 112º, nº3.

CONCLUSÃO

O trabalho apresentado não tem como ambição uma abordagem completa e plena de um tema como a tributação do património em geral e em específico do IMI, uma vez que este é, sem dúvida, um campo muito rico e cuja evolução (principalmente) nos anos recentes, nos trouxe ao lugar em que agora nos encontramos: um sistema mais coerente e integrado com os restantes impostos, mas ao mesmo tempo longe da perfeição. Aqui se compreende a velha máxima “Para melhor, muda-se sempre” e este caso não é exceção.

Ao longo do trabalho fez-se uma pesquisa de uma pequena amostra de assuntos que estão em voga na atualidade, apesar de alguns serem bastante antigos e de já terem sido amplamente discutidos; e outros que por sua vez, com a conjuntura, evolução e aplicação do sistema foram surgindo.

Pretendeu-se não tornar o trabalho demasiado teórico e enfadonho para o leitor, de modo a abordar em cada capítulo a temática e verificar quais as implicações do que ali se expôs, verificando as consequências reais de tal tomada de opção/alteração.

O primeiro grande momento em que se inicia o ciclo que culmina na atualidade, na nossa opinião inicia-se com a criação da Contribuição Predial em 1852, e, mais rigorosamente, em 1913 com a introdução do seu código e mais tarde com o Código da Contribuição Predial e Imposto sobre a Indústria Agrícola. Este último tinha como característica principal o facto de ser um tributo que incidia sobre o rendimento predial e não sobre o prédio em si. Depois, surge a Contribuição Autárquica que introduz uma grande alteração: o imposto passa a incidir sobre o património e não sobre o rendimento, terminando com o que até aí fora conhecido como “tributação predial”. Este tributo surgiu por uma questão de necessidade, apesar de não estar completamente conforme os paradigmas da Reforma Fiscal de 1989, como por exemplo o princípio da tributação do rendimento acrescido, havendo ainda quem a considere um erro, e na prática o sistema de cobrança continuou a ser o da CP, perante a não entrada em vigor do Código de Avaliações tão anunciado.

Em 2003, e em substituição da CA, foi criado o IMI cuja grande alteração consiste na avaliação do valor patrimonial dos prédios através de regras objetivas, aplicáveis aquando da entrada em vigor do código e dispondo ainda de um regime transitório aplicável diferenciado consoante o prédio já esteja ou não inscrito na matriz, esteja ou não arrendado. Pode dizer-se

no entanto que a reforma apenas consistiu numa reforma do sistema de avaliação da propriedade, sendo esta a notável diferenciação relativamente ao regime anterior enervado de injustiças, de uma base cadastral incompleta, e de escrituração de prédios urbanos desatualizada, culminando num tratamento injusto relativamente a prédios novos e antigos.

Uma das temáticas mais desenvolvidas neste trabalho tem a ver com a avaliação dos prédios e da introdução da nova fórmula de cálculo do valor patrimonial tributário, dado que com a anterior CA, a não entrada em vigor do prometido código, levou a que se aplicassem os termos do CCPIA como se referiu, resultando em desajustamentos. Daí, o novo paradigma.

Distingue-se entre avaliação de prédios rústicos e urbanos sendo que a principal alteração seu deu nestes últimos dado que eram os que mais continham valores desatualizados e desajustados.

Parte-se para a apreciação da constitucionalidade e legalidade da reforma, que conclui que a fórmula de cálculo do valor patrimonial tributário não é inconstitucional, apesar de se criticar o facto de o Professor Casalta Nabais não se ter pronunciado sobre parte da questão em discussão, que seria a da aplicação da fórmula momentaneamente, aquando da transmissão dos prédios urbanos, o que leva a que todos os outros prédios já inscritos na matriz e que não foram objeto de transmissão tenham valores patrimoniais diferenciados, apesar de poderem ser em tudo semelhantes aos que são objeto de transmissão, culminando numa avaliação/tratamento diferente, originando situações de desigualdade. Entende Nuno Sá Gomes que com a violação do art. 104º, nº3, da CRP (que diz que a tributação do património prossegue a igualdade entre os cidadãos) esta reforma será inconstitucional. Assim como seria considerada inconstitucional a imposição de comunicação pelo senhorio, usufrutuário ou superficiário de prédio urbano arrendado da identificação fiscal do inquilino (exigido pelo artigo 18º do Regime Transitório aplicável, sendo que apesar de esse art. ter sido revogado em 2006, tendo depois em 2011 sido resposta tal exigência no art. 15º-N, nos seus números 2, 3 e 6) dado que não lhes é exigido que disponham, logo não deverá ser também exigido que o demonstrem.

