

**UNIVERSIDADE DE LISBOA  
FACULDADE DE DIREITO**



**FACULDADE DE DIREITO  
UNIVERSIDADE DE LISBOA**

**O PRINCÍPIO DO BENEFÍCIO  
COMO FUNDAMENTO DA TRIBUTAÇÃO  
EM SEDE DE IMI**

**Carla Maria Pereira Monteiro**

**Dissertação orientada pelo Professor Doutor Carlos Baptista Lobo**

**Mestrado Científico em Direito - Área de Especialização em Direito Fiscal**

**2016**

*Aos meus pais, que sempre apoiaram as minhas  
decisões e que proporcionaram as condições que  
permitiram concluir o presente trabalho.*

## **AGRADECIMENTO**

O meu sincero agradecimento ao Exm<sup>o</sup>. Senhor Professor Doutor Carlos Baptista Lobo que, sem qualquer hesitação, se dignou conceder-me a orientação científica desta dissertação, concordando e incentivando-me, desde o primeiro momento, a analisar o tema a que me propus, manifestando a relevância do mesmo e, ainda, pelas propostas apresentadas quanto à estrutura do trabalho, assim como, pela recomendação de bibliografia essencial ao cabal entendimento da matéria. Pela disponibilidade sempre demonstrada, apresento-lhe deste modo o meu reconhecimento.

*“... É também isso que em larga medida explica que a tributação do património seja matéria especialmente melindrosa, e especialmente susceptível de desencadear resistências e rebeliões – a mesma razão pela qual muitos sistemas tributários tratam a matéria com especiais cautelas, e de uma forma muito mais conservadora do que o fazem com a tributação do rendimento.”*

*Fernando Araújo*

(In: parte II, capítulo 14 – c) – ii) Capacidade e Benefício, *Introdução à Economia*, 2006, p. 536)

## RESUMO

A presente dissertação tem como objetivo a análise do recurso ao Princípio do Benefício, como critério material de justiça na repartição dos encargos públicos, pelo legislador do atual Imposto Municipal Sobre Imóveis (IMI).

O IMI entrou em vigor no ordenamento tributário português em dezembro de 2003, na sequência da reforma da tributação do património implementada com a aprovação do Decreto-Lei nº 287/2003, de 12 de novembro, diploma que procedeu igualmente à criação do Imposto Municipal Sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis (IMT), a alterações no Imposto do Selo (IS), bem como em outra legislação fiscal complementar.

A criação do IMI como imposto sobre o património, fundando-se a exigência da sua cobrança na contrapartida dos benefícios que os proprietários de imóveis recebem com obras e serviços que a coletividade lhes proporciona, provinha já do tributo antecessor, a Contribuição Autárquica, introduzida pela reforma fiscal de 1988/1989, sendo essa suposta relação (para)comutativa a razão que justificou que a receita do imposto revertesse a favor dos municípios, por serem estes as entidades a quem cabe uma parcela muito significativa das prestações administrativas que apoiam e valorizam os imóveis.

Contudo, ao princípio do benefício, como critério de igualdade fiscal e de eficiência da tributação, não basta a sua invocação legal, os seus pressupostos essenciais têm que se manifestar nos elementos estruturais dos tributos, mormente, na implementação de uma base tributável específica (*ad rem*).

Neste sentido, procedeu-se à caracterização dos elementos essenciais do IMI, designadamente, as incidências (objetiva, subjetiva e territorial), isenções e outros benefícios fiscais, o método de avaliação dos imóveis, que conduz à determinação do valor patrimonial tributário e que constitui a base de incidência do tributo, a liquidação e o respetivo pagamento, concluindo-se que, o atual imposto se encontra estruturado na lógica do princípio da capacidade contributiva, possuindo uma base tributável *ad valorem*, que quantifica a riqueza do contribuinte e não o valor da prestação pública de que aquele é presumível beneficiário.

Desta forma, o IMI constitui-se como uma prestação unilateral coativa, que se destina ao financiamento das atividades gerais atribuídas aos municípios, de cuja prestação apenas assiste ao contribuinte uma mera expectativa de aproveitamento. Assim, em termos gerais, o IMI, à semelhança dos outros impostos que incidem sobre o património imobiliário, exige o sacrifício de parte dos cidadãos, os proprietários de imóveis, no financiamento de atividades que beneficiam a toda a coletividade.

A Lei de criação do IMI, ao invocar o princípio do benefício, como fundamento da tributação do imposto, viola assim o princípio da igualdade fiscal, pelo que, enferma de inconstitucionalidade material, nunca controlada pelo Tribunal Constitucional.

O estudo levado a efeito visou, ainda, uma breve análise aos elementos essenciais dos outros dois impostos que incidem sobre o património, o IMT e o IS, o que permitiu caracterizar a tributação do património, no sistema fiscal nacional, como sendo de natureza parcelar e parcial, sobreonerando o património imobiliário e, em especial, o imobiliário urbano, em claro favorecimento do património mobiliário, concluindo-se pela inconstitucionalidade deste modelo de tributação, por violação do princípio da igualdade fiscal, expressão do princípio da igualdade do Art.º 13º da CRP.

Partindo da descrição dos princípios essenciais com os quais o sistema tributário se deverá conformar, em particular o princípio da igualdade fiscal, na sua vertente do princípio da equivalência, defende-se a reestruturação do atual IMI ou a sua substituição por um outro tributo, que pode e deve ser fundamentado e estruturado na lógica do princípio do benefício.

Neste caso, o IMI deverá ser concebido como *contribuição financeira* a favor das autarquias locais, cujos sujeitos passivos, pertencentes ao grupo de proprietários de imóveis, identificado ou identificável, deverão contribuir para os encargos em que aquelas entidades públicas incorrem com as obras e serviços que prestam e que aproveitam ao grupo, valorizando os respetivos bens imobiliários.

A base tributável específica desse tributo deverá incidir sobre a realidade física, o imóvel detido, que se vê valorizado com as prestações da administração local, mas deverá partir dos encargos incorridos com a realização de tais atividades. Só na lógica da relação (para)comutativa que se estabelece entre o grupo de contribuintes que beneficia dos serviços públicos e as entidades que os prestam, ínsita às contribuições financeiras, se poderá fundamentar a repartição justa do IMI, no princípio do benefício.

Procede-se ainda à caracterização dos principais aspetos do novo modelo de tributação do património que se encontra estabelecido na nova Lei de Bases Gerais da Política Pública de Solos, de Ordenamento do Território e do Urbanismo, a Lei nº 31/2014, de 30 de maio, a qual assenta numa visão integrada do urbanismo, finanças públicas e fiscalidade, com vista à sustentabilidade do território nacional. Esse modelo assenta na regulação económica do solo, do ordenamento do território e do urbanismo, onde a tributação do património imobiliário assume uma função essencial.

Nesta nova conceção, o IMI encontra-se assente no princípio do benefício, sendo concebido como um “*Imposto de Condomínio*” ou como uma “*contribuição especial*”, devido pelos proprietários dos imóveis

urbanos, e assume um papel de regulação no mercado imobiliário/fundiário, embora integrado num sistema de tributação mais vasto que, engloba também os impostos estaduais e os tributos criados pelas autarquias locais.

Com a entrada em vigor da referida Lei, em 29 de junho de 2014, não será possível persistir, por muito mais tempo, com o atual modelo de tributação do património.

**Palavras-chave:** Impostos sobre o Património; Imposto Municipal Sobre Imóveis; Princípio da Igualdade Fiscal; Princípio do Benefício; Contribuição Financeira.

### Abstract

The objective of this essay is to analyse the use of the Benefit Theory of Taxation as legal material criterion in the distribution of public expenditure, by the legislator of the current Municipal Tax over Real Property (IMI).

The IMI is in force in the Portuguese tax system since December 2003 and it was introduced with the reformation of the taxation over wealth implemented by the in forced Decree-law nr. 287/2003, of 12 November, act that also resulted in the creation of the Municipal Tax over Property Transfer (IMT), in changes to the Stamp Tax as well as in an additional fiscal legislation.

The creation of IMI as a tax over wealth based on the benefits contribution that the real estate owners received through public works and services provided by the community, came from the previous tax, the Municipal Tax, introduced by the tax reform of 1988/1989, being that supposed (para)commutative relationship the reason for this tax to be paid to the municipalities, as these entities are responsible for a large portion of the administrative instalment that support and enhance the real estate.

Conversely, to the benefit Theory of taxation, as a criterion of tax equality and taxation efficiency, the legal appeal is not suffice. Its essential assumptions have to be expressed in structural elements of taxation, especially in the implementation of a specific tax base (*ad rem*).

In this sense, the essential elements of the IMI were classified, namely, the incidences (objective, subjective and territorial); exemptions and other fiscal benefits, the method of real estate assessment that leads to the determination of the value of the taxable asset value, which is the taxable value; the liquidation and related payment, concluding that the current tax is structured in the logic of the ability to pay principle of taxation, with an *ad valorem* tax base that quantifies property of the tax payer, and not the value of the public provision of which he is the supposed payee.

Therefore, the IMI is a unilateral coercive contribution, which purposes is to fund the general activities assigned to the municipalities and of which the tax payer may only expect to avail. Consequently, in general, the IMI similar to other taxes over real estate, requires the sacrifice of citizens, the real estate owners, to fund the activities that benefit the whole community.

By invoking the Benefit Theory of Taxation as foundation for the taxation tax, the creating Law of IMI infringes, hence, the fiscal equality principle whereat suffers from material unconstitutionality and that was never before measured by the Constitutional Court.

This study also aimed at a brief analysis of the essential elements of two other taxes over wealth, the IMT and the IS, that allowed to categorise the taxation over wealth in the Portuguese taxation system, as being fractional and partial, over-charging real estate and, in particular, the urban real estate, clearly favouring the real estate property. Hence we conclude that this taxation model is unconstitutional as it violates the fiscal equality principle as equivalence principle as per Art.º 13º of the Constitution of the Portuguese Republic.

Having as legal basis the description of the essential principals with which the taxation system, in particular the fiscal equality principle as equivalence principle, should be in agreement with, it is advocated that the current IMI should be restructured or be replaced by another tax, that can and should be substantiated and structured in the benefit theory of Taxation.

In this case, the IMI should be conceived as *financial contribution* in favour of the local municipalities whose taxable person, pertaining to the group of real estate owners - identified or identifiable-, should contribute to the charges that the public entities will incur with works and services provided and that take from the group to improve the corresponding real estate properties.

The specific tax base for this tax should focus on the physical reality, i.e. the owned property that becomes valued with the contributions to the local administration, but that should come from the charges incurred with the execution of such activities. Only in the logic of having the (para)commutative relation established between the tax payers group that benefits from the public services and the entities that provide the later, can we support the fair distribution of IMI, in the Benefit theory of taxation.

Additionally, continuing by characterizing the principal aspects of the new model of taxation over property established in the new General Basic Law of the Soil Public Policy, of Planning and Urban development, Law n.º 31/2014, of May 30<sup>th</sup>, that is founded on an integrated vision of urban development, public finances and

taxation, aiming the sustainability of the national territory. This model lays on the economic regulation of the soil, of planning and urban development, where the taxation over real estate property has an essential function.

In this new conception, the IMI is based on the benefit theory of taxation, being designed as a “*condominium tax*” or as a “*special contribution*”, due by the urban real estate, and assumes the role of regulation in the real estate/land market, while integrated in a more vast taxation system that also encloses the state taxes and the taxes created by the local municipalities.

With the entry into force of the above mentioned Law, in 26 June 2014, the current wealth taxation model could not prevail for much longer time.

**Key words:** Taxes over Wealth; Municipal Tax over Real Property; Fiscal Equality Principle; Benefit Theory of Taxation; Financial Contribution.

## **PLANO GERAL**

### **I PARTE**

#### **CONCEITOS INTRODUTÓRIOS**

1. A Necessidade de Concetualização
2. Conceitos de Património
3. Conceitos de Imóvel
4. Outros Conceitos de Cariz Predial

### **II PARTE**

#### **O PATRIMÓNIO E OS IMPOSTOS**

1. Impostos sobre o Património – Conceito Adotado
2. Impostos sobre o Património – Relevância nos Estados da OCDE e UE
3. Os Impostos sobre o Património no Sistema Fiscal Nacional
  - 3.1. O Imposto Municipal sobre Imóveis (IMI)
  - 3.2. O Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis (IMT) e o Imposto do Selo (IS) – Breve Caraterização
4. Apreciação Crítica

### **III PARTE**

#### **PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS SUBJACENTES À TRIBUTAÇÃO**

1. Considerações Iniciais
2. Do Princípio do Estado de Direito à Constituição Fiscal
3. Princípio da Legalidade
4. Princípio da Não Retroatividade das Leis Fiscais
5. Princípio da Igualdade Fiscal
  - 5.1. Princípio da Capacidade Contributiva
  - 5.2. Princípio do Benefício

### **IV PARTE**

#### **A JUSTA REPARTIÇÃO DOS ENCARGOS PÚBLICOS EM SEDE DE IMI**

1. O Princípio do Benefício e o Atual IMI – Apreciação Crítica
2. A Necessidade do IMI no Financiamento das Autarquias Locais
3. O IMI na Atual Lei de Bases do Solo, do Ordenamento do Território e do Urbanismo – Uma Nova Conceção da Tributação do Património Imobiliário Urbano

### **V PARTE**

#### **CONCLUSÕES**

## **SIGLAS e ABREVIATURAS**

**AT** - AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA  
**CA** - CONTRIBUIÇÃO AUTÁRQUICA  
**CAP** - CONFEDERAÇÃO DOS AGRICULTORES DE PORTUGAL  
**CC** - CÓDIGO CIVIL  
**CCA** - CÓDIGO DA CONTRIBUIÇÃO AUTÁRQUICA  
**CCP** - CÓDIGO DA CONTRIBUIÇÃO PREDIAL  
**CCPIIA** - CÓDIGO DA CONTRIBUIÇÃO PREDIAL E DO IMPOSTO SOBRE A INDÚSTRIA AGRÍCOLA  
**CEAL** - CARTA EUROPEIA DA AUTONOMIA LOCAL  
**CGPR** - CADASTRO GEOMÉTRICO DA PROPRIEDADE RÚSTICA  
**CIMI** – CÓDIGO DO IMPOSTO MUNICIPAL SOBRE IMÓVEIS  
**CIMIT** - CÓDIGO DO IMPOSTO MUNICIPAL SOBRE AS TRANSMISSÕES ONEROSAS DE IMÓVEIS  
**CIMSISD** - CÓDIGO DO IMPOSTO MUNICIPAL DE SISA E DO IMPOSTO SOBRE AS SUCESSÕES E DOAÇÕES  
**CIRC** - CÓDIGO DO IMPOSTO SOBRE O RENDIMENTO DAS PESSOAS COLETIVAS  
**CIRS** - CÓDIGO DO IMPOSTO SOBRE O RENDIMENTO DAS PESSOAS SINGULARES  
**CP** - CONTRIBUIÇÃO PREDIAL  
**CPPT** - CÓDIGO DE PROCEDIMENTO E DE PROCESSO TRIBUTÁRIO  
**CRP** - CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA PORTUGUESA  
**DGT** - DIREÇÃO-GERAL DO TERRITÓRIO  
**DL** - DECRETO-LEI  
**DR** - DIÁRIO DA REPÚBLICA  
**EBF** - ESTATUTO DOS BENEFÍCIOS FISCAIS  
**IMI** - IMPOSTO MUNICIPAL SOBRE IMÓVEIS  
**IMT** - IMPOSTO MUNICIPAL SOBRE AS TRANSMISSÕES ONEROSAS DE IMÓVEIS  
**INE** - INSTITUTO NACIONAL DE ESTATÍSTICA  
**IRC** - IMPOSTO SOBRE O RENDIMENTO DAS PESSOAS COLETIVAS  
**IRS** - IMPOSTO SOBRE O RENDIMENTO DAS PESSOAS SINGULARES  
**IS** - IMPOSTO DO SELO  
**LGT** - LEI GERAL TRIBUTÁRIA  
**LOE** – LEI DE ORÇAMENTO DO ESTADO  
**NIP** - NÚMERO DE IDENTIFICAÇÃO DE PRÉDIO  
**OCDE** - ORGANIZAÇÃO PARA A COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÓMICO  
**RCP** - REGULAMENTO DO CADASTRO PREDIAL  
**RFALEI** - REGIME FINANCEIRO DAS AUTARQUIAS LOCAIS E DAS ENTIDADES INTERMUNICIPAIS  
**RGAL** - REGIME GERAL DAS TAXAS DAS AUTARQUIAS LOCAIS  
**RJAL** - REGIME JURÍDICO DAS AUTARQUIAS LOCAIS  
**SISA** - IMPOSTO MUNICIPAL DE SISA  
**STA** - SUPREMO TRIBUNAL ADMINISTRATIVO  
**TCAS** - TRIBUNAL CENTRAL ADMINISTRATIVO SUL

**TG** – TABELA GERAL DO IS

**UE** - UNIÃO EUROPEIA

**VBT** - VALOR DE BASE TERRITORIAL

**VPT** – VALOR PATRIMONIAL TRIBUTÁRIO

## INTRODUÇÃO

Se existem ramos do Direito cujas normas se cruzam constantemente com direitos e deveres fundamentais dos cidadãos, esses ramos serão sem dúvida o do Direito penal e o do Direito fiscal.

Mas, se no primeiro, os direitos dos cidadãos resultam particularmente restringidos, *maxime*, com a perda de liberdade física, quando esses mesmos cidadãos infringem, de modo particularmente gravoso, os valores fundamentais da sociedade, a generalidade dos indivíduos, na sua vivência diária no seio da coletividade, poderá nunca vir a ter qualquer “contato” com a justiça penal, porém, algo idêntico não se passa com a disciplina reguladora do Direito fiscal.

Os impostos, as taxas e as contribuições, como prestações pecuniárias coercivas, embora sem caráter de sanção, assumem uma preponderância sem rival na sociedade, não só porque são continuamente necessárias à atividade do Estado e demais entidades públicas na prossecução do bem comum e, por conseguinte, essenciais à própria subsistência da comunidade, mas também porque a sua imposição conduz à interferência permanente dessas entidades na esfera jurídica dos cidadãos.

O dilema resulta inevitável. Enquanto de um lado surge o Estado, e falamos do Estado de Direito, democrático e social sem outros recursos para além da riqueza gerada pelos próprios cidadãos, que se confronta com a sempre crescente exigência da comunidade em ver satisfeito um conjunto de direitos, mormente sociais e económicos, carecendo por isso de avultadas receitas orçamentais, do outro lado, impõe-se o interesse privado da comunidade em minimizar a carga tributária, inclusive esquecendo-se com frequência do seu dever de contribuição, um dos seus deveres de cidadania.

A interferência do poder tributário na esfera privada dos cidadãos tem sido sentida em especial nos últimos anos, sobretudo após eclodirem as crises de dívida soberana, designadamente, no nosso país.

Obviamente que não consideramos aqui a intervenção estatal que tem sido levada a efeito com vista a um controlo efetivo da evasão ao pagamento dos tributos e à eliminação e

prevenção de fenómenos de economia paralela, isto é, aquela ingerência que, em última instância, se poderá traduzir na aplicação da Justiça penal ou aquela que conduz a significativas melhorias nos planos da igualdade e eficiência da tributação.

A interferência de que falamos prende-se antes com a intromissão crescente do poder público nos direitos de propriedade privada e de iniciativa privada, consagrados na Constituição, ou seja, com aquela intervenção estatal que, ela própria, conduz a perdas absolutas do Bem-Estar Social e que, no nosso país, entendemos, encontrar-se próxima do limite aceitável de ablação da riqueza gerada, para não dizer mesmo que esse limite já terá sido ultrapassado.

Um equilíbrio é necessário e urgente. É o Estado que deve servir os cidadãos e não os cidadãos que devem contribuir para a manutenção de uma estrutura estatal em muitos casos obsoleta e ineficiente. Estes últimos sentirão o dever de contribuir para o funcionamento do Estado se este lhes deixar margem de liberdade para conduzir as suas opções de vida, quer seja no domínio estritamente pessoal, no económico ou social, e se virem o retorno da contribuição numa despesa pública de rigor, que beneficie a coletividade no seu todo.

A comunidade verá legitimidade na interferência estatal se for perceptível a igualdade de tratamento nos sacrifícios impostos e a eficiência e racionalidade na gestão das receitas públicas.

Atrevemo-nos a afirmar que, se existe área no Direito fiscal em que a comunidade não se revê, de todo, na Justiça do sistema, essa será a área da tributação do património, sobretudo, quando se torna patente que a carga tributária incide de forma parcelar sobre o património dos indivíduos (o imobiliário) e que, por conseguinte, são apenas determinados membros da comunidade que, com o seu sacrifício, contribuem para o Bem-Estar coletivo.

Foi a tomada de consciência desta realidade que nos levou a procurar analisar a atual tributação do património em Portugal, em particular, em sede de Imposto Municipal sobre Imóveis (IMI) e, designadamente, no que à filosofia subjacente a essa tributação diz respeito.

O IMI configura-se como um tributo periódico, que incide sobre uma realidade económica inamovível e cuja aquisição, mais do que revelar a detenção de riqueza, poderá inserir-se em contextos de investimento produtivo ou, então, possibilitar a satisfação de um direito essencial – o de habitação, obtido, com frequência, a partir de esforços de poupança

resultante do rendimento auferido, já de si sujeito a tributação, direta ou indireta (via do consumo), e que apenas ficou disponível após esta incidência.

Por conseguinte, nenhuma outra realidade económica, suscetível de tributação, como o património imobiliário, encerra em si, de forma tão arreigada, a ideia comum de direito de propriedade, como direito privado cujas prerrogativas deverão ser salvaguardadas da ingerência do poder público, o qual, pelo contrário, deverá garanti-las.

Deste modo, qualquer decisão pública de restrição a esse direito deverá acautelar os impactos na esfera privada e, conseqüentemente, na coesão social, razão pela qual essa decisão pública terá de ser fortemente vinculada aos princípios constitucionais que enformam o Estado de Direito e rigorosamente controlada pelo poder judicial. Estas são garantias essenciais dos destinatários da imposição e que não poderão ser menosprezadas.

Como fundamento à tributação em sede de IMI, o legislador invoca o princípio do benefício, no entanto, como procuraremos demonstrar, a estrutura atual do tributo não encontra a sua lógica nesse princípio, mas sim na capacidade contributiva dos proprietários imobiliários.

Contudo, perfilhando do pensamento da doutrina atual nesta matéria, o princípio do benefício deverá constituir-se efetivamente como a justificação para a existência de um tributo sobre o património, como contrapartida pelos benefícios que os respetivos titulares auferem com a atividade prestacional das entidades públicas, em concreto, das autarquias locais, embora a essência do princípio se deva refletir nos elementos estruturais do tributo, em especial, no valor fiscal que servirá de base de incidência.

Para a realização do estudo a que nos propusemos, debruçamo-nos sobre o conteúdo das leis tributárias no sistema fiscal nacional, em particular, das normas tributárias que regem a área dos impostos sobre o património, recorrendo ao processo de interpretação em sentido restrito<sup>1</sup>, seguindo a orientação objetivista atualista<sup>2</sup>, e os elementos fundamentais estabelecidos no art.º 9.º do Código Civil *ex vi* art.º 11.º da Lei Geral Tributária<sup>3</sup>.

No desenvolvimento do objeto do trabalho, recorreu-se ainda ao estudo de documentos doutrinários, de documentos técnicos e à leitura de jurisprudência, bem como à recolha de

---

<sup>1</sup> Cfr. OLIVEIRA ASCENÇÃO, José de – *O Direito – Introdução e Teoria Geral*, 2011, pp. 381ss.

<sup>2</sup> Cfr. SOUSA, Marcelo Rebelo de; GALVÃO, Sofia – *Introdução ao Estudo do Direito*, 2000, pp. 55ss.

<sup>3</sup> Cfr. CAMPOS, Diogo Leite; RODRIGUES, Benjamim Silva; SOUSA, Jorge Lopes de – *Lei Geral Tributária – Anotada e Comentada*, 2012, pp. 119 a 127.

informações estatísticas de entidades oficiais, disponibilizadas por via eletrónica, elementos sem os quais não teria sido possível chegar a um melhor entendimento da problemática em questão.

Neste sentido, refletindo a metodologia seguida no nosso estudo, entendemos iniciar a presente exposição, com a delimitação de conceitos que consideramos elementares à cabal compreensão da realidade tributada – o património, assim como de outros conceitos utilizados no regime jurídico que disciplina esta área da tributação e fazemo-lo, essencialmente, na I Parte e II Parte (ponto 1), sem esquecer uma breve referência à relevância que os impostos sobre o património assumem nos Estados da OCDE e UE, recorrendo a dados estatísticos.

Passamos depois para a caracterização do atual IMI (ponto 3.1.2. da II Parte), embora antes nos detenhamos nos tributos que o antecederam e nos estudos técnicos que foram levados a efeito nas últimas décadas com vista à modificação da tributação do património em Portugal, numa breve incursão histórica da tributação predial no nosso país (ponto 3.1.1. da II Parte).

Porque analisar cabalmente o IMI implica, necessariamente, conhecer as características principais dos restantes impostos que incidem sobre o património - Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis (IMT) e o Imposto do Selo (IS) - prosseguimos, ainda na II Parte (ponto 3.2.), com referências genéricas à estrutura desses dois tributos e, ainda, à indicação de informação estatística nacional relativa às receitas obtidas com a respetiva cobrança.

Finalizamos a II Parte (ponto 4.), com a nossa apreciação crítica ao sistema tributário atual, sobre o património imobiliário, especialmente em sede de IMI.

A III Parte dedicamo-la aos princípios constitucionais referidos pela doutrina fiscal, e que entendemos primordiais, como fundamento do poder tributário do Estado e de outras entidades públicas, os quais se constituem, simultaneamente, como limite a esse mesmo poder.

Nesse contexto, chegamos ao âmago do presente trabalho, ou seja, à conceção doutrinária atual do princípio da equivalência, vertente do princípio do benefício, como critério de igualdade material na repartição dos encargos públicos, mas também como critério de eficiência a prosseguir nas distintas atividades do Estado.

Na IV Parte, procuramos transpor a conceção atual do princípio do benefício para a tributação do atual IMI e, essencialmente, como princípio basilar de um novo modelo de tributação do património.

Expomos inicialmente a nossa apreciação à opção tomada pelo legislador do atual IMI em fundamentar a imposição do tributo naquele princípio, procurando demonstrar a incoerência dessa fundamentação com os elementos estruturais do imposto, nomeadamente, com o valor patrimonial tributário, sua base de incidência.

Prosseguimos com a abordagem ao novo modelo de tributação do património, que se encontra subjacente à atual Lei de Bases do Solo, do Ordenamento do território e do Urbanismo, que entrou em vigor no ano de 2014, onde o IMI, ou outro tributo que o venha a substituir, surge como componente de um modelo mais vasto e integrado de regulação do uso dos solos, do ordenamento do território e do urbanismo.

Nesta nova conceção, o IMI configura-se como uma contribuição especial, fundamentada no princípio do benefício, e vigorará a par de outros tributos (impostos estaduais, taxas, contribuições), incidindo num setor onde predomina a iniciativa privada, mas que carece de regulação pública, mormente, pela via da tributação, visando conferir à tributação do património maior justiça e eficiência.

Terminaremos com um conjunto de conclusões (Parte V), onde procuraremos expor as nossas principais ideias que resultaram do trabalho empreendido.

## I PARTE

### CONCEITOS INTRODUTÓRIOS

#### 1. A Necessidade de Concetualização

O Imposto Municipal sobre Imóveis (IMI) passou a vigorar no nosso ordenamento jurídico em 1 de dezembro de 2003, data da entrada em vigor do Código do IMI (CIMI), aprovado pelo Decreto-Lei n.º 287/2003, de 12 de novembro<sup>4</sup>, sendo considerado pela legislação que lhe deu origem, bem como pela jurisprudência e doutrina nacionais, como um imposto sobre o património, conforme procuraremos demonstrar.

Se atendermos, simplesmente, à designação atribuída ao tributo em análise - **Imposto Municipal sobre Imóveis** – e à sua classificação entre os impostos sobre o património, concluir-se-á que, para efeitos de IMI, o património há de corresponder unicamente aos imóveis.

Contudo, para o Direito e, designadamente, para o Direito fiscal será essa a noção de património? E, relativamente aos imóveis, o que será um imóvel em sede de IMI? Corresponderá à noção que lhe é atribuída no Direito civil?

Entendemos que, antes de partirmos para a análise do tributo em questão e para a compreensão da sua (eventual) relação com o princípio do benefício, se torna relevante precisar estes e outros conceitos com os mesmos relacionados, em particular, em sede de IMI.

---

<sup>4</sup> Decreto-Lei (DL) n.º 287/2003, de 12 de novembro. Diário da República (DR), I Série-A. N.º 262 (2003-11-12), pp. 7568-7647. Para além do CIMI (Anexo I, pp. 7593-7616), este diploma legal aprovou o CÓDIGO DO IMPOSTO MUNICIPAL SOBRE AS TRANSMISSÕES ONEROSAS DE IMÓVEIS (CIMT) (Anexo II, pp. 7616-7628), alterou o CÓDIGO DO IMPOSTO DO SELO (CIS) (Anexo III, pp. 7628-7647), alterou o ESTATUTO DOS BENEFÍCIOS FISCAIS (EBF), o CÓDIGO DO IMPOSTO SOBRE O RENDIMENTO DAS PESSOAS SINGULARES (CIRS) e o CÓDIGO DO IMPOSTO SOBRE O RENDIMENTO DAS PESSOAS COLETIVAS (CIRC) e revogou o CÓDIGO DA CONTRIBUIÇÃO PREDIAL E DO IMPOSTO SOBRE A INDÚSTRIA AGRÍCOLA (CCPIA) (na parte ainda em vigente), o CÓDIGO DA CONTRIBUIÇÃO AUTÁRQUICA (CCA) e o CÓDIGO DO IMPOSTO MUNICIPAL DE SISA E DO IMPOSTO SOBRE AS SUCESSÕES E DOAÇÕES (CIMSISD).

Nos termos do n.º 1 do art.º 32º do citado DL n.º 287/2003, de 12/11, as normas do CIMI relativas à constituição, competência e funcionamento dos organismos de avaliação e dos peritos, entraram em vigor no dia seguinte à publicação do diploma, ou seja, em 13 de novembro de 2003, enquanto as restantes normas entraram em vigor em 1 de dezembro do mesmo ano. O CIMT e as alterações ao CIS e tabela anexa, assim como, a generalidade das alterações à restante legislação, entraram em vigor em 1 de janeiro de 2004 (cf. art.º 32º, n.ºs 3, 4 e 5, do DL n.º 287/2003, de 12/11).

Voltaremos a este diploma, bem como à legislação nele mencionada, no decurso desta exposição.

Com efeito, é reconhecida a utilização de conceitos de outros ramos do Direito pelo Direito fiscal, nomeadamente, do direito privado, sendo a influência do Direito civil particularmente relevante no domínio da estruturação dos tributos, como acontece nos impostos sobre a detenção ou transmissão da propriedade<sup>5</sup>.

Por conseguinte, a determinação prévia do sentido dos conceitos essenciais dos impostos sobre o património, designadamente do IMI, partindo do sentido que lhes é dado nos ramos de Direito de que são originários, reveste-se de primordial importância na interpretação das normas que regem aquele imposto.

E, sobre a interpretação das normas tributárias, sempre nos havemos de reconduzir à Lei Geral Tributária (LGT)<sup>6</sup> que, no n.º 1 do art.º 11.º, estabelece o seguinte:

*“Na determinação do sentido das normas fiscais e na qualificação dos factos a que as mesmas se aplicam são observadas as regras e princípios gerais de interpretação e aplicação das leis.”*

E, no n.º 2 do referido preceito legal, determina que,

*“Sempre que, nas normas fiscais, se empreguem termos próprios de outros ramos de direito, devem os mesmos ser interpretados no mesmo sentido daquele que aí têm, salvo se outro decorrer directamente da lei.”*

Por sua vez, sobre esta matéria, a jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo (STA) esclarece que,

*“... De acordo com o disposto no art.º 11.º da LGT, as normas fiscais não-de ser interpretadas de acordo com as técnicas ou cânones interpretativos usados no direito civil, sendo o art.º 9.º do CCiv. o preceito fundamental, incluindo os elementos de ordem histórica, racional ou teleológica e sistemática.”*<sup>7</sup>

## **2. Conceitos de Património**

### **2.1. Conceitos Doutrinários Gerais**

---

<sup>5</sup> CAMPOS, Diogo Leite; RODRIGUES, Benjamim Silva e SOUSA, Jorge Lopes de – cit. (3), pp. 120-121.

<sup>6</sup> A LEI GERAL TRIBUTÁRIA (LGT) foi aprovada pelo DL n.º 398/98, de 17 de dezembro. DR, I Série-A. N.º 290 (1998-12-17), pp. 6872-6892.

<sup>7</sup> Sumário do ACÓRDÃO ao Processo n.º 0475/12, de 2012.06.14, do Supremo Tribunal Administrativo (STA).

Não existe uma definição de património unitária e coerente entre a doutrina nem os textos legais fornecem uma noção do termo. O conceito tem sofrido alterações ao longo dos anos e tem sido considerado em diversos sentidos<sup>8</sup>.

No Direito Civil, a ideia de património surgiu no século XIX, com o pensamento dos franceses Charles Aubry e Frédéric-Charles Rau<sup>9</sup>, influenciados pelas conceções germânicas, nomeadamente, do jurista Karl Salomo Zachariae<sup>10</sup>, a propósito dos direitos sobre os objetos exteriores, e que veio a originar a chamada conceção ou teoria clássica do património<sup>11</sup>.

Para aqueles autores, o património corresponderia ao conjunto de bens de uma pessoa, visto como universalidade de Direito, ou seja, uma massa heterogênea unificada simplesmente pela ideia de pertença a um sujeito. O património seria uma manifestação da personalidade humana, pelo que, integraria não só direitos, mas também obrigações<sup>12</sup>.

Da consideração geral do património como o prolongamento da personalidade, deduziram vários princípios de entre os quais se destacam os seguintes:

1. A enunciação do património como uma universalidade jurídica, da qual decorre uma ligação entre o ativo e o passivo, de tal forma que o primeiro responde pelo segundo;

2. A cada pessoa corresponde um só património<sup>13</sup>.

A associação do património à personalidade jurídica, como premissa da teoria clássica, veio também a ser o fundamento das críticas apontadas àquela conceção, já que a mesma se

---

<sup>8</sup> A palavra *património* deriva do vocábulo latino *patrimonium* e em termos semânticos encontra-se relacionada com o conjunto de bens de família transmitidos por herança, com o conjunto de bens próprios de determinado sujeito, herdados ou adquiridos, bem como com a ideia de património nacional ou mundial, neste caso, como conjunto de bens materiais e imateriais transmitidos pelos antepassados e que constituem uma herança coletiva (cfr. Património. In: *Dicionário da Língua Portuguesa Contemporânea da Academia das Ciências de Lisboa*. 2001, vol. 2, p. 2784).

<sup>9</sup> Charles Aubry (1803-1883) e Frédéric-Charles Rau (1803-1877), juristas franceses, professores da Faculdade de Direito da Universidade de Estrasburgo, autores da obra intitulada “*Cours de Droit Civil Français*” (cfr. Lello Universal – *Dicionário Enciclopédico Luso-Brasileiro*. 1981, vol. 1, p. 250).

<sup>10</sup> Karl Salomo Zachariae von Lingenthal (1769-1843), autor da obra “*Handbuck des Französischen Civilrechts*” (cfr. Lello Universal – *Dicionário Enciclopédico Luso-Brasileiro*. 1981, vol. 2, p. 72).

<sup>11</sup> RAPOSO, Mário – Património. In: *VERBO - Enciclopédia Luso-Brasileira de Cultura*. 1963, vol. 14, p. 1472; MENEZES CORDEIRO, António - *Tratado de Direito Civil - Parte Geral*. 2013, vol. 3 (Coisas), pp. 237-238.

<sup>12</sup> Apud RAPOSO, Mário – cit. 11, p. 1472; Apud MENEZES CORDEIRO, António – cit. 11, pp. 237-238.

<sup>13</sup> Apud RAPOSO, Mário – cit. 11, p. 1472; Apud MENEZES CORDEIRO, António – cit. 11, pp. 237-238.

revelaria inadequada na resolução de certas situações, como seja na transmissão do património e na consagração de patrimónios especializados ou de afetação<sup>14</sup>.

Mas, enquanto noção civil, o património desenvolveu-se no seio do Direito das sucessões e, nesse âmbito, foi sendo aperfeiçoado ao longo do século XIX e acolhido no século XX<sup>15</sup>.

Contudo, trata-se de uma noção herdeira de vários institutos civis, que passaram a operar com o recurso à ideia de conjunto (de posições jurídicas de um sujeito) ou de agregação (de acervo de bens pertencentes a certa pessoa) e que permitiu ultrapassar a impossibilidade técnica de lidar, individualmente, com os milhares de situações jurídicas imputadas a um sujeito<sup>16</sup>.

Na teoria moderna do património, na qual são acolhidas diversas formulações, este é considerado como sendo algo de objetivo, no sentido de ser relativamente independente do sujeito titular<sup>17</sup>.

Contrariamente à conceção clássica, a teoria moderna entende que uma mesma pessoa poderá ter diversos patrimónios. O património agrega-se pelo seu fim ou pela sua aplicação<sup>18</sup>.

Na doutrina nacional, destaca-se a conceção de Paulo Cunha, na qual o património é entendido como um conjunto de bens ou de relações jurídicas, com carácter pecuniário, tendo entre si qualquer coisa de comum que dê, a essa pluralidade, uma coesão. Para aquele autor, esse elemento agregador correspondia à identidade de regime jurídico quanto à responsabilidade por dívidas<sup>19</sup>.

Conforme refere Elsa Sequeira, nas distintas noções de património que têm sido propostas é unânime a ideia de que o património corresponde a “...um acervo composto por elementos, susceptíveis de avaliação pecuniária e agregados entre si por um denominador comum.”<sup>20</sup>.

---

<sup>14</sup> RAPOSO, Mário – cit. 11, p. 1472; MENEZES CORDEIRO, António – cit. 11, pp. 239-240.

<sup>15</sup> MENEZES CORDEIRO, António – cit. 11, pp. 241-242.

<sup>16</sup> MENEZES CORDEIRO, António – cit. 11, pp. 241-242.

<sup>17</sup> MENEZES CORDEIRO, António – cit. 11, p. 239; SEQUEIRA, Elsa Vaz - Da Objetividade Jurídica do Património, 2013, p. 306.

<sup>18</sup> MENEZES CORDEIRO, António – cit. 11, p. 239; SEQUEIRA, Elsa Vaz – cit. 17, p. 306.

<sup>19</sup> Apud MENEZES CORDEIRO, António – cit. 11, pp. 240-241.

<sup>20</sup> SEQUEIRA, Elsa Vaz – cit. 17, pp. 297-298.

Face a tal definição, como partes integrantes do conceito de património teremos as seguintes:

**1ª Acervo ou conjunto de elementos** - o património é sinónimo de pluralidade, embora se proponha a tratar em conjunto realidades autónomas<sup>21</sup>.

**2ª Valor monetário de cada elemento desse acervo** (a determinar) - estão em causa realidades a que o Direito atribui natureza económica e, por isso, passíveis de avaliação em dinheiro<sup>22</sup>.

**3ª Critério aglutinador dos elementos** (que, simultaneamente, autonomiza o património) - o critério dependerá do ponto de vista de cada intérprete ou das circunstâncias perante as quais o mesmo é colocado.

Nas palavras de Menezes Cordeiro, o critério aglutinador corresponde ao “... *traço histórico-cultural do património, que põe em causa uma estrutura totalmente racional desse instituto; na verdade, consoante as circunstâncias, assim o Direito usa um ou outro critério, para autonomizar o património...*”<sup>23</sup>.

Refira-se que, a questão da avaliação pecuniária dos elementos do património não tem sido objeto de controvérsia entre a doutrina, contrariamente ao que acontece com as outras componentes do conceito<sup>24</sup>.

Com efeito, uma das questões em torno da qual se tem mantido forte discussão prende-se justamente com a natureza dos elementos que compõem o património e as soluções que têm sido adotadas divergem em função da perspectiva de que se parte para a sua identificação<sup>25</sup>.

Assim, para a *perspetiva jurídica*, o que está em causa são situações jurídicas e, por conseguinte, o património é considerado como um conceito normativo que corresponde a um conjunto de posições jurídicas. Neste caso, fala-se de *património em sentido jurídico*<sup>26</sup>.

---

<sup>21</sup> MENEZES CORDEIRO, António – cit. 11, p. 244.

<sup>22</sup> MENEZES CORDEIRO, António – cit. 11, p. 244.

<sup>23</sup> MENEZES CORDEIRO, António – cit. 11, p. 245.

<sup>24</sup> SEQUEIRA, Elsa Vaz – cit. 17, p. 298.

<sup>25</sup> SEQUEIRA, Elsa Vaz – cit. 17, p. 298.

<sup>26</sup> SEQUEIRA, Elsa Vaz – cit. 17, p. 298.

Essa perspectiva pode encontrar-se na noção dada por Menezes Cordeiro, o qual apresenta o património “... *como um conjunto de posições activas patrimoniais unificado em função de determinado ponto de vista.*”<sup>27</sup>.

Salienta aquele autor que, os elementos que compõem o património não são “*direitos e bens*” ou “*direitos e relações jurídicas*”, realidades que diz serem heterogêneas e que não se podem sobrepor, eles são sim “*direitos subjectivos e outras realidades a eles equiparáveis.*”<sup>28</sup>.

Para a *perspetiva material*, ao conferir maior relevância à vida prática, o cerne da questão encontra-se nos próprios objetos, correspondendo o património a um conjunto de bens, razão por que o património é tido como um conceito descritivo. Fala-se então de *património em sentido material ou natural*<sup>29</sup>.

As duas perspectivas assinaladas encontram-se nas noções de património apresentadas por Carvalho Fernandes<sup>30</sup>. Para este autor, em *sentido jurídico*, o património “... *corresponde ao conjunto de direitos e vinculações pertencentes a certa pessoa, em determinado momento, e de conteúdo patrimonial, i. é, avaliáveis em dinheiro.*” Neste sentido, o património equivale “... *à parte patrimonial da esfera jurídica (hemisfério patrimonial).*” Quanto ao *sentido material*, o património corresponde ao “...*conjunto de bens avaliáveis em dinheiro pertencentes a determinada pessoa, em certo momento.*”.

Também Mário Raposo define património como “... *o complexo de bens ou de relações jurídicas (dir. e obrigações), com carácter pecuniário, de que é sujeito activo (quanto aos dirs.) ou passivo (quanto às obrigações) uma pessoa singular ou colectiva. Constitui, pois, o resultado jurídico-económico da actividade de uma pessoa.*”<sup>31</sup>.

Ainda para este autor, “... *porque a noção de P. é, por natureza, uma noção quantitativa, tem de compreender, necessariamente, um qualquer conteúdo.*”<sup>32</sup>.

De referir que, a ideia transmitida nesta última afirmação, já se encontrava na obra de Paulo Cunha, como um dos grandes princípios enformadores do instituto do património<sup>33</sup>.

---

<sup>27</sup> MENEZES CORDEIRO, António – cit. 11, p. 244.

<sup>28</sup> MENEZES CORDEIRO, António – cit. 11, p. 244.

<sup>29</sup> SEQUEIRA, Elsa Vaz – cit. 17, p. 298.

<sup>30</sup> CARVALHO FERNANDES, Luís – Património. In: *POLIS - Enciclopédia Verbo da Sociedade e do Estado*. 1986, vol. 4, p. 1066.

<sup>31</sup> RAPOSO, Mário – cit. 11, p. 1472.

<sup>32</sup> RAPOSO, Mário – cit. 11, p. 1472.

As noções acima apresentadas remetem para uma outra discussão doutrinária, a qual se prende com a questão de se saber se, quando considerada a *perspetiva jurídica*, o património é composto unicamente por situações ativas (direitos, expectativas, poderes ou faculdades suscetíveis de avaliação pecuniária) ou por situações passivas (obrigações, deveres, ónus ou encargos, igualmente passíveis de avaliação monetária) e ativas em simultâneo<sup>34</sup>.

Com efeito, se, de um ponto de vista estritamente jurídico, as situações ativas não levantam dúvidas quanto à sua integração no património, já se questiona se as vinculações constituem um autêntico componente do acervo ou se apenas o oneram, sendo exteriores ao mesmo<sup>35</sup>.

A controvérsia surge com particular acuidade quando se pondera a relevância económica do património na vida em sociedade, sendo que, neste caso, se consideram como elementos integrantes do património não só as posições ativas, mas também as passivas, já que é da proporção existente entre ambas que resulta o crédito atribuído a cada sujeito no comércio jurídico. Significa que, em termos práticos, o património de uma pessoa é tido como a totalidade dos direitos e deveres avaliáveis em dinheiro<sup>36</sup>.

Nesta última aceção, a *económica*, o património de um sujeito poderá ser distinguido do seguinte modo:

1. ***Património global***, o conjunto dos elementos ativos e passivos.
2. ***Património ativo ou bruto***, o conjunto dos elementos ativos.
3. ***Património passivo***, o conjunto dos elementos passivos.
4. ***Património líquido***, a diferença entre os elementos ativos e passivos.

Diferente será quando a questão é analisada do ponto de vista das funcionalidades do património.

---

<sup>33</sup> Apud MENEZES CORDEIRO, António – cit. 11, p. 244.

<sup>34</sup> SEQUEIRA, Elsa Vaz – cit. 17, pp. 300-301.

<sup>35</sup> SEQUEIRA, Elsa Vaz – cit. 17, p. 301.

<sup>36</sup> SEQUEIRA, Elsa Vaz – cit. 17, p. 301.

Para Carvalho Fernandes, é da análise às duas funções do património, a função externa e a função interna, que se depreende a importância que reveste o conceito<sup>37</sup>.

Ao património é reconhecida uma função (externa) de garantia (patrimonial) perante os credores do sujeito titular, mas também uma função (interna) de suporte de meios materiais necessários à existência de cada pessoa<sup>38</sup>.

Assim, se atentarmos, não à visão estritamente económica de património, mas tão-só ao prisma funcional, concluir-se-á que aquele é composto apenas por direitos, pois só estes cumprem plenamente as funcionalidades que lhe são cometidas, quer a de garantia geral das obrigações, quer a de suporte material à vida do sujeito titular<sup>39</sup>.

Neste caso, as vinculações a que o sujeito se encontra adstrito não serão mais do que encargos que oneram o património e a cujo cumprimento este deve responder<sup>40</sup>.

Desta forma, apesar das situações passivas não serem tidas como elemento integrante do património, a sua relevância na vida jurídica e social dos sujeitos, leva a que, frequentemente, sejam contabilizadas para a determinação do montante de património livre de encargos, conduzindo às seguintes noções de património<sup>41</sup>.

**1. Património bruto ou global**, entendido como o conjunto das situações ativas passíveis de avaliação monetária, tituladas por um sujeito.

**2. Património líquido**, composto pelo ativo excedente, após dedução do passivo.

Segundo Elsa Sequeira, as duas perspetivas são admissíveis, divergindo apenas o critério usado. Enquanto, do ponto de vista económico, é atribuída a supremacia ao “*indiscutível significado económico do património*”, onde tem relevância o ativo e o passivo do sujeito titular, na visão funcional é dada preponderância “*ao puro rigor jurídico-concetual*”<sup>42</sup>.

A relevância da visão do interesse económico do património pode verificar-se no seguinte conceito de António Sousa Franco:

---

<sup>37</sup> CARVALHO FERNANDES, Luís – cit. 30, p. 1069.

<sup>38</sup> CARVALHO FERNANDES, Luís – cit. 30, pp. 1069-1070; SEQUEIRA, Elsa Vaz – cit. 17, pp. 301-302.

<sup>39</sup> SEQUEIRA, Elsa Vaz – cit. 17, p. 301.

<sup>40</sup> SEQUEIRA, Elsa Vaz – cit. 17, pp. 301-302.

<sup>41</sup> SEQUEIRA, Elsa Vaz – cit. 17, p. 302.

<sup>42</sup> SEQUEIRA, Elsa Vaz – cit. 17, pp. 302-303.

*“A noção económica de P. tem estreita relação com as suas concepções jurídica e contabilística: com a 1ª, pois ele exprime um conjunto de situações jurídicas activas detidas pelo sujeito económico, quer avaliadas em si, quer confrontadas com os correspondentes encargos passivos, quer ainda em termos de excedente líquido do activo sobre o passivo; com a 2ª, pois é a avaliação em moeda, segundo critérios relativamente convencionais, do activo e do passivo, que nos permite saber da real consistência dos bens e onerações de cada sujeito económico.”<sup>43</sup>*

No que concerne ao critério agregador dos diversos elementos que compõem o património (o “denominador comum”), tem sido tradicionalmente indicada a identidade do sujeito, conforme atrás se fez alusão.

Assim, seria pelo facto das posições jurídicas em causa pertencerem a uma mesma pessoa (singular ou coletiva) que as mesmas formavam um património<sup>44</sup>.

Contudo, em razão desse critério subjetivo não lograr justificação para a formação de determinados acervos, a par deste existem outros critérios agregadores, de natureza objetiva, como sejam a afetação a um fim particular ou a sujeição a um regime jurídico específico<sup>45</sup>.

Perante o referido, pode concluir-se que, a noção de património está longe de reunir consenso entre a doutrina e, possivelmente por essa razão, não se encontra uma definição daquele instituto na lei.

Na verdade, na legislação nacional, designadamente na lei civil, com alguma frequência se verifica a ausência de clareza e precisão nos preceitos que exigem a referência ao património, sendo comum o uso de diferentes termos ou expressões, tais como “bens”, “conjunto de bens” e “bens” e “direitos”, como sinónimo de património, sem que se faça distinção entre o bem e as diferentes posições jurídicas que uma pessoa pode assumir perante um determinado bem<sup>46</sup>.

Na doutrina, o património é tido essencialmente como um conjunto de direitos e deveres, passível de diversas aplicações, a determinar em cada contexto, por interpretação<sup>47</sup>.

---

<sup>43</sup> SOUSA FRANCO, António – Património. In: *VERBO - Enciclopédia Luso-Brasileira de Cultura*. 1963, vol. 14, p. 1473.

<sup>44</sup> MENEZES CORDEIRO, António – cit. 11, pp. 237-239; SEQUEIRA, Elsa Vaz – cit. 17, p. 305.

<sup>45</sup> MENEZES CORDEIRO, António – cit. 11, pp. 239 e 243ss; SEQUEIRA, Elsa Vaz – cit. 17, pp. 305-306.

<sup>46</sup> MENEZES CORDEIRO, António – cit. 11, p. 246; SEQUEIRA, Elsa Vaz – cit. 17, pp. 299-300.

<sup>47</sup> MENEZES CORDEIRO, António – cit. 11, pp. 244-246.

## 2.2. Conceito Fiscal

Como ensinava Teixeira Ribeiro, todo o imposto incide sobre determinados bens, constituindo estes a sua matéria coletável, a qual embora possa ser diversa, há de reconduzir-se sempre ao rendimento ou ao património, já que, só com um ou com outro os impostos poderão ser pagos<sup>48</sup>.

Aquele autor definia património como sendo “... o conjunto de valores pecuniários líquidos (valores ativos menos passivos) de que é titular determinada pessoa.”, referindo que, “O património abrange, portanto, toda a sorte de bens...”, exigindo-se apenas que os mesmos tenham valor pecuniário, ou seja, valor expresso em moeda, pois só assim se poderão adicionar e ser objeto de tributação<sup>49</sup>.

Esses bens distinguia-os entre as seguintes categorias:

- **Bens de produção produzidos** (o capital produtivo) – v.g. as máquinas;
- **Bens de produção não produzidos** – v.g. a terra;
- **Bens de não produção**, nos quais incluía:
  - **Aqueles cujo uso costuma ser cedido mediante recompensa** – v.g. dinheiro e créditos (capital meramente lucrativo);
  - **Aqueles cujo uso não costuma ser cedido através de remuneração** (bens de consumo duradouros) – v.g. objetos de trato pessoal, eletrodomésticos, obras de arte, mobílias da casa.

De entre os *bens de consumo duradouros* existem aqueles que não têm valor pecuniário, não têm valor de troca, apesar das utilidades que possam prestar ao titular, como sejam, as recordações de família, pelo que, na ótica do que acima se referiu, não fazem parte do património, para efeitos tributários. Este há de ser assim o património líquido, aquele que resulta da dedução dos valores passivos aos valores ativos, englobando estes últimos os valores do que se possui e do que se tem a receber<sup>50</sup>.

---

<sup>48</sup> TEIXEIRA RIBEIRO, José Joaquim – *Lições de Finanças Públicas*. 5ª Edição (Refundida e Atualizada. Reimpressão). Coimbra: Coimbra Editora, 2013, pp. 294-295.

<sup>49</sup> TEIXEIRA RIBEIRO, J. J. – cit. 48, pp. 294-295.

<sup>50</sup> TEIXEIRA RIBEIRO, J. J. – cit. 48, pp. 295-296.

Idêntica linha de pensamento encontra-se em António Sousa Franco, para quem o património e o rendimento eram vistos como “... *as duas formas principais de riqueza que qualquer sujeito económico ou agregado social pode deter ou criar e utilizar...*”, definindo o primeiro como “... *o conjunto de bens de que um sujeito dispõe (tanto duradouros – património duradouro – como não duradouros) para satisfazer as suas necessidades, confrontado com as responsabilidades que lhe correspondem.*”<sup>51</sup>.

E, como conclui Nuno Sá Gomes, “... *só fazem parte do património para efeitos fiscais, os bens e relações jurídicas que estão no comércio jurídico-privado, com valor de troca atual e que são avaliáveis em dinheiro.*”<sup>52</sup>.

Medina Carreira, em sede de tributação patrimonial, configura o património segundo duas conceções, a saber, a económica e a jurídica<sup>53</sup>.

Assim, para este autor, de um ponto de vista económico, o património corresponde aos ganhos aforrados, ou seja, aqueles que resultam após tributação, quer em sede de rendimento quer de despesa.

Neste sentido, afirma que “... *Constituem o património os valores dos salários, das rendas, dos juros ou dos lucros que, depois da tributação do rendimento, restaram e não foram consumidos.*” , incluindo os valores herdados que, após tributação em imposto sucessório, não foram consumidos.<sup>54</sup>

Na perspetiva jurídica, diz o autor que, o património constitui-se pelos “... *direitos reais de gozo, transmissíveis, como o direito de propriedade ou o usufruto; os direitos de crédito de carácter não pessoal.....; e as situações jurídicas societárias, geralmente referidas como quotas ou ações.*”<sup>55</sup>

Entendemos assim que, no domínio do Direito fiscal, também não existe um conceito único de património, podendo o mesmo ser concebido através da perspetiva jurídica ou da perspetiva material das aceções que lhe são dadas no Direito civil. Contudo, é significativa a influência da perspetiva económica, oriunda sobretudo do Direito económico-financeiro, na sua concepção para efeitos fiscais, a que não será alheia a função representada pelos impostos

---

<sup>51</sup> SOUSA FRANCO, António – *Finanças Públicas e Direito Financeiro*. 4ª Edição (12ª Reimpressão). Coimbra: Almedina, 2008, vol. 1, pp. 291-292.

<sup>52</sup> GOMES, Nuno Sá – *Tributação do Património*, 2005, pp. 20-21.

<sup>53</sup> MEDINA CARREIRA, H. – Conceito de Património: Visão Tributária. (janeiro 2002), p. 62.

<sup>54</sup> MEDINA CARREIRA, H. – cit. 53, p. 62.

<sup>55</sup> MEDINA CARREIRA, H. – cit. 53, p. 62.

nas contas públicas, já que se constituem como a principal receita efetiva no orçamento do Estado atual.

O património constitui-se assim, a par do rendimento, como uma das formas de riqueza suscetível de ser atingida por um tributo, isto é, corresponderá à matéria tributável que é definida pela incidência real ou objetiva<sup>56</sup> e, em síntese, é constituído por todos os bens ou relações jurídicas de que é titular determinado sujeito, desde que avaliáveis em dinheiro, embora corresponda a valores pecuniários líquidos, isto é, a valores ativos deduzidos do passivo.

### 2.3. Distinção de Outros Conceitos Económicos

À semelhança da doutrina jurídica, a noção de património não tem encontrado sempre unanimidade nem idêntica importância entre a doutrina económica, chegando mesmo a esbater-se a sua relevância na controvérsia em torno do capital e do rendimento, como expressões de riqueza<sup>57</sup>.

Como advertia António Sousa Franco, “... o conceito fundamental de património é diverso destes dois [capital e rendimento]: trata-se de uma expressão quantificada da riqueza, consistente em bens económicos, de cada sujeito ou de uma comunidade – o conjunto de bens que proporcionam a um sujeito económico, actual ou futuramente, utilidades de qualquer espécie pela sua detenção.”<sup>58</sup>.

Relativamente à noção de capital, Fernando Araújo define-o como “... o conjunto de bens que foram produzidos com vista a auxiliarem a produção de outros bens – ou seja, o conjunto de bens instrumentais (estruturas, máquinas, ferramentas) que coadjuvam o esforço laboral, potenciando-o.”<sup>59</sup>.

Corresponde esta definição ao conceito económico de capital ou ao sentido técnico do termo, onde este é entendido como um dos fatores de produção, a par dos recursos naturais e

---

<sup>56</sup> SOUSA FRANCO, António – cit. 51, vol. 2, pp. 149-150

<sup>57</sup> SOUSA FRANCO, António – cit. 43, p. 1473.

<sup>58</sup> SOUSA FRANCO, António – cit. 43, p. 1473.

<sup>59</sup> ARAÚJO, Fernando – *Introdução à Economia*. 3ª Edição (Reimpressão da edição de Fevereiro/2005). Coimbra: Almedina, 2006, p. 446.

do trabalho, embora seja produzido a partir destes últimos, razão pela qual também é entendido como um fator de produção derivado<sup>60</sup>.

Neste sentido, o conjunto dos bens instrumentais (capital), intermediários do processo produtivo, resulta da aplicação de uma poupança anterior, obtida com os fatores de produção primários, ou seja, a formação do capital depende das duas operações sucessivas seguintes:

**1ª** *Constituição de poupança ou aforro;*

**2ª** *Investimento*, isto é, da aplicação da poupança ou aforro na aquisição de bens instrumentais fundamentais para determinada produção<sup>61</sup>.

Assim, se do ponto de vista económico, se incluir no património bens duradouros, ele coincidirá com o capital, mas se forem compreendidos também os bens de uso, o património extravasa este último<sup>62</sup>.

Em *sentido financeiro*, o capital corresponde ao “...conjunto de valores avaliáveis em moeda absorvido por um determinado processo produtivo...” cujo resultado deverá permitir remunerar, conservar e reconstituir o capital utilizado<sup>63</sup>.

O capital, em *sentido jurídico*, é composto por um conjunto de valores (bens ou moeda) que, pelo direito do sujeito sobre o mesmo, reconhecido pela ordem jurídica, lhe garante um “*fluxo continuado de rendimento*” ou, dito de outra forma, uma remuneração<sup>64</sup>.

Em qualquer uma destas três aceções de uma mesma realidade, a económica, a financeira e a jurídica, resulta a ideia de conjunto de valores produzidos, que confere um fluxo de riqueza.

Já nos referimos à ideia da doutrina que entende o património e o rendimento como as duas formas principais da riqueza de qualquer sujeito económico e assim nos detivemos na noção de património. Caberá agora delimitar o conceito de rendimento dos sujeitos, diferenciando-o do primeiro.

---

<sup>60</sup> ATHAYDE, Augusto de – Capital. In: *VERBO - Enciclopédia Luso-Brasileira de Cultura*. 1963, vol. 4, pp. 904-906; NORDHAUS, William D. e SAMUELSON, Paul A. – *Microeconomia*. 2005, pp. 9, 33-34 e 404.

<sup>61</sup> ATHAYDE, Augusto de - cit. 60, pp. 905-906.

<sup>62</sup> SOUSA FRANCO, António – cit. 43, p. 1473.

<sup>63</sup> ATHAYDE, Augusto de - cit. 60, p. 906.

<sup>64</sup> ATHAYDE, Augusto de - cit. 60, p. 906.

Em sentido amplo, dizia-nos António Sousa Franco que, o rendimento é constituído por “... todos os bens económicos (coisas, serviços, direitos), criados, ou apenas disponíveis, para esse sujeito em determinado período de tempo e afectáveis à satisfação das suas necessidades; ou então as suas utilidades prestadas e auferidas.”<sup>65</sup>.

Prosseguia aquele autor, enquanto o património se revela como “... uma realidade contínua e permanente (“stock”), ainda que mude constantemente a consistência concreta e o valor dos bens que o compõem; o rendimento é constituído por um fluxo que, embora permanente, há-de ser medido com referência aos diversos períodos de tempo.”<sup>66</sup>.

Se do património fazem parte direitos “... com consistência económica...” e bens, já no rendimento, a essas duas realidades, juntam-se os serviços<sup>67</sup>.

O património pressupõe um “... confronto entre valores detidos por um sujeito ou comunidade (activo) e as responsabilidades que sobre eles impendem (passivo); o rendimento vive de dois pólos diversos – a fonte de criação (rendimento ganho, receitas) e o destino desses bens (rendimento gasto, despesas) ...”<sup>68</sup>.

Para Teixeira Ribeiro, o rendimento corresponde a “... todo e qualquer acréscimo patrimonial, isto é, todo e qualquer acréscimo em bens com valor pecuniário.”<sup>69</sup>.

Segundo este autor, existem duas noções de rendimento para efeitos fiscais: uma noção estrita associada à ideia de *rendimento-produto*, a qual se consubstancia na noção de “... acréscimo em bens obtidos durante o período a título de contribuição para a actividade produtora” (são os salários, juros, rendas ou lucros) e uma noção lata, a de *rendimento-acréscimo*, em que rendimento corresponde a “... qualquer acréscimo em bens obtidos durante o período e que podem ser utilizados sem dano do património inicial.”<sup>70</sup>.

Ainda segundo Teixeira Ribeiro, o rendimento-acréscimo compreende assim, não só ganhos resultantes da actividade produtora, como outros ganhos que lhe são alheios e constitui-se como critério aferidor da capacidade tributária dos sujeitos<sup>71</sup>.

---

<sup>65</sup> SOUSA FRANCO, António – cit. 51, vol. 1, pp. 291-292.

<sup>66</sup> SOUSA FRANCO, António – cit. 51, vol. 1, p. 292.

<sup>67</sup> SOUSA FRANCO, António – cit. 51, vol. 1, p. 292.

<sup>68</sup> SOUSA FRANCO, António – cit. 51, vol. 1, p. 292.

<sup>69</sup> TEIXEIRA RIBEIRO, José J. – cit. 48, p. 296.

<sup>70</sup> TEIXEIRA RIBEIRO, José J. – cit. 48, pp. 296-297.

<sup>71</sup> TEIXEIRA RIBEIRO, José J. – cit. 48, pp. 297-298.

Nas duas noções, o rendimento será líquido, isto é, deduzido da parte necessária (reintegrações e amortizações) para manter íntegro ou o capital, no caso do rendimento-produto, ou o património, no caso do rendimento-acrécimo.

Desta forma, a definição de rendimento não é só distinta da de património, como também o é da noção de capital.

Irving Fisher<sup>72</sup> definia o *capital* como um “*fundo permanente de riqueza*” enquanto o *rendimento* compreendia o “*conjunto dos serviços de utilização prestado por esse capital*”<sup>73</sup>.

Na teoria económica, se o capital é composto pelos bens produzidos duráveis (bens instrumentais) tendo em vista a sua utilização na produção de outros bens, o rendimento constitui um fluxo (de salários, juros, dividendos e outros proventos) por unidade de tempo<sup>74</sup>.

Referimos que, para António Sousa Franco, a riqueza compõe-se de duas realidades principais, o património e o rendimento.

A *riqueza* corresponde ao valor monetário líquido dos ativos corpóreos e financeiros titulados por uma pessoa, num determinado momento, isto é, aos ativos deduzidos de todos os passivos a que o sujeito se encontra adstrito. Sendo assim, respeita a um valor estático, contrariamente ao rendimento, ao qual se associa a ideia de fluxo<sup>75</sup>.

Por último, salienta-se que, o conceito fundamental de património não deverá ser confundido com o de *capacidade patrimonial*.

Como dizia Mário Raposo, aquela última corresponde à “... *susceptibilidade ou idoneidade para ser sujeito de relações patrimoniais*”. Já o património “... *será a concretização dessa capacidade, a qual poderá até nunca se efectivar*.”<sup>76</sup>.

Com efeito, a noção de património não se enquadra em realidades futuras, ou seja, naquelas que a pessoa poderá vir a adquirir, mas das quais não é ainda titular<sup>77</sup>.

---

<sup>72</sup> IRVING FISHER (1867-1947), economista norte-americano que desenvolveu uma teoria completa do capital e do juro nas obras “*The Nature of Capital and Interest*” (1906) e “*The Theory of Interest*” (1907) (cfr. NORDHAUS, William D.; SAMUELSON, Paul A. – cit. 60, p. 274).

<sup>73</sup> Apud SOUSA FRANCO, António – cit. 43, p. 1473.

<sup>74</sup> NORDHAUS, William D.; SAMUELSON, Paul A. – cit. 60, pp. 228 e 414; ARAÚJO, Fernando – cit. 59, p. 446.

<sup>75</sup> NORDHAUS, William D.; SAMUELSON, Paul A. – cit. 60, pp. 228 e 415.

<sup>76</sup> RAPOSO, Mário – cit. 11, p. 1472.

<sup>77</sup> MENEZES CORDEIRO, António – cit. 11, p. 244; RAPOSO, Mário – cit. 11, p. 1472.

Por isso, acrescentava Mário Raposo, o património “*abrange somente as relações efectivamente constituídas, e não meras previsões ou expectativas de resultados jurídico-económicos.*”<sup>78</sup>, o que não significa, segundo Paulo Cunha, que os *bens futuros* não tenham importância na avaliação do poder de disposição (a *capacidade patrimonial*)<sup>79</sup>.

### 3. Conceitos de Imóvel

#### 3.1. Conceito Civil

O Código Civil (CC) português de 1966<sup>80</sup>, no n.º 1 do art.º 202.º, define *coisa (res)* como “*...tudo aquilo que pode ser objecto de relações jurídicas*”<sup>81</sup>e, como tal, a coisa há de ser autónoma e revestir-se de utilidade, isto é, apta a satisfazer as necessidades humanas<sup>82</sup>.

Porém, no n.º 2 do mesmo preceito, o CC dispõe que se consideram “*... fora do comércio todas as coisas que não podem ser objecto de direitos privados...*”<sup>83</sup>, como as que se encontram no domínio público<sup>84</sup> e “*... as que são, por sua natureza, insusceptíveis de apropriação individual.*”.

<sup>78</sup> RAPOSO, Mário – cit. 11, p. 1472.

<sup>79</sup> Apud RAPOSO, Mário – cit. 11, p. 1473.

<sup>80</sup> CÓDIGO CIVIL (CC) aprovado pelo DL n.º 47 344, de 25 de novembro de 1966. Diário do Governo, I Série. N.º 274 (1966.11.25), pp. 1883-2086.

<sup>81</sup> A *relação jurídica* tem origem numa *situação jurídica relativa*, isto é, aquela que existe na dependência de uma outra situação, de teor inverso (cfr. MENEZES CORDEIRO, António - *Tratado de Direito Civil I – Parte Geral*. 3ª Edição (aumentada e inteiramente revista). Coimbra: Almedina, 2005. Tomo I – Introdução, Doutrina Geral, Negócio Jurídico, p. 306). Esta definição de *coisa* não tem sido recebida entre a doutrina de forma pacífica, que a considera demasiado vasta, pois nem tudo o que possa ser objeto de relações jurídicas poderá ser considerado como coisa (v.g. os direitos e as pessoas) (cfr. MENEZES LEITÃO, Luís Manuel Teles de - *Direitos Reais*. 2009, p. 59).

<sup>82</sup> GOMES, Nuno Sá - Os Conceitos Fiscais de Prédio. (maio 1967), p. 36.

<sup>83</sup> Distinguindo *direito público* de *direito privado* pelo critério da posição dos sujeitos, OLIVEIRA ASCENSÃO define Direito privado como “*... aquele que regula as situações em que os sujeitos estão em posição de paridade*” (cfr. OLIVEIRA ASCENSÃO, José de – cit. 1, p. 335).

<sup>84</sup> Nos termos do n.º 1 do art.º 84.º da Constituição da República Portuguesa (CRP), pertencem ao domínio público: - As águas territoriais com os seus leitos e os fundos marinhos contíguos, bem como os lagos e cursos de água navegáveis ou flutuáveis, com os respetivos leitos (al. a)); - As camadas aéreas superiores ao território acima do limite reconhecido ao proprietário ou superficiário (al. b)); - Os jazigos minerais, as nascentes de águas mineromedicinais, as cavidades naturais subterrâneas existentes no subsolo, com exceção das rochas, terras comuns e outros materiais habitualmente usados na construção (al. c)); - As estradas (al. d)); - As linhas férreas nacionais (al. e)); - Outros bens como tal classificados por lei (al. f)). O n.º 2 do art.º 84.º remete para a legislação ordinária a definição, assim como, o regime, condições de utilização e limites, dos bens que integram o domínio público do Estado, das regiões autónomas e das autarquias locais (cfr. GOMES CANOTILHO, J. J. e VITAL MOREIRA – *Constituição da República Portuguesa*.2008, p. 63).

Entre outras classificações de *coisas*, o art.º 203.º do CC estabelece que estas são *imóveis* ou *móveis*, no entanto, o Código não dá uma noção de *imóvel* nem a distinção entre coisas imóveis e coisas móveis<sup>85</sup>.

Assim, o CC, no art.º 204.º, apenas enumera as coisas consideradas como imóveis, encontrando-se entre elas coisas materiais, a saber, os **prédios rústicos e urbanos** (al. *a*); as **águas** (al. *b*); **as árvores, os arbustos e os frutos naturais**, enquanto estiverem ligados ao solo (al. *c*); **as partes integrantes dos prédios rústicos e urbanos** (al. *e*); mas também coisas que o não são, como os **direitos inerentes aos imóveis** mencionados nas al.s *a*) a *c*) (al. *d*)).

No mesmo sentido, diz-nos Menezes Cordeiro que, do conteúdo do art.º 204.º, transparece uma noção material de coisas imóveis, em que estas correspondem a coisas que “... dentro de critérios de normalidade e habitualidade, não podem ser deslocadas da posição que ocupem, na superfície do Planeta”, ou seja, são inamovíveis. No entanto, como o mesmo autor reconhece, essa noção perde aplicabilidade, dado que, aquela disposição legal integra os direitos entre as coisas imóveis<sup>86</sup>.

Relativamente à questão dos direitos integrarem as coisas imóveis na lei civil, Oliveira Ascensão refere que se trata de uma ficção, pois, aqueles não são coisas, correspondem a realidades que não são móveis nem imóveis, excluindo-os do conceito de imóvel<sup>87</sup>.

Ainda para Oliveira Ascensão, em rigor, apenas a *terra* seja, “*como unidade*”, uma realidade imóvel, o “*uso social, que fornece os elementos sobre que se exerce a valoração jurídica engloba no conceito... as coisas imobilizadas...*”, ou seja, as coisas que se encontram ligadas em termos materiais à terra, com carácter de permanência<sup>88</sup>.

Neste sentido, Oliveira Ascensão refere ainda que, dos imóveis se excluem, para além dos direitos, “...*as coisas meramente assentes no solo, como barracas ou vagões...*”<sup>89</sup>.

---

<sup>85</sup> MENEZES CORDEIRO, António – cit. 11, p. 170.

<sup>86</sup> MENEZES CORDEIRO, António - cit. 11, p. 170.

<sup>87</sup> Este autor reconhece todavia a conveniência em o Direito tratar os direitos inerentes aos imóveis como se de imóveis se tratassem, embora acrescenta que, os mesmos efeitos úteis que se pretende com a sua inclusão no art.º 204.º do CC seriam alcançados se a lei se limitasse a estender o regime dos imóveis aos direitos. (cfr. OLIVEIRA ASCENSÃO, José de –Imóvel. In: *Verbo - Enciclopédia Luso-Brasileira de Cultura*. 1963, vol. 10, p. 994).

<sup>88</sup> OLIVEIRA ASCENSÃO, José de -cit. 87, p. 994. No mesmo sentido, MENEZES CORDEIRO, António -cit. 11, p. 169, onde o autor define *terra* como “... *uma porção limitada da crosta terrestre...*”.

<sup>89</sup> OLIVEIRA ASCENSÃO, José de - cit. 87, p. 994.

Veremos que, para efeitos fiscais, estas coisas poderão ser tratadas como imóveis, em determinadas condições.

Quanto às partes integrantes, elas são em si coisas móveis, sem autonomia, embora a lei civil lhes atribua a característica da imobilidade, através do uso de conceitos indeterminados. Assim, estipula o n.º 3 do art.º 204.º que, “*É parte integrante toda a coisa móvel ligada materialmente ao prédio com carácter de permanência*”.

Não é unânime entre a doutrina civilista a questão da enumeração do art.º 204.º ser ou não taxativa, o que se prende com a utilização da palavra *prédio* em sentido técnico, e que, como tal, não engloba todas as porções fixas do Planeta, existindo realidades que, apesar de imóveis, não se englobariam naquele preceito<sup>90</sup>.

Assim, para Oliveira Ascensão, a enumeração do art.º 204.º do CC deverá ser considerada meramente exemplificativa, de modo a serem abrangidas outras realidades, também imóveis, de que dá exemplo, as minas e os monumentos<sup>91</sup>, mas também as autoestradas<sup>92</sup>, realidades com autonomia económica. Esta posição é partilhada atualmente por Menezes Cordeiro<sup>93</sup>.

Para este último autor, o art.º 204.º não sendo taxativo constitui-se como “... *uma base legal que apenas por outra lei ou por apoiado desenvolvimento jurídico-científico pode ser afastada.*”<sup>94</sup>.

Conclui-se assim que, os imóveis, para o direito civil, são coisas no comércio, que podem ser objeto de relações jurídicas, no domínio do direito privado, e suscetíveis de apropriação individual.

Se atentarmos ao teor do artigo 204.º, e partilhando do pensamento de Oliveira Ascensão, que exclui os direitos sobre os imóveis da enumeração ali contida, poder-se-á avançar com uma noção de imóvel, de pendor material, como correspondendo a coisas que, pela sua própria natureza, são inamovíveis por se encontrarem imobilizadas na superfície

---

<sup>90</sup> Segundo MENEZES CORDEIRO, entre a doutrina existem três posições sobre esta matéria, a saber, a que considera a enumeração do art.º 204.º como sendo taxativa; a que considera o teor daquele preceito legal como não sendo taxativo e a que defende que, embora taxativo, deverá ser complementado. Para identificação dos defensores de cada uma das posições cfr. MENEZES CORDEIRO, António - cit. 11, p. 172.

<sup>91</sup> OLIVEIRA ASCENSÃO, José de - cit. 87, p. 994.

<sup>92</sup> Apud MENEZES CORDEIRO, António - cit. 11, p. 172

<sup>93</sup> MENEZES CORDEIRO, António - cit. 11, pp. 172-173. Entende-se ser este também o pensamento de GOMES, Nuno Sá - cit. 82, p. 48.

<sup>94</sup> MENEZES CORDEIRO, António - cit. 11, p. 173.

terrestre e, ainda, as coisas que, embora móveis, se encontram ligadas fisicamente ao solo, ou a outra coisa imobilizada, com caráter de permanência, e que, por ficção jurídica, são consideradas imóveis.

A noção de coisa móvel (*res mobilis, res vilis*) é dada pelo art.º 205.º, n.º 1, do CC, por exclusão das coisas imóveis. Desta forma, diz-nos aquela norma que, “São móveis todas as coisas não compreendidas no artigo anterior”.

Uma referência para o conteúdo do art.º 1302.º do CC, que dá uma outra classificação de coisas ao estipular que, só as *coisas corpóreas, móveis* ou *imóveis*, poderão ser objeto do *direito de propriedade*<sup>95</sup>, regulado naquele Código, entendidas as *coisas corpóreas* como realidades do mundo natural, com existência física, delimitáveis e controláveis, de modo excludente, pelo homem.

### 3.2. Conceito de Imóvel para efeitos de IMI

Se atendermos tão-só à designação atribuída ao imposto em apreço, conclui-se que o mesmo incide sobre a realidade “imóveis”, no entanto, no CIMI não consta qualquer noção de imóvel.

Contudo, logo no art.º 1º do Código, epigrafado “Incidência”, verifica-se que, o IMI “... *incide sobre o valor patrimonial tributário dos prédios rústicos e urbanos situados no território português...*” e não sobre o valor patrimonial dos imóveis ou, dito de outra forma, o conceito de imóvel para efeitos de IMI corresponde simplesmente aos prédios rústicos e urbanos.

As disposições seguintes do CIMI, mais concretamente, os art.ºs 2.º a 5.º, estabelecem os conceitos de prédio, de prédios rústicos, de prédios urbanos e de prédios mistos, para efeitos do Código, verificando-se que, aqueles não são coincidentes com as definições do Direito civil.

---

<sup>95</sup> Para MENEZES CORDEIRO o “*direito de propriedade*” no art.º 1302.º do CC é utilizado na sua “*aceção intermédia*”, ou seja, “...*ele abrange os direitos reais ou as permissões normativas de aproveitamento de uma coisa corpórea.*” (cfr. MENEZES CORDEIRO, António – cit. 11,p. 173). Assim, só as coisas corpóreas, por contraposição às coisas incorpóreas, podem ser objeto de direitos reais (cfr. *idem.* MENEZES LEITÃO, Luís M. T. de - cit. 81, pp. 59-61).

Deste modo, para além do interesse da delimitação da noção de imóvel para efeitos de IMI, até pelo facto de se tratar de conceito expresso na própria designação do imposto, as definições de prédio rústico e urbano assumem particular relevância, uma vez que são estas as realidades concretas no campo da incidência do imposto, constituindo a sua matéria coletável<sup>96</sup> e que, deste modo, subjazem ao próprio conceito de imóvel que importa circunscrever.

Neste sentido, antes de analisar os conceitos para efeitos de IMI, entende-se útil uma breve alusão às respetivas noções civis, bem como uma referência, ainda que sucinta, às definições que, numa perspetiva histórica, lhes foram sendo atribuídas no sistema tributário predial nacional, tendo em vista esclarecer qual a realidade sobre a qual recai o imposto em apreço.

### 3.2.1. Conceitos de Prédios

#### 3.2.1.1. Conceitos no Direito Civil

O CC não nos dá uma noção de *prédio*<sup>97</sup> mas, como resulta da enumeração do art.º 204.º, este constitui-se como uma das figuras de maior relevância entre as coisas imóveis, a par das águas<sup>98</sup>.

O termo *prédio* é utilizado em outras disposições do CC, nomeadamente, no Livro III - Direito das Coisas, em sede de “servidões prediais” (Título VI – Art.ºs 1543.ºss), sem que aí se proceda à sua definição.

Com efeito, no art.º 204.º, n.º 1, do CC, *prédio* vem associado às designações de *prédios rústicos* e *urbanos*, entre a enumeração de coisas imóveis, e, o n.º 2 do mesmo preceito dá as definições de *prédio rústico* e de *prédio urbano*<sup>99</sup>.

---

<sup>96</sup> Conforme referia TEIXEIRA RIBEIRO, qualquer imposto incide sobre certos bens que constituirão a sua matéria coletável, sendo a definição desta o primeiro quesito a identificar para se estruturar o sistema tributário (TEIXEIRA RIBEIRO, J. J. – cit. 48, pp. 293 e 294).

<sup>97</sup> A palavra *prédio* provém do vocábulo latino *praedium*, cujo sinónimo se encontra no termo “propriedade” (cfr. *Dicionário da Língua Portuguesa Contemporânea da Academia das Ciências de Lisboa*. 2001, vol. 2, p. 2937).

<sup>98</sup> MENEZES CORDEIRO, António – cit. 11, p.173; OLIVEIRA ASCENSÃO, José de -Cit. 87, p. 994.

<sup>99</sup> O termo *urbano* tem origem no vocábulo latino *urbānus* e, em sentido linguístico, significa o que é relativo à “cidade”, à “urbe”, por oposição a “rural”. Significa também “que se destina à habitação” por

Apesar da inexistência da definição, pode afirmar-se que, *prédio* é uma coisa, em sentido jurídico e, como tal, autónoma e útil, no comércio, suscetível de apropriação privada e, ainda, imóvel, ou seja, incapaz de se deslocar, sem que resulte prejuízo para a sua subsistência<sup>100</sup>.

Já um *prédio rústico* corresponde a “... uma parte delimitada do solo e as construções nele existentes que não tenham autonomia económica” e *prédio urbano* será “... qualquer edifício incorporado no solo, com os terrenos que lhe sirvam de logradouro.” (cfr. art.º 204.º, n.º 2, CC).

Teremos então que, da distinção entre prédios rústicos e urbanos, *prédio* há de ainda corresponder às *coisas corpóreas imóveis* seguintes:

- A uma parte delimitada do solo;
- A construções<sup>101</sup> existentes no solo, desde que não tenham autonomia económica;
- A qualquer edifício<sup>102</sup> incorporado no solo;
- A terrenos que sirvam de logradouro<sup>103</sup> aos edifícios referidos em 3;
- Às partes integrantes das coisas referidas nos n.ºs 1 a 4.

A enumeração supra indicada, demonstra que, para efeitos civis, uma definição de *prédio* e, sobretudo, a distinção entre *prédio rústico* e *urbano*, há de reunir uma realidade

---

antinomia à palavra “rústico” (cfr. *Dicionário da Língua Portuguesa Contemporânea da Academia das Ciências de Lisboa* – cit. 97, p. 3682).

O termo *rústico* tem a sua origem no latim, no termo *rusticus* e que se refere ao “campo”, “que é próprio do campo”, “rural” (cfr. *Dicionário da Língua Portuguesa Contemporânea da Academia das Ciências de Lisboa* – cit. 97, p. 3292).

O significado semântico da expressão *prédio rústico* é o de “*propriedade, com tudo o que lhe é inerente, utilizada para fins rurais*” e o de *prédio urbano* é, também, o de “*propriedade, com tudo o que lhe é inerente, solo, habitação, garagem..., destinada à habitação, comércio ou indústria*” (cfr. *Dicionário da Língua Portuguesa Contemporânea da Academia das Ciências de Lisboa* – cit. 97, p. 2937).

<sup>100</sup> GOMES, Nuno Sá. – cit. 82, p. 36.