Aborda-se o problema do conceito de prédio que é impreterível num tema como este, da tributação do património. Como tal, para tributar, há que saber o que se tributa, distinguindo-se entre o conceito civil de imóvel e conceito de prédio fiscal, sendo que neste caso, o primeiro é mais abrangente que o segundo, apesar de o conceito de prédio fiscal ser mais lato do que o civil e o conceito de imóvel e prédio, ambos em termos fiscais, serem considerados coincidentes.

Posteriormente, aborda-se uma questão das mais proeminentes e colocada na jurisprudência em matéria de IMI: se a comunicação do fator localização, obedece ou não aos trâmites legais e se a administração incorre assim na violação do artigo 62º, nº3 do CIMI e 119º da CRP, uma vez que é da CNAPU a competência para a proposição do fator localização, entre outras, proposta essa que terá que ser aprovada por Portaria do Ministro das Finanças. Porém, a aprovação por Portaria, não significa que a proposta conste da mesma, não sendo de fácil acesso dos contribuintes tal conteúdo. Apesar de não ser do modo mais simples, não se está contudo a cometer uma ilegalidade, uma vez que a lei é clara e não exige mais do que a sua aprovação por Portaria, não obrigando assim à publicação do conteúdo da proposta. Assim como deve ser considerado fundamentado o ato tributário de fixação do valor patrimonial tributário quando o termo de avaliação contém a individualização dos prédios avaliados, sua identificação, concelho e freguesia, coeficientes legais aplicados e percentagem, as normas aplicadas e operações de quantificação, não estando violado o art. 77º da LGT.¹⁷⁰ Contudo, se fizermos uma interpretação extensiva do art. 62º, nº3, do CIMI, a publicação da proposta da CNAPU em Portaria, não acarretaria qualquer inconveniente e poderia evitar tais acessos à justiça por parte dos contribuintes.

Naturalmente que os impostos constituem receita necessária de modo a que o Estado prossiga as suas atribuições, e como tal, dentro da “máquina pública”, há todo um sistema e modos de financiamento, cuidadosamente distribuídos. As autarquias locais não são exceção e sendo o IMI um imposto municipal, as suas receitas revertem a favor dos municípios, havendo também uma repartição de recursos financeiros públicos entre os municípios e o próprio Estado para alcançar o equilíbrio, e esses recursos são obtidos através de um Fundo de Equilíbrio Financeiro (composto pelo Fundo Geral Municipal e Fundo de Coesão Municipal), Fundo Social Municipal e através de uma participação variável de 5% no IRS dos sujeitos passivos com domicílio fiscal na respetiva circunscrição territorial. O IMI tem assim influência direta no modo como o Fundo de Coesão Municipal é distribuído, sendo de avaliar qual a opção mais correta, uma vez que um aumento das receitas de IMI, pode originar uma redução nas receitas recebidas de Fundo de Coesão Municipal, distribuído para correção de assimetrias existentes entre municípios, e quanto menor a assimetria, menor a receita recebida a título deste fundo. Porém, perante a atualidade e falta de fundos com os cortes estatais recentes, a arrecadação de receita por parte dos municípios torna-se necessária para sua sustentabilidade. Essa arrecadação passa por uma atualização da tributação de todos os

¹⁷⁰ Constante do sumário do acórdão do STA de 07/03/2012.

prédios de modo a alcançar um tratamento igualitário, diminuição de isenções atribuídas, e feitura do cadastro geométrico dos prédios rústicos que parecem ter sido desconsiderados relativamente aos urbanos aos quais não foi aplicado qualquer regime transitório, e que quando esse cadastro estiver completo, poderá ser um dos meios de arrecadar receita sustentável, de forma a permitir a atualização dos valores patrimoniais dos prédios rústicos que são ainda em elevado número. Defende-se que a existência de um regime transitório apenas resulta num tratamento diferenciado entre os prédios avaliados nos termos do CIMI e aqueles que apenas foram sujeitos a uma atualização por aplicação de fatores monetários.

Assim após a grande reforma de 2003 que nos trouxe até ao IMI que alcançamos hoje, pode-se considerar tal tributo enfermeado de muitas imperfeições.