<sup>101</sup> O sentido literal de *construção* encontra-se, designadamente, nas expressões seguintes: “*aquilo que se edificou*”, “*aquilo que se construiu*” ou “*aquilo que se está a construir*” e, ainda, “*obra construída*”. (cfr. *Dicionário da Língua Portuguesa Contemporânea da Academia das Ciências de Lisboa*. 2001, vol. 1, p. 940). Tal significado pressupõe assim atividade humana.

<sup>102</sup> O sentido literal do termo *edifício* corresponde à “*construção em alvenaria, betão, ou outro material, de caráter permanente, em geral limitada por paredes e teto, que serve de habitação ou constitui um espaço comercial, industrial, administrativo, religioso, cultural...*”, (cfr. *Dicionário da Língua Portuguesa Contemporânea da Academia das Ciências de Lisboa* – cit. 101, pp. 1329-1330).

<sup>103</sup> Entre os significados de *logradouro* encontram-se as seguintes referências: “*O que é ou pode ser gozado, fruído ou logrado por alguém*” e “*Espaço contíguo ou anexo a uma casa e que serve para diversos fins.*” (cfr. *Dicionário da Língua Portuguesa Contemporânea da Academia das Ciências de Lisboa* – cit. 97, pp. 2295).

física exterior ao homem, como será o caso do solo, mas também realidades resultantes de feitos humanos, como sejam as construções e os edifícios.

Mas, mesmo quanto à realidade física - solo, a lei estipula que, *prédio* corresponde apenas a uma parte delimitada deste e não a todo o solo, o que acaba por pressupor também a intervenção humana, nessa demarcação<sup>104</sup>.

Assim, Menezes Cordeiro, partindo da análise do art.º 204.º, n.º 2, do CC, refere o seguinte: “O *prédio* pressupõe uma delimitação artificial, feita pelo homem, de acordo com regras jurídicas, através de linhas reais ou ideais de separação.” e, nesse sentido, vem a definir *prédio* como “... uma parcela de solo, com ou sem construções, as quais, a existirem, se incluem no próprio conceito de *prédio*.”<sup>105</sup>.

Outro aspeto relevante para a definição de *prédio* prende-se com o recurso ao critério da “*autonomia económica*”, sobretudo, para destrinçar a natureza rústica ou urbana do *prédio* com construções.

Na doutrina nacional, existem diversas teorias que procuram resolver a distinção com recurso a diferentes critérios<sup>106</sup>, embora aquela que tem sido mais defendida, mesmo entre a jurisprudência, seja a *teoria da afetação económica*<sup>107</sup>. Para esta teoria, em cada caso concreto, terá que se verificar se as construções existentes se encontram subordinadas à finalidade económica do solo, sendo então consideradas como *prédio rústico*, ou se, pelo contrário, o terreno é destinado a um melhor aproveitamento de um edifício nele erigido,

---

<sup>104</sup> GOMES, Nuno Sá – cit. 82, p. 39, referindo-se ao art.º 2088 do CC de 1867, refere que, essa demarcação não é necessariamente exata, bastando para a identificação do *prédio*, no plano da superfície, o conhecimento das respetivas confrontações e extremas, ou seja, que a porção de solo esteja inscrita por certas linhas real ou idealmente traçadas no terreno. Esta mesma ideia é transmitida por MENEZES CORDEIRO, António – cit. 11, p. 181. Nos planos de profundidade e altura a considerar para a delimitação de *prédio*, este último autor, remete para o conteúdo do art.º 1344.º, do atual CC, que, respeitando ao direito de propriedade, no seu n.º 1, estabelece o seguinte: “A *propriedade dos imóveis abrange o espaço aéreo correspondente à superfície, bem como o subsolo, com tudo o que neles se contém e não esteja desintegrado do domínio por lei ou por negócio jurídico*.”

<sup>105</sup> MENEZES CORDEIRO, António - cit. 11, p. 173.

<sup>106</sup> MENEZES CORDEIRO, António - cit. 11, pp. 174-175, indica quatro teorias, a saber, a *teoria do valor*; a *teoria da afetação económica*, a *teoria do fracionamento* e a *teoria da consideração social*, esta última apresentada pelo próprio autor, embora no presente tenha deixado de a defender. Para o autor, a “... *dogmática dos prédios é, hoje, eminentemente técnico-jurídica*.”

<sup>107</sup> MENEZES LEITÃO, Luís M. T. de – cit. 81, p. 67. Não reconhecendo praticabilidade à Teoria da Afetação Económica, sobretudo, no tempo atual, cfr. MENEZES CORDEIRO, António - cit. 11, pp. 175-176, que, no entanto, não deixa de referir que, o art.º 204.º, n.º 2 do CC encontra-se na linha da teoria da afetação económica.

encontrando-se por isso subordinado à funcionalidade deste e, como tal, será tido como *urbano*<sup>108</sup>.

Conforme resulta do anteriormente exposto, inexistindo uma noção de *prédio* na lei civil, a delimitação do conceito através da distinção legal entre *prédios rústicos* e *urbanos* denota alguma dificuldade, nomeadamente pelo facto do legislador ter recorrido a conceitos indeterminados<sup>109</sup> para definir o que é rústico e o que é urbano, o que só poderá ser solucionado pela interpretação jurídica, perante cada caso concreto<sup>110</sup>.

Pese embora o referido, o teor das normas a que aludimos não deixa de se constituir como base jurídica para o regime de outros ramos do Direito civil e, por via destes, para outras áreas do Direito chamadas a disciplinar objetos de direitos ou de relações jurídicas. Porém, tal não aconteceu com o Direito Fiscal<sup>111</sup>.

### **3.2.1.2. Conceitos no CIMI**

#### **3.2.1.2.1. Conceito de Prédio**

Conforme refere Nuno Sá Gomes, as primeiras noções legais de *prédio rústico* e *prédio urbano* surgiram na legislação fiscal e o mesmo se passou com a definição de *prédio*, as quais foram pela primeira vez consagradas no Código da Contribuição Predial (CCP), razão pela qual considera que, a influência do Direito civil nesta matéria no Direito fiscal se

---

<sup>108</sup> No mesmo sentido, GOMES, Nuno Sá – cit. 82, pp. 46-50, alude ao critério da “estrutura física”, como critério básico de referência em que assenta a noção implícita de *prédio* no CC, corrigido pelo “critério da autonomia ou dependência económica”, nas situações dos prédios que designa por “*naturalmente mistos*”. O critério da “estrutura física” surge ainda para aquele autor, como um critério nuclear para a distinção entre prédios rústicos e urbanos, neste caso, corrigido pela consideração de que fazem parte dos primeiros as *construções* e dos segundos os *terrenos* que não tenham autonomia económica.

<sup>109</sup> É o caso dos conceitos de “*construção*”, de “*edifício*” e de “*logradouro*” que não são definidos na lei civil. Neste caso, como entendido por PIRES DE LIMA/ANTUNES VARELA (Apud MENEZES CORDEIRO, António – cit. 11, p. 182), sem a definição da própria lei, entende-se que esta remete para a conceção comum daqueles termos.

<sup>110</sup> MENEZES CORDEIRO, António - cit. 11, pp. 176-177.

<sup>111</sup> MENEZES CORDEIRO, António - cit. 11, p. 57. Em sede de Direito fiscal, salienta-se que, nos termos da LGT, conforme estipula o art.º 2.º, a aplicação da legislação civil às relações jurídico-tributárias é complementar à própria LGT, às demais leis tributárias e de processo tributário, bem como à lei de processo administrativo e demais legislação administrativa. Assim, nos termos daquele preceito, “*De acordo com a natureza das matérias, às relações jurídico-tributárias aplicam-se, sucessivamente:... d) O Código Civil e o Código de Processo Civil.*” Por sua vez o art.º 11.º da LGT, quanto à interpretação das normas fiscais prescreve no seu n.º 2, o seguinte: “*Sempre que, nas normas fiscais, se empreguem termos próprios de outros ramos de direito, devem os mesmos ser interpretados no mesmo sentido daquele que aí têm, salvo se outro decorrer directamente da lei.*”. No caso da matéria em análise, conforme resultará do texto, a interpretação das normas do CIMI, deverão atender ao sentido conferido às diferentes noções de *prédio* que decorre da própria lei tributária (cfr. LGT – cit. 6).

encontra muito atenuada, falando antes da “*interpenetração de influências*” que possa ter existido entre ambos<sup>112</sup>.

Na vigência da contribuição predial de 1963, Nuno Sá Gomes advertia para o facto de não existir um conceito de prédio uniforme e de validade geral para todo o sistema fiscal<sup>113</sup>, e o mesmo entendemos acontecer no presente, pois, apesar do sistema tributário atual ser manifestamente distinto do então em vigor, encontra-se ainda na legislação tributária, nomeadamente, em sede de impostos sobre o rendimento, um conceito de prédio diferente da noção dada pelo CIMI.

Por outro lado, acrescenta-se, quando se analisam, de um ponto de vista histórico, os conceitos fiscais de prédio, de prédio rústico e de prédio urbano, nos tributos que antecederam o IMI, verifica-se que, os mesmos não assumiram sempre o mesmo sentido, tendo evoluído a fim de abrangerem na sua base de incidência novas realidades a tributar, em consequência do próprio desenvolvimento social, embora se denote a manutenção de algumas ideias nucleares, ao longo do tempo.

Desta forma, antes de se proceder a uma análise mais detalhada dos referidos conceitos no atual IMI, far-se-á uma breve alusão histórica às definições legais que antecederam este imposto.

O Decreto de 31 de dezembro de 1852<sup>114</sup>, sobre o qual nos voltaremos a deter, embora não tenha dado uma noção de prédio, no seu art.º 17.º, estabelecia-o como “... *a hypotheca especial da contribuição predial que sobre elle recae.*”, ou seja, era a atribuição legal e funcional à realidade prédio, ao estipular que o mesmo se constituía como garantia (especial) do Estado, preferencial sobre outros credores, pelo incumprimento da obrigação tributária por parte do contribuinte.

O CCP de 1913, retoma aquela mesma disposição no art.º 2, porém, apresenta uma definição de prédios *urbanos, rústicos e mistos* no art.º 4.º, § 1.º, al.s a), b) e c), respetivamente<sup>115</sup>.

---

<sup>112</sup> GOMES, Nuno Sá – cit. 82, pp. 55-56.

<sup>113</sup> GOMES, Nuno Sá – cit. 82, pp. 51-52.

<sup>114</sup> DECRETO de 31 de dezembro de 1852, da Secretaria d’Estado – 1ª Repartição. Diário do Governo. N.º 2 (1853-01-03), pp. 901-904.

<sup>115</sup> CÓDIGO DA CONTRIBUIÇÃO PREDIAL (CCP), Imprensa Nacional, 1913, pp. 5-6. No mesmo sentido, GOMES, Nuno Sá - cit. 82, pp. 16-17, para quem os conceitos constantes do CCP de 1913

Com efeito, nos termos daquele preceito, os prédios eram considerados:

**1. Urbanos** - “Quando destinados à habitação ou ao exercício de qualquer indústria que não seja exclusivamente a exploração do solo; e os terrenos aplicados a jardins, quintais, parques, alamedas ou semelhantes, isolados ou anexos à parte edificada, mas que lhe sirvam de mero recreio ou logradouro.”;

**2. Rústicos** - “Quando destinados a qualquer cultura, ainda que compreendam palheiros, adegas, abegoarias, celeiros, casas de malta, ou outras dependências especialmente destinadas a recolher operários ou empregados, géneros, gados e alfaías agrícolas; e bem assim quando destinados a qualquer exploração, como salinas, pedreiras e outros não tributadas por lei especial.”;

**3. Mistos** - “Quando reúnam as condições de urbanos e de rústicos.”<sup>116</sup>.

Verifica-se que, o legislador de 1913 não identifica claramente as realidades físicas que constituíam prédios urbanos ou rústicos, distinguindo-os através de um critério de destinação, à habitação, no primeiro caso, à cultura ou exploração, no segundo. Com efeito, apenas quanto aos prédios urbanos, são feitas referências a “terrenos” e a “parte edificada” que correspondem a realidades materiais.

Já o Código da Contribuição Predial e do Imposto sobre a Indústria Agrícola (CCPIA) de 1963, no art.º 4.º, definia *prédio* da seguinte forma:

“... 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 encontra nas condições anteriores, ainda mesmo quando situada numa fracção do território que constitua parte integrante de um património diverso ou não tenha natureza patrimonial.”<sup>117</sup>

Para efeitos de contribuição predial, o carácter de permanência dos edifícios ou construções, mesmo que móveis por natureza, era aferido pelo período em que os mesmos se

---

correspondem à doutrina ínsita em diplomas anteriores, publicados no século XIX. Para uma descrição histórica mais pormenorizada cfr. GOMES - *op. cit.*, pp. 11-25.

<sup>116</sup> Cfr. GOMES, Nuno Sá - *cit.* 82, p. 15, esta terceira categoria – prédios mistos - foi introduzida no art.º 4 do REGULAMENTO de 25 de agosto de 1881, como aqueles prédios que compreendiam em simultâneo a parte rústica e a parte urbana e que, dessa forma, eram destinados para a cultura e para a habitação ou exploração de alguma indústria, que não a cultura da terra. Trata-se de um conceito que não tem paralelo no Direito civil.

<sup>117</sup> CÓDIGO DA CONTRIBUIÇÃO PREDIAL E DO IMPOSTO SOBRE A INDÚSTRIA AGRÍCOLA (CCPIA) – Decretos-Lei n.ºs 45 104, de 1 de julho de 1963, 45 241, de 13 de setembro de 1963 e Despacho Ministerial de 12 de setembro de 1963 (“Diário do Governo” n.º 227, 1ª série, de 26 de setembro de 1963), Decreto-Lei n.º 45400, de 30 de novembro de 1963, Imprensa Nacional, 1964, p. 20.

achassem assentes no mesmo local, tendo sido considerado um período mínimo de 6 (seis) meses, para que fossem considerados permanentes (§ único do art.º 4.º do CCPIIA).

Consoante a sua afetação ou destino eram classificados os prédios em *rústicos* ou *urbanos*, cuja distinção se fazia do seguinte modo:

**1. Prédio Rústico** - Quando se encontrasse afeto, ou quando pudesse destinar-se, à agricultura (considerando esta nas suas dimensões de exploração agrícola, silvícola ou pecuária) (§ 1.º do art.º 5.º);

**2. Prédio Urbano** - Quando estivesse afeto a quaisquer outros fins, ou que não pudesse ter como destino a agricultura (§ 2.º do art.º 5.º);

**3. Prédio Misto** - Se no todo ou em parte de um mesmo prédio se verificassem afetações distintas relativamente às quais não fosse possível estabelecer uma relação de subordinação entre o acessório e o principal, o mesmo seria classificado simultaneamente como rústico e urbano e tido como misto (§ 3.º do art.º 5.º).

Conforme teremos ocasião de abordar mais adiante, os tributos prediais até à reforma tributária de 1988 incidiam sobre o rendimento dos prédios, constituindo-se como impostos sobre o rendimento, realidade que foi alterada com a introdução da contribuição autárquica, que passou a imposto sobre o património.

Contudo, da referida definição do art.º 4.º do CCPIIA, constava já o elemento patrimonial caracterizador das realidades que a lei configurava como prédio, mais concretamente nas expressões “*desde que faça parte do património de uma pessoa singular ou colectiva*”, bem como “*quando situada numa fracção de território que constitua parte integrante de um património diverso ou não tenha natureza patrimonial*”.

O conceito de *prédio* no Código da Contribuição Autárquica (CCA) de 1988 recebeu pequenas alterações face ao conceito inserto no CCPIIA, mas, dada a diferente natureza da CA (imposto sobre o património), aquela definição teve que manifestar o carácter patrimonial do novo imposto. Foram também incluídas as *águas* como realidade física objeto de incidência do imposto, cuja exclusão da contribuição predial havia sido alvo de críticas.

Assim, no CCA, o conceito de *prédio* foi estabelecido do seguinte modo:

“... *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.*” (n.º 1 do art.º 2.º)<sup>118</sup>

(Sublinhado nosso que procura evidenciar as alterações na definição do CCPIA incorporadas pelo CCA).

Do aludido conceito, faziam ainda parte as seguintes estipulações:

- Os edifícios ou construções, ainda que móveis por natureza, seriam havidos como tendo carácter de permanência quando afetos a fins não transitórios (n.º 2, art.º 2.º);
- O limite mínimo do período a considerar para avaliar o carácter de permanência foi incrementado face à anterior contribuição predial, passando a ser de 1 (um) ano (n.º 3, art.º 2.º);
- Cada fracção autónoma no regime de propriedade horizontal seria tida como constituindo um prédio (n.º 4, art.º 2.º)<sup>119</sup>.

Com a introdução do CCA, as definições de *prédio rústico* e *urbano* conheceram alterações significativas, passando a atender-se não só à afetação ou destino dos prédios, mas também à sua localização, rural ou urbana, por se entender tratar-se de um fator condicionante do respetivo valor.

Porque o conceito de *prédios rústicos* foi transposto na íntegra para o CIMI e será reproduzido infra, o mesmo não será referenciado nesta sede.

A definição de *prédios urbanos* era dada por exclusão dos prédios considerados como rústicos. Assim, seriam *considerados urbanos*, todos aqueles prédios que não devessem ser classificados como *rústicos* (art.º 4.º)<sup>120</sup>.

---

<sup>118</sup> O CÓDIGO DA CONTRIBUIÇÃO AUTÁRQUICA (CCA) foi aprovado pelo DL n.º 442-C/88, de 30 de novembro. DR, I Série, 1.º Suplemento. N.º 277 (1988.11.30), pp. 4754-(74) – 4754-(81). Entrou em vigor em 1 de janeiro de 1989 (cfr. CÓDIGO DA CONTRIBUIÇÃO AUTÁRQUICA (Decreto-Lei n.º 442-C/88, de 30 de novembro). Imprensa Nacional - Casa da Moeda, E.P., 1988, p. 15.

<sup>119</sup> Cfr. CCA – cit. 118, p. 15.

Estabelecia ainda o CCA que, caso um prédio tivesse uma parte rústica e outra parte urbana, para a sua classificação numa das referidas categorias prevaleceria a natureza da parte principal, assumindo o prédio na sua totalidade a classificação desta. Apenas no caso de não ser possível classificar nenhuma das partes como principal, estaríamos em presença de *prédio misto*.

No CIMI, o artigo 2.º, intitulado “*Conceito de Prédio*”, estabelece o seguinte:

*“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 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.*

*4 - Para efeitos deste imposto, cada fracção autónoma, no regime de propriedade horizontal, é havida como constituindo um prédio.”<sup>121</sup>*

Como se pode constatar, a definição de *prédio* que constava no CCA foi transposta na íntegra para o regime do IMI.

A análise do n.º 1 do citado preceito permite destacar três elementos de distinta natureza constitutivos da noção de prédio, a saber<sup>122</sup>:

**1. Elemento de natureza física**

**2. Elemento de natureza jurídica<sup>123</sup>**

**3. Elemento de natureza económica**

---

<sup>120</sup> Cfr. CCA – cit. 118, p. 17.

<sup>121</sup> Cfr. CIMI – O CIMI foi publicado em anexo ao DL n.º 287/2003, de 12 de novembro – cit. 4, pp. 7593-7616.

<sup>122</sup> Seguimos a classificação de elementos constitutivos de prédio indicados em ROCHA, António Santos e BRÁS, Eduardo José Martins – *Tributação do Património - IMI, IMT e IS (Anotados e Comentados)*. 2015, p. 25.

<sup>123</sup> Em GOMES, Nuno Sá – cit. 82, p. 63, o autor refere-se a este elemento como o “*requisito de patrimonialidade*”.

Partindo da decomposição do primeiro elemento - **natureza física** - chegamos às realidades físicas ou naturais que, encontrando-se nas condições estabelecidas pelo elemento jurídico, bem como pela componente económica, se constituem como prédio e, por conseguinte, serão alvo de tributação em sede de IMI, excluindo-se da sua incidência todas as situações que não se enquadrem no conceito.

Deste modo, para efeitos de IMI, correspondem à noção de “*prédio*” as seguintes realidades físicas (naturais ou resultantes de obra humana):

*“... Toda a fracção de território, abrangendo as águas, plantações, edifícios e construções de qualquer natureza nela incorporados ou assentes, com carácter de permanência...” (art.º 2.º, n.º 1, primeira parte, CIMI)*

Conforme fizemos notar supra, uma “coisa” do mundo físico, em particular a terra ou a crosta terrestre, para ser objeto de Direito, pressupõe uma limitação artificial no espaço e a sua individualização concreta e objetiva, ou seja, carece de ser circunscrita artificialmente, de acordo com regras jurídicas, por meio de “*linhas reais ou ideais de separação*”, de forma a se tornar perfeitamente identificável face às demais<sup>124</sup>.

Assim, o legislador fiscal estabeleceu como prédio uma “*fracção de território*”, o que nos remete para as ideias de porção, área, parcela de território ou, nos termos do CC, de “*parte delimitada do solo*”, que compreende não só a área da superfície terrestre delimitada pelas suas extremas ou confrontações, mas também o correspondente espaço aéreo (atente-se à ocupação em altura), bem como o subsolo<sup>125</sup>.

Com efeito, veja-se o conteúdo do art.º 1344 do CC que, estipulando sobre os limites materiais da propriedade dos imóveis, determina o seguinte:

*“1. A propriedade dos imóveis abrange o espaço aéreo correspondente à superfície, bem como o subsolo, com tudo o que neles se contém e não esteja desintegrado do domínio por lei ou negócio jurídico.*

*2. O proprietário não pode, todavia, proibir os actos de terceiro que, pela altura ou profundidade a que têm lugar, não haja interesse em impedir.”*

---

<sup>124</sup> Sobre a matéria cfr. MENEZES CORDEIRO, António – cit. 11, pp. 173 e 181-182.

<sup>125</sup> GOMES, Nuno Sá – cit. 82, pp. 65-73.

Nesta matéria, Nuno Sá Gomes entende que o texto legal (fiscal) sugere mesmo que, também o espaço aéreo e a superfície subterrânea, isolados do solo, poderão constituir por si só prédios autónomos<sup>126</sup>.

Com efeito, atente-se ao n.º 4 do art.º 2.º, o qual determina que, para efeitos de IMI, cada fração autónoma de um prédio sujeito ao regime de propriedade horizontal (cfr. art.ºs 1414.ºss do CC) é tida por si como constituindo um prédio.

A “*fracção de território*” constitui-se como um prédio, independentemente de nela se encontrarem águas, plantações, edifícios e construções de qualquer natureza nela incorporados ou assentes, sendo certo que, a existirem e, no caso dos edifícios e construções, o seja com carácter de permanência, encontrar-se-ão abrangidas pela “*fracção de território*” e, desta forma, passam a integrar o conceito de prédio.

No que diz respeito aos edifícios e construções, mesmo que móveis por natureza, o critério da permanência assume relevância, para que se considerem abrangidos pela fração de território. Assim, é a própria lei a estipular que essas realidades assumem o carácter de permanência quando afetos a fins não transitórios (art.º 2.º, n.º 2 do CIMI) e a estabelecer a presunção que aquele existe, no caso dos edifícios ou construções se encontrarem assentes no mesmo local por um período superior a um ano (art.º 2.º, n.º 3, CIMI)<sup>127</sup>.

Da segunda parte do n.º 1 do art.º 2 do CIMI, temos que, também serão prédios:

*“... as águas, plantações, edifícios ou construções, nas circunstâncias anteriores [de qualquer natureza nela incorporados ou assentes, com carácter de permanência”], 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.”*

Neste caso, a autonomia económica das realidades materiais face à fração territorial é determinante para a sua classificação como prédio, isto é, seguindo a linha da teoria da afetação económica considerada para efeitos de qualificação civil dos prédios como rústicos, a autonomia económica existe se as realidades consideradas apresentarem uma funcionalidade

---

<sup>126</sup> GOMES, Nuno Sá – cit. 82, p. 68.

<sup>127</sup> Nos termos do art.º 73 da LGT – cit. 6, “*As presunções consagradas nas normas de incidência tributária admitem sempre prova em contrário.*” e, por sua vez, o n.º 1 do art.º 74.º da LGT, determina que “*O ónus da prova dos factos constitutivos dos direitos da administração tributária ou dos contribuintes recai sobre quem os invoque.*”.

económica ou um valor económico independente da parcela de território onde se encontrem implantadas.

Do exposto, conclui-se que, quanto ao elemento de natureza física, a noção de prédio fiscal, para efeitos de IMI, abrange realidades que, no Direito civil, apenas são consideradas como coisas imóveis, como é o caso das águas e plantações, mas também que, mesmo as coisas consideradas móveis pela lei civil, poderão constituir um prédio fiscal se houver lugar a determinadas condições, quer de permanência quer de autonomia económica.

Desta forma, o conceito de prédio, em sede de tributação de IMI tem um âmbito mais alargado do que a noção que se possa inferir do CC. Relembre-se que, prédios rústicos e urbanos no Direito civil são apenas coisas imóveis, a par de outras, como as águas e plantações (cfr. art.º 204.º, n.º 1 do CC).

O elemento de **natureza jurídica**, vem acrescentar às realidades físicas acima enunciadas o requisito de pertença a um património, para que se possa estar em presença de um prédio relevante em termos fiscais.

Assim, para se constituir como *prédio* para efeitos de IMI, a realidade física há de ter que fazer parte “... *do património de uma pessoa singular ou colectiva*” ou, no caso das águas, plantações, edifícios ou construções dotados de autonomia económica, mesmo que “*situados numa fracção de território que constitua parte integrante de um património diverso ou não tenha natureza patrimonial.*”

Atentas as considerações feitas supra sobre o conceito fiscal de património, temos que, as realidades físicas enunciadas no art.º 2.º do CIMI apenas serão consideradas como *prédios* se fizerem parte do conjunto de bens e relações jurídicas de uma pessoa (singular ou coletiva), que possam ser objeto de direitos privados e suscetíveis de apropriação individual, isto é, desde que correspondam a coisas particulares e que apresentem valor pecuniário. Estão assim excluídas as coisas do domínio público<sup>128</sup>.

---

<sup>128</sup> Uma referência à questão dos baldios. Até à entrada em vigor da LEI n.º 72/2014, de 02 de setembro, que veio alterar a LEI n.º 68/93, de 4 de setembro (Lei dos Baldios), os baldios não poderiam ser tributados em sede de IMI, por lhes faltar o elemento jurídico do conceito de prédio. A referida LEI n.º 72/2014 introduziu na Lei dos Baldios a inscrição matricial desses terrenos, ao aditar o art.º 2.º-B, epígrafado “Inscrição Matricial”, que se passa a transcrever:

“ 1 - Os terrenos que integram os baldios estão sujeitos a inscrição na matriz predial respetiva.

Quanto à expressão “*património diverso*”, tal como adverte Nuno Sá Gomes, o seu significado traduz a ideia de que, as águas, plantações, edifícios e construções dotadas de autonomia económica serão por si próprios prédios autónomos, quando se encontrarem situados em património de titular distinto, ou seja, “...*patrimónios que não estejam na titularidade da pessoa singular ou coletiva respetiva.*”<sup>129</sup>, ou serão componentes de prédios, caso a titularidade daquelas seja coincidente com a da fração do território onde se situam<sup>130</sup>.

O terceiro e último elemento constitutivo da noção de prédio, o de **natureza económica**, e traduzido na expressão “*em circunstâncias normais, tenha valor económico*”, diz-nos que as coisas para serem prédios terão ainda que, em condições correntes ou em circunstâncias normais, ser aptas a satisfazer necessidades humanas e, deste modo, revestirem-se de utilidades avaliáveis em dinheiro, independentemente da possibilidade de gerar ou não rendimento<sup>131</sup>.

A noção de prédio constante do CIMI é, por remissão, também o conceito de prédio para efeitos de IMT (cfr. art.º 1.º, n.º 2 do CIMT) e de IS (cfr. art.º 1.º, n.º 6 do CIS).

---

2 - *A cada terreno individualizado que integra o baldio corresponde um artigo matricial próprio, que deve incluir todos os elementos de conteúdo estabelecidos no artigo 12.º do Código do Imposto Municipal sobre Imóveis, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 287/2003, de 12 de novembro, na redação atual, que se apliquem à especificidade dos terrenos.*

3 - *Para efeitos do artigo 8.º do Código do Imposto Municipal sobre Imóveis aprovado pelo Decreto-Lei n.º 287/2003, de 12 de novembro, na redação atual, os terrenos de baldio são inscritos em nome do próprio baldio.*”

O referido preceito legal, no seu n.º 3, veio ficcionar a propriedade dos terrenos baldios, cujo titular, para efeitos de IMI, passou a ser assim o próprio baldio. A tributação em sede de IMI poderá ser objeto de isenção, caso se verifique a inscrição dos prédios na matriz em nome do baldio e desde que os prédios não sejam explorados por terceiro fora de uma atividade agrícola, silvícola ou silvopastoril (cfr. art.º 59.º, n.º 6, als. a) e b) do ESTATUTO DOS BENEFÍCIOS FISCAIS (EBF), aprovado pelo DL n.º 215/89, de 01 de julho. DR, Série I. N.º 149 (1989.07.01), pp. 2578-2591).

Para mais elementos, cfr. ROCHA, António Santos e BRÁS, José Martins – cit. 122, pp. 28-29 e LEI n.º 68/93, de 4 de setembro, na redação dada pela LEI 72/2014, de 2 de Setembro.

<sup>129</sup> GOMES, Nuno Sá – cit. 82, p. 79.

Sobre o art.º 2.º do CIMI, designadamente, quanto às coisas móveis por natureza serem consideradas como prédios para efeitos de incidência do tributo, desde que sujeitas às condições indicadas naquela disposição legal (cfr. n.ºs 2 e 3 do art.º 2.º), pronunciou-se o Tribunal Constitucional no ACÓRDÃO n.º 363/01 de 12 julho de 2001, no âmbito do Processo n.º 667/2000, ainda que tenha sido submetida à sua apreciação o art.º 2 do CCA que, como referimos no texto foi transposto para o atual CIMI. Àquele Tribunal foi colocada designadamente a questão de “... *a interpretação do artigo 2.º, n.ºs 2 e 3, do Código da Contribuição Autárquica, segundo a qual está sujeito ao pagamento de contribuição autárquica o proprietário de uma caravana de campismo que a tem instalada, há mais de um ano, para uso periódico, num terreno (parque de campismo) cujo proprietário se encontra isento dessa mesma contribuição, viola ou não um qualquer princípio de justiça fiscal que integre o regime constitucional do sistema fiscal.*”, tendo sido julgada a constitucionalidade das normas.

<sup>130</sup> ROCHA, António Santos e BRÁS, José Martins – cit. 122, p. 26.

<sup>131</sup> ROCHA, António Santos e BRÁS, José Martins – cit. 122, p. 25.

### 3.2.1.2.2. Conceito de Prédio Rústico

O conceito de prédio rústico no CIMI (cfr. art.º 3.º) provém da noção constante do CCA, cujo conteúdo foi reproduzido na íntegra, para efeitos de IMI.

Recentemente, havia sido introduzida uma nova redação ao n.º 3 do art.º 3.º, pelo art.º 203.º da Lei n.º 83-C/2013, de 31 de dezembro (Lei de Orçamento do Estado (LOE) para 2014), que alterou a expressão “rendimento agrícola” para “rendimento “agropecuário”, acrescentando ao rendimento de atividade agrícola o rendimento proveniente de atividade pecuária.

A LOE para 2016<sup>132</sup>, veio alterar de novo a redação do n.º 3 do art.º 3.º, voltando a constar a expressão “rendimentos agrícolas” à qual foi acrescentada ainda a de rendimentos “silvícolas”. Mas, esta LOE trouxe ainda outras alterações ao art.º 3.º, as quais evidenciaremos infra.

Assim, da decomposição do preceito legal, verifica-se que, em termos gerais, integram a definição de prédios rústicos terrenos que não são para construção, situados fora ou no interior de um aglomerado urbano, bem como edifícios e construções situados nesses terrenos e diretamente afetos à produção de rendimentos agrícolas/silvícolas, e, ainda, as águas e as plantações com autonomia económica face ao terreno onde estejam situadas e que integrem um património diferente do património no qual se insere esse mesmo terreno.

Questão essencial para definir um prédio como sendo rústico é a sua situação face a um “aglomerado urbano”<sup>133</sup>, já que poderão considerar-se prédios rústicos terrenos situados dentro ou fora desse mesmo aglomerado, conforme descrito nos n.ºs 1, 2 e 3, do art.º 3.º, de cujo teor retiramos que, *prédios rústicos*, para efeitos de IMI, correspondem às seguintes realidades:

**A.** Os terrenos situados fora de um aglomerado urbano, que não sejam classificados como terrenos para construção nos termos do art.º 6.º, n.º 3 do CIMI,

---

<sup>132</sup> Cfr. art.º 161.º da LEI n.º 7-A/2016, de 30 de março. DR, 1ª Série, 1.º Suplemento. N.º 62/2016 (2016.03.30), pp. 1096(2)-1096(244).

<sup>133</sup> A noção de *aglomerado urbano* é dada no n.º 4, do art.º 3.º do CIMI, o qual considera aglomerados urbanos: **1.** Os situados dentro de perímetros legalmente fixados; **2.** Núcleos com um mínimo de 10 (dez) fogos servidos por arruamentos de utilização pública, cujo perímetro é delimitado, no sentido transversal, por pontos distanciados 50 m do eixo dos arruamentos, e, nos sentidos dos arruamentos, 20 m da última edificação. Os aglomerados da situação 1. correspondem às áreas que os municípios assim fixarem, como também áreas que sejam abrangidas por zonas urbanizáveis face aos Planos Diretores Municipais (PDM) e respetivos Planos de Pormenor, legalmente aprovados e em vigor (ROCHA, António Santos e BRÁS, José Martins – cit. 122, p. 32).

“e os que tenham por destino normal uma utilização geradora de rendimentos comerciais e industriais”, desde que:

1) Estejam afetos a uma utilização geradora de rendimentos agrícolas “e silvícolas”, tais como são considerados para efeitos de IRS (art.º 3.º, n.º 1, al. a) e n.º 5); **ou**

2) Na falta de concreta afetação, tenham como destino normal<sup>134</sup> uma utilização geradora de rendimentos agrícolas “e silvícolas”, tais como são considerados para efeitos de IRS (art.º 3.º, n.º 1, al. a) e n.º 5); **ou**

3) Não tendo a concreta afetação a utilização geradora de rendimentos agrícolas “e silvícolas”, não se encontrem construídos (art.º 3.º, n.º 1, al. b) e n.º 5); **ou**

4) Não tendo aquela concreta afetação disponham apenas de edifícios ou construções de carácter acessório, sem autonomia económica e de reduzido valor (art.º 3.º, n.º 1, al. b)); **e**

5) Os edifícios e construções diretamente afetos à produção de rendimentos “agrícolas ou silvícolas” quando situados nos terrenos referidos acima descritos (art.º 3.º, n.º 3, al. a))

**B.** Os terrenos situados dentro de um aglomerado urbano, desde que:

1) Por força de disposição legalmente aprovada, não possam ter utilização geradora de quaisquer rendimentos (art.º 3.º, n.º 2); **ou**

2) Por força de disposição legalmente aprovada só possam ter utilização geradora de rendimentos agrícolas “ou silvícolas” e estejam a ter, de facto, essa afetação (art.º 3.º, n.º 2); **e**

---

<sup>134</sup> A expressão “tenham como destino normal” utiliza um conceito indeterminado a ser interpretado perante cada caso concreto. Nuno Sá Gomes considera que se trata de um critério supletivo de enquadrar os terrenos como prédios rústicos, face ao critério geral da afetação à exploração agrícola. No entendimento deste autor, que se mantém atual atendendo à origem do conceito de prédio rústico do CIMI, tal critério deverá ser o recurso ao “esforço médio” a aplicar na produção agrícola, pois “... só se pode destinar à agricultura a terra que, com um esforço normal, médio, possa ser aplicada a produção agrícola.” (cfr. GOMES Nuno Sá – Os Conceitos Fiscais de Prédio (Conclusão), (julho 1967), pp. 89-90).

3) Os edifícios e construções diretamente afetos à produção de rendimentos “agrícolas ou silvícolas” quando situados nos terrenos referidos acima (art.º 3.º, n.º 3, al. a));

4) As águas e plantações dotadas de autonomia económica em relação ao terreno onde se encontrem implantados e que sejam parte integrante de património diverso daquele a que pertence a fração de território onde estejam implantadas (art.º 3.º, n.º 3, al. b)).

*(As expressões em itálico procuram evidenciar as alterações introduzidas pela LOE para 2016. Esta Lei aditou o n.º 5 ao artigo em análise.<sup>135</sup>)*

Como se constata no preceito em análise, outros critérios fundamentais para enquadrar determinado terreno na noção de prédio rústico, quer situado dentro, quer localizado fora do aglomerado urbano, correspondem à sua concreta afetação a uma utilização geradora de rendimentos agrícolas ou silvícolas ou, na ausência dessa afetação, seja esse o seu destino normal, tal como considerados para efeitos de IRS.

Neste sentido, importa ter presente as situações que poderão gerar rendimentos agrícolas para efeitos de IRS. Assim, consideram-se atividades agrícolas, silvícolas ou pecuárias, nos termos do art.º 4.º do CIRS, aquelas que:

1. Se encontram conexas com a exploração da terra; **ou**
2. A exploração da terra não tenha um carácter manifestamente acessório, o que acontecerá caso os respetivos custos diretos sejam superiores a 25% dos custos diretos totais do conjunto da atividade exercida.
3. Os produtos da exploração da terra se destinem a ser utilizados ou consumidos em menos de 60% do seu valor, em atividades de natureza comercial ou industrial próprias.
4. As atividades comerciais ou industriais, meramente acessórias ou complementares das atividades agrícolas, silvícolas ou pecuárias, que utilizem,

---

<sup>135</sup> Por sua vez, o art.º 163.º da LOE para 2016 dispõe que as alterações introduzidas quer no art.º 3.º (Prédios rústicos) quer no art.º 27.º (Edifícios afetos a produções agrícolas) do CIMI têm natureza interpretativa (cfr. LOE – cit. 132, p. 1096-(49)).

de forma exclusiva, os produtos das próprias explorações agrícolas, silvícolas ou pecuárias.

E, ainda, a título meramente exemplificativo:

5. Caça e a exploração de pastos naturais, água e outros produtos espontâneos, explorados diretamente ou por terceiros;
6. Explorações de marinhas de sal;
7. Explorações apícolas;
8. Investigação e obtenção de novas variedades animais e vegetais, dependentes daquelas atividades<sup>136</sup>.

Do exposto, concluímos que, o conceito de prédio rústico para efeitos de IMI difere não só do conceito civil – “... *uma parte delimitada do solo e as construções nele existentes que não tenham autonomia económica...*” (cfr. art.º 204.º, n.º 2, 1ª parte do CC) – como se distingue da noção para efeitos de IRS – “... *considera-se prédio rústico uma parte delimitada do solo e as construções nele existentes que não tenham autonomia económica ...*” (cfr. art.º 8.º, n.º 3 do CIRS), e para este último imposto “*construção*” é tida como “...*todo o bem móvel assente no mesmo local por um período superior a 12 meses.*” (art.º 8.º, n.º 4 do CIRS).

Na verdade, essa distinção verifica-se pelo facto do conceito de prédio rústico do CIMI integrar as águas e plantações (com autonomia económica em relação ao terreno onde se encontrem implantados e que integrem património diverso daquele a que pertence a fração de território onde estejam implantadas), quando se tratam de realidades excluídas quer da noção civil quer da definição do CIRS.

### **3.2.1.2.3. Conceito de Prédio Urbano**

A noção de prédio urbano que consta no CIMI encontra-se na dependência da noção de prédio rústico, dado que, só depois de se verificar que se está na presença de um prédio,

---

<sup>136</sup> O CÓDIGO DO IRS (CIRS) foi aprovado pelo DL n.º 442-A/88, de 30 de novembro, publicado no DR, I Série, 1.º Suplemento. N.º 277 (30.11.1988), pp. 4754-(2) – 4754-(35).

nos termos do art.º 2.º, e que o mesmo não se enquadra no conceito de prédio rústico do art.º 3.º, se chegará ao conceito de prédio urbano.

Com efeito, estabelece o art.º 4.º do CIMI que, prédios urbanos são todos aqueles que não devam ser classificados como rústicos, uma noção com redação idêntica à do art.º 4.º do antecessor CCA, o que não deixa de ser uma definição muito abrangente, razão pela qual, a jurisprudência tem sido chamada a apreciar em concreto determinadas situações<sup>137</sup>.

Também por essa razão de significativa abrangência, o art.º 6.º do CIMI procede à classificação dos prédios urbanos, em função das diversas afetações que lhes podem ser atribuídas, dividindo-os do seguinte modo:

**1. Habitacionais**

**2. Comerciais, industriais ou para serviços**

**3. Terrenos para construção**

**4. Outros**

Relativamente à classificação do CCA, o CIMI veio alargar o conceito de prédio urbano, ao considerar na divisão acima indicada no n.º 2, a prestação de serviços, quando o CCA se referia a prédios “... para o exercício de atividades profissionais independentes...”<sup>138</sup>.

Integram as referidas categorias de prédios urbanos as seguintes realidades físicas:

**1. Habitacionais:**

**1.1. Edifícios ou construções para tal licenciados; Ou**

**1.2. Edifícios ou construções que, na falta de licença, tenham como destino normal a habitação.**

**2. Comerciais, industriais ou para serviços:**

---

<sup>137</sup> Cfr., a título de exemplo, o ACÓRDÃO ao Processo n.º 01109/11, de 30/05/2012, do STA, que proferiu a seguinte decisão “A mera não afectação ou não destinação normal de um prédio rústico, situado fora de aglomerado urbano, a uma utilização geradora de rendimentos agrícolas não basta, só por si, para “desclassificar” o prédio como rústico e classificá-lo como urbano, antes se exigindo que, nos casos em que não tenha tal afectação, o prédio não se encontre construído ou disponha apenas de edifícios ou construções de carácter acessório.”. Esta jurisprudência tem sido reiterada em outros arestos.

<sup>138</sup> Cfr. CCA – cit. 118, p. 17.

2.1. Edifícios ou construções para tal licenciados; **Ou**

2.2. Edifícios ou construções que, na falta de licença, tenham como destino normal cada um daqueles fins.

3. Terrenos para construção<sup>139</sup>:

3.1. Terrenos situados dentro de um aglomerado urbano:

3.1.1. Objeto de operação de loteamento e para os quais tenha sido:

3.1.1.1. Concedida licença

3.1.1.2. Concedida autorização

3.1.1.3. Admitida comunicação prévia

3.1.1.4. Emitida informação prévia favorável

3.1.2. Objeto de operação de construção, para os quais tenha sido:

3.1.2.1. Concedida licença

3.1.2.2. Concedida autorização

3.1.2.3. Admitida comunicação prévia

3.1.2.4. Emitida informação prévia favorável

3.2. Terrenos situados fora de um aglomerado urbano:

3.2.1. Objeto de operação de loteamento e para os quais tenha sido:

3.2.1.1. Concedida licença

3.2.1.2. Concedida autorização

3.2.1.3. Admitida comunicação prévia

3.2.1.4. Emitida informação prévia favorável

3.2.2. Objeto de operação de construção e para os quais tenha sido:

---

<sup>139</sup> A atual redação do n.º 3 do art.º 6.º do CIMI, relativo aos terrenos para construção, foi dada pelo n.º 3 do art.º 93.º da LEI n.º 64-A/2008, de 31 de dezembro (LOE para 2009).

- 3.2.2.1. Concedida licença
- 3.2.2.2. Concedida autorização
- 3.2.2.3. Admitida comunicação prévia
- 3.2.2.4. Emitida informação prévia favorável

**3.3. Terrenos que tenham sido declarados no título aquisitivo como terrenos para construção**

**3.4. Exceção:**

**3.4.1.** Terrenos em que as entidades competentes vedem operações de loteamento ou de construção, designadamente:

**3.4.1.1.** Terrenos localizados em zonas verdes

**3.4.1.2.** Terrenos localizados em áreas protegidas

**3.4.1.3.** Terrenos que, de acordo com os planos municipais de ordenamento de território, estejam afetos a espaços, infraestruturas ou equipamentos públicos

**4. Outros<sup>140</sup>:**

**4.1.** Terrenos situados dentro de um aglomerado urbano, que não sejam terrenos para construção nem terrenos que, por força de disposição legalmente aprovada, não possam ter utilização geradora de quaisquer rendimentos ou só possam ter utilização geradora de rendimentos agrícolas e que, por isso, são considerados prédios rústicos.

**4.2.** Edifícios e construções licenciados que tenham como destino normal outros fins que não o habitacional, comercial, industrial ou para serviços

---

<sup>140</sup> A categoria “**Outros**” compreende, nomeadamente, os seguintes prédios urbanos: aeródromos ou pistas de aviação; barragens; campos de golfe, campos de futebol, campos de ténis, piscinas, ETAR, igrejas, pedreiras, lixeiras, marinas, zonas verdes, cemitérios privados, torres eólicas e respetivas subestações que integrem “Parques eólicos” (cfr. ROCHA, António Santos e BRÁS, José Martins – cit. 122, pp. 47-48).

**4.3.** Edifícios e construções não licenciados que tenham como destino normal outros fins que não o habitacional, comercial, industrial ou para serviços

**4.4.** Terrenos em que as entidades competentes vedem operações de loteamento ou de construção, designadamente:

**4.4.1.** Terrenos localizados em zonas verdes

**4.4.2.** Terrenos localizados em áreas protegidas

**4.4.3.** Terrenos que, de acordo com os planos municipais de ordenamento de território, estejam afetos a espaços, infraestruturas ou equipamentos públicos

Para além da afetação dada aos prédios, como se pode verificar da descrição esquemática supra, a respetiva classificação depende ainda, em termos gerais, das formalidades conducentes ao licenciamento.

Neste sentido, António Rocha e Eduardo Brás, referem o seguinte:

*“... o principal requisito para se concluir pela presença, com relevância fiscal, de um prédio urbano, é a existência de uma realidade, material ou física, que não seja considerada como prédio rústico e que esteja, ou seja suscetível de estar, afeta a uma determinada atividade económica. Em segunda linha e para efeitos de especificação do prédio urbano, deve atender-se ao requisito formal revelado pelo licenciamento do mesmo...”<sup>141</sup>.*

À semelhança do conceito de prédio rústico no CIMI, também a noção de prédio urbano neste Código difere da sua noção civil e da definição para efeitos de IRS (neste caso idêntica à do CC).

Assim, se para o Direito civil e para o CIRS, prédio urbano é “... qualquer edifício incorporado no solo, com os terrenos que lhe sirvam de logradouro”, para efeitos de IMI, a conjugação dos art.ºs 4.º e 6.º do CIMI, ao individualizar a realidade “terrenos” como prédio urbano, desde que enquadrados em determinadas condições formais, amplia a abrangência do conceito.

---

<sup>141</sup> ROCHA, António Santos e BRÁS, José Martins – cit. 122, p. 44.

#### 3.2.1.2.4. O Conceito de Prédio Misto

Para efeitos de IMI, um prédio é tido como “*misto*” quando tenha duas afetações económicas distintas, uma rústica e uma urbana, e nenhuma das afetações prevalece sobre a outra (art.º 5.º, n.º 2)<sup>142</sup>.

No entanto, se existir uma relação de subordinação de uma afetação sobre a outra, possibilitando identificar uma delas como sendo a que tem maior relevância económica, o prédio é classificado na íntegra de acordo com essa parte principal, como rústico ou como urbano.

A noção de prédio misto não tem paralelo no Direito civil, trata-se de conceito próprio do Direito fiscal.

No CIRS, considera-se “... *prédio misto o que comporte parte rústica e parte urbana.*” (art.º 8.º, n.º 3, parte final do CIRS), pelo que, corresponde ao prédio cujas partes têm afetações económicas distintas, sem que exista qualquer relação de subordinação, donde, os respetivos rendimentos prediais serão considerados individualmente, para efeitos de IRS.

#### 3.2.1.3. Conclusão

Vimos que, o IMI tem como matéria tributável o património, concretizado nos prédios rústicos e urbanos, situados em território português, e que, para efeitos deste imposto, mas também para o IMT e para o IS, por remissão, se encontram englobados no conceito de imóvel, próprio da lei fiscal, correspondendo este à definição de prédio dada pelo art.º 2.º do CIMI.

Da referida noção de prédio, da qual fazem parte um elemento físico, um elemento jurídico e um elemento patrimonial, chegamos às noções de prédio (imóvel) rústico, prédio (imóvel) urbano e prédio (imóvel) misto, realidades sobre cujos valores patrimoniais tributários há de incidir aquele imposto.

---

<sup>142</sup> O prédio misto é suscetível de ser objeto de duas inscrições matriciais, nos termos do art.º 84.º do CIMI.

Desta forma, o conceito de imóvel para efeitos de tributação do património, não considera imóveis coisas que, para o Direito civil o são, v.g., os direitos inerentes aos imóveis (cfr. art.º 204.º, n.º 1, al. d) do CC), aos quais lhes falta a componente física<sup>143</sup>.

Por outro lado, o conceito de prédio no CIMI e, conseqüentemente, a noção de imóvel em sede de impostos sobre o património, abrange realidades que, para o Direito civil são consideradas coisas móveis, mas que, por presunção da lei fiscal, enquadram-se naquela noção de prédio e, desse modo, são suscetíveis de tributação.

Daí que, concluímos, o IMI ao atingir o património dos sujeitos, incide sobre coisas imóveis configuradas segundo a própria aceção da lei fiscal – o CIMI, sendo estas a sua matéria coletável, avaliáveis através da determinação do respetivo valor patrimonial tributário (VPT).

#### **4. Outros Conceitos de Cariz Predial**

##### **4.1. Cadastro Predial**

O *Regulamento do Cadastro Predial (RCP)*<sup>144</sup> define *cadastro predial* como “...o conjunto de dados que caracterizam e identificam os prédios existentes em território nacional.” (cfr. art.º 1.º, n.º 1, al. a) do RCP e art.º 1.º, n.º 2 do DL n.º 172/95, de 1 de junho).

Para Beires, Amaral e Ribeiro<sup>145</sup>, o cadastro predial corresponde ao “...instrumento público apropriado para identificar e demarcar todos os prédios – rústicos e urbanos – existentes em território nacional.”.

A origem de um cadastro predial em Portugal ficará sempre associada à Carta Geral do Reino, a qual corresponde ao cadastro geométrico da propriedade rústica e urbana, cuja elaboração foi decidida por Alvará de 1801, bem como à primitiva finalidade tributária que lhe está associada, com a criação da “Matriz Predial”, em 1852, aquando da origem da Contribuição Predial e que é ainda hoje utilizada<sup>146</sup>.

---

<sup>143</sup> No mesmo sentido, GOMES, Nuno Sá – cit. 52, p. 127.

<sup>144</sup> O REGULAMENTO DO CADASTRO PREDIAL (RCP) foi aprovado pelo DL n.º 172/95, de 18 de julho, publicado no *DR – I Série-A*, n.º 164, de 18.07.1995, pp. 4565-4571.

<sup>145</sup> BEIRES, Rodrigo Sarmiento de; AMARAL, João Gama e RIBEIRO, Paula - *O Cadastro e a Propriedade Rústica em Portugal*. 2013, p. 32.

<sup>146</sup> BEIRES, Rodrigo Sarmiento de; AMARAL, João Gama e RIBEIRO, Paula – cit. 145, pp. 135-152.

Manuel I. S. Pinheiro define o **cadastro predial geométrico** do seguinte modo:

*“... registo sistemático e exaustivo dos prédios existentes numa dada área geográfica, elaborado sobre uma base cartográfica apropriada e fidedigna que permite a geo-referenciação precisa dos prédios e suas extremas, bem como a determinação correta das respetivas áreas.”<sup>147</sup>.*

Acrescenta ainda aquele autor que:

*“... Por isso, o cadastro predial distingue-se, devido à componente cartográfica e respetiva finalidade, de outros registos mais ou menos sistemáticos sobre os prédios, estabelecidos por métodos meramente descritivos, como sejam o registo de propriedade dos bens imóveis nas Conservatórias de Registo Predial e as matrizes prediais nas Repartições de Finanças.”*

Contudo, apesar de ser reconhecida a sua importância pelo poder político, o cadastro geométrico da propriedade em Portugal tem passado por diversas vicissitudes, ao longo dos anos, de tal forma que, passado mais de um século desde a sua instituição, a integralidade da sua execução continua por concluir.

Foi já na vigência do Estado Novo (1927) que foi lançado o **Cadastro Geométrico da Propriedade Rústica (CGPR)**, tendo subjacente objetivos fiscais, cuja execução ocorreu entre as décadas de 30 e 90 do século XX.

Nesse período, foi efetuado o CGPR em 126 concelhos, correspondendo a cerca de 50% da área total de Portugal, distribuídos pela região da Estremadura, do Alentejo e por alguns concelhos do Norte e ilhas, equivalente a cerca de dois milhões de prédios cadastrados, os quais representam cerca de 12% do total nacional<sup>148</sup>. As áreas abrangidas passaram a identificar-se como áreas de regime de cadastro<sup>149</sup>.

O CGPR visa a georreferenciação dos prédios, a descrição física, a sua caracterização, qualificação e classificação cultural e, nesse sentido, é constituído pela “ficha do prédio”, na qual é registada a seguinte informação:

### 1. Elementos físicos descritivos

---

<sup>147</sup> PINHEIRO, Manuel Inácio da Silva - Cadastro Predial, Breves Notas. (abril 2004), p. 51

<sup>148</sup> ROCHA, António Santos e BRÁS, José Martins – cit. 122, pp. 92-95; BEIRES, Rodrigo Sarmiento de; AMARAL, João Gama e RIBEIRO, Paula – cit. 145, pp. 135-152; Decreto de 31 de dezembro de 1852 – cit. 114, pp. 901-904.

<sup>149</sup> Números constantes da RESOLUÇÃO do Conselho de Ministros n.º 56/2012, de 31 de maio. DR, 1ª Série. N.º 129 (05.07.2012), pp. 3419-3424. Em BEIRES, Rodrigo Sarmiento de; AMARAL, João Gama e RIBEIRO, Paula – cit. 145, p. 152, constam os seguintes dados: em 70 anos o CGPR abrangeu 134 concelhos, correspondendo a 53,0% do território e 16,5% dos prédios rústicos do País.

2. Localização
3. Nome e número atribuído
4. Área
5. Parcelas e culturas por tipo
6. Identificação do titular (nome, morada e identificação fiscal)
7. Ónus e encargos
8. Avaliação patrimonial

Faz também parte do CGPR a “secção cadastral”, a qual representa em plantas topográfico-cadastrais, sem referências altimétricas, um conjunto de prédios contíguos, inclusos no regime de cadastro geométrico<sup>150</sup>.

O citado RCP veio alterar a conceção inicial do cadastro predial com fins tributários para o conceito atual de *cadastro predial multifuncional* e estabelecer a sua conservação em suporte digital, no qual os prédios serão caracterizados pela sua localização administrativa e geográfica, bem como pela configuração geométrica e área (art.<sup>os</sup> 3.º, 4.º e 5.º do RCP).

Do preâmbulo do DL n.º 172/95, de 18 de julho, retira-se que, à data, existiam cerca de 17 milhões de prédios, rústicos e urbanos, cuja informação se encontrava (e encontra, dizemos nós), dispersa por registos de distintas entidades e que obedecem a fins diversos, sem que haja correlação dos respetivos conteúdos, o que acarreta dificuldades de caracterização dos prédios e o conhecimento de eventuais ónus/encargos sobre os mesmos, quer para a Administração Pública quer para as mais diversas atividades dos particulares.

Com o referido RCP, foi criado um registo único de todos os prédios, também designado por “*cadastro de base*”, no qual cada prédio fica identificado por um único número, o NIP (Número de Identificação de Prédio), e onde o mesmo é caracterizado por critérios uniformes.

No § 7.º do preâmbulo do citado diploma legal, refere-se que, “... *Com este registo, que constitui um cadastro de base, articulam-se, de forma expedita... registos telemáticos ou*

---

<sup>150</sup> BEIRES, Rodrigo Sarmiento de; AMARAL, João Gama e RIBEIRO, Paula – cit. 145, p. 150; PINHEIRO, Manuel Inácio da Silva – cit. 147, p. 55.

*sectoriais. O conjunto assim resultante constitui um sistema nacional de cadastro predial.*”, o que trará, sem qualquer dúvida, evidentes vantagens para os cidadãos, na resolução de situações práticas que exijam o contato com diferentes serviços públicos, e um maior grau de eficácia e eficiência da Administração Pública.

Contudo, o CGPR mantém-se em vigor até as respetivas áreas abrangidas serem objeto da primeira renovação do cadastro regido pelas regras do RCP (cfr. art.º 6.º, n.º 1 do DL n.º 172/95, de 18/07).

Após a entrada em vigor do RCP (agosto de 1995), muito pouco se avançou na execução do cadastro predial, cujos trabalhos abrangeram simplesmente cinco concelhos do Norte do país.

Um novo impulso ao processo foi dado pela *Resolução do Conselho de Ministros (RCM) n.º 45/2006*, de 4 de maio<sup>151</sup>, na qual foram aprovadas as linhas orientadoras para a execução, manutenção e exploração da informação cadastral através da criação do **Sistema Nacional de Exploração e Gestão de Informação Cadastral (SINERGIC)**.

O SINERGIC veio a ser criado pelo DL n.º 224/2007, de 31 de maio<sup>152</sup> e lançado em regime experimental, em 2007 e 2008. Porém, continuou a desenvolver-se paulatinamente, desconhecendo-se a respetiva data de conclusão, embora se aponte para a necessidade de um prazo não inferior a 15 anos<sup>153</sup>.

Do preâmbulo do DL n.º 224/2007, de 31 de maio, retira-se que, o SINERGIC não é mais do que um sistema de informação predial único que aglutina, “... *de forma sistemática, a realidade factual da propriedade imobiliária com o registo predial, as inscrições matriciais e as informações cadastrais.*” e do n.º 1 do art.º 4 do articulado do diploma consta a noção legal de cadastro predial, segundo o paradigma atual, a saber:

*“O cadastro predial é um registo administrativo, metódico e atualizado, de aplicação multifuncional, no qual se procede à caracterização e identificação dos prédios existentes em território nacional.”*

---

<sup>151</sup> RESOLUÇÃO do Conselho de Ministros (RCM) n.º 45/2006, de 4 de maio. DR, I Série-B. N.º 86, (2006.05.04), pp. 3233-3235.

<sup>152</sup> DL n.º 224/2007, de 31 de maio, alterado pelo DL n.º 65/2011, de 16/05, DR, I Série. N.º 105, (2007.05.31), pp. 3618-3629.

<sup>153</sup> BEIRES, Rodrigo Sarmiento de; AMARAL, João Gama e RIBEIRO, Paula – cit. 145, pp. 33 e 176.

O SINERGIC visa não só a atualização do CGPR e a execução do cadastro predial para a restante área do território, como, em ambos os casos, abranger quer os prédios rústicos quer os urbanos.

O seu suporte físico será uma plataforma tecnológica sediada na Direção-Geral do Território (DGT) e ligada em rede a todos os utilizadores, públicos e privados, passando a estar permanentemente disponível pela Internet. A DGT assegura a gestão e exploração de todo o sistema e o controlo, designadamente, quanto aos níveis de acesso e intervenção<sup>154</sup>.

No ano de 2012, o tema regressou à agenda do poder executivo, com a publicação da Resolução do Conselho de Ministros n.º 56/2012, de 31 de maio, pela qual foram aprovadas novas linhas orientadoras e estratégicas para o cadastro, no sentido de reformar o modelo em vigor, e para a gestão rural.

No que concerne ao cadastro, se bem que, os propósitos visados na citada Resolução integrassem objetivos de diplomas legais anteriores, foram definidas orientações concretas para adoção de medidas de “... *centralização da informação de natureza cadastral dispersa pelas diferentes entidades públicas e privadas...*”, bem como “... *a criação de uma base de dados partilhada por todas as entidades públicas que forneçam informação com relevância para a identificação da propriedade...*”<sup>155</sup>, no sentido de reformar o modelo em vigor, tendo em vista alcançar de forma célere a cobertura cadastral nacional<sup>156</sup>.

Na verdade, a existência de um elevado número de prédios rústicos sem registo predial e a dificuldade em harmonizar os registos da AT e do Instituto dos Registos e do Notariado (IRN) parecem ter sido os principais obstáculos à concretização e operacionalização do SINERGIC<sup>157</sup>, aos quais também não terá sido alheia a falta de afetação de verbas para suporte aos custos envolvidos.

---

<sup>154</sup> BEIRES, Rodrigo Sarmiento de; AMARAL, João Gama e RIBEIRO, Paula – cit. 145, p. 36.

<sup>155</sup> RESOLUÇÃO do Conselho de Ministros n.º 56/2012, de 31 de maio – cit. 149, pp. 3421-3422.

<sup>156</sup> Relativamente às orientações preconizadas pela RESOLUÇÃO do Conselho de Ministros n.º 56/2012, de 31 de maio, da consulta ao sítio eletrónico da Direção-Geral do Território (DGT), pode ler-se o seguinte: “... *a criação do Sistema Nacional de Informação Cadastral (SNIC) corporiza uma nova visão para o setor e um novo modelo de cadastro predial mais ágil e racional e menos oneroso quer nas vertentes de aquisição, atualização e conservação de informação cadastral quer no quadro da gestão, do acesso e da exploração dessa informação, assente na interoperabilidade entre sistemas e numa plataforma colaborativa de partilha de informação entre entidades públicas. A médio e longo prazos o SNIC pretende aumentar a área cadastrada no território nacional e dar um salto qualitativo muito importante nas relações que se estabelecem entre diversas entidades da administração pública e entre estas os cidadãos e os diversos agentes intervenientes no negócio jurídico da propriedade.*” [Consult. 2016.02.21].

<sup>157</sup> BEIRES, Rodrigo Sarmiento de; AMARAL, João Gama e RIBEIRO, Paula – cit. 145, p. 33.

Porém, apesar da morosidade envolta no processo, a execução do cadastro predial prossegue pela DGT, com a recolha e tratamento técnico dos dados que caracterizam e identificam cada um dos prédios existentes em território nacional.

Assim, informação dessa entidade reportada a julho de 2015, dá conta de ter sido iniciada a execução do Cadastro Predial, nos anos de 2013 e 2014, nos municípios de Loulé, Oliveira do Hospital, Paredes, Penafiel, São Brás de Alportel, Seia e Tavira, com o seguinte objetivo. “... *caraterizar todos os prédios, rústicos e urbanos, identificando os seus limites, os seus marcos e as suas extremas, bem como os seus proprietários, ou titulares de direitos, e efetuar a associação com os respetivos dados já existentes na Conservatória do Registo Predial e nos Serviços de Finanças.*”<sup>158</sup>.

Em simultâneo, a DGT prossegue a informatização do CGPR iniciado nos finais da década de 90 do século passado.

Compete ao Ministro das Finanças a fixação por despacho publicado no DR a data a partir da qual cada concelho fica submetido ao cadastro predial, para efeitos fiscais (art.º 88.º do CIMI).

Da consulta à página eletrónica oficial da DGT, apurou-se que, segundo informação atualizada em 25 de setembro de 2015, o CGPR vigora em 129 concelhos do País, 118 situados no território continental e 11 nas Regiões Autónomas dos Açores e da Madeira<sup>159</sup>.

A guarda e conservação do cadastro geométrico são da competência da AT, quanto aos elementos de base geométrica e às matrizes que tenha em seu poder, bem como da DGT, entidade também competente para proceder às alterações aos mapas parcelares que sustentam as matrizes (Art.º 95.º do CIMI), devendo para tanto aquela autoridade corresponder-se com a DGT (Art.º 96.º CIMI).

Qualquer modificação que se verifique nos limites dos prédios, oficiosamente ou a requerimento dos interessados, deverá ser comunicada, por meio de verbetes, pela AT à DGT, tendo em vista a atualização dos mapas parcelares (Art.º 97.º e 98.º CIMI), mas também este último organismo deverá remeter ao competente serviço da AT as alterações que detetar, mediante processo que organize e após resolução deste (Art.º 103.º e 104.º do CIMI).

---

<sup>158</sup> Página eletrónica oficial da DGT. [Consult. 2016.02.20].

<sup>159</sup> Página eletrónica oficial da DGT. [Consult. 20.02.2016]. Da consulta efetuada, verificou-se ainda que, fruto da adoção do atual modelo e conceito de cadastro predial, o CGPR “...*é apenas alvo de atualização individual dos dados que caracterizam e identificam cada um dos prédios.*”

Para além do cadastro predial se tratar de um sistema de informação essencial à identificação e localização dos prédios do território nacional, bem como dos titulares de direitos sobre os mesmos, por conseguinte, instrumento imprescindível para um racional ordenamento do território e gestão urbanística, a existência do cadastro predial influencia as operações de avaliação dos prédios rústicos, para efeitos da determinação do respetivo valor patrimonial tributário, nos termos do CIMI, como se verá adiante.

Em conclusão, não podemos deixar de concordar nesta matéria com as palavras de Beires, Amaral e Ribeiro que se reproduzem a seguir:

*“... o Cadastro nasceu e há -de servir sempre como base fundamental para a localização e delimitação dos prédios, que permitam uma avaliação equilibrada e justa para efeitos fiscais, para quantificar o seu valor patrimonial, e, correspondentemente, quantificar o imposto predial a pagar todos os anos”<sup>160</sup>.*

#### **4.2. Matriz Predial**

Com o Decreto de 31 de dezembro de 1852, foi determinado o registo dos prédios em cada concelho do País, o qual se chamaria *matriz predial*<sup>161</sup>, de cariz simplesmente descritivo e com um objetivo fiscal.

Com o referido diploma, foi introduzida no sistema fiscal a contribuição predial, conforme melhor se fará alusão adiante, cuja arrecadação da receita exigia que se procedesse ao arrolamento dos prédios existentes em cada concelho, com registo da sua designação, do seu rendimento e dos seus *“possuidores”*<sup>162</sup>.

No preâmbulo desse diploma, o legislador reconhecia a importância de um *“cadastro topographico parcelar”* para os fins em vista, mas as vantagens que adviriam para o erário público com a introdução do referido imposto não se coadunavam com o facto de estarem *“... tão atrasados estes trabalhos...”*, pelo que, admitindo o facto das matrizes prediais *“se não podem substituir devidamente um cadastro regular e completo...”*, sempre *“... preencherão sufficientemente o seu fim...”*<sup>163</sup>.

---

<sup>160</sup> BEIRES, Rodrigo Sarmiento de; AMARAL, João Gama e RIBEIRO, Paula – cit. 145, p 36

<sup>161</sup> Cfr. art.º 10.ºss do DECRETO de 31 de dezembro de 1852 – cit. 114, p. 902.

<sup>162</sup> Cfr. DECRETO de 31 de dezembro de 1852 – cit. 114, pp. 901ss.

<sup>163</sup> Cfr. § 5.º e 6.º do preâmbulo do DECRETO de 31 de dezembro de 1852 – cit. 114, p. 901.

No presente, as matrizes prediais são reguladas nos art.<sup>os</sup> 12.º e 13.º e art.<sup>os</sup> 78.º a 111.º do CIMI e este Código, no n.º 1 do art.º 12.º, define-as como *registos de prédios* e enumera exemplificadamente os elementos dos prédios que deverão ser objeto de registo, a saber:

1. Caraterização
2. Localização
3. Valor Patrimonial Tributário
4. Identidade dos Proprietários
5. Identidade dos Usufrutuários e Superficiários (se for o caso)

Em regra, a cada prédio corresponde um único artigo na matriz, cuja numeração é seguida na matriz de cada freguesia e em cada secção na matriz cadastral (Art.º 80.º, n.ºs 2 e 3). A exceção respeita aos prédios mistos, em que, cada uma das partes que os compõem é registada na matriz respetiva, assim como, aos prédios em regime de propriedade horizontal (Art.º 92.º), pois, embora ao edifício corresponda uma só inscrição na matriz, cada fração autónoma que o constitua é descrita e individualizada por outra codificação (letra ou conjunto de letras maiúsculas).

Os registos são efetuados, por artigo, em suporte papel ou informático (Art.º 80.º, n.º 1).

Existem duas matrizes prediais, uma para a propriedade rústica e outra para a propriedade urbana, sendo ambas atualizadas anualmente, com referência a 31 de dezembro (Art.º 12.º, n.ºs 2 e 4) (é esta também a data de cada ano a que o IMI respeitar em que o imposto é devido pelo proprietário do prédio, nos termos do art.º 8.º).

A sua organização e conservação são, regra geral, da competência dos serviços de finanças onde os prédios se encontram situados (Art.º 78.º, n.º 1) e o serviço de conservação anual é encerrado a 31 de dezembro (Art.º 94.º).

A inscrição dos prédios na matriz e a atualização desta são efetuadas por declaração do sujeito passivo, quando ocorra qualquer um dos factos descritos nas als. a) a l) do n.º 1 do art.º

13.<sup>o164</sup>, por um período de 60 dias após a ocorrência, com exceção de eventos que determinem a cessação de uma isenção, em que essa declaração tem um prazo de 30 dias para ser apresentada (art.º 13.º, n.º 1, al. g) e n.º 5). As inscrições e atualizações matriciais poderão ser também realizadas, oficiosamente, pelo chefe de finanças (art.º 13.º, n.º 3)<sup>165</sup>.

Para além dos supracitados elementos dos prédios que devem, em regra, figurar nas matrizes prediais, nos termos do art.º 12.º, são previstos outros dados específicos, complementares aos anteriores, a inserir consoante se esteja em presença de matriz rústica ou de matriz urbana.

Neste sentido, no caso da **matriz urbana**, aos elementos gerais deverá acrescentar-se os elementos previstos nas diversas alíneas do n.º 1 e no n.º 2 do art.º 91.º, as quais se passam a indicar:

- 1. Caraterização** – descrição do prédio ou indicação da tipologia (al. c))
- 2. Localização** – e, nome do prédio, confrontações ou número de polícia (al. b))
- 3. Valor Patrimonial Tributário** – e os elementos considerados para o respetivo cálculo (al. d) e e))
- 4. Identidade dos Proprietários/Usufrutuários/Superficiários** – nome, identificação fiscal e residência (al. a))
- 5. NIP** - Nos municípios com cadastro predial

---

<sup>164</sup> A declaração do sujeito passivo deverá ser apresentada aquando dos seguintes factos (cfr. art.º 13.º, n.º 1, CIMI): - Existência de prédio novo (al. a)); - Ocorrência de evento que altere a classificação do prédio (al. b)); - Modificação dos limites do prédio (al. c)); - Conclusão de obras de edificação, melhoramentos ou outras alterações que possam levar à variação do valor patrimonial tributário (al. d)); - Alterações das culturas praticadas num prédio rústico (al. e)); - Prédios omissos (al. f)); - Eventos que determinem a cessação de uma isenção, com exceção dos que sejam de conhecimento oficioso (al. g)); - Tenha sido ordenada uma atualização geral das matrizes (al. h)); - Ocorrência do n.º 2, do art.º 9.º (alteração da utilização do prédio) (al. j)); - Iniciar-se a construção ou concluir-se a plantação, no caso do direito de superfície (al. l)). Nos termos do n.º 2 do art.º 136.º do CIMI, a declaração poderá ser apresentada em qualquer serviço de finanças. No caso da inscrição ou atualização de prédio urbano na matriz, a declaração do sujeito passivo deverá ser efetuada em modelo próprio, o Modelo 1 e anexos, relativo ao IMI, o qual foi aprovado pela PORTARIA n.º 1282/2003, de 13 de novembro do Ministério das Finanças, publicada no DR, I Série-B. N.º 263 (2003.11.13), pp. 7656-7663.

<sup>165</sup> No CIMI existem regras específicas para a inscrição dos prédios que se revistam de elementos próprios, como seja a sua situação em mais de uma freguesia (Art.º 79.º); a natureza do património ao qual pertençam, como acontece no caso de prédio de herança indivisa (Art.º 81.º); o regime de propriedade ao qual se encontram sujeitos, a saber, a compropriedade, regulado nos art.ºs 1403ss do CC (Art.º 82.º) e a propriedade horizontal, regulado nos art.ºs 1414ss do CC (Art.º 92.º) e, ainda, para o caso de se tratar de prédio isento (Art.º 83.º).

Existem dois modelos de matriz rústica, a saber, a matriz de base cadastral e a matriz não cadastral.

A **matriz rústica de base cadastral** é organizada com base nos elementos do cadastro extraídos da carta cadastral do país, fornecida pela DGT (art.º 85.º) e, da mesma, para além dos elementos gerais do art.º 12.º, devem ainda constar os elementos específicos das alíneas do n.º 1 e no n.º 2 do art.º 86.º:

**1. Caracterização**, na qual englobamos os seguintes elementos:

1.1. Designação cadastral do prédio (al. a));

1.2. As parcelas registadas com n.º de ordem, qualidade de cultura, classe, destino, área em hectares (al. e));

**2. Localização e nome** do prédio (al. c));

**3. Identidade dos Proprietários/Usufrutuários/Superficiários** – nome, identificação fiscal e residência (al. b));

**4. Direitos** - incluindo os resultantes de ónus ou encargos permanentes que incidam sobre outros prédios (al. d));

**5. NIP**, nos municípios com cadastro predial (n.º 2).

A **matriz rústica não cadastral**, para além dos elementos gerais do art.º 12.º que deverá conter e, igualmente, entendemos nós, os do aludido art.º 86.º devidamente adaptados, terá ainda que registar as operações de avaliação efetuadas segundo as regras dos art.ºs 31.º e 32.º do CIMI, as quais serão objeto de referência adiante, seguindo a ordem topográfica que for adotada (Art.º 89.º).

Após a organização das matrizes rústicas as mesmas deverão ser arquivadas na direção de finanças do respetivo distrito (Art.º 90.º). A estes preceitos legais estão subjacentes critérios de certeza e segurança jurídicas que deverão presidir a qualquer procedimento tributário que se queira equitativo<sup>166</sup>.

Em matéria de inscrição e alteração do teor das matrizes existe um conjunto de regras a seguir e que se encontram elencadas de forma taxativa no art.º 106.º e que surge como

---

<sup>166</sup> No mesmo sentido, ROCHA, António Santos e BRÁS, Eduardo José Martins – cit. 122, pp. 270-271.

complemento aos preceitos referidos anteriormente, nomeadamente, art.<sup>os</sup> 12.º, 13.º, 86.º e 91.º.

Ao sujeito passivo de IMI<sup>167</sup>, por cada prédio inscrito na matriz predial, é devida a entrega da caderneta predial pela Autoridade Tributária e Aduaneira (AT), cujo preenchimento é da competência do serviço de finanças da situação do prédio (Art.º 93.º, n.ºs 1 e 3).

O modelo de caderneta predial urbana foi aprovado pela Portaria 894/2004, de 22 de julho<sup>168</sup>, e os modelos de caderneta predial rústica, a saber, modelo A – prédio rústico de base não cadastral e modelo B – prédio rústico de base cadastral, foram aprovados pela Portaria n.º 630/2007, de 30 de maio<sup>169</sup>.

A todo o tempo, os sujeitos passivos, as câmaras municipais e a junta de freguesia<sup>170</sup> poderão reclamar de incorreções das inscrições matriciais, nos termos do art.º 130.ºss.

Nos termos do n.º 5 do art.º 12.º, apenas para efeitos tributários as inscrições matriciais constituem presunção de propriedade.

Os prédios cujo titular não seja identificado são inscritos em nome do Estado, com anotação de que o titular é desconhecido (art.º 35.º e art.º 37.º, n.º 5), normas que se encontram em consonância com a lei civil, a qual determina no art.º 1345.º do CC que “*As coisas imóveis sem dono conhecido consideram-se do património do Estado.*”.

---

<sup>167</sup> Como regra geral é sujeito passivo de IMI o proprietário do prédio em 31 de dezembro do ano a que o imposto respeitar (cfr art.º 8.º, n.º 1 do CIMI).

<sup>168</sup> PORTARIA n.º 894/2004, de 22 de julho, do Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais, publicada no DR, I Série-B, N.º 171 (2004.07.22), pp. 4581-4582. Por esta portaria, foi também aprovada a informatização da matriz predial urbana, assim como, da caderneta predial urbana, através da introdução de dois modelos, a saber, o **modelo A**, para prédio urbano em regime de propriedade horizontal ou prédio urbano em regime de propriedade total com andares ou divisões suscetíveis de utilização independente, e, o **modelo B**, para prédio urbano em regime de propriedade total, sem andares ou divisões suscetíveis de utilização independente, terreno para construção ou prédio urbano da espécie “outros”. Enquanto a matriz predial informatizada contém todos os elementos atuais e históricos de todos os prédios ativos e inativos, a caderneta predial de prédio urbano contém os elementos atuais de cada prédio.

<sup>169</sup> PORTARIA n.º 630/2007, de 30 de maio, do Ministério das Finanças, publicada no DR, I Série, N.º 104 (2007.05.30), pp. 3530-3531. Por esta portaria, foi aprovada a informatização da matriz predial rústica, assim como, da caderneta predial rústica, através da introdução de dois modelos, a saber, o **modelo A**, para prédio rústico de base não cadastral, e o **modelo B**, para prédio rústico de base cadastral. A matriz predial rústica contém todos os elementos atuais e históricos de todos os prédios ativos e inativos e é organizada pela numeração de artigos seguida na matriz de cada freguesia e em cada secção na matriz cadastral. A caderneta predial de prédio rústico de base cadastral ou não cadastral contém os elementos atuais do prédio.

<sup>170</sup> A LOE para 2016 veio conferir à Câmara Municipal e à Junta de Freguesia o direito de reclamação de incorreção das inscrições matriciais que, até então, era concedido apenas aos sujeitos passivos do IMI (cfr. art.º 161.º da LOE para 2016 – cit. 132, 1096(48)ss).

Em síntese, se o cadastro predial visa a georreferenciação e a caracterização dos prédios rústicos e urbanos, definindo com rigor nomeadamente a sua localização, configuração, limites, áreas, edificações, tendo por base ortofotomapas (técnica de fotografia aérea)<sup>171</sup>. Já a matriz predial corresponde ao inventário com finalidade fiscal dos prédios rústicos e urbanos, tendo por base a declaração dos sujeitos passivos ou, em certas circunstâncias, a via oficiosa.

---

<sup>171</sup> BEIRES, Rodrigo Sarmiento de; AMARAL, João Gama e RIBEIRO, Paula – cit. 145, p. 38; PINHEIRO, Manuel Inácio da Silva – cit. 147, p. 55.

## II PARTE

### O PATRIMÓNIO E OS IMPOSTOS

#### 1. Impostos Sobre o Património – Conceito Adotado

Segundo o Relatório da Comissão para o Desenvolvimento da Reforma Fiscal, de 1996, a expressão “...impostos sobre o património compreende os impostos que tributam a riqueza exteriorizada pela propriedade ou uso e fruição de bens patrimoniais e os que incidem sobre os actos relativos à aquisição daqueles bens.”<sup>172</sup>.

Seguindo o mesmo entendimento, para António Sousa Franco, o património relevante em termos fiscais é “... constituído por toda a manifestação de riqueza exteriorizada quer pela propriedade, quer pelo uso e fruição de certos bens, imóveis ou móveis sujeitos a registo, bem como pelos actos de aquisição onerosa ou gratuita daqueles bens.”<sup>173</sup>.

Para Teixeira Ribeiro, a tributação do património insere-se no sistema de tributação direta, tal como a tributação do rendimento<sup>174</sup>, mas nem todos os impostos sobre o património tendem a atingi-lo, uma vez que afetam sim o rendimento.

Conforme a classificação de Teixeira Ribeiro, o património poderá ser tributado mediante os seguintes impostos:

**1. Imposto de sobreposição** - Corresponde ao imposto que incide sobre a globalidade do património e procura atingir o rendimento, o rendimento-produto, ou ser pago por ele. Normalmente, trata-se de um imposto que se sobrepõe ao imposto sobre o rendimento.

Um imposto dessa natureza, ao incidir sobre o valor capital (capitalização de rendas e juros), que gera rendimento, embora a matéria tributável seja o património, é o respetivo capital que se pretende atingir.

---

<sup>172</sup> LOPES, José da Silva [et al.] – Relatório da Comissão para o Desenvolvimento da Reforma Fiscal. Lisboa: Ministério das Finanças, 1996. Capítulo 17 – Impostos sobre o Património, p. 759.

<sup>173</sup> SOUSA FRANCO, António – Apresentação ao Projeto de Reforma da Tributação do Património, (1999), pp. 16-17.

<sup>174</sup> TEIXEIRA RIBEIRO, J. J. – cit. 48 (54), p. 318.

A dita sobreposição leva a que, os rendimentos do capital sejam tributados através de dois impostos, enquanto o rendimento do trabalho é sujeito a um só imposto, e, por essa razão, se diz que, com um imposto desta natureza, se logra atingir a discriminação dos rendimentos, a favor dos rendimentos do trabalho.

Porém, Teixeira Ribeiro chama a atenção para o facto de se tratar de uma forma grosseira de se fazer a discriminação de rendimentos<sup>175</sup>.

**2. Imposto parcelar** - Corresponde ao imposto que incide sobre parcelas do património e que, também, procura atingir o rendimento ou poderá ser pago com ele (v.g. imposto predial).

**3. Imposto sobre o próprio património** – imposto que recai sobre a totalidade do património e cujas taxas são de tal modo elevadas que não se torna possível pagá-lo com o rendimento, havendo que recorrer a alienações ou onerações do próprio património. Por esta razão, o recurso a estes impostos tem natureza extraordinária, sendo cobrado em situações de exceção.

Por outro lado, a tributação do património poderá fazer-se através das seguintes vertentes<sup>176</sup>:

**1. Tributação Direta ou Estática** – aquela que incide sobre a posse e a titularidade e que encontra a sua justificação preferencial no princípio do benefício.

**2. Tributação Indireta ou Dinâmica** – aquela que respeita à transmissão e em cuja fundamentação prevalece o princípio da capacidade de pagar (capacidade contributiva).

Segundo os critérios de classificação de impostos da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico (OCDE)<sup>177</sup> são considerados impostos sobre o património, aos quais corresponde a classe 4000, aqueles que incidem sobre as seguintes realidades<sup>178</sup>:

---

<sup>175</sup> TEIXEIRA RIBEIRO, J. J. – cit. 48, pp. 330-331. Esclarecia este autor que, o imposto de sobreposição não é muito frequente pela razão de reclamar a determinação periódica do valor da fortuna do contribuinte, isto é, do valor de cada elemento que a integra, o que coloca as seguintes questões: - elevados custos de determinação do valor; existência de elementos que, apesar de valiosos, são facilmente ocultáveis pelos contribuintes (v.g. jóias); - incerteza na avaliação de certos elementos (v.g. coleções de arte). Por isso, encontra-se associada uma margem de erro maior na tributação das fortunas do que na tributação do rendimento (cfr. TEIXEIRA RIBEIRO, J. J. – *op. cit.*, pp. 332-333).

<sup>176</sup> SOUSA FRANCO, António e SANTOS, António Carlos dos – Relatório sobre a Reforma Fiscal – Estruturar o Sistema Fiscal do Portugal Desenvolvido. Lisboa: Ministério das Finanças, 1997, Cap. 28 - Tributação do Património, p. 361.

1. Uso, fruição ou transferência de bens imóveis
2. Riqueza líquida
3. Transferência de propriedade através de herança ou doação
4. Transações de valores mobiliários

Deste modo, não se encontram incluídos nesta categoria de impostos, os que revestem natureza periódica e que incidem sobre a fruição de outros bens que não os imóveis, de que são exemplo, os impostos sobre a utilização de veículos automóveis<sup>179</sup>.

Entre nós, incidem sobre bens móveis sujeitos a registo, nomeadamente, os seguintes impostos:

**1. Sobre a detenção de bens móveis sujeitos a registo, matrícula ou inscrição:**

a) IUC – Sobre a propriedade de veículos automóveis, motociclos, ciclomotores, triciclos e quadriciclos, assim como, de embarcações de uso particular e de aeronaves de uso particular, independentemente do seu uso ou fruição.

**2. Sobre atividades relacionadas com a introdução no consumo dos seguintes bens:**

b) ISV – Veículos automóveis, autocaravanas, motociclos, triciclos e quadriciclos

No caso do IUC, o art.º 1.º do respetivo Código, epigrafado “*Princípio da Equivalência*”, estabelece o seguinte: “*O imposto único de circulação obedece ao princípio da equivalência, procurando onerar os contribuintes na medida do custo ambiental e viário que estes provocam, em concretização de uma regra geral de igualdade tributária.*”

---

<sup>177</sup> Segundo a nomenclatura da OCDE, os impostos são divididos nas seguintes categorias gerais: – impostos sobre o rendimento, lucro e capital (1000); – contribuições para a segurança social (2000); – impostos sobre o rendimento do trabalho (3000); – impostos sobre o património (4000); – impostos sobre bens e serviços (5000); – outros (6000) (cfr. (OECD) - *Revenue Statistics 2015*, OECD Publishing, Paris, 2015, p. 24.

<sup>178</sup> Cfr. LOPES, José da Silva [et al.] – cit. 172, p. 759

<sup>179</sup> Segundo o *Relatório da Comissão para o Desenvolvimento da Reforma Fiscal*, tais bens integram-se na categoria 5000 - impostos sobre os bens e serviços, da OCDE (cfr. Lopes, José da Silva [et al.] – cit. 172,p. 759).

Na segunda situação, relativa ao ISV, o art.º 1.º do respetivo Código, com a epígrafe “*Princípio da Equivalência*”, dispõe que, “*O imposto sobre veículos obedece ao princípio da equivalência, procurando onerar os contribuintes na medida dos custos que estes provocam nos domínios do ambiente, infraestruturas viárias e sinistralidade rodoviária, em concretização de uma regra geral de igualdade tributária*”.

Em ambos os impostos, retira-se dos referidos preceitos legais, o pressuposto para a sua criação e disciplina, o qual encontra fundamentação na lógica paracomutativa das contribuições financeiras (especiais), em que, pelo princípio da cobertura do custo causado à coletividade com a utilização dos bens móveis em apreço, e na lógica da repartição justa dos encargos tributários, os indivíduos que o provocam deverão suportá-lo com o pagamento de uma prestação<sup>180</sup> (interiorização de exterioridades negativas).

A lógica da equivalência enformadora destes tributos é também encontrada na definição da respetiva base tributável e nas taxas aplicadas, razões que poderão levar a incluí-los entre os impostos que incidem sobre a realidade económica – património, na vertente direta ou estática supra mencionada, e não na tributação dinâmica que encontra o seu fundamento lógico na força económica manifestada pelos sujeitos passivos.

Contudo, no presente trabalho, adota-se a classificação da OCDE, pelo que, entendemos que, no atual sistema fiscal português, a tributação do património engloba os seguintes impostos:

- 1. Imposto Municipal sobre Imóveis (IMI)**
- 2. Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis (IMT)**
- 3. Imposto do Selo (IS), na parte que incide sobre atos translativos de bens (da Tabela Geral do IS) e sobre a detenção de imóveis de elevado valor.**

Conforme já tivemos ocasião de mencionar, os dois primeiros tributos, IMI e IMT, foram criados pela reforma da tributação do património operada pelo DL n.º 287/2003, de 12

---

<sup>180</sup> A LEI n.º 22-A/2007, de 29 de junho, relativa à tributação automóvel e que aprovou o Código do Imposto Sobre Veículos e o Código do Imposto Único de Circulação, foi publicada no DR, Série I, 1.º Suplemento. N.º 124 (2007.06.29), pp. 4164-(2) a 4164-(30) e tem sido objeto de alterações várias desde então.

de novembro<sup>181</sup>, diploma que procedeu à aprovação do Código do IMI (CIMI)<sup>182</sup>, do Código do IMT (CIMT)<sup>183</sup> e alterou o Código do IS (CIS)<sup>184</sup>, bem como outra legislação tributária, por força da aprovação dos dois primeiros códigos.

Face ao anteriormente referido, o nosso sistema de tributação do património é de natureza parcelar, contrariamente aos impostos sobre o rendimento e consumo que assumem um cariz unitário, e, também em oposição a estes tributos, não tem um carácter universal, já que incide, na sua generalidade, apenas sobre uma parte do património das pessoas, isto é, aquele que se encontra materializado em imóveis, rústicos e urbanos, com a única exceção da incidência sobre transmissões gratuitas – por morte e doação – que poderão abranger operações sobre bens mobiliários<sup>185</sup>.

Por outro lado, a tributação incide sobre os imóveis em dois momentos distintos, a saber, no momento de aquisição dos bens e, por conseguinte, aquando da sua transação e entrada no património dos sujeitos adquirentes (impostos dinâmicos, caso do IMT e IS), e, ao longo do período em que esses bens imóveis se mantêm no património do seu titular, ainda que através da mera posse (impostos estáticos, caso do IMI e do IS sobre imóveis urbanos de elevado valor<sup>186</sup>).

Por sua vez, a tributação dinâmica, abarca duas formas diferentes de aquisição dos imóveis, isto é, a via onerosa (caso do IMT) e a título gratuito, seja por doação ou sucessão por morte (IS sobre as transmissões gratuitas ou onerosas de imóveis), em moldes a que nos referiremos mais à frente.

Desta forma, enquanto os impostos estáticos apresentam uma natureza periódica, anual, os impostos dinâmicos traduzem uma tributação de incidência ocasional.

Enquanto o IS se constitui como um imposto estadual, quanto ao destino da respetiva receita, logo no art.º 1.º do CIMI, determina-se que, o IMI constitui receita dos municípios

---

<sup>181</sup> DL n.º 287/2003, de 12 de novembro – cit. 4.

<sup>182</sup> O CIMI – cit. 121, pp. 7593-7616.

<sup>183</sup> O CIMT foi publicado em anexo ao DL n.º 287/2003, de 12 de novembro – cit. 4, pp. 7616-7628.

<sup>184</sup> O CIS foi republicado em anexo ao DL n.º 287/2003, de 12 de novembro – cit. 4, pp. 7628-7647.

<sup>185</sup> FREITAS, Rosa – Impacto da Lei da Reforma da Tributação do Património na Esfera das Pessoas Singulares. (dezembro 2004), p. 23; PIRES, José Maria Fernandes – Os Impostos sobre o Património. In: *Lições de Fiscalidade*. Coordenadores João Ricardo Catarino e Vasco Branco Guimarães. 2014. vol. 1 - Princípios Gerais e Fiscalidade Interna, cap. 10, pp.372-374; SOUSA FRANCO, António – cit. 173, p. 17.

<sup>186</sup> Encontra-se sujeito ao IS, na vertente da tributação estática, a propriedade, usufruto ou direito de superfície de prédios urbanos, cujo valor patrimonial tributário constante da matriz, nos termos do CIMI, seja igual ou superior a € 1.000.000 (Verba 28. da Tabela Geral (TG) do IS), situação a que voltaremos mais adiante no texto.

onde se situam os prédios sobre os quais o mesmo incide e a própria denominação deste tributo aponta nesse sentido, aliás como também ocorre com o IMT.

Por sua vez, a al. a) do art.º 14.º, epigrafado “Receitas Municipais”, da Lei n.º 73/2013, de 3 de setembro, a qual estabelece o atual Regime Financeiro das Autarquias Locais e Entidades Intermunicipais (RFALEI)<sup>187</sup>, estipula que, constitui receita dos municípios “... o produto da cobrança do imposto municipal sobre imóveis (IMI), sem prejuízo do disposto na alínea a) do n.º 1 do artigo 23.º...”

O citado art.º 23.º do RFALEI, cujo conteúdo respeita às receitas das freguesias, estabelece na al. a) do n.º 1 que constituem receita dessas entidades “... O produto da receita do IMI sobre prédios rústicos e uma participação no valor de 1% da receita do IMI sobre prédios urbanos.”, com efeitos a partir de 01 de janeiro de 2014.

A receita do IMT não constava entre as receitas municipais previstas no art.º 14.º do RFALEI. No entanto, o n.º 1 do art.º 81.º da Lei n.º 73/2013, estabelecia que, a al. a) do n.º 1 do art.º 10.º da Lei n.º 2/2007<sup>188</sup>, preceito que regulava as receitas municipais neste último diploma, quanto ao IMT, mantinha-se em vigor até ao dia 31 de dezembro de 2018, ou seja, este imposto manter-se-ia até essa data como receita municipal.

A LOE para 2016, alterou o art.º 14.º do RFALEI, tendo aditado uma nova alínea (atual al. b)) com a seguinte redação “O produto da cobrança do imposto municipal sobre as transmissões onerosas de imóveis (IMT);”, pelo que, não restam dúvidas que a receita deste tributo se destina às autarquias locais<sup>189</sup>.

## **2.Relevância nos Estados da UE e OCDE**

### **2.1. Alguns dados Estatísticos**

---

<sup>187</sup> LEI n.º 73/2013, de 3 de setembro - REGIME FINANCEIRO DAS AUTARQUIAS LOCAIS E DAS ENTIDADES INTERMUNICIPAIS (RFALEI). DR, 1.ª Série. N.º 169, de 2013-09-03, pp. 5499 – 5519. A referida lei entrou em vigor em 01 de janeiro de 2014 (cfr. art.º 92.º), revogando a anterior LEI n.º 2/2007, de 15 de janeiro (cfr. art.º 91.º).

<sup>188</sup> LEI n.º 2/2007 de 15 de janeiro, aprovou a LEI DAS FINANÇAS LOCAIS, revogando a LEI n.º 42/98, de 6 de agosto. D.R., I Série. N.º 10, de 15 de janeiro, pp. 320-335. Atualmente, encontra-se revogada.

<sup>189</sup> Cfr. art.º 192.º da LEI n.º 7-A/2016, de 30 de março (LOE para 2016) – cit. 132, pp. 1096(2)-1096(244).

Na última publicação anual da OCDE (2015)<sup>190</sup>, relativa à análise comparativa da informação fiscal dos Estados-Membros desta organização, com referência aos anos compreendidos entre 1965 e 2014, apurou-se que, nesse período a parcela dos impostos sobre o património (*taxes on property*) no cômputo das receitas fiscais totais desses estados caiu em média de 8% para 6%<sup>191</sup>.

Por outro lado, em 2013, existiam apenas quatro Estados-Membros cuja proporção dos impostos sobre o património nas receitas totais se encontrava acima de 10%, a saber, Canadá (10,4%), Coreia (10,3%), Reino Unido (12,3%) e Estados Unidos da América (11,3%)<sup>192</sup>.

A partir dos dados constantes da referida publicação, elaborámos a tabela I (v. Anexo D), na qual se procura transmitir a importância da receita fiscal cobrada a título de impostos sobre o património nos Estados-Membros da UE, que são simultaneamente Estados-Membros da OCDE, quer em proporção do Produto Interno Bruto (PIB) quer em relação às receitas fiscais totais arrecadadas em cada um desses Estados.

Optou-se por reproduzir, para efeitos comparativos, os elementos referentes aos anos de 1965, 2000, 2007 e 2013, pelas razões a seguir indicadas: - ano de 1965, por se tratar do ano inicial da análise da própria OCDE e por em Portugal se encontrar então em vigor a CP; - ano de 2000, por já vigorar no nosso país a CA; - ano de 2007, por já vigorar o atual IMI; - ano de 2013, por ser o ano com informação mais recente, no próprio estudo da OCDE.

Os dados indicados na tabela demonstram que, atualmente, nos países ali indicados, os impostos sobre o património não representam um valor superior a 12,3% das receitas fiscais totais. Podemos mesmo dizer que, em alguns países, o produto da cobrança destes impostos é inferior a 2% das receitas totais, onde revelam ter uma função, praticamente, residual no financiamento dos encargos públicos.

Para além do **Reino Unido**, a cuja situação já aludimos, pode verificar-se que, os países cujos impostos sobre o património representam mais de 6,2% das receitas totais correspondem à **França**, com 8,4% em 2013, percentagem que tem vindo a aumentar desde 1965; à **Grécia**, que após ter vindo a reduzir essa percentagem de 1965 até 2007, voltou a subir em 2013 (para 7,6%), ao que não terá sido alheia a situação de crise económica e financeira que assolou o país, nestes últimos anos; a **Bélgica**, que duplicou a percentagem

---

<sup>190</sup> Cfr. OECD - Revenue Statistics 2015 – cit. 177.

<sup>191</sup> OECD - Revenue Statistics 2015 – cit. 177, p. 30.

<sup>192</sup> OECD - Revenue Statistics 2015 – cit. 177, p. 30 e p. 105.

entre 1965 (3,7%) e 2013 (7,8%); o **Luxemburgo**, que tem tido uma percentagem acima de 6% desde 1965 e que, em 2000, atingiu 10,6%, decrescendo nos anos seguintes; a **Irlanda** que, apesar de manter uma percentagem de 7,1%, reduziu para metade face à representatividade destes impostos em 1965, de 15,1%; a **Espanha** que manteve uma representatividade deste tipo de impostos sempre acima dos 6% e que atingiu 8% em 2007; e a Itália, que tem mantido percentagens variáveis entre 7,2%, em 1965, para 4%, em 2000 e 2007, e de 6.2%, em 2013.

Em todos os restantes Estados, no ano de 2013, os impostos sobre o património representaram menos de 4,5% das receitas fiscais totais. Destes últimos Estados, salienta-se a situação da **Dinamarca** onde, em 1965, esses impostos representavam 8,1% e que, em 2013, já representavam apenas 3.9%, assim como, o caso da **Alemanha**, cujos impostos representavam 5,8%, em 1965, cifrando-se em 2013 em 2,5% e, finalmente, a situação da **Áustria** que, de 4.0% em 1965, apresenta 1,7% em 2013.

No que concerne aos dados da OCDE relativos a Portugal, reproduzimo-los na tabela II (v. Anexo I).

Em 1965, os impostos sobre o património representavam 5,0% das receitas totais de impostos no nosso país. Nesse ano, estava em vigor a CP, imposto que incidia sobre os rendimentos prediais (reais ou presuntivos). Antes da criação da CA, em 1988/1989, essa representatividade havia baixado para 0,3% (1980), subindo para 1.1%, em plena vigência daquele imposto (ano de 2000).

A mais elevada representatividade destes impostos nas receitas totais (4,1%), verificou-se em 2007, já com o IMI e IMT em vigor e, por conseguinte, já com atualização de matrizes prediais e avaliações segundo o novo modelo de determinação do valor patrimonial tributário, embora tenha vindo a decrescer desde então, cifrando-se em 2013 em 3,3%. Contudo, cremos que, os valores deste último ano não refletiram totalmente o efeito da avaliação geral desenvolvida em 2012, uma vez que esta ainda se prolongou pelos primeiros meses de 2013.

Com efeito, a informação disponibilizada pelo Instituto Nacional de Estatística (INE), indica que, no ano de 2013, a receita do IMI aumentou 8,6% “... refletindo sobretudo o efeito

da avaliação geral de prédios urbanos. ”<sup>193</sup>, “... retomando a variação positiva interrompida em 2012, ano em que diminuiu 0,2%... A importância relativa deste imposto [no cômputo dos impostos indiretos] continua, assim, a aumentar, representando em 2013 5,7%, mais 0,5 p.p. do que no ano anterior. ”<sup>194</sup>.

### **3. Os Impostos sobre o Património no Sistema Fiscal Nacional**

#### **3.1.O Imposto Municipal sobre Imóveis (IMI)**

##### **3.1.1. Antecedentes Históricos do IMI**

Se nos iremos deter na evolução histórica da tributação predial nacional tal se deve à necessidade de encontrar as raízes e os fundamentos para a existência do atual IMI, já que, entendemos, só munidos desse conhecimento poder-se-á partir para a análise dos principais elementos caracterizadores desse tributo e compreender, designadamente, a sua relação com o princípio do benefício.

Com efeito, conforme refere Sérgio Vasques, “... a análise histórica não serve apenas para reconstituir a origem dos impostos atualmente em vigor...., serve também para colocar em perspetiva problemas ... atuais...”<sup>195</sup>.

Neste sentido, far-se-á referência aos diplomas legais, assim como, às principais alterações normativas neles estabelecidas, que, nos diversos contextos históricos, durante e após o século XIX, se revelaram essenciais para a evolução geral do sistema fiscal nacional e para a tributação predial em particular.

##### **3.1.1.1. Século XIX**

---

<sup>193</sup>Cfr. Instituto Nacional de Estatística (INE) - *Destaque – Estatísticas das Receitas Fiscais 1995-2013*, 2014.05.15, p. 1.

<sup>194</sup>Cfr. INE – cit. 193, p. 8.

<sup>195</sup> VASQUES, Sérgio – A Evolução histórica do Estado Fiscal Português. In: *Estudos em Memória do Prof. Doutor J. L. Saldanha Sanches*. Organizadores Paulo Otero; Fernando Araújo e João Taborda da Gama. 2011, vol. 3, pp. 659-660.

Do século XIX, salienta-se a publicação do **Decreto de 31 de dezembro de 1852**<sup>196</sup>, o qual veio demarcar a tributação predial das décimas prediais<sup>197</sup>, que se constituíam como contribuições parcelares da décima militar<sup>198</sup>, extinguindo as primeiras e criando a *contribuição predial (CP)*<sup>199</sup>, a qual incidia sobre o rendimento predial e se determinava de acordo com o *princípio da repartição de contribuição direta*.

A importância a cobrar através desse novo imposto (o *contingente*<sup>200</sup>) era fixada anualmente por lei e repartida pelos distritos administrativos que, por sua vez, os repartiam pelos concelhos. Estes últimos procediam à repartição do contingente a que se encontravam obrigados, de forma proporcional ao rendimento coletável, pelos prédios neles situados<sup>201</sup>.

Com o diploma em causa, foi ainda determinado o registo dos prédios em cada concelho, o qual se chamaria *matriz predial*<sup>202</sup>, de cariz simplesmente descritivo, a que fizemos referência anteriormente (cfr. I Parte, ponto 4.2.).

O Decreto manteve a tributação conjunta dos prédios rústicos e urbanos, tal como acontecia na anterior décima de prédios<sup>203</sup>.

Este novo regime, durante a segunda metade do século XIX, veio a ser usado como importante instrumento de política eleitoral, tendo originado fortes críticas pelas situações de injustiça fiscal que originava<sup>204</sup>.

---

<sup>196</sup> DECRETO de 31 de dezembro de 1852, da Secretaria d'Estado – 1ª Repartição – cit. 114.

<sup>197</sup> As **décimas prediais** correspondiam aos seguintes tributos: décima de prédios, décima de foros, e, décima industrial pela cultura, ou exploração, dos prédios (cfr. art.º 1.º do DECRETO de 31 de dezembro de 1852 – cit. 114, pp. 901-902).

<sup>198</sup> A **décima militar** foi criada em 1641 e tratava-se de um imposto geral sobre o rendimento. Ao longo do tempo foi sendo objeto de regulamentações diversas (cfr. SOARES MARTÍNEZ, Pedro Mário; SILVA, Isabel Marques da; SEQUEIRA, Elsa Vaz - Relatório da Comissão de Estudo para a Tributação da Terra e dos seus Rendimentos. (janeiro-março 2000), pp. 171-173).

<sup>199</sup> Em rigor, segundo SOARES MARTÍNEZ, Pedro Mário; SILVA, Isabel Marques da; SEQUEIRA, Elsa Vaz - cit. 198, p. 157, o antecedente histórico da **contribuição predial rústica** está na “... *jugada, herdada dos romanos, cuja base tributária era o terreno arável que uma junta de bois podia lavrar durante um dia...*”. Em VASQUES, Sérgio – cit. 195, p. 678, o autor refere-se à contribuição predial como “... *a peça mais importante na reforma da nossa tributação direta...*”.

<sup>200</sup> O contingente do ano civil de 1853 foi calculado com base na receita média produzida, três anos anteriores, pelas contribuições então extintas (cfr. art. 2.º, § único, do DECRETO de 31 de dezembro de 1852 – cit. 114, p. 902).

<sup>201</sup> Cfr. art.ºs 2º e 7.º DECRETO de 31 de dezembro de 1852 – cit. 114, p. 902.

<sup>202</sup> Cfr. art.º 10.ºss DECRETO de 31 de dezembro de 1852 – cit. 114, p. 902.

<sup>203</sup> SOARES MARTÍNEZ, Pedro Mário; SILVA, Isabel Marques da; SEQUEIRA, Elsa Vaz - cit. 198, pp. 175-176.

<sup>204</sup> SOARES MARTÍNEZ, Pedro. M.; SILVA, Isabel. M.; SEQUEIRA, Elsa. V. - cit. 198, pp. 176.

### 3.1.1.2. Século XX

#### 3.1.1.2.1. Decreto de 4 de maio de 1911<sup>205</sup>

Com este diploma foi introduzido na CP o *princípio da progressividade do imposto*, assente na teoria económica da utilidade marginal, tendo subjacente a preocupação política de redistribuição de riqueza.

Foi agravada a tributação dos contribuintes tidos por mais ricos, medida fundamentada na *“legítima contribuição pedida pelo Estado para o desenvolvimento progressivo da civilização do país.”*<sup>206</sup>.

No respetivo preâmbulo, o diploma começa por descrever a situação caótica da tributação predial até então em vigor, baseada no rendimento coletável inscrito nas matrizes prediais, que se encontrava completamente desajustado da riqueza gerada no país, a par da utilização de taxas de imposto incongruentes, factos estes geradores de profunda injustiça social e de um erário público depauperado<sup>207</sup>.

Do articulado do decreto, tiram-se as diretrizes da nova conceção da CP, de entre as quais se referem as seguintes:

- 1) O imposto incidia sobre o rendimento da propriedade urbana e rústica, líquido das despesas de conservação ou produção (Art.º 1.º)<sup>208</sup>;
- 2) Lançamento do sistema de quotidade e cessação do anterior sistema de repartição de contingentes (Art.º 1.º);
- 3) Aplicação de taxas progressivas e degressivas, baseadas na taxa média fixada anualmente pela lei do orçamento do Estado, para cada uma das espécies de prédios, rústicos e urbanos (Art.º 4.º)<sup>209</sup>;
- 4) Previsão de estabelecimento da tributação independente da propriedade urbana e rústica, embora para futuro próximo (Art.º 5.º)<sup>210</sup>;

---

<sup>205</sup> REMODELAÇÃO DA CONTRIBUIÇÃO PREDIAL – DECRETO, COM FORÇA DE LEI, DE 4 DE MAIO DE 1911, Imprensa Nacional, pp. 3-24.

<sup>206</sup> Preâmbulo do DECRETO de 4 de maio de 1911 – cit. 205, pp. 3-4; cfr. SOARES MARTÍNEZ, Pedro. M.; SILVA, Isabel. M.; SEQUEIRA, Elsa. V. - cit. 198, pp. 177.

<sup>207</sup> Preâmbulo do DECRETO de 4 de maio de 1911 – cit. 205, pp. 3-15.

<sup>208</sup> DECRETO de 4 de maio de 1911 – cit. 205, p. 16.

<sup>209</sup> DECRETO de 4 de maio de 1911 – cit. 205, p. 17.

5) Revisão das matrizes prediais, com obrigação de declaração dos proprietários e usufrutuários do rendimento líquido de cada um dos respetivos prédios. Para os urbanos, foi considerado como rendimento líquido um valor presuntivo da respetiva locação e, para os rústicos, o valor da produção anual da propriedade, deduzido das despesas de produção (Art.º 9.º);

6) Criação de um sistema de avaliação do rendimento predial anual (Art.º 12.º). A avaliação recaía sobre prédios escolhidos por sorteio e era efetuada por uma comissão de peritos independentes. Tinha como principal objetivo a prevenção da evasão fiscal e previa penalidades para os transgressores (Art.º 17.º)<sup>211</sup>.

### **3.1.1.2.2. Código da Contribuição Predial (CCP) de 1913<sup>212</sup>**

A legislação de 1913 seguiu as orientações do diploma de 1911, tendo mantido a aplicação do sistema de progressividade e introduzido pequenas alterações no quadro das taxas progressivas do imposto, com o aumento do número de escalões de rendimento coletável sobre o qual aquelas incidiam.

Embora logo no art.º 1.º do CCP fosse estipulada a incidência objetiva do imposto sobre todos os prédios situados no continente e ilhas, o art.º 5.º, à semelhança do art.º 2.º do Decreto de 1911, contemplava diversas isenções, designadamente, de prédios pertencentes ao Estado, aos municípios e paróquias, bem como de terrenos incultos e baldios.

Do articulado do Código, verifica-se que, houve particular cuidado por parte do legislador em proceder à reorganização e atualização das matrizes prediais existentes, com o estabelecimento de um conjunto de regras a seguir na inscrição dos prédios e dos respetivos rendimentos<sup>213</sup>.

---

<sup>210</sup> DECRETO de 4 de maio de 1911 – cit. 205, p. 18.

<sup>211</sup> DECRETO de 4 de maio de 1911 – cit. 205, pp. 20-21.

<sup>212</sup> CCP – cit. 115, pp. 4-92.

<sup>213</sup> Cfr. designadamente art.ºs 32.º a 56.º, 71.º a 102.º, 181.º a 186.º e 189.º a 230.º, 243.º a 260.º, CCP – cit. 115, pp. 12ss.

Foram ainda contempladas regras para reclamação e recurso dos procedimentos seguidos pela administração fiscal para inscrição na matriz predial, liquidação<sup>214</sup> e cobrança do imposto<sup>215</sup>, aos quais os contribuintes poderiam recorrer<sup>216</sup>.

Do regime de avaliações dos prédios, método de inspeção direta, foi abolido o sistema aleatório de sorteios e definidas diversas regras no procedimento de avaliação, a serem seguidas pelas comissões de peritos nomeadas para esse fim<sup>217</sup>.

Denota-se preocupação na fixação de critérios de avaliação dos prédios mas, em todo o caso, não se verificou o afastamento de alguma arbitrariedade do procedimento.

A tributação progressiva da CP manteve-se no sistema tributário nacional até 1922<sup>218</sup>.

### **3.1.1.2.3. Reforma Fiscal de 1922**

Com a Lei n.º 1 368, de 21 de setembro de 1922<sup>219</sup> foi instituída uma reforma tributária global, cuja principal inovação foi a criação de um imposto pessoal e global do rendimento anual do contribuinte, com taxas progressivas, abrangendo os rendimentos das propriedades em geral, incluindo os prediais<sup>220</sup>. Contrariamente aos outros impostos, esse novo tributo não tinha natureza real<sup>221</sup>.

No regime da CP, houve lugar à fixação de uma taxa constante e única, rústica e urbana, de 10% do rendimento, isto é, independente dos montantes deste (Art.º 26.º), bem como ao estabelecimento de um conjunto de regras relativas à atualização dos rendimentos

---

<sup>214</sup> A liquidação da CP encontra-se prevista nos art.ºs 103.º a 120.º e 129.º a 132.º, CCP – cit. 115, pp. 103ss.

<sup>215</sup> A cobrança da CP encontra-se prevista nos art.ºs 133.º a 142.º, CCP – cit. 115, pp. 38ss.

<sup>216</sup> Cfr. nomeadamente art.ºs 57.º a 70.º, 121.º a 128.º, 143.º a 154.º, 231.º a 237.º, CCP – cit. 115, pp. 20ss.

<sup>217</sup> A inspeção direta encontra-se estipulada nos art.ºs 157.º a 174.º e dos resultados desse procedimento haveria lugar a reclamação e recurso nos termos dos art.ºs 175.º a 180.º. A inspeção direta poderia ser determinada pelo Governo e cobrir todo o país, ser promovida pelos serviços de finanças locais ou efetuar-se a pedido dos proprietários ou usufrutuários dos prédios (cfr. CCP – cit. 115, pp. 45ss).

<sup>218</sup> SOARES MARTÍNEZ, Pedro. M.; SILVA, Isabel. M.; SEQUEIRA, Elsa. V. - cit. 198, pp. 178.

<sup>219</sup> LEI n.º 1:368 do Ministério das Finanças. Diário do Governo, 1.ª Série. N.º 197 (21.09.1922), pp. 1019-1026.

<sup>220</sup> AZEVEDO, Maria Eduarda de Almeida - *As Reformas Fiscais Portuguesas do Século XX*. (2011), pp. 163-168; SOARES MARTÍNEZ, Pedro. M.; SILVA, Isabel. M.; SEQUEIRA, Elsa. V. - cit. 198, pp. 178-179. Cfr. LEI n.º 1:368 do Ministério das Finanças - cit. 219, pp. 1024-1025

<sup>221</sup> MENEZES LEITÃO, Luís Manuel Teles de – *Evolução e Situação da Reforma Fiscal*. (julho-setembro 1997), p. 11.

coletáveis inscritos na matriz predial, através de coeficientes indicados na lei (Art.<sup>os</sup> 23.º e 25.º)<sup>222</sup>.

Porém, a discricionariedade na indicação de tais critérios, com claro desfavor dos rendimentos de maior valor, aliada à sobretributação de rendimentos prediais em razão do novo imposto pessoal de rendimento, originou fortes críticas e relutância no cumprimento da lei, sobretudo por parte de empresas e de contribuintes singulares das classes de rendimentos mais elevados<sup>223</sup>.

Embora a reforma de 1922 tivesse o propósito de racionalizar o sistema tributário, tendo abolido diversos impostos parcelares até então vigentes e contemplados em diversa legislação, na prática, as dificuldades da sua implementação junto da velha orgânica da administração fiscal, a par da resistência ao seu cumprimento por parte dos contribuintes, viria a conduzir ao incremento da evasão fiscal, com evidentes consequências para o erário público<sup>224</sup>.

#### **3.1.1.2.4. Reforma Fiscal de 1929**

Com esta reforma, implementada pelo Decreto n.º 16 731, de 13 de abril de 1929, propôs-se o legislador a corrigir as principais deficiências do sistema tributário então vigente, sem esquecer a necessidade urgente do reequilíbrio orçamental do Estado.

Entre as deficiências identificadas pela comissão incumbida de apresentar as bases da reforma do sistema, nomeada em 1926, contavam-se a manutenção de numerosos impostos, a determinação deficiente e irregular das matérias coletáveis, compensada com elevadas taxas de imposto, e ainda os atrasos na liquidação e cobrança dos tributos, falhas que haviam conduzido à iniquidade na distribuição da carga fiscal, à evasão fiscal e à depauperação dos cofres públicos<sup>225</sup>.

As necessidades orçamentais, levariam a que a reforma assentasse na tributação do rendimento normal, ou seja, no rendimento médio anual dos contribuintes, isto é, sobre os

---

<sup>222</sup> Cfr. LEI n.º 1:368 do Ministério das Finanças - cit. 219, pp. 1022-1023

<sup>223</sup> SOARES MARTÍNEZ, Pedro. M.; SILVA, Isabel. M.; SEQUEIRA, Elsa. V. - cit. 198, pp. 178.

<sup>224</sup> AZEVEDO, Maria Eduarda A. - cit. 220, pp. 163-168; SOARES MARTÍNEZ, Pedro. M.; SILVA, Isabel. M.; SEQUEIRA, Elsa. V. - cit. 198, pp. 178-179.

<sup>225</sup> AZEVEDO, Maria Eduarda A. - cit. 220, pp. 168-169; SOARES MARTÍNEZ, Pedro. M.; SILVA, Isabel. M.; SEQUEIRA, Elsa. V. - cit. 198, pp. 179-181.

rendimentos que os contribuintes presumivelmente iriam obter, de modo a garantir a arrecadação continuada de receita, pese embora o sacrifício da tributação sobre os rendimentos realmente auferidos por aqueles sujeitos<sup>226</sup>.

No que respeita à tributação direta, o sistema passou a assentar nos seguintes impostos sobre o rendimento: contribuição predial, contribuição industrial, imposto sobre a aplicação de capitais, estes provindos já da legislação de 1922, e imposto profissional, criado com a reforma. A estes impostos cedulares, de natureza real, que tributavam em separado o rendimento de cada contribuinte, com determinada proveniência, acrescia o imposto complementar, como tributo global e sobreposto aos demais, de taxas progressivas e contemplando a dedução de certos encargos familiares, surgindo como elemento corretor do sistema<sup>227</sup>.

A CP assentava igualmente na tributação do rendimento normal dos prédios, sendo este determinado pelo valor inscrito nas matrizes prediais, sujeito a atualizações<sup>228</sup>.

A contribuição relativa aos prédios rústicos incidia sobre a renda destes e os lucros da sua exploração, a CP urbana incidia sobre as rendas dos respetivos prédios urbanos<sup>229</sup>.

Referindo-se apenas à contribuição predial rústica, Soares Martinez, Silva e Sequeira<sup>230</sup>, fazem referência ao facto positivo do lançamento do imposto ter sido simplificado com o englobamento dos prédios do mesmo proprietário, usufrutuário, senhorio direto, enfiteuta ou outro obrigado, situados num mesmo concelho.

### **3.1.1.2.5. Reforma Fiscal de 1958-1965**

---

<sup>226</sup> AZEVEDO, Maria Eduarda A. – cit. 220, pp. 172-174; MENEZES LEITÃO, Luís M. T. – cit. 221, pp. 13-16; SOARES MARTÍNEZ, Pedro. M.; SILVA, Isabel. M.; SEQUEIRA, Elsa. V., - Cit. 198, pp. 180-181; TEIXEIRA RIBEIRO, J. J. – *A Reforma Fiscal*, 1989, p. 12.

<sup>227</sup> De referir que, a natureza real ou pessoal dos impostos distingui-se pela ponderação da condição social do contribuinte na determinação da matéria coletável. Enquanto os primeiros abstraem da pessoa do contribuinte, sendo destacado o elemento objetivo da sua incidência, já nos impostos pessoais é tida em consideração a pessoa do contribuinte e a sua situação económica, preponderando o elemento subjetivo na incidência (MENEZES LEITÃO, Luís M. T.- cit. 221, p. 21; SOUSA FRANCO, António – cit. 51, vol. 2, pp. 160-161; TEIXEIRA RIBEIRO, J. J. – cit. 226, p. 12; VASQUES, Sérgio – *Manual de Direito Fiscal*, 2012, p. 193).

<sup>228</sup> MENEZES LEITÃO, Luís M. T. – cit. 221, p. 14.

<sup>229</sup> TEIXEIRA RIBEIRO, J. J. – cit. 226, p. 21.

<sup>230</sup> SOARES MARTÍNEZ, Pedro. M.; SILVA, Isabel. M.; SEQUEIRA, Elsa. V. - cit. 198, pp. 181-182.

No período compreendido entre 1958 e 1965, foram sucessivamente publicados sete códigos tributários, por meio dos quais se procedeu à reforma profunda do sistema fiscal nacional, em sede de impostos diretos, ou seja, de impostos sobre o rendimento e sobre o património<sup>231</sup>.

A reforma assentou na criação de um sistema misto de impostos reais e de um imposto pessoal, tendo sido mantida a tributação parcelar do rendimento dos contribuintes, com um conjunto de impostos assentes em taxas proporcionais ou de progressividade restrita (contribuição industrial, contribuição predial, imposto profissional, imposto de capitais) associado a um imposto complementar de sobreposição que incidia sobre o rendimento global e de taxas progressivas<sup>232</sup>.

Houve lugar à criação de novos tributos, como o imposto de mais-valias e o imposto sobre a indústria agrícola<sup>233</sup>.

Um dos traços essenciais da reforma prendeu-se com a alteração do princípio da tributação, passando-se da incidência sobre o rendimento normal dos contribuintes, no qual se baseavam os impostos parcelares anteriores à reforma, para a incidência sobre os rendimentos reais<sup>234</sup>.

Em particular, no setor empresarial, foi adotado o princípio da tributação pelo lucro real, sobre as grandes e médias empresas, mantendo-se a tributação pelo lucro normal para as restantes<sup>235</sup>.

### **3.1.1.2.5.1. Reforma Predial de 1963**

---

<sup>231</sup> TEIXEIRA RIBEIRO, J. J. – cit. 226, p. 11.

<sup>232</sup> AZEVEDO, Maria Eduarda A. – cit. 220, pp. 174-180; SOARES MARTÍNEZ, Pedro. M.; SILVA, Isabel. M.; SEQUEIRA, Elsa. V. - cit. 198, pp. 182-184.

<sup>233</sup> Esta presunção de lucros elevados, foi objeto de intensas críticas dos contribuintes, que inclusive levou a frequentes períodos de suspensão, e outros de reposição, da vigência das normas do imposto sobre a indústria-agrícola (cfr. SOARES MARTÍNEZ, Pedro. M.; SILVA, Isabel. M.; SEQUEIRA, Elsa. V. - cit. 198, pp. 184).

<sup>234</sup> TEIXEIRA RIBEIRO, J. J. – cit. 226, pp. 13 a 15, o qual presidiu à Comissão da Reforma Fiscal, enumera como desvantagens do princípio da tributação sobre o rendimento normal, o carácter arbitrário dos critérios usados para determinação do rendimento; a impossibilidade de considerar a situação pessoal dos contribuintes e a insensibilidade à conjuntura económica, isto é, a indiferença perante os tempos de prosperidade e os de recessão.

<sup>235</sup> AZEVEDO, Maria Eduarda A. – cit. 220, pp. 177; MENEZES LEITÃO, Luís M. T. – cit. 221, pp. 16-17.

Em 1963, pelo Decreto-Lei n.º 45 104, de 1 de julho, foi publicado o Código da Contribuição Predial e do Imposto sobre a Indústria Agrícola (CCPIIA)<sup>236</sup>, o quarto dos diplomas aprovados na reforma referentes aos principais impostos diretos.

Nesse novo Código, a CP continuou a incidir sobre os rendimentos dos prédios, situados no continente e ilhas, e os regimes de tributação dos prédios urbanos e rústicos foi mantido em conjunto, tendo sido invocadas razões de tradição e de conveniências práticas para a continuidade desta última opção<sup>237</sup>.

A CP rústica foi reestruturada e se, até então, ela incidia sobre a renda fundiária e sobre o lucro da exploração agrícola<sup>238</sup>, com o CCPIIA e a criação do imposto sobre a indústria agrícola<sup>239</sup>, foram individualizadas as duas matérias coletáveis, passando a CP rústica a incidir sobre a renda e o novo imposto a recair sobre o lucro das explorações agrícolas, silvícolas ou pecuárias, embora apenas quando este atingisse montantes avultados.

Ainda que a reforma tenha imprimido preponderância ao princípio da tributação de rendimentos reais, foi mantida a tributação sobre rendas fundiárias normais, calculadas por avaliação cadastral, razão pela qual se procedeu ao aperfeiçoamento das regras legais desse procedimento<sup>240</sup>.

Já em matéria de CP urbana, a tributação dos rendimentos reais foi restringida às situações de arrendamento, sendo a CP devida pelo titular do direito ao rendimento em causa<sup>241</sup>. Nas situações de não arrendamento, permaneceu a tributação com base num

---

<sup>236</sup> CCPIIA – cit. 117, pp. 1-7 e 9-111.

<sup>237</sup> Cfr. preâmbulo e art.º 1.º do CCPIIA – cit. 117, pp. 9 e 19.

<sup>238</sup> O art.º 2.º do CCPIIA define o rendimento dos prédios rústicos como renda fundiária, correspondendo esta ao valor atribuível à utilização produtiva da terra e respetivos melhoramentos (CCPIIA – cit. 117, p. 19). No art.º 36.º do mesmo Código, a *renda fundiária* é definida como o saldo de uma conta anual de cultura, na qual o crédito corresponde ao rendimento bruto e o débito aos encargos de exploração e às despesas de administração, diminuído aquele saldo do lucro da exploração (CCPIIA – cit. 117, p. 30). Enquanto a renda é a componente do produto atribuível ao capital fundiário (capital formado pela terra e seus melhoramentos), sofrendo variações lentas, o lucro corresponde ao capital investido na exploração, pelo que, pode variar anualmente (CCPIIA – cit. 117, p. 10) e representa a remuneração do agricultor enquanto empresário (SOARES MARTÍNEZ, Pedro. M.; SILVA, Isabel. M.; SEQUEIRA, Elsa. V. - cit. 198, pp. 183-184 e TEIXEIRA RIBEIRO, J. J. – cit. 226, p. 21-22).

<sup>239</sup> Conforme já referenciamos na nota de rodapé (233), o imposto sobre a indústria agrícola viria a ser um dos impostos mais controversos da reforma, tendo sido suspensa transitóriamente a sua aplicação pelo DL n.º 46 496, de 18 de agosto de 1965. Esta lei foi aliás classificada por TEIXEIRA RIBEIRO, J. J. – cit. 226, pp. 59-76, como um dos principais diplomas do que designou por “*contrarreforma*” legislativa de que foi alvo a reforma fiscal de 1958-1965. O imposto foi abolido com a reforma fiscal de 1988/1989.

<sup>240</sup> A determinação da matéria coletável dos prédios rústicos encontra-se prevista nos art.ºs 36.º a 112.º, CCPIIA – cit. 117, pp. 30-46.

<sup>241</sup> Para o CCPIIA, o rendimento dos prédios urbanos, quando arrendados, correspondia ao valor da respetiva renda expresso em moeda corrente. Para prédios urbanos não arrendados, considerava que, o respetivo

rendimento estimado<sup>242</sup>. Para ambos os casos, foram considerados pela primeira vez a dedução de encargos variáveis relacionados com o uso dos prédios.

Em matéria de isenções, foi criado um regime único de benefícios para prédios urbanos (novos, ampliados e melhorados), até então dispersos por legislação diversa, e estabelecida uma nova isenção de cariz social, beneficiando os pequenos proprietários, com rendimentos mais baixos<sup>243</sup>.

A taxa da CP rústica foi unificada e fixada em 10% . A taxa da CP urbana manteve-se como taxa única, tendo sido atualizada para 12%.

A liquidação do imposto foi estabelecida como sendo anual e da responsabilidade dos serviços locais (concelho ou bairro) da administração fiscal e o respetivo pagamento poderia ser efetuado em duas prestações iguais, com vencimento nos meses de janeiro e julho<sup>244</sup>.

Em suma, a CP, nos termos dos art.ºs 1.º a 3.º do CCPIIA, incidia sobre os seguintes rendimentos prediais:

#### **A. Prédios urbanos:**

- 1. Arrendados:** - Rendimentos reais = Rendas efetivamente percebidas
- 2. Não Arrendados** - Rendimentos presumidos = Equivalente utilidade do titular do direito ao rendimento (aquele que usasse ou usufruísse do prédio)<sup>245</sup>

---

rendimento era equivalente à utilidade que deles obtém, ou que seja possível obter, o sujeito que possa usar ou fruir esses prédios (cfr. art.º 3.º do CCPIIA – cit. 117, p. 20). Nesta matéria, foram pela primeira vez tributados os sublocadores, embora unicamente nos casos de obterem renda superior àquela que pagassem aos senhorios, como forma de tributar a utilização direta de uma parte do prédio, representada naquele excedente. As regras de determinação da matéria coletável dos prédios urbanos encontram-se estabelecidas nos art.ºs 113.º a 127.º, CCPIIA – cit. 117, pp. 46-51.

<sup>242</sup> O rendimento coletável dos prédios urbanos não arrendados era obtido a partir do **valor locativo** deduzindo-se uma percentagem de despesas de conservação e encargos com o uso do prédio, definidos no diploma (Art.º 115.º), em que se considera como valor locativo a justa renda relativa ao período de um ano, em regime de liberdade contratual (cfr. art.º 125.º, CCPIIA – cit. 117, p. 50).

<sup>243</sup> O regime de isenções encontra-se previsto designadamente nos art.ºs 7.º a 35.º, CCPIIA – cit.117, pp. 22-30.

<sup>244</sup> Cfr. art.º 224.ºss, quanto à liquidação, e art. 242.ºss quanto à cobrança da CP , CCPIIA – cit.117, pp. 77-84.

<sup>245</sup> Este valor presumido correspondia ao valor locativo anual, determinado por comparação com os prédios arrendados que melhor servisse de padrão (cfr. art.ºs 3.º, 125.º e 126.º e 7ª regra do art.º 144.º do CCPIIA).

## B. Prédios rústicos:

### 3. Rendimentos normais - Renda fundiária – valor atribuível à utilização produtiva da terra<sup>246</sup>

#### 3.1.1.2.6. A Constituição de 1976

À data da entrada em vigor da CRP, em 25 de Abril de 1976, o sistema fiscal português, no que respeita à tributação direta, mantinha a estrutura da reforma da década anterior, com a vigência de um conjunto de impostos parcelares e de um imposto complementar sobre o rendimento global, de taxas progressivas.

Contudo, na prática, a manutenção daquele sistema perdera a lógica da tributação parcelar dos rendimentos e o imposto complementar sobrecarregava de forma excessiva as categorias de rendimentos mais elevados, o que, aliado a outras ineficiências e à própria conjuntura económica, dera origem, segundo Menezes Leitão, a “... *uma profunda erosão da base tributável insuficiente para assegurar as crescentes necessidades financeiras do Estado.*”<sup>247</sup>.

Todavia, o texto constitucional de 1976<sup>248</sup> impôs a implementação de outras soluções para o sistema. Conforme se verá seguidamente, a CRP veio estabelecer em normas programáticas o enquadramento de um novo sistema fiscal, estabelecendo as suas finalidades, definindo a sua própria estrutura, a par do estabelecimento de diretrizes específicas para os impostos.

Assim, no n.º 1 do art.º 106.º, epígrafado “Sistema Fiscal”, a CRP de 1976 determinava as finalidades, fiscal e extrafiscal, a que o sistema deveria responder, prescrevendo do seguinte modo:

*“ 1. O sistema fiscal será estruturado por lei, com vista a repartição igualitária da riqueza e dos rendimentos e à satisfação das necessidades financeiras do Estado.”*

---

<sup>246</sup> Valor presumido da renda da terra, rendimento médio presumido que correspondia ao saldo de uma conta de cultura, e determinado quer por avaliação cadastral quer por avaliação indireta, ou seja, não se tributava o rendimento efetivo (art.ºs 2.º, 36.º e 37, 128 e 145.º CCPIIA).

<sup>247</sup> MENEZES LEITÃO, Luís M. T. - cit. 221, p. 23.

<sup>248</sup> TEXTO ORIGINÁRIO DA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA PORTUGUESA aprovado em 2 de abril de 1976. DR. I Série, N.º 86 (1976.04.10), pp. 738-775.

Por conseguinte, o sistema fiscal deveria não só satisfazer as necessidades financeiras do Estado, cobrindo as despesas públicas (objetivo fiscal), mas também repartir os rendimentos e a riqueza entre os cidadãos de forma igualitária (objetivo extrafiscal – função redistributiva)<sup>249</sup>.

O art.º 107.º, intitulado “Impostos”, estipulou a estrutura do sistema fiscal, prescrevendo o seguinte:

*“1. O imposto sobre o rendimento pessoal visará a diminuição das desigualdades, será único e progressivo, tendo em conta as necessidades e os rendimentos do agregado familiar, e tenderá a limitar rendimentos a um máximo nacional, definido anualmente pela lei.*

(Sublinhado nosso, corresponde ao texto eliminado com a Lei Constitucional n.º 1/1982)

*2. A tributação das empresas incidirá fundamentalmente sobre o seu rendimento real.*

*3. O imposto sobre sucessões e doações será progressivo, de forma a contribuir para a igualdade entre os cidadãos, e tomará em conta a transmissão por herança dos frutos do trabalho.”*

(Sublinhado nosso, corresponde ao texto eliminado com a Lei Constitucional n.º 1/1982)

*4. A tributação do consumo visará adaptar a estrutura do consumo às necessidades da socialização da economia, isentando-se dela os bens necessários à subsistência dos mais desfavorecidos e suas famílias e onerando-se os consumos de luxo.”*

(Alterado pela Lei Constitucional n.º 1/1982<sup>250</sup>)

Desta forma, a CRP designava não só os impostos que deveriam integrar o sistema, mas também os princípios estruturantes a que os mesmos deveriam obedecer, a par das finalidades extrafiscais de cada um deles, num quadro de normas que colidiam com o sistema misto então vigente.

---

<sup>249</sup> MENEZES LEITÃO, Luís M. T. - cit. 221, pp. 21-24; Para mais desenvolvimentos sobre as finalidades do sistema fiscal consagradas na CRP de 1976, cfr. TEIXEIRA RIBEIRO; J. J. – cit. 226, pp. 97-141. Voltar-se-á a este tema, no decurso do presente trabalho.

<sup>250</sup> Em 1982, com a primeira revisão constitucional, em 1982, o artigo 107.º da CRP sofreu alterações nos seus n.ºs 1, 3 e 4 (cfr. art.º 86.º da LEI CONSTITUCIONAL n.º 1/1982, de 30 de setembro. DR, I Série. N.º 227 (1982.09.30), pp. 3135-3206). Essas alterações traduziram-se na supressão das expressões sublinhadas no texto, quanto aos n.ºs 1 e 3, e o n.º 4 passou a ter a seguinte redação: “4. A tributação do consumo visa adaptar a estrutura do consumo à evolução das necessidades do desenvolvimento económico e da justiça social, devendo onerar os consumos de luxo”. Refira-se que, à data da aprovação da reforma fiscal de 1988/1989, era este o texto constitucional vigente.

Pela CRP eram assim referenciados quatro impostos: - dois impostos sobre o rendimento: rendimento pessoal, de tributação única e progressiva, e rendimento das empresas, com incidência sobre o rendimento real; - um imposto sobre sucessões e doações<sup>251</sup>, de cariz progressivo; - um imposto sobre o consumo.

### **3.1.1.2.7. A Reforma Fiscal de 1988-1989 – A Contribuição Autárquica**

A quarta reforma do sistema fiscal nacional do século XX, implementada em 1988/1989, cerca de 12 anos após a entrada em vigor da CRP<sup>252</sup>, foi balizada pelas normas constitucionais, tendo procedido a uma transformação no sistema fiscal português, que passou de uma histórica tributação cedular do rendimento pessoal para a tributação única e progressiva do rendimento global, igualando-o aos sistemas fiscais dos países membros da então CEE e da OCDE<sup>253</sup>.

Neste sentido, foram criados os atuais impostos sobre o rendimento pessoal, quer sobre o rendimento das pessoas singulares (IRS)<sup>254</sup>, quer sobre o rendimento das pessoas coletivas (IRC)<sup>255</sup>.

---

<sup>251</sup> MENEZES LEITÃO, Luís M. T. – cit. 221, pp. 22 e 46, refere-se ao imposto sobre sucessões e doações, referido pela CRP de 1976, como sendo um imposto sobre o património e, implicitamente, assim o consideram GOMES CANOTILHO, J. J. e VITAL MOREIRA – *Constituição da República Portuguesa Anotada* – Art.ºs 1.º a 107.º, 4ª Edição revista, 2007, vol. 1, p. 1101. Para TEIXEIRA RIBEIRO, J. J. – cit. 226, p. 115, tratava-se de um imposto sobre o rendimento do herdeiro, legatário ou donatário, uma vez que as aquisições de bens a título gratuito (herança, legado ou doação) representam acréscimos patrimoniais para tais sujeitos. A pp. 138 da *op. cit.* de TEIXEIRA RIBEIRO, o autor afirma mesmo que a CRP de 1976 não instituiu um imposto sobre o património, tendo deixado a questão ao arbítrio do legislador ordinário.

<sup>252</sup> À implementação da reforma precedeu a instituição da Comissão da Reforma Fiscal, pelo DL n.º 232/84, de 17 de julho, remodelado pelo DL n.º 345/87, de 29 de outubro, presidida pelo Prof. Doutor Paulo Pitta e Cunha, a qual foi incumbida de estudar a reestruturação do sistema tributário e de apresentar propostas de medidas para esse fim. Após a conclusão dos respetivos trabalhos, foi publicada a LEI n.º 106/88, de 17 de setembro, da Assembleia da República, que concedeu ao Governo a autorização legislativa para aprovação da Reforma Fiscal, publicada no *DR, I Série*, N.º 216 (17.09.1988), pp. 3820-3826.

É entendimento doutrinário que, em rigor, a reforma fiscal foi iniciada em 1984, com a publicação do Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (CIVA) e introdução do respetivo imposto (IVA), pelo DL n.º 394/B/84 de 26 de dezembro e que entrou em vigor em 1986. Esta alteração da tributação indireta em Portugal, não foi efetuada por impositivo constitucional, mas por exigência da então CEE, na sequência do pedido de adesão do país àquela Comunidade (GOMES CANOTILHO, J.J. e VITAL MOREIRA – cit. 251, p. 1099; MENEZES LEITÃO, Luís M. T. - cit. 221, p. 24).

<sup>253</sup> Para uma visão crítica da aprovação da reforma fiscal de 1988/1989, cfr. MEDINA CARREIRA, Henrique – *Uma Reforma Fiscal Falhada?*, 1990.

<sup>254</sup> CIRS – cit. 136. O CIRS entrou em vigor em 01 de janeiro de 1989 e com ele foram abolidos o imposto profissional, o imposto de capitais, a contribuição industrial, a contribuição predial, o imposto sobre a indústria agrícola, o imposto complementar, o imposto de mais-valias e o imposto de selo constante da verba 134 da TG do IS, até então em vigor (cfr. art.ºs 1.º, 2.º e 3.º do citado DL 442-A/88, de 30 de novembro). O CIRS foi

No entanto, a introdução do novo sistema de tributação unitária, através do englobamento do conjunto dos rendimentos, suscitou questões quanto aos rendimentos prediais.

Relembra-se que, na vigência da CP, tal como concebida pela reforma de 1963, esse imposto incidia sobre o rendimento real e imputado dos prédios urbanos e sobre a renda fundiária dos prédios rústicos, cuja receita se destinava na totalidade às autarquias, desde 1979<sup>256</sup>.

Se o IRS e o IRC se restringiriam aos rendimentos reais (aos “*realmente auferidos*”), excluindo-se os rendimentos imputados, tais como os resultantes da utilização de bens que pertencem ao próprio titular, ao nível dos rendimentos prediais apenas poderiam ser considerados os resultantes de situações de arrendamento ou similares (casos de cessões de estabelecimentos comerciais ou industriais).

Desta forma, resultariam realidades (prédios não arrendados) que ficariam por tributar e, sobretudo, os municípios ver-se-iam privados de uma importante fonte de receita.

Na verdade, com a reforma fiscal, as autarquias deixariam de receber não só as receitas cobradas em sede de CP, que seria eliminada, mas também do imposto de mais-valias, que seria igualmente abolido, cujos rendimentos passavam a ser tributados em sede de IRS e IRC (impostos estaduais).

Perante este cenário, foi criada a contribuição autárquica (CA), pelo Decreto-Lei n.º 442C/88, de 30 de novembro, diploma que aprovou o Código da Contribuição Autárquica (CCA)<sup>257</sup>, de cujo preâmbulo se retira que, aquela contribuição se tratava de um imposto

---

republicado em anexo à LEI n.º 82-E/2014, de 31 de dezembro, publicada no DR, 2.º Suplemento, I Série. N.º 252 (31.12.2014), pp. 6546-(339) - 6546-(418).

<sup>255</sup> O Código do IRC (CIRC) foi aprovado pelo DL n.º 442-B/88, de 30 de novembro, do Governo, publicado no DR, 1.º Suplemento, I Série. N.º 277 (30.11.1988), pp. 4754-(38) – 4754-(71). O CIRC entrou em vigor a 01 de janeiro de 1989 e com ele foram abolidos a contribuição industrial, o imposto sobre a indústria agrícola, o imposto de mais-valias, a contribuição predial, o imposto de capitais, o imposto complementar e o imposto do selo constante da verba 134 da TG do IS. O IRC substituiu o imposto sobre o rendimento do petróleo (cfr. art.ºs 3.º e 4.º do citado DL n.º 442-B/88, de 30 de novembro).

<sup>256</sup> A LEI n.º 1/79, de 2 de janeiro, LEI DAS FINANÇAS LOCAIS, publicada na DR, I Série. N.º 1 (02.01.1979), pp. 1-7, revogou a parte do Código Administrativo que regulava as finanças locais e, no seu art.º 5, epígrafado “Participação dos municípios nas receitas fiscais”, constituiu como receita fiscal a arrecadar pelos municípios a totalidade do produto da cobrança da CP rústica e urbana, entre outros impostos. Nesse preceito, foi ainda estipulado que, também constituiria receita fiscal dos municípios uma participação no produto global do imposto sobre sucessões e doações e do imposto de sisa, entre outros tributos.

<sup>257</sup> CCA – cit. 118. Entrou em vigor em 1 de janeiro de 1989.

criado como complemento à instituição do IRS e do IRC e como fonte de rendimento fiscal dos municípios portugueses<sup>258</sup>.

Assim, com a CA propunha-se a tributação não de rendimentos prediais, como acontecia com o antecedente imposto da CP, mas dos valores relativos aos prédios (não arrendados) em si mesmos (*valor patrimonial*), que ficavam excluídos da matéria coletável dos impostos de rendimento.

Contudo, esta solução discriminaria de forma negativa os prédios arrendados dos não arrendados, razão pela qual se decidiu que a CA incidiria sobre todos os prédios, permitindo-se que, quanto aos primeiros, fosse deduzida a coleta deste novo imposto à coleta dos impostos sobre o rendimento, a fim de atenuar a dupla tributação<sup>259</sup>.

Deste modo, com a CA e os novos impostos sobre o rendimento, o sistema fiscal português passou a tributar não só os rendimentos prediais, mas também o património e, neste sentido, a CA constituiu-se como um imposto sobre o património, de carácter proporcional, em que o valor tributável de um prédio correspondia ao seu valor patrimonial<sup>260</sup>.

Esse valor seria determinado nos termos do Código das Avaliações, conforme estabelecido no n.º 1 do art.º 7.º do CCA, logo que entrasse em vigor.

Encontramos no preâmbulo do CCA, o fundamento para a tributação patrimonial, em sede de CA, sendo aquele a “*lógica do princípio do benefício*”, ou seja, o pagamento do imposto por parte dos contribuintes correspondia, nas palavras do legislador, à “...

---

<sup>258</sup> Ponto 1 do preâmbulo do CCA - cit. 118, pp. 4754-(75).

<sup>259</sup> Como referido no ponto 2 do preâmbulo do CCA, o IRS e o IRC incidiriam sobre os rendimentos monetários obtidos com o arrendamento dos prédios e não sobre o seu valor patrimonial (cfr. CCA – cit. 118, p. 4754-(75)). Sobre esta matéria transcreve-se o ponto 11 do preâmbulo do CIRS, na sua redação original: “No domínio dos rendimentos prediais (categoria F), incluem-se na base de incidência apenas os rendimentos efetivamente percebidos dos prédios arrendados, tanto urbanos como rústicos, e não já, como acontecia no sistema da contribuição predial, o valor locativo ou a renda fundiária dos prédios não arrendados, pois se visa tributar apenas os rendimentos realmente auferidos. Tributam-se ainda os rendimentos decorrentes da cessão de exploração de estabelecimentos comerciais ou industriais. Concomitantemente, é criada uma contribuição autárquica sobre o valor patrimonial dos prédios rústicos e urbanos devida pelos seus proprietários, sendo a coleta desta deduzida à coleta do IRS, na parte proporcional aos rendimentos englobados de prédios e até ao montante desta. Para além dessa dedução, também se prevê nesta categoria de rendimentos a dedução de todas as despesas referentes aos prédios e não apenas os encargos presumidos previstos no atual regime da contribuição predial.” (cfr. DL n.º 442-A/88, de 30 de novembro – cit. 136, p. 4754-(7)). Esta matéria encontrava-se regulada no art.º 9.º do CIRS (cfr. DL n.º 442-A/88, de 30 de novembro – cit. 136, p. 4754-(7)) e, na versão atual do CIRS, no art.º 8.º.

<sup>260</sup> GOMES, Nuno Sá – cit. 52, pp. 39 e 41; MENEZES LEITÃO, Luís M. T. - cit. 221, pp. 35.

*contrapartida dos benefícios que os proprietários recebem com obras e serviços que a coletividade lhes proporciona.*"<sup>261</sup>.

Também por essa razão, entendeu o legislador que se justificava que aquele imposto constituísse uma fonte de receita das autarquias, mais concretamente, dos municípios, considerando serem estas as entidades que proporcionam grande parte das atividades que dão apoio e valorizam os prédios<sup>262</sup>.

Neste sentido, à semelhança de impostos vigentes noutros ordenamentos jurídicos, a contribuição autárquica foi configurada como um imposto patrimonial e municipal, como aliás decorria logo do art.º 1.º do CCA, o qual estabelecia que, a incidência do tributo seria o valor tributável dos prédios situados no território de cada município.

O imposto era devido pelo proprietário ou usufrutuário do prédio, à data de 31 de dezembro do ano a que aquele respeitasse (Art.º 8.º, n.º 1 e 2), numa opção do legislador em linha com a adotada para a CP e consonante com a natureza patrimonial do tributo<sup>263</sup>.

Para além dos benefícios que vieram a ser concedidos no âmbito do Estatuto dos Benefícios Fiscais (EBF), o CCA previa isenções objetivas, para prédios nas seguintes condições:

1. Os classificados como monumentos nacionais ou imóveis de interesse público (Art.º 12.º, n.º 1, al. a));
2. Os prédios ou partes de prédios urbanos para residência permanente do sujeito passivo ou do seu agregado familiar, desde que o respetivo valor tributável fosse inferior a 10.000.000\$00 (cerca de 50.000,00 €), como estímulo à prática de construção e aquisição de prédios urbanos para esse fim. Esta isenção era concedida por um período de 10 (dez) anos, com início no ano de conclusão ou aquisição do prédio (Art.º 12.º, n.º 1, al. b)).

No estabelecimento das taxas do imposto, invocou o legislador a tradição nacional de ser considerada "*... a menor capacidade muitas vezes ligada à propriedade rústica e à sua exploração*" para fixar uma taxa de 0,8 % para os prédios rústicos, face à taxa a aplicar aos

---

<sup>261</sup> Ponto 1 do preâmbulo do CCA – cit. 118, p. 4754-(75).

<sup>262</sup> Ponto 1 do preâmbulo do CCA – cit. 118, p. 4754-(75).

<sup>263</sup> Ponto 4 do preâmbulo do CCA – cit. 118, p. 4754-(76).

prédios urbanos, que situou entre 1,1% e 1,3%. Atendendo à moderação das taxas, a Comissão da Reforma Fiscal identificou a CA como um imposto sobre o capital, a ser suportado pelo rendimento do contribuinte<sup>264</sup>.

Como forma de responsabilização autárquica na aplicação das receitas e na lógica do princípio do benefício, foi atribuído aos municípios a possibilidade de fixarem anualmente a taxa a aplicar aos prédios urbanos situados no seu território municipal, dentro do mencionado intervalo estipulado por lei.

A liquidação anual do imposto, em relação a cada município, competia aos serviços centrais da administração fiscal, tendo por base os valores e os sujeitos passivos constantes nas matrizes em 31 de dezembro de cada ano.

Em síntese, com a reforma de 1988-1989, na tributação predial passaram a vigorar os seguintes impostos:

**A. Impostos sobre o Rendimento:**

**1. IRS/IRC (novos impostos):**

**1.1. Sobre a renda efetiva percebida pelos titulares de prédios arrendados (urbanos, rústicos, mistos).**

*Nota: Como nos impostos sobre o rendimento não haveria lugar a presunção de valor locativo, os prédios não arrendados (urbanos, rústicos ou mistos) não se encontravam sujeitos a IRS/IRC.*

**B. Impostos sobre o Património (a ser pago pelo rendimento do contribuinte):**

**2. CA (novo imposto):**

**2.1. Sobre o valor tributável (valor patrimonial determinado pelo Código das Avaliações) de prédios arrendados e não arrendados (urbanos, rústicos, mistos);**

**3. Imposto Municipal de Sisa (manutenção do anterior imposto);**

---

<sup>264</sup> Apud GOMES, Nuno Sá – Considerações em Torno da Contribuição Predial Autárquica. (janeiro-março 1992), pp. 16.

**3.1.** Sobre as transmissões onerosas da propriedade imobiliária (*Regra Geral: sobre o valor pelo qual os bens fossem transmitidos*).

**4. Imposto sobre Sucessões e Doações** (manutenção do anterior imposto)<sup>265</sup>

**4.1.** Sobre as transmissões gratuitas de bens mobiliários e imobiliários (*Regra Geral: sobre o valor dos bens transmitidos*)

Caso atendamos apenas aos impostos periódicos e à condição dos prédios (arrendados ou não arrendados), os mesmos passaram a estar sujeitos aos seguintes tributos:

**A. Prédio Arrendado:**

**1. IRS/IRC** – Sobre valor da renda efetiva percebida pelo titular

**2. CA** - Sobre valor tributável do prédio (valor patrimonial determinado pelo Código das Avaliações, com possibilidade de dedução em IRS/IRC, por parte do locador - proprietário)

**B. Prédio Não Arrendado:**

**1. CA** - Sobre valor tributável do prédio

Uma última referência para a questão das mais-valias resultantes da transmissão onerosa de bens imóveis, as quais não eram sujeitas ao antigo imposto de mais-valias criado em 1965. No entanto, com a legislação da reforma de 1988/1989, no caso de bens imóveis adquiridos após 1989, as mais-valias resultantes da sua transmissão onerosa passaram a ser tributadas em IRS (art.º 10.º do CIRS 1988) e IRC (art.º 42.º CIRC 1988).

**3.1.1.2.7.1. Críticas Doutrinárias à Implementação da Contribuição Autárquica**

---

<sup>265</sup> Encontrava-se em vigor à data o Código da Sisa e do Imposto sobre Sucessões e Doações (CISISD) aprovado pelo DL n.º 41 969, de 24 de novembro de 1958, publicado no Diário do Governo, I Série, N.º 255 (24.11.1958), pp. 1279-1317.

A criação do novo imposto sobre o património predial não foi pacífica entre os membros da Comissão da Reforma Fiscal<sup>266</sup>, acabando por ser decidida por maioria a inclusão da contribuição autárquica no novo sistema de tributação<sup>267</sup>.

Um dos membros opositores à criação deste imposto, Nuno Sá Gomes, refere mesmo que, a contribuição autárquica foi criada ao arrepio dos próprios princípios a que obedeceu a reforma, reportando-se especialmente ao princípio da tributação do acréscimo patrimonial líquido, considerado pela Comissão como um dos princípios estruturantes da reforma<sup>268</sup>.

Assim, segundo aquele autor, “*os rendimentos imputados ao uso dos próprios bens imóveis, pelos seus proprietários, são acréscimos patrimoniais, pelo que, a decisão de não os englobar [nos impostos sobre o rendimento – IRS e IRC], foi errada...*”<sup>269</sup>, não sendo consentânea com o princípio adotado da tributação do rendimento acréscimo.

Conforme prossegue aquele autor, ao não considerar-se os rendimentos imputados, as receitas não ingressariam nos cofres do Estado, uma vez que, não seriam tributados em sede de IRS ou IRC, e os municípios perderiam as receitas até então cobradas pela CP, bem como as receitas provenientes das mais-valias, sendo esta - a perda de receita pelas autarquias locais - uma das principais razões que conduziu à criação da contribuição autárquica.

Razão que, para Nuno Sá Gomes, poderia ter sido evitada se a tributação dos rendimentos imputados fosse efetuada em sede de IRS e IRC e houvesse lugar ao lançamento de impostos municipais, a incidir sobre a utilização dos bens imóveis, ou mediante a criação de uma derrama municipal a criar sobre o IRS, como aconteceu com o IRC.

A opção de não tributar os rendimentos prediais imputados, em sede de impostos sobre o rendimento, em virtude desses tributos se restringirem à tributação de rendimentos realmente auferidos, é também para Soares Martínez, Silva e Sequeira<sup>270</sup> uma justificação que não colhe, uma vez que, há outros rendimentos presumidos ou tidos por normais sobre os quais incidem o IRS e o IRC, dando exemplo da determinação da matéria coletável por

---

<sup>266</sup> Foram opositores à proposta de criação da Contribuição Autárquica, PAULO PITTA E CUNHA, Presidente da Comissão da Reforma Fiscal, e NUNO SÁ GOMES (Apud MENEZES LEITÃO, Luís M. T. – cit. 221, p. 36; GOMES, Nuno Sá – cit. 52, pp. 40-41). A criação da contribuição autárquica teve por base os estudos e a proposta do grupo de trabalho presidido por MANUEL LOPES PORTO, da Comissão da Reforma Fiscal GOMES, Nuno Sá – cit. 52, p. 41).

<sup>267</sup> Cfr. GOMES, Nuno Sá – cit. 52, pp. 40-41.

<sup>268</sup> GOMES, Nuno Sá – cit. 52, p. 40

<sup>269</sup> GOMES, Nuno Sá – cit. 264, p. 40

<sup>270</sup> SOARES MARTÍNEZ, Pedro. M.; SILVA, Isabel. M.; SEQUEIRA, Elsa. V. - cit. 198, pp. 185-186.

métodos indiciários<sup>271</sup> e a presunção da taxa de juro legal sobre mútuos e aberturas de crédito<sup>272</sup>.

A solução de criação da CA pelas razões acima aludidas foi também criticada por Teixeira Ribeiro que, afirmou mesmo tratar-se da opção inevitável quando se havia cometido o “...erro de não tributar o rendimento imputado dos prédios não arrendados...”<sup>273</sup>.

### **3.1.1.2.8. Reforma Fiscal do Património de 2003**

#### **3.1.1.2.8.1. Estudos Para Uma Reforma do Património (1989-2002)**

A contribuição autárquica não foi só controversa na sua origem, como também o foi na sua aplicação.

A causa primordial que concorreu para essa situação, prendeu-se com o facto de nunca ter sido publicado o Código das Avaliações, previsto no art.º 7.º do CCA e no qual haveriam de constar as regras de determinação do valor patrimonial dos prédios, base tributável do novo imposto<sup>274</sup>.

Deste modo, foram estabelecidas regras de carácter transitório no Decreto-Lei 442-C/88, de 30 de novembro<sup>275</sup>, nomeadamente, nos art.ºs 6.º e 7.º, em matéria de determinação do valor tributável, e no art.º 8.º, relativamente à avaliação dos prédios, para vigorarem enquanto não fosse aprovado o dito Código das Avaliações, preceitos que, acabaram por se perpetuar no tempo, com consequências nefastas em matéria de justiça fiscal.

Assim, dispunha o n.º 1 dos art.ºs 6.º (para prédios urbanos) e 7.º (para prédios rústicos) do Decreto-Lei 442-C/88 que, para efeitos de CA e enquanto não fosse determinado

---

<sup>271</sup> Atual art.º 39.º do CIRS e art.º 57.ºss do CIRC.

<sup>272</sup> Atual art.º 40.º do CIRS.

<sup>273</sup> TEIXEIRA RIBEIRO, J. J. – cit. 226, pp. 220-222.

<sup>274</sup> MENEZES LEITÃO, Luís M. T. - cit. 221, pp. 36-37: LOBO, Carlos Batista - Da Urgente Reforma do Sistema Tributário do Imobiliário. (julho 2007), pp. 30-31. Um projeto de Código das Avaliações elaborado em 1991 encontrava-se pronto para aprovação (cfr. Anteprojeto de Código das Avaliações – 1991, pp. 187-235. Na LEI n.º 2/92, de 09 de março (LOE para 1993), foi prevista uma autorização legislativa para aprovação do Código das Avaliações. Contudo, a mesma foi julgada inconstitucional por o correspondente “programa normativo” se encontrar insuficientemente preenchido, por manifesta insuficiência de sentido (cfr. ACÓRDÃO n.º 358/92 – Processo n.º 120/92, do Tribunal Constitucional, publicado no DR, I Série-A, N.º 21 (26.01.1993), pp. 297-330, nomeadamente, pp. 326ss. Conforme refere MENEZES LEITÃO, Luís – A Contribuição Autárquica no Quadro da Reforma da Tributação do Património. (Setembro 2001), em nota (6) a p. 16, “... as previsíveis consequências políticas que iria provocar levaram ao seu adiamento sine die.”.

<sup>275</sup> DL n.º 442-C/88, de 30 de novembro.– cit. 118, pp. 4754-(74) – 4754-(81).

pelo Código das Avaliações, o valor tributável resultaria da capitalização do rendimento coletável, constante das matrizes prediais, atualizado com referência a 31 de dezembro de 1988, através da aplicação do fator 15, para prédios rústicos, e do fator 20 para os urbanos.

Porém, primeiramente, os rendimentos coletáveis dos prédios urbanos não arrendados, bem como dos rústicos, foram objeto de uma atualização provisória nos termos do n.º 2 dos citados art.ºs 6.º e 7.º.

Desta forma, o valor obtido da capitalização dos rendimentos coletáveis atualizados constituiu a matéria coletável da contribuição autárquica<sup>276</sup>.

Por sua vez, o art.º 8.º, no seu n.º 1, remetia o procedimento de avaliação dos prédios para as regras do CCPIIA de 1963, enquanto não entrasse em vigor o Código das Avaliações. Especificamente, para os terrenos para construção, o n.º 2 do art.º 8.º, remetia a determinação do respetivo valor tributável, para as regras do Código da Sisa e do Imposto sobre as Sucessões e Doações.

Contudo, as regras do CCPIIA referenciadas no art.º 8.º do CCA, e que se encontravam estabelecidas nos art.ºs 36.º ss do primeiro Código<sup>277</sup>, destinavam-se a um imposto cuja base tributável correspondia ao rendimento dos prédios, real ou imputado, e não ao valor patrimonial destes, como concebido para a CA, originando uma inadequação das regras utilizadas na determinação da matéria colétavel do novo imposto.

Mas, o principal problema encontrava-se na avaliação dos prédios não arrendados, cujo valor locativo era determinado por comparação com os que se encontrassem arrendados, em regime de liberdade contratual, preferencialmente da mesma localidade e que melhor servissem de padrão, nos termos da 7ª regra do art.º 144.º do CCPIIA.

A quase inexistência de “valores padrão” como resultado do quase desaparecimento do mercado de arrendamento, bem como do valor especulativo das rendas praticadas, que se tornava inadequado para termo de comparação, causava dificuldades às comissões de avaliação, que recorriam então a critérios subjetivos nas respetivas avaliações e, por isso

---

<sup>276</sup> SOARES MARTÍNEZ, Pedro. M.; SILVA, Isabel. M.; SEQUEIRA, Elsa. V. - cit. 198, p. 192.

<sup>277</sup> CCPIIA – cit. 117, pp. 30-40.

mesmo, variáveis de comissão para comissão, originando profundas situações de desigualdade entre os contribuintes<sup>278</sup>.

Conforme refere Vasco Valdez, “...*De facto, procurava atingir-se o valor do imóvel (fosse ele qual fosse, valor de mercado, valor fiscal ou qualquer outro critério, a partir do rendimento real ou presumido, convertendo-o seguidamente em valor do prédio)*”<sup>279</sup>.

Todavia, não foi só a inexistência do Código das Avaliações que trouxe consequências negativas à tributação predial, a ausência de avaliações regulares dos valores matriciais tratou-se de outro fator que concorreu para as desigualdades de tratamento, neste caso, entre os titulares de prédios mais antigos, que por se encontrarem há mais anos inscritos na matriz e sem atualizações exibiam um valor tributável alheio aos reais valores de mercado, e aqueles que eram transacionados após 1989<sup>280</sup>, registados por valores reais de mercado.

Tal realidade promovia a distribuição desigual da carga tributária entre os contribuintes, onerando-os não em função da respetiva capacidade contributiva, mas em razão da época em que adquirissem os prédios ou então da idade destes<sup>281</sup>.

Como dizia Medina Carreira, “... *a coleta da contribuição autárquica tem uma correlação com a antiguidade da inscrição e não com o valor real dos imóveis....*”<sup>282</sup>.

Contudo, as críticas que se fizeram então sentir, nomeadamente, entre a doutrina fiscal<sup>283</sup>, mas também, nos agentes económicos e na sociedade civil, prendiam-se não só com a CA, mas também com o imposto municipal de sisa e o imposto sobre sucessões e doações, os quais não haviam sido objeto de revisão em 1988/1989 e cuja manutenção, nos moldes então em prática, sobretudo com a aplicação de elevadas taxas de imposto, eternizava situações de iniquidade, causadoras de preocupante evasão fiscal, com consequências nefastas

---

<sup>278</sup> SOUSA FRANCO, António e SANTOS, António Carlos dos – cit. 176, pp. 366-368

<sup>279</sup> VALDEZ, Vasco – A Reforma da Tributação do Património: Antecedentes, Principais Mudanças e Perspetivas Futuras. In: *Estudos em Homenagem ao Professor Doutor Paulo de Pitta e Cunha*. Coordenadores Jorge MIRANDA [et al.], 2010, vol. 2, p. 1006.

<sup>280</sup> SOUSA FRANCO, António e SANTOS, António Carlos dos – cit. 176, p. 368; VALDEZ, Vasco – cit. 279, pp. 1006-1007.

<sup>281</sup> SOUSA FRANCO, António e SANTOS, António Carlos dos – cit. 176, p. 368; VALDEZ, Vasco – cit. 279, pp. 1006-1007.

<sup>282</sup> MEDINA CARREIRA, A Tributação do Património. Necessidade da Sua Reforma. Um modelo Alternativo. (abril-junho 1997), p. 54.

<sup>283</sup> XAVIER DE BASTO, José – As Perspetivas Atuais de Revisão da Tributação do Rendimento e da Tributação do Património em Portugal. (1998), pp. 146-158; GOMES, Nuno Sá – cit. 264, pp. 11-51; MEDINA CARREIRA – cit. 253, pp. 28, 36, 50, 142-150; MEDINA CARREIRA – cit. 282, pp. 49-50; MENEZES LEITÃO, Luís – cit. 274, pp.15-20.

em termos de receita pública, a ponto de o próprio poder político passar a considerar entre as suas prioridades a modificação da situação tributária vigente.

Mas, foi sobretudo a partir de 1996 que diversos grupos de trabalho, sob a égide do Ministério das Finanças, tendo como Ministro o Professor Doutor António Sousa Franco, analisaram o sistema vigente e propuseram propostas de reestruturação da CA em particular e da tributação do património em geral.

Será sobre esses estudos que nos debruçaremos em seguida, destacando-os por ordem cronológica de conclusão.

**1º. Relatório da Comissão para o Desenvolvimento da Reforma Fiscal**, presidida por José da Silva Lopes<sup>284</sup>, apresentado em abril de 1996, no qual foram reconhecidas diversas “*incongruências*” do regime da contribuição autárquica, nomeadamente, nos fundamentos invocados para a sua relação com o princípio do benefício, cuja revisão foi afirmada como necessária, embora num enquadramento geral que incluísse a reforma do financiamento autárquico<sup>285</sup>.

Mas, no capítulo dos impostos sobre o património, aquela comissão incidiu também a análise nos regimes do imposto de sisa e do imposto sobre as sucessões e doações e, embora reconhecesse os efeitos negativos do primeiro, designadamente, o elevado nível de evasão fiscal, não recomendou que a sua eliminação se processasse à margem da reformulação das finanças locais.

Já quanto ao imposto sucessório, considerando a sua essencialidade no sistema fiscal, em particular por razões constitucionais<sup>286</sup>, não recomendou a sua extinção, mas somente uma

---

<sup>284</sup> A Comissão para o Desenvolvimento da Reforma Fiscal foi criada pela RESOLUÇÃO do Conselho de Ministros n.º 6/94 (2ª Série), de 7 de abril de 1994, com o seguinte objetivo: “... *propor medidas para o aperfeiçoamento e desenvolvimento do sistema fiscal e para a melhoria do funcionamento da Administração*” (in “Prefácio” do *Relatório da Comissão para o Desenvolvimento da Reforma Fiscal* apresentado ao Ministro das Finanças, António de Sousa Franco, em 30 de abril de 1996. p. V). No § 4.º da “Nota de Abertura” do Relatório dos trabalhos da Comissão, o Ministro das Finanças reconhece a importância do trabalho desenvolvido, sobretudo devido ao “... *evidente ... estado de crise em que o sistema está e o grau de injustiça e ineficiência a que se chegou.*” (*op. cit.*, p. I).

<sup>285</sup> LOPES, José da Silva [et al.] – cit. 172, pp. 762-765 e 777-796.

<sup>286</sup> À data da conclusão do Relatório da Comissão para o Desenvolvimento da Reforma Fiscal, a saber, 30 de abril de 1996, o texto do então art.º 107.º (Impostos), n.º 3, da CRP, após as alterações da primeira revisão constitucional (1982), apresentava a seguinte redação: “3. *O imposto sobre sucessões e doações será progressivo, de forma a contribuir para a igualdade entre os cidadãos.*” (cfr. LEI CONSTITUCIONAL n.º 1/1982, de 30 de Setembro - cit. 250).

reestruturação, tendo indicado um conjunto de medidas a tomar, que conduzisse a uma maior eficácia do tributo<sup>287</sup>.

Após a sua apresentação pública, o citado relatório gerou um intenso debate nacional, técnico e político, mormente em torno da tributação do património, em particular o imobiliário.

2.º Em dezembro de 1996, foi apresentado o **estudo realizado pelo GAPTEC da Universidade Técnica de Lisboa**, cuja coordenação se deveu a Sidónio Pardal<sup>288</sup>.

Partindo da análise da tributação em sede da CA, nomeadamente, da análise estatística aos dados então disponíveis<sup>289</sup>, o estudo defendia a existência de um imposto incidente sobre a propriedade imobiliária, reveladora da riqueza do contribuinte, de natureza real e objetiva, cujo valor tributável deveria afastar-se do critério do valor de mercado ou do valor real dos prédios, usado na CA, e passar a adotar o conceito de “*valor de base territorial*”<sup>290</sup>, que contornava a avaliação subjetiva e cronológica, e que permitiria pôr em prática um modelo claramente objetivo e mais justo.