Desde logo, o conceito de valor patrimonial, tendo em conta o investimento realizado no prédio em construções e benfeitorias (que já serão tributados em sede de outros impostos) pode constituir um desincentivo à conservação e melhoramento dos prédios e um estímulo à sua deterioração. A reforma pode ter consistido num correto diagnóstico da anterior situação, no entanto, a cura não foi a mais perfeita e adequada, uma vez que a tributação predial continua a ter imperfeições tais como: existência de uma pluralidade de taxas e impostos incidentes sobre o património imobiliário urbano originando uma sobretributação que acaba por ser suportada por bens que visam satisfazer uma necessidade básica como o direito à habitação; existência de várias isenções que não têm justificação num imposto baseado no princípio do benefício acabando por provocar distorções no mercado; violação do princípio da igualdade dado que prédios idênticos podem ter níveis de tributação muito distintos; desigualdade de tributação ainda patente quanto aos prédios rústicos (que continuam a ter por base o rendimento produtivo) e urbanos; tratamento diferenciado entre os prédios arrendados e os não arrendados; insuficiência de classificação dos prédios urbanos; existência de um regime transitório que faz com que coexistam dois modelos distintos de avaliação, que é o da avaliação de acordo com as regras do CIMI, e o regime do antigo CCPISIA, regime esse que foi sendo sucessivamente alterado, o que carece de rigor lógico dado que tratando-se de um regime que como o nome diz “transitório”, apenas provoca ainda mais distorções; manutenção de uma tributação exagerada dos prédios novos relativamente aos mais antigos, em parte também provocada por alterações nos valores patrimoniais que servem de base para a determinação do imposto face ao valor de mercado. No âmbito da crise iniciada em 2007 e que originou modificações no mercado habitacional e no âmbito da concessão de crédito, dado que muitos dos imóveis se transacionaram num período de forte subida de preços. Para

além disto, num contexto diferente, com a avaliação geral a ser concluída até 2013, muitos contribuintes viram o montante de IMI a pagar exponenciado, explicado através do seguinte: se considerarmos um prédio já com uma certa antiguidade, tendo sido feita avaliação ao abrigo de legislação anterior e tendo em conta os valores da época (que como se sabe eram muito reduzidos aos atuais, consistindo no entanto numa evolução monetária natural até à atualidade, diga-se), a verdade é que para quem estava habituado a pagar uma certa quantia de IMI anualmente, vê de repente o valor patrimonial do seu imóvel triplicado ou quadruplicado pela aplicação dos novos termos de determinação do CIMI, ao qual será aplicada então a taxa correspondente. Isto apesar de o regime de salvaguarda dos prédios urbanos ser aplicável, a verdade é que apenas se aplica ao montante da coleta respeitante aos anos de 2012 e 2013, liquidado nos anos de 2013 e 2014 respetivamente, sendo que nos anos posteriores, o valor a pagar de IMI será aquele determinado (sem regime de salvaguarda), podendo ser uma violência extrema para muitos contribuintes.

Também no contexto de crise, a aplicação do IMI a empresas que têm por atividade a venda de prédios, e estes figurem no inventário da empresa durante determinado tempo, leva a que estas entidades estejam sobrecarregadas tendo em conta a situação do mercado imobiliário e acabem por não sobreviver.

Por fim, termina-se com as alterações para 2012, que mais não são do que um agravamento da taxa de IMI em 0,1 pontos percentuais a aplicar sobre o valor patrimonial tributário encontrado e em que o coeficiente de localização de que faz parte a determinação de tal valor é também agravado em 0,1. As isenções são reduzidas para um período fixo de três anos quando anteriormente poderiam atingir os oito anos. Estas alterações são o espelho da austeridade levada a cabo pelo governo português e que, por sua vez, constitui uma exigência da Troika.

Bibliografia

ALFARO, Martins, *O Conceito de Prédio no IMI e Algumas Contradições Normativas*, 3º Trimestre de 2004, Revista online in [http://www.doutrina.net/p/Revista de Doutrina Tributaria/rdt 11/conceito_predio_imi.htm](http://www.doutrina.net/p/Revista_de_Doutrina_Tributaria/rdt_11/conceito_predio_imi.htm) (consultado em 15/abril/2012).

ALMEIDA, A. M. de Matos, *Direito Fiscal – dos Impostos em Especial, Desenvolvimentos dos sumários da Cadeira de Direito Fiscal, de acordo com as prelecções do Sr. Prof. Doutor Leite Campos, e da responsabilidade da Assistente da Cadeira*, Coimbra; 1980.

CASTRO, Raúl, *A Revisão das Leis Locais e a Tributação sobre o Património*; 13 de outubro de 2011, in http://www.atam.pt/index.php?option=com_docman&task=doc_download&gid=944 (consultado em 04/abril/2012).