<sup>287</sup> LOPES, José da Silva [et al.] - cit. 172, pp. 765-767 e 777-796.

<sup>288</sup> PARDAL, Sidónio [et al.] – Contribuição Autárquica – Impostos de Sisa, Sucessões e Doações e Mais-Valias. Estudo realizado pelo GAPTEC da Universidade Técnica de Lisboa, em conjunto com a Secretaria de Estado dos Assuntos Fiscais – Ministério das Finanças. (outubro-dezembro 1996), pp. 81-246.

<sup>289</sup> Da análise estatística realizada aos dados da CA, o estudo chegou a diversas conclusões, de entre as quais se destacam as seguintes: **1.** Em 1995, a CA abrangeu cerca de 17 milhões de prédios, 11,7 milhões dos quais eram rústicos (2/3 do total) e 5,3 milhões eram prédios urbanos (1/3 do total); **2.** À totalidade dos prédios fora atribuído um valor patrimonial de 8.400 milhões de contos, dividido entre 8.235 milhões de contos (98%) para os prédios urbanos e 165 milhões de contos para os rústicos (2%), fruto da atualização diferenciada dos respetivos valores patrimoniais. **3.** A totalidade dos prédios havia produzido uma coleta de 63,5 milhões de contos, em que, os prédios rústicos contribuíram com uma coleta de cerca de 1 milhão de contos (1,5%) e os prédios urbanos produziram a restante, cerca de 62,5 milhões de contos (98,5 %). **4.** A totalidade dos prédios era propriedade de 5,9 milhões de contribuintes, dos quais, 3,8 milhões (2/3) se encontravam isentos. A estes correspondiam 40% do valor dos prédios. **5.** Apenas, 1/3 dos contribuintes (1,9 milhões), correspondendo a 60% do valor dos prédios, foram sujeitos ao pagamento do imposto. **6.** As isenções técnicas eram as mais representativas (79,5% dos contribuintes isentos e 1,7% do valor dos prédios isentos, correspondendo na sua maioria a prédios rústicos (80,3% dos prédios rústicos encontravam-se abrangidos pelas isenções técnicas contra 0,7% dos prédios urbanos), seguindo-se as isenções temporárias (19,7% dos contribuintes isentos) e por último as isenções permanentes (6,8% dos contribuintes isentos). Para mais informações cfr. PARDAL, Sidónio [et al.] – cit. 288, pp. 88-91 e 175-179.

<sup>290</sup> O imposto seria obtido a partir de uma base mínima de coleta, designada por “*valor de base territorial*” ou “*valor indexado ao solo*”, fixada por lei, e de um fator variável em função da área, do uso e localização do prédio a incidir sobre a primeira e que dotava o imposto de alguma progressividade. O montante de imposto seria o somatório dos dois fatores (cfr. PARDAL, Sidónio [et al.] – cit. 288, pp. 112-117 e 119-123). Os autores do estudo caracterizaram o novo critério de tributação da seguinte forma: “... *A ideia subjacente a esta análise é decompor o valor de um prédio (valor do solo bruto, custos das infraestruturas, custo da construção, encargos de administração, mais-valias, lucros de investimento, etc):*” (cfr. p. 114), “... *O valor de base territorial atende exclusivamente ao valor “essencial” do solo associado à complexidade administrativa do sistema sócio-territorial que dá suporte ao seu uso e formas de utilização. Este conceito tem como referência o valor mais residual dos prédios que está relacionado com as suas dimensões espaciais.*” (cfr. p. 116) e “... *O valor de mercado de um prédio é composto por um conjunto de fatores, dos quais o mais estável e comum a qualquer tipo de prédio é o relativo ao “valor de base territorial.”*” (cfr. pp. 116-117).

Para além disso, concluía aquele estudo, o “*valor de base territorial*”, “... *respeitando o princípio da capacidade contributiva e aprofundando o princípio do benefício, garantirá à CA condições de razoabilidade que favorecerão a sua aceitação social.*”<sup>291</sup>.

O modelo pretendia reformular a CA e tributar exclusivamente os direitos reais sobre as coisas imóveis (direito de propriedade, direito de usufruto, direito de propriedade resolúvel), tendo como fundamento o princípio do benefício, isto é, a prestação a pagar pelo contribuinte seria a contrapartida pela tutela pública (sistema de registos) assegurada pelo Estado aos proprietários dos imóveis<sup>292</sup>, cuja receita continuaria a reverter a favor do município<sup>293</sup>.

Embora sejam feitas referências às situações de injustiça fiscal geradas pelo imposto de sisa e imposto sucessório, o estudo limitou-se a enumerar distintas hipóteses de modificação da respetiva tributação, passando pela sua eliminação do sistema ou substituição por outros tributos<sup>294</sup>.

As críticas à referida proposta não deixaram de se fazer ouvir e, entre elas, ressaltava o método de cálculo do valor tributável preconizado que, como resumiria Menezes Leitão, pretendia em última análise “... *prescindir de uma avaliação em concreto em favor de uma avaliação em abstrato, a estabelecer diretamente pela lei, a partir de um valor de base territorial.*”<sup>295</sup>.

Além disso, para Menezes Leitão, por o método não atender ao valor de mercado dos prédios (não destringava a qualidade do solo nos prédios rústicos, assim como, a qualidade da construção e acabamento nos prédios urbanos), iria beneficiar em relação aos demais os prédios de luxo e os situados no litoral, o que implicava forte regressividade no imposto<sup>296</sup>.

Já Nuno Sá Gomes<sup>297</sup>, salientava que, a base tributável do imposto não se relacionava nem com os rendimentos prediais nem com os valores dos prédios, suscitando-lhe dúvidas quanto à constitucionalidade, por violação do princípio da igualdade de sacrifícios<sup>298</sup>.

---

<sup>291</sup> PARDAL, Sidónio [et al.] – cit. 288, p. 91

<sup>292</sup> PARDAL, Sidónio [et al.] – cit. 288, pp. 103-104 e 118

<sup>293</sup> PARDAL, Sidónio [et al.] – cit. 288, p. 104.

<sup>294</sup> PARDAL, Sidónio [et al.] – cit. 288, pp. 155-160.

<sup>295</sup> MENEZES LEITÃO, Luís - cit. 274, p.17.

<sup>296</sup> MENEZES LEITÃO, Luís – cit. 274, pp. 17-18.

<sup>297</sup> GOMES, Nuno Sá - *Alguns Aspetos Jurídicos e Económicos Controversos da Sobretributação Imobiliária, no Sistema Fiscal Português.* (Abril-junho 1997), pp. 88-89 e 113-123, numa visão crítica quanto à conceção do imposto.

Criticando o afastamento do “*valor de base territorial*” do valor económico (de mercado) dos prédios, Manuel Porto referia ser este o valor que, “...*por razões de todas as naturezas...*” deveria continuar a ser apurado e tributado, sobretudo quando está em causa a lógica da capacidade contributiva e ao qual também não é alheio o princípio do benefício<sup>299</sup>.

3.º Do ano de 1996, destaca-se ainda a conclusão da primeira de três análises sobre a tributação do património desencadeadas pelo Ministério das Finanças<sup>300</sup>, da autoria de personalidades estudiosas da matéria e com intervenção nesta área da tributação, embora com perspetivas distintas quanto ao respetivo tratamento.

No caso, tratou-se do documento de **Nuno Sá Gomes**, intitulado “**Alguns Aspetos Jurídicos e Económicos Controversos da Sobretributação Imobiliária, no Sistema Fiscal Português**”, datado de 6 de dezembro de 1996<sup>301</sup>, onde o autor disserta sobre a (sobre)tributação nacional no setor imobiliário. Quanto à contribuição autárquica, o mesmo pugna pela sua inconstitucionalidade, designadamente, por violação do princípio da capacidade contributiva e do princípio da unicidade do imposto sobre o rendimento pessoal.

4.º Data de 1997, o **Relatório sobre a Reforma Fiscal – Estruturar o Sistema Fiscal do Portugal Desenvolvido**, de António Sousa Franco e António Carlos dos Santos<sup>302</sup>, e que constituiu outra das análises sobre a tributação do património que se mencionou no anterior 3.º ponto. O relatório em causa esteve na base das “...*linhas programáticas e princípios estruturantes*” da “... *reforma da reforma fiscal dos anos 80*”, a emprender pelo Governo de então e inscritas na Resolução do Conselho de Ministros n.º 119/97<sup>303</sup>.

No referido diploma, quanto à reforma da tributação do património, era reconhecida a exigência de se “...*proceder a uma mudança de raiz de toda a filosofia da tributação.*” (Ponto 2.º, n.º 2, Parte I, das Bases Gerais da Reforma Fiscal da Transição para o Século XXI)<sup>304</sup>, com a reformulação da contribuição autárquica e do imposto sucessório e a

---

<sup>298</sup> GOMES, Nuno Sá – cit. 297, pp. 88-89 e 113-123.

<sup>299</sup> PORTO, Manuel Carlos Lopes – A Tributação Predial: Experiências e Perspetivas. (janeiro-março 1999), pp. 31-33 e 37-38.

<sup>300</sup> Cfr. SOUSA FRANCO, António de - Nota (2) ao ponto 1. da Apresentação do Projeto de Reforma da Tributação do Património – cit. 173, pp. 5-6.

<sup>301</sup> GOMES, Nuno Sá – cit. 297, pp. 65-123.

<sup>302</sup> SOUSA FRANCO, António e SANTOS, António Carlos dos – cit. 176, p. 361.

<sup>303</sup> Cfr. pontos 1.e 2. do preâmbulo da Resolução do Conselho de Ministros n.º 119/97 – Quadros Gerais para a Reforma Fiscal – Um Sistema Fiscal para o Portugal Desenvolvido, no Limite do Século XXI, publicada no DR – I Série-B, N.º 160 (1997.07.14), pp. 3458-3472.

<sup>304</sup> RESOLUÇÃO do Conselho de Ministros n.º 119/97 – cit. 303, p. 3462.

eliminação do imposto de sisa (Ponto 18.º, n.ºs 1 e 3, Parte IV, das Bases Gerais da Reforma Fiscal da Transição para o Século XXI)<sup>305</sup>.

De entre os elementos estruturantes de ordem jurídico-tributária da tributação do património contido naquele diploma (cfr. Parte IV, Ponto 18.º), destaca-se a menção à eventualidade da contribuição autárquica vir a ser substituída por outro “*imposto similar*” (cfr. Parte IV, Ponto 18.º, n.º 3, al. b), assim como à análise futura, a partir das experiências de outros Estados membros da UE, de um sistema unificado e global de tributação do património (cfr. Parte IV, Ponto 18.º, n.º 3, al. g)<sup>306</sup>.

As orientações estabelecidas, quer para a remodelação da contribuição autárquica, quer para a criação de um imposto que a substituísse, centravam-se essencialmente nos seguintes princípios: **1)** Reforço do princípio do benefício, como princípio basilar da tributação; **2)** Definição legal do valor dos prédios com a ponderação de diversos critérios objetivos; **3)** Manutenção da dedutibilidade em IRS; **4)** Redução de taxas; **5)** Revisão dos benefícios fiscais (Ponto 18.º, n.º 3, al. b), Parte IV, das Bases Gerais da Reforma Fiscal da Transição para o Século XXI)<sup>307</sup>.

Do ano de 1997, contam-se ainda os outros dois estudos referenciados no 3.º ponto supra, solicitados pelo Ministério das Finanças, e que se passam a mencionar:

- **Estudo de Henrique Medina Carreira**, datado de 30 de maio de 1997<sup>308</sup>, no qual o autor defendeu um modelo de tributação global do património, e que, por conseguinte, não incidisse apenas no setor imobiliário.

- **Parecer de Manuel Porto**, datado de 15 de setembro de 1997<sup>309</sup>, o qual incidiu sobre a contribuição autárquica e na análise crítica ao estudo do GAPTEC, coordenado por Sidónio Pardal, afirmando, contrariamente ao defendido por este, que a introdução de um imposto sobre a propriedade imobiliária, baseado também na capacidade contributiva, deverá ter sempre em consideração o valor económico (de mercado) dos prédios.

---

<sup>305</sup> RESOLUÇÃO do Conselho de Ministros n.º 119/97 – cit. 303, pp. 3470-3471.

<sup>306</sup> RESOLUÇÃO do Conselho de Ministros n.º 119/97 – cit. 303, p. 3470-3471

<sup>307</sup> RESOLUÇÃO do Conselho de Ministros n.º 119/97 – cit. 303, p. 3470-3471

<sup>308</sup> MEDINA CARREIRA, Henrique – cit. 282, pp. 47-64

<sup>309</sup> PORTO, Manuel Carlos Lopes – cit. 299, pp. 17-39.

A continuidade dos trabalhos em sede de reforma da tributação do património, por determinação da tutela, esteve de certa forma dependente da quarta revisão constitucional realizada no ano de 1997.

Desta forma, a Lei Constitucional n.º 1/97 de 20 de setembro<sup>310</sup>, decretou no seu art.º 68.º alterações ao conteúdo do art.º 107.º (Impostos) da CRP, de entre as quais se salienta no texto, apenas a verificada no n.º 3 desse mesmo artigo, por interesse à presente exposição.

Conforme referido anteriormente, o teor dessa norma, que se mantinha desde a revisão constitucional de 1982, estabelecia o seguinte: - ...“3. *O imposto sobre sucessões e doações será progressivo, de forma a contribuir para a igualdade entre os cidadãos.* Com a revisão de 1997, o preceito passou a ter a seguinte redação: - ...“3. *A tributação do património deve contribuir para a igualdade entre os cidadãos.*”<sup>311</sup>.

A alteração à norma do n.º 3 do art.º 107.º da CRP, permitiu equacionar a abolição do imposto sobre as sucessões e doações, dado que já não impunha a obrigatoriedade da existência do tributo, e integrar a tributação das sucessões e doações na tributação do património.

---

<sup>310</sup> O art.º 68.º da LEI CONSTITUCIONAL n.º 1/97 de 20 de setembro, determinou o seguinte:

- “... 1 - *O artigo 107.º da Constituição passa a artigo 104.º*  
2 - *No n.º 1 do mesmo artigo, a expressão «visará» é substituída por «visa».*  
3 - *No n.º 2 do mesmo artigo, a expressão «incidirá» é substituída por «incide».*  
4 - *No n.º 3 do mesmo artigo a expressão «O imposto sobre sucessões e doações será progressivo, de forma a» é substituída pela expressão «A tributação do património deve».*”

Com a quarta revisão constitucional, o novo art.º 104.º da **CRP**, epigrafado “Impostos”, passou a ter a redação que se transcreve seguidamente, a qual se mantém até aos dias de hoje.

**“Artigo 104.º**

**(Impostos)**

1. *O imposto sobre o rendimento pessoal visa a diminuição das desigualdades e será único e progressivo, tendo em conta as necessidades e os rendimentos do agregado familiar.*
2. *A tributação das empresas incide fundamentalmente sobre o seu rendimento real.*
3. *A tributação do património deve contribuir para a igualdade entre os cidadãos.*
4. *A tributação do consumo visa adaptar a estrutura do consumo à evolução das necessidades do desenvolvimento económico e da justiça social, devendo onerar os consumos de luxo.*”

(Cfr. LEI CONSTITUCIONAL n.º 1/97 de 20 de setembro e redação da CRP após a 4ª revisão constitucional. DR, I Série-A. N.º 218 (1997.09.20), pp. 5130-5196).

<sup>311</sup> Versão atualizada da CRP (cfr. GOMES CANOTILHO, J. J. e VITAL MOREIRA – cit. 84, p. 73).

Tais desideratos passaram a estar contemplados na Resolução do Conselho de Ministros n.º 10/98 de 12 janeiro de 1998, que alterou a citada Resolução n.º 119/97<sup>312</sup>.

Foi neste novo quadro constitucional que, ainda no ano de 1997, foi constituída a Comissão da Reforma da Tributação do Património, também designada por “**Comissão do Imposto Único sobre o Património**”<sup>313</sup>, pelo Despacho do Ministro das Finanças n.º 337/97-XIII, de 4 de agosto de 1997, presidida por Henrique Medina Carreira, tendo como incumbências: **1)** A elaboração de um relatório sobre o estado da tributação do património nacional; **2)** A elaboração de uma análise comparativa dos sistemas de tributação do património de alguns países da UE; **3)** A elaboração de um projeto de Código da Tributação do Património<sup>314</sup>.

**5.º** Os trabalhos da referida Comissão foram concluídos em 1999, com a apresentação do respetivo relatório e exposição de motivos, no qual se incluía o anteprojecto de proposta de lei de autorização legislativa para o lançamento do imposto sobre o património<sup>315</sup>.

Partindo da análise da tributação do património vigente, resumida na constatação da coexistência de tributos históricos incidentes quase sempre sobre uma mesma realidade, o património imobiliário, e cientes das mudanças verificadas na vida económica e na sociedade no limiar do século XXI, com crescente importância das realidades mobiliárias no património das pessoas, a reforma que se perspectivava com os trabalhos da Comissão consistiria na implementação de um imposto único sobre o património (património líquido) detido ou na titularidade dos sujeitos passivos, em substituição dos impostos da sisa, das sucessões e doações, da contribuição autárquica, do imposto sobre veículos e, ainda, da taxa de conservação de esgotos<sup>316</sup>.

O imposto seria de periodicidade anual, analítico, real e proporcional, a incidir sobre o valor patrimonial (sobre o capital), com taxas reduzidas, dos bens inscritos em cinco categorias: - **Categoria A** – Prédios urbanos; **Categoria B** – Prédios rústicos; **Categoria C** –

---

<sup>312</sup> RESOLUÇÃO do Conselho de Ministros n.º 10/98 de 12 janeiro de 1998. DR, I Série-B. N.º 19 (1998.01.23), pp. 240-255.

<sup>313</sup> SOUSA FRANCO, António de - Ponto 9. da Apresentação do Projeto de Reforma da Tributação do Património – cit. 173, p. 45.

<sup>314</sup> SOUSA FRANCO, António de - Ponto 2. da Apresentação do Projeto de Reforma da Tributação do Património – cit. 173, p. 9.

<sup>315</sup> MEDINA CARREIRA, Henrique, [et al.] – Projeto de Reforma da Tributação do Património. (1999), pp. 167-228.

<sup>316</sup> MEDINA CARREIRA, Henrique, [et al.] – cit. 315, pp. 98-99 e 145-150

Participações sociais; - **Categoria D** – Créditos; **Categoria E** – Automóveis, motocicletas, embarcações de recreio e aeronaves<sup>317</sup>.

No que diz respeito à determinação do valor tributável dos prédios urbanos ter-se-ia em consideração os critérios de localização no território nacional, o tipo de utilização, as áreas brutas de construção e de terreno livre, a idade e indicadores de qualidade e conforto<sup>318</sup>.

Tal como reconhecido no relatório, o imposto assim concebido constituiria uma inovação, pelo menos em termos europeus<sup>319</sup>.

Da análise da tributação do património, mediante um imposto único, no direito comparado<sup>320</sup>, o estudo sintetizava como razões favoráveis para a criação desse tributo as seguintes: **1)** Imposto idóneo para tributar a capacidade contributiva adicional que o património confere ao seu titular; **2)** Prevenção de evasão fiscal em sede de imposto sobre o rendimento, por permitir um maior controlo dos rendimentos; **3)** Redução das desigualdades na distribuição da riqueza; **4)** Simplicidade em tributar bens “físicos” e “visíveis”.

Porém, apresentava também as desvantagens geralmente associadas a este tipo de tributação: **1)** Falta de neutralidade, ao promover a aquisição de bens não sujeitos a tributação; **2)** Violação do princípio da igualdade vertical, ao promover a aquisição de bens não sujeitos ao imposto e que não geram rendimento (ex. jóias e obras de arte); **3)** A ausência de confirmação de que, com o imposto, se opere a redistribuição da riqueza; **4)** Reduzida capacidade para gerar receitas; **5)** Eventual promoção da deslocação de capitais e distorção dos investimentos; **6)** Dificuldades de fiscalização, nomeadamente, de bens mobiliários e produtos bancários, aliados a problemas de lesão da privacidade dos contribuintes<sup>321</sup>.

Objeto de inúmeras críticas<sup>322</sup>, foi também reconhecido o mérito técnico do relatório em causa<sup>323</sup> e o modelo de tributação global do património que preconizava foi entendido,

---

<sup>317</sup> MEDINA CARREIRA, Henrique, [et al.] – cit. 315, pp. 94-101, 123-129 e 169-170.

<sup>318</sup> MEDINA CARREIRA, Henrique, [et al.] – cit. 315, pp. 184-190

<sup>319</sup> MEDINA CARREIRA, Henrique, [et al.] – cit. 315, p. 99. O relatório refere-se aos países da UE com impostos semelhantes (Espanha e Holanda), embora de características distintas do preconizado.

<sup>320</sup> MEDINA CARREIRA, Henrique, [et al.] – cit. 315, pp. 77-89.

<sup>321</sup> MENEZES LEITÃO, Luís – cit. 274, pp. 18 -19, acrescenta a estas desvantagens apresentadas pela própria Comissão, o método usado de tributação real da matéria coletável, sem o atendimento das possibilidades económicas do titular, bem como a proporcionalidade da taxa em detrimento da progressividade, na origem de “*verdadeiras iniquidades fiscais*”.

<sup>322</sup> MENEZES LEITÃO, Luís – cit. 274, pp. 18 -20, manifestando-se contra a introdução geral de um imposto sobre o património e a favor da reforma da contribuição autárquica, bem como do imposto de sisa e do imposto sucessório.

pelo menos por alguns, como um meio de melhorar o “... sentido de justiça...”<sup>324</sup> ou de “... repor a equidade na repartição dos encargos fiscais entre trabalho e capital/propriedade...”<sup>325</sup>, bem como de implementar alguma eficácia e eficiência ao sistema<sup>326</sup>.

**6.º Relatório da Comissão de Estudo para a Tributação da Terra e dos seus Rendimentos**, de Pedro Soares Martinez, com a coadjuvação de Isabel Marques da Silva e de Elsa Vaz Sequeira, concluído em 28 de setembro de 1999, o qual havia sido determinado pelo Despacho n.º 164/99, de 26 de abril de 1999, do Ministro das Finanças.

Desse relatório fazem parte um “Esboço de um Pré-Anteprojeto de Lei de Bases” e um “Esboço de um Pré-Anteprojeto de Lei da Tributação da Terra e dos seus Rendimentos”.

Nas palavras do então Ministro das Finanças, António Sousa Franco, com este estudo pretendia-se repensar “... um dos problemas adormecidos da nossa fiscalidade... o da tributação da terra e dos seus rendimentos”, situação que “... não é do interesse de nenhum grupo de interesses, mas constitui imposição de qualquer dos dois critérios básicos inspiradores de um sistema fiscal digno desse nome: a justiça e a eficiência.”<sup>327</sup>.

Com efeito, tratava-se de analisar, do ponto de vista económico e fiscal, um dos (clássicos) fatores (naturais) de produção, a terra, enquanto realidade “solo”, sabendo-se que,

---

<sup>323</sup> ANTÃO, Mário Patinha – Tributação do Património – Elementos de Racionalidade Económica. (novembro 2002), pp. 32-35, onde o autor considera que, face aos problemas inerentes às realidades que se pretendia tributar com o imposto único sobre o património (- a determinação do valor patrimonial nos bens imóveis, com matrizes desatualizadas e a ausência do Código das Avaliações; - a inexistência de anteriores tributos sobre a detenção de participações sociais e a inadequação da tributação das respetivas transmissões apenas através do ineficiente imposto sucessório; - o risco de mobilidade de capitais ao tributar os créditos mobiliários), a Comissão propôs soluções equilibradas tendentes à redução dos efeitos negativos da adoção do imposto, recorrendo à aplicação de taxas reduzidas e de isenções objetivas e subjetivas, assim como, a indicação de um método expedito de atualização das matrizes prediais e um método de avaliação individual dos prédios urbanos. Acrescenta M. Patinha Antão que, o projeto da Comissão, a ser aprovado e aplicado, “... *Seria uma profunda reforma estrutural, mas ainda assim controlável e praticável num país como o nosso.*”. Porém, aquele autor também se refere ao impacto negativo que a adoção dessa reforma traria para a competitividade externa do sistema financeiro nacional e o agravamento ao nível da equidade vertical e horizontal da tributação vigente.

<sup>324</sup> FERREIRA, Rogério Fernandes – Tributação do Património. (dezembro 1999), pp. 22-26. Este autor, contrapondo algumas das críticas quanto à introdução do imposto único sobre o património, aborda sobretudo a dicotomia tributação sobre as sociedades/tributação sobre os sócios e expressa a sua concordância com a escolha da primeira opção no modelo da Comissão de Reforma da Tributação do Património, por razões de ordem prática. Em oposição à Comissão, Rogério Fernandes Ferreira perfiha da manutenção do imposto sobre sucessões e doações, embora reconheça as consequências que resultaram da sua aplicação ineficiente.

<sup>325</sup> SOUSA FRANCO, António de - Ponto 9. da Apresentação do Projeto de Reforma da Tributação do Património – cit. 173, p. 45.

<sup>326</sup> O Projeto de Reforma da Tributação do Património viria a ser rejeitado pelo Governo, alegadamente, por razões políticas, associadas a uma eventual impopularidade que adviria com a sua aprovação (cfr. ANTÃO, Mário Patinha – cit. 323, p. 35).

<sup>327</sup> SOARES MARTÍNEZ, Pedro. M.; SILVA, Isabel. M.; SEQUEIRA, Elsa. V. - cit. 198, p. 129.

apesar da antiguidade da tributação sobre ela incidente, se registava desde há muito um desajustamento dos mecanismos fiscais às peculiaridades da produção agrícola<sup>328</sup>.

O trabalho da comissão resultou na proposta da introdução de um imposto sobre o património rural, a incidir sobre o valor dos prédios rústicos para o qual deveriam ser ponderados determinados critérios legais relativos às características do solo, à localização dos prédios e eventuais edifícios neles incorporados, segundo regras a definir pelo Código das Avaliações<sup>329</sup>.

Correspondia assim a uma primeira tentativa de tributação de uma realidade até aí esquecida, tendo presente os condicionalismos reais das explorações agrícolas, e com a inovação de ser tratada separadamente da tributação urbana e da contribuição autárquica.

O fundamento para a tributação da terra e dos seus rendimentos poderá resumir-se nas palavras da Comissão que se seguem:

*“... A terra apresenta-se-nos como riqueza, porque lhe corresponde sempre, em maior ou menor grau, valor económico. E trata-se de fonte de fluxos periódicos de utilidades. Ora em princípio, o Estado e outras entidades públicas... por exigências da própria conservação, para satisfazerem necessidades, também públicas, hão de participar da riqueza existente, ou produzida, pelo setor privado. ... Não se descortinará, com facilidade, qualquer razão que aconselhe a afastar, liminarmente, dessa participação, a terra e os seus rendimentos.”<sup>330</sup>*

7.º À margem das determinações políticas, nesse ano de 1999, foi publicado o trabalho elaborado por Vasco Valdez Matias, no âmbito de provas académicas, onde o autor expõe os fundamentos da criação da contribuição autárquica, apresenta exemplos de tributação predial no Direito comparado, analisa criticamente as diversas propostas de reformulação desta área da tributação que foram apresentadas ao longo dos anos e defende a sua própria posição sobre o tema<sup>331</sup>. Essa posição é retomada mais tarde, em 2002, em artigo de publicação periódica<sup>332</sup>.

---

<sup>328</sup>SOARES MARTÍNEZ, Pedro. M.; SILVA, Isabel. M.; SEQUEIRA, Elsa. V. - cit. 198, pp. 137-138 e 158.

<sup>329</sup>SOARES MARTÍNEZ, Pedro. M.; SILVA, Isabel. M.; SEQUEIRA, Elsa. V. – cit. 198, pp. 292-303. A 2ª parte do pré-anteprojeto de Lei da Tributação da Terra e dos seus Rendimentos previa a criação de um imposto sobre os rendimentos da agricultura, à margem do IRS e do IRC (cfr. pp. 304-315).

<sup>330</sup>SOARES MARTÍNEZ, Pedro. M.; SILVA, Isabel. M.; SEQUEIRA, Elsa. V. - cit. 198, pp. 271-272.

<sup>331</sup>MATIAS, Vasco Valdez – *A Contribuição Autárquica e a Reforma da Tributação do Património*, 1999, pp. 13-151.

<sup>332</sup>VALDEZ, Vasco – *Os Impostos sobre o Património: Situação Atual e Perspetivas Futuras*. (janeiro 2002), pp. 67-72.

Em termos gerais, Valdez Matias defendia a manutenção de um imposto com as características essenciais da CA e que, desta forma, o mesmo se mantivesse como tributo municipal, pois que, por um lado, reforçaria a independência das autarquias face ao poder central do Estado (fortalecimento da autonomia local) e, por outro, contribuiria para maior responsabilização dos seus órgãos perante os eleitores-contribuintes, quanto às opções tomadas em matéria de aplicação das receitas fiscais<sup>333</sup>.

Nessa lógica, o autor privilegia o princípio do benefício como critério basilar desse tributo e a incidência deste sobre os valores dos prédios, fundamentado nas razões que já se encontravam no preâmbulo do CCA e aos quais já fizemos alusão<sup>334</sup>.

Reconhecendo a iniquidade e injustiça fiscais do sistema então vigente, Valdez Matias defende, a par de uma reavaliação das isenções concedidas em sede de CA, a aplicação de métodos de avaliação que distinga as situações dos prédios, a saber, aqueles que foram já objeto de avaliação (mais antigos na matriz) e aqueles que seriam avaliados pela primeira vez (objeto de primeira inscrição na matriz). Para estes preconizava a criação do Código das Avaliações, com a inserção de critérios objetivos na determinação do valor patrimonial, e, para os primeiros, uma atualização gradual, a partir de índices compostos que valorassem nomeadamente a vetustez dos imóveis e a sua localização<sup>335</sup>.

**8.º Anteprojeto de Reforma da Tributação do Património**, elaborado pela **Estrutura de Coordenação da Reforma Fiscal (ECORFI)**, criada pelo Despacho n.º 3140/2000, de 12 de janeiro, do Ministro das Finanças<sup>336</sup> e cuja prorrogação dos trabalhos foi determinada pelo Despacho n.º 850/2001, de 29 de dezembro, do Ministro das Finanças<sup>337</sup>, a qual teve como Coordenador, Ricardo Sá Fernandes.

---

<sup>333</sup> MATIAS, Vasco Valdez – cit. 331, pp. 30-40.

<sup>334</sup> MATIAS, Vasco Valdez – cit. 331, pp. 30-40.

<sup>335</sup> MATIAS, Vasco Valdez – cit. 331, pp. 91-99.

<sup>336</sup> DESPACHO n.º 3140/2000 de 12 de janeiro do Ministro das Finanças. *DR, II Série*, n.º 33 (2000.02.09), pp. 2733. Neste despacho ministerial foi determinado que, a ECORFI identificaria o conjunto de medidas e reformas no sistema fiscal e proporia a calendarização daquelas até ao ano de 2003, com base nos trabalhos técnicos deixados pelas Comissões anteriores, às quais nos referimos no texto. No seguimento das propostas legislativas da ECORFI, foi publicada a LEI 30-G/2000 de 29 de dezembro (LEI DA TRIBUTAÇÃO DO RENDIMENTO) que introduziu alterações nos impostos sobre o rendimento pessoal, no EBF, bem como na legislação relativa à administração tributária e ao contencioso tributário. Dos trabalhos da ECORFI resultaram ainda dois anteprojetos de reforma de tributação, o do património e do automóvel, finalizados em agosto de 2001 (Apud SÁ FERNANDES, Ricardo – A Reforma do património – Da ECORFI a uma Iniciativa Legislativa do Bloco de Esquerda, (novembro 2002), pp. 45-46).

<sup>337</sup> DESPACHO n.º 850/2001 de 12 de janeiro do Ministro das Finanças. *DR, II Série*. N.º 14, (2001.01.17), pp. 645.

À elaboração do referido anteprojeto de reforma presidiu o objetivo de cingir a tributação do património ao universo imobiliário, com a criação de um novo imposto, o IMI, concomitante com a eliminação do imposto de sisa e do imposto sobre as sucessões e doações e sua substituição pelo IVA nas primeiras transações de imóveis<sup>338</sup>, bem como com a reforma do imposto do selo, à luz das contribuições de registo existentes noutros Estados da UE<sup>339</sup>.

No que respeita à tributação do património imobiliário urbano, os fins em vista prendiam-se nomeadamente com a criação de um sistema objetivo de determinação do valor patrimonial dos imóveis, acolhendo os critérios do relatório da Comissão da Reforma da Tributação do Património, e com a resolução do velho problema de desatualização das matrizes prediais, sem esquecer outras alterações tendentes a um maior equilíbrio na distribuição da carga fiscal e a maior equidade do sistema<sup>340</sup>.

Este anteprojeto não teve seguimento legislativo, para o que terá contribuído a cessão de funções do Governo, em dezembro de 2001<sup>341</sup>. No entanto, veio a ser retomado num Projeto de Lei do Bloco de Esquerda, apresentado à Assembleia da República<sup>342</sup>, em abril de 2002, com modificações mínimas, acompanhadas de perto por Ricardo Sá Fernandes como o próprio deu a conhecer<sup>343</sup> e, embora tenha sido rejeitado por aquele órgão de soberania, a sua consulta demonstra particular interesse, sobretudo por ter estado na origem do IMI, mas também pela introdução da nova determinação do valor patrimonial tributário, obviamente resultado do conhecimento acumulado com os trabalhos técnicos anteriores.

---

<sup>338</sup> Conforme defendido no relatório solicitado ao Prof. Doutor José Luís SALDANHA SANCHES, relativo à tributação das transmissões imobiliárias em sede de IVA, no âmbito dos trabalhos da ECORFI (Apud ANTÃO, Mário Patinha – cit. 323, p. 35). A questão principal que se levantou contra a adoção da substituição da SISA pelo IVA prendeu-se com a legislação comunitária deste último imposto que apenas concede a aplicação da taxa reduzida de IVA em operações relacionadas com habitações objeto de políticas sociais e já não nas alienações de qualquer habitação, como era proposto. A aplicação da taxa normal de IVA, que à data ascendia a 17%, não contribuiria para a desejada neutralidade fiscal entre a taxa da sisa e a taxa do IVA e iria agravar sobretudo a tributação destes últimos imóveis e, em particular, os imóveis mais novos. A neutralidade fiscal só seria conseguida com uma taxa de IVA entre 8% e 12% (cfr. NEVES, António Beja e Silva, Pedro Vasconcelos – O IVA e o Setor Imobiliário – Perspetivas Tributárias. (setembro 2001), p. 11; VALDEZ, Vasco – cit. 332, p. 68).

<sup>339</sup> Apud FERNANDES, Ricardo Sá – cit. 336, pp. 45-46.

<sup>340</sup> Apud FERNANDES, Ricardo Sá – cit. 336, p. 45.

<sup>341</sup> Apud FERNANDES, Ricardo Sá – cit. 336, p. 47.

<sup>342</sup> PROJETO DE LEI n.º 38/IX do Bloco de Esquerda, que reforma a tributação do património, aprovando o código do imposto municipal sobre imóveis (CIMI), alterando o código do imposto sobre o valor acrescentado, o código do imposto do selo, o estatuto dos benefícios fiscais e diversa legislação avulsa, extinguindo o imposto municipal de sisa e o imposto sobre as sucessões e doações. O articulado do CIMI anexo ao referido projeto de lei, relativo à determinação do valor patrimonial tributário, assim como, a exposição de motivos e o próprio Projeto de Lei 38/IX encontra-se em FERNANDES, Ricardo Sá – cit. 336, pp. 48-74.

<sup>343</sup> FERNANDES, Ricardo Sá – cit. 336, pp. 47.

**9.º Reformas para a tributação do património e tributação automóvel do Ministro das Finanças, Prof. G. Oliveira Martins**, que, em sede de património, propunha a manutenção da CA e das respetivas taxas, embora com previsibilidade de redução no futuro, após a avaliação geral dos valores matriciais dos prédios urbanos, a realizar em 30 meses, recorrendo aos parâmetros da proposta da Comissão da Reforma da Tributação do Património.

Propunha-se ainda que, em simultâneo, se substituíssem os impostos de sisa e sucessões e doações pelo imposto de selo, na lógica da “contribuição de registo” existente em outros Estados da UE, com redução dos valores das taxas, e se reequacionassem os benefícios fiscais em sede de CA e de Sisa<sup>344</sup>.

Estas reformas não vieram a ter desenvolvimento, em resultado do pedido de demissão do Primeiro-Ministro à época e consequente demissão do Governo.

Perante o exposto, podemos concluir que, entre 1996 e 2002, para resolução de uma mesma realidade, foram desenvolvidos, basicamente, dois modelos técnico-jurídicos divergentes quanto ao modo de tributação do património a adotar, no sistema fiscal nacional.

Assim, por um lado, advogava-se a extinção dos tributos existentes sobre a detenção e transmissão do património, a saber, a contribuição autárquica, a sisa e o imposto sucessório, e a sua substituição por um imposto único sobre o património.

Por outro lado, perfilhava-se a manutenção dos tributos existentes, embora com as alterações necessárias na sua estrutura normativa conducentes à concretização de um sistema mais justo e equitativo, ou, quando muito, a eliminação de alguns impostos (sisa e/ou imposto sucessório) e a sua substituição por outros já existentes (IVA, IS).

Comum a esses dois modelos, o reconhecimento de que, ao nível da contribuição autárquica, um dos principais aspetos que exigia rápida intervenção se prendia com a avaliação dos prédios, mormente, os de natureza urbana, e com a forma de apuramento do valor do património, defendendo qualquer um dos modelos, o recurso a critérios objetivos.

---

<sup>344</sup> ANTÃO, Mário Patinha – cit. 323, pp. 37-38, FERREIRA, Rogério M. Fernandes – *Apreciação Breve sobre a Proposta de Lei N.º 56/IX – (Notas, Gralhas Várias, Dúvidas, Críticas Construtivas e Algumas Sugestões)*. (janeiro 2004), pp. 23-24.

### 3.1.1.2.8.2. Principais Objetivos da Reforma de 2003

Em abril de 2003, foi apresentada à Assembleia da República, a Proposta de Lei n.º 56/IX<sup>345</sup>, subjacente à Lei n.º 26/2003 de 30 de julho<sup>346</sup>, que concedeu autorização ao Governo para proceder à reforma da tributação estática do património, com a aprovação do Código do IMI, bem como à reforma da tributação dinâmica do património, no domínio das transmissões onerosas de imóveis, com a aprovação do Código IMT e, em sede de tributação das transmissões gratuitas de bens, alterando o Código do IS.

Com a referida lei, o Governo ficou ainda autorizado a revogar o CCPIIA, o CCA e o Código do Imposto Municipal de Sisa e do Imposto sobre as Sucessões e Doações (CIMSISD), a proceder à alteração dos códigos dos impostos sobre o rendimento, nas disposições a relacionar com o novo CIMI, bem como a alterar o EBF.

Em novembro de 2003, com a aprovação do Decreto-Lei n.º 287/2003, de 12 de novembro<sup>347</sup>, no uso da autorização legislativa concedida pela mencionada lei, foram aprovados o CIMI<sup>348</sup> e o CIMT<sup>349</sup> e alterado o CIS<sup>350</sup>, bem como outra legislação tributária, por força da aprovação dos dois primeiros códigos. A legislação então aprovada, com as devidas alterações, continua em vigor no ordenamento jurídico nacional.

Se atentarmos ao teor da exposição de motivos da citada Proposta de Lei n.º 56/IX, ponto 1.<sup>351</sup>, ver-se-á que, apesar de terem sido ponderados os estudos e análises precedentes, a reforma enveredou por “...um caminho diferente, quer do modelo de criação de um imposto geral sobre o património quer da substituição da sisa pelo imposto sobre o valor acrescentado ou da mera transposição da sujeição a sisa e a imposto sobre as sucessões e doações para a sujeição a imposto do selo.”.

E, no ponto 2.1., acrescenta-se que “a atual reforma não passa pela mudança pura e simples dos nomes dos impostos ou pela mera transferência de factos tributários entre

---

<sup>345</sup> PROPOSTA DE LEI n.º 56/IX do XV Governo Constitucional. Diário da Assembleia da República, II Série-A. N.º 88/IX/1 (2003.04.26), pp. 3595-3617.

<sup>346</sup> LEI n.º 26/2003, de 30 de julho. DR, I Série-A. N.º 174 (2003-07-30), pp. 4424-4443.

<sup>347</sup> DL n.º 287/2003, de 12 de novembro – cit. 4.

<sup>348</sup> Cfr. CIMI – cit. 121.

<sup>349</sup> Cfr. CIMT – cit. 183.

<sup>350</sup> Cfr. CIS – cit. 184.

<sup>351</sup> A Exposição de Motivos da PROPOSTA DE LEI n.º 56/IX – cit. 345, é tema do artigo de Vasco Valdez, à data, Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais, intitulado “Aspetos Gerais da Reforma da Tributação do Património”, publicado pelo Centro de Estudos Fiscais, em *Ciência e Técnica Fiscal*. (novembro/dezembro de 2002), pp. 65-80.

*impostos. A prioridade vai antes para as alterações que atenuem ou eliminem as injustiças, que reforcem a equidade, que alarguem a base da incidência e que tenham efeitos positivos na luta contra a fraude e a evasão e para a simplificação de procedimentos.”*

Foram traçados como objetivos gerais da reforma, a implementação gradual de medidas concretas atinentes à prossecução dos fins últimos de maior equidade e distribuição mais justa e equilibrada da carga fiscal entre os contribuintes, à qual não eram alheias as questões de praticabilidade das medidas necessárias.

Com efeito, uma das medidas de urgente implementação correspondia à atualização dos valores matriciais dos prédios urbanos, embora a realidade demonstrasse a impossibilidade material de se proceder a uma avaliação geral dos imóveis, num período curto<sup>352</sup>.

Mas, outras medidas foram tidas como prioritárias num curto prazo, tais como, a redução significativa das taxas dos tributos em causa, a racionalização da estrutura da tributação das transmissões gratuitas e a diminuição da carga tributária dessas transmissões.

Para além daqueles objetivos de gradualismo e praticabilidade, bem como de equidade e neutralidade fiscal, foram ainda elencados propósitos de manutenção das receitas obtidas em conjugação com a melhor distribuição das mesmas, beneficiando os contribuintes efetivos com redução de taxas, por via do alargamento da base tributável, este último conseguido com redução de benefícios fiscais e com redução gradual da evasão fiscal. Não foi esquecido o propósito de concretizar e aprofundar o poder tributário próprio das autarquias locais<sup>353</sup>.

Quanto às principais medidas introduzidas nos impostos visados pela reforma, as mesmas serão objeto do ponto seguinte, onde se analisará a estrutura vigente do IMI e se fará referência sumária às estruturas do IMT e do IS.

Com efeito, não é objetivo do trabalho a que nos propusemos escarpelizar o regime jurídico dos dois últimos impostos citados, no entanto, entendemos pertinente a indicação das suas principais características, na medida em que existem normas desses impostos que remetem para o regime do IMI, de forma a se obter uma visão integrada do regime fiscal nacional do património.

---

<sup>352</sup> A PROPOSTA DE LEI n.º 56/IX, no ponto 2.1. da Exposição de Motivos – cit. 345, p. 3595ss, refere-se à necessidade de se proceder à avaliação geral de cerca de 6,5 milhões de prédios urbanos, tarefa inexequível em prazo razoável.

<sup>353</sup> Cfr “Exposição de motivos” da PROPOSTA DE LEI n.º 56/IX, pontos 1 e 2 – cit. 345, pp. 3595ss.

### 3.1.2. Caracterização do IMI

#### 3.1.2.1. Incidência Objetiva e Territorial

Nos termos do art.º 1.º do CIMI, o 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.*”

Já nos detivemos sobre este preceito no presente trabalho (cfr. I Parte, ponto 3.2.), para cujo conteúdo remetemos, mas analisando globalmente teor desta norma, a qual determina não só a incidência objetiva do imposto, mas também a respetiva incidência territorial, concluímos que, regra geral, o IMI incide materialmente sobre o valor patrimonial tributário (VPT) dos imóveis rústicos e urbanos, na aceção dada pelos art.ºs 2.º a 6.º do CIMI, situados no território português<sup>354</sup>, embora se constitua como receita dos municípios onde aqueles se localizem.

#### 3.1.2.2. Incidência Subjetiva

Estabelece o n.º 1 do art.º 8.º do CIMI, como regra geral, que “o imposto é devido pelo proprietário do prédio em 31 de dezembro do ano a que o mesmo respeitar”.

Da conjugação do art.º 1.º com a referida norma, resulta que, o IMI será devido pelo titular do direito de propriedade<sup>355</sup> dos imóveis, rústicos e urbanos, objeto de tributação.

Do regime jurídico do direito de propriedade, previsto nos art.ºs 1302ss do CC, só as coisas corpóreas, móveis ou imóveis, poderão se objeto deste direito, por conseguinte, o IMI incide sobre coisas corpóreas, aliás como já se inferia dos próprios conceitos de prédio, prédio rústico e urbano que encerra.

Porém, as normas seguintes do art.º 8.º excecionam a regra geral ao alargarem o cumprimento da obrigação tributária a titulares de direitos reais menores, em concreto, aos casos de usufruto (art.ºs 1349ss do CC), de direito de superfície (art.ºs 1524.ºss do CC) e às

---

<sup>354</sup> Nos termos do art.º 5.º da CRP, o *Território* corresponde aquele que é “... *historicamente definido no continente europeu e os arquipélagos dos Açores e da Madeira.*” (cfr. GOMES CANOTILHO, J. J. e MOREIRA, VITAL – cit. 84, p. 11).

<sup>355</sup> O proprietário é aquele que “... *goza de modo pleno e exclusivo dos direitos de uso, fruição e disposição das coisas que lhe pertencem, dentro dos limites da lei e com observância das restrições por ela impostas.*” (cfr. art.º 1305.º CC).

situações de propriedade resolúvel (art.<sup>os</sup> 1307.º, n.º 1 e n.º 3, CC), em que o imposto é devido respetivamente pelo usufrutuário (art.º 8.º, n.º 2, 1ª parte), pelo superficiário após o início da construção ou do termo da plantação (art.º 8.º, n.º 2, 2ª parte), e por quem tenha o uso e fruição do prédio (art.º 8.º, n.º 3).

Quanto ao usufruto, diz-nos o CC que, este é o “... direito de gozar temporária e plenamente uma coisa ou direito alheio, sem alterar a sua forma ou substância.” (cfr. art.º 1439.º CC).

Assim, nos termos do art.º 1446.º CC, “O usufrutuário poderá usar, fruir e administrar a coisa ou direito como faria um bom pai de família, respeitando o seu destino económico.”.

Neste sentido, ao usufrutuário está vedada a possibilidade de alterar um prédio urbano para rústico ou um prédio urbano habitacional para um comercial<sup>356</sup>.

Nas situações de usufruto e de nua-propriedade, será o usufrutuário aquele a quem é devido o imposto, apesar de não ser titular do direito de propriedade no seu pleno<sup>357</sup>.

Relativamente ao direito de superfície, estabelece o art.º 1524.º do CC que o mesmo “... consiste na faculdade de construir ou manter, perpétua ou temporariamente, uma obra em terreno alheio, ou de nele fazer ou manter plantações.”, incluindo, “... a construção ou a manutenção de obra sob solo alheio.” (cfr. art.º 1525.º CC).

Deste modo, o direito de superfície engloba não só o direito de fruir a superfície e o subsolo, como também o direito de sobre-elevação, isto é, o direito sobre o espaço aéreo ou, dito de outra forma, o direito de construir sobre edifício alheio, nos termos do art.º 1526.º CC.

Nestas situações, o IMI é devido pelo superficiário, embora antes haja que apurar se a construção da obra foi já iniciada ou se já se deu o termo da plantação, pois, só a partir desses momentos, será ao superficiário que é devido o imposto. Antes, o imposto é devido pelo proprietário do solo. Como estabelece o CC, “Enquanto não se iniciar a construção da obra ou não se fizer a plantação das árvores, o uso e a fruição da superfície pertencem ao proprietário do solo...” (cfr. art.º 1532.º CC e art.º 8.º, n.º 2, 2ª parte do CIMI).

---

<sup>356</sup> ROCHA, António Santos e BRÁS, José Martins – cit. 122, pp. 53-54

<sup>357</sup> ROCHA, António Santos e BRÁS, José Martins – cit. 122, pp. 53-54, equiparam a situação do usufruto aos casos do fideicomisso (art.<sup>os</sup> 2286.ºss CC), sendo aqui o fiduciário que passa a deter o gozo e a administração dos bens sujeitos ao fideicomisso (art.º 2290.º, n.º 1 CC), ficando em situação similar à do usufrutuário e, dessa forma, será o sujeito passivo para efeitos de IMI.

A propriedade resolúvel corresponde à propriedade sob condição, sendo-lhe aplicada as normas dos art.<sup>os</sup> 272.º a 277.º, por remissão do art.º 1307.º, n.º 3, todos do CC.

Assim, na pendência da condição, *“Aquele que contrair uma obrigação ou alienar um direito sob condição suspensiva, ou adquirir um direito sob condição resolutiva, deve agir... segundo os ditames da boa-fé, por forma que não comprometa a integridade do direito da outra parte.”* (cfr. art.º 272.º do CC).

Na propriedade sob condição, enquanto o negócio não se concluir, o IMI é devido por quem tenha o uso e fruição do prédio, o que significa que, na pendência da condição, poderá ser tributado o simples possuidor do prédio (cfr art.º 1251.º CC e art.º 8.º, n.º 3 CIMI).

A última exceção à regra geral da incidência subjetiva, encontra-se nas situações de herança indivisa<sup>358</sup>, em que o IMI é devido pela própria herança, representada pelo cabeça de casal (n.º 5, art.º 8.º), até ao dia 31 de dezembro do ano anterior à realização da liquidação e partilha<sup>359</sup>.

Sobre esta matéria, Nuno Sá Gomes refere o seguinte: *“... no nosso País, como de resto na generalidade dos países que consagram este tipo de impostos verifica-se uma anomalia que consiste em tributar pela totalidade do valor dos imóveis respetivos os titulares dos direitos reais menores como sucede com os usufrutuários, os superficiários, os usuários ou meros titulares do direito real de habitação, etc.”*<sup>360</sup>.

Deste modo, segundo aquele autor, apesar de o legislador ter seguido a conceção da CA em matéria de incidência de IMI e, por conseguinte, este tratar-se de imposto sobre o capital a ser pago pelo rendimento do contribuinte<sup>361</sup>, nas referidas situações o imposto incide sobre bens que não integram o património de quem é o sujeito passivo, *“...pois este só detém uma parcela de valor do prédio.”*<sup>362</sup>.

---

<sup>358</sup> Da conjugação dos art.<sup>os</sup> 2024.º e 2097.º do CC, a herança indivisa corresponde ao conjunto de bens, mas também de direitos e obrigações, que conduz ao *“... chamamento de uma ou mais pessoas à titularidade das relações jurídicas patrimoniais de uma pessoa falecida...”* e que permanece até que se efetue a sua liquidação e partilha pelos respetivos herdeiros. A administração da herança indivisa pertence ao cabeça de casal (art.º 2079.º CC).

<sup>359</sup> Sobre a inscrição de prédios de herança indivisa na matriz predial cfr. art.º 81.º do CIMI.

<sup>360</sup> GOMES, Nuno Sá – cit. 52, p. 85.

<sup>361</sup> Cfr. preâmbulo do CIMI, em anexo ao DL n.º 287/2003 – cit. 4, p. 7594, § 7.º; GOMES, Nuno Sá – cit. 52, p. 85.

<sup>362</sup> GOMES, Nuno Sá – cit. 52, p. 85.

O n.º 4 do art.º 8.º, estabelece duas presunções para se chegar à identificação dos sujeitos passivos do imposto, a saber:

- 1.** No caso de prédios inscritos na matriz, presume-se proprietário, usufrutuário ou superficiário quem figure ou deva figurar como tal na matriz, à data de 31 de dezembro do ano a que o imposto respeitar;
- 2.** No caso de prédios omissos (falta de inscrição), presume-se proprietário, usufrutuário ou superficiário quem tenha a posse do prédio à data de 31 de dezembro do ano a que o imposto respeitar.

A parte final do n.º 1 do preceito em análise, que dispõe sobre o limite temporal da tributação, o qual corresponde ao dia 31 de dezembro de cada ano a que o imposto respeitar, tem efeitos na identificação daquele que se encontra vinculado anualmente ao cumprimento da obrigação tributária.

### **3.1.2.3. Isenções**

As isenções em sede de IMI não se encontram estabelecidas unicamente no respetivo Código, o qual regula esta matéria no seu art.º 11.º, mas estão previstas sobretudo no EBF, art.ºs 44.º a 50.º, 66.º-A, 69.º e 71.º e, ainda, no regime especial aplicável aos fundos de investimento imobiliário para arrendamento habitacional (FIIAH) e às sociedades de investimento imobiliário para arrendamento habitacional (SIIAH)<sup>363</sup>, bem como no Código Fiscal do Investimento<sup>364</sup>.

Devido ao número considerável de situações passíveis de serem isentas do imposto, foi nossa opção incluí-las, ainda que de forma sintética, em anexo a esta exposição (cfr. Anexo II).

Contudo, sobre esta matéria, sempre se dirá que, aquando da aprovação do IMI, o DL n.º 287/2003, de 12 de novembro, no n.º 6 do art.º 31.º, determinou que se mantinham em

---

<sup>363</sup> Este regime jurídico foi aprovado pelo art.º 102.º da Secção II da LEI 64-A/2008, de 31 de dezembro (LOE para 2009). DR. 1ª Série. N.º 252 (2008.12.31), pp. 9300-(2) – 9300-(389).

<sup>364</sup> O CÓDIGO FISCAL DO INVESTIMENTO foi aprovado pelo DL n.º 249/2009 de 23 de setembro entretanto revogado, com efeitos a partir de 05.11.2014, pelo DL n.º 162/2014, de 31 de outubro. DR. 1ª Série. N.º 211 (2014.10.31), pp. 5602-5615, que aprovou o atual CÓDIGO FISCAL DO INVESTIMENTO.

vigor os benefícios fiscais relativos à contribuição autárquica, a partir de então reportados àquele imposto.

Porém, a reforma instituída por aquele diploma introduziu ainda novas regras respeitantes aos benefícios fiscais (isenções) a atribuir aos prédios urbanos para habitação própria e permanente, assim como, aos prédios de reduzido valor patrimonial de sujeitos passivos de baixos rendimentos e aos prédios urbanos que sejam objeto de reabilitação urbanística.

Com a entrada em vigor da LOE para 2016, foi aditado o art.º 11.º-A ao CIMI, o qual diz respeito à isenção dos prédios de reduzido valor patrimonial de sujeitos passivos de baixos rendimentos, isenção que se encontrava contemplada no EBF, mais concretamente, no art.º 48.º, o qual foi revogado com a referida lei<sup>365</sup>.

O art.º 11.º-A, para além da transposição das normas do revogado art.º 48.º do EBF, inclui ainda uma norma definidora de “*prédio ou parte de prédio urbano afeto à habitação própria e permanente do sujeito passivo ou do seu agregado familiar*” como aquele no qual se encontre fixado o respetivo domicílio fiscal (n.º 8) e a extensão do regime desta isenção a sujeitos que em 31 de dezembro residam em lar de terceira idade, mediante apresentação de prova à AT de que o prédio ou parte do prédio urbano constituía antes a sua habitação própria e permanente (n.º 9). As condições gerais para que o sujeito passivo beneficie destas isenções poderão ser consultadas no Anexo II ao presente trabalho.

Relativamente às reduções de taxa suscetíveis de aplicação em sede de IMI, far-se-á referência às mesmas adiante, em 3.1.2.6..

#### **3.1.2.4. Início da Tributação**

Da conjugação das normas disciplinadoras da incidência subjetiva com as normas do art.º 9.º do que disciplina o início da tributação, conclui-se que, o IMI se trata de um imposto de natureza periódica e duradoura<sup>366</sup>, já que a prestação é devida anualmente e renova-se automaticamente, até que o próprio sujeito passivo declare a cessação do direito que a originou.

---

<sup>365</sup>Cfr. art.º 162.º e art.º 215.º da LOE para 2016 – cit. 132, 1096(48) e 1096(73), respetivamente.

<sup>366</sup> Neste sentido, ROCHA, António Santos e BRÁS, José Martins – cit. 122, p. 51.

Desta forma, ao regular o momento inicial da tributação, o art.º 9.º denota especial importância num imposto de cariz duradouro, indicando quer a identificação do facto tributário originador da obrigação tributária quer o momento de ocorrência do mesmo, isto é, o ano a partir do qual será devido o imposto. Os factos tributários em causa encontram-se indicados esquematicamente na tabela que constitui o Anexo III, para cujo teor se remete.

Damos particular relevância à regra do art.º 9.º, n.º 1, al. c), em que o IMI é devido a partir da conclusão das obras de edificação, melhoramento ou de outras alterações efetuadas nos prédios, a qual terá de se conjugar, no caso dos prédios urbanos, com o art.º 10.º.

Essa última disposição legal estabelece, no seu n.º 1, quatro presunções quanto a factos a partir dos quais se consideram concluídas ou modificadas as obras que tenham por objeto os prédios urbanos, sendo que, prevalece aquele cuja data de ocorrência seja a mais antiga, e que, desse modo, há de corresponder ao momento (o ano) a partir da qual se inicia o período de tributação.

Correspondem essas presunções às seguintes situações:

- 1ª** Concessão de licença camarária (caso exigível) (al. a), art.º 10.º CIMI)
- 2ª** Apresentação da declaração para inscrição na matriz, na qual figure a data de conclusão das obras (al. b), art.º 10.º CIMI)
- 3ª** Em que se verifique uma qualquer utilização do prédio a título não precário (al. c), art.º 10.º CIMI)
- 4ª** Em que se torna possível a normal utilização do prédio para os fins a que se destina (al. d), art.º 10.º CIMI)

Nas situações não previstas naquelas presunções ou quando estas sejam afastadas, caberá ao chefe de finanças fixar a data da conclusão ou modificação dos prédios, com base no elemento de que disponha (Art.º 10.º, n.º 2).

Com efeito, tratando-se de presunções legais a favor da administração tributária, as mesmas admitem sempre prova em contrário (cfr. art.º 73.º da LGT), por parte dos sujeitos passivos (cfr. art.º 350, n.ºs 1 e 2 do CC e 74.º, n.º 1 da LGT), em procedimento próprio nos termos do art.º 64.º do CPPT.

A LOE para 2016, no art.º 166.º, concede uma autorização legislativa ao Governo para introduzir um conjunto de alterações ao CIMI, sendo que, a respetiva al. a) do referido art.º 166.º se reporta à modificação da supracitada al. b) do n.º 1 do art.º 10.º do CIMI, a qual deverá passar a considerar como data de conclusão ou modificação dos prédios urbanos “... *Aquela em que forem concluídas as obras, conforme indicado na declaração de inscrição na matriz...*” e não a data em que for apresentada a declaração para inscrição na matriz apresentada pelo sujeito passivo, conforme consta na redação atual<sup>367</sup>.

### **3.1.2.5. Determinação do Valor Patrimonial Tributário**

Conforme se mencionou anteriormente, a criação de um novo sistema de determinação do VPT, com regras uniformes e objetivas, que contribuísse para uma maior equidade do sistema fiscal, e que ficara pendente na vigência da CA, constituiu-se como um dos principais objetivos da reforma da tributação do património de 2003, complementado com a atualização dos valores então registados nas matrizes.

Contudo, o novo sistema de apuramento do VPT visou apenas os prédios urbanos, mantendo para os prédios rústicos o sistema da CA que, por sua vez, transitara da CP e das regras previstas no CCPIA.

Assim, apesar de o art.º 7.º, n.º 1, do CIMI, estabelecer que, o VPT dos prédios seria determinado nos termos do mesmo Código, apenas os prédios urbanos seriam efetivamente avaliados segundo os novos critérios introduzidos pela reforma e, quanto a estes, apenas aqueles que fossem objeto de primeira inscrição na matriz (mesmo que adquiridos em “segunda mão”<sup>368</sup>), após a entrada em vigor do Código<sup>369</sup>.

Com efeito, o DL 287/2003, de 12 de novembro, no n.º 4 do art.º 15.º, previa a realização de uma avaliação geral dos prédios urbanos, com aplicação das novas regras, no prazo máximo de 10 anos, após a entrada em vigor do CIMI.

Contudo, até que tal não acontecesse, a avaliação dos prédios urbanos já inscritos na matriz apenas seria efetuada com recurso aos critérios do CIMI, quando aqueles fossem alvo

---

<sup>367</sup> Cfr. LOE para 2016 – cit. 132, p. 1096-(50).

<sup>368</sup> VALDEZ, Vasco – cit. 351, p. 76.

<sup>369</sup> Em rigor, o art.º 32.º do DL n.º 287/2003, de 12 de novembro, determinou que as avaliações segundo o regime do CIMI se realizariam a partir de 13 de novembro de 2003 para os prédios omissos (cfr. n.º 2 do art.º 32.º) e a partir de 1 de dezembro de 2003 para os restantes (cfr. n.º 1 do art.º 32.º).

da primeira transmissão ocorrida após a entrada em vigor do Código (art.º 15.º, n.º 1), incluindo aqui, as transmissões gratuitas e as transmissões a favor de sujeitos passivos de IRC, isentas de imposto de selo (art.º 15.º, n.º 2), assim como, as primeiras transmissões de partes sociais de sociedades sujeitas a IMT, ou de estabelecimentos comerciais, industriais ou agrícolas, de cujo ativo fizessem parte prédios urbanos, havendo lugar à aplicação de regras específicas para os prédios arrendados, no art.º 17.º.

Neste sentido, ciente da dimensão que o desígnio de uma avaliação geral acarretaria à prática da administração fiscal e procurando solucionar, ainda que provisoriamente, a desatualização dos VPT inscritos nas matrizes prediais<sup>370</sup>, a opção do legislador da reforma de 2003 traduziu-se numa avaliação em duas fases: uma primeira, em que se procedeu à atualização automática dos VPT e, uma segunda fase, em que os valores provisórios obtidos na fase inicial, foram sendo corrigidos à medida que a avaliação da propriedade imobiliária urbana do território nacional foi sendo feita, já segundo o novo regime, aquando da sua transmissão, neste caso, com a previsão de um regime especial e transitório para os prédios arrendados, nos termos do art.º 17.º<sup>371</sup>.

A primeira fase coincidiu com a entrada em vigor da legislação de 2003 e, por conseguinte, conjugou-se com a aprovação do novo regime jurídico de avaliação dos prédios.

Nessa fase, o VPT foi atualizado mediante a aplicação de fatores de desvalorização monetária, fixados por via administrativa, expurgados das atualizações gerais ocorridas entre 1970 e 2003 (art.ºs 16.º, para os prédios não arrendados e art.º 17.º para os prédios arrendados). Os VPT corrigidos nos termos dessa avaliação entraram em vigor a 31 de dezembro de 2003 (art.º 21.º).

A fim de prevenir a repercussão imediata e total das atualizações realizadas nos termos referidos no aumento do imposto a pagar em cada ano, foi estabelecida uma cláusula de salvaguarda no art.º 25.º<sup>372</sup>, com a fixação de limites máximos anuais ao aumento da coleta do IMI, por prédio e por contribuinte<sup>373</sup>.

---

<sup>370</sup> VALDEZ, Vasco – cit. 351, pp. 68-69 e 74-76; VALDEZ, Vasco – cit. 279, pp. 1008 e 1009.

<sup>371</sup> A entrada em vigor do NOVO REGIME DO ARRENDAMENTO URBANO, aprovado pela LEI n.º 6/2006, de 27 de fevereiro. DR, I Série-A. N.º 41 (2006.02.27), pp. 1558-1587, alterou nomeadamente os citados art.ºs 16.º, n.º 1 e 17.º do DL n.º 287/2003 de 12 de novembro.

<sup>372</sup> VALDEZ, Vasco – cit. 351, pp. 68-69; VALDEZ, Vasco – cit. 279, p.1009.

<sup>373</sup> A cláusula de salvaguarda do art.º 25.º foi objeto de atualização com as LOE para 2008 e 2009. A cláusula não se aplica aos prédios devolutos e em ruínas (referidos no art.º 112.º, n.º 3 do DL 287/2003, de 12/11), bem como àqueles que sejam propriedade de entidades que tenham domicílio fiscal em país, território ou

A avaliação geral à qual nos referimos supra, veio a ser regulamentada pela Lei n.º 60-A/2011, de 30 de novembro<sup>374</sup>, concretizando-se assim a última etapa da reforma da tributação do património iniciada em 2003.

Tal procedimento incidiu sobre os prédios urbanos que, em 1 de dezembro de 2011, ainda não haviam sido avaliados e relativamente aos quais não houvesse sido iniciado procedimento de avaliação nos termos do CIMI, designadamente, por não terem sido objeto de transmissão onerosa ou gratuita.

Neste sentido, a avaliação geral visava a atualização dos valores patrimoniais tributários dos prédios urbanos que, após a entrada em vigor da legislação de 2003, não haviam sido ainda sujeitos às regras estabelecidas no CIMI e, deste modo, aproximá-los dos valores de mercado, e ainda, como fim último, corrigir as desigualdades entre os contribuintes, em sede de IMI.

Tratou-se de um procedimento de iniciativa da AT, que decorreu no ano de 2012<sup>375</sup>, uma vez que, o art.º 15.º-D do DL 287/2003 de 12 de novembro, aditado pela citada Lei n.º 60-A/2011, de 30 de novembro, previa na al. a) do n.º 4 que, os VPT dos prédios urbanos objeto da avaliação geral entrariam em vigor a 31 de dezembro de 2012, para efeitos de IMI, ou seja, produziriam efeitos na liquidação do imposto referente a esse mesmo ano (a liquidar e a cobrar em 2013).

Para os prédios urbanos arrendados, mais concretamente, para aqueles objeto de contratos de arrendamento para habitação celebrados antes da entrada em vigor do Regime de Arrendamento Urbano, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 321-B/90, de 15 de outubro, ou por contrato de arrendamento para fins não habitacionais celebrado antes da entrada em vigor do Decreto-Lei n.º 257/95, de 30 de setembro, a lei estabeleceu um regime especial, ao determinar que, o VPT, para efeitos exclusivamente de IMI, não poderia exceder o valor que resultasse da capitalização da renda anual pela aplicação do fator 15 (cfr. art.º 15.º-N, n.º 1).

---

região sujeito a regime fiscal claramente mais favorável (referidos no art.º 112.º, n.º 4 do DL 287/2003 de 12/11) (cfr. n.º 4 do art.º 25 do DL n.º 287/2003, de 12 de novembro, na sua redação atual). O ano de 2011 foi o último ano considerado no estabelecimento de limite de aumento de coleta de IMI, em virtude das atualizações provisórias.

<sup>374</sup> LEI n.º 60-A/2011, de 30 de novembro. *DR, 1.ª Série*, N.º 230 (2011.11.30), pp. 5186-(2)-5186-(13). Entre outras alterações, esta lei procedeu à segunda alteração à LOE para 2011, aprovada pela LEI n.º 55-A/2010, de 31 de dezembro, alterou o DL n.º 287/2003, de 12 de novembro, e o CIMI.

<sup>375</sup> Sobre a operação geral de avaliação dos prédios urbanos, cfr. Circular n.º 4/2013, de 2013.03.12, do Diretor-geral da AT.

Os beneficiários desse regime especial encontram-se obrigados anualmente ao cumprimento de prestações acessórias (art.º 15.º-N, n.ºs 9 e 10), com penalizações para práticas ilícitas (art.º 15.º-N, n.º 11).

A fim de reduzir o impacto do aumento do imposto que adviria da atualização do VPT dos prédios urbanos objeto da avaliação geral, foi previsto um regime de salvaguarda geral (cfr. art.º 15.º-O, n.º 1), que estabeleceu um limite à coleta do IMI decorrente dessa avaliação, respeitante aos anos de 2012 e 2013 e liquidado, respetivamente, nos anos de 2013 e 2014.

De igual modo, foi determinado um regime de salvaguarda especial, destinado aos prédios urbanos para habitação própria e permanente, de sujeitos passivos cujo rendimento coletável, para efeitos de IRS, no ano anterior, não fosse superior a 4.898,00 €, sem qualquer limite temporal, sendo que, no caso do sujeito passivo deixar de reunir as condições para beneficiar deste regime, aplicar-se-á o regime da salvaguarda geral, com as adaptações necessárias (art.º 15.º-O, n.ºs 2 e 3)<sup>376</sup>.

Referenciadas as principais regras que disciplinaram a determinação do VPT após a entrada do CIMI e antes que tivesse sido realizada a avaliação geral dos prédios urbanos segundo o método previsto no Código, passamos então à abordagem das disposições legais em vigor que regem esta matéria.

O art.º 14.º, n.º 1 do CIMI, dispõe que, o VPT é determinado por avaliação e, em regra, com base em declaração do sujeito passivo, embora, sempre que necessário, a avaliação seja precedida de vistoria (cfr. art.º 14.º, n.º 2).

Enquanto a avaliação dos prédios urbanos é direta (art.º 15.º, n.º 2), a avaliação dos prédios rústicos pode revestir as seguintes formas: de base cadastral, de base não cadastral ou direta (art.º 15.º, n.º 1).

---

<sup>376</sup>Foram excluídos dos regimes de salvaguarda os seguintes prédios urbanos: - os devolutos e em ruínas (referidos no art.º 112.º, n.º 3 do CIMI); - os que sejam propriedade de entidades que tenham domicílio fiscal em país, território ou região sujeito a regime fiscal claramente mais favorável (referidos no art.º 112.º, n.º 4 do CIMI); - aqueles em que se verifique uma alteração do sujeito passivo do IMI após 31 de dezembro de 2011, salvo nas transmissões por morte de que forem beneficiários o cônjuge, descendentes e ascendentes quando estes não manifestem vontade expressa em contrário (cfr. als. a) a c) do n.º 4 do art.º 15.º-O do DL n.º 287/2003, de 12/11).

O CIMI consagra um sistema misto de avaliação dos prédios, já que, no caso dos prédios urbanos, parte do valor de mercado<sup>377</sup> e, nos prédios rústicos, tem por base o valor potencial do rendimento capitalizado<sup>378</sup>.

### 3.1.2.5.1. Valor Patrimonial Tributário dos Prédios Rústicos

O art.º 17.º do CIMI determina que, “O valor patrimonial tributário dos prédios rústicos corresponde ao produto do seu rendimento fundiário pelo fator 20, arredondado para a dezena de euros imediatamente superior.”.

O conceito legal de rendimento fundiário é dado no art.º 18.º, n.º 1, correspondendo ao saldo de uma conta anual de cultura em que o crédito é representado pelo rendimento bruto e o débito pelos encargos de exploração, constando estes das diversas alíneas do art.º 25.º do CIMI.

O n.º 2 do art.º 18.º estabelece que, no caso de prédios com várias parcelas, o respetivo rendimento fundiário resulta do somatório dos rendimentos (saldos da conta de cultura anual) das parcelas, com os rendimentos das árvores dispersas que possam existir, desde que estas pertençam ao titular do direito ao rendimento do prédio e tenham interesse económico.

A noção de parcela é dada no art.º 19.º e corresponde a uma porção contínua de terreno que se situa num prédio rústico e, em regra, respeita a uma única qualidade e classe de cultura, podendo incluir uma dependência agrícola ou parte dela.

---

<sup>377</sup> Adotar um sistema de avaliação de prédios urbanos que aproximasse o seu valor patrimonial tributário do valor de mercado correspondia a um dos objetivos da reforma de 2003, como já tivemos ocasião de o referir. Vasco Valdez, em final de 2002, referia que, dos testes por amostragem realizados a um conjunto de prédios, a fim de testar o novo sistema de avaliações introduzido pela reforma, se verificou que, com a aplicação do mesmo, o VPT dos imóveis aproximava-os dos respetivos valores de mercado, em cerca de 80% a 90% (cfr. VALDEZ, Vasco – cit. 351, p. 75). O **valor de mercado** é entendido, em termos gerais, como o preço que o mercado está disposto a pagar pelo imóvel e, deste modo, difere do **valor venal** ou de venda, no sentido de que este corresponde a um valor concretizado e aquele a um presumível valor de transação do bem.

Podemos encontrar pensamento crítico ao modelo de determinação do VPT adotado pelo CIMI em LOBO, Carlos Batista – *Política de Solos e Tributação do Património Imobiliário*, 2006, pp. 3-5, em LOBO, Carlos Batista – cit. 274, pp. 31ss e, ainda, em PARDAL, Sidónio [et al.] – *Tributação do Património. Relatório do Subgrupo 3*, integrado no *Relatório do Grupo para o Estudo da Política Fiscal – Competitividade, Eficiência e Justiça do Sistema Fiscal*, 2009, pp. 353-354. Voltaremos a esta questão, sobretudo, na IV Parte do presente trabalho.

<sup>378</sup> Para um entendimento crítico sobre a tributação da propriedade rústica segundo o modelo do CIMI, cfr. MORAIS, Rui Duarte – *Do Código da Contribuição Predial ao Código do Imposto Municipal sobre Imóveis*. In: *15 Anos da Reforma Fiscal de 1988/1989: Jornadas de Homenagem ao Professor Doutor Pitta e Cunha*. Coimbra: Almedina, 2005, pp. 319-322.

Essa definição transmite a ideia de homogeneidade de exploração<sup>379</sup> e, deste modo, um prédio poderá ser constituído por diversas parcelas ou o mesmo prédio constituir uma só parcela de cultura.

Conforme referimos acima, a avaliação dos prédios rústicos é de base cadastral, não cadastral ou direta (Art.º 15.º, n.º 1), cujas regras se referem seguidamente.

### **3.1.2.5.1.1. Avaliação de Base Cadastral**

Este método de avaliação pressupõe o conhecimento das noções básicas indicadas antes (cfr. I Parte, ponto 4.1.), relativas ao cadastro predial. O DL n.º 224/2007, de 31 de maio, ali citado, diploma que aprovou o regime experimental da execução, exploração e acesso à informação cadastral, visando a criação do SINERGIC, estabelece no art.º 52.º que, o respetivo regime é aplicado apenas nas freguesias a designar, aplicando-se no restante território nacional o RCP, aprovado pelo DL n.º 172/95, de 18 de julho.

Por sua vez, este último diploma legal, no n.º 1 do seu art.º 6.º, determina que, o cadastro geométrico relativo aos prédios rústicos mantém-se em vigor até as áreas por ele abrangidas serem objeto da primeira renovação do cadastro.

Atendendo à situação atual do SINERGIC, a avaliação de base cadastral prevista no CIMI aplica-se aos prédios rústicos implantados nos concelhos abrangidos pelo regime do Cadastro Geométrico da Propriedade Rústica ou pelo regime do Cadastro Predial.

Nos termos do art.º 20.º do CIMI, a avaliação de base cadastral é realizada segundo os procedimentos estabelecidos nos art.ºs 21.º a 30.º do mesmo Código, a realizar sob a superintendência da AT, porém com base nos elementos do cadastro predial a fornecer pela DGT (ex-Instituto Geográfico Português).

Neste sentido, essa avaliação comporta as seguintes operações:

#### **1ª Elaboração dos quadros de qualificação e classificação (Art.º 21.º):**

---

<sup>379</sup> ROCHA, António Santos e BRÁS, José Martins – cit. 122, p. 100.

- Fase em que se procede à enumeração das qualidades culturais com interesse económico (ex. culturas arvenses de sequeiro ou de regadio, vinha, horta, olival, eucaliptal, etc) e, deste modo, objeto de quantificação;
- À definição de classes ou graus de produtividade sensivelmente diferenciados, com base na quantidade (calculada pela média do quinquénio anterior ou de período maior, para as culturas que o exijam) e qualidade de produtos, tendo em conta as condições edafoclimáticas e económicas que condicionem o rendimento; e,
- À escolha de parcelas ou árvores tipo representativas de cada qualidade cultural e classe, para confronto na operação de distribuição (cfr. Art.º 22.º).

A elaboração dos quadros tem por base explorações normais da região de situação dos prédios, isto é, aquelas que sigam os usos da região, bem como a produtividade média dos solos.

Em regra, é feita uma qualificação e classificação para cada freguesia ou grupos de freguesias com características semelhantes.

Como exceção, nas freguesias mais extensas e em que as condições agrológicas ou económicas sejam muito diferenciadas far-se-á por zonas delimitadas.

#### **2ª Elaboração dos quadros de tarifas (art.º 23.º):**

- Consiste na determinação da tarifa, isto é, dos rendimentos unitários de cada uma das qualidades e classes consideradas na operação anterior, os quais correspondem aos rendimentos fundiários unitários das respetivas parcelas ou árvores tipo.

Para os cálculos das tarifas deverão usar-se como padrão os processos de exploração técnica e economicamente mais generalizados na região considerada e deverá ter-se em conta o rendimento proporcionado pelas qualidades culturais, isto é, se estas proporcionam rendimento temporário, perpétuo ou plurianual.

As tarifas são calculadas por meio de contas anuais de cultura, nos termos do art.º 24.º, e o seu valor corresponde ao rendimento bruto ao qual são deduzidos os encargos de exploração<sup>380</sup>.

Os encargos de exploração respeitam às despesas efetivas relacionadas com a atividade de produção agrícola e são determinados nos termos do art.º 25.º, atendendo aos ditames sobre os preços dos fatores de produção previstos no art.º 26.º.

### **3ª Distribuição Parcelar (art.º 29.º):**

- Consiste na medição e determinação, no terreno, da qualidade e classe de cada uma das parcelas e de cada uma das árvores dispersas nelas existentes, por confronto com as parcelas e árvores tipo e de acordo com o respetivo quadro de qualificação e classificação.
- É realizada por um perito avaliador nomeado pela AT, nos termos do art.º 56.º.
- Os terrenos são qualificados e classificados segundo a afetação e grau de produtividade.
- A distribuição obedece a registo, do qual devem constar os elementos enumerados, de forma taxativa, no art.º 30.º.

Os edifícios e construções diretamente afetos à produção de rendimentos agrícolas ou silvícolas<sup>381</sup> que se encontrem situados nos prédios rústicos não são alvo de avaliação, por se entender terem um carácter acessório relativamente ao prédio rústico onde estão implantados (art.º 27.º, n.º 1).

Aqueles que, pelo contrário, não se encontrarem afetos a essas atividades serão avaliados de acordo com as regras de avaliação dos prédios urbanos (art.º 27.º, n.º 2), às quais nos referiremos infra.

---

<sup>380</sup> Assim, retirados os valores de todos os fatores produtivos (trabalho, adubos, máquinas etc.) traduzíveis em capital, sobra um fator produtivo, a TERRA, o capital fundiário.

<sup>381</sup> A referência à produção de rendimentos silvícolas foi introduzida pelo art.º 161.º, da LOE para 2016 – cit. 132, o que vem de encontro à alteração introduzida por esta mesma lei no conceito de prédio rústico do art.º 3.º do CIMI, cfr. fizemos referência atrás no texto (cfr. I Parte, ponto 3.2.1.2.2.). O art.º 163.º da LOE para 2016 dispõe que as alterações introduzidas quer no art.º 3.º quer no art.º 27.º do CIMI têm natureza interpretativa (cfr. LOE – cit. 132, p. 1096-(49)).

### 3.1.2.5.1.2. Avaliação de Base Não Cadastral

Esta avaliação aplica-se aos municípios que não tenham ainda sido sujeitos ao regime do cadastro predial ou do cadastro geométrico, bem como aqueles que, tendo sido objeto de tais regimes se encontrem em zonas de cadastro diferido (Art.º 31.º, n.º 2)<sup>382</sup>.

As operações de elaboração de quadros de qualificação e classificação, assim como, de tarifas, são feitas nos termos previstos para a avaliação de base cadastral, acima enunciados, às quais se seguem a distribuição parcelar e a medição dos prédios.

Nestas últimas operações, o perito avaliador poderá recorrer aos suportes cartográficos existentes, tendo em vista o incremento da precisão e fiabilidade das medições, assim como, a melhoria da identificação dos prédios (Art.º 31.º, n.º 3).

As operações de avaliação são também objeto de registo, nos termos do art.º 32.º, o qual remete para o registo da avaliação de base cadastral.

### 3.1.2.5.1.3. Avaliação Direta

Este método de avaliação, previsto nos art.ºs 33.º e 34.º do CIMI, poderá ser aplicado nos prédios do cadastro geométrico, nos que estão sujeitos ao cadastro predial, bem como nos prédios onde não vigorem aqueles regimes. Porém, nos municípios onde estes últimos vigorem, será de aplicação subsidiária.

A avaliação depende da iniciativa do chefe de finanças da área de localização dos prédios, com base nas declarações prestadas pelos sujeitos passivos (Art.º 33.º, n.º 1 conjugado com o art.º 13.º (*Inscrição nas Matrizes*), n.ºs 1, 2 e 5) ou em quaisquer elementos de que disponha (Art.º 33.º, n.º 1 conjugado com o art.º 13.º, n.ºs 3 e 4).

A Lei nº 53-A/2006, de 29 de dezembro (Lei do Orçamento do Estado para 2007), veio dispensar a avaliação direta dos prédios rústicos quando o VPT não exceda 1.210,00 €<sup>383</sup> (Art.º 33.º, n.º 2).

---

<sup>382</sup> Nos termos do DL n.º 224/2007, de 31 de maio (SINERGIC) – cit. 152, p. 3620, o *cadastro diferido* corresponde à situação em que se encontram os prédios que, embora abrangidos por uma operação de execução do cadastro, não se encontram caracterizados e identificados (cfr. art.º 6º, al. d)). O RCP – cit. 144, p. 4568, no art.º 17.º, n.º 1, define *cadastro diferido* como a área não demarcada ou demarcada incorretamente, por ter resultado infrutífera a demarcação dos prédios localizados nas freguesias abrangidas pelas operações de execução do cadastro, pelos respetivos proprietários ou usufrutuários, nos termos do art.º 16.º.

Nesses casos, o prédio será inscrito na matriz pelo valor patrimonial que vier a ser fixado por despacho do chefe de finanças, devidamente fundamentado, e seguindo as normas do art.º 34.º, ou seja, após medição da área e apuramento do VPT em conformidade com as regras da avaliação de base cadastral.

Do disposto no art.º 33.º, n.º 1, 1ª parte e do art.º 34.º, n.º 1, resulta que, a avaliação direta realiza-se nas seguintes situações:

**1ª** Aquando da primeira avaliação de um prédio rústico (Art.º 33.º, n.º1);

**2ª** Aos prédios omissos (Art.º 34.º, n.º1);

**3ª** Aos prédios onde se verificarem alterações nas culturas que impliquem alteração no VPT (Art.º 34.º, n.º1);

**4ª** Aos prédios nos quais se constatou existirem erros de área, resultando alteração no seu VPT (Art.º 34.º, n.º 1).

O método comporta as operações a seguir indicadas, nas quais se deverá atender ao regime de avaliação de base cadastral (art.ºs 21.º a 30.º *ex vi* art.º 34.º, n.º 3):

**1ª** - Medição da área do prédio

**2ª** - Determinação do valor patrimonial tributário

A avaliação direta dos prédios rústicos é da competência de peritos avaliadores permanentes, designados preferencialmente de entre indivíduos com habilitação académica na área agronómica ou em técnicos com habilitação profissional adequada ao exercício das funções, existindo pelo menos um por cada serviço de finanças (Art.º 58.º e 59.º).

A não concordância com o resultado da avaliação direta, por parte do sujeito passivo ou do chefe de finanças, habilita estes sujeitos a requerer ou a promover, respetivamente, uma segunda avaliação direta, no prazo de 30 dias a contar da data de notificação do primeiro, a qual segue os termos do art.º 75.º.

---

<sup>383</sup> Nos termos do n.º 4 do art.º 33.º do CIMI, o valor de referência do n.º 2, será atualizado anualmente mediante a aplicação do coeficiente de desvalorização da moeda aprovado por portaria do Ministro das Finanças. Atualmente, encontra-se em vigor a PORTARIA n.º 400/2015, de 06 de novembro. DR, 1ª Série. N.º 218 (2015.11.06), p. 9458.

Esta segunda avaliação é da competência de peritos regionais, os quais constam de listas próprias das direções de finanças, cuja nomeação pertence ao Diretor-geral da AT, sob proposta do diretor de finanças (Art.ºs 65.º e 66.º).

Do resultado da segunda avaliação cabe impugnação judicial nos termos do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT) (Art.º 77.º, n.º1).

### **3.1.2.5.2. Valor Patrimonial Tributário dos Prédios Urbanos**

A determinação do VPT dos prédios urbanos encontra-se prevista nos art.ºs 38.º a 44.º do CIMI, para os prédios edificados, no art.º 45.º, para os terrenos para construção, e no art.º 46.º, para os prédios da espécie “Outros”.

Todavia, convirá referir desde já que, o art.º 7.º, no n.º 2, estabelece também algumas regras para o apuramento do VPT dos prédios urbanos com partes enquadráveis em mais de uma das classificações previstas no n.º 1 do art.º 6.º (Habitacionais; Comerciais, industriais ou para serviços; Terrenos para construção e Outros), *v.g.*, quando o proprietário habita uma parte do prédio e em outra parte é exercida uma atividade comercial, industrial ou de serviços, há que verificar da existência de uma relação de subordinação entre as partes em causa<sup>384</sup>, que há de ser de natureza económica, como se infere da al. b), do n.º 2 do preceito em referência.

Deste modo, existindo subordinação económica de uma ou várias partes (partes acessórias) face a uma parte principal, o VPT é determinado segundo as regras de avaliação que couberem à parte principal, embora tendo em atenção a sua valorização derivada das partes acessórias (Art.º 7.º, n.º 2, al. a)).

Caso se verifique independência económica entre as diferentes partes, a cada parte são aplicadas as regras de avaliação correspondentes, resultando o VPT do prédio da soma dos VPT de cada parte (Art.º 7.º, n.º 2, al. b)).

A primeira avaliação de um prédio urbano depende da iniciativa do chefe de finanças da área de localização dos prédios, com base nas declarações prestadas pelos sujeitos passivos (Art.º 37.º, n.º 1, conjugado com o art.º 13.º (*Inscrição nas Matrizes*), n.ºs 1, 2 e 5), ou em quaisquer elementos de que o mesmo disponha (Art.º 37.º, n.º 1 conjugado com o art.º 13.º,

---

<sup>384</sup> ROCHA, António Santos e BRÁS, José Martins – cit. 122, p. 49.

n.º 3 e 4), sendo que, no primeiro caso, o sujeito passivo deverá juntar à declaração os documentos arrolados no n.º 2 (para edificações) e no n.º 3 (para terrenos para construção) do art.º 37.º, com a estatuição do n.º 6 do art.º 13.º<sup>385</sup>, salvo no caso da Câmara Municipal os ter remetido já ao serviço de finanças (Art.º 37.º, n.º 6).

Nos termos do n.º 4 do art.º 37.º “A avaliação reporta-se à data do pedido de inscrição ou atualização do prédio na matriz.”.

### **3.1.2.5.2.1. VPT dos Prédios Urbanos para Habitação, Comércio, Indústria e Serviços (Art.ºs 38.º a 44.º CIMI)**

O valor patrimonial tributário dos prédios edificados é determinado através da fórmula matemática enunciada no art.º 38.º e aqui se reproduz:

$$Vt = Vc \times A \times Ca \times Cl \times Cq \times Cv$$

Na qual:

**Vt** = valor patrimonial tributário;

**Vc** = valor base dos prédios edificados;

**A** = área bruta de construção mais a área excedente à área de implantação;

**Ca** = coeficiente de afetação;

**Cl** = coeficiente de localização;

**Cq** = coeficiente de qualidade e conforto;

**Cv** = coeficiente de vetustez.

Segundo a jurisprudência do Tribunal Central Administrativo Sul (TCAS)<sup>386</sup>, os elementos da referida fórmula podem ser agrupados em dois conjuntos:

---

<sup>385</sup> Quer a declaração do sujeito passivo quer os documentos que deverão ser juntos poderão ser apresentadas em qualquer serviço de finanças (Art.º 113.º, n.º 2 do CIMI).

<sup>386</sup> Cfr. ACÓRDÃO do Processo n.º 05214/11, de 2012.02.28, do Tribunal Central Administrativo Sul (TCAS).

**1.º Os elementos (“coeficientes”) macro, de enquadramento ou de contexto**, os quais correspondem ao Vc e ao Cl e que, nas declarações daquele Tribunal, “... *trata-se dos coeficientes que não dependem especificamente de cada prédio individual que vai ser avaliado, mas do contexto económico e urbanístico em que se insere. São fatores de variação do valor que não são intrínsecos a cada prédio, mas exteriores, apesar de serem sempre dele indissociáveis. Estes coeficientes aplicam-se, por natureza, a vários prédios e não apenas a um.*”

**2.º Os elementos específicos ou individuais** que correspondem aos restantes parâmetros: A, Ca, Cq, e Cv, os quais “... *respeitam a características intrínsecas dos próprios imóveis concretamente avaliados.*”

A adoção de um regime de avaliação assente em critérios objetivos e traduzido num modelo de base aritmética visou dotar o sistema de simplicidade e coerência interna, e sem espaço para a subjetividade e discricionariedade do avaliador, conforme se poderá ler no preâmbulo do CIMI<sup>387</sup>, permitindo, por um lado, que os sujeitos passivos possam por eles próprios quantificar o valor tributável dos respetivos imóveis e, por outro, dotar a administração fiscal de critérios quantitativos previamente fixados por lei, aumentando os níveis de legalidade, transparência e segurança jurídica<sup>388</sup>.

Analisando de perto cada um dos coeficientes contemplados na fórmula, salientamos relativamente a cada um deles o seguinte:

➤ **Valor Base dos Prédios Edificados (Vc):**

O coeficiente **Vc** é obtido a partir de fórmula aritmética obtida da seguinte forma:

$$\mathbf{Vc = Vmc + (0,25 \times Vmc)}$$

Ou

$$\mathbf{Vc = 1,25 \times Vmc}$$

---

<sup>387</sup> Cfr. CIMI – cit. 121, § 8.º do preâmbulo do Código, p. 7594.

<sup>388</sup> VALDEZ, Vasco – cit. 351, pp. 74; VALDEZ, Vasco – cit. 279, pp. 1011-1012.

Na qual, o elemento **Vmc** corresponde ao *valor médio de construção, por metro quadrado*, para cuja determinação concorrem os encargos diretos e indiretos suportados na construção do edifício, tais como os referentes a materiais, mão de obra, equipamentos, administração, energia, comunicações e outros consumíveis (Art.º 39.º).

O **Vmc** é fixado anualmente por Portaria do Ministro das Finanças, sob proposta da Comissão Nacional de Avaliação de Prédios Urbanos (CNAPU), que a deverá apresentar até ao dia 30 de novembro de cada ano, nos termos da al. d), do n.º 1 e n.º 3 do art.º 62.º. O valor para o ano de **2016** foi fixado em **482,40 €**<sup>389</sup>.

Já quanto ao **elemento fracionado de Vmc**, o mesmo corresponde ao *valor do metro quadrado do terreno de implantação do prédio*, fixado em 25% de Vmc.

O **Vc** corresponde assim ao “... *custo unitário de construção de um metro quadrado de edifício, adicionado do valor do terreno...*”, sendo igual para todo o país<sup>390</sup>.

Relativamente ao **Vc**, o TCAS declarou o seguinte: “... *O legislador entendeu que este valor base se apura com base no funcionamento das regras de mercado, mas sendo natural que as condições de custos sejam relativamente uniformes em todo o país.*”<sup>391</sup>

A evolução do valor de **Vmc** e, por conseguinte, de **Vc**, desde a entrada em vigor do CIMI até ao corrente ano, é reproduzida na tabela do Anexo IV. Desde o ano de 2010 que o Vmc se encontra estabilizado em 482,40 €.

#### ➤ **Área de Edificação do Imóvel (A)**

O indicador **A** integra a área bruta de construção do edifício ou da fração e a área excedente à de implantação, e o mesmo é obtido a partir da seguinte fórmula:

$$\mathbf{A = ((Aa+Ab) \times Caj) + Ac + Ad}$$

<sup>389</sup> Nos termos da PORTARIA n.º 419/2015, de 31 de dezembro, do Ministro das Finanças, publicada no DR, I Série. N.º 255 (2015.12.31), p. 10009. A presente portaria aplica-se a todos os prédios urbanos cujas declarações Modelo 1, a que se referem os artigos 13.º e 37.º do CIMI, sejam entregues a partir de 1 de janeiro de 2016.

<sup>390</sup> Cfr. ACÓRDÃO ao Processo n.º 05214/11, de 2012.02.28, do TCAS.

<sup>391</sup> Cfr. ACÓRDÃO ao Processo n.º 05214/11, de 2012.02.28, do TCAS.

Na qual (cfr. art.º 40.º, n.º 1):

**Aa** = área bruta privativa<sup>392</sup>;

**Ab** = áreas brutas dependentes (v.g. arrecadações, sótãos, garagens que sejam partes integrantes do edifício/fração)<sup>393</sup>;

**Caj** = coeficiente de ajustamento de áreas<sup>394</sup>;

**Ac** = área de terreno livre (v.g. jardins, logradouros) até ao limite de duas vezes a área de implantação<sup>395</sup>;

**Ad** = representa área de terreno livre que excede o limite de duas vezes a área de implantação<sup>396</sup>.

**(Aa + Ab) = Abc** = área bruta de construção.

#### ➤ Coeficiente de Afetação (Ca)

O Coeficiente de afetação depende da utilização dos prédios edificados, segundo o quadro constante do art.º 41.º, o qual se reproduz na tabela da página seguinte.

---

<sup>392</sup> A **área bruta privativa (Aa)** corresponde à superfície total medida pelo perímetro exterior e eixos das paredes ou outros elementos separadores do edifício ou da fração, incluindo varandas privativas fechadas, caves e sótãos privativos com utilização idêntica à do edifício ou da fração, a que se aplica o coeficiente **1** (art.º 40.º, n.º 2 CIMI).

<sup>393</sup> As **áreas brutas dependentes (Ab)** são as áreas cobertas e fechadas de uso exclusivo, ainda que constituam partes comuns, mesmo que situadas no exterior do edifício ou da fração, cujas utilizações são acessórias relativamente ao uso a que se destina o edifício ou fração, considerando-se, para esse efeito, locais acessórios as garagens, os parqueamentos, as arrecadações, as instalações 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** (art.º 40.º, n.º 3 CIMI).

<sup>394</sup> O **coeficiente de ajustamento de áreas (Caj)** incide sobre a área bruta de construção (Abc), isto é, sobre o somatório de Aa e Ab, segundo as tabelas e fórmulas constantes do art.º 40.º-A. A aplicação do Caj sobre a Abc é variável em função dos escalões de área, os quais diferem segundo a afetação do prédio (a habitação, o comércio ou os serviços, a indústria, estacionamento coberto, terrenos para construção) (Cfr. art.º 40.º -A do CIMI).

<sup>395</sup> A **área do terreno livre** do edifício ou da fração 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 (**Ac**), o coeficiente de 0,025 e na área excedente ao limite de duas vezes a área de implantação (**Ad**) o coeficiente de 0,005. (art.º 40.º, n.º 4 CIMI).

<sup>396</sup> Cfr. nota de rodapé anterior.

**Tabela II**

**Coefficiente de Afetação**

*(Art.º 41.º do CIMI)*

<b>Utilização dos Prédios Edificados</b>	<b>Coefficientes (Ca)</b>
Comércio	1,20
Serviços	1,10
Habitação	1,00
Habitação social sujeita a regimes legais de custos controlados	0,70
Armazéns e atividade industrial	0,60
Comércio e serviços em construção tipo industrial	0,80
Estacionamento coberto e fechado	0,40
Estacionamento coberto e não fechado	0,15
Estacionamento não coberto	0,08
Prédios não licenciados, em condições muito deficientes de habitabilidade	0,45
Arrecadações e arrumos	0,35

Relativamente a este coeficiente, a jurisprudência do TCAS é elucidativa:

*“ O coeficiente de afetação, corresponde ao valor incorporado no imóvel em função da utilização a que está afeto... A lei assenta no pressuposto de que o valor de mercado de um imóvel também é sensível ao tipo de utilização a que o prédio está afeto. O legislador teve o cuidado de tipificar numa tabela, de forma taxativa e fechada, todos os tipos de afetação a que podem estar sujeitos os imóveis, mais quantificando o coeficiente aplicável a cada uma das afetações... ”<sup>397</sup>.*

➤ **Coefficiente de Localização (CI)**

O n.º 1 do art.º 42.º determina que, o coeficiente de localização (CI) poderá variar entre um valor mínimo de 0,4 e um máximo de 3,5, embora possa ser reduzido para 0,35, para as situações de habitação dispersa em meio rural.

E, sobre o CI recorreremos de novo à jurisprudência do TCAS, transcrevendo o seguinte:

<sup>397</sup> Cfr. ACÓRDÃO do Processo n.º 04950/11, de 2012.02.14, do TCAS.

*“... O coeficiente de localização (CL) é o segundo coeficiente macro ou de contexto..., correspondendo à valia que a localização de um imóvel incorpora no seu valor de mercado. Na verdade, um dos elementos mais importantes do valor de mercado de um prédio urbano consiste na sua localização geográfica. O mesmo imóvel, com o mesmo custo de construção, pode ter um valor completamente diferente consoante se localize numa rua movimentada de uma grande cidade ou numa zona rural desertificada. O coeficiente de localização constitui, no seio da fórmula rígida e objetiva consagrada no art.º 38.º, do C.I.M.I., o elemento de ajustamento do sistema de avaliações às variações do valor do mercado.”<sup>398</sup>*

Os CI mínimos e máximos a aplicar em cada município, bem como o “zonamento” dos municípios e os respetivos CI, são fixados de três em três anos por portaria do Ministro das Finanças, mediante proposta da CNAPU, nos termos das al.s a) e b) do n.º 1 e do n.º 3 do art.º 62.º do CIMI.

Refira-se que, o “zonamento” corresponde à determinação em cada município, de zonas homogêneas ou uniformes no interior das quais se aplicam os mesmos CI que, porém, divergem em função da afetação dos prédios - habitação, comércio, indústria ou serviços<sup>399</sup>.

Na fixação dos CI são considerados diversos fatores constantes da enumeração exemplificativa do n.º 3 do art.º 42.º, tais como, acessibilidades, proximidade de equipamentos sociais (como escolas, comércio e serviços públicos), serviços de transportes públicos e a localização em zonas de elevado valor de mercado imobiliário.

### ➤ **Coeficiente de Qualidade e Conforto (Cq)**

Nos termos do n.º 1 do art.º 43.º, *“O coeficiente de qualidade e conforto (Cq) é aplicado ao valor base do prédio edificado, podendo ser majorado até 1,7 [limitado ao acréscimo de 70% do valor base] e minorado até 0,5 [limitado ao decréscimo de 50% do valor base], e obtém-se adicionando à unidade os coeficientes majorativos e subtraindo os*

---

<sup>398</sup> Cfr. ACÓRDÃO do Processo n.º 04950/11, de 2012.02.14, do TCAS.

<sup>399</sup> Para o triénio 2016-2018, encontra-se em vigor a PORTARIA n.º 420-A/2015, de 31 de dezembro. DR, Série I, 2.º Suplemento. N.º 255 (2015.12.31), pp. 10010-(6) a 10010-(9). Os CI em vigor para os zonamentos de cada município podem ser a todo o tempo consultados no sítio eletrónico da AT. Nos termos do n.º 6 da citada portaria, o diploma entrou em vigor em 1 de janeiro de 2016 e aplica-se na avaliação dos prédios urbanos cujas declarações modelo n.º 1, a que se referem os artigos 13.º e 37.º do CIMI, sejam entregues a partir dessa data.

*minorativos...*”, os quais se encontram tipificados nas tabelas que fazem parte daquele normativo, reproduzidas infra, e que diferem consoante a afetação dos prédios edificados.

**TABELA III**

**Prédios urbanos destinados a habitação – Coeficientes Cq**

(Art.º 43.º CIMI)

ELEMENTOS DE QUALIDADE E CONFORTO	COEFICIENTES (Cq)
<b>Majorativos:</b>	
Moradias unifamiliares	Até 0,20
Localização em condomínio fechado	0,20
Garagem individual	0,04
Garagem coletiva	0,03
Piscina individual	0,06
Piscina coletiva	0,03
Campos de ténis	0,03
Outros equipamentos de lazer	0,04
Qualidade construtiva	Até 0,15
Localização excecional	Até 0,10
Sistema central de climatização	0,03
Elevadores em edifícios de menos de quatro pisos	0,02
Localização e operacionalidade relativas	Até 0,05
<b>Minorativos:</b>	
Inexistência de cozinha	0,10
Inexistência de instalações sanitárias	0,10
Inexistência de rede pública ou privada de água	0,08
Inexistência de rede pública ou privada de eletricidade	0,10
Inexistência de rede pública ou privada de gás	0,02
Inexistência de rede pública ou privada de esgotos	0,05
Inexistência de ruas pavimentadas	0,03
Inexistência de elevador em edifícios com mais de três pisos	0,02
Existência de áreas inferiores às regulamentares	0,05
Estado deficiente de conservação	Até 0,05
Localização e operacionalidade relativas	Até 0,05

TABELA IV

**Prédios urbanos destinados a comércio, indústria e serviços**

(Art.º 43.º CIMI)

ELEMENTOS DE QUALIDADE E CONFORTO	COEFICIENTES (Cq)
<b>Majorativos:</b>	
Localização em centro comercial	0,25
Localização em edifícios destinados a escritórios	0,10
Sistema central de climatização	0,10
Qualidade construtiva	Até 0,10
Existência de elevador(es) e ou escada(s) rolante(s)	0,03
Localização e operacionalidade relativas	Até 0,20
<b>Minorativos:</b>	
Inexistência de instalações sanitárias	0,10
Inexistência de rede pública ou privada de água	0,08
Inexistência de rede pública ou privada de eletricidade	0,10
Inexistência de rede pública ou privada de esgotos	0,05
Inexistência de ruas pavimentadas	0,03
Inexistência de elevador em edifícios com mais de três pisos	0,02
Estado deficiente de conservação	Até 0,05
Localização e operacionalidade relativas	Até 0,10

No n.º 2 do art.º 43.º, o legislador define o conceito de cada um dos fatores constantes das tabelas acima indicadas, demonstrando o rigor e precisão imprimido à avaliação dos prédios urbanos<sup>400</sup>.

Neste sentido, para os prédios afetos a habitação, apenas quatro elementos, entre majorativos e minorativos, como sejam, a qualidade construtiva; localização excecional; localização e operacionalidade relativas e estado deficiente de conservação, admitem alguma

<sup>400</sup> Cfr. ACÓRDÃO n.º 07223/13, de 13.02.2014, do TCAS; cfr. idem ROCHA, António Santos e BRÁS, José Martins – cit. 122, p. 165

discricionariade aos peritos avaliadores, embora a aplicação do coeficiente escolhido por estes careça sempre de fundamentação<sup>401</sup>.

De igual modo, para os prédios afetos ao comércio, indústria e serviços, a discricionariade no sistema de avaliação é possível quanto aos elementos majorativos e minorativos de qualidade construtiva; localização e operacionalidade relativas e estado deficiente de conservação.

Já quanto ao elemento majorativo das moradias unifamiliares a considerar nos prédios para habitação, o mesmo é fixado por via administrativa, trienalmente, sob proposta da CNAPU (cfr. art.º 62.º, n.º 1, al. b) e n.º 3).

A LOE para 2016, no art.º 166.º, concede uma autorização legislativa ao Governo para introduzir um conjunto de alterações ao CIMI, sendo que, a respetiva al. b) diz respeito a modificações a introduzir nesta sede. Assim, o Governo deverá legislar no sentido de *“Equiparar os coeficientes de qualidade e conforto relativos à localização e operacionalidade relativas dos prédios destinados à habitação aos utilizados nos prédios de comércio, indústria e serviços”*<sup>402</sup>.

Relativamente ao coeficiente em apreço, a jurisprudência do TCAS em acórdão de 2014.02.13, proferiu o seguinte:

*“...O Coeficiente de qualidade e conforto tem por função relevar o aumento ou diminuição do valor que o mercado incorpora nos prédios em função da presença, ou ausência, de determinados elementos ou características que estão associados ao próprio imóvel. Estamos perante elementos que melhoram ou reduzem a funcionalidade e comodidade do prédio, ou a qualidade de gozo que proporcionam ao seu utilizador. Os indicadores de qualidade e conforto consagrados na lei podem ter caráter positivo, dado contribuírem para uma maior eficiência e comodidade da utilização do imóvel (fatores majorativos) ou, pelo contrário, diminuírem o valor do prédio, por se tratar de situações que restringem as condições básicas da utilização do mesmo (fatores minorativos).”*<sup>403</sup>.

---

<sup>401</sup> Encontra-se em vigor a PORTARIA n.º 1434/2007, de 6 de novembro, do Ministro das Finanças. DR, 1ª Série. N.º 213 (2007.11.06), pp. 8066-8067, que revogou o art.º 5 da anterior PORTARIA n.º 982/2004, de 4 de agosto, nesta matéria, a qual estabelece as diretrizes referentes à apreciação da qualidade construtiva, da localização excecional, da localização e operacionalidade relativas e do estado deficiente de conservação, aplicáveis em sede de coeficiente de qualidade e conforto (Cq) dos prédios urbanos destinados à habitação, comércio, serviços e indústria, as quais deverão ser consideradas na avaliação desses prédios.

<sup>402</sup> Cfr. LOE para 2016 – cit. 132, p. 1096-(50).

<sup>403</sup> Cfr. ACÓRDÃO ao Processo n.º 07223/13, de 2014.02.13, do TCAS.

➤ **Coefficiente de Vetustez (Cv)**

Referido no art.º 44.º do CIMI, o Cv “... é função do número inteiro de anos decorridos desde a data de emissão da licença de utilização, quando existe, ou da data de conclusão das obras de edificação...”, de acordo com a tabela integrante do preceito legal e que se reproduz seguidamente:

**Tabela V**

**Coefficiente de Vetustez**

*(Art.º 44 do CIMI)*

Anos do Prédio	Coefficiente de Vetustez
Menos de 2	1
2 a 8	0,90
9 a 15	0,85
16 a 25	0,80
26 a 40	0,75
41 a 50	0,65
51 a 60	0,55
Mais de 60	0,40

Este coeficiente visa a diferenciação dos prédios urbanos em função da respetiva idade, sendo que, esta é apurada em função do número inteiro de anos decorridos a partir da emissão da licença de utilização ou, nos casos em que esta não exista, como acontece aos prédios edificados antes de 1951 ou àqueles cujas licenças de utilização são obtidas para efeitos de legalização, a partir da data de conclusão das obras de edificação.

Sobre a data de conclusão das obras dos prédios urbanos versa o art.º 10.º do CIMI, pelo que, quando seja essa a data a considerar para efeitos de determinação do Cv, deverá atender-se ao teor daquele preceito, o qual traduz a fixação pelo legislador de diversas presunções quanto a factos que permitem delimitar a tributação daqueles prédios em sede de IMI, bem como o procedimento seguido para as situações que não se enquadrem em tais presunções.

Conforme jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo (STA), o Cv reconduz-se tão-só a parâmetros legais de fixação contidos no art. 44.<sup>o404</sup>.

Contudo, quanto a tais parâmetros legais, consideramos de interesse as anotações de Rocha e Brás ao mencionado art.º 44.º, a saber, “ *O coeficiente de vetustez estabelece uma correlação negativa entre o valor patrimonial tributário e a idade do prédio, procurando, deste modo, acolher o princípio da sua depreciação por via do uso ou fruição, ou pelo simples decurso de tempo.* ”<sup>405</sup>.

E, ainda, “*Todavia, a correlação – ou a falta dela – estabelecida entre o coeficiente e o intervalo de anos que lhe corresponde, não se fundamenta em qualquer razão técnica, nem evidencia coerência na sua formulação. Por isso, não permite encontrar critérios adequados à regressão do respetivo valor patrimonial tributário. Parece, isso sim, estar vocacionado para a determinação do valor comercial dos prédios no mercado de usados.*”<sup>406</sup>.

Aqueles autores são assim de opinião que, os parâmetros utilizados pelo legislador para apuramento do Cv não contribuem para a total eliminação da subjetividade na avaliação predial, quando era esse o seu principal objetivo ao estabelecer a fórmula matemática de cálculo do VPT<sup>407</sup>.

A LOE para 2016, veio aditar um n.º 3 ao art.º 38.º, nele dispendo uma regra especial para prédios comerciais, industriais ou de serviços, para cuja avaliação a fórmula do art.º 38.º não se mostre adequada, assim como, um n.º 4, no qual se determina que, a tipologia dos prédios objeto do n.º 3 será definida por via regulamentar, sob proposta da CNAPU<sup>408</sup>.

Nos termos do n.º 3 do art.º 38.º, os prédios nele previstos serão avaliados nos termos do n.º 2 do art.º 46.º do CIMI, relativo ao VPT dos prédios urbanos da espécie “Outros”, o qual estipula o seguinte: “*No caso de não ser possível utilizar as regras do artigo 38.º, o perito deve utilizar o método do custo adicionado do valor do terreno.*”.

---

<sup>404</sup> Cfr. ACÓRDÃO n.º 0255/11, de 14.09.2011, do STA.

<sup>405</sup> ROCHA, António Santos e BRÁS, José Martins – cit. 122, p. 172.

<sup>406</sup> ROCHA, António Santos e BRÁS, José Martins – cit. 122, p. 172.

<sup>407</sup> Entre os fatores que conferem subjetividade ao Cv e, por conseguinte, ao sistema de avaliação dos prédios urbanos, aqueles autores referem a ausência de comprovação matemática quanto à adequação do intervalo de anos escolhido e o fator de redução do valor patrimonial tributário que se encontra associado; a aplicação de coeficientes uniformes para todo o país não reflete a influência da localização dos prédios na depreciação do respetivo valor; o efeito multiplicador do Cv derivado da incidência do Cv sobre todos os elementos que compõem a fórmula do VPT, nomeadamente sobre a área onde se encontra implantada a edificação e a área de terreno livre, os quais não são suscetíveis de depreciação em função do tempo (ROCHA, António Santos e BRÁS, José Martins – cit. 122, pp. 173-174).

<sup>408</sup> Cfr. art.º161.º da LOE para 2016 – cit. 132, 1096(47)ss.

Os VPT dos prédios urbanos para habitação são atualizados trienalmente por aplicação de um coeficiente correspondente a 75% do fator de atualização resultante da aplicação do coeficiente de desvalorização da moeda correspondente ao ano da última avaliação ou atualização (Art.º 138.º, n.º 2, CIMI)<sup>409</sup>.

Já quantos aos VPT dos prédios comerciais, industriais ou para serviços são atualizados “*trienalmente, por aplicação do coeficiente de desvalorização da moeda correspondente ao ano da última avaliação ou atualização*” (Art.º 138.º, n.º 1, CIMI)<sup>410</sup>.

A LOE para 2016 prevê uma atualização extraordinária, a efetivar em 31 de dezembro de 2016, dos VPT dos prédios urbanos comerciais, industriais ou para serviços que tenham sido atualizados com referência aos anos de 2012 a 2015, nos termos do anterior n.º 2 do art.º 138.º do CIMI, com base no fator de correção monetária 1.0225<sup>411</sup>.

### 3.1.2.5.2.2. VPT – Terrenos Para Construção (Art.º 45.º CIMI)

Conforme mencionado anteriormente, *terrenos para construção* são os prédios urbanos que se enquadram na classificação prevista na al. c) do n.º 1 e do n.º 3 do art.º 6.º do CIMI, sendo relativamente a estes que o art.º 45.º estabelece a fórmula aritmética de determinação do respetivo VPT que se retrata do seguinte modo:

$$\mathbf{VPTt = VPTi + VPTa}$$

Na qual:

**VPTt**= VPT dos terrenos para construção;

**VPTi**= VPTimplantação – corresponde ao valor da área de construção autorizada ou prevista, que pode variar entre 15% e 45% do valor das edificações autorizadas ou previstas.

<sup>409</sup> Resulta da nova redação do art.º 138.º do CIMI dada pela LOE para 2016 (cfr. art.º 161.º da LOE para 2016 – cit. 132, 1096(48)ss).

<sup>410</sup> Corresponde à nova redação do art.º 138.º dada pela LOE para 2016 (cfr. art.º 161.º da LOE para 2016 – cit. 132, 1096(48)ss). O n.º 3 do art.º 138.º estipula o seguinte: “*Os coeficientes de desvalorização da moeda referidos nos números anteriores são os fixados anualmente por portaria do membro do Governo responsável pela área das finanças para efeitos dos impostos sobre o rendimento.*”

<sup>411</sup> Esta correção monetária extraordinário do VPT foi aditada ao CIMI, pelo art.º 164.º da LOE para 2016 – cit. 132, p. 1096-(49).

**VPTa** = VPTadjacente - refere-se ao valor do terreno adjacente à implantação, ou seja, aquele que não será ocupado pela edificação.

Quanto ao VPTi, as percentagens da área de implantação e as respectivas áreas da sua aplicação, são fixadas por portaria do Ministro das Finanças, mediante proposta da CNAPU, a apresentar de três em três anos (art.º 62.º, n.º 1, al. b) e n.º 3)<sup>412</sup>.

Para a fixação daquelas percentagens deverão ter-se em conta as características exemplificativas do n.º 3 do art.º 42.º, enunciadas para o coeficiente de localização das edificações.

Deste modo, o VPTi há de equivaler ao valor que resultar da seguinte fórmula:

$$\mathbf{VPTi = Vc \times ((Abc - Ab) + (Ab \times 0,3)) \times Caj \times \%Ai \times Ca \times CI \times Cq}$$

Na qual:

**Vc** = Valor base dos prédios edificados

**Abc** = Área bruta de construção autorizada ou prevista

**Ab** = Área bruta dependente

**Caj** = Coeficiente de ajustamento de áreas aplicável aos terrenos para construção nos termos do n.º 5 do art.º 40.º-A

**%Ai** – Percentagem da área de implantação (varia entre 15% e 45% do valor das edificações previstas ou autorizadas)

**Ca** = Coeficiente de afetação

**CI** = Coeficiente de localização

**Cq** = Coeficiente de moradia unifamiliar (só se aplicando quando o terreno tenha esse destino)

O VPTa é calculado nos termos do n.º 4 do art.º 40.º, ou seja, ao meio de apuramento das áreas Ac (área de terreno livre até ao limite de duas vezes a área de implantação) e Ad (área de terreno livre que excede o limite de duas vezes a área de implantação) supra referidas, resultando da aplicação da seguinte fórmula:

<sup>412</sup> Para o triénio 2016-2018, encontra-se em vigor a PORTARIA n.º 420-A/2015, de 31 de dezembro. DR, Série I, 2.º Suplemento. N.º 255 (2015.12.31), pp. 10010-(6) a 10010-(9). Nos termos do n.º 6 da citada portaria, o diploma entrou em vigor em 1 de janeiro de 2016 e aplica-se na avaliação dos prédios urbanos cujas declarações modelo n.º 1, a que se referem os artigos 13.º e 37.º do CIMI, sejam entregues a partir dessa data.

$$\mathbf{VPTa = Vc \times ((Ac \times 0,025) + (Ad \times 0,005)) \times Ca \times Cl \times Cq}$$

Na qual:

**Vc** = Valor base dos prédios edificados

**Ac** = Área do terreno livre até ao limite de duas vezes a área de implantação

**Ad** = Área do terreno que excede o limite de duas vezes a área de implantação

**Ca** = Coeficiente de afetação

**Cl** = Coeficiente de localização

**Cq** = Coeficiente de moradia unifamiliar (só se aplicando quando o terreno tenha esse destino)

Se conjugarmos as duas fórmulas parcelares de VPTi e VPTa, temos a seguinte fórmula para apuramento do VPTt:

$$\mathbf{VPTt = Vc \times [((Abc - Ab) + (0,3Ab)) \times Caj \times \%Ai + (0,025Ac) + (0,005Ad)] \times Ca \times Cl \times Cq}$$

Sobre este cálculo aritmético, a jurisprudência do TCAS, no supracitado Acórdão ao Processo n.º 05214/11, de 2012.02.28, declarou o seguinte:

*“... Na avaliação dos terrenos para construção o legislador quis que fosse aplicada a metodologia de avaliação dos prédios urbanos em geral, assim se devendo levar em consideração todos os coeficientes supra identificados, nomeadamente, se devendo ter em conta o edifício a construir de acordo com o projeto existente, mais resultando tal imposição legal do n.º 2, do art.º 45.º do C.I.M.I., ao remeter para o valor das edificações autorizadas ou previstas no mesmo terreno para construção”<sup>413</sup>.*

A fórmula de cálculo do VPT dos terrenos para construção também não é isenta de críticas<sup>414</sup> e, da análise dos respetivos componentes, não poderemos deixar de concordar com algumas das questões mais controversas.

Assim, a localização do terreno concorre duplamente como efeito positivo na respetiva avaliação, pois, por um lado, é considerado o efeito multiplicador do Cl e, por outro, na determinação das percentagens da área de implantação (%Ai) deverão ser consideradas

<sup>413</sup> Cfr. ACÓRDÃO n.º 05214/11, de 28.02.2012, do TCAS.

<sup>414</sup> Cfr. ROCHA, António Santos e BRÁS, José Martins – cit. 122, pp. 181-184.

caraterísticas que já foram atendidas na fixação dos Cl, como sejam, as acessibilidades, a proximidade de equipamentos sociais; existência de serviços de transportes públicos e a localização em zonas de elevado valor de mercado imobiliário (Art.º 42.º, n.º 3, als. a) a d) *ex vi* art.º 45.º n.º 3).

Como tal, o efeito positivo da localização dos terrenos para a sua diferenciação deveria ser tido em conta unicamente em sede de Cl.

Outra questão prende-se com o fator Vc (valor base dos prédios edificados), o qual, segundo o n.º 1 do art.º 39.º corresponde ao valor médio de construção, por metro quadrado, fixado por via administrativa, ao qual é somado o valor do metro quadrado do terreno de implantação, correspondendo este a 25% do primeiro valor.

Desta forma, quando se atende ao elemento Vc no apuramento do VPTt está a ter-se em conta também o valor unitário do terreno de implantação, isto é, do próprio terreno de construção, quando, nos termos do art.º 45.º, n.º 2, deveria considerar-se apenas o valor das edificações autorizadas ou previstas, ou seja, apenas ao valor médio de construção referido à unidade.

Os VPT dos prédios urbanos - terrenos para construção - são atualizados trienalmente por aplicação de um coeficiente correspondente a 75% do fator de atualização resultante da aplicação do coeficiente de desvalorização da moeda correspondente ao ano da última avaliação ou atualização (Art.º 138.º, n.º 2, CIMI)<sup>415</sup>.

### **3.1.2.5.2.3. VPT – Prédios da espécie “Outros”(Art.º 46.º CIMI)**

Relembra-se que, os prédios urbanos da espécie “Outros” correspondem aos que se enquadram na classificação prevista na al. d) do n.º 1 e do n.º 4 do art.º 6.º do CIMI, sendo relativamente a estes que o art.º 46.º estabelece algumas regras relativas à respetiva avaliação.

Assim, como regra geral, e estando em causa prédios urbanos edificados, a determinação do VPT deverá seguir a fórmula geral de avaliação prevista no art.º 38.º do

---

<sup>415</sup> Resulta da nova redação do art.º 138.º dada pela LOE para 2016 (Cfr. art.º 161.º da LOE para 2016 – cit. 132, 1096(48)ss). O n.º 3 do art.º 138.º estipula o seguinte: “*Os coeficientes de desvalorização da moeda referidos nos números anteriores são os fixados anualmente por portaria do membro do Governo responsável pela área das finanças para efeitos dos impostos sobre o rendimento.*”

CIMI, devidamente adaptada (art.º 46.º, n.º1) e, só no caso de não ser possível o recurso àquelas regras, será usado o método do custo adicionado do valor do terreno (art.º 46.º, n.º 2).

Sobre este preceito, a jurisprudência do STA decidiu nesse sentido em acórdão proferido em 10 de abril de 2013, do qual se transcrevem as seguintes considerações:

*“...Para os prédios que por regra não entram no mercado de transação imobiliária ou de arrendamento, como é o caso de uma praça de touros ou de um estádio de futebol, a adoção do método do custo é o mais recomendado, uma vez que as suas especificidades tornam difícil, senão impossível, a adaptação e aplicação dos coeficientes com base nos quais se avaliam a generalidade dos prédios urbanos.”*

*“Se as características próprias do prédio permitirem a adaptação da fórmula de determinação do valor patrimonial tributário estabelecida no artigo 38.º, deve aplicar-se tal fórmula, uma vez que ela abarca a generalidade dos fatores objetivos que em princípio são decisivos na formação dos preços dos imóveis num mercado imobiliário normal. Mas se as particularidades do prédio, reveladas na estrutura física ou na afetação económica, não permitirem a aplicação dos fatores estabelecidos para a generalidade dos prédios, a avaliação não pode deixar de ser baseada num critério diferente.”*

*“ O que resulta do artigo 46.º do CIMI é isso mesmo: nos prédios urbanos da espécie “Outros” utiliza-se, sempre que possível, a fórmula geral de determinação do valor patrimonial tributário dos prédios urbanos destinados à habitação, comércio, indústria e serviços; quando, devido à natureza do prédio, não seja possível utilizar aquela fórmula, deve utilizar-se o método do custo de construção adicionado do valor do terreno.”<sup>416</sup>*

Relativamente ao método do custo adicionado do valor do terreno, a Direção de Serviços de Avaliações da AT estabelece que, na determinação do VPT dos prédios urbanos “Outros”, o perito avaliador deverá atender à seguinte fórmula<sup>417</sup>:

$$V = T + Et + (C + Ec) \times Cad + Evc + L$$

Na qual:

**V** = VPT dos prédios urbanos “Outros”

**T** = Valor comercial do terreno

**Et** = Encargos com a compra do terreno

**C** = Custos de Construção

<sup>416</sup> Cfr. ACÓRDÃO n.º 0770/12, de 10.04.2013, do STA.

<sup>417</sup> Apud ROCHA, António Santos e BRÁS, José Martins – cit. 122, pp. 189-190.

**Ec** = Encargos com a construção

**Cad**= Coeficiente de apreciação ou depreciação (a aplicar sempre que o prédio reúna condições que imprimam valorização ou desvalorização, designadamente, de exclusividade, de natureza arquitetónica, física, funcional, económica e ambiental)

**Evc** = Encargos com a venda do edificado

**L** = Lucro do promotor

No caso de se estar em presença de **terrenos, não tendo como destino a construção**, o seu valor unitário corresponde ao que resulta da aplicação do coeficiente 0,005 ao produto do valor base dos prédios edificados pelo coeficiente de localização (art.º 46.º, n.º 4), o que, traduzido em termos matemáticos equivale ao seguinte:

$$\mathbf{VPTto = Vc \times At \times Cl \times 0,005}$$

Na qual:

**VPTto** – VPT dos terrenos enquadráveis nos prédios urbanos “Outros”

**Vc** – Valor base dos prédios edificados

**At** – Área do terreno

**Cl** – Coeficiente de localização<sup>418</sup>

Para **prédios urbanos em ruína**, cuja classificação depende de deliberação da Câmara Municipal, o VPT é determinado como se tratasse de terreno para construção (Art.º 46.º, n.º 4).

Os VPT dos prédios urbanos - Outros - são atualizados trienalmente por aplicação de um coeficiente correspondente a 75% do fator de atualização resultante da aplicação do coeficiente de desvalorização da moeda correspondente ao ano da última avaliação ou atualização (Art.º 138.º, n.º 2)<sup>419</sup>.

<sup>418</sup> Segundo a AT – Direção de Serviços de Avaliações (DSA) deverá ser identificado pelo perito avaliador o Cl correspondente à utilização dominante da zona considerada (Apud ROCHA, António Santos e BRÁS, José Martins – cit. 122, p. 190).

<sup>419</sup> Resulta da nova redação do art.º 138.º dada pela LOE para 2016 (cfr. art.º 161.º da LOE para 2016 – cit. 132, 1096(48)ss). O n.º 3 do art.º 138.º estipula o seguinte: “Os coeficientes de desvalorização da moeda referidos nos números anteriores são os fixados anualmente por portaria do membro do Governo responsável pela área das finanças para efeitos dos impostos sobre o rendimento.”

#### **3.1.2.5.2.4. VPT – Prédios Mistos (Art.º 7.º, n.º 3 CIMI)**

A determinação do VPT dos prédios mistos (definidos no art.º 5.º, n.º 2, como aqueles que têm duas afetações distintas – urbana e rústica - e relativamente às quais não é possível estabelecer uma relação de subordinação económica), há de ser conforme à regra estipulada no art.º 7.º, n.º 3, que indica corresponder aquele ao somatório dos VPT das partes rústica e urbana que constituem o prédio em causa, cujo apuramento se fará segundo as respetivas regras do CIMI.

Caso o sujeito passivo ou a câmara municipal, assim como, o chefe de finanças, não concordem com o resultado da avaliação direta dos prédios urbanos, apurada pelos métodos supra descritos, poderão requerer ou promover, respetivamente, uma segunda avaliação, no prazo de 30 dias contados a partir da data em que o sujeito passivo tenha sido notificado, nos termos do art.º 76.º.

A segunda avaliação é realizada por uma comissão composta por um perito regional (Art.ºs 65.º e 66.º) designado pelo diretor de finanças, por um elemento da câmara municipal e pelo sujeito passivo ou seu representante.

Do resultado da segunda avaliação cabe impugnação judicial nos termos do CPPT (Art.º 77.º, n.º 1).

#### **3.1.2.5.3. Avaliação Geral**

A avaliação geral é decidida, por portaria do Ministro das Finanças e poderá incidir sobre os prédios rústicos e/ou urbanos de todos ou de um qualquer município (Art.º 16.º).

No caso de ser ordenada uma avaliação geral de prédios urbanos, os sujeitos passivos deverão apresentar uma declaração de modelo aprovado, no serviço de finanças da situação dos prédios.

Conforme acima se fez referência, no ano de 2012, foi operacionalizada uma avaliação geral de todos os prédios urbanos que ainda não tivessem sido avaliados nos termos do CIMI, tendo subjacente o DL n.º 287/2003, de 12 de novembro, na redação que lhe foi dada pela Lei n.º 60-A/2012, de 30 de novembro, mormente o regime dos art.ºs 15.º-A a 15.º-P. Tratou-se de uma avaliação geral de iniciativa da AT, oficiosa, independente de qualquer ato declarativo

dos sujeitos passivos. A partir da sua realização todos os prédios urbanos passaram a ter o VPT determinado segundo as mesmas regras.

No caso do sujeito passivo, a câmara municipal ou o chefe de finanças não concordarem com o resultado da avaliação geral de prédio urbano, podem, respetivamente, requerer ou promover a segunda avaliação, no prazo de 30 dias a contar da data em que o primeiro tenha sido notificado, a qual é realizada por um perito avaliador independente, segundo as regras dos art.<sup>os</sup> 15.<sup>o</sup>-Fss do DL n.<sup>o</sup> 287/2003, de 12 de novembro, na redação que lhe foi dada pela Lei n.<sup>o</sup> 60-A/2012, de 30 de novembro.

Os resultados dessa segunda avaliação são suscetíveis de impugnação nos termos do art.<sup>o</sup> 15.<sup>o</sup>-G do DL n.<sup>o</sup> 287/2003, de 12 de novembro, na redação que lhe foi dada pela Lei n.<sup>o</sup> 60-A/2012, de 30 de novembro.

Do resultado da avaliação geral de prédios rústicos há lugar a reclamação do sujeito passivo dirigida ao chefe de finanças, nos termos dos art.<sup>os</sup> 71.<sup>o</sup>, 72.<sup>o</sup>e 73.<sup>o</sup> do CIMI. Caso haja lugar a segunda avaliação os respetivos resultados poderão ser impugnados, nos termos do art.<sup>o</sup> 77.<sup>o</sup> n.<sup>o</sup> 1, do CIMI.

#### **3.1.2.5.4. Organismos Coordenadores**

Em matéria de avaliação dos prédios, a reforma de 2003, na esteira de dotar o sistema de determinação do VPT da necessária transparência, independência e isenção, introduziu um conjunto de organismos de coordenação, cuja composição integra não só elementos das entidades públicas intervenientes na área como representantes dos agentes económicos do setor, aos quais se encontram atribuídas funções consultivas complementares do procedimento de avaliação.

No caso da propriedade rústica, tais organismos encontram-se previstos no art.<sup>o</sup> 47.<sup>o</sup> e são eles a AT, a Comissão Nacional de Avaliação de Prédios Rústicos (CNAPR), cuja composição e competências se encontram reguladas nos art.<sup>os</sup> 48.<sup>o</sup> e 49.<sup>o</sup>, e a Junta de Avaliação Municipal (JAM), sobre cuja composição, competências e funcionamento regem os art.<sup>os</sup> 50.<sup>o</sup> a 55.<sup>o</sup>.

Genericamente, à CNAPR compete a aprovação dos quadros de qualificação, classificação e de tarifas a considerar na avaliação dos prédios rústicos e apresentação de propostas que conduzam ao aperfeiçoamento dos procedimentos de avaliação (art.º 49.º).

A JAM reúne uma competência de natureza executiva, já que a este organismo se deve a apresentação à CNAPR dos projetos dos quadros referidos no parágrafo anterior, assim como, competência coordenadora pois que deverá pronunciar-se sobre as propostas, nomeadamente, de alterações das operações de avaliação, dos peritos avaliadores responsáveis pela execução da avaliação propriamente dita (Art.º 51.º).

Na propriedade urbana, são organismos de coordenação a AT e a Comissão Nacional de Avaliação de Prédios Urbanos (CNAPU). A composição, competências e funcionamento deste último organismo encontram-se regulados nos art.ºs 60.º a 62.º.

Em termos gerais, à CNAPU são reservadas competências consultivas traduzidas no auxílio a prestar à AT na determinação do valor patrimonial dos prédios, apresentando orientações gerais e propostas específicas em matéria relativa aos coeficientes utilizados no cálculo do VPT.

### **3.1.2.6. Taxas**

Uma das medidas da reforma da tributação do património, em sede de IMI, consubstanciou-se no reforço dos poderes tributários dos municípios, nomeadamente, alargando a possibilidade de fixação das taxas do imposto, ao incrementar o intervalo fixado pela lei, e na atribuição de novos poderes na concessão de benefícios fiscais relacionados com as políticas urbanística, cultural, de desenvolvimento e de combate à desertificação<sup>420</sup>.

Com essa medida visava-se “... *uma maior responsabilização das autarquias perante as populações, e uma maior exigência dos munícipes para com os seus autarcas, num domínio, como é o caso da fiscalidade, onde se projeta com maior nobreza o exercício dos direitos e dos deveres da cidadania.*”<sup>421</sup>.

Com efeito, a CRP confere um poder tributário, não originário, às autarquias locais, no art.º 238.º, n.º 4, impondo a sua configuração por lei.

---

<sup>420</sup> Cfr. penúltimo § do preâmbulo do CIMI. cit. 121, p. 7595; VALDEZ, Vasco – cit. 351, p. 72.

<sup>421</sup> Cfr. último § do preâmbulo do CIMI – cit. 121, p. 7595.

Neste sentido, a Lei n.º 73/2013, de 3 de setembro (RFALEI)<sup>422</sup>, estabelece no seu art.º 15.º, epígrafado “Poderes Tributários” que “*Os municípios dispõem de poderes tributários relativamente a impostos e outros tributos a cuja receita tenham direito, nomeadamente ... f) Outros poderes previstos em legislação tributária.*”.

E, no art.º 16.º, em matéria de isenções e benefícios fiscais, o RFALEI prescreve, designadamente, o seguinte:

- “*...A assembleia municipal pode, por proposta da câmara municipal, através de deliberação fundamentada que inclui a estimativa da respetiva despesa fiscal, conceder isenções totais ou parciais relativamente aos impostos e outros tributos próprios.*” (n.º 2);
- “*...Os municípios são ouvidos antes da concessão, por parte do Estado, de isenções fiscais subjetivas relativas a impostos municipais, no que respeita à fundamentação da decisão de conceder a referida isenção, e são informados quanto à despesa fiscal envolvida, havendo lugar a compensação em caso de discordância expressa do respetivo município.*” (n.º 6);
- “*Nos termos do princípio da legalidade tributária, as isenções totais ou parciais previstas no presente artigo apenas podem ser concedidas pelos municípios quando exista lei que defina os termos e condições para a sua atribuição.*” (n.º 9).

Neste sentido, as taxas do IMI encontram-se determinadas no art.º 112.º do CIMI e as reduções dessas taxas que podem ser concedidas aos sujeitos passivos são determinadas não só no referido art.º 112.º do Código, mas também no EBF, em sede de benefícios fiscais relativos a bens imóveis, designadamente nos art.ºs 44.º-A e 44.º-B, disposições que foram aditadas pela Lei n.º 82-D/2014, de 31 de dezembro (LOE para 2015), que se revestem de caráter ambiental.

Atendendo à diversidade de situações prediais consideradas para efeitos de aplicação das taxas do imposto, foi nossa opção apresentá-las de forma esquemática, recorrendo à elaboração da tabela que se encontra no Anexo V, para o qual se remete.

Até à entrada da LOE para 2016, o EBF previa no seu art.º 49.º uma redução de 50% da taxa de IMI para os prédios integrados nos seguintes fundos: - fundos de investimento imobiliário abertos ou fechados de subscrição pública; - fundos de pensões; - fundos de poupança reforma, desde que se constituíssem e operassem de acordo com a legislação nacional. Este benefício foi revogado pela citada LOE (cfr. art.º 215.º, n.º1, al. g) da LOE).

---

<sup>422</sup> LEI n.º 73/2013, de 3 de setembro (RFALEI) – cit. 187.

### 3.1.2.7. Liquidação e Pagamento

O IMI é liquidado anualmente, para cada município, pelos serviços centrais da AT, regra geral, nos meses de fevereiro e março do ano seguinte ao ano a que o mesmo respeita, com base nos valores patrimoniais tributários dos prédios relativos aos sujeitos passivos que constem das matrizes em 31 de dezembro do ano do imposto (art.º 113.º, n.ºs 1 e 2), sem prejuízo das situações especiais de liquidação previstas nos n.ºs 3, 4 e 5, no art.º 114º (Transmissão de prédios em processo judicial) e art.º 115º (Revisão oficiosa da liquidação e anulação).

Nos termos do n.º 6 do art.º 113.º, não há lugar a qualquer liquidação sempre que o montante do imposto a cobrar seja inferior a 10,00 €.

A nota de cobrança do imposto é remetida ao sujeito passivo pelos serviços centrais da AT, até ao fim do mês anterior ao do pagamento, da qual consta a relação de prédios do mesmo, devidamente agregados por município, respetivo VPT e a coleta afeta a cada município da situação dos prédios (art.º 119.º, n.º 1).

Simultaneamente, é disponibilizada pela AT aos municípios e aos serviços de finanças da situação dos prédios informação relativa às notas de cobrança (art.º 119.º, n.º 2).

O prazo de pagamento do IMI, segundo as regras do art.º 120.º, n.º 1, encontra-se indicado na tabela seguinte:

**Tabela VI**

**Prazo de Pagamento IMI**

*(Art.º 120.º, n.º 1, CIMI)*

MONTANTE DO IMPOSTO	PRAZO			FUNDAMENTAÇÃO LEGAL
	1ª PRESTAÇÃO	2ª PRESTAÇÃO	3ª PRESTAÇÃO	
Igual ou inferior a 250,00 €	abril	xxx	xxx	Art.º 120º/1/al. a)
Superior a 250,00 € e igual ou inferior a 500,00 €	abril	novembro	xxx	Art.º 120º/1/al. b)

Tabela VI - Prazo de Pagamento IMI (Art.º 120.º, n.º 1, CIMI) – Cont.				
MONTANTE DO IMPOSTO	PRAZO			FUNDAMENTAÇÃO LEGAL
	1ª PRESTAÇÃO	2ª PRESTAÇÃO	3ª PRESTAÇÃO	
Superior a 500,00 €	abril	julho	novembro	Art.º 120.º/1/al. c)

Os n.ºs 2 e 3 do art.º 120.º referem-se a regras especiais de pagamento do IMI que se aplicam nas seguintes situações:

➤ Quando a liquidação for efetuada fora do prazo habitual previsto no art.º 113.º, n.º 2 (fevereiro e março), o pagamento deverá ser efetivado pelo sujeito passivo até ao fim do mês seguinte ao do recebimento da notificação da liquidação enviada pela AT (Art.º 120.º, n.º 2).

➤ Quando houver lugar, no mesmo ano, à liquidação de IMI referente a dois ou mais anos, por erros ou omissões dos serviços, e o montante total a cobrar seja superior a 250,00 €, o imposto de cada ano é pago com intervalos de 6 meses, sendo que, o primeiro montante, que deverá respeitar ao imposto mais antigo, terá como data de pagamento o mês seguinte ao da notificação da liquidação enviada pela AT (Art.º 120.º, n.º 3)

Conclui-se que, se o valor for inferior a 250,00 €, este será pago numa única prestação, tal como a regra do n.º 1, al. a), no mês seguinte ao da notificação.

➤ Se o atraso na liquidação se dever ao sujeito passivo, o mesmo é notificado para proceder ao pagamento do imposto relativo a todos os anos em atraso, ou seja, o montante corresponderá à totalidade da dívida, a ser pago numa única prestação, no mês seguinte ao da notificação.

O não pagamento, no prazo estabelecido, de uma prestação ou de uma anuidade, nos casos do n.º 1 e do n.º 3 do Art.º 120.º, implica o vencimento de todas as outras (Art.º 120.º, n.º 4).

Considerando que se está em presença de um imposto cuja receita se destina às autarquias locais, estas terão também todo o interesse na gestão adequada do tributo e na fiscalização das obrigações previstas no CIMI, razão pela qual o Código, no art.º 128.º, prevê a colaboração dessas entidades com a administração fiscal através do envio periódico, por via

eletrónica, de informação documental essencial, nomeadamente, às operações de avaliação dos prédios.

A autorização legislativa concedida ao Governo pela Assembleia da República, pela LOE para 2016, com vista à introdução de alterações no CIMI, contempla modificações em diversos preceitos do Código, para além dos que já mencionámos no texto, das quais se destacam as referentes a garantias dos contribuintes, podendo as mesmas ser consultadas no art.º 166.º, als. c) a h) da LOE<sup>423</sup>.

## **3.2. O Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis (IMT) e o Imposto do Selo (IS) - Breve Caracterização**

Embora a matéria nuclear objeto do nosso estudo se concentre no IMI, não só pela razão da sua origem – reforma da tributação do património de 2003 – ter sido concomitante à do imposto IMT e às alterações verificadas no IS, mas também pelo facto destas três figuras tributárias incidirem sobre a mesma realidade patrimonial, bem como pela remissão de normas destes dois últimos impostos para normas do IMI, entende-se não ser despiciendo salientar alguns dos elementos essenciais do regime atual do IMT e do IS, na presunção de que se alcançara uma melhor destriça entre os três tributos e, simultaneamente, se logre atingir uma compreensão mais clara e precisa sobre o sistema dos impostos sobre o património, no sistema tributário nacional.

### **3.2.1. IMT**

#### **3.2.1.1. Incidência – Objetiva e Subjetiva**

O IMT veio substituir o imposto municipal de sisa (SISA), após a revogação deste último tributo pelo Decreto-Lei n.º 287/2003, de 12 de novembro<sup>424</sup>, embora, como regra geral, o IMT continue, tal como a SISA, a incidir sobre as transmissões, a título oneroso, do direito de propriedade, bem como das figuras parcelares desse direito, sobre bens imóveis

---

<sup>423</sup> Cfr. LOE para 2016 – cit. 132, p. 1096-(50).

<sup>424</sup> Cfr. art.º 31, n.º 3 do DL n.º 287/2003, de 12 de novembro - cit. 4, p. 7593.

situados no território nacional, conforme resulta do art. 1.º, n.º 1 e art. 2.º, n.º 1 do CIMT<sup>425</sup>, que dispõem sobre a incidência objetiva e territorial do imposto.

Tem sido entendimento doutrinário que, apesar de o IMT constituir mais um encargo para o contribuinte num momento de particular esforço financeiro, como o é a aquisição de imóveis, com este imposto não se pretende tributar o aumento da riqueza líquida do sujeito, traduzida no ingresso de bens no seu património, mas antes a capacidade económica revelada no momento da aquisição e que representa riqueza anterior acumulada (os fundos aforrados), que é dirigida à obtenção de utilidades<sup>426</sup>.

A transmissão pode verificar-se sob qualquer forma legítima ou pode ocorrer na constituição ou extinção de diversos tipos de contratos, como sejam, permutas, divisões e partilhas, realização do capital social de sociedades comerciais, cisão, fusão e extinção dessas sociedades e dações em pagamento com imóveis (Art.ºs 1.º, n.º 1, e 2.º do CIMT).

Conforme se retira do preâmbulo do CIMT, tal como no Código da SISA (o antigo CIMSISD), também esse Código continua a ficcionar como transmissões sujeitas a imposto, certas operações que, direta ou indiretamente, impliquem a transmissão de bens imóveis e que evidenciem um efeito económico que justifica a sua incidência, de que são exemplo, as promessas de aquisição/alienação acompanhadas da tradição dos bens, o contrato de locação com cláusula de posterior venda do imóvel, os arrendamentos e subarrendamentos a longo prazo (prazos superiores a 30 anos), a aquisição de partes sociais de sociedades que detenham imóveis (excluindo ações em sociedades anónimas), segundo determinados requisitos (Art.ºs 1.º e 2.º do CIMT).

Contudo, o CIMT veio alargar a incidência a negócios jurídicos até então não sujeitos a tributação, como sejam as cedências sucessivas da posição contratual de promitentes adquirentes nos contratos-promessa de compra e venda (Art.º 2.º, n.º 3, al.s a) e b)) e as procurações irrevogáveis (Art.º 2.º, n.º 3, al.s c) e d)).

---

<sup>425</sup> CIMT- cit. 183.

<sup>426</sup> PIRES, José Maria Fernandes – Os Impostos sobre o Património. In: *Lições de Fiscalidade*. Coordenadores João Ricardo Catarino e Vasco Branco Guimarães. 3ª Edição revista, aumentada e atualizada. Coimbra: Almedina, 2014. vol. 1 - Princípios Gerais e Fiscalidade Interna, cap.10, pp. 393-394.

Particularmente crítico com a introdução do IMT na reforma de 2003, Carlos Lobo refere que, os elementos de irracionalidade que já constavam na SISA se mantiveram neste novo imposto. Para este autor, o IMT constitui “... um encargo adicional criador de uma sobrecarga tributária excessiva... e de perdas absolutas de Bem-Estar...” e “... um imposto sobre as transações imobiliárias deveria assentar nas regras do IVA e, no limite, consistir num imposto de registo como é o Imposto do Selo” (cfr. LOBO, Carlos Batista – cit. 274, p. 34; LOBO, Carlos Batista – cit. 377, p. 5).

J. M. Fernandes Pires<sup>427</sup>, refere que o CIMT sujeita a imposto as transmissões que resultam da consumação de 33 negócios ou factos jurídicos distintos, os quais organiza em três grandes tipos que consideramos elucidativos do regime:

*“i) Do contrato que tem por objeto a transmissão onerosa de imóveis – o contrato de compra e venda;*

*ii) Dos contratos que não tendo por objeto direto e imediato a transmissão onerosa de imóveis, produzem essa transmissão como sua consequência colateral, mas necessária.*

*iii) Os contratos ou atos jurídicos que, embora não produzindo juridicamente qualquer transmissão de imóveis, produzem efeitos materiais correspondentes a essa transmissão.”* (v.g. contratos promessa de compra e venda com cessão da posição contratual ou acompanhados da tradição do bem)

Com efeito, a abrangência do conceito de transmissão para efeitos de IMT, considerando não só a simples transmissão do direito de propriedade, mas também à translação do uso ou posse dos imóveis, bem como do direito de dispor e de negociar coisa alheia, extravasa o conceito civilístico de transmissão<sup>428</sup>, demonstrando a preocupação do legislador fiscal em prevenir determinados fenómenos de evasão fiscal<sup>429</sup>.

A LOE para 2016 introduziu alterações na incidência objetiva do IMT, designadamente, no n.º 2 do art.º 2.º, ao modificar a al. d), a qual se refere à aquisição de partes sociais ou de quotas de certas sociedades que possuam bens imóveis e que, dessas operações, resultem determinadas condições para os sócios, a saber, se algum deles fique a dispor de, pelo menos 75% do capital social ou se o número de sócios se reduzir a dois, dispondo a antiga redação da norma, neste último caso “... sendo marido e mulher, casados no regime de comunhão de bens ou de adquiridos.”. A nova versão dada à expressão

---

<sup>427</sup> PIRES, José Maria Fernandes – cit. 426, p. 395

<sup>428</sup> ROCHA, António Santos; BRÁS, Eduardo José Martins – cit. 122, pp. 359-362; PIRES, José Maria Fernandes – cit. 426, p. 394-395.

<sup>429</sup> VALDEZ, Vasco - cit. 351, pp. 77-78. Por seu turno, Carlos Lobo, sobre esta mesma questão entende o seguinte: “... todas estas situações configuram a tributação de verdadeiras operações jurídicas sem qualquer fundamento económico.... o que se tributa aqui é precisamente a não transmissão imobiliária mas unicamente determinadas operações geradoras de rendimento e que... deveriam ser tributadas em sede própria, o IRS ou o IRC e, nunca em sede de IMT...”, que diz ser suscetível de violar o princípio da unicidade do imposto sobre o rendimento previsto na CRP (cfr. LOBO, Carlos Batista – cit. 274, p. 35; LOBO, Carlos Batista – cit. 377, p. 6).

transcrita resume a condição dos dois sócios simplesmente à de “casados”, independentemente do regime de bens do casamento, ou a “unidos de facto”<sup>430</sup>.

Ao n.º 2 do art.º 2 foi ainda aditada a al. e), a qual se refere a fundos de investimento imobiliário, estabelecendo que, para efeitos de incidência do IMT integra ainda o conceito de transmissão de bens imóveis “*A aquisição de unidades de participação em fundos de investimento imobiliário fechados de subscrição particular, independentemente da localização da sociedade gestora, bem como operações de resgate, aumento ou redução do capital ou outras, das quais resulte que um dos titulares ou dois titulares casados ou unidos de facto fiquem a dispor de, pelo menos, 75 % das unidades de participação representativas do património do fundo.*”.

Por sua vez, à al. e) do n.º 5 do art.º 2.º que submete também a IMT a transmissão onerosa do direito de propriedade sobre bens imóveis entre os sócios e sociedades que disponham de personalidade jurídica e vice-versa, alargou a base tributável às “... *entregas de bens imóveis dos participantes no ato de subscrição de unidades de participação de fundos de investimento imobiliário fechados de subscrição particular*”, estando já sujeita a IMT, desde a LOE para 2013, a adjudicação desses bens, como reembolso em espécie de unidades de participação decorrente da liquidação desses fundos.

O art.º 3.º do CIMT estabelece a incidência simultânea a IMT e a IS às transmissões gratuitas por meio de doações ou sucessão testamentária, ficcionando que parte da transmissão se dá a título oneroso<sup>431</sup>.

Em regra, o IMT é devido pelo sujeito adquirente dos bens imóveis<sup>432</sup>, seja residente ou não em Portugal, quer seja pessoa singular ou coletiva, sem prejuízo de situações particulares, nomeadamente, de troca ou permuta, de procuração irrevogável, cedência de

---

<sup>430</sup> Cfr. art.º 167.º, da LOE para 2016 – cit. 132, p. 1096-(50).

<sup>431</sup> ROCHA, António Santos; BRÁS, Eduardo José Martins – cit. 122, pp. 376-377. Nos termos do n.º 4 do art.º 1.º do CIS, as aquisições previstas no art.º 3.º do CIMT são consideradas simultaneamente aquisições a título oneroso e gratuito.

<sup>432</sup> A LOE para 2016 veio aliás clarificar o texto do art. 4.º nesse sentido, já que, se antes, na redação do intróito daquela disposição legal era referido que “*O IMT é devido pelas pessoas, singulares ou coletivas, para quem se transmitam os bens imóveis...*” a nova redação da lei é a seguinte. “*O IMT é devido pelos adquirentes dos bens imóveis...*” (cfr. art.º 167.º da LOE para 2016 – cit. 132, p. 1096-(50)).

posição contratual, de divisões e partilhas e de contratos para pessoa a nomear, previstas no art.º 4.º do CIMT<sup>433</sup>.

### 3.2.1.2. Isenções

Sobre as isenções de IMT versam os art.ºs 6.º a 11.º, 18.º, n.ºs 1 e 2, e 32.º do CIMT e as mesmas poderão ter natureza subjetiva ou objetiva<sup>434</sup>, havendo ainda lugar a isenção técnica nas situações previstas no art.º 32.º<sup>435</sup>.

Outras isenções ou reduções do IMT estão estabelecidas no EBF e em diversa legislação avulsa<sup>436</sup>.

---

<sup>433</sup> Nas situações referidas no texto, o IMT é devido pelos seguintes sujeitos: nas *partilhas e divisão de coisa comum*, o partilhante ou o comparte que receba bens imóveis cujo valor exceda o da sua quota-parte nesses bens (al. a), art.º 4.º); nos *contratos para pessoa a nomear*, o contraente originário, mas também a pessoa nomeada se não for devidamente identificada nos termos do art.º 25.º (cinco dias a contar da data da realização do contrato), ou no caso de o contraente originário ter beneficiado de isenção (al. b), art.º 4.º); nos *contratos de troca ou permuta*, em que, para efeitos de IMT, correspondem aos contratos em que as prestações de ambos os permutantes compreendem bem imóveis, ainda que futuros, o permutante que receber os bens de maior valor (al. c), art.º 4.º); nas *procurações irrevogáveis* o sujeito passivo é o procurador ou substabelecido, não lhe sendo aplicável qualquer redução ou isenção de taxa (al. f), art.º 4.º); no *caso dos contratos-promessa com cláusula de cedência de posição contratual*, encontram-se sujeitos a imposto não só o promitente adquirente, mas também todos os possíveis subsequentes cessionários (al. d), art.º 4.º).

<sup>434</sup> *Isenções de natureza subjetiva (Art.º 6.º, CIMT)*, nomeadamente: 1. ao Estado e entidades equiparadas; 2. Estados estrangeiros na aquisição de edifícios ou terrenos de construção para a sua missão diplomática ou consular, desde que haja reciprocidade de tratamento; 3. pessoas coletivas de utilidade pública administrativa e de mera utilidade pública; 4. instituições particulares de solidariedade social e entidades equiparadas; 5. as constantes de acordos entre o Estado e quaisquer pessoas, de direito público ou privado; 6. associações de cultura física; 7. museus, bibliotecas, escolas, institutos e associações de ensino ou educação, de cultura científica, literária ou artística, de caridade, assistência ou beneficência; 8. fundos de investimento imobiliário cujas unidades de participação sejam integralmente detidas pelo Estado e entidades equiparadas (corresponde à al. m) do art.º 6.º introduzida pela LOE para 2016 (cfr. art.º 167.º da LOE para 2016 – cit. 132, p. 1096-(51)).

*Isenções de natureza objetiva (Art.º 6.º CIMT)*, designadamente: 1. aquisição de bens situados em regiões economicamente mais desfavorecidas, por sociedades comerciais ou civis sob a forma comercial, para atividades, a desenvolver nessas regiões, consideradas de superior interesse económico e social; 2. aquisições de bens para fins religiosos, por pessoas coletivas religiosas, nos termos da lei de liberdade religiosa; 3. aquisições de prédios classificados como de interesse público, nacional ou municipal; 4. aquisição de prédios rústicos destinados à primeira instalação de jovens agricultores candidatos a apoios previstos na respetiva lei.

As isenções subjetivas acima indicadas em 6. e 7., assim como, as incidências objetivas dos n.ºs 1. e 4. carecem do parecer favorável do respetivo município, o qual reveste carácter vinculativo. Este parecer é solicitado pelas autoridades fiscais (Art.º 10.º, n.ºs 3 e 4, CIMT).

Encontram-se ainda contempladas isenções objetivas no art.º 7.º - pela aquisição de prédios para revenda, no art.º 8.º - pela aquisição de imóveis por instituições de crédito e no art.º 9.º - pela aquisição de prédios destinados exclusivamente à habitação, própria e permanente, desde que, o valor que serviria de base à liquidação não exceda 92 407,00 €.

<sup>435</sup> A *isenção técnica* verifica-se sempre que o montante de imposto liquidado for inferior a 10€ por cada momento de cobrança que for de processar (Art.º 32.º, n.º 1, CIMT), valor que se eleva para 25€, nos casos de liquidação adicional (Art.º 32.º, n.º 2, CIMT), justificada por razões de racionalidade económica (cfr. ROCHA, António Santos; BRÁS, Eduardo José Martins – cit. 122, p.483).

A título de exemplo, encontram-se isentas ou com reduções de taxa do imposto as seguintes transmissões:

1. Aquisição de prédios para revenda, por quem exerça atividade de comprador de prédios para revenda (Isenção);
2. Aquisição de imóveis por Fundos de Investimento Imobiliário para Arrendamento Habitacional (Isenção)<sup>437</sup>;
3. Operações de concentração ou cooperação de empresas (Isenção);
4. Aquisição de prédios urbanos objeto de reabilitação urbanística ou destinados a esse fim (Isenção);
5. Aquisição de prédios classificados como de interesse nacional/público/municipal (Isenção)<sup>438</sup>.

As isenções encontram-se condicionadas a reconhecimento prévio por parte de entidades competentes para decisão (Ministro das Finanças ou Diretor-geral da Autoridade Tributária e Aduaneira (AT)), a requerimento dos interessados, ou, quando se tratar de reconhecimento automático, por meio da apresentação de declaração (Modelo 1 IMT), nos termos do procedimento regulado no art.º 10.º do CIMT<sup>439</sup>.

O requerimento terá de ser sempre apresentado antes da liquidação do imposto e, por conseguinte, antes do ato ou contrato que origine a transmissão dos bens.

---

<sup>436</sup> É o caso da isenção prevista no regime fiscal de apoio ao investimento, em que, empresas que efetuem investimentos considerados relevantes, podem beneficiar de isenção ou redução de IMT sobre as aquisições de prédios que constituam investimento elegível, ou seja, que sejam destinados ao exercício da sua atividade desenvolvida no âmbito do projeto de investimento (Art.º 16.º, n.º 1, al. c) do Código Fiscal do Investimento).

<sup>437</sup> Cfr. o regime especial aplicável aos fundos de investimento imobiliário para arrendamento habitacional (FIIAH) e às sociedades de investimento imobiliário para arrendamento habitacional (SIIAH), aprovado pelo artigo 102.º da LEI 64-A/2008, de 31 de dezembro - Capítulo X (LOE para 2009). DR. 1ª Série. N.º 252 (2008.12.31), pp. 9300-(2) – 9300-(389).

<sup>438</sup> Com a entrada em vigor da LOE para 2016, a redução em 50% da taxa de IMT a aplicar na aquisição de imóveis por fundos de investimento imobiliário abertos ou fechados de subscrição pública, fundos de pensões e fundos de poupança-reforma, benefício que se encontrava previsto no art.º 49.º do EBF, foi revogada (cfr. art.º 215.º, n.º 1, al. g) da LOE para 2016 – cit. 132, p. 1096-(73).

<sup>439</sup> Com exceção das isenções resultantes de acordos com o Estado e da isenção pela aquisição de imóveis, por instituições de crédito ou sociedades comerciais cujo capital é dominado por aquelas, em processo de execução, processo de falência ou de insolvência, desde que se destinem à realização de créditos resultantes de empréstimos concedidos ou de fianças prestadas (Art.º 8.º, n.º 1, CIMT), todas as outras isenções são condicionadas a reconhecimento prévio.

### 3.2.1.3. Valor Tributável

A determinação do valor tributável efetua-se segundo as regras dos art.<sup>os</sup> 12.º a 16.º do CIMT.

Como regra geral, o valor tributável será o maior dos seguintes valores:

**1.º O valor do ato ou do contrato** (preço declarado, valor de aquisição dos imóveis) (Art.º 12.º, n.º 1);

**Ou**

**2.º O VPT dos imóveis** (Art.º 12.º, n.º 1)<sup>440</sup>, **que corresponde ao valor dos bens imóveis inscritos na matriz à data da liquidação**, nos termos do art.º 16.º.

Da conjugação do n.º 2 do art.º 12.º com as disposições do art.º 14.º, conclui-se que, sempre que houver lugar à avaliação de bens imóveis, ou à discriminação de VPT's inscritos na matriz, bem como nos casos de imóveis omissos na matriz ou nela inscritos sem valor patrimonial tributário, e, ainda, de bens ou direitos não sujeitos a inscrição matricial, todas as diligências, procedimentos e critérios de avaliação serão os estabelecidos no CIMI, com exceção dos prédios urbanos arrendados até 31 de dezembro de 2001 e dos prédios rústicos<sup>441</sup>.

Apesar da regra geral do n.º 1, o n.º 4 do art.º 12.º e o art.º 13.º estabelecerem diversas regras especiais de determinação do valor tributável em função do facto tributário subjacente, designadamente para as situações de transmissão das figuras parcelares do direito de propriedade independente da propriedade plena dos prédios ou para os casos inversos.

---

<sup>440</sup> Conforme referido por ROCHA, António Santos; BRÁS, Eduardo José Martins – cit. 122, p. 416, ao considerar o “*valor constante do ato ou contrato*”, o legislador pretendeu tributar a contraprestação pela aquisição dos bens, ou o “*valor patrimonial tributário dos imóveis*”, significa que aqui o legislador insere-se na continuidade da concretização do princípio “*travão da simulação quanto ao preço*”, que advém de legislação do século XIX. A definição do “*valor constante do ato ou contrato*” é dada pelas diferentes alíneas, não taxativas, do n.º 5 do art.º 12.º, do CIMT. Relativamente ao valor tributável em sede de IMT, Carlos Lobo salienta que o legislador se esqueceu de “... *tributar o que é realmente essencial, ou seja, o valor efetivo da transmissão*”, isto é, o valor de mercado da transmissão, o que para o autor reforça a “*administrativização do valor patrimonial*”, em que o VPT se constitui como critério de determinação indireta da matéria coletável para o IRS e para o IRC (cfr. LOBO, Carlos Batista – cit. 274, p. 35; LOBO, Carlos Batista – cit. 377, p. 6).

<sup>441</sup> No caso dos *prédios urbanos que foram arrendados até 31 de dezembro de 2001* e que assim se mantenham à data da liquidação, o valor tributável para efeitos de IMT será calculado por meio de um fator de capitalização, com o limite máximo de 1, sobre o valor da renda anual. No caso dos *prédios rústicos*, o valor patrimonial tributário será o que se encontra inscrito na matriz à data da liquidação, atualizado com base nos fatores de correção monetária a fixar em função do ano da última avaliação geral ou cadastral (cfr. preâmbulo do CIMT – cit. 183, p. 7616).

A definição do valor do ato ou contrato é dado pelo n.º 5 do art.º 12.º e o mesmo corresponde, isolada ou cumulativamente, aos seguintes valores:

**Tabela VII**

**Valor Tributável – IMT**

*(Art.º 12.º, n.º 1, 1ª parte e n.º 5 CIMT)*

<b>Valor Tributável – IMT</b> <i>(Caso seja maior do que VPT dos imóveis – Art.º 12.º, n.º 1 CIMT)</i>	<b>Valor do Ato ou do Contrato</b> <b>(P/ efeitos de IMT)</b>	<b>Fundamentação Legal</b> <b>(CIMT – Art.º 12.º, n.º 5)</b>
	Preço pago pelo adquirente	al. a)
	Valor dos Móveis dados em troca (Determinado nos termos do CIS)	al. b)
	Valor atual das pensões temporárias/pensões vitalícias/ rendas vitalícias	al. c)
	Valor das prestações/rendas perpétuas	al. d)
	Valor da prestação temporária (casos de direito de superfície)	al. e)
	Rendas pagas adiantadamente pelo arrendatário e não abatidas ao preço	al. f)
	Rendas acordadas	al. g)
	Quaisquer encargos a que o comprador fique obrigado, por lei ou contrato.	al. h)

A LOE para 2016 alterou as redações da 12ª regra e da 19ª regra especiais do n.º 4 do art.º 12.º refletindo as mudanças na incidência objetiva do art.º 2.º, relativas às sociedades e aos fundos de investimento imobiliário a que acima aludimos<sup>442</sup>.

**3.2.1.4. Taxas**

As taxas do IMT e as regras da sua aplicação, em função das transmissões que estiverem em causa, encontram-se estabelecidas no art.º 17.º, n.ºs 1 a 7, do CIMT, algumas das quais indicaremos infra.

A reforma de 2003, procedeu a uma redução significativa dos valores nominais das taxas do imposto e à atualização dos escalões do valor sobre o qual as mesmas incidem, nos

<sup>442</sup> Cfr. art.º 167.º da LOE para 2016 – cit. 132, p. 1096-(51).

casos de aquisição de imóveis exclusivamente para habitação própria e permanente e de aquisição de imóveis exclusivamente para habitação.

Nas situações descritas no parágrafo anterior, o valor do prédio urbano (ou fração autónoma) sobre o qual incide o IMT é dividido em seis escalões, sendo que, nos primeiros cinco escalões a taxa aplicada é de natureza progressiva e no 6.º escalão é aplicada uma taxa única (máxima) de 6%. Estando em causa a aquisição de habitação própria e permanente, a mesma encontra-se isenta de imposto para valor tributável inferior a 92.407€. Em concreto as taxas aplicadas encontram-se nas tabelas que constituem o Anexo VI.

Nas transmissões de outros prédios urbanos e outras aquisições onerosas a taxa é única e igual a 6,5%. Caso a transmissão tenha por objeto prédios rústicos é aplicada uma taxa única de 5%.

Nas situações de transmissão, quer de prédios rústicos quer de prédios urbanos, em que o adquirente, desde que seja pessoa coletiva, tenha residência ou sede em país, território ou região de regime fiscal mais favorável<sup>443</sup>, a taxa aplicada é sempre de 10 %, não lhe sendo aplicada qualquer isenção ou redução (Art.º 17.º, n.º 4 e n.º 7).

O imposto é liquidado pelas taxas em vigor à data da ocorrência do facto tributário (n.º 1, art.º 18.º).

O n.º 2 do art.º 81.º da Lei n.º 73/2013<sup>444</sup> determina, ainda, alterações nas taxas do IMT a introduzir nos próximos dois anos. Assim, a partir de 2017, as taxas são reduzidas de um terço e em 2018 a redução será de dois terços.

### **3.2.1.5. Liquidação e Pagamento**

A liquidação do imposto é de iniciativa dos interessados ou é promovida oficiosamente, neste caso se aqueles não tomarem a iniciativa de o fazer no prazo legal ou se houver lugar a qualquer liquidação adicional (esta última prevista no art.º 31.º). A competência para liquidação é dos serviços centrais da AT.

---

<sup>443</sup> A lista dos países, territórios e regiões com regimes de tributação privilegiada, claramente mais favoráveis foi publicada pela PORTARIA n.º 150/2004, de 13 de fevereiro, a qual foi alterada pela Declaração de Retificação n.º 31/2004 de 23 de março e pela Portaria n.º 292/2011, de 8 de novembro. DR, 1ª Série. N.º 214 (2011.11.08), pp. 4788-4789, atualmente em vigor.

<sup>444</sup> LEI n.º 73/2013, de 3 de Setembro (RFALEI) - cit. 187.

Em regra, a liquidação e o pagamento deverão anteceder o ato ou facto translativo dos bens, mesmo que a transmissão se encontre subordinada a condição suspensiva, ou haja reserva de propriedade e, ainda, nos casos de contrato para pessoa a nomear, e só ocorrerão em momento posterior nos casos previstos no art.º 36.º do CIMT.

Desta forma, como regra geral, temos que, o pagamento do IMT deverá ser efetuado no próprio dia da liquidação ou no 1.º dia útil seguinte (Art.º 36.º).

### **3.2.2. O Imposto do Selo (IS)**

O preâmbulo do CIS refere-se ao IS como sendo o imposto mais antigo do sistema fiscal português, tendo sido criado por alvará de 24 de dezembro de 1660<sup>445</sup>.

A doutrina considera-o como um imposto indireto, de natureza complementar ou residual face aos impostos sobre o rendimento e o consumo, incidindo sobre uma heterogeneidade de atos, factos e situações jurídicas<sup>446</sup>. Mas, devido precisamente à multiplicidade de situações sobre as quais incide, é tido também como um imposto que revela características de imposto indireto em certas situações ou de imposto direto noutras<sup>447</sup>.

A reforma profunda empreendida à estrutura deste imposto, no ano de 2000<sup>448</sup>, alterou a sua característica de imposto de documentos para a de imposto incidente sobre operações que, independentemente da sua concretização, revelem rendimento ou riqueza.

Com a reforma da tributação do património de 2003, este imposto foi de novo objeto de alteração significativa, fruto da abolição do imposto sucessório. Genericamente, as principais modificações empreendidas prenderam-se com as transmissões gratuitas, “*inter vivos*” ou “*mortis causa*”, as quais passaram a ser tributadas em sede de IS, sempre que se esteja na presença de pessoas singulares, pois, tratando-se de pessoas coletivas a sujeição a imposto de transmissões gratuitas a seu favor passou a fazer-se em sede de IRC (cfr. art.º 1.º, n.º 5, al. e) do CIS), em virtude de serem considerados incrementos patrimoniais e, desta

---

<sup>445</sup> CIS – cit. 184, p. 7628.