CUNHA, Paulo Pitta e, *A Fiscalidade dos Anos 90 – Estudos e Pareceres*, Almedina, Coimbra; 1996.

GOMES, Nuno Sá, *Tributação do Património – Lições Proferidas no 1º Curso de Pós-Graduação em Direito Fiscal na Faculdade de Direito da Universidade do Porto 2004*, Almedina, Coimbra; fevereiro de 2005.

GOMES, Nuno Sá, *Considerações em Torno da Contribuição Autárquica*, CTF, nº 365; janeiro/março 1992, pág. 7 a 51.

GOMES, Nuno Sá, *Os Conceitos Fiscais de Prédio*, Cadernos de CTF nº54, Lisboa; 1967, pág. 15 a 160.

GOMES, Nuno Sá, *Teoria Geral dos Benefícios Fiscais*, Cadernos de CTF, nº165; 1991, pág. 151 a 179.

GUIMARÃES, Ricardo, *Valor Patrimonial Tributário*, Revista Fiscalidade nº23; julho/setembro 2005, pág. 47 a 58.

LEITÃO, Luís Manuel Teles de Menezes, *A Conformidade com a Constituição da República Portuguesa da Nova Fórmula de Determinação do Valor Patrimonial Tributário dos Prédios Urbanos e da sua Aplicação para Efeitos de Determinação dos Rendimentos Tributáveis em Sede de Impostos sobre o Rendimento*, Fisco, nº 113/114; abril de 2004, Ano XV, pág. 3 a 23.

LEITÃO, Luís Manuel Teles de Menezes, *A Contribuição no quadro da tributação do património*, in Fisco, nº 97/98; setembro de 2001, Ano XII, pág. 15 a 20.

MOTA, António Manuel Cardoso, *O Código Civil de 1966 e o Imposto: Comentário precedido da respectiva transcrição, dos preceitos de Direito Civil*, editor [s/ n], Coimbra; 1967.

NABAIS, José Casalta, *Direito Fiscal*, 5ª Edição, Almedina, Coimbra; março de 2009.

NABAIS, José Casalta, *Por um Estado Fiscal Suportável – Estudos de Direito Fiscal*, Almedina, Coimbra; maio 2005.

NABAIS, José Casalta, *As Bases Constitucionais da Reforma da Tributação do Património*, in Fisco, nº 111/112; janeiro de 2004, Ano XV, pág. 3 a 22.

NASCIMENTO, Esmeralda e TRABULO, Márcia, *IMI – Imposto Municipal sobre Imóveis Notas Práticas*, Almedina, Coimbra; janeiro 2004.

PIRES, Manuel e PIRES, Rita Calçada, *Direito Fiscal*, 4ª Edição, Almedina, Coimbra; 2010.

Relatório de Grupo para o Estudo da Política Fiscal - Competitividade, Eficiência e Justiça do Sistema Fiscal, Ministério das Finanças e da Administração Pública; outubro de 2009.

Revista Fiscal, *Jurisprudência Anotada*, nº5; Vida Económica, dir. João Peixoto de Sousa, setembro/outubro 2011, pág. 15 a 22.

RIBEIRO, José Joaquim Teixeira, *Lições de Finanças Públicas*, 5ª edição, Coimbra Editora; abril 2011.

RIBEIRO, José Joaquim Teixeira, *A Reforma Fiscal*, Coimbra Editora; 1989.

RODRIGUES, José Avelino, *O Sistema Fiscal Português*, Coleção Quid Juris? – II, Porto; 1979.

RODRIGUES, Carla; SANTOS, José C. Gomes e SERRÃO, Miguel, *Contribuição Autárquica, Resultados de Simulação de Cenários de Reforma com Base no IOF/2000*, CTF nº 409/410; janeiro/junho de 2003, pág. 9 a 58.

TEIXEIRA, Glória, *Manual de Direito Fiscal*, 2ª Edição Revista e Ampliada, Almedina; 2010.

Jurisprudência

Acórdão do STA, de 25 de maio de 2011, Proc. 0239/11

Acórdão do STA, de 11 de dezembro de 2007, Proc. 615/04/11.

Acórdão do STA, de 1 de julho de 2009, Proc. 239/09.

Acórdão do STA, de 19 de outubro de 2011, Proc. 0579/11.

Acórdão do STA, de 14 de dezembro de 2011, Proc. 0728/11.

Acórdão do TCA SUL, de 26 de janeiro de 2010, Proc. 3232/09.