<sup>446</sup> PIRES, José Maria Fernandes – cit. 426, pp. 403-404.

<sup>447</sup> Neste sentido, ROCHA, António Santos; BRÁS, Eduardo José Martins – cit. 122, pp. 541-542.

<sup>448</sup> O CIS foi aprovado pela LEI n.º 150/99, de 11 de setembro, publicada no DR – I Serie A. N.º 213 (11.09.1999) pp. 6264-6275. Uma das principais alterações operadas por esta reforma corresponde à abolição das estampilhas fiscais.

forma, contribuírem para a formação da matéria tributável deste imposto, na lógica do princípio da tributação do rendimento-acrécimo<sup>449</sup>.

Mas, relativamente às transmissões gratuitas entre pessoas singulares, sem dúvida que a grande inovação da reforma traduziu-se na isenção de tributação sempre que estejam em causa transmissões a favor do cônjuge ou unido de facto, descendentes e ascendentes (Art.º 6.º, al. e) do CIS).

E, por último, na eliminação do Imposto Sucessório por Avença, o qual incidia a uma taxa de 5% sobre a distribuição de dividendos e de outros rendimentos de capitais pelas empresas.

Assim, o Decreto-Lei n.º 287/2003, de 12 de novembro, revogou o CIMSISD<sup>450</sup> e operou a reestruturação do CIS, materializada com a introdução das normas do abolido imposto sobre as sucessões e doações, referentes às transmissões gratuitas sobre as quais a tributação se manteve<sup>451</sup>, bem como através de outras modificações na tributação dessas mesmas transmissões.

### 3.2.2.1. Incidência – Objetiva e Subjetiva

O art.º 1.º do CIS, com a epígrafe “*Incidência objetiva*”, estipula no seu n.º 1, na redação que lhe foi dada pela Lei n.º 55-A/2012, de 29 de outubro<sup>452</sup>, que, o IS “*incide sobre todos os atos, contratos, documentos, títulos, papéis e outros factos ou situações jurídicas previstos na Tabela Geral [Tabela Geral (TG) do IS]*”<sup>453</sup>, *incluindo as transmissões gratuitas de bens.*”

---

<sup>449</sup> Cfr. preâmbulo, § 12.º a 14.º, do CIS, em anexo ao DL n.º 287/2003 de 12 de novembro – cit. 184, p. 7629.

<sup>450</sup> Cfr. art.º 31.º, DL n.º 287/2003, de 12 de novembro - cit. 4. O CIMSISD havia sido aprovado pelo DL n.º 41 969 de 24 de novembro de 1958. Diário do Governo, I Série. N.º 255 (24.11.1958), pp. 1279-1317.

<sup>451</sup> Cfr. preâmbulo, § 8.º a 10.º, do CIS – cit. 184, p. 7629.

<sup>452</sup> Cfr. art.º 3º da LEI n.º 55-A/2012, de 29 de outubro. DR, I Série, 1º Suplemento. N.º 209 (2012.10.29), pp. 6232-(2)-6232-(5).

<sup>453</sup> A mencionada TG do IS contempla atualmente as seguintes verbas: **Verba 1** – Aquisição de Bens; **Verba 2** – Arrendamento e Subarrendamento; **Verba 4** – Cheques de qualquer natureza; **Verba 10** – Garantias das Obrigações; **Verba 11** – Jogo; **Verba 17** – Operações Financeiras; **Verba 18** – Precatórios ou mandados para levantamento; **Verba 21** – Reporte; **Verba 22** – Seguros; **Verba 23** – Títulos de Crédito – Letras e Livranças; **Verba 27** – Transferências Onerosas de Atividades; **Verba 28** – Propriedade, usufruto ou direito de superfície de prédios urbanos cujo valor patrimonial tributário constante da matriz, nos termos do CIMI, seja igual ou superior a 1.000.000 € - sobre o valor patrimonial tributário utilizado para efeito de IMI; **Verba 29** –

Dos factos compreendidos na TG do IS, a qual se reproduz no Anexo VII ao presente trabalho, pela sua relevância para a matéria em estudo, destacam-se os da **Verba 1** – Aquisição de Bens; **Verba 2** – Arrendamento e Subarrendamento e a **Verba 28** – Propriedade, usufruto ou direito de superfície de prédios urbanos cujo valor patrimonial tributário constante da matriz, nos termos do CIMI, seja igual ou superior a 1.000.000 €.

A incidência do IS sobre a propriedade de prédios urbanos de elevado valor (Verba 28) foi aditada pela citada Lei n.º 55-A/2012, de 29 de outubro, diploma aprovado num contexto de combate ao défice orçamental e que introduziu medidas com vista ao incremento da receita do Estado, entre as quais contaram as alterações ao CIS, com efeitos a partir de 30 de outubro de 2012, no respeitante à referida Verba 28, cuja redação original seguidamente se transcreve:

*“28 - Propriedade, usufruto ou direito de superfície de prédios urbanos cujo valor patrimonial tributário constante da matriz, nos termos do Código do Imposto Municipal sobre Imóveis (CIMI), seja igual ou superior a € 1 000 000 - sobre o valor patrimonial tributário utilizado para efeito de IMI:*

*28.1 - Por prédio com afetação habitacional - 1 %;*

*28.2 - Por prédio, quando os sujeitos passivos que não sejam pessoas singulares sejam residentes em país, território ou região sujeitos a um regime fiscal claramente mais favorável, constante da lista aprovada por portaria do Ministro das Finanças - 7,5 %.”*

Conforme se pode verificar acima, a Verba 28.1 trata de incidência objetiva, ao considerar para efeitos de tributação a afetação habitacional do prédio, já a Verba 28.2 contempla incidência subjetiva, visto fazer depender a tributação das características do sujeito passivo, pelo que, todos os prédios urbanos, titulados pelos sujeitos passivos em causa, de VPT superior a um milhão de euros estão sujeitos a IS<sup>454</sup>.

---

Valor líquido global dos organismos de investimento coletivo. Os factos tributários que compõem cada uma das citadas verbas encontram-se discriminados na reprodução da TG, que constitui o Anexo V.

<sup>454</sup> Cfr. Exposição de Motivos da PROPOSTA DE LEI 96/XII, que introduz alterações ao CIRS, ao CIRC, ao CIS e à LGT. Diário da Assembleia da República, II Série A. N.º 3/XII/2 (2012.09.21), pp. 44-52. Porém, a aplicação da Verba 28.1 da TG do IS não tem sido pacífica desde a sua introdução, nomeadamente por dúvidas quanto à interpretação de expressões da norma, mesmo após a sua nova redação, dada pela LOE para 2014, o que tem originado diversos litígios entre a administração e os contribuintes, decididos pelo Centro de Arbitragem Administrativa e Fiscal e pelo STA. O Tribunal Constitucional pronunciou-se pela constitucionalidade da norma no ACÓRDÃO n.º 590/2015, de 11 de novembro, no Processo n.º 542/14, fundada no “*princípio da equidade social na austeridade*”. Esta jurisprudência foi reiterada no ACÓRDÃO n.º 620/2015, de 3 de dezembro de 2015, no Processo n.º 305/15, decidindo o Tribunal que a norma é constitucional “... *quando interpretada no sentido de que nela se incluem os prédios urbanos habitacionais em propriedade total compostos por partes suscetíveis de utilização independente e consideradas separadamente na inscrição matricial...*”.

A LOE para 2014 (Lei n.º 83-C/2013, de 31 de dezembro) alterou a redação da Verba 28.1, alterando a expressão “*prédio com afetação habitacional*”, cujas dúvidas de interpretação do seu sentido haviam originado diversos litígios entre a Administração e os contribuintes, e ao alargar explicitamente a incidência do imposto aos terrenos para construção, pelo que, a sua atual redação é a seguinte:

“28.1 - *Por prédio habitacional ou por terreno para construção cuja edificação, autorizada ou prevista, seja para habitação, nos termos do disposto no Código do IMI – 1%*”

O n.º 3 do art.º 1.º do CIS, reporta-se à incidência sobre as transmissões gratuitas, para efeitos da **Verba 1.2.** - *Aquisição gratuita de bens* (móveis e imóveis) *incluindo por usucapião* - da TG<sup>455</sup>, dispondo o n.º 5 sobre os casos em que essa incidência é excluída<sup>456</sup>.

De referir que, pese embora o facto das transmissões gratuitas para sujeitos passíveis de IRC serem excluídas da tributação em IS (cfr. art.º 1.º, n.º 5, al. e)) e serem isentas de tributação as transmissões gratuitas cujos beneficiários sejam os herdeiros legitimários (Art.º 6.º, al. e)), as aquisições onerosas ou por doação do direito de propriedade ou de figuras parcelares desse direito sobre imóveis, previstas na Verba 1.1 da TG, continuam a ser tributadas em IS, à taxa de 0,8% sobre o valor dos bens.

O n.º 2 do art.º 1.º do CIS<sup>457</sup> estabelece a delimitação negativa do imposto, ao não sujeitar à sua incidência as operações sujeitas a imposto sobre o valor acrescentado (IVA) e dele não isentas, excetuando o n.º 8 a sua aplicação aos prémios de jogos, de sorteios ou concursos.

---

<sup>455</sup> Numa enunciação exemplificativa, o art.º 1.º, n.º 3 do CIS, discrimina as *transmissões gratuitas* consideradas para efeitos da **Verba 1.2.** da Tabela Geral, como sendo as que tenham por objeto: **a)** direito de propriedade ou figuras parcelares desse direito sobre bens imóveis, incluindo por usucapião; **b)** bens móveis sujeitos a registo, matrícula ou inscrição; **c)** participações sociais, valores mobiliários e direitos de crédito associados, títulos e certificados da dívida pública; **d)** estabelecimentos comerciais, industriais ou agrícolas; **e)** direitos da propriedade industrial, de autor e conexos; **e)** quaisquer créditos de sócios sobre sociedades (suprimentos, empréstimos, prestações suplementares de capital, etc.); **f)** aquisição derivada de invalidez, distrate, renúncia ou desistência, resolução ou revogação de doação entre vivos que tenham por objeto os bens e direitos atrás enunciados.

<sup>456</sup> Não são sujeitas a IS, para efeitos da **Verba 1.2.** da Tabela Geral, nos termos do n.º 5 do art.º 1.º, as *transmissões gratuitas* que compreendam créditos provenientes de seguros de vida, pensões e subsídios atribuídos por sistemas de segurança social; valores aplicados em fundos ou sociedades de investimento mobiliário e imobiliário; donativos – lei do mecenato (artigos 4.º-A e 5.º-A); donativos conforme os usos sociais até 500 euros; transmissões a favor de sujeitos passivos de IRC (tributados nos termos do CIRC), ainda que dele isentas; bens de uso pessoal ou doméstico.

<sup>457</sup> CIS – cit. 184.

Quanto à *incidência subjetiva*, o art.º 2.º do CIS indica quais os sujeitos passivos do imposto<sup>458</sup> e o art.º 3.º, n.º 1, determina que o encargo do mesmo recai sobre os titulares do interesse económico das situações objetivas sobre as quais incide o IS, discriminando o n.º 3 qual o titular para cada situação considerada.

O art.º 4<sup>459</sup> do CIS estabelece o âmbito da *incidência territorial* do imposto, encontrando-se no n.º 1, a regra geral do princípio da territorialidade.

Deste modo, são sujeitos a imposto todos os factos que integrem a *incidência objetiva* e que ocorram em território nacional, seja qual for a residência dos beneficiários das transmissões dos bens e do respetivo autor.

O n.º 2 do art.º 4.º alarga a sujeição a imposto de situações conexas com territórios estrangeiros, com recurso a elementos de conexão a verificar em cada caso.

Em suma, e no que concerne à aquisição de imóveis, encontram-se sujeitas a IS as operações de transmissão onerosa ou gratuita do direito de propriedade ou de figuras parcelares, e suportam o encargo do imposto as pessoas singulares ou coletivas para quem se transmitam os imóveis, sejam residentes, ou não, em território português.

No caso das transmissões gratuitas de direitos sobre imóveis, o IS é devido sempre que esses bens se encontrem situados em território nacional (art.º 4.º, n.º 3 e n.º 4, al. a)).

---

<sup>458</sup> O n.º 1 do art.º 2.º do CIS refere como sujeitos passivos do IS, em regime de responsabilidade, um conjunto de entidades públicas e pessoas coletivas ou singulares que atuem no exercício de atividade comercial, industrial ou de prestação de serviços. A título de exemplo, ali se encontram entidades como notários, conservadores, instituições de crédito, sociedades financeiras, seguradoras, locador e sublocador - nos arrendamentos e subarrendamentos, Santa Casa da Misericórdia de Lisboa, para os contratos celebrados no âmbito dos jogos sociais do Estado, entidades que concedam prémios de jogos, sorteios ou concursos, entre outros. Nas *transmissões gratuitas*, a regra geral indica que, são sujeitos passivos do imposto, as pessoas singulares para quem se transmitam os bens (n.º 2, art.º 2.º), com regras especiais para a sucessão por morte, em que o imposto é devido pela herança e pelos legatários (al. a) n.º 2, art.º 2.º) e para as outras transmissões, incluindo as aquisições por usucapião, pelos respetivos beneficiários.

O n.º 3 do art.º 2.º, na redação dada pela LOE para 2016 (cfr. art.º 152.º e 154.º da LOE para 2016 – cit. 132, p. 1096-(42)) refere que nos atos e contratos sujeitos à **Verba 1.1. da TG do IS** (*Aquisição onerosa ou por doação do direito de propriedade ou de figuras parcelares desse direito sobre imóveis, bem como a resolução, invalidade ou extinção, por mútuo consenso, dos respetivos contratos*) os sujeitos passivos são os adquirentes dos bens imóveis e o **n.º 4 do art.º 2.º** determina que, nas situações previstas na **Verba 28 da TG** (*Propriedade, usufruto ou direito de superfície de prédios urbanos cujo valor patrimonial tributário constante da matriz, nos termos do CIMI, seja igual ou superior a 1.000.000 € - sobre o valor patrimonial tributário utilizado para efeito de IMI*), são sujeitos passivos os referidos no art.º 8.º do CIMI que, como regra geral, estabelece que o IMI é devido pelo proprietário do prédio em 31 de dezembro do ano a que o mesmo respeitar (cfr. art.º 8.º, n.º 1, CIMI).

<sup>459</sup> CIS – Cit. 184.

No que diz respeito à detenção de imóveis, o IS incide sobre a propriedade, usufruto ou direito de superfície de prédios urbanos cujo VPT constante da matriz, nos termos do CIMI, seja igual ou superior a 1.000.000€ (a Verba 28 da TG mencionada anteriormente), sempre que os prédios estejam situados em território nacional (art.º 4.º, n.º 6), independentemente da residência dos titulares daqueles direitos.

### 3.2.2.2. Isenções

O regime de isenções encontra-se estipulado no art.º 6.º, quanto às isenções subjetivas<sup>460</sup>, e, no art.º 7.º, n.ºs 1 a 7<sup>461</sup>, para diversas isenções de outra natureza. Encontra-se prevista a isenção técnica no art.º 44.º, n.º 2.

Das isenções subjetivas, salientam-se as que se referem às transmissões gratuitas a favor dos herdeiros legitimários, contempladas na Verba 1.2. da TG, às quais já fizemos referência.

O n.º 6 do art.º 7.º do CIS determina que, às situações previstas na Verba 28 da TG se aplicam as isenções previstas no art.º 44.º do EBF, que se aplicam em sede de IMI. Estas isenções beneficiam um conjunto de entidades que, deste modo, passam também a beneficiar de isenção do IS, quanto aos prédios que se enquadrem nas respetivas condições objetivas.

Rocha e Brás entendem que, se atentarmos ao teor da Verba 28.2, a qual se reporta aos prédios titulados por pessoas coletivas que sejam “...residentes em país, território ou região sujeitos a um regime fiscal claramente mais favorável, constante da lista aprovada por portaria do Ministro das Finanças”, a isenção do art.º 44.º do EBF aplicar-se-á tão só às situações da verba 28.1, ou seja, aos prédios urbanos que se enquadrem nas espécie de prédios urbanos habitacionais e aos terrenos para construção cuja edificação, autorizada ou prevista, se destine a habitação (cfr. art.º 6.º, n.º 1, als. a) e c) do CIMI) e cujo valor patrimonial tributário constante da matriz seja igual ou superior a 1.000.000€. A isenção à situação da

---

<sup>460</sup> São isentas de IS, quando este imposto constitua seu encargo, as pessoas coletivas de direito público, nas quais se integram os institutos públicos, que não tenham natureza empresarial, as instituições de segurança social, as pessoas coletivas de utilidade administrativa e de mera utilidade pública, instituições particulares de solidariedade social e entidades a estas legalmente equiparadas. São ainda isentos, o cônjuge ou unido de facto, descendentes e ascendentes, nas transmissões gratuitas sujeitas à Verba 1.2 da TG de que são beneficiários (ROCHA, António Santos; BRÁS, Eduardo José Martins – cit. 122, p. 572).

<sup>461</sup> Na redação dada pela LOE para 2016 (cfr. LOE para 2016 – cit. 132, p. 1096-(43)).

Verba 28.2 aplicar-se-á unicamente no caso da entidade beneficiária se tratar de um Estado *offshore* e se houver reciprocidade<sup>462</sup>.

### 3.2.2.3. Valor Tributável

Em regra, o *valor tributável* do IS encontra-se fixado na TG ou decorre dos critérios nela previstos (Art.º 9.º, n.º 1 do CIS).

Contudo, o CIS prevê regras específicas de determinação do valor tributável para certas situações, designadamente, para *atos e contratos relativos a imóveis*, para os quais se aplicam as regras de determinação da matéria tributável do CIMT<sup>463</sup> (Art.º 9.º, n.º 4, do CIS).

Nas *transmissões gratuitas dos bens imóveis*, o valor tributável é determinado de acordo com o art.º 13.º, o qual, como regra geral, dispõe que, o valor dos imóveis corresponde ao VPT nos termos do CIMI, que conste da matriz à data da transmissão – data de abertura da sucessão ou a data de assinatura do contrato de doação entre vivos (Art.º 13.º, n.º 1, 1ª parte).

Por sua vez, o n.º 4 do art.º 13.º vem referir que, a determinação do VPT de bens imóveis ou de figuras parcelares do direito de propriedade se fará de acordo com as regras do CIMT (art.ºs 3.º, 12.º, 13.º e 15.º), pelo que, face à redação de ambas as disposições, será de concluir que, o n.º 1 refere-se ao valor tributável dos imóveis cuja transmissão se refere à sua propriedade plena, enquanto o n.º 4 será dirigido às figuras parcelares do direito de propriedade sobre bens imóveis (usufruto, direito de superfície, nua propriedade, direito de uso e habitação).

### 3.2.2.4. Taxas

O art.º 5.º do CIS dispõe sobre o momento em que a obrigação tributária se considera constituída, o qual depende das especificidades de cada um dos atos, contratos e outros factos ou situações jurídicas que integram a incidência objetiva. A determinação desse momento denota particular relevância para verificação da taxa de IS a aplicar.

---

<sup>462</sup> Cfr. ROCHA, António Santos; BRÁS, Eduardo José Martins – cit. 122, pp. 586-588 e 730-731.

<sup>463</sup> O maior de entre o valor de aquisição declarado e o valor patrimonial tributário, nos termos do art.º 12.º, n.º 1 e demais regras do art.º 12.º e 13.º do CIMT (cfr. II Parte, ponto 3.2.1.3).

Com efeito, as taxas do imposto, sobre as quais versa o art.º 22.º do CIS, são as que constam da TG, à data do nascimento da obrigação tributária, numa manifestação do princípio da aplicação temporal das taxas<sup>464</sup>.

Salienta-se que, para as transmissões gratuitas se aplica uma taxa fixa e proporcional de 10%<sup>465</sup>.

A aplicação das taxas do imposto encontra-se ainda sujeita ao princípio de não acumulação de taxas sobre o mesmo ato, facto ou contrato (Art.º 22.º, n.º 2, CIS), exceção feita designadamente às verbas 1.1 (*Aquisição onerosa ou por doação do direito de propriedade ou de figuras parcelares desse direito sobre imóveis*) e 1.2 (*Aquisição gratuita de bens (móveis ou imóveis), incluindo por usucapião*) da TG, no que diz respeito à aquisição por meio de doação do direito de propriedade ou de figuras parcelares desse direito sobre imóveis, bem como a resolução, invalidade ou extinção, por mútuo consenso, do respetivo contrato de doação, sujeita à taxa de 0,8% da Verba 1.1., à qual acresce a taxa por aquisição gratuita dos mesmos bens (Verba 1.2.) de 10%, verificando-se por conseguinte uma acumulação de tributação.

### 3.2.2.5. Liquidação e Pagamento

A competência para *liquidação* do imposto, como regra geral, pertence aos sujeitos passivos referidos nos n.ºs 1 e 3 do art.º 2.º do CIS (Art.º 23.º, n.º 1, CIS).

As exceções àquela regra correspondem às liquidações cuja competência pertence aos serviços centrais da administração fiscal, nomeadamente, nas seguintes situações:

- *Transmissões gratuitas* (Art.º 25.º do CIS);
- *Propriedade, usufruto ou direito de superfície de prédios urbanos cujo valor patrimonial tributário constante da matriz, nos termos do CIMI, seja igual ou superior a 1.000.000 €* (Verba 28 TG), em que o IS é liquidado anualmente, em relação a cada prédio urbano, segundo as regras do CIMI (n.º 7, art.º 23.º do CIS).

---

<sup>464</sup> ROCHA, António Santos; BRÁS, Eduardo José Martins – cit. 122, p.632.

<sup>465</sup> Cfr. Verba 1.2. da TG do IS, no Anexo VII.

No caso das transmissões gratuitas, precede a liquidação a participação obrigatória, junto da administração fiscal, de qualquer ato ou contrato que envolva a transmissão de bens, nomeadamente, o falecimento do autor da sucessão, a doação e a justificação da aquisição por usucapião, a efetuar respetivamente pelo cabeça de casal da herança e pelo beneficiário, pelo donatário e pelo usucapiante, até ao final do 3º mês seguinte ao do nascimento da obrigação tributária (cfr. art.º 26.º).

Aquela participação deverá ser acompanhada da relação de bens e direitos transmitidos e da identificação dos beneficiários da transmissão, seguindo as regras do art.º 28.º.

Nos termos do art.º 41.º do CIS, o pagamento do IS é efetuado pelos sujeitos referidos no art.º 23.º, ou seja, pelas pessoas e entidades com competência para a liquidação<sup>466</sup>, exceção para o imposto relativo aos contratos de arrendamento, subarrendamento e de promessa (quando seguida da disponibilização do bem locado ao locatário) previstos na Verba 2 da TG, o qual é pago pelo locador ou sublocador.

O art.º 42.º estabelece a responsabilidade tributária solidária para as pessoas e entidades habilitadas legalmente a autenticar documentos, bem como para outras que tenham intervindo nos atos, contratos ou situações jurídicas sobre os quais incide o imposto, podendo o Estado exigir a todos ou a qualquer um deles, em simultâneo com aquele que suporta o encargo do imposto, a totalidade da dívida, juros e encargos legais (cfr. art.º 22.º da LGT).

As normas respeitantes ao prazo e local de pagamento encontram-se elencadas no art.º 44.º, salvo para as transmissões gratuitas que se encontram previstas no art.º 45.º.

Da regra geral do n.º 1 do art.º 44.º, retira-se que, para a generalidade das situações previstas na TG, o IS deverá ser pago até ao dia 20 do mês seguinte àquele em que a obrigação se tenha constituído. As exceções à regra geral constam dos n.ºs 2 a 6 do mesmo preceito legal.

Quanto aos modos de pagamento do imposto nas transmissões gratuitas, encontra-se estabelecida a possibilidade do seu pagamento ser feito em prestações, quando estiverem em

---

<sup>466</sup> Os sujeitos passivos do art.º 23.º correspondem a entidades públicas e pessoas coletivas ou pessoas singulares que atuem no exercício de atividade comercial, industrial ou de prestação de serviços (Art.º 2.º, n.º 1, CIS) e pessoas singulares ou coletivas para quem se transmitam os bens nos atos e contratos sujeitos à Verba 1.1. (Art.º 2.º, n.º 3 CIS) (cfr ainda ROCHA, António Santos; BRÁS, Eduardo José Martins – cit. 122, p.663-664).

causa montantes superiores a 1.000€, não podendo aquelas corresponder a número superior a 10 e, cada uma delas, não poderá ser de valor inferior a 200€ (Art.º 45.º, n.ºs 1 e 3).

De qualquer modo, deverá ser o interessado a comunicar à administração fiscal a pretensão de efetuar o pagamento em prestações (Art.º 45.º, n.º 6).

Assim, para montantes inferiores a 1.000,00 €, ou para quantias superiores em que o interessado manifestou a intenção de pagamento do imposto de pronto, o IS é pago na totalidade, até ao fim do segundo mês seguinte ao da notificação (Art.º 45.º, n.ºs 1, 3 e 6).

Quando haja lugar ao pagamento em prestações, a primeira deverá ser paga no mês seguinte ao da notificação e, as restantes, seis meses após o vencimento da anterior, durante esse mesmo mês (Art.º 45.º, n.ºs 1, 3 e 6).

No que concerne ao IS referir por último que, no art.º 156.º da LOE para 2016 concede autorização legislativa ao Governo para que este proceda a alterações em diversas disposições do CIS de entre as quais realçamos a que figura na al. d) do n.º 1 do art.º 156.º dessa Lei que respeita às norma de liquidação e de garantias dos contribuintes em procedimento e de processo tributário previstas no CIMI a aplicar à liquidação do IS da Verba 28, e que determina o seguinte: *“Tornar o disposto no Código do Imposto Municipal sobre Imóveis em matéria de liquidação, revisão oficiosa da liquidação, prazos de reclamação e impugnação daquele imposto, aplicáveis às liquidações do imposto previsto na verba 28 da Tabela Geral, com as necessárias adaptações”*.

### **3.3. Dados Estatísticos – Impostos sobre o Património em Portugal**

Na tabela I do Anexo VIII, reproduz-se informação fiscal da OCDE relativa a Portugal e na qual se procura evidenciar a relação dos principais impostos nacionais, quer com o PIB quer com o conjunto das receitas fiscais, referentes aos anos de 2000, 2007 e 2013, anos que escolhemos para comparação pelos seguintes motivos: - ano 2000, pelo facto de, nesse ano, já se encontrar em vigor a CA, o primeiro imposto sobre o património imobiliário em Portugal, dado que, a anterior contribuição predial incidia sobre os rendimentos prediais; - ano 2007, por já se encontrar em vigor o atual IMI e o IMT; ano 2013 – por corresponder ao ano com informação mais recente na análise da OCDE.

Conforme se poderá visualizar na referida tabela, os impostos sobre o património correspondem aos tributos com menor representação no cômputo das receitas totais do país, onde predominam os impostos sobre o consumo.

Nas estatísticas divulgadas pela AT relativas à área dos impostos sobre o património, mais concretamente, no que diz respeito ao IMI, encontra-se disponível informação respeitante à liquidação efetuada nos anos de 2008, 2009 e 2015, ou seja, referente ao imposto de 2007, 2008 e 2014, respetivamente<sup>467</sup>.

Tendo por base essa informação, construíram-se as tabelas II a XIV do Anexo VIII, sendo da sua análise que nos ocuparemos seguidamente.

Neste sentido, a tabela II procura evidenciar o número de prédios rústicos e urbanos inscritos na matriz, nos anos considerados, e a sua representatividade face ao total de prédios identificados.

Verifica-se que, em 2014, encontravam-se inscritos na matriz predial **19.700.098 prédios**, dos quais **11.584.007 (58,8%)** correspondiam a prédios rústicos e **8.116.091 (41,2%)** a prédios urbanos.

Ao compararmos os dados dos anos de 2007, 2008 e 2014, conclui-se que, os prédios rústicos têm tido uma representatividade no total dos prédios identificados superior à dos prédios urbanos, numa diferença que, em 2007 e 2008 ascendeu a cerca de 19%, e que, em 2014, desceu para 17.6%, sendo aliás facto que tem acontecido ao longo do tempo, e que vem sendo mencionado nos relatórios técnicos e pela doutrina.

Por outro lado, em cada tipo de prédio (rústico e urbano) inscrito na matriz, podemos apurar qual o número de prédios que se encontra sujeito a IMI, assim como, o número dos que se encontram isentos desse imposto, e ainda a representatividade de ambos no total de cada tipo considerado, dados que se reproduzem na tabela III (v. Anexo VIII), sendo que, do respetivo conteúdo se salientam as seguintes conclusões:

- Em cada um dos anos em causa, o número de prédios rústicos sujeitos a IMI é significativamente superior aos rústicos isentos, representando cerca de 95% do total de prédios rústicos.

---

<sup>467</sup> A informação estatística referida no texto foi consultada em 2016.02.28 e a mesma encontra-se disponível na página eletrónica da AT.

- Nos prédios urbanos a diferença entre sujeitos a IMI e isentos é inferior relativamente ao diferencial verificado nos rústicos, representando os prédios isentos, em 2007 e 2008, mais de 20% do total de prédios urbanos, baixando para 14,1% em 2014.

Se atendermos ao valor de imposto liquidado, nos anos de 2008 e 2009, e o compararmos com o número de prédios total, bem como por tipo de prédio (rústico e urbano), chegamos aos dados da tabela IV (v. Anexo VIII).

A mesma comparação não poderá ser feita para 2015, em virtude de não se encontrar disponibilizada a liquidação discriminada por tipo de prédio.

Se na citada tabela III se pode constatar que, os prédios rústicos representam a maioria de prédios inscritos na matriz, sendo também aqueles cujo maior número se encontra sujeito a IMI, quando nos deparamos com o valor liquidado de imposto, o seu peso decresce significativamente face aos prédios urbanos, como resulta da referida tabela IV.

Pese embora não seja disponibilizada pela AT a informação de IMI liquidado no ano de 2015, por cada tipo de prédio, a situação não será seguramente distinta da ocorrida, quer em 2008 quer em 2009.

Com efeito, para o ano de 2014, é facultada informação referente ao VPT dos prédios, ascendendo este ao montante de 1.261,52 milhões de euros para os rústicos, e de 519 571,74 milhões de euros para os urbanos, pelo que, sendo superior o VPT dos urbanos em 518 310,22 milhões de euros, também o terá sido a respetiva liquidação, apesar das taxas de IMI urbano serem inferiores à taxa dos rústicos.

Aos dados indicados nas tabelas anteriores, poderemos adicionar informação referente aos valores patrimoniais registados e verificar a sua evolução nos anos em apreço, conforme se reproduz nas tabelas V, VI e VII (v. Anexo VIII).

A análise comparativa entre os dados relativos a 2008 e 2009 e a informação de 2015, constante destas últimas tabelas, permite concluir que, para o montante liquidado neste último ano, o qual ascendeu a **1.567 milhões de euros**, contribuiu sobretudo o aumento do valor patrimonial sujeito dos prédios urbanos que, de 271.776,94 milhões de euros em 2009 passou para 418.256,76 milhões de euros em 2015, para o que poderá ter concorrido os seguintes factos: 1) o aumento do n.º de prédios urbanos inscritos na matriz que, de 7.910.890 em 2008 passou para 8.116.091 em 2014; 2) a atualização dos VPT ocorrida na sequência da avaliação

geral aos prédios urbanos realizada em 2012; 3) a diminuição do número de prédios urbanos isentos, cujo VPT passou de 115.663,71 milhões de euros em 2008 para 101.314,98 milhões de euros em 2014 (o VPT dos prédios rústicos isentos manteve-se praticamente constante de 2009 para 2014).

Da nota informativa da AT relativa aos dados de 2014, que alude não ao valor da liquidação por tipo de prédio, mas ao respetivo VPT, apurou-se que, por comparação com o ano de 2013, o VPT dos prédios inscritos em 2014 sofreu uma variação de 0,031%, para a qual contribuiu a atualização trienal efetuada nos termos do art.º 138.º do CIMI (epigrafado “Atualização Periódica”).

Mais se apurou que, o VP isento em 2014 representou 9,9% e 19,5% do VP total dos prédios rústicos e urbanos, respetivamente, refletindo as alterações legislativas às condições de reconhecimento dos benefícios fiscais, assim como ao aumento do seu controlo.

Para os anos de 2008 e 2009, encontra-se disponibilizada informação referente à receita líquida de IMI transferida para os diferentes municípios. Desses dados, destacamos na tabela VIII os dez municípios cuja receita líquida registou valor mais elevado, por ordem decrescente e, na tabela IX, destacam-se, por ordem crescente, os dez municípios cuja receita líquida transferida apresentou montantes inferiores.

No que concerne ao IMT, nos anos de 2008 a 2010, a receita bruta ascendeu aos montantes indicados na tabela X (v. Anexo VIII) e, nesses mesmos anos, os dez municípios que apresentaram maior valor de transferência em receita líquida do imposto encontram-se discriminados na tabela XI.

Quanto ao IS, a respetiva receita bruta atingiu os valores referenciados na tabela XII.

A discriminação da receita bruta pelas verbas da TG do IS (v. Tabela XIII do Anexo VIII), permite concluir que, para os quatro anos considerados, aquelas que representam maior valor correspondem à Verba 17 – Operações Financeiras, seguida da Verba 22 – Seguros e da Verba 1.1. – Aquisição de Imóveis.

Com base na receita bruta de IS, foi criada a tabela XIV, a qual procura demonstrar o peso relativo das verbas da TG que, nos anos em apreço, evidenciaram maior valor de receita bruta. Representa-se igualmente o peso da Verba 1.2.-Transmissões Gratuitas, na receita bruta total deste imposto.

#### 4. Apreciação Crítica

A análise que se logrou realizar ao atual sistema fiscal nacional, em sede de tributação sobre o património, bem como o estudo da sua evolução histórica, que procurámos expor na II parte do presente trabalho, permite-nos chegar a algumas conclusões sobre a situação vigente e a apreciá-la de forma crítica.

Neste sentido, concluímos que, a reforma de 2003 não veio alterar a estrutura geral de algumas figuras tributárias antes existentes, modificando tão-só as suas designações e mantendo inclusive os próprios fundamentos para a sua existência<sup>468</sup>.

Assim, o IMI encontra-se na lógica da anterior contribuição autárquica, tendo o princípio do benefício, como fundamento à tributação, e o IMT corresponde ao antigo imposto de sisa, fundado na capacidade contributiva.

Talvez por esse facto, na exposição de motivos da Proposta de Lei n.º 56/IX apresentada à Assembleia da República<sup>469</sup>, o Governo tenha procurado esclarecer que, “... a atual reforma não passa pela mudança pura e simples dos nomes dos impostos ou pela mera transferência de factos tributários entre impostos...”<sup>470</sup>.

Contudo, reconhecemos a importância da reforma na atenuação ou eliminação das iniquidades a que tinha conduzido a anterior tributação sobre o património, fruto da generalizada evasão fiscal, sobretudo, em sede de imposto sucessório e de sisa, e em ter colmatado a ausência do Código de Avaliações da CA, que havia ocasionado a oneração excessiva de uma pequena parcela de contribuintes, *maxime*, os titulares de prédios urbanos com inscrição mais recente na matriz predial.

Na verdade, a introdução de um novo modelo de cálculo do valor tributável dos imóveis constituiu a principal inovação da reforma, tendo procurado incorporar objetividade na determinação da matéria coletável, reduzindo assim ao mínimo a discricionariedade dos avaliadores, a par da atualização dos valores tributários dos prédios já inscritos na matriz, facto que, em rigor, apenas ficou concluído recentemente, com a avaliação geral desenvolvida em 2012.

---

<sup>468</sup> No mesmo sentido, PORTO, Manuel – A Reforma da Tributação do Património Imobiliário em Portugal. (janeiro de 2002), pp. 258 e 262-263; MORAIS, Rui Duarte – cit. 378, p. 313; LOBO, Carlos Batista – cit. 377, p. 3; LOBO, Carlos Batista – cit. 274, p. 31.

<sup>469</sup> PROPOSTA DE LEI n.º 56/IX – cit. 345.

<sup>470</sup> Ponto 2.1., § 5.º da PROPOSTA DE LEI n.º 56/IX – cit. 345, p. 3595.

Porém, apesar das virtudes da reforma, a nossa crítica dirige-se à manutenção da lógica de um sistema de tributação do património que foi criado num contexto económico e social bem distinto do que temos vivido nas últimas décadas.

Relembra-se que, os bens (prédios) sobre os quais incidia a CA eram os mesmos onde incidia a CP da reforma fiscal de 1963-1967, pese embora a matéria tributável fosse distinta, o rendimento nesta última, o valor tributável (valor patrimonial) na primeira, e que, por sua vez, o conceito legal desses bens foi transferido na íntegra para o IMI, cuja matéria tributável passa a ser o VPT. A criação de um imposto patrimonial (CA) e a manutenção do mesmo (IMI), perpétua a incidência sobre uma realidade económica, o património imobiliário, que deixou de ter nos dias de hoje a importância que revelava no passado.

A criação da CA mais não se deveu do que à necessidade de ser mantido o nível de receitas a favor das autarquias locais, o qual se encontrava em risco ante as alterações significativas da conceção do sistema fiscal decorrentes da reforma de 1988-1989. Um propósito que, visando a autonomia financeira das autarquias, tem sem qualquer dúvida uma relevância constitucional, mas que, no nosso entender, poderia ter sido atingido através de outras medidas, como seja por meio do aumento das transferências estaduais, consentâneas com as atribuições legais daquelas entidades, ou com o lançamento de uma derrama sobre o IRS, à semelhança da derrama sobre o IRC.

Pois que, de reforma em reforma, fiscal ou patrimonial, não consta que tenham sido postos em causa os pressupostos originários da tributação patrimonial nem a estrutura das figuras tributárias existentes, nomeadamente, no que toca à sua incidência, nem que se tenha colocado alguma vez a questão de se estar a perpetuar outras situações de injustiça tributária, para além das comumente reconhecidas, o que nos parece particularmente negativo, atendendo à atual redação do art.º 104.º, n.º 3 da CRP, onde se determina que, “... *A tributação do património deve contribuir para a igualdade entre os cidadãos*”, norma que somos levados a concluir carece de concretização no sistema fiscal atual, salvo melhor opinião.

Com efeito, partindo das diferentes conceções de património que apresentámos, concluímos que, em todas elas trespassa a ideia de “conjunto”, de “complexo” ou “acervo” que, poderá ser de bens, sobretudo de um ponto de vista económico, como o será de direitos, de relações jurídicas ou de situações jurídicas, quando visto numa perspetiva jurídica, sendo

comum às diferentes noções a ideia de valor de troca no comércio ou de suscetibilidade de avaliação pecuniária dos elementos integradores do conjunto.

Hoje em dia, o património deixou de ser constituído preferencialmente por direitos imobiliários e, como referido pela doutrina, quanto mais elevado for o nível de riqueza das pessoas, menor importância têm os bens imóveis.

Neste sentido, verifica-se que, no nosso país, não existe um imposto global e único sobre o património, onde para além das realidades sobre as quais já incide a tributação, se incluam outras manifestações de riqueza patrimonial, tais como, os créditos dos sujeitos, a situação líquida das empresas e as hodiernas formas de aplicação do aforro, como sejam os valores mobiliários, obras de arte, entre outros<sup>471</sup>.

Uma tentativa de introdução de um imposto geral e anual sobre o património detido ou na titularidade dos sujeitos passivos, de natureza analítica, real e proporcional, ocorreu em Portugal, nos finais da década de noventa do século passado, que, no entanto, não passou disso mesmo, mera tentativa. As críticas que se fizeram sentir e a ausência de vontade política em assumir a introdução de um imposto dessa natureza, impossibilitaram o avanço para essa solução<sup>472</sup>.

A realidade presente traduz-se na existência de distintos impostos que incidem fundamentalmente sobre o direito de propriedade dos bens imóveis ou direitos parcelares desse direito de propriedade, bem como sobre os atos de aquisição onerosa ou gratuita desses mesmos bens, o que parece demonstrar, no mínimo, algum esquecimento sobre a natureza de bem escasso como o é o património imobiliário e a função social e económica que o mesmo desempenha.

A tributação do património entre nós incide assim sobre direitos específicos, *maxime*, o direito de propriedade sobre imóveis, que possam existir no património dos sujeitos (singulares e coletivos) e não sobre o complexo de relações ou de situações jurídicas que porventura integrem esse mesmo património, pelo que, este é tributado de forma parcelar e parcial.

---

<sup>471</sup> Esta realidade era já mencionada por António de Sousa Franco, em 1999 (cfr. SOUSA FRANCO, António - Apresentação do Projeto de Reforma da Tributação do Património, da Comissão de Reforma da Tributação do Património – cit. 173, pp. 16 e 17, bem como por Henrique Medina Carreira, em 2002 (cfr. MEDINA CARREIRA, H – cit. 53, pp. 51ss).

<sup>472</sup> Cfr. II Parte, ponto 3.1.1.2.8.1. do presente trabalho.

Desta forma, pese embora o facto de os impostos sobre o património que vigoram no sistema fiscal nacional incidirem sobre o património imobiliário e mobiliário, a forma como oneram estas duas componentes do património é substancialmente distinta, como se poderá verificar em seguida.

Assim, **sobre o património imobiliário**, temos os seguintes impostos:

1) Incidente sobre a detenção de imóveis:

- a. **IMI** – Sobre direito de propriedade e figuras parcelares desse direito.
- b. **IS** – Sobre direito de propriedade de prédios urbanos habitacionais, com VPT, calculado nos termos do IMI, igual ou superior a 1.000.000 €.

2) Incidente sobre a transmissão onerosa de imóveis:

- a. **IMT**, designadamente sobre:
  - i. Direito de propriedade ou de figuras parcelares
  - ii. Arrendamentos e subarrendamentos de longa duração (prazo superior a 30 anos)
  - iii. Aquisição de partes sociais em sociedades que detenham imóveis, nas condições descritas na al. d), n.º 2 do art.º 2.º CIMT
  - iv. Entradas com imóveis para a realização do capital social das sociedades comerciais e a sua adjudicação aos sócios em caso de liquidação dessas sociedades ou como reembolso em espécie em caso de liquidação de fundos de investimento imobiliário

3) Incidente sobre a transmissão onerosa ou gratuita de imóveis:

- a. **IS** – Sobre o direito de propriedade ou de figuras parcelares, excepcionando as transmissões gratuitas entre cônjuges ou unidos de facto, descendentes e ascendentes (apenas sujeitas à taxa de 0,8%); e as transmissões gratuitas em favor de pessoa coletiva sujeita a IRC.

E, **sobre o património mobiliário**, temos o seguinte imposto:

4) Sobre transmissões gratuitas de bens:

**a. IS, designadamente:**

- i.** Bens móveis sujeitos a registo, matrícula ou inscrição;
- ii.** Participações sociais;
- iii.** Valores mobiliários e direitos de crédito associados;
- iv.** Títulos e certificados de dívida pública;
- v.** Valores monetários

Excecionam-se as transmissões entre cônjuges ou unidos de facto, descendentes e ascendentes, bem como as transmissões a favor de pessoa coletiva sujeita a IRC.

Da enumeração acima, resulta claramente a oneração do património imobiliário em favor do mobiliário, sem esquecer que aquele poderá encontrar-se ainda sujeito a outros tributos, como sejam as taxas urbanísticas ou as contribuições especiais por obras públicas.

Para além da transmissão ocasional de imóveis, onerosa ou gratuita, se encontrar sujeita a tributação, a sua mera detenção obriga ao pagamento de um imposto periódico, calculado com base no valor aproximado ao mercado desses bens, o que não encontra paralelo na detenção de bens patrimoniais móveis, tais como, a titularidade de ativos financeiros ou de participações sociais que, seguramente nos nossos dias, assumem uma importância relativa superior na manifestação de riqueza dos particulares.

Deste modo, no que se refere à contribuição da tributação do património para a arrecadação das receitas necessárias ao financiamento dos encargos públicos, nomeadamente, dos serviços prestados pelas autarquias locais, conclui-se que a mesma se encontra essencialmente suportada pelo património imobiliário dos contribuintes, pondo em causa não só a eficiência da finalidade financeira do sistema, mas também a justiça da repartição dos encargos públicos entre os indivíduos, para além de colocar em crise finalidades de justiça social e, em suma, a promoção do Bem-Estar da coletividade.

Se considerarmos que, parte significativa dos bens imóveis adquiridos ou detidos têm como destino a habitação, em particular, a habitação própria e permanente, um direito com consagração constitucional (cfr. art.º 65.º da CRP), e, como é comum no nosso país, esse direito não é alcançado com a aplicação de rendimentos aforrados ao longo dos anos, mas sim por meio de avultados créditos bancários, esses sim com prazos de amortização de largos

anos, concedidos mediante hipotecas sobre os próprios imóveis, percebe-se qual a realidade patrimonial ou a “riqueza” dos contribuintes sobre a qual incide atualmente a tributação do património.

Por outro lado, a reforma de 2003 incidiu preferencial se não totalmente na tributação sobre a propriedade de imóveis urbanos, deixando intacta a tributação dos prédios rústicos, designadamente, em sede de determinação do valor tributável.

Com efeito, na exposição de motivos da citada Proposta de Lei n.º 56/IX é referido que *“Nos prédios rústicos continua a considerar-se como base para a tributação o seu potencial rendimento produtivo, com alterações de menor relevância, sendo a realização de uma reforma mais global diferida para o momento da reestruturação da base cadastral destes prédios.”*<sup>473</sup>.

Conhecida a situação atual do cadastro predial do país (cfr. I Parte I, em 4.1.), cuja aplicação em todo o território está longe de se encontrar concluída, talvez não seja a melhor das opções reservar para um futuro incerto uma reforma sempre adiada e, enquanto isso, manter-se sem adequada justificação uma situação de subtributação dos imóveis rústicos.

Aliás, com exceção dos trabalhos da Comissão de Estudo para a Tributação da Terra e dos seus Rendimentos, a problemática da avaliação do imobiliário rústico encontra-se praticamente ausente dos estudos técnicos e intocável por parte do legislador e, até se poderá perceber a razão dessa inoperância, dada a situação de abandono a que chegou grande parte da propriedade rústica, desconhecendo-se a quem se deve de facto imputar o encargo do imposto, bem como ao facto da terra, aqui entendida restritamente como solo ou “agro”, corresponder ao fator de produção essencial da atividade agrícola, permanentemente tratada como o “parente pobre” da atividade económica e tida como geradora de parcos rendimentos e, por esse motivo, arredada da riqueza privada que deve contribuir para a cobertura dos custos da satisfação das necessidades públicas.

Tal como a propriedade imobiliária urbana, os prédios rústicos fazem parte do acervo de bens patrimoniais dos contribuintes e, por conseguinte, deverão igualmente contribuir para o erário público, sob pena de discriminação negativa dos proprietários urbanos.

Sobre esta matéria, Rui D. Morais, em 2005, escreveu o seguinte:

---

<sup>473</sup> Ponto 3.1. § 18 da PROPOSTA DE LEI n.º 56/IX – cit. 345, p. 3598.

*“ O sistema que permanece não é aceitável porquanto, desde logo, é incoerente com uma tributação do património. A avaliação dos prédios rústicos continua dirigida à determinação do rendimento fundiário... Para além da crítica evidente de não haver relação directa necessária entre rendimento e valor do bem, o que mais choca neste sistema é a sua total desadequação à realidade do nosso país... A avaliação dos prédios rústicos parte da consideração do valor terra enquanto factor de produção da agricultura, enquanto base de uma exploração agrícola feita segundo os usos da região... Determinar o valor do rendimento fundiário a partir do preço médio dos produtos e dos encargos avaliados aos preços médios dos últimos cinco anos é obter um resultado... já desactualizado quando o resultado da avaliação entra em vigor.”<sup>474</sup>*

Em 1996, a Comissão para o Desenvolvimento da Reforma Fiscal, a também designada Comissão Silva Lopes, quanto à caracterização da CA, referia o seguinte:

*“A tributação patrimonial selectiva, do tipo da introduzida pela Contribuição autárquica, não tem justificação cabal num sistema fiscal baseado no princípio da capacidade contributiva. Os bens imóveis constituem apenas um dos elementos constitutivos dos patrimónios e nem sequer, nos dias de hoje, são necessariamente o mais importante, em especial para os titulares de rendimentos dos escalões mais elevados. Não será pois de esperar de tal tributação contributo significativo para a melhoria da qualidade do sistema no seu conjunto, no que respeita à igualdade vertical e à própria igualdade horizontal.”<sup>475</sup>*

Volvidos 20 anos após estas sábias palavras, e perante a análise ao subsistema fiscal do património, conclui-se que muito pouco foi feito para rever esta área da tributação, tendo sido aliás prosseguida pela reforma de 2003, que se encontra vigente, pelo que, somos levados a perfilhar do entendimento de doutos constitucionalistas que, sobre a matéria, mencionam o seguinte:

*“Atualmente, a Constituição apenas exige que a tributação do património contribua para a igualdade entre os cidadãos, o que parece determinar a inconstitucionalidade de reformas desse modelo de tributação que não abranjam a totalidade do património e que, designadamente, discriminem entre património mobiliário e imobiliário.”<sup>476</sup>*

---

<sup>474</sup> MORAIS, Rui Duarte – cit. 378, pp. 319-320.

<sup>475</sup> LOPES, José da Silva [et al.] – cit. 172, Ponto 2.1., § 5.º, pp. 762-763.

<sup>476</sup> MIRANDA, Jorge e MEDEIROS, Rui – Constituição Portuguesa Anotada, Tomo II, 2006, p. 227.

### III PARTE

#### PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS SUBJACENTES

À

#### TRIBUTAÇÃO

##### 1. Considerações Iniciais

As *receitas públicas* mais significativas em Portugal, quer do ponto de vista qualitativo quer quantitativo, correspondem às *receitas tributárias* que se caracterizam por terem conteúdo patrimonial e se constituírem como receita do Estado ou de outra entidade pública<sup>477</sup>.

A definição de receitas tributárias remete-nos para a noção de *tributo*, o qual corresponde a qualquer receita pública que apresente as seguintes características:

1ª *Coatividade ou obrigatoriedade*, por resultarem de uma imposição (obrigação) do Estado ou de outra entidade pública, alicerçada na Constituição, na Lei ou em outro ato de autoridade, aos sujeitos (singulares e coletivos) que se encontrem sob a sua autoridade. O tributo não é assim consequência de um ato voluntário dos sujeitos;

2ª *Função essencialmente financeira*, isto é, têm como fim principal o financiamento público (a cobertura dos encargos públicos), embora não se excluam finalidades extra financeiras (mas, sem nunca dispensar a financeira), desde que, adequadamente fundadas na Constituição ou na Lei<sup>478</sup>.

A dupla função dos tributos encontra-se refletida no art.º 5.º da LGT que, quanto aos fins da tributação, estabelece o seguinte:

*“...A tributação visa a satisfação das necessidades financeiras do Estado e de outras entidades públicas e promove a justiça social, a igualdade de*

---

<sup>477</sup> SOUSA FRANCO, António – cit. 51, vol. 2, p. 58.

<sup>478</sup> Cfr. CAMPOS, Diogo Leite; RODRIGUES, Benjamim Silva; SOUSA, Jorge Lopes de – cit. 3, pp. 68-70; LOBO, Carlos Batista – Reflexões sobre a (Necessária) Equivalência Económica das Taxas. In: VV., *Estudos Jurídicos e Económicos em Homenagem ao Prof. Doutor António de Sousa Franco*, vol. 1, 2006, p. 422; SOUSA FRANCO, António – cit. 51, p. 59-60; VASQUES, Sérgio – cit. 227, p. 179-181.

*oportunidades e as necessárias correções das desigualdades na distribuição da riqueza e do rendimento.”*

Desde a revisão constitucional de 1997 que, a Constituição reconhece as três principais espécies de tributos, isto é, os *impostos*, nomeadamente, nos art.<sup>os</sup> 103.º, 104.º e 165.º, n.º 1, al. i), 1ª parte, e as *taxas* e demais *contribuições financeiras* a favor das entidades públicas, no art.º 165º, n.º 1, al. i), 2ª parte.

Também a LGT, no art.º 3, ao proceder à classificação dos tributos, vem equiparar a figura do imposto a outras espécies tributárias, como sejam as taxas e as contribuições financeiras a favor de entidades públicas. Vejamos o próprio texto legal:

*“... Os tributos compreendem os impostos, incluindo os aduaneiros e especiais, e outras espécies tributárias criadas por lei, designadamente as taxas e demais contribuições financeiras a favor de entidades públicas.”<sup>479</sup>*

Em termos genéricos, os tributos podem distinguir-se entre si, designadamente, pelo elemento objetivo, isto é, pelo carácter unilateral ou bilateral das prestações.

Assim, estaremos em presença de um imposto se a prestação é unilateral, ou seja, se é devida pelo contribuinte sem que antes haja lugar a qualquer prestação específica por parte da entidade pública, a exigir compensação. Daí que, o imposto corresponda a uma prestação requerida por via autoritária, mas a título definitivo, sendo o seu objetivo principal a angariação de receita.

E é neste elemento finalístico que, também, reside a sua diferenciação dos tributos de cariz comutativo. As taxas e as contribuições financeiras correspondem a prestações exigidas a título de compensação pela prestação pública realizada e que foi provocada pelo contribuinte ou da qual este foi beneficiário, mas sem que lhes seja retirada a finalidade de angariação de receita<sup>480</sup> e, por conseguinte, se integrar o respetivo pagamento no dever geral de contribuir para as despesas públicas.

Desta forma, a diferenciação entre os impostos e os tributos comutativos reside em especial e respetivamente na não existência ou existência de reciprocidade de prestações, no

---

<sup>479</sup> Desta forma, para a LGT, a par das taxas e das contribuições financeiras, o imposto constitui-se como uma subespécie do tributo. No mesmo sentido, cfr. CAMPOS, Diogo Leite, RODRIGUES, Benjamim Silva e SOUSA, Jorge Lopes de – cit. 3, p. 69.

<sup>480</sup> LOBO, Carlos Batista – cit. 478, pp. 411 e 416-417; VASQUES, Sérgio – cit. 227, pp. 181-188; 203-206; 211-217 e 221-224.

“*vínculo sinalagmático*” ou do “*nexo de causalidade*”<sup>481</sup> próprio dos últimos tributos, *maxime*, das taxas, e que está ausente nos impostos.

Tal como os impostos, também as taxas e as contribuições financeiras correspondem a prestações caracterizadas pela coercibilidade e cuja função essencial é de natureza financeira. Contudo, a essas prestações encontra-se subjacente uma relação bilateral ou de cariz comutativo, isto é, o serem devidas como compensação por uma prestação administrativa que foi provocada ou aproveitada pelo contribuinte, residindo nessa relação de troca o pressuposto da exigência do tributo.

Assim como acontece com os impostos, a imposição destas figuras tributárias funda-se num ato de autoridade emanado da Constituição e da Lei e, deste modo, tal como aqueles, correspondem a receitas coativas e obrigatórias e, deste modo, independentes da vontade dos cidadãos e não sujeitas ao princípio da liberdade contratual<sup>482</sup>.

No entanto, se nas taxas essa relação se configura como verdadeiramente comutativa, constituindo o tributo a prestação compensatória da prestação pública que o contribuinte efetivamente provocou ou aproveitou, nas contribuições a prestação pública só presumivelmente se pode afirmar provocada pelo contribuinte ou só presumivelmente o beneficia, falando-se por isso na natureza paracomutativa destes últimos tributos<sup>483</sup>.

De um ponto de vista de pendor económico, as prestações públicas encontram-se associadas a utilidades provocadas ou conferidas aos indivíduos de uma coletividade que, na taxa, podem ser individualizadas e reportadas a um contribuinte concreto, enquanto na contribuição financeira a individualização só se torna possível e segura em termos de grupo determinado de contribuintes que, como potenciais geradores/beneficiários da prestação pública, devem contribuir para o seu financiamento, razão pela qual são entendidas como prestações de cariz coletivo<sup>484</sup>.

---

<sup>481</sup> Estas são expressões comumente usadas pela doutrina fiscal e jurisprudência nacionais.

<sup>482</sup> LOBO, Carlos Batista – cit. 478, p. 426.

<sup>483</sup> Em VASQUES, Sérgio – *O Princípio da Equivalência como Critério de Igualdade Tributária*, 2008, pp. 346-347, o autor refere que, nesta lógica é a própria provocação ou aproveitamento da prestação que assenta em juízos de normalidade, não sendo possível imputar a prestação a cada contribuinte concreto.

<sup>484</sup> LOBO, Carlos Batista – cit. 478, p. 410; VASQUES, Sérgio – cit. 227, p. 221.

Desta forma, as contribuições financeiras poderão ser entendidas como se tratando de figuras tributárias de posição intermédia entre os impostos e as taxas<sup>485</sup>.

Os pressupostos destes últimos tributos, as taxas, encontram-se elencados na LGT (cfr. art.º 4.º, n.º 2) e contemplam os três casos que normalmente justificam a sua cobrança, a saber, a prestação concreta de um serviço público, a utilização de um bem do domínio público ou a remoção de um obstáculo jurídico ao comportamento dos particulares.

Saldanha Sanches entendia que, aquelas situações correspondem a condições circunstanciais necessárias para estarmos em presença de taxas e aquelas que serão normalmente aceites pelos sujeitos passivos como justificação pelo seu pagamento, que o cumprem como se tratasse de um preço pela prestação pública<sup>486</sup>, facto que leva a que a legitimação da cobrança destes tributos não revele dificuldades perante os sujeitos passivos, dado que, para estes são perceptíveis as vantagens da contraprestação pública<sup>487</sup>.

Contudo, Saldanha Sanches concebia o cerne do conceito de taxa na questão estrutural da sinalgmicidade ou bilateralidade, sem a qual não se estaria perante uma taxa, e que aquela deveria ser material e não formal, isto é, deveria envolver uma prestação de *facere* onerosa e não ser artificialmente criada apenas para cobrança do tributo, sendo a sua utilidade identificável e individualizável, podendo por isso ser suportada pelo contribuinte e não pelas receitas gerais da entidade pública<sup>488</sup>.

Este aspeto do sinalagma, como característica rigorosamente comutativa da taxa, é tratado pela doutrina nacional, e seguida pela jurisprudência, através do conceito de *equivalência jurídica* que se traduz no nexó sinalgmicó que existe entre a prestação

---

<sup>485</sup> CAMPOS, Diogo Leite, RODRIGUES, Benjamim Silva e SOUSA, Jorge Lopes de – cit. 3, p. 72; VASQUES, Sérgio – cit. 227, pp. 216 e 217

<sup>486</sup> SALDANHA SANCHES, J. L. – *Manual de Direito Fiscal*, 2007, pp. 30-37. Contrário à qualificação de taxa como um “preço” cfr. LOBO, Carlos Batista – cit. 478, p. 451, onde o autor identifica o tributo como “...um dos mais importantes instrumentos do Estado na angariação de recursos públicos e na regulação eficiente dos diversos mercados.”. Com efeito, enquanto os tributos públicos se constituem como obrigações *ex lege*, os preços correspondem a obrigações *ex voluntate*. Também em VASQUES, Sérgio – cit. 227, p. 208 e SOUSA FRANCO, António – cit. 51, vol. 2, pp. 57-58, os autores se referem ao facto de que, se o nascimento da obrigação dos tributos decorre do preenchimento de pressupostos previstos na lei, cujo conteúdo e validade são independentes da vontade do sujeito passivo, já os preços constituem-se como obrigações estabelecidas por acordo entre as partes, onde impera a vontade destas, numa lógica negocial.

As situações que justificam a cobrança das taxas encontram-se igualmente contempladas no art.º 3.º da LEI n.º 53-E/2006, de 29 de dezembro, a qual aprovou o REGIME GERAL DAS TAXAS DAS AUTARQUIAS LOCAIS (RGTAL) que, com alterações entretanto introduzidas, se mantém em vigor. DR, 1ª Série, 4.º Suplemento. N.º 249 (2006.12.29), pp. 8626-(393)-8626(395).

<sup>487</sup> LOBO, Carlos Batista – cit. 478, pp. 416 e 419

<sup>488</sup> SALDANHA SANCHES, J. L. – cit. 486, pp. 30-37

administrativa efetivamente provocada ou aproveitada pelo contribuinte e a obrigação tributária que a este compete.

Neste sentido, a equivalência jurídica nas taxas exige uma contrapartida (contraprestação) específica ou uma “... *bilateralidade qualitativamente considerada*...”<sup>489</sup>.

Mas, a noção de sinalagma não se aplica apenas à caracterização da figura das taxas, sendo também aplicada aos tributos paracomutativos, os quais representando a compensação de prestações de que o contribuinte é presumível provocador ou beneficiário assumem um cariz comutativo (de troca ou de reciprocidade de prestações), embora de modo imperfeito<sup>490</sup>.

Da equivalência jurídica distingue-se a equivalência económica, correspondendo esta à relação que se estabelece entre o montante das taxas e o custo ou valor das prestações que constituem sua contrapartida<sup>491</sup>.

O entendimento da maioria da doutrina e da nossa jurisprudência tem sido o de que a equivalência económica não é necessária à qualificação de um tributo como taxa, sendo para tanto essencial a equivalência jurídica.

No entanto, parte da doutrina considera que, ambas as conceções são relevantes, mormente, no controlo judicial, uma vez que, correspondem a uma mesma realidade, apenas se situando em planos de análise distintos. Assim, enquanto a equivalência jurídica se encontra no plano da concetualização da taxa, sendo indispensável à qualificação jurídica do tributo, a equivalência económica respeita à exigência de legitimação material do tributo, questão alheia ao conceito e que se coloca posteriormente à qualificação<sup>492</sup>.

Sem dúvida que, o nosso Estado de direito contemporâneo, para a prossecução das tarefas principais a que se encontra sujeito (cfr. art.º 9.º CRP), recorre tradicional e

---

<sup>489</sup> LOBO, Carlos Batista – cit. 478, p. 426.

<sup>490</sup> Esta é a posição de VASQUES, Sérgio – cit. 483, p. 350, onde o autor defende que, não se deverá sobrevalorizar a equivalência jurídica como conceito definidor da natureza bilateral das taxas e distintivo destes tributos, pois, apesar da taxa representar o tributo comutativo mais perfeito, as outras figuras tributárias permitem estabelecer também uma relação do tipo comutativo entre o contribuinte e a administração, falando na existência de uma escala gradativa de comutividade. Assim, “*O apelo à noção da equivalência jurídica não nos deve, portanto, fazer esquecer que a delimitação entre taxas, contribuições e impostos, isto é, entre tributos comutativos, paracomutativos e unilaterais, se faz ao longo de uma escala gradativa em que os elementos do pressuposto e da finalidade dão corpo a uma relação de troca que só progressivamente vai perdendo a sua intensidade.*”.

<sup>491</sup> LOBO, Carlos Batista – cit. 478, pp. 437ss; PAZ FERREIRA - Ainda a Propósito da Distinção entre Impostos e Taxas: O Caso da Taxa Municipal devida pela Realização de Infraestruturas Urbanísticas. (Outubro-dezembro 1995), pp. 59ss; VASQUES, Sérgio – cit. 483, p. 348-351;

<sup>492</sup> LOBO, Carlos Batista – cit. 478, pp. 426ss; VASQUES, Sérgio – cit. 483, p. 348-351

primordialmente à figura do imposto como meio de financiamento necessário à concretização das medidas que visem atingir tais fins e, nesse sentido, constitui-se como um estado fiscal<sup>493</sup>, não sendo essa aliás uma peculiaridade do estado português, bem pelo contrário, trata-se da regra comum à generalidade dos estados atuais.

Contudo, a perda sucessiva de receita proveniente dos impostos tem conduzido à proliferação das figuras de cariz comutativo nos sistemas tributários, levando a que alguma doutrina fale hoje da atual transformação desses sistemas e da transição de um *Estado Fiscal* para um *Estado Taxador*<sup>494</sup>.

Sobre esta matéria, Carlos Lobo alude ao facto de estarmos “... numa encruzilhada relativamente ao sistema clássico de financiamento do Estado...”, esse que assenta na figura dos impostos e cuja aplicação depende, segundo aquele autor, de três fatores “genéticos” e “nucleares” que, hoje em dia, se encontram em crise, a saber, a *materialidade* (e hoje as realidades económicas são sobretudo imateriais), o *território* (que deixou de se limitar ao universo físico para integrar o ciberespaço ilimitado) e o *poder político* (inexecutável no espaço virtual)<sup>495</sup>.

Referindo-se essencialmente à figura das taxas, o autor justifica o recurso a esses tributos do seguinte modo:

*“A tentação é demasiado forte: se o sujeito pretende uma prestação pública então terá que sustentar um encargo financeiro; não existe deslocalização possível, e, por outro lado, existe uma aparente justiça, já que quem beneficia de uma prestação sustenta o seu encargo. Fixação do contribuinte, legitimação na tributação e justiça impositiva são os motes de referência desta nova política tributária.”*<sup>496</sup>.

A natureza coativa ou obrigatória dos tributos, conduz-nos à questão dos poderes do Estado em matéria tributária – o *poder tributário* que, num Estado de Direito unitário, mas descentralizado, como o nosso (cfr. art.º 6.º CRP), reside na Constituição que, expressão jurídica da vontade soberana do povo português, atribui ao legislador o poder de criar ou

---

<sup>493</sup> CASALTA NABAIS, José – O Princípio do Estado Fiscal. In: *Estudos Jurídicos e Económicos em Homenagem ao Professor João Lumbrales*, 2000, pp. 363ss; CASALTA NABAIS, José – Da Sustentabilidade do Estado Fiscal. In: *Sustentabilidade Fiscal em Tempos de Crise*, Coordenadores José CASALTA NABAIS e Suzana TAVARES DA SILVA, 2011, pp. 12-13; CASALTA NABAIS, José – *O Dever Fundamental de Pagar Impostos – Contributo para a Compreensão Constitucional do Estado Fiscal Contemporâneo*, 2012, pp. 191-221; SALDANHA SANCHES, J. L. – cit. 488, p. 22-24.

<sup>494</sup> Cfr. VASQUES, Sérgio – cit. 483, p. 336

<sup>495</sup> Cfr. LOBO, Carlos Batista – cit. 478, pp. 414-415.

<sup>496</sup> Cfr. LOBO, Carlos Batista – cit. 478, p. 415.

instituir impostos, mas também o poder de criação do regime geral das taxas e contribuições financeiras (cfr. art.º 165.º, n.º 1, al. i))<sup>497</sup>.

Para além do poder tributário originário Estadual, a Constituição ao impor o reconhecimento e a garantia das autonomias insular e local<sup>498</sup>, confere um poder tributário originário às regiões autónomas, a exercer nos termos da Constituição e da Lei (cfr. art.º 228.º, n.º 1, al. i) CRP) e um poder tributário não originário ou derivado às autarquias locais (cfr. fls. 238.º, n.º 4 CRP), a exercer nos termos da Lei<sup>499</sup>. Sobre o poder tributário destas últimas entidades nos iremos ainda debruçar mais adiante.

Destas breves considerações, entendemos que resulta evidente que, os tributos correspondem a uma ablação da riqueza dos cidadãos, de cariz impositivo<sup>500</sup> e, como tal, a proteção destes perante a (crescente) intromissão tributária, exige que o poder tributário se fundamente nos princípios constitucionais da legalidade e da igualdade, ínsitos ao princípio do Estado de Direito.

Neste sentido, recorrendo de novo às normas prescritas pela LGT, o n.º 2 do art.º 5.º, determina o seguinte: “... *A tributação respeita os princípios da generalidade, da igualdade, da legalidade e da justiça material.*”.

Os princípios constitucionais constituem-se não só como pressuposto legitimador do poder de criar e disciplinar os impostos, bem como de criar o regime geral dos outros tributos, mas também como limites jurídicos, formais e materiais, desse poder tributário<sup>501</sup>, cujo incumprimento conduzirá à invalidade das suas leis.

Respeitando a tributação do património a uma parte da tributação geral do nosso ordenamento fiscal, escusado será dizer que, esse subsistema encontra os seus fundamentos e limites nos princípios gerais constitucionais que informam o sistema tributário geral, pelo que, as considerações que se procurarão evidenciar a seguir, embora respeitem ao todo do sistema, serão válidas para as suas componentes, *maxime* o património.

---

<sup>497</sup> Referimo-nos aqui ao poder tributário em sentido estrito ou técnico, tal como definido por Casalta Nabais “... *como o conjunto de poderes necessários à instituição e disciplina essencial dos impostos.*”, ao qual associámos o poder de criar o regime geral das taxas e contribuições financeiras. Não incluímos assim o poder de exigência dos impostos associado à implementação e execução das leis fiscais (cfr. CASALTA NABAIS, José - cit. 495, pp. 269-312).

<sup>498</sup> GOMES CANOTILHO, J. J. e MOREIRA, Vital – cit. 251, pp. 231-236.

<sup>499</sup> CASALTA NABAIS, José - cit. 493, pp. 290-300.

<sup>500</sup> CAMPOS, Diogo Leite, RODRIGUES, Benjamim Silva e SOUSA, Jorge Lopes de – cit. 3, p. 69.

<sup>501</sup> Neste sentido, no domínio dos impostos, CASALTA NABAIS, José - cit. 493, p. 301; LOBO, Carlos Batista – cit. 478, pp. 421-422.

## **2. Do Princípio do Estado de Direito à Constituição Fiscal**

No seguimento do que acima referimos, o poder tributário funda-se no princípio do Estado de direito democrático, princípio que a CRP consagra no art.º 2.º e que abrange duas componentes inseparáveis, a de Estado de Direito e a de Estado Democrático, mas cuja plenitude só será atingida com a conjugação dos princípios estabelecidos no art.º 1.º, designadamente os princípios da dignidade da pessoa humana, da liberdade, da justiça e da solidariedade, bem como com o princípio da constitucionalidade do art.º 3.º da Constituição.

Neste sentido, a República Portuguesa, cuja soberania reside no povo, constitui-se como um Estado de direito democrático, que se traduz na instituição do poder político soberano no Estado, o qual se deverá subordinar a um conjunto de princípios e regras jurídicos previstos na Constituição e cujo exercício se há de concretizar no respeito e na garantia de efetivação dos direitos e liberdades fundamentais dos cidadãos.

Enquanto Estado de direito democrático, a Constituição determina que, para além de dever assegurar a democracia participativa, aquele deverá promover a “... *realização da democracia económica, social e cultural...*” (cfr. art.º 2.º, CRP), isto é, prosseguir o “Estado Social”, traduzido designadamente na responsabilização pública de seguir o desenvolvimento económico, social e cultural, de garantir mínimos de existência para todos e de corrigir as desigualdades sociais.

Os princípios enunciados encontram-se densificados no art.º 9.º da CRP, que identifica os fins ou tarefas fundamentais que o Estado deve prosseguir, os quais são depois concretizados em outras disposições constitucionais, e que visam em última instância o desenvolvimento harmonioso da coletividade de indivíduos que o compõe.

Pela sua importância para a matéria em estudo, destacamos a tarefa fundamental enunciada na al. d) do art.º 9.º, que se refere à dimensão Estado Social e que, segundo a Constituição, deverá ser concretizada da seguinte forma: “*Promover o bem-estar e a qualidade de vida do povo e a igualdade real entre os portugueses, bem como a efetivação dos direitos económicos, sociais, culturais e ambientais, mediante a transformação e modernização das estruturas económicas e sociais;*”.

Dessa norma se inferem os princípios do “Estado Bem-Estar” e da “Eficiência” do Estado, que deverão ser articulados nomeadamente com os art.ºs 58.ºs, assim como, com os

art.<sup>os</sup> 80.º e 81.º da “constituição económica”, que se referem, respetivamente, aos princípios fundamentais da organização económico-social e às incumbências prioritárias do Estado, no âmbito económico e social.

E, de entre os deveres prioritários do Estado nesse domínio, salientamos o da al. b) do art.º 81.º, que prescreve o seguinte: “ *Promover a justiça social, asseverar a igualdade de oportunidades e operar as necessárias correções das desigualdades na distribuição da riqueza e do rendimento, nomeadamente através da política fiscal;*”

Surge assim uma das funções primordiais que a Constituição reserva à política fiscal, a de contribuir para a eliminação das desigualdades entre os cidadãos, mediante a repartição justa dos rendimentos e da riqueza.

Mas, para prosseguir as tarefas fundamentais a que se encontra constitucionalmente obrigado, será legítimo ao Estado esperar da parte de cada um dos cidadãos a solidariedade e responsabilidade necessárias para com os outros membros da sociedade, tendo em vista o desenvolvimento do bem comum e a manutenção do próprio Estado.

Com efeito, a Constituição consagra deveres fundamentais aos cidadãos, nomeadamente, os que se encontram associados, direta ou indiretamente, aos direitos fundamentais que constituem a Parte I da CRP (art.<sup>os</sup> 12.º a 79.º), mas também contempla deveres fundamentais em outras disposições constitucionais e que não estão relacionados com nenhum direito fundamental, de entre os quais se acha o dever de pagar impostos do art.º 103.º e, reconhecendo a Lei Fundamental a existência de outras figuras tributárias (cfr. art.º 165.º, n.º 1, al. i)), esse dever compreende os demais tributos públicos.

Gomes Canotilho e Vital Moreira designam esses deveres como “*deveres autónomos*”, de conteúdo cívico-político, que têm a característica primordial de corresponderem a deveres dos cidadãos para com o Estado, estando ligados à ideia liberal de comprometimento dos indivíduos na existência do Estado<sup>502</sup>.

Para aqueles Constitucionalistas esses deveres não se podem confundir com restrições ou limitações de direitos fundamentais. Porém, a sua qualidade de “*bens constitucionalmente protegidos*” poderá justificar autorizações de restrição aos direitos fundamentais, nos termos

---

<sup>502</sup>GOMES CANOTILHO, J. J. e MOREIRA, Vital – cit. 251, p. 320

do art.º 18.º, n.º 2, 2ª parte da CRP<sup>503</sup>, ou seja, os direitos fundamentais poderão ser restringidos com fundamento naqueles deveres, desde que, seja respeitado o princípio da proporcionalidade.

Por estas razões, os “*deveres autónomos*” constituem-se quase sempre como obrigações dos indivíduos, exigindo que o seu cumprimento se encontre rigorosamente regulado na lei<sup>504</sup>.

Com efeito, correspondendo os tributos a uma ablação coativa do rendimento e da riqueza gerada pelos cidadãos, contendem com direitos, liberdades e garantias individuais, consignados constitucionalmente, como o direito de propriedade privada (Art.º 62.º da CRP) e o de iniciativa privada (Art.º 61.º da CRP), razão pela qual a sua criação há de obedecer a um conjunto de rigorosos princípios reguladores, que mais não são do que limites à ingerência, na vida privada, do poder tributário do Estado.

Assim, por um lado, temos a obrigação dos cidadãos, enquanto membros da coletividade, de contribuírem para os encargos públicos e, deste modo, poderem ver os seus direitos e liberdades restringidos, e, por outro, um Estado que tem como principal recurso para as suas despesas a figura dos impostos, embora cada vez mais recorra aos tributos de cariz comutativo e paracomutativo, cuja imposição ao colidir com direitos e liberdades essenciais dos cidadãos, deverá obedecer a rigorosos princípios limitadores do seu exercício.

Desta forma se compreende que, a nossa Constituição, à semelhança das Constituições de outros Estados, mormente dos Estados da UE<sup>505</sup>, consagre normas disciplinadoras do ordenamento jurídico-fiscal dirigidas às instâncias com poder de criar e regulamentar os impostos e, embora parca em normas orientadas para a regulação do poder de instituir outras espécies de tributos, não deixe de as contemplar.

Deste modo, entre nós, o cerne da denominada “constituição fiscal” abrange os art.ºs 103.º e 104.º da CRP, os quais respeitam respetivamente ao sistema fiscal e às principais espécies de impostos<sup>506</sup>.

---

<sup>503</sup> GOMES CANOTILHO, J. J. e MOREIRA, Vital – cit. 251, pp. 320-321.

<sup>504</sup> GOMES CANOTILHO, J. J. e MOREIRA, Vital – cit. 251, p. 321.

<sup>505</sup> GOUVEIA, Jorge Bacelar – Considerações Sobre as Constituições Fiscais da União Europeia. (janeiro-março 1996), pp. 39ss.

<sup>506</sup> GOMES CANOTILHO, J. J. e MOREIRA, Vital – cit. 251, p. 1088.

No art.º 103.º, n.º 1, cujo conteúdo se transcreve abaixo, consagram-se os dois objetivos, financeiro e extrafinanceiro, que a Constituição incumbe o sistema fiscal de prosseguir, e aos quais nos referimos atrás, a saber, a angariação das receitas necessárias ao Estado – “... *satisfação das necessidades financeiras do Estado e outras entidades públicas...*” (art.º 103.º, n.º 1, 1ª parte), e a contribuição para a efetiva igualdade dos cidadãos – “... *repartição justa dos rendimentos e da riqueza.*” (art.º 103.º, n.º 1, 2ª parte).

No art.º 104.º, a Constituição prescreve os princípios fundamentais da constituição fiscal material e, do seu conteúdo, ao qual a doutrina se refere como constituindo uma verdadeira “*reforma fiscal*”<sup>507</sup>, sobressai a imposição de que a tributação deverá atingir não só o rendimento, mas também o consumo e o património<sup>508</sup>.

É opinião da doutrina que, o art.º 104.º da CRP não proíbe a existência de outros impostos, desde que conformes aos preceitos constitucionais<sup>509</sup>.

Com efeito, a existência de outros impostos obriga a que, tal como escrevia Teixeira Ribeiro, “*não colidam com a estrutura do sistema nem prejudiquem o seu objetivo, que é a diminuição das desigualdades, ou só o prejudiquem em solução de compromisso com outro objetivo que também incumba ao Estado...*”<sup>510</sup>.

Para Jorge Miranda e Rui Medeiros, não será legítimo considerar-se que a CRP estabeleça preferências na adoção de qualquer uma das modalidades de tributação previstas no referido preceito constitucional, quando muito, a referência à repartição justa do rendimento como um dos princípios essenciais do sistema fiscal (cfr. art.º 103.º, n.º 1 da CRP), apontará no sentido da tributação do rendimento assumir particular relevância no sistema, pois, só assim, se logrará atingir tal desiderato<sup>511</sup>.

No que respeita à tributação do património, como já tivemos ocasião de o mencionar, a atual versão do n.º 3 do art.º 104.º da CRP, introduzida pela revisão constitucional de 1997, apenas determina que, a mesma “... *deve contribuir para a igualdade entre os cidadãos.*”

Como advertem Gomes Canotilho e Vital Moreira, a tributação do património não deverá confundir-se com a tributação dos rendimentos do património, estes deverão ser

---

<sup>507</sup> CASALTA NABAIS, José – As Bases Constitucionais da reforma da Tributação do Património. (janeiro 2004), p. 5

<sup>508</sup> MIRANDA, Jorge e MEDEIROS, Rui – cit. 476, p. 226.

<sup>509</sup> GOMES CANOTILHO, J. J. e MOREIRA, Vital – cit. 251, p. 1099)

<sup>510</sup> TEIXEIRA RIBEIRO - cit. 226, p. 137

<sup>511</sup> MIRANDA, Jorge e MEDEIROS, Rui – cit. 476, p. 226

tributados em sede de imposto sobre o rendimento pessoal, e acrescentam que, aquela tributação poderá incidir sobre o *património em si mesmo*, como serão os casos do imposto sobre imóveis e do imposto sobre a fortuna, ou sobre as *transferências patrimoniais*, como será o imposto sobre as aquisições imobiliárias<sup>512</sup>.

Por seu turno, Casalta Nabais refere-se à liberdade conferida pela norma do art.º 104.º, n.º 3 ao legislador ordinário, podendo este optar por uma tributação sintética, de um imposto geral sobre o património, ou por uma tributação analítica como a que existe atualmente<sup>513</sup>.

Já Xavier de Basto alude ao conteúdo inócuo e vazio da norma constitucional do art.º 104.º, n.º 3, por o mesmo não ter qualquer eficácia normativa ou por nem corresponder a um qualquer limite que se imponha ao legislador ordinário na escolha do modelo de tributação do património, além de se configurar como uma norma redundante, face aos objetivos gerais do sistema fiscal enunciados no art.º 103.º<sup>514</sup>.

Contudo, no nosso entender, a tributação do património, seja qual for a sua modalidade, por imposição constitucional específica para este domínio da tributação, deverá ter como objetivo primordial o de contribuir para a igualdade dos cidadãos e, dessa forma, assume particular relevância na prossecução do objetivo extrafinanceiro do sistema fiscal, o designado “*objetivo social*” nas palavras de Gomes Canotilho e Vital Moreira<sup>515</sup>.

Mas se das normas constitucionais, quer em sede da constituição fiscal, quer em sede da constituição económica (cfr. art.º 81.º, al. b) da CRP), quer em sede do próprio princípio da igualdade (art.º 13.º da CRP), resulta que, o sistema fiscal, considerado na sua globalidade, deverá assentar na justiça social, tal incumbência exige, nomeadamente, a progressividade do sistema no seu todo, onerando os maiores rendimentos e as maiores fortunas.

Porém, é entendimento da doutrina constitucional que, se o sistema fiscal deverá ser progressivo na sua globalidade, cada um dos impostos que o constituem não tem de o ser<sup>516</sup>,

---

<sup>512</sup> GOMES CANOTILHO, J. J. e MOREIRA, Vital – cit. 251,p. 1101.

<sup>513</sup> CASALTA NABAIS, José – cit. 507, p. 7.

<sup>514</sup> XAVIER DE BASTO, José Guilherme – A Constituição e o Sistema Fiscal. In: *XXV Anos de Jurisprudência Constitucional Portuguesa - Colóquio comemorativo do XXV aniversário do Tribunal Constitucional, 24 e 25 de outubro de 2008*, p. 188.

<sup>515</sup> CANOTILHO, J. J. Gomes e MOREIRA, Vital – cit. 251, p. 1089.

<sup>516</sup> CANOTILHO, J. J. Gomes e MOREIRA, Vital – cit. 251, p. 1089; MIRANDA, Jorge e MEDEIROS, Rui – cit. 476, p. 216.

pelo que, a CRP não exige a progressividade dos impostos sobre o património, deixando ao legislador a opção da solução a seguir<sup>517</sup>.

Pese embora a referência ao papel primordial dos impostos sobre o património na diminuição das desigualdades sociais, ao integrar-se no sistema fiscal nacional, esse domínio da tributação visará também o objetivo fiscal, que se reveste de natureza estritamente financeira e, nesta sede, há de também revelar-se justa na repartição dos encargos públicos, a outra vertente da igualdade tributária entre os cidadãos.

Desta forma, deverá contribuir para a obtenção das receitas necessárias ao Estado, mas também a outras entidades públicas, designadamente as “... *pessoas coletivas territoriais*...”<sup>518</sup>, como as autarquias locais (cfr. art.º 238.º CRP). E, neste âmbito, interessará que, a tributação do património contribua para a eficiência do sistema fiscal na criação e arrecadação de receitas.

### **3. Princípio da Legalidade Fiscal**

O princípio da legalidade corresponde a um dos elementos essenciais do Estado de direito constitucional<sup>519</sup> e, como tal, atravessa os diversos domínios do ordenamento jurídico, com o qual este sempre se deverá conformar.

Encontra-se desde logo consagrado no art.º 3.º da CRP, ao qual nos referimos anteriormente a propósito do princípio da constitucionalidade, enquanto subordinação do Estado à Lei Fundamental.

O n.º 2, 2ª parte do art.º 3.º, determina que, o Estado se funda na “*legalidade democrática*” expressão que, para Gomes Canotilho e Vital Moreira, deverá ser interpretada no sentido da “... *submissão das autoridades públicas à lei em geral, de acordo com o princípio da legalidade ou, mais amplamente, o princípio da juridicidade*...”, isto é, com respeito pelas regras de direito, com supremacia para as normas constitucionais<sup>520</sup>.

---

<sup>517</sup> CANOTILHO, J. J. Gomes e MOREIRA, Vital – cit. 251, p. 1101. Seguindo o mesmo entendimento, cfr. CASALTA NABAIS – cit. 507, p. 7.

<sup>518</sup> Expressão de CANOTILHO, J. J. Gomes e MOREIRA, Vital – cit. 251, p. 1088.

<sup>519</sup> CANOTILHO, J. J. Gomes e MOREIRA, Vital – cit. 251, p. 1090

<sup>520</sup> CANOTILHO, J. J. Gomes e MOREIRA, Vital – cit. 251, pp. 216-217.

Com efeito, o n.º 3 faz depender da conformidade com a Constituição a validade das leis, bem como dos outros atos do Estado e demais entidades públicas, incluindo as pessoas coletivas territoriais.

Quanto ao princípio da legalidade fiscal, o mesmo encontra-se previsto no art.º 103.º, n.º 2 da CRP, e do mesmo decorrem dois subprincípios essenciais, um de natureza *formal*, traduzido na exigência de reserva de lei parlamentar em matéria fiscal, e outro de natureza *material*, representado na tipicidade legal, impondo que os impostos se encontrem suficientemente determinados na lei quanto aos seus elementos essenciais, a saber, a incidência objetiva e a subjetiva, a taxa, os benefícios fiscais e as garantias dos contribuintes, de modo a não deixar margem para a sua densificação regulamentar nem para discricionariedade administrativa.

O princípio da legalidade do art.º 103.º, n.º 2, deverá ser assim conjugado com o art.º 165.º da CRP, o qual determina no n.º 1, al. i) que, em matéria de criação de impostos e sistema fiscal, a competência para legislar pertence à Assembleia da República, ainda que à competência relativa deste órgão, ou seja, salvo a concessão de autorização legislativa ao Governo para legislar neste domínio.

Contudo, mesmo nesta última situação, a lei de autorização legislativa deverá obedecer às normas constantes dos n.ºs 2 a 5 do mesmo art.º 165.º e, designadamente, do conteúdo do n.º 2, resulta que, a lei parlamentar deverá condicionar o poder legislativo do Governo, porquanto cabe-lhe definir o objeto, o sentido, a extensão e a duração da autorização, não podendo configurar-se como uma “*autorização em branco*” a favor do Governo<sup>521</sup>.

Neste sentido, como referem Gomes Canotilho e Vital Moreira, “... *A reserva de lei em matéria fiscal não é somente uma questão de forma legislativa, mas sim principalmente de competência política, devendo ser reservada para as assembleias representativas (no taxation without representation).*”, não devendo estas limitar-se à mera criação do imposto, mas também à definição dos elementos essenciais da sua estrutura, tanto mais que, é essa a interpretação que está de acordo com “... *o sentido histórico da reserva parlamentar da lei fiscal, que arranca originariamente da ideia de autotributação, isto é, de a imposição fiscal*

---

<sup>521</sup> Cfr. ACÓRDÃO n.º 358/92 do Processo n.º 120/92, de 11 de novembro de 1992, do Tribunal Constitucional. DR, I Série-A, N.º 21 (26.01.1993), p. 329.

*só poder ser determinada pelos próprios cidadãos através dos seus representantes no parlamento.*<sup>522</sup>.

Estas normas constitucionais estabelecem um “*princípio da legalidade qualificado*”<sup>523</sup>, uma vez que, a lei da Assembleia da República ou o decreto-lei autorizado para além de proceder à criação do imposto deverá determinar em concreto os elementos essenciais da sua estrutura, o que encontra plena justificação na especialidade deste tributo, uma prestação unilateral, definitiva e particularmente restritiva da riqueza privada, constituindo a reserva de lei o garante da segurança jurídica e da proteção da confiança dos contribuintes no pagamento de impostos justos e equitativos, para cuja instituição concederam autorização, por meio dos seus representantes parlamentares.

O princípio da legalidade fiscal é reforçado no n.º 3 do art.º 103.º da CRP, ao estabelecer-se “*uma espécie de direito de resistência*”<sup>524</sup> (cfr. art.º 21.º da CRP) aos cidadãos quanto ao pagamento de impostos que não hajam sido criados nos termos constitucionais, designadamente, pela violação da precedência de lei parlamentar, e também quando a sua liquidação e cobrança não sigam as regras legais.

O princípio da legalidade em matéria fiscal encontra-se também previsto na al. i) do n.º 1 do art.º 227.º, onde é conferido às regiões autónomas um poder tributário originário, ao estabelecer que aquelas exercem poder tributário próprio, embora nos termos da lei do Estado, e será também nos termos de lei-quadro da Assembleia da República que poderão adaptar o sistema fiscal nacional às suas especificidades regionais.

Com efeito, essa norma deverá conjugar-se com a norma da al. b) do mesmo art.º 227.º, a qual concede poder legislativo com carácter delegado às regiões autónomas, em matérias de reserva relativa da Assembleia da República, mas que exceciona a matéria tributária da al. i) do n.º 1 do art.º 165.º.

Numa outra concretização do princípio da legalidade em sede tributária, a Constituição, no art.º 238.º, n.º 4, confere às autarquias locais a faculdade de disporem de poder tributário, apenas nos casos e nos termos previstos na lei, nomeadamente, na lei de

---

<sup>522</sup> CANOTILHO, J. J. Gomes e MOREIRA, Vital – cit. 251, pp. 1091-1092.

<sup>523</sup> Cfr. LOBO, Carlos Batista – cit. 478, pp. 429-431. No mesmo sentido, VASQUES, Sérgio – cit. 227, pp. 277-280

<sup>524</sup> A expressão é de CANOTILHO, J. J. Gomes e MOREIRA, Vital – cit. 251, p. 1092.

finanças locais, devendo esse poder traduzir-se em regulamentos locais (veja-se o Regime Geral das Taxas das Autarquias Locais (RGTAL), mormente o art.º 8.º, n.º 1<sup>525</sup>).

O princípio em apreço encontra-se densificado na LGT, cujo art.º 8.º, no seu n.º 1, enumera os elementos essenciais dos impostos consagrados na norma constitucional do art.º 103.º, n.º 2, e, em conjugação com o n.º 2, a LGT alarga a aplicação do princípio a outras matérias tributárias, como sejam, a definição dos crimes fiscais, o regime geral das contraordenações fiscais, a liquidação e cobrança dos tributos, incluindo prazos de prescrição e caducidade, a definição das obrigações acessórias, as regras de procedimento e processo tributário, a definição das sanções fiscais sem natureza criminal, bem como a regulamentação das figuras da substituição e responsabilidade tributárias.

No que concerne às taxas e contribuições financeiras, como já tivemos ocasião de referir, a reserva de lei parlamentar ou reserva de lei formal circunscreve-se à criação do respetivo regime geral, nos termos do art.º 165.º, n.º 1, al. i), 2ª parte, e, nesse âmbito, as normas legais que emanarem da Assembleia da República deverão conter as opções fundamentais estruturantes daquelas figuras tributárias, normas que, sendo material e implicitamente paramétricas, deverão ser respeitadas pelas normas especiais que criem os próprios tributos, sob pena de ilegalidade<sup>526</sup>.

Segundo Gomes Canotilho e Vital Moreira, aqueles tributos não se encontram sujeitos à reserva de lei parlamentar no que diz respeito à sua criação individual e ao regime em concreto, pelo que, poderão ser criados por diploma legislativo governamental e reguladas por via regulamentar, no respeito pela lei de regime geral previamente aprovada<sup>527</sup>.

Porém, com exceção do Regime Geral das Taxas das Autarquias Locais (RGTAL), permanece em falta a criação do regime geral de outros tributos comutativos e paracomutativos que estabeleça os princípios estruturantes e os elementos essenciais a seguir pelo Estado e demais entidades públicas na instituição dessas figuras, pese embora o facto das mesmas continuarem a proliferar como meios de angariação de receita e como instrumentos de política económica e social.

---

<sup>525</sup> LEI n.º 53-E/2006, de 29 de dezembro – cit. 486.

<sup>526</sup> Cfr. sobre a natureza da Lei de Regime-Geral MORAIS, Carlos Blanco de – *Curso de Direito Constitucional*, Tomo I, pp. 343-345. Segundo este autor, as leis de regime geral são diretamente executáveis e não carecem necessariamente da imediação legal complementar e produzem efeitos diretos intersubjetivos.

<sup>527</sup> Cfr. GOMES CANOTILHO, J. J. e MOREIRA, Vital – cit. 251, p. 1095.

A ausência desta medida legislativa poderá configurar aliás, no nosso entender, uma inconstitucionalidade por omissão, nos termos do art.º 238º da CRP<sup>528</sup>.

Contudo, entre a doutrina e a jurisprudência, tem sido admitida a criação de taxas sem a intervenção parlamentar, até que seja aprovado um regime geral de enquadramento desses tributos, o que se deve à sua natureza rigorosamente comutativa, cuja exigência por parte do poder público é facilmente legitimada pelos contribuintes (que se encontram determinados) atendendo que a taxa se configura como compensação pela contraprestação específica e concreta da administração (ou utilidades divisíveis) que os mesmos provocaram ou beneficiaram<sup>529</sup>.

Assim sendo, o incumprimento por parte do Estado e das entidades públicas no que respeita à contraprestação devida ou ao eventual montante iníquo do tributo exigido é percecionado de imediato pelo próprio contribuinte, que poderá desencadear os meios jurisdicionais competentes para a defesa dos seus direitos<sup>530</sup>.

O mesmo não se poderá aplicar às contribuições financeiras, que poderão incluir tão distintas figuras tributárias, tais como, as contribuições sociais, taxas de regulação económica, contribuições por obras públicas, contribuições ambientais, nas quais a relação bilateral estabelecida com a contraprestação pública é de carácter difuso, em que as utilidades prestadas são indivisíveis e os seus causadores ou aproveitadores são indeterminados ou só são determinados enquanto pertença a um grupo identificado ou identificável.

Ora, estas figuras têm sido tratadas pela jurisprudência, assim como, pela doutrina nacional, como verdadeiros impostos, no que respeita à exigência de reserva de lei para a sua formação.

Por outro lado, espelhando a posição doutrinária e jurisprudencial, a LGT estabelece no art.º 4.º, n.º 3, quanto aos pressupostos dos tributos, que as contribuições especiais são consideradas impostos, conforme se passa a transcrever:

---

<sup>528</sup> Neste mesmo sentido, veja-se MIRANDA, Jorge e MEDEIROS, Rui – cit. 476, p. 218. Os Autores suscitam mesmo a questão da eventual legitimidade de recusa do pagamento de taxas, pelo menos, das que tenham sido criadas ou alteradas após a revisão constitucional de 1997, pela ausência do respetivo regime geral aprovado pelo Parlamento.

<sup>529</sup> Cfr. LOBO, Carlos Batista – cit. 478, pp. 430-431; FERREIRA, Eduardo Paz – cit. 491, pp. 61-63; VASQUES, Sérgio – cit. 227, p. 282; MIRANDA, Jorge e MEDEIROS, Rui – cit. 476, p. 218.

<sup>530</sup> Cfr. LOBO, Carlos Batista – cit. 478, pp. 430-431; VASQUES, Sérgio – cit. 227, p. 282; MIRANDA, Jorge e MEDEIROS, Rui – cit. 476, p. 218. No entanto, estes últimos autores reforçam a necessidade de definição do regime geral para as taxas, atento o excessivo recurso a estas figuras como forma de financiamento público e à latitude com que a jurisprudência tem aceite este expediente.

*“As contribuições especiais que assentam na obtenção pelo sujeito passivo de benefícios ou aumentos de valor dos seus bens em resultado de obras públicas ou da criação ou ampliação de serviços públicos ou no especial desgaste de bens públicos ocasionados pelo exercício de uma atividade são consideradas impostos.”*

Como tal, a ausência de um regime geral destas figuras tributárias, tem como consequência lógica a obrigatoriedade da sua criação e disciplina obedecer ao princípio da legalidade tributária, nas suas vertentes de reserva de lei formal e de tipicidade, pelo que, tributos desta natureza criados ao arrepio da aprovação parlamentar incorrem em inconstitucionalidade e poderá legitimar a recusa do seu pagamento por parte dos contribuintes<sup>531</sup>.

#### **4. Princípio da Não Retroatividade das Leis Fiscais**

Conforme acima se fez alusão, constituindo-se o pagamento de impostos um dever (autónimo) fundamental a sua imposição implica uma restrição aos direitos, liberdades e garantias dos cidadãos e, como tal, as leis que os prescrevem deverão obedecer às regras constitucionais estabelecidas para as leis restritivas desses direitos e liberdades (cfr. art.º 18.º, CRP).

Neste sentido, nos termos do art.º 18.º da CRP, designadamente do seu n.º 3, as leis restritivas não podem ter efeito retroativo, correspondendo à expressão de um princípio de não retroatividade que decorre dos princípios da proteção da confiança e da segurança jurídicas, ínsitos ao princípio do Estado de direito democrático do art.º 2.º da Constituição.

O art.º 103.º, n.º 3, da CRP, desde a redação que lhe foi introduzida pela revisão constitucional de 1997, reforça de forma expressa a aplicação do regime de não retroatividade à lei fiscal (que seja desfavorável aos contribuintes) ao impor a proibição de impostos retroativos, estendendo o direito de resistência dos cidadãos ao pagamento de impostos que se revistam dessa natureza, ou seja, daqueles que incidam sobre factos tributários já decorridos. Por sua vez, o princípio em causa é reiterado no art.º 12.º, n.º 1 da LGT.

Sobre o controlo da (não)retroatividade da lei fiscal, a jurisprudência do Tribunal Constitucional, proferiu em recente acórdão o seguinte:

---

<sup>531</sup> VASQUES, Sérgio – cit. 227, pp. 282-283.

“... O princípio da proteção da confiança, ínsito na ideia de Estado de Direito democrático (artigo 2.º, da Constituição), só exclui a possibilidade de leis retroativas, quando se esteja perante uma retroatividade intolerável, que afete de forma inadmissível e arbitrária os direitos e expectativas legitimamente fundados dos cidadãos contribuintes.

O Tribunal Constitucional tem firmado jurisprudência no sentido de que a inadmissibilidade da retroatividade poderá ser aferida pela aplicação cumulativa, dos seguintes critérios:

a) A afetação de expectativas, em sentido desfavorável, será inadmissível, quando constitua uma mutação da ordem jurídica com que, razoavelmente, os destinatários das normas dela constantes não possam contar;

b) e quando não for ditada pela necessidade de salvaguardar direitos ou interesses constitucionalmente protegidos que devam considerar-se prevaletentes sobre os interesses particulares afetados....”<sup>532</sup>

A citada decisão reitera a jurisprudência do Tribunal Constitucional que tem vindo a sustentar que, o art.º 103.º, n.º 3 da CRP, apenas proíbe a retroatividade da lei fiscal à qual a doutrina se refere como *forte, autêntica ou própria*, isto é, aquela que pretende estender a sua vigência à regulação de factos tributários cujos efeitos tenham sido totalmente produzidos na vigência da lei antiga, pelo que, encontram-se excluídos da proibição do referido preceito constitucional os casos da retroatividade designada por *fraca, imprópria ou inautêntica*, em que a lei nova pretende estender a sua regulação a factos iniciados na vigência da lei antiga, mas cujos efeitos continuam a produzir-se aquando da sua entrada em vigor (caso dos impostos sobre o rendimento)<sup>533</sup>.

Contrariamente ao sentido jurisprudencial, Sérgio Vasques considera que a norma constitucional em apreço contempla a proibição de “...qualquer espécie de retroatividade...” e que, por isso, “... no tratamento da lei fiscal retroativa...”, não se deverá “sobrevalorizar a distinção, meramente formal, entre retroatividade “forte” ou “fraca”, “própria” ou imprópria”..., numa espécie de jurisprudência de conceitos que acaba por passar ao lado da substância dos problemas em jogo.”<sup>534</sup>.

Ainda para o referido autor, não sendo princípios absolutos, a proteção da confiança e a segurança jurídica poderão ser restringidas face a outros valores constitucionais que, ao caso

---

<sup>532</sup> ACÓRDÃO N.º 135/2012, de 2012.03.07, do Tribunal Constitucional, proferido no Processo n.º 772/11.

<sup>533</sup> CAMPOS, Diogo Leite, RODRIGUES, Benjamim Silva e SOUSA, Jorge Lopes de – cit. 3, p. 129-130; PEREIRA, Paula Rosado – O Princípio da Não Retroatividade da Lei Fiscal no Campo da Tributação Autónoma de Encargos – Comentário ao Acórdão n.º 18/2011 do Tribunal Constitucional de 12/01/2011 – Processo n.º 204/2010. (setembro 2011), p. 219.

<sup>534</sup> VASQUES, Sérgio – cit. 227, p. 295.

concreto, revelem ser de interesse maior a salvaguardar. Assim, a lei fiscal retroativa será de admitir apenas, a título excepcional, e desde que se revele necessária, adequada e proporcional aos interesses em jogo<sup>535</sup>.

Perfilhamos deste entendimento doutrinário. Com efeito, o que está em causa numa lei fiscal retroativa é a lesão das legítimas expectativas criadas nas leis que regulam a obrigação de contribuir para o erário público com rendimento ou riqueza produzidos, sendo de acordo com essas regras prévias que os contribuintes coadunam os seus atos com os sacrifícios que lhes são impostos. Por conseguinte, será sempre a tutela da segurança jurídica que é violada com a retroatividade da lei, independentemente da medida de força da lesão que sobrevier.

## 5. Princípio da Igualdade Fiscal

A igualdade é a essência da justiça<sup>536</sup> e esta constitui-se como um valor fundamental do Direito. Em termos genéricos, a justiça poderá ser concebida como a simples exigência de *dar a cada um o que é seu* (atribuição particular) e *a cada qual o que lhe é devido* (atribuição objetiva).

Na formulação clássica, foram consideradas, em função dos sujeitos da relação, espécies de justiça que hoje encontramos, mesmo que de forma implícita, no texto da nossa Lei Fundamental, as quais poderão resumir-se do seguinte modo:

- A *justiça comutativa ou corretiva*, como aquela que rege as relações recíprocas dos membros da sociedade, abrangendo tanto as trocas voluntárias como as involuntárias, e que visa a atribuição a cada qual do que é seu, e atua segundo uma igualdade simples e objetiva que se manifesta na equivalência entre prestações.

- A *justiça distributiva*, que respeita aos deveres da sociedade para com os seus membros, e que regula a repartição entre estes dos bens que são comuns, através de um critério de igualdade proporcional, que atende à finalidade da distribuição e à situação dos sujeitos relativamente a essa finalidade.

---

<sup>535</sup> VASQUES, Sérgio – cit. 227, pp. 291-296.

<sup>536</sup> Sobre a noção de justiça e sua relação com o Direito, seguimos CHORÃO, Mário Bigotte – Justiça. In: *Polis – Enciclopédia Verbo da Sociedade e do Estado*, 1985, vol. 3, pp. 905-922.

- A *justiça geral ou legal*, que se refere aos deveres dos membros para a comunidade onde se inserem, o que conduz a que aqueles dêem à sociedade o que lhe é devido, como contribuição para o bem comum, no respeito por uma igualdade essencialmente proporcional.

O conceito mais recente de *justiça social* tende a integrar-se na clássica definição de *justiça geral ou legal* e o mesmo encontra-se associado às preocupações de índole social, como discriminações arbitrárias, desigualdade na distribuição de riqueza, etc, reforçando a responsabilidade conjunta dos indivíduos e do Estado na promoção do bem comum.

Vemos assim que, o princípio da igualdade, enquanto essência do princípio da justiça, constitui-se como um dos elementos estruturantes do nosso Estado de Direito democrático e social, estando expressamente consagrado no art.º 13.º da CRP, em sede de regulação de direitos e deveres fundamentais. Como tal, informa a ordem jurídica no seu todo e cada um dos seus domínios específicos e vincula as diferentes funções do Estado: política, legislativa, administrativa e judicial, podendo ter também como destinatários os próprios particulares nas relações entre si<sup>537</sup>.

Em termos históricos, com o nascimento do Estado de Direito liberal, a proclamação do princípio da igualdade traduziu-se na sua formulação mais simples: a igualdade perante a lei ou a igualdade na aplicação da lei, a qual deveria revestir natureza geral e abstrata, vinculando a administração e o julgador, mas não o legislador<sup>538</sup>.

Essa conceção de igualdade, traduzida na aplicação da lei por igual, sem atender às diferenciações reais dos seus destinatários, veio na prática a consubstanciar-se em novas situações de injustiça.

A evolução do Estado de Direito liberal para o atual Estado de Direito democrático e social conduziu à própria evolução da conceção do princípio que, sem perder a sua ligação ao ideário de justiça, reúne hoje não só a dimensão liberal, mas também a democrática, ao proibir expressamente a discriminação na participação no exercício do poder político e no acesso aos

---

<sup>537</sup> Sobre a aplicação do princípio da igualdade às relações privadas cfr. CANOTILHO, J. J. Gomes e MOREIRA, Vital – cit. 251, pp. 346-349 e MIRANDA, Jorge – *Princípio da Igualdade*. In: *Polis – Enciclopédia Verbo da Sociedade e do Estado*, 1985, vol. 3, pp. 408-410.

<sup>538</sup> CASALTA NABAIS, José – cit. 493, pp. 435-436; NOVAIS – Jorge Reis – *Os Princípios Constitucionais Estruturantes da República Portuguesa*, 2011, p. 101ss.

cargos públicos, bem como a dimensão social, que impõe a eliminação das desigualdades factuais, visando a igualdade real dos cidadãos<sup>539</sup>.

Estas três concepções encontram-se hoje reunidas na CRP e resultam de diversos preceitos constitucionais. Desde logo, a concepção liberal, no art.º 13.º, designadamente, na cláusula geral do n.º 1, onde se proclama o princípio da igualdade formal, ao se declarar a igualdade de todos perante a lei. Mas, também no n.º 2, que proíbe a discriminação positiva ou negativa dos indivíduos em função de determinados atributos pessoais, isto é, mediante critérios que se mostrem irracionais.

Já quanto à igualdade real ou material ela surge também no n.º 1 do art.º 13.º ao associar a igualdade à igual dignidade social de todos os cidadãos, numa decorrência do princípio da dignidade da pessoa humana, consagrado no art.º 1.º, bem como noutros preceitos, nomeadamente, na al. d) do art.º 9.º, em sede de tarefas fundamentais do Estado, ao qual já nos referimos anteriormente e do qual relembramos o seguinte trecho: ao Estado incumbe “*Promover... a igualdade real entre os portugueses...*”.

O princípio da igualdade passou assim de uma concepção inicial de igualdade *perante a lei*, proibindo privilégios e benefícios arbitrários, para a concepção complexa atual de igualdade *da lei*, isto é, de uma igualdade material na lei e através dela que, não excluindo a anterior concepção formal, impõe que a lei reflita as diferenciações materiais (reais) entre as pessoas, de índole económica, social e cultural, desde que, o fim a prosseguir com a diferenciação seja constitucionalmente legítimo e na obediência ao princípio da proporcionalidade ou da proibição do excesso, nas suas vertentes de necessidade, adequação e proporcionalidade em sentido estrito<sup>540</sup>.

Desta forma, o atual princípio constitucional da igualdade vincula também o legislador e, como salienta Casalta Nabais, sujeita-o, positiva e negativamente, do seguinte modo:

1. À igualdade *na lei*, ou seja, proíbe (obrigação negativa) “*discriminações ou igualizações*” discricionárias ou às quais falte fundamento material ou racional.

---

<sup>539</sup> CANOTILHO, J. J. Gomes e MOREIRA, Vital – cit. 251, pp. 336-337; MIRANDA, Jorge e MEDEIROS, Rui – *Constituição Portuguesa Anotada*, Tomo I, 2010, pp. 219-221; NOVAIS, Jorge Reis – cit. 538, p. 101ss.

<sup>540</sup> CASALTA NABAIS, José – cit. 493, p. 435; NOVAIS, Jorge Reis – cit. 538, p. 102-104 e 161ss;

2. À igualdade *pela lei*, isto é, obriga (obrigação positiva) a que se faça distinções ou a conceber tratamentos desiguais para que sejam garantidas:

- a. “*Igualdade de Oportunidades*”, isto é, um “*mínimo de igualdade*” ou uma igualdade “*como ponto de partida*”, dependente do grau de satisfação das necessidades básicas dos indivíduos “... (*alimentação, vestuário, habitação, saúde, segurança social, educação*) ...”;
- b. “*Igualdade de Resultados*” ou um mínimo de “*Igualdade como ponto de chegada*”, que depende da satisfação dessas necessidades, complementada pelo “*rendimento produtivo*” (importante no crescimento económico) e pelos “*atributos pessoais*” (relevante na eficaz distribuição dos empregos)<sup>541</sup>.

Também Jorge Miranda e Rui Medeiros falam do duplo sentido inerente ao princípio da igualdade, a saber, o negativo, que veda privilégios e discriminações, e o positivo, que exige ao poder político-administrativo que a sua decisão observe os seguintes critérios:

1. Tratamento igual de situações iguais (tratamento semelhante de situações semelhantes);
2. Tratamento desigual de situações substancial e objetivamente desiguais;
3. Tratamento proporcional das situações relativamente iguais ou desiguais que, em função dos casos, corresponde a um mera faculdade para o legislador ou então a uma obrigação;
4. Atender que o princípio não é uma “ilha”, antes deverá situar-se no contexto material da Constituição e, desta forma, articular-se com os outros princípios constitucionais<sup>542</sup>.

Como refere Reis Novais, “*Aquilo que se alterou profundamente foi, sobretudo, a atitude para com o momento anterior, o de criação da lei.*” e do seu conteúdo, pelo que, na conceção atual do princípio, “... *em nome da justiça distributiva e da igualdade material, o*

---

<sup>541</sup> CASALTA NABAIS, José – cit. 493, pp. 435-436.

<sup>542</sup> MIRANDA, Jorge e MEDEIROS, Rui – cit. 539, pp. 222 e 223.

*legislador do Estado social pode, ou, até, deve, compensar as situações de desigualdade fática e repor ou criar as condições de uma verdadeira igualdade...*<sup>543</sup>.

Para o julgador, o princípio da igualdade assume um papel fundamental nas suas funções de interpretação e aplicação do Direito, correspondendo a parâmetro de controlo, ao qual aquele se encontra vinculado, da conformidade da atividade legislativa, bem como da prática administrativa, com a ordem jurídica, embora na escrupulosa observância do princípio da separação de poderes, ou seja, abstraindo-se de intervir onde impera a livre conformação do legislador ou na margem de livre decisão administrativa (*“controlo negativo da igualdade”*, na expressão de Jorge Miranda e Rui Medeiros<sup>544</sup>).

No essencial, o princípio da igualdade respeita à *“... igual posição em matéria de direitos e deveres...”* e, neste sentido, apresenta duas dimensões proibitivas ao legislador, a saber, a de *“proibição de privilégios ou benefícios”*, tanto no gozo de qualquer direito como na isenção de qualquer dever; a de *“proibição de prejuízo ou detrimento”* na privação de qualquer direito ou na imposição de qualquer dever<sup>545</sup>.

Porém, perante o atual conteúdo jurídico do princípio na Constituição, que visa a igualdade material, traduzindo-se na possibilidade ou mesmo necessidade do legislador proceder a diferenciações ante a diferença de realidades a tratar, a dificuldade surge na escolha do critério a adotar como termo de comparação das situações, dado que, do critério não deverão resultar tratamentos discricionários, mas antes a garantia de que todos serão tratados com *“igual consideração e respeito”*<sup>546</sup>, com a mesma dignidade.

Nas palavras de Reis Novais, *“... tudo reside em duas questões capitais: quais os critérios admissíveis da diferenciação e qual a densidade do controlo a que as diferenciações feitas em seu nome podem ser sujeitas por parte do juiz que garante a observância do princípio constitucional da igualdade.”*<sup>547</sup>.

Deste modo, o princípio da igualdade surge hodiernamente como limite material na criação e conteúdo da lei e como padrão de controlo para o julgador.

---

<sup>543</sup> NOVAIS, Jorge Reis – cit. 538, p. 103 e 105.

<sup>544</sup> MIRANDA, Jorge e MEDEIROS, Rui – cit. 539, pp. 221 e 223.

<sup>545</sup> Cfr. CANOTILHO, J. J. Gomes e MOREIRA, Vital – cit. 251, p. 338

<sup>546</sup> A expressão é de Jorge Reis Novais – cit. 538, p. 110.

<sup>547</sup> NOVAIS, Jorge Reis – cit. 538, p. 109.

Assim sendo, o atual conteúdo jurídico do princípio na Constituição, que obriga as diferentes funções do Estado, abrange as seguintes dimensões<sup>548</sup>:

**1ª Proibição do Arbítrio** – Inadmissibilidade de diferenciações de tratamento irracionais ou discricionárias, às quais falte qualquer fundamentação razoável que esteja de acordo com critérios objetivos e que tenha relevância constitucional; inaceitabilidade de igual tratamento para situações manifestamente desiguais.

Corresponde a um limite externo à liberdade de conformação e de decisão dos poderes públicos e a um princípio negativo de controlo.

Na prática, apenas as decisões arbitrárias são passíveis de controlo jurídico e essas acontecem em casos extremos, quando não existe suporte material à decisão, donde, à parte essas situações, todas as justificações são possíveis e centram-se no quadro da vinculação política.

Neste sentido, tendo presente a conceção atual do princípio da igualdade, associado à ideia de justiça material, o controlo pela proibição do arbítrio revela-se insuficiente, sobretudo, se estiverem em causa diferenciações em sede de direitos fundamentais.

**2ª Proibição de discriminação** – Ilegitimidade de diferenciações de tratamento baseadas em categorias ou fatores subjetivos ou em razão dessas categorias (cfr. enumeração exemplificativa do n.º 2 do art.º 13.º). As diferenciações serão ilegítimas sempre que violarem o princípio da dignidade da pessoa humana, o princípio do Estado de Direito democrático ou sejam simplesmente arbitrárias.

Esta proibição não exige uma igualdade absoluta em todas as situações nem proíbe diferenciações de tratamento. Estas a existirem terão que se fundamentar num motivo constitucionalmente válido, assim como, nos princípios da segurança jurídica, da proporcionalidade, da solidariedade e da justiça.

Deste modo, *“as diferenciações podem ser legítimas quando: (a) se baseiem numa distinção objetiva de situações; (b) não se fundamentem em qualquer dos motivos indicados*

---

<sup>548</sup> CANOTILHO, J. J. Gomes e MOREIRA, Vital – cit. 251, pp. 339-342; MIRANDA, Jorge e MEDEIROS, Rui – cit. 539, pp. 224-233.

no n.º 2; (c) tenham um fim legítimo segundo o ordenamento constitucional positivo; (c) se revelem necessárias, adequadas e proporcionadas à satisfação do seu objetivo.”<sup>549</sup>.

**3ª Obrigação de diferenciação** – Pressupõe a eliminação das desigualdades fácticas de natureza social, económica e cultural (v.g. art.º 9.º, al. d)), de modo a compensar a desigualdade de oportunidades (função social do princípio da igualdade).

Em matéria tributária, a CRP não consagra explicitamente o princípio da igualdade tributária, sendo aquele inferido a partir do princípio geral do art.º 13.º, do qual é expressão<sup>550</sup>, o que em nada diminui a influência estruturante que assume no nosso sistema fiscal.

Com efeito, como já tivemos ocasião de referenciar, os art.ºs 103.º e 104.º da CRP expressam nas suas diversas normas a imposição ao poder tributário de prosseguir, pela via fiscal, a justiça material entre os cidadãos e, desde logo, consubstanciam afloramentos à função comutativa, distributiva e social do princípio da igualdade, à qual acima nos referimos, e que conduz à exigência de medidas de diferenciação de tratamento entre os sujeitos, tendo em vista a eliminação ou diminuição das desigualdades sociais, entre as quais se destacam aquelas que derivam diretamente dos desequilíbrios na distribuição da riqueza e de rendimento, que implicam desigualdades no exercício efetivo de direitos fundamentais<sup>551</sup>.

Começando pela alusão ao carácter aberto do princípio da igualdade, cuja densificação normativa atenderá às especificidades de âmbito material que estiverem em causa, Gomes Canotilho e Vital Moreira mencionam o seguinte:

*“No direito fiscal, o princípio da igualdade exprime-se, sobretudo, na exigência de igual tributação para iguais pressupostos de facto tributariamente relevantes (igualdade vertical/igualdade fiscal horizontal), o que permite a diferenciação de tributos segundo a capacidade contributiva.”*<sup>552</sup>.

E, em anotação ao art.º 103.º da CRP, referem aqueles autores:

*“... Os impostos são uma das poucas **obrigações públicas** dos cidadãos constitucionalmente consagradas... Como tal, está sujeita a algumas regras equivalentes às dos direitos fundamentais, designadamente os princípios da generalidade e da igualdade, ou seja, de que devem estar sujeitos ao seu pagamento os cidadãos em geral (art.º 12º-1), e em idêntica medida, sem qualquer discriminação indevida (art.º 13.º-2). É nisto que consiste o princípio da igualdade tributária... ”.* (realce no original)

---

<sup>549</sup> Cfr. CANOTILHO, J. J. Gomes e MOREIRA, Vital – cit. 251, p. 340.

<sup>550</sup> CASALTA NABAIS, José – cit. 493, p. 435; VASQUES, Sérgio - cit. 227, p. 247.

<sup>551</sup> CANOTILHO, J. J. Gomes e MOREIRA, Vital – cit. 251, p. 342.

<sup>552</sup> CANOTILHO, J. J. Gomes e MOREIRA, Vital – cit. 251, p. 348.

À semelhança do que acontece nos outros domínios da ordem jurídica, o princípio da igualdade tributária, coloca desde há muito, a questão de saber qual o critério de diferenciação a adotar, tendo em vista neste caso a justa repartição dos encargos públicos.

Conforme dizia Teixeira Ribeiro, em matéria de impostos, o princípio da igualdade concretiza-se desde logo na *generalidade* e na *uniformidade* que os deve caracterizar. Generalidade, no sentido de que, todos os cidadãos<sup>553</sup> estão submetidos ao seu pagamento “... não havendo entre eles... qualquer distinção de classe, de ordem ou de casta, isto é, de índole meramente política;”<sup>554</sup>, ou seja, o princípio da igualdade obriga o legislador a não empregar qualquer dos critérios diferenciadores enunciados no art.º 13.º, n.º 2.

Relativamente à uniformidade, a mesma traduz-se na repartição dos impostos segundo um critério idêntico para todos os cidadãos<sup>555</sup> e, tal como ensinava Sousa Franco, ela “... impõe que todos os que são titulares das mesmas formas de riqueza... sejam tributados da mesma forma (igualdade horizontal).”<sup>556</sup>, mas também que, para pessoas em condições diferentes se devam pagar impostos diferentes e na medida de tal diferença (*igualdade vertical*)<sup>557</sup>.

Casalta Nabais, referindo-se indistintamente à generalidade ou a universalidade dos impostos como o primeiro aspeto que resulta do princípio da igualdade fiscal, esclarece que, por meio dele, todos os cidadãos ficam submetidos ao pagamento dos impostos (generalidade), que ninguém pode ser excluído desse dever (*universalidade em sentido estrito*) e que o devem fazer por todas as manifestações (qualitativas e quantitativas) da capacidade contributiva (*princípio da totalidade*), que o legislador decida tributar<sup>558</sup>.

Aliás, essas “*duas expressões fundamentais*”<sup>559</sup> da igualdade, generalidade e uniformidade, não são mais do que a aplicação por analogia às leis de imposição do dever fundamental de pagamento de impostos da norma do art.º 18.º, n.º 3, 1ª parte, da CRP, que

---

<sup>553</sup> Casalta Nabais lembra que, a expressão “*todos os cidadãos*” deverá ser interpretada com maleabilidade, pois, para além da generalidade dos cidadãos também são destinatários do dever de pagar impostos as pessoas coletivas, “... cuja natureza não é por via de regra incompatível com esse dever...” e como decorre da nossa Constituição pela conjugação dos art.ºs 12.º, n.º 2 e 104.º, n.º 2 (cfr. CASALTA NABAIS, José - cit. 493, p. 439.)

<sup>554</sup> TEIXEIRA RIBEIRO, José Joaquim – cit. 48, p. 261.

<sup>555</sup> CASALTA NABAIS, José – cit. 493, p. 441; TEIXEIRA RIBEIRO, José Joaquim – cit. 48, p. 261.

<sup>556</sup> SOUSA FRANCO, António – cit. 51, Vol. 2, p. 181.

<sup>557</sup> SOUSA FRANCO, António – cit. 51, vol. 2, p. 181; TEIXEIRA RIBEIRO, José Joaquim – cit. 48, pp. 261-262.

<sup>558</sup> CASALTA NABAIS, José – cit. 493, pp. 438-439.

<sup>559</sup> Expressão de António Sousa Franco (cfr. SOUSA FRANCO, António – cit. 51, vol. 2, p. 180).

determina a generalidade e a abstração às leis restritivas de direitos, liberdades e garantias, como o são aquelas leis.

Por outro lado, dessas mesmas expressões, resulta a mera *igualdade formal* perante a lei tributária, que decorre do art.º 13.º da CRP e que vincula o legislador, mas é a determinação do critério de comparação das condições (iguais ou desiguais) dos sujeitos e do tratamento que lhes deve ser dispensado (igual ou diferenciado) que conduz à *igualdade material*, à igualdade através da lei e, neste domínio, “... a *generalidade nem é condição suficiente nem necessária da igualdade.*”<sup>560</sup>.

Nesse campo, dois princípios têm sido invocados, o da **capacidade contributiva** (*ability to pay*) e o do **benefício**. Ambos pressupõem a igualdade entre contribuintes mas, como refere Sérgio Vasques, o recurso a cada um deles vai depender das diferentes espécies tributárias que estejam em presença e da sua adequação as características destas<sup>561</sup>.

#### 4.1. Princípio da Capacidade Contributiva

No entendimento da doutrina nacional e da doutrina dos países com tradição jurídica próxima à nossa, o princípio da capacidade contributiva constitui-se hoje como o “*critério material*” mais adequado na repartição do dever de pagar impostos, entre os contribuintes<sup>562</sup>.

Não foi sempre assim. Com efeito, a predominância daquele princípio como critério de igualdade tributária impôs-se no início do passado século vinte e, sobretudo, como consequência da impraticabilidade do princípio do benefício, como critério de repartição em sede de impostos, ante a modificação da própria conceção do Estado, cuja intervenção passara a ser entendida como necessária à redistribuição da riqueza<sup>563</sup>.

O princípio da capacidade contributiva, na sua conceção atual, corresponde ao critério a que, naturalmente, se recorre quando estão em causa prestações unilaterais devidas por um princípio de solidariedade para com a coletividade, sem que haja uma contraprestação pública

---

<sup>560</sup> NOVAIS, Jorge Reis – cit. 538, p. 104.

<sup>561</sup> VASQUES, Sérgio – cit. 227, pp. 249-250.

<sup>562</sup> VASQUES, Sérgio – Capacidade Contributiva, Rendimento e Património. (setembro-outubro 2004), p. 23; VASQUES, Sérgio – cit. 227, pp. 249-250.

<sup>563</sup> Para uma consulta da evolução histórica dos critérios de repartição dos encargos públicos, cfr. VASQUES, Sérgio – cit. 483, pp. 251ss.

a aproveitar ou que só o possa vir a ser de forma muito difusa. Qualquer outro critério diferenciador surgiria como discricionário<sup>564</sup>.

Em termos gerais, podemos afirmar que, o imposto constitui-se como uma prestação pecuniária unilateral, coativa (obrigatória por estatuição legal) (elemento objetivo), exigida por entidade pública ou que desempenhe funções públicas (elemento subjetivo), visando angariar receitas para cobrir os encargos públicos (elemento finalístico), sem ter caráter de sanção<sup>565</sup>.

Desta forma, trata-se de um tributo que corresponde a receita pública destinada ao financiamento das tarefas fundamentais do Estado, exigida aos contribuintes a título de “... *um dever genérico de cobertura dos encargos públicos...*”<sup>566</sup> e não como compensação por uma específica prestação pública.

O imposto reveste assim natureza obrigacional e patrimonial, com origem na lei, tendo primordialmente uma função financeira<sup>567</sup>, embora também lhe sejam reconhecidas finalidades extrafinanceiras (de política económica ou social), mas que não excluem a primeira<sup>568</sup>.

Como tal, as receitas tributárias afiguram-se antes de mais como uma forma de organização da “*participação dos cidadãos na cobertura das necessidades públicas.*”<sup>569</sup>.

Neste sentido, se a todos assiste o dever de pagar impostos então o critério diferenciador da contribuição de cada um, que se anuncia certamente como mais justo, será a capacidade económica revelada. A cada um será exigida uma contribuição na justa medida

---

<sup>564</sup> A doutrina financeira e tributária, nomeadamente, a alemã e a italiana, têm sido ricas nas considerações em torno do Princípio da Capacidade Contributiva, tendo sido fruto do seu labor que, na ciência das finanças públicas e, mais tarde, no direito fiscal, o princípio foi sendo densificado como critério de igualdade material tributária. No direito tributário, destaca-se a “*doutrina de justiça fiscal*” de KlausTipke, professor de direito alemão que, no início da década de oitenta do século vinte, desenvolveu a conceção de um sistema tributário assente no princípio da igualdade como princípio fundamental de uma tributação justa e no princípio da capacidade contributiva como expressão elementar da igualdade e como critério de repartição adequado aos impostos. Os fundamentos da Justiça Fiscal desenvolvidos por aquele autor foram por nós consultados na síntese elaborada pelo próprio KlausTipke, na obra *Justiça Fiscal e Princípio da Capacidade Contributiva*, de KlausTipke e Douglas Yamashita, de 2002, pp. 13-48.

<sup>565</sup> TEIXEIRA RIBEIRO, José Joaquim – cit. 48, p. 261; SOUSA FRANCO, António – cit. 51, vol. 2, pp. 59-60.

<sup>566</sup> SOUSA FRANCO, António – cit. 51, Vol. 2, p. 58.

<sup>567</sup> SOUSA FRANCO, António – cit. 51, Vol. 2, pp. 59-60.

<sup>568</sup> SOUSA FRANCO, António – cit. 51, Vol. 2, p. 58.

<sup>569</sup> SOUSA FRANCO, António – cit. 51, Vol. 2, p. 58.

dessa capacidade, “... independentemente de qualquer consideração sobre a estrutura das despesas públicas ou a utilidade que destas retira”<sup>570</sup>.

Deste modo, estão em condições iguais, por isso devendo contribuir com o mesmo imposto, os que têm igual capacidade de pagar e estarão em diferentes condições, devendo satisfazer diferente imposto, aqueles que têm distinta capacidade de pagar, independentemente dos encargos públicos (dos bens públicos que o Estado decida produzir) ou da utilidade que destes se possa retirar<sup>571</sup>.

Assim, mesmo que o princípio não se encontre explícito na Constituição, o mesmo é deduzido do próprio art.º 13.<sup>o</sup><sup>572</sup>, em conjugação com os art.ºs 103.º e 104.º e com os preceitos relativos aos direitos fundamentais.

A questão então que se pode colocar em seguida será a de saber quais os recursos que sustentam o pagamento do imposto, ou seja, quais as realidades económicas dos contribuintes que representam a sua capacidade para contribuir para os encargos públicos.

Referia Teixeira Ribeiro que, correspondendo os impostos a prestações pecuniárias, então os recursos que os deveriam suportar corresponderiam ao dinheiro ou aos bens convertíveis em dinheiro, sendo dessas realidades que dependeria a capacidade de os pagar e, como esses recursos teriam de ser renováveis, para assegurar uma cobertura anual de encargos públicos, apenas o rendimento traduziria essa realidade, quer o rendimento auferido quer o rendimento consumido. Os impostos poderiam assim incidir sobre um ou outro rendimento<sup>573</sup>.

O rendimento, definido como o acréscimo durante o período em património líquido mais consumo, constituía-se para aquele autor como o índice fundamental de capacidade contributiva<sup>574</sup>.

Porém, acrescentava aquele Professor, não só o rendimento deveria ser tributado, dado que, por um lado os impostos dirigidos ao financiamento público coexistem com impostos extrafiscais e, por outro, também o património, abrangendo toda a sorte de bens, ao ser

---

<sup>570</sup> Cfr. SOUSA FRANCO, António – cit. 51, Vol. 2, p. 186.

<sup>571</sup> SOUSA FRANCO, António – cit. 51, Vol. 2, p. 186; TEIXEIRA RIBEIRO, José Joaquim – cit. 48, pp. 264-265.

<sup>572</sup> CASALTA NABAIS, José – cit. 493, pp. 440 e 444-445. No mesmo sentido, VASQUES, Sérgio – cit. 227, p. 252.

<sup>573</sup> TEIXEIRA RIBEIRO, José Joaquim – cit. 48, pp. 264-267.

<sup>574</sup> TEIXEIRA RIBEIRO, José Joaquim – cit. 48, p. 294.

constituído por valores pecuniários líquidos<sup>575</sup>, constituía-se como matéria a tributar pelos impostos<sup>576</sup>.

Desta forma, assentando a capacidade contributiva essencialmente no rendimento, Teixeira Ribeiro referia-se ao pagamento de impostos como a entrega ao Estado de uma parte do rendimento gerado pelos sujeitos e se este tem valor pela utilidade que presta, a entrega há de corresponder à renúncia dessa fração do rendimento, o que equivale a um sacrifício.

Deste modo, dizia que, existe “... *igualdade entre os contribuintes quando o pagamento dos impostos envolva as mesmas perdas de utilidades, os mesmos sacrifícios, para todos eles.*”<sup>577</sup>.

A mesma ideia de imposto como sacrifício para os contribuintes é retomada por Sousa Franco que, quanto às consequências da igualdade nos sacrifícios, referia o seguinte: “... *os contribuintes com iguais rendimentos ou faculdades contributivas iguais pagam iguais prestações* (situação de igualdade horizontal – igualdade perante a lei); *e também que os contribuintes com diferentes rendimentos pagam diferentes prestações, com desutilidade ou perda de utilidade equivalentes* (caso de igualdade vertical – igualdade na lei).”<sup>578</sup>.

Tal como Teixeira Ribeiro, também Sousa Franco advogava que o rendimento correspondia ao indicador natural através do qual se determinariam as “*faculdades contributivas*”, embora este autor defendesse igualmente que se poderia optar pelo consumo ou pela riqueza imobilizada (património ou capital)<sup>579</sup>.

---

<sup>575</sup> TEIXEIRA RIBEIRO, José Joaquim – cit. 48, pp. 294-295.

<sup>576</sup> No mesmo sentido, CASALTA NABAIS – cit. 493, pp. 482-483; SOUSA FRANCO, António – cit. 51, vol. 2, p. 187; VASQUES, Sérgio – cit. 227, p. 252.

<sup>577</sup> TEIXEIRA RIBEIRO, José Joaquim – cit. 48, p. 280. A ideia de que a igualdade pela capacidade contributiva se aferia pela igualdade de sacrifícios no pagamento dos impostos e que se encontra associada à teoria da utilidade marginal e à utilidade decrescente do rendimento, era entendida tradicionalmente como o fundamento para a instituição da progressividade nos impostos. Atualmente, a doutrina tende a excluir a progressividade como uma exigência do princípio da capacidade contributiva, já que, o pagamento de impostos mais elevados a suportar pelos sujeitos cuja manifestação de riqueza apresente valor superior (igualdade vertical), pode ser conseguido por taxas proporcionais (cfr. TIPKE, Klaus e YAMASHITA, Douglas – cit. 564 pp. 35, 43-44; CASALTA NABAIS, José - cit. 493, pp. 440; 454 e 492-495). Deste modo, a introdução de impostos progressivos nos sistemas fiscais atuais prende-se com razões de ordem social, de justiça distributiva, ou seja, em razões extrafiscais, devendo por isso mesmo ser sujeita a um rigoroso controlo de necessidade, adequação e proporcionalidade (cfr. VASQUES, Sérgio – cit. 562, pp. 36-42; VASQUES, Sérgio – cit. 227, pp. 260-261). Assim, são razões de justiça redistributiva, com fundamento no princípio do Estado social, que se encontram subjacentes à imposição constitucional de um imposto sobre o rendimento de natureza progressiva (cfr. art.º 103.º, n.º 1 e 104.º, n.º 1). Sobre esta matéria, cfr. ainda CASALTA NABAIS, José -cit. 493, pp. 577-578.

<sup>578</sup> SOUSA FRANCO, António – cit. 51, vol. 2, pp. 186-187.

<sup>579</sup> SOUSA FRANCO, António – cit. 51, vol. 2, p. 187.

Certo é que, pela capacidade contributiva, como critério comparativo de igualdade fiscal, os impostos deverão adequar-se às capacidades económicas dos cidadãos e, sendo estas traduzidas em manifestações de riqueza, então todas estas deverão ser objeto de incidência<sup>580</sup>. É a capacidade económica de cada um, traduzida naqueles indicadores, que fundamenta a capacidade contributiva.

Esta consideração resulta do próprio texto constitucional, no art.º 104.º que, ao estruturar o sistema fiscal, determina que, o rendimento, o património e o consumo correspondem às manifestações económicas sobre as quais deverão incidir os impostos, e é retomada na LGT, onde o art.º 4.º, n.º 1, determina que, “*Os impostos assentam essencialmente na capacidade contributiva, revelada, nos termos da lei, através do rendimento ou da sua utilização e do património.*”<sup>581</sup>.

Mas, como critério de igualdade, a capacidade contributiva, assente na capacidade económica, não poderá sem mais justificar a incidência dos impostos sobre as realidades económicas, sob pena da sua aplicação derivar em situações injustas, do ponto de vista material, e de se tornar um fator arbitrário proibido pelo art.º 13.º.

Vejamos que, o n.º 2 do art.º 13, elenca entre os critérios de igualdade proibidos, por discricionários, a “*situação económica*” dos indivíduos, ou seja, esta não poderá ser usada para privilegiar ou beneficiar alguém nem tão pouco se poderá recorrer a ela para prejudicar ou privar alguém de um qualquer direito ou isentar de deveres.

A situação económica não deverá constituir-se como fator justificante de desagramento ou isenção da carga fiscal nem do seu agravamento, sem que, em termos materiais, essa diferenciação não se mostre exigível<sup>582</sup>.

---

<sup>580</sup> VASQUES, Sérgio – cit. 227, p. 252.

<sup>581</sup> Nas sociedades hodiernas, onde tem decrescido o peso relativo do património como manifestação de riqueza, comparativamente ao passado, o rendimento (auferido ou obtido) é considerado como o melhor indicador da capacidade económica, sendo aquele que melhor permite ao legislador atender às condições pessoais do contribuinte, na estruturação dos impostos, exigência que decorre do próprio princípio da capacidade contributiva e, por isso, os impostos pessoais sobre o rendimento assumem hoje preponderância nos sistemas fiscais, tal como acontece no nosso país (cfr. VASQUES, Sérgio – cit. 227, pp. 253-254). Aliás, esse predomínio entre nós advém logo da própria CRP que, no art.º 104.º, n.º 1, concede a supremacia ao imposto sobre o rendimento pessoal. Sobre a aceitação do princípio da tributação do rendimento como aquele que melhor serve as preocupações de justiça fiscal, tanto na perspetiva horizontal como na vertical, e aquele que apresenta menores índices de ineficácia, destacamos o pensamento de Richard Musgrave, que o próprio sintetizou em “A Situação Atual da Teoria da Tributação”. (outubro 1989), pp. 3ss.

<sup>582</sup> Casalta Nabais, referindo-se ao princípio da generalidade fiscal, entende que, ele implica essencialmente a exclusão de distinções fundamentadas nos diversos critérios subjetivos do art.º 13.º, n.º 2, dos quais execciona o fator da “*situação económica*”, por ser este o critério selecionado pela Constituição para a

E, neste sentido, uma nova questão se levanta, a de saber qual o *quantum* da capacidade económica com que cada um deverá contribuir para os encargos públicos.

Se, pelo princípio da generalidade, todos deverão pagar impostos, é o próprio princípio da capacidade contributiva que nos permite concluir que, objetivamente, só o poderão fazer na medida da sua capacidade. Contudo, o princípio não nos dá o valor dessa medida.

É que, a capacidade contributiva apela a que se atenda à real capacidade económica dos sujeitos, pois estes só poderão pagar impostos com os recursos que ficam disponíveis após os gastos da vida pessoal e familiar e da cobertura das despesas necessárias à obtenção do próprio rendimento ou património<sup>583</sup> e, neste sentido, o princípio exige primeiramente a “*personalização do imposto*”<sup>584</sup>.

Como refere Casalta Nabais, a generalidade também significa que, só aqueles que se encontram em condições de ser tributados, ou seja, os “*detentores de capacidade contributiva*” deverão pagar impostos, pelo que, generalidade corresponde à universalidade da tributação, isto é, ao seu carácter não discriminatório<sup>585</sup>.

E, no entendimento de Sérgio Vasques, “... *o imposto só deve começar onde comece esta força económica, operando a capacidade contributiva como pressuposto da tributação, e deve terminar aí onde essa força económica termine também, operando a capacidade contributiva como seu limite.*”<sup>586</sup>.

Daí que, a doutrina defenda a “*isenção do mínimo de existência*”, a favor daqueles que mais não têm do que o mínimo para viverem, o que, nas palavras de Teixeira Ribeiro, assenta no direito à vida<sup>587</sup>, direito fundamental que cabe ao Estado garantir (cfr. art.º 24.º e

---

diferenciação em sede de impostos e por reconhecer que, qualquer um dos critérios enumerados naquela disposição legal poderá ser critério de diferenciação, desde que tenha específico suporte constitucional. Para aquele autor, no caso da situação económica, o suporte constitucional decorre nomeadamente do art.º 103.º, n.º 1 e do art.º 104.º, quando aludem ao rendimento, à riqueza e ao consumo como expressões dessa situação económica (cfr. CASALTA NABAIS, José – cit. 493, pp. 440 e 446).

<sup>583</sup> VASQUES, Sérgio – cit. 227, p. 256.

<sup>584</sup> VASQUES, Sérgio – cit. 562, p. 27; MUSGRAVE, Richard A. – cit. 581, p. 3.

<sup>585</sup> CASALTA NABAIS, José – cit. 493, p. 440. No mesmo sentido, cfr. SOUSA FRANCO, António – cit. 51, vol. 2, p. 58.

<sup>586</sup> VASQUES, Sérgio – cit. 562, p. 27; VASQUES, Sérgio – cit. 227, p. 253.

<sup>587</sup> TEIXEIRA RIBEIRO, José Joaquim – cit. 48, p. 267. No mesmo sentido, SOUSA FRANCO, António – cit. 51, vol. 2, p. 183-184. Teixeira Ribeiro adverte para o facto de não se dever confundir a “*isenção do mínimo de existência*” com a “*isenção de rendimentos mínimos*” já que, os encargos administrativos que resultariam para o Estado com a tributação destes últimos seriam superiores à receita arrecadada, o que não revelaria níveis de eficiência ao sistema. Também Sousa Franco aborda a mesma problemática, aludindo aos “*mínimos de rendibilidade fiscal*” que convirá garantir. De igual forma, CASALTA NABAIS, José – cit. 493, pp. 579-580.

art.º 9.º, al. b) da CRP) e, acrescentamos nós, no princípio da dignidade da pessoa humana (cfr. art.º 1.º, CRP), enformador do nosso Estado de Direito democrático e social<sup>588</sup>.

Porém, se o critério da capacidade contributiva, só por si, fundamenta a “isenção do mínimo de existência”, mesmo sem a ponderação de outros valores constitucionais, já será de mais difícil aplicação, como parâmetro de justificação para a imposição aos poderes públicos de um limite máximo de tributação da capacidade económica, aí onde ela se manifesta.

No entanto, o perigo de discriminação, por derivar no prejuízo ou na privação de direitos por alguém, mormente, de direitos fundamentais de natureza análoga aos direitos, liberdades e garantias (como sejam, o direito de propriedade privada, nas suas dimensões de aquisição, uso e fruição, e o direito de liberdade de iniciativa privada) permanece.

Deste modo, o recurso ao critério da capacidade contributiva, enquanto medida de igualdade tributária, exige a ponderação entre o dever de pagar impostos e outros valores constitucionais relevantes, ou seja, perante a diferença da realidade a tratar, qualquer solução de tratamento desigual a adotar, fundamentada na capacidade económica dos cidadãos, deverá ser aferida pelo princípio da proporcionalidade ou princípio da proibição do excesso<sup>589</sup>, nas suas vertentes de necessidade, adequação e proporcionalidade em sentido estrito.

A verdade é que, naturalmente, não se poderão tributar realidades económicas inexistentes e nem se poderá tributar uma força económica para lá do proporcional, por ausência de fundamento racional e sob pena da capacidade económica revelada por cada um se traduzir em verdadeiro fator diferenciador arbitrário, proibido pela Constituição e, em última instância, a tributação potenciar a desigualdade de oportunidades ou de se transformar em confisco<sup>590</sup>.

---

<sup>588</sup> Também Casalta Nabais refere que, a exata configuração do montante a isentar como mínimo de existência é expressão não só do princípio do Estado Social, mas também da Dignidade da pessoa humana e, como decorrência do primeiro princípio, aquele montante deverá ser igual, pelo menos, ao das prestações que o Estado está em condições e na disposição de realizar relativamente aos cidadãos economicamente incapazes de prover às suas necessidades existências (cfr. CASALTA NABAIS, José – cit. 493, p. 477; 579-580).

<sup>589</sup> Cfr. sobre as diferentes designações do princípio, NOVAIS, Jorge Reis – cit. 538, pp. 162ss.

<sup>590</sup> Estaremos na presença de situação tributária de confisco, quando o imposto assume valores tão altos que apenas poderá ser pago com o próprio património ou quando consome completa ou quase completamente o rendimento de capital ou, ainda, quando leva à não rentabilidade de uma empresa ou à cessação da sua atividade. Paul Kirchhof, constitucionalista e fiscalista alemão, desenvolveu o princípio da repartição pela metade, a partir de preceitos da constituição alemã sobre o direito de propriedade. Desse princípio, diversos autores passaram a considerar que, nos impostos sobre o rendimento, quando a taxa ultrapasse os 50%, ou quando a carga fiscal do sistema de impostos, ultrapasse 50% do PIB, se estará em presença de um tributo/sistema confiscatório, que a existir há de sempre ter caráter excepcional. KlausTipke refuta a fundamentação de Kirchhof, referindo que a proibição do confisco decorre do princípio da liberdade, inerente ao Estado de Direito, e da proibição da

Nesta matéria, entendemos serem elucidativas as palavras de Carlos Lobo:

“... - no limite, quem estiver no limiar de sobrevivência poderá nem pagar, mas quem tiver recursos financeiros avultados não poderá ser alvo de um “confisco” fiscal, ou de um nível de tributação tal que se constitua como um “fardo excessivo” (excess burden), causador de perdas absolutas de Bem-estar (dead weight losses).”<sup>591</sup>

Porém, conforme temos vindo a referir, de tais considerações não resulta a identificação de um *quantum* individual ou global da contribuição nem o *quantum* mínimo ou máximo de tributação. Com efeito, o princípio da capacidade contributiva não faculta qualquer quantificação, sendo deixada ao legislador a sua concretização, facto que, entre a doutrina económica e fiscal, tem sido um dos motivos de crítica ao princípio<sup>592</sup>.

Não vislumbramos que, da inexistência de um *quantum* concreto fornecido pelo princípio da capacidade contributiva, que sirva de vinculação ao legislador, não resulte a validade ou a praticabilidade do princípio como pressuposto e limite à sua atuação, em matéria de impostos.

Como expressão do princípio constitucional da igualdade, o legislador encontra-se adstrito ao cumprimento do princípio da capacidade contributiva e sempre deverá pautar as opções político-legislativas adotadas pelo conteúdo material desse princípio e, mesmo que assim não aconteça, sempre haverá a garantia de controlo da conformidade da sua atuação com os preceitos constitucionais, a exercer pelo julgador que, de igual modo, se encontra vinculado aos mesmos princípios na interpretação jurídica que desenvolver, sendo aliás essa a segurança que advém da separação de poderes, no atual Estado de Direito democrático e que constitui garantia fundamental dos cidadãos.

Entre o mínimo de existência, que o princípio da capacidade contributiva pretende salvaguardar da incidência do imposto, e o máximo de tributação a partir da qual resulte o esgotamento dos recursos económicos do contribuinte, que o princípio limita, a capacidade contributiva impõe que, os que exibem maior capacidade económica paguem montante de imposto superior, e que, aqueles que tenham menor capacidade económica paguem menor imposto, cabendo ao legislador, na sua margem de discricionariedade, fixar a alíquota

---

privação da propriedade daquele derivado (cfr. KlausTipke e Douglas Yamashita – cit. 564, pp. 46-48; CASALTA NABAIS – cit. 493, pp. 220-221).

<sup>591</sup> LOBO, Carlos Batista – cit. 478, p. 423.

<sup>592</sup> Sobre esta matéria cfr. CASALTA NABAIS, José – cit. 493, pp. 456-462.

correspondente, sem que o princípio lhe imponha a fixação de uma escala de alíquota progressiva.

Desta forma, a progressividade introduzida nos impostos, que de forma simplista, se poderá traduzir na aplicação de taxas superiores para rendimentos ou patrimónios de valores mais elevados, corresponde a uma medida que tem origem em razões que se afastam da estrita angariação de receita, estando hoje relacionada com preocupações de ordem social do Estado, de justiça distributiva, e que, no caso do Estado português, advém de impositivo constitucional.

Assim, tratando-se de medida alheia à função financeira do sistema fiscal e aos corolários do princípio da capacidade contributiva, e mesmo que se encontre entre as funções atuais do sistema fiscal nacional, a sua fundamentação por parte do legislador e o seu controlo pelo poder judicial, sempre deverá obedecer ao rigoroso confronto entre a lesão que causa na igualdade tributária e o ganho que confere à igualdade social, a aferir pela sua necessidade, adequação e proporcionalidade<sup>593</sup>.

E o mesmo se diga para a introdução de benefícios fiscais<sup>594</sup>. Com efeito, conforme advertem Gomes Canotilho e Vital Moreira, o princípio da igualdade fiscal é relevante não só para a imposição fiscal, mas também para as isenções e regalias fiscais que, segundo aqueles autores, “... não podem deixar de o respeitar sob pena de privilégio constitucionalmente ilícito.”<sup>595</sup>.

---

<sup>593</sup> Seguimos de perto a posição de Sérgio Vasques em *op. cit.* (227), pp. 259-260 e em *op. cit.* (562), pp. 39-40.

<sup>594</sup> Nos termos do art.º 2.º, n.º 1, do EBF, “... Consideram-se benefícios fiscais as medidas de carácter excecional instituídas para tutela de interesses públicos extrafiscais relevantes que sejam superiores aos da própria tributação que impedem.”; e, do n.º 2, “São benefícios fiscais as isenções, as reduções de taxas, as deduções à matéria coletável e à coleta, as amortizações e reintegrações aceleradas e outras medidas fiscais que obedecem às características enunciadas no número anterior.”. Finalmente, do n.º 3 “Os benefícios fiscais são considerados despesas fiscais, as quais podem ser previstas no Orçamento do Estado ou em documento anexo e, sendo caso disso, nos orçamentos ... das autarquias locais” (cfr. DL n.º 215/89, de 01 de julho. DR, Série I, N.º 149 (1989.07.01), pp. 2578-2591.

<sup>595</sup> CANOTILHO, J. J. Gomes e MOREIRA, Vital – cit. 251, p. 1093.

## 4.2. Princípio do Benefício

Em termos históricos, o princípio do benefício surgiu anteriormente ao princípio da capacidade contributiva como fundamento do poder tributário<sup>596</sup>, tendo este último princípio sido densificado pela doutrina financeira, apologista de políticas sociais, na era pós-liberal, no confronto com as premissas do princípio do benefício e com a sua inaplicabilidade no domínio dos impostos<sup>597</sup>.

Para Sérgio Vasques, a noção elementar de equivalência associada ao imposto, como relação de troca entre o contribuinte e o poder público, remonta à própria origem histórica da noção desse tributo, sendo muito anterior à época liberal, à qual é geralmente relacionada. No entanto, pelo facto da doutrina económica e financeira liberal ter conferido um novo enquadramento ao princípio do benefício, que servia aos propósitos políticos e económicos que eram então postulados, este é frequentemente associado às finanças clássicas<sup>598</sup>.

Neste sentido, entre a defesa do contrato social, assente na existência de um *Estado-Mínimo* e na livre interação dos indivíduos, a doutrina liberal reconhecia aos impostos uma “... *pretensa natureza remuneratória...*”<sup>599</sup>. Aqueles eram concebidos como a prestação a contribuir para a existência e funcionamento do Estado, reduzido a mero prestador de atividades não produtivas relacionadas com a segurança individual: a proteção da vida, do património e da iniciativa económica.

É a ideia do imposto como contraprestação pela atividade do Estado, ou como uma mera transação derivada do contrato estabelecido entre os indivíduos e o Estado, que está subjacente às teses liberais da conceção do “imposto-seguro”, bem como do “imposto-troca”, e para as quais a teoria da equivalência serve na perfeição para justificar a tributação fiscal, esta que se resume à contraprestação devida pela utilidade ou benefício que os indivíduos,

---

<sup>596</sup> O Princípio do Benefício remonta ao século XVIII, a Adam Smith (Cfr. SALDANHA SANCHES, J. L. – cit. 486, p. 39; VASQUES, Sérgio – cit. 483, pp. 267-269.

<sup>597</sup> Neste sentido, VASQUES, Sérgio – cit. 483, pp. 277-287 e CASALTA NABAIS, José – *O Dever Fundamental...* cit. 493, p. 449-451.

<sup>598</sup> VASQUES, Sérgio – cit. 483, pp. 251-257. Segundo este autor, “*O princípio do benefício constituiu... um instrumento decisivo na legitimação do poder de cobrar impostos e no alargamento a toda a sociedade do dever de os pagar. Desde os primeiros avanços do Estado Fiscal, entre os séculos catorze e quinze, até às vésperas do liberalismo, no século dezoito, o princípio do benefício constituiu um dos mais importantes lugares-comuns no estudo e discussão da fiscalidade.*” (cfr. *op. cit.*, p. 254).

<sup>599</sup> CASALTA NABAIS, José - *O Dever Fundamental...* cit. 493, p. 449.

*maxime* os proprietários, recebiam do Estado, pelas prestações dirigidas à proteção das suas liberdades individuais<sup>600</sup>.

Genericamente, diz-nos o princípio do benefício que, cada indivíduo deverá ser tributado segundo o benefício que recebe dos bens públicos, sendo o benefício aferido pelo valor atribuído por cada indivíduo à utilidade de cada unidade prestada de bem público<sup>601</sup>.

A conceção do princípio do benefício, no período liberal, não poderá dissociar-se do facto da igualdade ser concebida à época como mera igualdade formal (igualdade perante a lei) e, deste modo, se entender que, estariam nas mesmas condições os que apreciassem de forma igual as utilidades dos bens públicos, estando por isso na disposição de pagar o mesmo “preço” pela unidade de cada um desses bens. À igualdade de disposição de pagamento equivaleria a exigência de imposto igual (igualdade horizontal). Diferente valorização de cada unidade do bem público implicaria diferente montante de imposto a pagar (igualdade vertical).

Neste sentido, por questões de justiça e eficiência, o imposto deveria ser proporcional à riqueza manifestada pelo contribuinte e que gozava da proteção do Estado, ou seja, a contribuição a entregar por cada um deveria ser proporcional ao benefício recebido por essa proteção. Sem qualquer preocupação de redistribuição de riqueza, a associação da doutrina liberal do princípio do benefício à do imposto proporcional, afastou a introdução da progressividade na tributação<sup>602</sup>.

Essa lógica do princípio permitiria conhecer não só a receita pública, o montante que os contribuintes estariam dispostos a pagar pelas unidades de bens que utilizavam, como também a despesa que o Estado ficaria habilitado a contrair com a produção desses bens<sup>603</sup>, o que não deixou de ser criticado pela rigidez orçamental a que poderia conduzir<sup>604</sup>.

A base teórica do princípio não deixou de ser fonte de diversas contraposições doutrinárias, tornando-se incompatível com as preocupações sociais, que exigiam ao Estado um papel cada vez mais interventivo, e revelando ser insuficiente às exigências de

---

<sup>600</sup> Em bom rigor, na tese do “imposto-seguro”, o imposto é visto como um prémio de seguro que deverá ser pago pela proteção em segurança, já na tese posterior do “imposto-troca”, procuraram-se alargar as atribuições do Estado a outras prestações em favor da comunidade, para além da proteção individual e da propriedade (cfr. VASQUES, Sérgio – cit. 483, pp. 260-267).

<sup>601</sup> Cfr. TEIXEIRA RIBEIRO, José Joaquim – cit. 48, p. 262.

<sup>602</sup> VASQUES, Sérgio – cit. 483, pp. 273-277.

<sup>603</sup> Cfr. TEIXEIRA RIBEIRO, José Joaquim – cit. 48, p. 262.

<sup>604</sup> SOUSA FRANCO, António - cit. 51, vol. 2, p. 186.

densificação dos tributos por parte da ciência financeira que, no final do século dezanove e início do século vinte, sobretudo na Alemanha e em Itália, pugnavam pela sua exclusão como critério legitimador dos impostos e pela sua substituição pelo critério da capacidade contributiva<sup>605</sup>.

Com efeito, o maior problema suscitado na aplicação do princípio do benefício como critério de repartição dos impostos e que afastou decisivamente a sua aplicação deste domínio, não é de natureza política, mas sim científica, e prende-se com a própria natureza unilateral destas prestações.

Assim, tendo os impostos como destino o financiamento de bens públicos, cuja produção prestadora se destina a necessidades coletivas, por isso indivisível e independente da procura, torna-se de todo impossível determinar a apreciação individual da utilidade recebida, pois só potencialmente serão aproveitadas por cada indivíduo os benefícios ou utilidades proporcionados por aqueles bens.

A indeterminação do valor do benefício e, conseqüentemente, do *quantum* que cada indivíduo estaria na disposição de contribuir por cada unidade de bem público que receba, impossibilita a determinação do montante de imposto a pagar<sup>606</sup>.

Donde, a utilização do princípio como fundamento de igualdade na repartição dos impostos encontra-se hoje completamente afastada, estando essa intrinsecamente associada à capacidade contributiva. No entanto, o princípio do benefício, como corolário do princípio da equivalência, não deixa de ser basilar como critério de igualdade no domínio de outras figuras tributárias, como as taxas e as contribuições financeiras.

#### **4.2.1. O Princípio do Benefício e os Tributos Comutativos – Conceção Atual**

Foi sobretudo nas últimas décadas do século XX, no domínio das ciências económica e financeira, que se deu o renascimento da importância da noção de equivalência como

---

<sup>605</sup> Cfr. CASALTA NABAIS, José – cit. 493, pp. 450-451; VASQUES, Sérgio – cit. 483, pp. 281-287.

<sup>606</sup> CASALTA NABAIS, José – cit. 493, pp. 450-451; VASQUES, Sérgio – cit. 483, pp. 285-287; TEIXEIRA RIBEIRO, José Joaquim – cit. 48, p. 263. Os dois primeiros autores referem-se a esta matéria como a questão da “*impraticabilidade*” do princípio do benefício no domínio dos impostos. Como refere Sérgio Vasques: “... Não se trata de saber se o benefício constitui um critério de igualdade tributária compatível com uma ou outra conceção do estado, mas simplesmente em saber se ele constitui um critério de repartição minimamente operante.” (cfr. *op. cit.*, p. 285).

*critério de igualdade (justiça comutativa)*, isto é, como fundamento da justa repartição dos encargos públicos entre os contribuintes, na parte do sistema tributário baseada numa lógica comutativa, mas também como *critério de eficiência*, ou seja, como princípio orientador para a melhor afetação de recursos públicos escassos à satisfação das necessidades que o Estado deve prosseguir e, neste campo, muito contribuíram as doutrinas económicas da tributação corretiva de Arthur Cecil Pigou<sup>607</sup>, a da via negocial de Ronald Coase<sup>608</sup> e a da escola da escolha pública (*Public Choice*)<sup>609</sup>.

Contudo, como refere Sérgio Vasques, é como critério de igualdade que o princípio da equivalência tem sido usado pela doutrina económica e financeira em oposição ao princípio da capacidade contributiva<sup>610</sup>.

A densificação do princípio da equivalência pela ciência jurídico-fiscal é ainda mais recente, podemos mesmo dizer que se encontra em desenvolvimento, e tem tido como principal objeto a figura das taxas, onde o princípio adquire a sua plena expressão.

Aliás, o interesse da ciência jurídica pelo princípio deve muito ao recurso crescente a esses tributos e às contribuições financeiras, por parte do Estado e de outras entidades públicas, para a cobertura das suas necessidades de financiamento, o que conduziu à indispensabilidade da sua correta estruturação no campo jurídico e, em particular, no plano da igualdade, em suma, da fundamentação da sua legitimidade de imposição aos cidadãos.

Seguindo de perto as posições da doutrina nacional que tem vindo a pronunciar-se sobre esta matéria, salientamos que, atualmente, se tende a considerar o princípio do benefício como vertente do princípio da equivalência, o qual se subdivide ainda num outro princípio, o da cobertura de custos<sup>611</sup>.

Assim, como princípio geral, o princípio da equivalência, ao qual se encontra subjacente a ideia de uma relação de troca ou de bilateralidade, em sede de matéria tributária, materializa-se em dois princípios essenciais, um que se traduz na exigência dos tributos

---

<sup>607</sup> Sobre as principais considerações da obra de Arthur Cecil Pigou cfr. LOBO, Carlos Batista – *Setores em Rede: Regulação para a Concorrência – Enquadramento Jurídico-Económico das Redes Físicas (Telecomunicações, Energia e Transportes) e das Redes Virtuais*, 2009, pp. 97-99.

<sup>608</sup> Cfr. COASE, Ronald H. – *The Problem of Social Cost*, 1960, pp. 1-44.

<sup>609</sup> Cfr. LOBO, Carlos Batista - cit. 478, em nota de rodapé (10) a p. 419; VASQUES, Sérgio – cit. 483, pp. 322-330

<sup>610</sup> VASQUES, Sérgio – cit. 483, pp. 359.

<sup>611</sup> LOBO, Carlos Batista – cit. 478, pp. 409-451; SALDANHA SANCHES, J. L. – cit. 486, pp. 37-40; VASQUES, Sérgio – 227, pp. 260-270; VASQUES, Sérgio – cit. 483, pp. 338-344.

públicos se adequarem ao custo que o sujeito passivo origina à administração - *vertente do princípio da cobertura de custos ou da equivalência de custos*, outro que exige aos tributos públicos a sua adequação ao benefício que a administração proporciona ao sujeito passivo - *princípio do benefício ou da equivalência de benefício*, comumente traduzidos nas expressões doutrinárias do contribuinte como sujeito “*poluidor-pagador*” ou “*utilizador-pagador*”.

Neste sentido, como bem sintetizou Saldanha Sanches, “*Segundo o princípio da equivalência, um tributo não será quantificado de acordo com a força económica do contribuinte, mas, sim, com os custos que ele gera, ou os benefícios que recebe de uma determinada prestação pública.*”<sup>612</sup>.

A opção entre estruturar e quantificar o tributo em função da compensação dos custos ou dos benefícios encontra-se na livre decisão do legislador, na conformação dos tributos que melhor se adequarão aos fins em vista, constituindo-se o custo ou o benefício como critérios alternativos na repartição das taxas e contribuições, pese embora o facto de ser admissível que o legislador possa conjugar um e outro critério na configuração destas espécies tributárias, já que ambos são expressão do princípio da equivalência, caso em que se exigirá particular coerência interna do tributo que se conceba<sup>613</sup>.

Por seu turno, de um ponto de vista da eficiência económica, diz-nos Sérgio Vasques que, a equivalência de benefício revela um interesse superior à equivalência de custos, dado que “*... só olhando ao valor de mercado que as prestações administrativas revestem conseguimos reproduzir o mecanismo de formação de preços típico da economia privada.*”, pelo que, o princípio da cobertura de custos é encarado pela ciência económica recente como uma “*... solução de recurso, de que se deve lançar mão quando não seja possível calcular com segurança o valor de mercado de uma prestação administrativa...*”<sup>614</sup>.

E, neste sentido, o princípio do benefício permite relacionar a receita e a despesa públicas, de tal forma que permite adequar a qualidade desta última às preferências dos contribuintes, como também o seu volume ou quantidade, sendo daí que advêm o seu papel essencial na repartição mais eficiente dos recursos entre o setor público e o setor privado<sup>615</sup>.

---

<sup>612</sup> SALDANHA SANCHES, J. L. – cit. 486, p. 38.

<sup>613</sup> VASQUES, Sérgio – cit. 483, pp. 402ss.

<sup>614</sup> VASQUES, Sérgio – cit. 483, p. 352.

<sup>615</sup> VASQUES, Sérgio – cit. 483, p. 352.

E, quanto a isto, sempre teremos que referir que, o Estado português se encontra adstrito, nos termos da Constituição, a prosseguir os seus fins fundamentais no estrito cumprimento do critério material da igualdade, como também segundo um critério de eficiência, como poderemos retirar dos seguintes comandos constitucionais: “*Assegurar a plena utilização das forças produtivas, designadamente zelando pela eficiência do setor público*” (cfr. al. c) do art.º 81.º) e assegurando “... *o funcionamento eficiente dos mercados...*” (cfr. al. f) do art.º 81.º)<sup>616</sup>.

Pelo imperativo da eficiência, a Constituição obriga o Estado a corrigir as incapacidades do mercado em atingir o nível ótimo de satisfação e Bem-estar dos cidadãos, como sejam as mais diversas falhas de mercado que possam estar presentes, e a promover a afetação racional dos recursos disponíveis.

Segundo Sérgio Vasques, existem duas formas de situar o princípio da equivalência no plano dogmático e de o fundamentar no direito constitucional. Por conseguinte, o princípio poderá ser entendido como um *critério de repartição*, isto é, como fundamento da repartição dos encargos públicos e, neste sentido, funda-se no princípio da igualdade previsto no art.º 13.º da CRP, constituindo-se como uma sua expressão, sendo então exigível que todos os contribuintes suportem os encargos públicos de que são causadores ou beneficiários e que, a custo ou benefício igual corresponda tributo igual, e que, a custo ou benefício diferente corresponda um tributo diferente, sendo vedadas as diferenciações que resultem arbitrárias à luz do n.º 2 do referido art.º 13.º<sup>617</sup>.

Mas, a equivalência poderá também querer dizer que, o quantitativo do tributo deverá corresponder ao custo ou ao benefício que se pretende compensar e, neste caso, o princípio será tido como *critério de quantificação* do montante da espécie tributária em jogo, impondo ou vedando determinados quantitativos, fundando-se aqui no princípio da proporcionalidade que enforma toda a atividade legislativa e administrativa, concretizado no art.º 266.º, n.º 2 da CRP, no princípio do Estado de Direito e na tutela dos direitos fundamentais<sup>618</sup>.

---

<sup>616</sup> Fazendo alusão à “*aversão genética*” de alguns juristas na adoção de conceitos económicos pela lei, Carlos Lobo, afirma que a *eficiência* corresponde “... *a um dos conteúdos essenciais da justiça*” e embora não considere uma supremacia do princípio da eficiência perante outros princípios jurídicos, afirma que a sua relevância jurídica é irrefutável, sendo adotado quer na CRP quer no Direito da UE (cfr. LOBO, Carlos Batista – cit. 607, em nota de rodapé (6) a p. 31).

<sup>617</sup> VASQUES, Sérgio – cit. 483, pp. 352 e 356.

<sup>618</sup> VASQUES, Sérgio – cit. 483, p. 359

Contudo, para aquele autor, “*A ideia de proporcionalidade não se confunde com a ideia da igualdade e o sentido que imprimimos à equivalência é claramente diferente consoante a referamos a um ou outro princípio.*”<sup>619</sup>, podendo existir medidas que não violem a igualdade, por serem v.g. aplicadas de modo uniforme, mas em que os tributos exigidos são claramente desproporcionados aos custos ou benefícios da prestação administrativa ou, pelo contrário, serem medidas proporcionais (por necessárias, adequadas e proporcionadas), mas que resultem em tratamentos arbitrariamente diferenciados entre grupos de pessoas.

É que, contrariamente ao que acontece nos impostos, a repartição e quantificação são questões indissociáveis no domínio dos tributos comutativos e paracomutativos, sendo aliás nos montantes dos tributos que possam ser exigidos que podem resultar as diferenciações discriminatórias vedadas pelo princípio da igualdade.

No caso destes tributos, não basta exigir que, a custo ou benefício igual seja pago tributo de montante igual, independentemente do valor deste, já que, nesta matéria, não está em causa a força económica do contribuinte como medida fundadora da exigência de uma prestação unilateral. O montante exigido tem de ser necessariamente coerente com os custos incorridos pela entidade pública ou com os benefícios auferidos pelo contribuinte, sendo de todo inconcebíveis montantes que visem unicamente suportar custos ou benefícios que importam a toda a comunidade.

Donde, como expressão do princípio da igualdade, à equivalência não é indiferente o *quantum* dos tributos, não se podendo dissociar tão claramente as questões da repartição (igualdade) e da quantificação (proporcionalidade) como acontece com os impostos, figuras tributárias alheias à compensação de prestações administrativas.

Nas palavras de Sérgio Vasques, “*Em suma, enquanto expressão de igualdade tributária, o princípio da equivalência não apenas veda que, na estrutura de taxas e contribuições se introduzam diferenças entre os contribuintes alheias ao custo ou ao benefício como veda que o respetivo montante seja fixado uniformemente acima do custo ou do benefício.*”<sup>620</sup>.

Sobre esta matéria, ainda diremos que, tal como acontece com os impostos, correspondendo os tributos comutativos a prestações coativas, a uma ablação da riqueza

---

<sup>619</sup> VASQUES, Sérgio – cit. 483, p. 360.

<sup>620</sup> VASQUES, Sérgio – cit. 483, p. 363.

gerada pelos cidadãos, pese embora o dever de estes contribuírem com o seu pagamento para os encargos públicos se fundamente no custo que originem para a coletividade ou no benefício que recebam desta, tais tributos constituem-se também como restrições aos seus direitos fundamentais, *maxime*, o direito de propriedade privada, razão pela qual a sua imposição e, em concreto o respetivo *quantum*, se deva limitar ao estritamente necessário, adequado e proporcional à realização do interesse público em causa, pelo que, o princípio da equivalência se concretizará no princípio da proporcionalidade previsto no art.º 18.º, n.º 2, *ex vi* art.º 17.º, todos da CRP, como limite de decisão do legislador e padrão de controlo do julgador.

De um outro prisma, são correntes entre a doutrina as noções de *equivalência individual* e de *equivalência de grupo*. No primeiro caso, o tributo é fixado de acordo com o custo ou valor que uma determinada prestação administrativa represente para o contribuinte individual, enquanto na equivalência de grupo, o tributo é fixado de modo que reflita o custo ou valor que a prestação revista para um dado grupo de contribuintes.

As citadas noções de equivalência são particularmente úteis para a diferenciação entre taxas e contribuições financeiras. As primeiras correspondem a verdadeiros tributos comutativos que se dirigem à compensação de prestações *efetivamente* provocadas ou aproveitadas pelos contribuintes, enquanto as contribuições se destinam a compensar prestações em que os contribuintes são *presumíveis* causadores ou beneficiários<sup>621</sup>.

Como ensinava Saldanha Sanches, “o cerne da definição de taxa se encontra... no conceito de sinalagma: onde este falte, falta a taxa...”<sup>622</sup> e “a sinalagmaticidade só poderá ter lugar quando se trate de um qualquer bem que seja divisível, ou seja, que possa ser prestado em unidades individualizadas”<sup>623</sup>.

Por outro lado, prosseguia aquele autor, “Terá de haver uma mais estreita correlação entre o destinatário do encargo financeiro e o beneficiário da despesa pública para que possamos estar perante uma taxa”<sup>624</sup>, ou seja, ao tributo, e recorrendo às palavras de Carlos

---

<sup>621</sup> VASQUES, Sérgio – cit. 483, pp. 346-347, 350.

<sup>622</sup> SALDANHA SANCHES, J. L. – cit. 486, pp. 35-36.

<sup>623</sup> SALDANHA SANCHES, J. L. – cit. 486, p. 31.

<sup>624</sup> SALDANHA SANCHES, J. L. – cit. 486, p. 31.

Lobo, há de corresponder uma “*contrapartida específica, ou uma bilateralidade qualitativamente considerada (a denominada equivalência jurídica)*.”<sup>625</sup>.

É este aspeto estrutural da equivalência jurídica que dita os pressupostos para a sua cobrança e o que permite que, no Estado de Direito, não seja exigível que, as taxas sejam criadas por lei em sentido formal, já que, é da relação sinalagmática em que assentam que permite que se faça o controlo do seu valor<sup>626</sup>.

Isto, contrariamente ao que se passa nos impostos, onde não há “*parâmetros de controlo imediatos quanto à sua medida*”<sup>627</sup> e que, por isso mesmo, obriga a que a sua criação e regulamentação obedeça ao rigoroso controlo da legalidade formal e material do Parlamento, como garantia dos respetivos destinatários.

E, daí resulta também que, no caso dos impostos, a margem de apreciação e decisão da Administração seja rigorosamente limitada, contrariamente ao que se passa com a figura das taxas, cuja criação e quantificação, embora possa ser tomada pelo Parlamento, a este caberá sobretudo criar o seu regime geral, enquanto a decisão de criação e quantificação compete, regra geral, à Administração e às Assembleias Municipais ou de Freguesias, ou seja, às entidades “*a quem cabe a prestação pública de que a contraprestação é a taxa*”<sup>628</sup>.

Neste sentido, a característica particular da taxa, o sinalagma, conduz a que, não só a sua estrutura jurídica seja “*extraordinariamente exigente*”, ao invés do que se passa nos impostos, mas também que, o controlo da sua legitimidade se faça igualmente pelo valor da prestação pecuniária exigida<sup>629</sup>.

Neste caso, e segundo Saldanha Sanches, “*... há um problema de limites, e não de pressupostos.*”, ou seja, de limites ao poder de quantificação do legislador-administrador neste domínio<sup>630</sup>.

E é aqui, na legitimação e quantificação das taxas, que o princípio da equivalência surge como o mais adequado critério de igualdade na repartição dos encargos públicos, ao impor que entre a taxa e a prestação pública haja uma equivalência de custos e benefícios<sup>631</sup>.

---

<sup>625</sup> LOBO, Carlos Batista – cit. 478, p. 426.

<sup>626</sup> SALDANHA SANCHES, J. L. – cit. 486, p. 31.

<sup>627</sup> SALDANHA SANCHES, J. L. – cit. 486, p. 31.

<sup>628</sup> SALDANHA SANCHES, J. L. – cit. 486, p. 32.

<sup>629</sup> LOBO, Carlos Batista – cit. 478, p. 426ss.

<sup>630</sup> SALDANHA SANCHES, J. L. – cit. 486, pp. 36-37.

A doutrina tem-se dividido nos critérios de determinação do *quantum* das taxas. Assim, pelo *princípio da cobertura do custo*, diz-nos que, o quantitativo da taxa deverá “... corresponder ao custo que a circunstância pressupõe acarreta para a entidade pública.”<sup>632</sup>.

A jurisprudência do Tribunal Constitucional não tem exigido no controlo da constitucionalidade destes tributos, uma estrita equivalência económica entre o custo administrativo da prestação ou benefício económico e a contraprestação pecuniária a pagar pelo contribuinte, o que, para Carlos Lobo, secundariza a estrita equivalência económica ao “*primado do objetivo de angariação de receita pública.*”<sup>633</sup>.

Nestes termos, para o Tribunal Constitucional, a taxa só o deixará de ser, para passar a considerar-se como imposto, se o seu montante for francamente excessivo, surgindo aqui o princípio da proporcionalidade ou da proibição do excesso como limite material à quantificação destes tributos<sup>634</sup>, abaixo do qual a fixação dos respetivos montantes daqueles se encontra na margem de liberdade do legislador, insindicável pelos Tribunais.

Contra esta posição da nossa jurisprudência constitucional, Sérgio Vasques refere o seguinte:

*“... quando o montante de uma taxa ou contribuição ultrapasse o custo ou valor aproximado das prestações que visem compensar, estas taxas ou contribuições não se convolvam em impostos, como se a violação do princípio da equivalência ditasse a sua transformação numa categoria tributária diferente... essas taxas e contribuições estarão feridas de inconstitucionalidade, por violação do princípio da igualdade tributária acolhido no art.º 13.º da Constituição, e de que o princípio da equivalência é mera expressão.”*<sup>635</sup>

Pelo *princípio do benefício* haverá que verificar as vantagens que determinado serviço proporciona a certo particular e o sinalagma entre a prestação pública e a contraprestação do

---

<sup>631</sup> SALDANHA SANCHES, J. L. – cit. 486, pp. 37.

O art.º 4.º do RGTAL – cit. 486, epígrafado “*Princípio da Equivalência Jurídica*” determina o seguinte: “*O valor das taxas das autarquias locais é fixado de acordo com o princípio da proporcionalidade e não deve ultrapassar o custo da atividade pública local ou o benefício auferido pelo particular.*” (n.º 1) e “*O valor das taxas, respeitando a necessária proporcionalidade, pode ser fixado com base em critérios de desincentivo à prática de certos atos ou operações.*” (n.º 2).

<sup>632</sup> SALDANHA SANCHES, J. L. – cit. 486, pp. 38.

<sup>633</sup> LOBO, Carlos Batista – cit. 478, p. 427.

<sup>634</sup> Mas, no caso oposto, como refere CARLOS LOBO “... *Numa perspetiva financeira, se a prestação outorgada pelo sujeito ativo for muito inferior à prestação exigida ao contribuinte poderemos encontrar uma situação de ausência de proporcionalidade na relação que pode quebrar a bilateralidade (equivalência qualitativa) inerente à taxa (a ideia de bilateralidade envolve necessariamente numa certa proporcionalidade quantitativa).*” (cfr. LOBO, Carlos Batista – cit. 478, p. 436).

<sup>635</sup> VASQUES, Sérgio – cit. 227, p. 268.

contribuinte assenta na retribuição de um serviço público, que os particulares deverão suportar em função do nível de benefícios que recebem do Estado e demais entidades públicas<sup>636</sup>.

Mas, tal como salienta Carlos Lobo, a finalidade financeira das taxas deverá ser ponderada com as outras finalidades que estejam subjacentes à imposição destes tributos e que vão muito para além das necessidades puramente reditícias, isto é, de cobertura integral ou parcial dos encargos públicos, pelo que, acrescenta: “... embora a taxa continue a ter como elemento distintivo essencial face ao imposto a sua estrutura bilateral ou sinalagmática..., o princípio da equivalência que, em Portugal, sempre foi entendido como equivalência jurídica, à luz do princípio da proporcionalidade, não pode deixar de ser permeável a objetivos de natureza extrafinanceira, desde que adequadamente legitimados pela Constituição e pela lei.”<sup>637</sup> e, uma vez na presença de tais finalidades, a equivalência económica surge como critério de eficiência necessário e adequado, a ser prosseguido pelo decisor público.

No mesmo sentido, Sérgio Vasques<sup>638</sup> refere que “... a equivalência jurídica e a equivalência económica de um tributo comutativo são questões que se situam em planos de análise inteiramente distintos...”, assim, enquanto a primeira “...respeita à delimitação conceitual...” desses tributos, a segunda “... respeita à sua legitimação material.”.

Para aquele autor, o controlo na criação e regulamentação dos tributos comutativos e paracomutativos não poderá restringir-se ao controlo formal da equivalência jurídica, para a qual releva a reserva de lei parlamentar, mas deverá prosseguir o controlo material da equivalência económica, que releva ao princípio da igualdade tributária e que sintetiza deste modo: “.... Devendo sempre lembrar-se que é o exame dessa adequação económica das taxas ao custo ou valor das prestações administrativas que está o mais importante problema jurídico que estas espécies tributárias suscitam.”<sup>639</sup>.

Entre os fins extrafinanceiros que possam estar subjacentes à emissão das taxas, Carlos Lobo<sup>640</sup> enumera-os entre os seguintes grandes grupos:

**1º Fins de regulação do mercado**, em que se visa a introdução de “padrões de eficiência nos mercados”, ou seja, o que se pretende ultrapassar e

---

<sup>636</sup> SALDANHA SANCHES, J. L. – cit. 486, p. 39.

<sup>637</sup> Cfr. LOBO, Carlos Batista – cit. 478, em nota de rodapé (38) a p. 428.

<sup>638</sup> Cfr. VASQUES, Sérgio – cit. 483, p. 349.

<sup>639</sup> Cfr. VASQUES, Sérgio – cit. 483, p. 351.

<sup>640</sup> Cfr. LOBO, Carlos Batista – cit. 478, pp. 427-428.

eliminar é a existência de falhas de mercado, que impedem o funcionamento deste numa lógica de concorrência perfeita. Nesta situação, o quantitativo da prestação há de aproximar-se ao de mercado de concorrência perfeita<sup>641</sup>.

2º *Fins orientadores de comportamentos*, seja de *promoção* destes e, neste caso, a conveniência de fazer com que os cidadãos utilizem determinado serviço exige que a taxa deva ter um custo de “*nível muito baixo*”, como os de *dissuasão*, em que se pretende que o contribuinte não recorra de forma precipitada ou imoderada aos serviços, razão pela qual o custo da taxa deverá refletir esse objetivo (v.g. custas nos serviços judiciais).

3º *Fornecimento de determinados bens essenciais* a “preços” inferiores aos praticados em circunstâncias normais pelo mercado (fornecimento de bens semipúblicos). Neste caso, o fornecimento desse tipo de bens (v.g. serviços de saúde, de educação) é feito a um custo inferior ao custo das prestações públicas, implicando uma “*subsidição do consumo destas utilidades*” com recursos provenientes dos impostos.

Daqui resulta que, o próprio conteúdo jurídico destes tributos apresenta grande variabilidade que resulta das próprias delimitações formais impostas pela noção financeira e é, aliás, na definição da equivalência económica que as questões se tornam muito mais complexas.

Em síntese, a legitimidade material das taxas encontra-se na existência de uma prestação concreta da entidade pública a favor do sujeito passivo, e aquela deverá ser determinada ou determinável, presente ou futura, cujo *quantum* assenta na proporcionalidade de ambas as prestações. Contudo, será a finalidade do tributo, puramente reditícia ou também aliada a objetivos extrafinanceiros, que determinará a configuração da equivalência económica.

Assim, se a taxa tem em vista a *simples angariação de receita pública*, a doutrina e jurisprudência nacionais têm tido o entendimento de que não será exigível uma equivalência

---

<sup>641</sup> Cfr. LOBO, Carlos Batista – cit. 478, p. 427. O autor dá o exemplo das *taxas urbanísticas*, em que o tributo surge como instrumento adequado à eliminação, por via autoritária, dos custos de uma negociação coletiva multilateral, e também dos casos de fornecimento de bens públicos ou semipúblicos, temas a que voltaremos na parte IV do trabalho.

económica estrita entre as prestações públicas e as contraprestações devidas pelos contribuintes, bastando para tanto que se verifique a equivalência jurídica entre as duas prestações, vigorando a liberdade de conformação ao decisor público quanto ao montante do tributo a exigir<sup>642</sup>.

Como faz notar Carlos Lobo, “... desta forma, se desconsidera qualquer juízo financeiro de equivalência, bastando a simples noção de contraprestação específica, em sentido estritamente jurídico.”<sup>643</sup>.

Porém essa liberdade de conformação do tributo obedece necessariamente a limites, que deverão ser controlados pelo julgador, ponderando os interesses envolvidos. O controlo da equivalência económica deverá realizar-se no campo da igualdade formal e material, sendo que, neste caso, ponderado pelo princípio da proibição do excesso, que também aqui se revela como limite material à imposição de tributos claramente desproporcionados face ao fim em vista, pois que, nesse caso, poderá nem existir a necessária equivalência jurídica, fundamentadora da taxa.

Por outro lado, nas situações em que a prestação pública se encontra associada à disponibilidade de bens essenciais à sobrevivência humana ou à vida em sociedade, poderão impor-se limites inferiores à equivalência económica das prestações, *maxime*, que o respetivo fornecimento se faça de forma gratuita a determinados contribuintes.

Entre aqueles limites máximo e mínimo, à equivalência económica entre a prestação pública e a taxa exigida, sem prejuízo da ampla liberdade de conformação existente, o seu fundamento há de encontrar-se também na proporcionalidade, mas, estando em causa prestações públicas divisíveis dirigidas a contribuintes determinados, quer na ótica do custo quer na ótica do benefício, a medida dessa proporção poderá ser facilmente encontrada pelo decisor público através da contabilização analítica dos custos da atividade prestacional, tarefa hoje largamente facilitada pelos normativos contabilísticos e orçamentais a que deverão obedecer as entidades públicas (v.g. POCAL nas autarquias locais<sup>644</sup>). Nesta situação, como refere Carlos Lobo, estamos no campo da *equivalência ampla*.

---

<sup>642</sup> Cfr. LOBO, Carlos Batista – cit. 478, p. 441.

<sup>643</sup> Cfr. LOBO, Carlos Batista – cit. 478, p. 441.

<sup>644</sup> Plano Oficial de Contabilidade das Autarquias Locais (POCAL), aprovado pelo DL N.º 54-A/99, de 22 de fevereiro. DR, 1ª Série-A., 1.º Suplemento. N.º 44 (1999.02.22), pp. 1018-(2)-1018-(84).

Contudo, a equivalência ampla não é sinónimo de margem ampla de liberdade de conformação do legislador na definição dos termos da equivalência económica dos tributos, exige antes a sua vinculação aos princípios constitucionais que a sua atividade se encontra submetida<sup>645</sup>, *maxime*, ao princípio da proibição do excesso e ao princípio da eficiência do sistema tributário devendo evitar-se situações de perdas absolutas de Bem-estar Social.

Mas, se às taxas presidirem finalidades extrafinanceiras, protegidas constitucionalmente, os termos definidores da equivalência económica, na ótica da proporcionalidade que deverá estar sempre presente na configuração do tributo, tornam-se muito mais exigentes e complexos e o montante a fixar depende da “*intensidade dos objetivos*” a prosseguir. Neste caso, podemos deparar-nos com as seguintes exigências:

**1ª** O fim a alcançar pode fundamentar que a contraprestação a exigir ao contribuinte tenha um valor superior ao custo administrativo da prestação pública em causa – estaremos no domínio da equivalência funcional agravada (v.g. a proteção ambiental).

**2ª** Prestação de bens essenciais aos cidadãos e à vida em sociedade, que revestem natureza semipública, devendo então as contraprestações a exigir pelos entes públicos corresponderem a montantes muito inferiores aos custos administrativos das prestações. Nestes casos, estamos no campo da equivalência funcional subsidiada (v.g. propinas, taxas moderadoras da saúde).

**3ª** O objetivo visado corresponde à *regulação do mercado*, de modo a criar as condições que permita aproximá-lo dos mecanismos do mercado de concorrência perfeita, fundado no princípio da eficiência e da tutela do Bem-estar (cfr. al. d) do art.º 9.º e art.º 81.º da CRP), no caso, estamos em presença da equivalência neutra ou corretora, cujo padrão de medida será o custo marginal (ótica de custos) ou, na sua inexistência, a utilidade marginal média (ótica das utilidades prestadas).

**4ª** Se o fim a atingir com a criação do tributo for o da repartição estrita dos custos inerentes à atividade pública, então o montante daquele deverá ser fixado em função dos custos efetivamente incorridos pelo ente público

---

<sup>645</sup> Neste sentido, cfr. LOBO, Carlos Batista – cit. 478, em nota de rodapé (67) a p. 445.

ou dos benefícios gerados para o contribuinte e, neste caso, fala-se de equivalência estrita<sup>646</sup> (v.g. preços municipais previstos no art.º 21.º do RFALEI<sup>647</sup>).

Como já fizemos notar, no caso das contribuições financeiras, embora não haja o sinalagma individualizado ou quase individualizado característico das taxas, a vantagem das prestações públicas atinge um grupo determinado ou determinável de contribuintes, razão pela qual, pelo princípio do benefício, será legítimo às entidades públicas exigirem uma contraprestação da utilidade proporcionada<sup>648</sup>.

Neste sentido, também Sérgio Vasques se refere à natureza comutativa, ainda que de forma imperfeita, das contribuições financeiras, devendo também nestes tributos se falar de equivalência jurídica, em que a legitimidade da imposição pública se encontra suportada na compensação de prestações de que o contribuinte é presumível causador ou beneficiário. E, tal como nas taxas, a questão da equivalência económica, enquanto pressuposto material à sua imposição, coloca-se no momento seguinte<sup>649</sup>.

Contudo, nestes tributos está em causa a prestação de bens indivisíveis, tornando-se impossível determinar quais os termos em que se deverá fazer a repartição dos encargos públicos entre os beneficiários, ou, como refere Carlos Lobo, determinar o “... *referencial de proporcionalidade que fundamente qualquer juízo de equivalência económica...*”, razão por que também aqui reside uma ampla liberdade de conformação do tributo, podendo falar-se num critério de repartição de equivalência económica muito ampla<sup>650</sup>.

---

<sup>646</sup> Cfr. LOBO, Carlos Batista – cit. 478, pp. 445ss.

<sup>647</sup> O art.º 21.º, n.º 1 do RFALEI – cit. 187, dispõe que “*Os preços e demais instrumentos de remuneração a fixar pelos municípios, relativos aos serviços prestados e aos bens fornecidos em gestão direta pelas unidades orgânicas municipais, pelos serviços municipalizados e por empresas locais, não devem ser inferiores aos custos direta e indiretamente suportados com a prestação desses serviços e com o fornecimento desses bens.*”

<sup>648</sup> SALDANHA SANCHES, J. L. – cit. 486, p. 40.

<sup>649</sup> Cfr. VASQUES, Sérgio – cit. 227, pp. 260ss.

<sup>650</sup> Cfr. LOBO, Carlos Batista – cit. 478, pp. 442-443.

## IV PARTE

### A JUSTA REPARTIÇÃO DOS ENCARGOS PÚBLICOS EM SEDE DE IMI

#### 1. O Princípio do Benefício e o Atual IMI – Apreciação Crítica

Do preâmbulo do DL n.º 287/2003, de 12 de novembro, o qual, como já referimos antes, procedeu à aprovação dos Códigos do IMI e do IMT, pode ler-se no § 2.º que, “...as principais linhas dos impostos...”, que então iriam entrar em vigor, se encontravam explicitadas nos preâmbulos dos respetivos Códigos<sup>651</sup>.

Neste sentido, no § 6.º do preâmbulo do CIMI, o legislador refere o seguinte:

*“Mantêm-se, no entanto, plenamente atuais as razões que, aquando da reforma de 1988-1989, levaram à criação de um imposto sobre o valor patrimonial dos imóveis, com a receita a reverter a favor dos municípios, baseado predominantemente no princípio do benefício.”*<sup>652</sup>.

Se recordarmos a fundamentação do legislador para a criação da CA, essa foi basicamente alicerçada nos seguintes elementos:

*“... 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 coletividade lhes proporciona.”* (ponto 1, § 3.º do CCA<sup>653</sup>).

Como logo resulta da própria letra da lei, no caso do IMI estamos em presença de um imposto e, assim sendo, o mesmo corresponde a uma prestação pecuniária, obrigatória, devida a título definitivo (sem contrapartida), com vista à cobertura dos encargos públicos<sup>654</sup>, sendo estes, no caso, os encargos em que incorrem as autarquias locais na satisfação das necessidades e interesses próprios das respetivas populações.

Conforme definia Saldanha Sanches, o imposto não “... apresenta qualquer conexão com qualquer contraprestação retributiva específica...” e tem como conteúdo “... um dever

---

<sup>651</sup> Cfr. DL n.º 287/2003, de 12 de novembro – cit. 4, p. 7568.

<sup>652</sup> Cfr. CIMI – cit. 121, p. 7594.

<sup>653</sup> Cfr. CCA – cit. 118, p. 11.

<sup>654</sup> Seguimos aqui, de perto, a noção de imposto dada por António Sousa Franco, em *op. cit.* (51), vol. 1, pp. 71 e 72.

*de prestar que surge pela simples verificação de um facto previsto na lei, dando origem a uma relação jurídica tributária.*”<sup>655</sup>.

E, como também dizia Sousa Franco, o imposto “... *é uma receita unilateral (pois não existe qualquer contrapartida específica atribuída ao contribuinte, em virtude de uma relação concreta com bens ou serviços públicos; ele terá apenas a contrapartida genérica do funcionamento dos serviços públicos estaduais) ...*”<sup>656</sup>, ou dos serviços públicos locais, diremos nós, no caso dos impostos municipais.

Por outro lado, como referimos anteriormente, a própria LGT, no seu art.º 4.º, n.º 1, estabelece que, os impostos têm como principal critério material de repartição dos encargos públicos, para os quais o contribuinte tem o dever genérico de contribuir, a capacidade contributiva, que se manifesta, nos termos da Constituição e da lei, pelo rendimento, pelo consumo ou pelo património.

Donde, contrariamente aos tributos comutativos, assentes no princípio do benefício e cujo pagamento se encontra assim subjacente nos benefícios ou vantagens públicas auferidas, nos impostos, as vantagens das prestações públicas cujos encargos estes pretendem cobrir, têm natureza indivisível, dada a impossibilidade de identificar o contribuinte beneficiário que, poderá mesmo nem vir a usufruir das utilidades para cuja despesa contribuiu, a título de um dever de solidariedade para com a coletividade.

Conforme aludimos acima, foi esta característica dos impostos, a indivisibilidade das prestações públicas (bens públicos) que justificam o seu pagamento, a principal razão técnica que levou, inicialmente a doutrina financeira e, mais tarde, a doutrina fiscal, a afastar definitivamente o princípio do benefício como critério material da repartição dos encargos públicos, no domínio daqueles tributos.

Como afirma Sérgio Vasques: “*Qualquer que seja o valor do benefício como fundamento político dos encargos tributários, a natureza indivisível das vantagens proporcionadas pelo estado aos contribuintes torna-o inoperante como critério de repartição*”<sup>657</sup>.

---

<sup>655</sup> SALDANHA SANCHES, J. L. – cit. 486,p. 22.

<sup>656</sup> SOUSA FRANCO, António – cit. 51, vol. 1, p. 73.

<sup>657</sup> VASQUES, Sérgio – cit. 483, pp. 285-286.

E, prossegue o autor, “*Na medida em que proporcionam utilidades indivisíveis, os serviços públicos não podem ser financiados por meio de tributos cobrados dos respectivos utilizadores e assentes no benefício por eles gozado, mas apenas por meio de impostos gerais assentes na força económica dos contribuintes.*”<sup>658</sup>.

Desta forma, parece-nos difícil que, em termos técnicos, perante a estrutura do atual IMI, este tributo possa continuar a ser justificado como prestação devida pelos proprietários dos prédios como contrapartida dos benefícios que recebem pelas “*obras e serviços*” proporcionados pela coletividade, ou seja, pelo critério material do princípio do benefício.

Pois, acrescentamos, da natureza de imposto municipal, resulta que, o produto cobrado aos proprietários dos prédios, a título de IMI, se destina aos encargos com as “*obras e serviços*” gerais despendidos pela autarquia do local de situação dos prédios, a favor da coletividade local, e não o contrário.

Do funcionamento dos serviços locais e gerais da autarquia, cobertos com a receita do IMI, os proprietários dos prédios terão unicamente uma eventual contrapartida, genérica e difusa, nunca um benefício que lhes possa ser imputado a título individual ou sequer a título de pertença a um grupo beneficiado por esses serviços - o de proprietários de prédios urbanos e rústicos.

Mas, mesmo que fosse possível justificar a tributação do IMI com base no princípio do benefício, sempre haveria a lei que, identificar as “*obras e serviços*” de que os proprietários dos prédios seriam beneficiários (a prestação pública específica), pois só com a sua identificação e individualização se poderia chegar ao montante justo do tributo a cobrar. Ora o CIMI não determina nem as obras nem os serviços que estarão porventura em causa nem os mesmos são determináveis a partir do conteúdo da lei.

Na verdade, o teor do art.º 1.º do CIMI esclarece desde logo que, o IMI incide sobre o VPT dos imóveis e constitui receita dos municípios onde esses se encontrem localizados, ou seja, a matéria coletável do imposto não é obtida a partir da avaliação dos benefícios auferidos pelos proprietários dos bens nem a cobrança do IMI se dirige à compensação pública desses benefícios particulares. O produto cobrado em sede de IMI destina-se às receitas gerais dos municípios e o mesmo é obtido a partir da quantificação da força económica do contribuinte.

---

<sup>658</sup> VASQUES, Sérgio – cit. 483, p. 286.

Com efeito, tratando-se de um imposto, o produto obtido da cobrança do IMI cobrirá os encargos relacionados com as “*obras e serviços*” que se integrem entre as diversas atribuições conferidas legalmente às autarquias locais (cfr. art.º 237.º, n.º 1, da CRP) que, presentemente, se encontram estabelecidas na Lei n.º 75/2013, de 12 de setembro (Regime Jurídico das Autarquias Locais (RJAL))<sup>659</sup>, de cujos art.ºs 7.º, n.º 2, e 23.º, n.º 2, *ex vi*, art.º 2.º, se retira que poderão pertencer a diversos domínios de atividade públicas e nomeadamente aos seguintes:

➤ **Municípios – Atribuições** (art.º 7.º, n.º 2 do RJAL):

**a)** Equipamento rural e urbano; **b)** Energia; **c)** Transportes e comunicações; **d)** Educação, ensino e formação profissional; **e)** Património, cultura e ciência; **f)** Tempos livres e desporto; **g)** Saúde; **h)** Ação social; **i)** Habitação; **j)** Proteção civil; **k)** Ambiente e saneamento básico; **l)** Defesa do consumidor; **m)** Promoção do desenvolvimento; **n)** Ordenamento do território e urbanismo; **o)** Polícia municipal; **p)** Cooperação externa.

➤ **Freguesias – Atribuições** (art.º 23.º, n.º 2 do RJAL):

**a)** Equipamento rural e urbano; **b)** Abastecimento público; **c)** Educação; **d)** Cultura, tempos livres e desporto; **e)** Cuidados primários de saúde; **f)** Ação social; **g)** Proteção civil; **h)** Ambiente e salubridade; **i)** Desenvolvimento; **j)** Ordenamento urbano e rural; **k)** Proteção da comunidade.

Com efeito, para a concretização dessas atribuições, encontram-se previstas no RFALEI<sup>660</sup> um conjunto de receitas às quais as autarquias poderão recorrer, as do art.º 14.º para os municípios, e as do art.º 23.º, n.º 1, para as freguesias, no qual se encontra a receita relativa ao IMI.

Sem dúvida que, a lei prevê que as autarquias possam dispor também de receitas fundamentadas na equivalência e a incidir sobre utilidades prestadas aos particulares, mas essas terão que resultar da cobrança de taxas, nos termos estabelecidos pelos art.ºs 20.º (para os municípios) e 24.º (para as freguesias) do RFALEI.

---

<sup>659</sup> LEI n.º 75/2013, de 12 de setembro (Regime Jurídico das Autarquias Locais (RJAL)). DR, 1ª Série. N.º 176 (2013.09.12), pp. 5688-5724.

<sup>660</sup> RFALEI (Regime Financeiro das Autarquias Locais e das Entidades Intermunicipais) – cit. 187.

Para além das considerações supra indicadas, teremos ainda que atender ao VPT dos prédios rústicos e urbanos, sobre o qual incide a taxa do IMI, cujo cálculo segue as regras do CIMI.

Sobre essa matéria, como tivemos ocasião de referir (cfr. II Parte, ponto 3.1.2.5.), em ambos os tipos de prédios, o VPT é determinado por avaliação mas, enquanto nos urbanos essa avaliação é obtida a partir da expressão matemática do art.º 38.º do CIMI, com a qual se procura chegar ao valor de mercado do prédio, no caso dos prédios rústicos a base para a tributação corresponde ao seu potencial rendimento produtivo.

Deste modo, o VPT dos dois tipos de prédios não corresponde à avaliação dos benefícios auferidos pelos respetivos proprietários a título dos serviços proporcionados pela coletividade, corresponde sim à tentativa de quantificação de duas realidades, o rendimento (presumido), no caso dos prédios rústicos, o património, para os urbanos, que revelam a capacidade ou a força económica dos seus titulares.

Por conseguinte, o IMI, ao incidir sobre manifestações de riqueza e não sobre utilidades ou benefícios, deverá ter como fundamentação técnica fiscal, o critério material de repartição da capacidade contributiva dos sujeitos passivos e não o princípio do benefício.

Parece-nos, pois, que a fundamentação material invocada pelo legislador para a criação do IMI não é coerente com a estrutura do tributo.

Refira-se que, já no relatório da Comissão para o Desenvolvimento da Reforma Fiscal - Comissão Silva Lopes, datado de 1996, se fazia referência à ausência de coerência entre o princípio do benefício e alguns aspetos da regulamentação da CA, onde se exemplificavam algumas dessas incoerências, as quais se continuam a manifestar em sede de IMI, donde, pela razão da sua atualidade, as decidimos reproduzir aqui.

Assim, reportando-se à *incidência subjetiva* da CA, referia a Comissão:

*“Começa logo por não ser indiscutível, nesta lógica do benefício, que devam ser os proprietários e os usufrutuários dos prédios os sujeitos passivos do imposto, como decorre da solução legal, podendo pôr-se o problema se, naquela lógica, o não deveriam ser antes os efetivos ocupantes dos prédios, mesmo que só a título de arrendatários.”*<sup>661</sup>

No que respeita às *isenções* concedidas, prosseguia a Comissão no seguinte sentido:

---

<sup>661</sup> LOPES, José da Silva [et al.] – cit. 172, p. 763.

“Também a existência de isenções neste imposto se não justifica, em termos gerais, à luz do princípio do benefício...”, dando como exemplo a isenção ao abrigo do art.º 55.º do EBF então em vigor, respeitante a prédios titulados por famílias de baixos níveis de rendimentos, matéria que hoje se encontra regulada no art.º 11.º-A do CIMI, sob a epígrafe “Prédios de reduzido valor patrimonial de sujeitos passivos de baixos rendimentos”, isenção essa que, considerava a Comissão, correspondia a uma concessão ao princípio da capacidade contributiva<sup>662</sup>.

Sobre a matéria de benefícios fiscais em sede de IMI, salientamos que, o DL n.º 287/2003, de 12 de novembro, no seu art.º 31.º, n.º 6, estabeleceu que, os benefícios fiscais relativos à contribuição autárquica se mantinham, embora reportados àquele novo imposto.

Os benefícios fiscais, quer se traduzam na dispensa de tributação (isenções) ou na redução de taxas, constituem sempre uma cedência ao dever fundamental de pagamento dos impostos, estranha não só à lógica do princípio do benefício, mas também da capacidade contributiva, tendo sempre associados fins de política económica ou social (objetivos extrafiscais) e, deste modo, alheios ao objetivo de angariação de receita.

Por essa razão, nos termos legais, esses benefícios correspondem a despesas fiscais, que deverão ser controladas (cfr. art.º 2.º, n.º 3 do EBF) e que, como tal, poderão fundamentar o cumprimento de deveres acessórios aos interessados (cfr. art.º 2.º, n.º 4, EBF).

Além de que, a própria lei concebeu os benefícios fiscais como medidas de cariz excecional, a instituir apenas para tutela de interesses públicos constitucionalmente relevantes e superiores aos da própria tributação (cfr. art.º 2.º, n.º 1, EBF), sob pena de violação do princípio da igualdade tributária, por concessão de privilégios ilícitos.

Contudo, a panóplia de isenções concedidas em sede de IMI (cfr. Anexo II), bem como algumas das reduções de taxa do imposto em vigor, levam-nos a questionar se algumas das situações consideradas<sup>663</sup> não se encontram de facto a lesar aquele princípio

---

<sup>662</sup> LOPES, José da Silva [et al.] – cit. 172, p. 763.

<sup>663</sup> A título de exemplo, referimos as seguintes *isenções permanentes*: - Concedida a Associações ou organizações de qualquer religião ou culto às quais seja reconhecida personalidade jurídica (Art.º 44.º, n.º 1, al. c) EBF); - Associações sindicais (Art.º 44.º, n.º 1, al. d) EBF); - Associações de agricultores, de comerciantes, de industriais e de profissionais independentes (Art.º 44.º, n.º 1, al. d) EBF); - Entidades licenciadas ou que venham a ser licenciadas para operar no âmbito institucional da Zona Franca da Madeira (Art.º 44.º, n.º 1, al. g) EBF); - Entidades licenciadas ou que venham a ser licenciadas para operar no âmbito institucional da Zona Franca da ilha de Santa Maria (Art.º 44.º, n.º 1, al. g) EBF).

constitucional, por não se vislumbrar, por um lado, a racionalidade do critério usado nessas medidas para a diferenciação de tratamento considerada, e, por outro, que os fins extrafiscais visados demonstrem ter um interesse constitucional superior ao interesse público constitucionalmente relevante de satisfação de necessidades financeiras e, dessa forma, demonstrem ser medidas necessárias, adequadas ou proporcionais ao sacrifício que impõem ao critério material da capacidade contributiva.

Mas, a Comissão Silva Lopes reportou ainda a seguinte situação:

*“... a possibilidade, prevista na lei, de deduzir à coleta dos impostos sobre o rendimento (IRS e IRC<sup>664</sup>) a Contribuição autárquica relativa a prédios cujo rendimento tenha sido incluído na base de incidência desses impostos não se compagina com a tributação segundo o benefício... A solução do crédito de imposto justifica-se, mas à luz de considerações de equidade. Evita-se assim o que seria um excessivo agravamento da fiscalidade imobiliária, ao mesmo tempo que se garante aos municípios, mas em parte à custa das finanças do Estado, a receita plena da tributação do valor dos prédios... Esse crédito só pode assentar numa lógica estranha ao princípio do benefício – a lógica segundo a qual a Contribuição autárquica é, nesses casos, um imposto que foi pago “por conta” do imposto de rendimento e, nessa qualidade, vai deduzido à coleta respetiva.”<sup>665</sup>*

E concluiu que, *“Em face destas incongruências, conviria rever esta tributação.”*

Assim, consideramos que a configuração legal do atual IMI nos leva a identificar esta figura tributária como sendo, indubitavelmente, um imposto, razão pela qual o mesmo deveria encontrar justificação para a sua imposição na lógica do princípio da capacidade contributiva.

Como tivemos ocasião de mencionar atrás, enquanto critério material de igualdade fiscal, o princípio da capacidade contributiva impõe ao legislador que os impostos deverão incidir sobre manifestações de riqueza e que todas as manifestações de riqueza dos sujeitos não de fazer parte da sua base tributável.

---

Quanto a *isenções temporárias*, destacamos as seguintes: - Por sete anos, aos prédios integrados em empreendimentos a que tenha sido atribuída a utilidade turística (Art.º 47.º, n.ºs 1 e 2 EBF); - Por sete anos, prédios urbanos afetos ao turismo de habitação (Art.º 47.º, n.º 3 EBF); - Enquanto se mantiverem na carteira dos respetivos fundos, aos prédios urbanos destinados ao arrendamento para habitação permanente que integrem o património dos fundos de investimento imobiliário para arrendamento habitacional que integram na sua denominação a expressão “fundos de investimento imobiliário para arrendamento habitacional” ou a abreviatura FIIAH e de sociedades de investimento imobiliário (Cfr. Regime especial aplicável aos fundos de investimento imobiliário para arrendamento habitacional (FIIAH) e às sociedades de investimento imobiliário para arrendamento habitacional (SIIAH), aprovado pelo art.º 102.º da Lei 64-A/2008 de 31 de dezembro (LOE para 2009) - Capítulo X).

No que concerne, a *reduções de taxa*, remetemos para a II Parte, ponto 3.1.2.6. do presente trabalho.

<sup>664</sup> Atualmente, a dedução do IMI aos rendimentos brutos prediais encontra-se regulada no art.º 41.º, n.º 1 do CIRS, e no art.º 23.º do CIRC.

<sup>665</sup> LOPES, José da Silva [et al.] – cit. 172, p. 763-764.

Assim, ao legislador caberá criar impostos que recaiam sobre a riqueza angariada pelos sujeitos (rendimento), sobre a riqueza que possuam (património) e sobre a riqueza que despendam (consumo). No caso português, a criação de impostos incidentes sobre estas realidades económicas resulta de clara imposição constitucional.

Aludimos também ao facto do rendimento se constituir como aquela realidade económica que melhor permite a personalização do imposto e, desse modo, se encontrar mais apto na estruturação de uma tributação mais justa e eficiente, razão pela qual os impostos sobre o rendimento pessoal, associados à progressividade das respetivas taxas, assumiram a centralidade nos sistemas fiscais atuais<sup>666</sup>.

No que concerne à tributação do património e a sua relação com o princípio da capacidade contributiva, não se pode deixar de fazer referência à relevância que esta realidade económica assumiu no passado, quando correspondia ao melhor indicador da força económica dos sujeitos, importância que, no entanto, decresceu nas sociedades atuais, onde predominam como manifestação de riqueza outros bens económicos, designadamente, de natureza mobiliária e intangível, fruto de uma sociedade marcada pela tecnologia e pela informação, bem como pela própria reconfiguração da noção individual de detenção de riqueza.

Se antes a tributação do património era vista, a par da tributação do rendimento, como a que melhor se adequava à personalização da riqueza e à sua redistribuição (v.g. imposto sobre sucessões), fundando aí a sua legitimidade e conveniência, o mesmo parece não acontecer atualmente, com parte da doutrina internacional a questionar se o património revela uma capacidade contributiva complementar da que é revelada pelo rendimento e se é justificável a sua tributação à luz da capacidade contributiva<sup>667</sup>.

Contrariamente, na doutrina nacional, Sérgio Vasques defende que o princípio da capacidade contributiva continua a ser um critério de igualdade tributária perfeitamente válido na tributação do património, embora admita que o deva ser em moldes distintos do que era no passado<sup>668</sup>.

---

<sup>666</sup> Aliás, esse facto é facilmente constatável nos dados estatísticos que revelam o peso significativo da receita dos impostos sobre o rendimento no cômputo das receitas fiscais dos diversos países da OCDE, cfr. se poderá constatar na última publicação estatística daquele organismo relativo às receitas fiscais, em *OECD – Revenue Statistics 2015* – cit. 177.

<sup>667</sup> Neste sentido Klaus Tipke, para quem os impostos sobre o património são sempre suportados pelo rendimento, sendo inadmissível que se exigisse do contribuinte o sacrifício da *substância* do património, devendo exigir-se tão-só os seus rendimentos (Cfr. apud VASQUES, Sérgio - cit. 562, pp. 46-48).

<sup>668</sup> VASQUES, Sérgio – cit. 562, p. 48.

Entende assim aquele autor que, a matéria do património corresponde a um ativo económico, que assemelha ao “*stock de bens suscetíveis de serem convertidos em dinheiro*”, diferente do rendimento, constituindo uma revelação da força económica do contribuinte independente daquele e que, como tal, deverá ser tributada através de um imposto autónomo<sup>669</sup>.

Mas, assim como acontece na tributação do rendimento, o princípio da capacidade contributiva exige que a tributação se faça sobre o património global do contribuinte, logo incidindo sobre todos os bens pecuniários que possam contribuir para os gastos públicos, como sejam, entre outros, os imóveis, os automóveis, os créditos, os capitais, as participações sociais, os objetos de arte, as jóias, a propriedade industrial, os direitos de autor, pois todos eles fazem parte da realidade património e não apenas bens económicos selecionados pelo legislador<sup>670</sup>.

Ora, é precisamente uma tributação de natureza seletiva a que existe atualmente no sistema fiscal nacional, com todas as consequências iníquas e ineficientes que acarreta.

Além de que, os contribuintes titulares de imóveis manifestam a sua capacidade económica, reportada aos mesmos bens, com a verificação de factos distintos, previstos na lei, originando a incidência de impostos diversos sobre uma mesma realidade.

Deste modo, em termos genéricos, num primeiro momento, coincidente com o ato de transmissão, onerosa ou gratuita, ou seja, aquando do ingresso dos imóveis no património, ao contribuinte é devido o pagamento de IMT e/ou IS e, num momento posterior, que se prolonga pelo tempo em que os imóveis integrem o seu património, ao contribuinte serão exigidos o pagamento de IMI e, para imóveis urbanos de VPT igual ou superior a um milhão de euros, o IS, em clara sobretributação da capacidade económica concretizada no património, ou melhor, em parte dessa realidade.

Por outro lado, em qualquer um dos citados impostos não há lugar à personalização da força económica do contribuinte, que considere a sua condição particular. O património sobre o qual incidem aqueles tributos corresponde ao património bruto, quando deveria sê-lo sobre o património líquido<sup>671</sup>, isto é, considerando as obrigações que impendem sobre o património

---

<sup>669</sup> VASQUES, Sérgio – cit. 562, p. 49.

<sup>670</sup> VASQUES, Sérgio – cit. 562, p. 49.

<sup>671</sup> No mesmo sentido, VASQUES, Sérgio – cit. 562, pp. 50-51.

imobiliário que se pretende tributar, já que estas podem reduzir ou eliminar a capacidade económica do contribuinte.

Como se referiu antes, o princípio da capacidade contributiva invoca a personalização do imposto, não devendo este incidir sobre realidades inexistentes nem incidir em realidades económicas de tal forma que cause perdas absolutas de Bem-estar.

No atual estado de endividamento nacional de parte considerável do património imobiliário e sobretudo daquele que se dirige à aquisição do direito social de habitação, um sistema de tributação patrimonial baseado na capacidade contributiva como é o nosso, e que, em qualquer um dos impostos que o compõe, não leva em linha de conta essa realidade, não contribui para a justa repartição dos encargos públicos, para a igualdade material dos contribuintes.

Exceciona-se do referido a isenção permanente atribuída em sede de IMI aos prédios de reduzido valor patrimonial de sujeitos passivos de baixos rendimentos (cfr. art.º 11.º-A do CIMI), onde parece considerar-se a questão dos “mínimos de existência”. Trata-se de uma isenção de natureza automática, mas que poderá não ser atribuída, caso não haja o cumprimento atempado de obrigações fiscais por parte do sujeito passivo ou dos membros do seu agregado familiar (cfr. art.º 11.º-A, n.ºs 4 e 5 do CIMI).

Do mesmo modo, excecionamos as recentes medidas de redução de taxa do IMI ou a redução do produto cobrado deste imposto, em consequência da dedução de um montante fixo, atribuídas no caso de prédios urbanos para habitação própria e permanente coincidente com o domicílio fiscal do sujeito passivo ou agregado familiar, correlacionadas com o número de dependentes deste último (cfr. art.º 112.º-A, do CIMI). Quer esta última medida quer a anterior têm subjacentes interesses públicos extrafiscais com relevância constitucional (“Proteção da família”, art.º 67.º CRP), mas que não deixam de imprimir alguma personalização ao imposto.

Exceciona-se ainda do referido, o IMT, no âmbito do qual é estabelecido um valor mínimo, cifrado em 92.407 €, a partir do qual se verifica a incidência do imposto, para os prédios urbanos ou frações autónomas de prédios urbanos destinados exclusivamente a habitação própria e permanente (cfr. art.º 17.º, n.º 1, al. a) do CIMT).

Nesta matéria, não incluímos a progressividade das taxas do IMT que incidem sobre os prédios urbanos e frações autónomas destinados exclusivamente a habitação própria e permanente (cfr. art.º 17.º, n.º 1, a) do CIMT) ou destinados exclusivamente a habitação (cfr. art.º 17.º, n.º 1, al. b))<sup>672</sup>. Na concretização do princípio da capacidade contributiva, como aludimos, a progressividade não se estabelece como *conditio sine qua non*.

Mas, apesar das considerações expostas, não ignoramos que, no mundo globalizado atual, onde impera a mobilidades dos indivíduos, dos capitais, a internacionalização, a competitividade das economias e a concorrência fiscal, os Estados, aos quais os cidadãos exigem, cada vez mais, uma maior e eficiente intervenção, se vejam perante a impossibilidade técnica de tributar determinadas manifestações de riqueza, mormente, as de natureza imaterial.

A esta realidade não se encontra alheio o nosso país que, como membro da União Europeia, integrado num espaço onde se privilegia a livre circulação de pessoas, serviços, capitais e mercadorias e onde a fiscalidade direta está muito longe da harmonização desejada, se confronta com a crescente erosão das suas bases tributáveis, sobrecarregando aquelas que não podem simplesmente deslocalizar-se.

Com efeito, a tributação do património, incidindo apenas sobre a riqueza imobiliária, garante a aplicabilidade do sistema, já que, por um lado, limita-o a um reduzido número de bens materiais e, por outro, como se tratam de bens sujeitos a registo, pertencentes a um espaço físico concreto e a um titular do direito identificado ou identificável, torna simples a fiscalização das declarações dos contribuintes por parte da administração.

Se forem considerados outros bens que possam fazer parte do património, conforme exige o princípio da capacidade contributiva, e se introduza um imposto sobre o património global, confrontamo-nos com bens ou direitos que, pese embora o facto de poderem revelar um valor muito superior aos imóveis, a não obrigatoriedade do seu registo dificulta o controlo da respetiva detenção por parte dos contribuintes, que assim escapa à administração, por mais eficiente que esta seja.

---

<sup>672</sup> Relembra-se que, acima de 574.323€ do valor sobre que incide o IMT, para os prédios urbanos e frações autónomas destinados exclusivamente a habitação própria e permanente, e a partir do valor de 550.836 €, para os prédios urbanos e frações autónomas destinados exclusivamente a habitação, a taxa do IMT é proporcional (taxa única de 6%, em ambos os casos) (cfr. art.º 17.º, n.º 1, als. a) e b) do CIMT – cit. 183).

Esta foi aliás uma das críticas que mais se fez sentir sobre a tentativa frustrada de introdução de um imposto único sobre o património no sistema fiscal nacional, ao qual nos referimos na segunda parte do trabalho (cfr. 3.1.1.2.8.1.) e é também uma das razões pela qual se encontra um tão reduzido número de exemplos desse tributo nos ordenamentos fiscais internacionais, embora estejamos em crer que, a adoção do instituto da substituição tributária (cfr. art.º 20.º LGT, pelo menos para alguns bens (participações sociais, obras de arte, propriedade intelectual), poderia obviar algumas dessas dificuldades.

Em sentido contrário, Sérgio Vasques afirma que, a aplicação de impostos daquela natureza noutros países tem conduzido a práticas fraudulentas que originam desigualdades intoleráveis entre os contribuintes, pelo que, conclui, na prática, produzem quebras de igualdade maiores do que os ganhos que geram, pelo que, embora a capacidade contributiva reclame para a criação daqueles impostos, razões de praticabilidade dos mesmos tendem a afastá-los da tributação atual<sup>673</sup>.

Contudo, esta realidade não pode fazer esquecer que, as situações de injustiça que as opções de tributação possam desencadear, e entendemos que, pelas razões que mencionámos, a tributação do património em vigor no nosso país não contribui para a igualdade material dos contribuintes, conduzem à perceção, por parte dos cidadãos, da falta de legitimidade das medidas impostas e, em última instância, possam fazer apelo ao seu direito de resistência ao pagamento de impostos, para além das inevitáveis consequências sobre a coesão social.

Desta forma, não consideramos justificável, à luz do princípio da justiça, desígnio material do nosso Estado de Direito, que, perante a impraticabilidade de um sistema de tributação global do património, se (sobre)onerem, em contrapartida, unicamente as realidades patrimoniais inamovíveis, sacrificando quer a igualdade na repartição dos custos necessários ao funcionamento do próprio Estado, quer a eficiência do sistema tributário.

Além do mais, e em particular no que respeita à tributação patrimonial, a CRP impõe que, a mesma deve contribuir para a igualdade entre os cidadãos (cfr. art.º 104.º, n.º 3), o que, com tudo o que de vago possa conter esta norma constitucional, segundo a opinião de alguns, encerra os valores de justiça (justiça comutativa e justiça distributiva) e dignidade da pessoa humana subjacente ao nosso Estado de Direito, que deverão estar presentes na prática política e legislativa.

---

<sup>673</sup> VASQUES, Sérgio – cit. 562, pp. 53-54.

E, a ponderação de tais princípios nos decisores públicos deverá consubstanciar-se na justa repartição dos encargos públicos, tendo em vista, por um lado, a eficiência do sistema na angariação de receita e, por outro, mas não menos importante, a correção das desigualdades na redistribuição da riqueza, visando o aumento do Bem-estar social e económico e, deste modo, a qualidade de vida das populações, incumbências fundamentais do Estado no nosso quadro constitucional e, porque não dizê-lo, objetivo último de qualquer Estado que se conceba como de Direito, democrático e social.

Com efeito, difícil se torna redistribuir a riqueza patrimonial entre os cidadãos quando a receita resultante da respetiva tributação, por incidir sobre uma base tributável estreita, se torna demasiado exígua para tais propósitos.

*“Não será pois de esperar de tal tributação contributivo significativo para a melhoria da qualidade do sistema no seu conjunto, no que respeita à igualdade vertical e à própria igualdade horizontal.”*, estas são palavras da Comissão Silva Lopes, nas quais nos revemos na íntegra<sup>674</sup>.

Deste modo, concluímos que, a tributação nacional sobre o património carece de alterações substanciais, nomeadamente, em sede dos princípios tributários materiais que a informam e na sua conformação com os ditames constitucionais.

O princípio do benefício pode efetivamente constituir-se como critério de igualdade material em sede de tributação do IMI, tendo subjacente as razões invocadas no preâmbulo do CCA e reproduzidas no preâmbulo do CIMI, como sejam, o facto de caber aos municípios o exercício de atividades que dão apoio e valorizam os prédios situados no espaço municipal, bem como o facto da localização dos prédios, fator de *“ligação indissociável e facilmente identificável dos prédios”* na circunscrição dos municípios, apontar no sentido de estes entes serem os destinatários da receita do tributo<sup>675</sup>.

No entanto, são fundamentos baseados na natureza comutativa da relação estabelecida entre prestações públicas (locais) e vantagens auferidas, ou, de outra perspetiva, dos custos incorridos pelas entidades públicas na disponibilização desses benefícios, os que deverão estar subjacentes à tributação do IMI e que exigem uma estruturação adequada do tributo, mormente, em sede de avaliação de benefícios ou custos.

---

<sup>674</sup> LOPES, José da Silva [et al.] – cit. 172, pp. 762-763.

<sup>675</sup> Cfr. ponto 1, 4º §, preâmbulo do CCA – cit. 118, pp. 11-12 e 6º §, preâmbulo do CIMI – cit. 121, p. 7594.

## **2. A Necessidade do IMI no Financiamento das Autarquias Locais**

Qualquer modelo de tributação do património imobiliário que venha alterar o regime em vigor terá, necessariamente, implicações nas fontes do financiamento autárquico e, eventualmente, na representatividade dessas fontes nas receitas totais das autarquias, receitas que, no nosso entender, deverão ser acauteladas, considerando a importância do poder local no nosso país, para a qualidade de vida das respetivas populações.

O art.º 6.º, n.º 1, da CRP estabelece o princípio constitucional da unidade do Estado português, bem como quatro princípios que especificam a sua organização e funcionamento, a saber, o da autonomia regional, o da autonomia local, o da subsidiariedade e o da descentralização administrativa.

A Constituição impõe o reconhecimento e a garantia das autonomias regionais e a descentralização local. Estado unitário com estruturação plural do território<sup>676</sup>.

O princípio da autonomia local constitui assim a expressão da descentralização territorial do Estado unitário português, salvaguardada das revisões constitucionais (cfr. art.º 288.º, al. n)).

A autonomia local é também reconhecida na ordem jurídica internacional, como um dos pilares fundamentais do regime democrático. Assim, a Carta Europeia da Autonomia Local (CEAL), do Conselho da Europa, reconhece que a defesa e o reforço da autonomia daquelas entidades se constitui como importante contribuição para a construção de uma Europa baseada nos princípios da democracia e da descentralização do poder e, como tal, deverão ser investidas de responsabilidades efetivas, atinentes a uma administração simultaneamente eficaz e próxima do cidadão<sup>677</sup>.

Na CRP, o princípio da subsidiariedade sobressai como princípio orientador da organização e funcionamento do Estado unitário e encerra em si duas diretrizes essenciais que, no que concerne ao poder local, se manifestam do seguinte modo: **1º** - A proximidade do

---

<sup>676</sup> GOMES CANOTILHO, J. J. e MOREIRA, Vital – cit. 251, pp. 233-235; CASALTA NABAIS, José – *A Autonomia Financeira das Autarquias Locais*, pp. 125-131; GONÇALVES, José Renato – *As Finanças das Autarquias Locais e os Incentivos Fiscais ao Interior*. In: *Estudos em Memória do Prof. Doutor J. L. Saldanha Sancho*, 2011, vol. 3, pp. 329-334.

<sup>677</sup> A *Carta Europeia da Autonomia Local*, do Conselho da Europa, entrou em vigor na ordem jurídica internacional em 1988.09.01 Foi assinada por Portugal em 15.10.1985. Aprovada para ratificação pela Resolução da Assembleia da República n.º 28/90, de 23 de outubro, publicada no DR, I Série, N.º 245 (1990.10.23), pp. 4344-4351; Ratificada pelo Decreto do Presidente da República, n.º 58/90, de 23 de outubro, publicado no DR, I Série, n.º 245/90 e entrou em vigor no ordenamento jurídico nacional em 1991.04.01.

cidadão; 2º - A autonomia de administração (descentralização administrativa, cfr. art.º 237.º CRP), num contexto de separação vertical de poderes, com a consequente separação de atribuições, competências e funções dos órgãos autárquicos, regulados por lei<sup>678</sup>.

Com efeito, no domínio da autonomia autárquica, a subsidiariedade é reafirmada no art.º 235.º, n.º 2, onde a Constituição determina que são as autarquias locais (municípios e freguesias nos termos do art.º 236.º, n.º 1 da CRP), as entidades que, em primeira linha, devem prosseguir os interesses próprios das populações.

As autarquias locais, constituem-se como pessoas coletivas territoriais, dotadas de órgãos que prosseguem interesses próprios e cuja administração se consubstancia na “descentralização democrática”, isto é, na participação dos interessados na própria gestão administrativa, mediante eleição dos seus representantes (cfr. art.ºs 6.º, n.º 1, 235.º, n.º 2 e 239.º e 244.ºss da CRP). Correspondem desta forma a entes jurídicos autónomos do poder estadual (autonomia jurídica), ao qual é reservado unicamente um poder de tutela administrativa – tutela de legalidade dos atos dos órgãos autárquicos, sendo excluída a apreciação do seu mérito (art.º 199.º, al. d) e art.º 242.º)<sup>679</sup>.

O regime jurídico das autarquias locais (RJAL) atualmente em vigor foi aprovado pela Lei n.º 75/2013, de 12 de setembro, conforme já fizemos referência, cujo art.º 2.º estabelece que “*Constituem atribuições das autarquias locais a promoção e salvaguarda dos interesses próprios das respetivas populações, designadamente nos domínios referidos no n.º 2 do artigo 7.º e no n.º 2 do artigo 23.º da presente lei.*”. Os “domínios” centrais dos interesses das populações previstos nestes preceitos foram elencados atrás (cfr. IV Parte, ponto 1.).

Por sua vez, o art.º 4.º do RJAL estabelece os princípios gerais a observar pelos órgãos autárquicos nas suas funções, prescrevendo o seguinte:

*“A prossecução das atribuições e o exercício das competências das autarquias locais e das entidades intermunicipais devem respeitar os princípios da descentralização administrativa, da subsidiariedade, da complementaridade, da*

---

<sup>678</sup> GOMES CANOTILHO, J. J. e MOREIRA, Vital – cit. 251, pp. 233-234.

<sup>679</sup> O regime jurídico da tutela administrativa a que se encontram sujeitas as autarquias locais encontra-se previsto na LEI n.º 27/96, de 01 de agosto, publicada no *DR, I Série*. N.º 177 (1996.08.01), pp. 2234-2237, a qual tem sido objeto de alterações. Neste domínio rege também o art.º 13.º do RFALEI – cit. 187, o qual prescreve o seguinte: - “*O Estado exerce tutela inspetiva sobre as autarquias locais e as restantes entidades do setor local, a qual abrange a respetiva gestão patrimonial e financeira*” (n.º 1); - “*A tutela inspetiva só pode ser exercida segundo as formas e nos casos previstos na lei, salvaguardando sempre a democraticidade e a autonomia do poder local.*” (n.º 2).

*prosseção do interesse público e da proteção dos direitos e interesses dos cidadãos e a intangibilidade das atribuições do Estado.”*

Do princípio constitucional da autonomia local decorre igualmente a autonomia financeira das autarquias, determinando a Constituição que estas têm património e finanças próprios (art.º 238.º, n.º 1), cujo regime há de ser regulado por lei.

Também a CEAL, no seu art.º 9.º, relativo aos recursos financeiros das autarquias locais, estabelece o seguinte:

- Que estas entidades “...têm direito, no âmbito da política económica nacional, a recursos próprios adequados, dos quais podem dispor livremente no exercício das suas atribuições” (n.º 1);
- Que, “... os recursos financeiros... devem ser proporcionais às atribuições previstas pela Constituição ou por lei.” (n.º 2); e,
- Que, “... pelo menos uma parte dos recursos financeiros das autarquias locais deve provir de rendimentos e de impostos locais, tendo estas o poder de fixar a taxa dentro dos limites da lei.” (n.º 3).

A autonomia financeira local, quer na vertente da dotação de receitas próprias suficientes à concretização das atribuições das autarquias, quer na vertente da realização de despesas próprias é assegurada pela CRP, que a reconhece como meio imprescindível à prosseção dos interesses próprios das populações locais e, em última instância, à concretização da descentralização territorial e descentralização administrativa protegidas nos termos da Lei Fundamental<sup>680</sup>.

E, neste sentido, a Constituição estabelece, desde logo, princípios que hão de nortear o regime legal das finanças locais e que enumeramos em seguida:

- A “*justa repartição dos recursos públicos pelo Estado e pelas autarquias*” (Art.º 238.º, n.º 2).
- A “*necessária correção de desigualdades entre autarquias do mesmo grau.*” (Art.º 238.º, n.º 2, CRP).
- Obrigatoriedade de incluir nas receitas próprias das autarquias (Art.º 238.º, n.º 3):
  - As resultantes da gestão do seu património, e

---

<sup>680</sup> Neste sentido, VASQUES, Sérgio – O Sistema de Tributação Local e a Derrama. (2009),p. 117; GONÇALVES, José Renato – cit. 676, p. 342.

- As cobradas pela utilização dos seus serviços.

- Faculdade de exercício do poder tributário, nos termos da lei (Art.º 238.º, n.º 4).

- A participação dos municípios nas receitas dos impostos diretos (Art.º 254.º, n.º 1).

- A Disponibilidade de receitas tributárias próprias por parte dos municípios (Art.º 254.º, n.º 2).

Da configuração constitucional da autonomia do poder local resulta assim, por um lado, a imprescindibilidade das autarquias locais serem dotadas de receitas próprias, derivadas da rentabilidade de património próprio e de tributos que cobrem no âmbito da sua circunscrição, mas, por outro, não se conclui que, as finanças locais devam ser autossuficientes. As autarquias locais poderão depender, e dependem efetivamente, de transferências financeiras com origem nas receitas estaduais, devidamente regulamentadas em lei<sup>681</sup>.

Conforme oportunamente se referiu, o regime legal das finanças locais em vigor encontra-se previsto na Lei n.º 73/2013, de 03 de setembro (RFALEI)<sup>682</sup>, o qual no art.º 3.º, em sede de princípios fundamentais da atividade do setor local, assim como, no art.º 6.º, reafirma o princípio da autonomia financeira, como um dos princípios a respeitar na atividade financeira das autarquias, autonomia que assenta nomeadamente no poder dos seus órgãos em “Liquidar, arrecadar, cobrar e dispor das receitas que por lei lhes sejam destinadas;” (cfr. art.º 6.º, n.º 2, al. d)), o qual deverá conjugar-se nomeadamente com os princípios da solidariedade nacional recíproca, que vincula o Estado e as autarquias locais, nos termos do art.º 8.º, da justa repartição dos recursos públicos entre o Estado e as autarquias locais, previsto no art.º 10.º e da coordenação entre finanças locais e finanças do Estado, do art.º 11.º.

Neste sentido, nos termos do RFALEI, as principais receitas autárquicas dos municípios<sup>683</sup>, provêm das seguintes fontes de financiamento:

---

<sup>681</sup> GONÇALVES, José Renato – cit. 676, pp. 335-336.

<sup>682</sup> RFALEI – cit. 187.

<sup>683</sup> Sobre esta matéria para além de CASALTA NABAIS, José – cit. 676, pp. 124ss; GONÇALVES, José Renato – cit. 676, pp. 329ss, VASQUES, Sérgio – cit. 680, pp. 117ss, cfr. ainda MATIAS, Vasco Valdez – A Derrama e os Investimentos Municipais. (abril-junho 2009), pp. 126ss; SALDANHA SANCHES, J. L. – A Derrama, os Recursos Naturais e o Problema da Distribuição de Receita entre os Municípios. (2009), pp. 131ss.

1. **Impostos** (receita tributária), cuja liquidação e cobrança pertence à administração central: **99% do IMI sobre prédios urbanos** (Art.º 14.º, al. a) e art.º 23.º, n.º 1, al. a) e cfr. ainda art.º 1.º do CIMI); parcela do **IUC** (Art.º 14.º, al. d)); **100% do IMT** (Art.º 14.º, al. b) do RFALEI, na redação dada pela LOE para 2016).
2. **Imposto** cuja deliberação de lançamento pertence ao município (receita tributária) e cuja liquidação e cobrança pertence à administração central: **Derrama**, que incide sobre o lucro tributável de IRC, razão pela qual é tido como um imposto adicional ao IRC (Art.º 14.º, al. c)).
3. **Taxas** pela concessão de licenças e prestação de serviços (receita tributária) (Art.º 14.º, al. e)) a criar nos termos do art.º 20.º.
4. **Preços** pelos serviços prestados e por bens fornecidos (Art.º 14.º, al. e) e art.º 21.º);
5. **Produto de participação nos recursos públicos** (transferências financeiras estaduais) (Art.º 14.º, al. f) e art.ºs 25.º a 39.º):
  - a) Subvenção geral (participação nos impostos do Estado: IRS, IRC e IVA), determinada a partir do *Fundo de Equilíbrio Financeiro* (FEF) (al. a), n.º 1, art.º 25.º e art.ºs 25.º, 27.º a 29.º)
  - b) Subvenção específica determinada a partir do *Fundo Social Municipal* (FSM) (al. b), n.º 1, art.ºs 25.º e 30.º)
  - c) Participação variável até 5 % no IRS (al. c), n.º 1, art.º 25.º, art.º 26.º e art.º 81.º)

Sobre as transferências financeiras para os municípios regem ainda os art.ºs 31.º a 35.º.

6. **Empréstimos** (receitas creditícias) (Art.º 14.º, al. m) e art.ºs 48.º a 52.º).

No que concerne às receitas das freguesias, o RFALEI prevê como principais receitas:

1. **Impostos** (receita tributária), cuja liquidação e cobrança pertence à administração central: **1% do IMI** sobre prédios urbanos e **100% do IMI sobre prédios rústicos** (Art.º 14.º, al. a) e art.º 23.º, n.º 1, al. a)).
2. **Taxas** pela prestação de serviços (receita tributária) (Art.º 23.º, n.º 1, al. b) e art.º 24.º).
3. **Produto de participação nos recursos públicos** (transferências financeiras estaduais) (Art.º 23.º, n.º 1, al. i)):
  - a) **Participação nos impostos do Estado (IRS, IRC e IVA)** e que constitui o *Fundo de Financiamento das Freguesias* (FFF) (art.º 36.º a 39.º)
4. **Empréstimos** de curto prazo (receitas creditícias) (al. h), n.º 1, art.º 23.º e art.º 55.º).

No ano de 2014, com referência à totalidade dos municípios que constituem o território português, o produto da cobrança de impostos representou 36,48% da receita total efetiva das autarquias locais, tendo a receita do IMI representado 21,15%, a receita do IMT 7,03% e a receita do IUC 3,58 %<sup>684</sup>.

A parcela relativa às transferências recebidas (transferências correntes e de capital) pelos municípios representou 43,47% do total de receitas destas entidades, na qual, as receitas provindas do Estado figuraram entre os 83%, aproximadamente<sup>685</sup>.

Os dados estatísticos supracitados permitem concluir *grosso modo* que as transferências estaduais apresentam significativa relevância entre as receitas locais<sup>686</sup>.

O quadro constitucional relativo ao poder local, os regimes legais que o concretizam e a relevância das receitas de IMI e do IMT nas receitas das autarquias, em particular do primeiro tributo, são, na nossa opinião, fundamento bastante para que, eventuais modificações

---

<sup>684</sup> Os dados referidos foram recolhidos em 2016.03.25, no endereço eletrónico “PORDATA – Base de Dados Portugal Contemporâneo” da *Fundação Francisco Manuel dos Santos*, cuja atualização se reportava à data de 2015.10.13. As *receitas efetivas* das administrações públicas incluem receitas correntes, como impostos, e receitas de capital, como vendas de imóveis ou fundos europeus destinados ao investimento em infraestruturas. As receitas efetivas excluem empréstimos e outras operações financeiras.

<sup>685</sup> Dados obtidos da consulta ao endereço eletrónico “PORDATA – Base de Dados Portugal Contemporâneo” da *Fundação Francisco Manuel dos Santos*, em 2016.03.28.

<sup>686</sup> Neste mesmo sentido, GONÇALVES, José Renato – cit. 676, p. 351.

no sistema tributário nacional sobre o património, designadamente, em sede de IMI, tenham em consideração o eventual impacto negativo que possam originar na receita autárquica<sup>687</sup>. Esta é indispensável à prossecução das diversas atribuições que presentemente a lei lhes confere e que conseqüentemente deverá ser assegurada.

Por outro lado, num país marcado por inúmeras e acentuadas assimetrias e desequilíbrios estruturais entre diferentes zonas geográficas, designadamente, entre litoral e interior, necessário se torna atender aos princípios constitucionais de solidariedade e da justiça na repartição das receitas públicas.

Esta realidade nacional é particularmente visível se atendermos à receita resultante do IMI, relativa ao ano de 2014.

Assim, tendo em consideração a informação estatística dos municípios individualmente considerados, verifica-se que, os municípios cujo produto da cobrança daquele tributo representa entre 30% e 40% das receitas efetivas totais encontram-se no litoral do país e no Algarve<sup>688</sup>, sendo que, nos casos de Portimão e da Ilha de Porto Santo, a proporção ascende a 52,57% e a 45,00%, respetivamente<sup>689</sup>. Contrariamente, os diversos municípios em que o produto da cobrança do IMI se situa abaixo dos 10%, situam-se na zona interior do país e nas ilhas dos Açores, sendo aliás no município do Corvo que a receita do IMI, face ao total receita efetiva, se situa abaixo de 1%<sup>690</sup>.

Neste sentido, nos termos do RFALEI, a atividade financeira local, em articulação com o poder estadual, encontra-se especialmente sujeita ao princípio da coordenação entre finanças locais e finanças estaduais, que visa em especial o desenvolvimento equilibrado de todo o país, nos termos do art.º 11.º, n.º 1, bem como ao princípio da justa repartição dos

---

<sup>687</sup> Neste sentido já se pronunciou a Comissão Silva Lopes, no Relatório para o Desenvolvimento da Reforma Fiscal (cfr. LOPES, José da Silva [et al.] – cit. 172, p. 764, que em face das incongruências da tributação da CA, advertia que a respetiva revisão deveria ser feita num enquadramento geral, onde se incluísse a reforma das finanças locais. Cfr. igualmente, LOBO, Carlos Batista – cit. 377, p. 2).

<sup>688</sup> São os casos dos seguintes municípios: Maia, Matosinhos, Vila do Conde, Vila Nova de Gaia, Nazaré, Torres Vedras, Aveiro, Ílhavo, Ovar, Coimbra, Figueira da Foz, Loures, Mafra, Montijo, Seixal, Palmela, Sintra, Benavente, Faro, Lagoa, Lagos, Loulé, Tavira, Vila Real de Santo António.

<sup>689</sup> Informação obtida em “PORDATA – Base de Dados Portugal Contemporâneo” da *Fundação Francisco Manuel dos Santos*. [Consult. 2016.03.25]

<sup>690</sup> Entre os diversos municípios nacionais cuja receita de IMI representa menos de 10% da respetiva receita total efetiva indicamos, a título de exemplo, os seguintes: Arcos de Valdevez, Melgaço, Paredes de Coura, Terras do Bouro, Mondim de Basto, Arouca, Boticas, Chaves, Montalegre, Cinfães, Freixo de Espada à Cinta, Góis, Pampilhosa da Serra, Penalva do castelo, Penamacor, Vila de Rei, Almodôvar, Barrancos, Mértola, Serpa, Crato, Alcoutim, Monchique, Lajes das Flores. Cfr. “PORDATA – Base de Dados Portugal Contemporâneo” da *Fundação Francisco Manuel dos Santos* [Consult. 2016.03.28].

recursos públicos entre o Estado e as autarquias, sobretudo na vertente de equilíbrio financeiro horizontal que, conforme prescreve o art.º 10.º, n.º 4, visa “... *promover a correção de desigualdades entre autarquias do mesmo grau resultantes, designadamente, de diferentes capacidades na arrecadação de receitas ou de diferentes necessidades de despesa.*”.

Para além do mais, a promoção do desenvolvimento harmonioso de todo o território nacional encontra-se entre os fins principais que o Estado deverá prosseguir, nos termos da Constituição (cfr. art.º 9.º, al. g), e art.º 81.º, al. d), CRP).

Os referidos princípios adquirem especial concretização com o Fundo de Coesão Municipal (FCM), previsto no art.º 29.º do RFALEI, do qual são contribuintes líquidos os municípios com maior capitação de receitas municipais (cfr. n.º 3, do art.º 27.º do RFALEI).

Sobre esta matéria, também a CEAL no mencionado art.º 9.º, dispõe o seguinte:

*“A proteção das autarquias locais financeiramente mais fracas exige a implementação de processos de perequação financeira ou de medidas equivalentes destinadas a corrigir os efeitos da repartição desigual das fontes potenciais de financiamento, bem como dos encargos que lhes incumbem. Tais processos ou medidas não devem reduzir a liberdade de opção das autarquias locais no seu próprio domínio de responsabilidade.”.*

Com efeito, este aspeto, a consideração de medidas conducentes a uma justa e equilibrada repartição dos recursos públicos entre o Estado e as autarquias e particularmente entre estas últimas revela ser crucial, sem dúvida, em decisões de alteração do sistema nacional de tributação do património.

No domínio das questões financeiras, salientamos nesta sede, tal como já o fizemos anteriormente, que foram motivos de manutenção de equilíbrio financeiro do poder local que justificaram a introdução da CA, aquando da reforma fiscal de 1988-1989, e foram também as mesmas razões que conduziram à continuação daquele tributo na reforma do património de 2003, agora nas vestes de IMI.

Atentas as razões de índole financeira que acima indicámos e que decorrem da autonomia financeira das autarquias locais, como realidade a salvaguardar, no próprio interesse das populações, não poderíamos estar mais de acordo com os motivos invocados pelo legislador para a criação dos mencionados tributos.

É essencial a implementação de um sistema tributário eficiente e justo, no qual seja possível a manutenção de um IMI reestruturado, ou a criação de outro tributo que o substitua,

conservando-se o peso do produto da cobrança do atual tributo no cômputo das receitas locais, ou, então, a integração do mesmo entre as fontes de financiamento local que, no seu conjunto, preserve o montante de receitas autárquicas atuais.

O que já não nos parece razoável e coerente, tal como já procurámos justificar, é a fundamentação de natureza técnico-fiscal que foi alegada pelo legislador da CA, em sede de critério de repartição dos encargos públicos, transposta para o atual IMI, com a estrutura concebida para o imposto e para a sua introdução no sistema fiscal nacional.

### **3. O IMI na Atual Lei de Bases do Solo, do Ordenamento do Território e do Urbanismo – Uma Nova Conceção da Tributação do Património Imobiliário Urbano**

*“A conceção de um modelo de tributação do património imobiliário tem implicações com os regimes de arrendamento urbano, agrícola e florestal, com a legislação relativa aos instrumentos de gestão territorial, que deve integrar a Lei dos Solos, com o sistema de financiamento dos Municípios e com outros diplomas legais cujos conteúdos reclamem uma articulação lógica com a configuração das prerrogativas da propriedade privada deste tipo de bens.”*

As palavras transcritas acima constam do Relatório Final do Subgrupo 3 referente à Tributação do Património, cuja Coordenação pertenceu a Sidónio Pardal, e que faz parte do Relatório do Grupo de Trabalho para o Estudo da Política Fiscal – Competitividade, Eficiência e Justiça do Sistema Fiscal, apresentado em 2009<sup>691</sup>, e as mesmas demonstram a complexidade inerente à tributação do património imobiliário, dada a diversidade dos domínios jurídicos, *maxime*, o direito de propriedade, com que a mesma poderá conflitar.

---

<sup>691</sup> O Grupo de Trabalho para o Estudo da Política Fiscal – Competitividade, Eficiência e Justiça do Sistema Fiscal foi instituído por Despacho do então Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais, Prof. Doutor Carlos Batista Lobo, datado de 2009.01.08, e a coordenação geral pertenceu aos Professores Doutores António Carlos dos Santos e António M. Ferreira Martins. Foram criados cinco subgrupos de trabalho, que trataram, entre o início de fevereiro e finais de setembro de 2009, de diversos temas específicos ou sectoriais: tendências e enquadramento da política fiscal; tributação do rendimento; tributação do património; tributação indireta e, por fim, relações entre a Administração Tributária e os contribuintes, incluindo as questões do procedimento e do processo tributários. O relatório de enquadramento dos relatórios setoriais elaborados pelo citado grupo de trabalho foi por nós consultado em SANTOS, António Carlos dos e MARTINS, António M. Ferreira – Contributos Para Uma Política Fiscal Mais Competitiva, Mais Eficiente e Mais Justa – Relatório de Enquadramento. Ministério das Finanças e da Administração Pública - Secretaria de Estado dos Assuntos Fiscais, 2009, pp. 1-56.

O Relatório Final do Subgrupo 3 – Tributação do Património poderá ser consultado de pp. 345-472 do relatório global (cfr. *op. cit.* (377)). O parágrafo transcrito no texto encontra-se a p. 346.

O texto transcrito permite-nos fazer uma primeira aproximação a uma conceção totalmente distinta do atual modelo de tributação do património, que tem vindo a desenvolver-se no nosso país, sobretudo na última década, embora se possa encontrar os seus primórdios em 1996, no estudo realizado pelo GAPTEC da Universidade Técnica de Lisboa, coordenado por Sidónio Pardal e realizado a solicitação do Ministério das Finanças, como tivemos ocasião de referenciar na II Parte, em 3.1.1.2.8.1, deste trabalho.

Nesta nova conceção, o património é tido como “... *instrumento essencial para o ordenamento do território...*” e ao poder público é conferido “... *um papel de regulação nas políticas de uso dos solos e sua valorização...*”<sup>692</sup>.

A nova Lei de Bases Gerais da Política Pública de Solos, de Ordenamento do Território e de Urbanismo, doravante designada por Nova Lei de Solos, a Lei n.º 31/2014, de 30 de maio<sup>693</sup>, que entrou em vigor a 29 de junho do mesmo ano, acolheu no seu art.º 63.º, epígrafado “*Tributação do Património Imobiliário*” os princípios gerais da tributação dos imóveis urbanos e rústicos, e que tem subjacente a conceção acima aludida.

Com efeito, logo da epígrafe do citado art.º 63.º da Lei, se verifica que, a tributação a considerar se restringe a uma parcela do património individual, o *património imobiliário*, pelo que, referências futuras e abrangentes como “impostos sobre o património” ou “tributação do património” deixam de fazer qualquer sentido. O que está de facto em causa e, como aliás sempre esteve, pelo menos, desde a reforma fiscal de 1988/1989, é a tributação da realidade económica que a lei designa e concebe como “imóveis”. Tão-só. E não sobre o património (geral) dos sujeitos.

---

<sup>692</sup> Cfr. ponto 4.1.6. - Os Impostos sobre o Património, do *Relatório de Enquadramento* relativo ao *Relatório Global do Grupo de Trabalho para o Estudo da Política Fiscal - Competitividade, Eficiência e Justiça do Sistema Fiscal* – cit. 690, p. 41.

<sup>693</sup> Lei n.º 31/2014, de 30 de maio. *DR, Série I*. N.º 104 (2014.05.30), p. 3000. À Nova Lei de Solos precedeu o trabalho da Comissão responsável pela criação de um Anteprojeto de Lei do Solo, Coordenada por Vasco Pereira da Silva, que foi criada pelo XVIII Governo Constitucional (2009-2011) e confirmada pelo XIX Governo Constitucional (2011-2015), que renovou o respetivo mandato. O Anteprojeto elaborado por essa Comissão, os trabalhos preparatórios, bem como o primeiro comentário dos membros da Comissão à Nova Lei de Solos, são documentos que se encontram publicados na E-Publica - Revista Eletrónica de Direito Público, de julho de 2014. A vertente financeira e fiscal do trabalho da Comissão pertenceu a Carlos Lobo, cujo trabalho técnico se encontra plasmado no Documento Técnico DGOTDU 4/2011, intitulado “*A Lei do Solo: vertente financeira e fiscal – Estudo de Enquadramento para a Preparação da Nova Lei do Solo*”, 2011.

De referir que, para a elaboração da presente parte deste trabalho, recorreremos não só ao texto legal em vigor, como também aos trabalhos técnicos prévios mencionados, assim como, aos documentos científicos, nomeadamente, da autoria dos Professores Carlos Lobo e/ou Sidónio Pardal que foram sendo publicados sobre esta matéria, e ainda ao documento técnico do Subgrupo 3 – Tributação do Património, integrado no Grupo de Trabalho para o Estudo da Política Fiscal – Competitividade, Eficiência e Justiça do Sistema Fiscal, *op. cit* (691).

Para a doutrina defensora do novo modelo de tributação, o *património imobiliário* corresponde “... ao espaço territorial do prédio e aos elementos que o ocupam, tais como rochas, terra, vegetação, construções e outras estruturas com expressão na constituição do bem”, ou seja, “... objetiva-se na materialidade da coisa apropriada...”, devendo ser distinguido do conceito de “*propriedade imobiliária*”, a qual respeita “... aos interesses e direitos – de fruição, de utilização, de construção, de exploração, de alienação, de arrendamento, de hipoteca, e outros – e demais prerrogativas associadas à propriedade e à posse do prédio em causa...”, correspondendo assim, “... aos conteúdos do estatuto jurídico da propriedade e da posse.”<sup>694</sup>.

Por outro lado, a tributação do património imobiliário é considerada como parte integrante de um sistema de tributação mais vasto e que reflete a articulação que deverá existir, também no financiamento dos encargos públicos, nos seguintes domínios: política de solos, ordenamento do território e urbanismo, tendo em vista um desenvolvimento sustentado.

Perante o conteúdo da Nova Lei de Solos torna-se impossível, a nosso ver, manter indefinidamente o atual modelo de tributação do património (imobiliário). No entanto, resta-nos conhecer qual o “papel” reservado ao IMI neste novo modelo de tributação e, se o tem, qual a estrutura a que deverá obedecer, sendo o que procuraremos responder nos pontos seguintes.

Em termos gerais, com a nova Lei, o Estado assume a dimensão económica das políticas públicas para as áreas em causa, passando a exercer uma função reguladora do mercado<sup>695</sup>.

Segundo Carlos Lobo, “*Neste quadro de regulação económica, que parte de um pressuposto prévio de aceitação unânime na doutrina económica que é o da existência de falhas de mercado significativas no mercado fundiário, foram adotadas na Lei n.º 31/2014, de 30 de maio, algumas posições relevantes...*”<sup>696</sup>.

---

<sup>694</sup> Cfr. LOBO, Carlos Batista e PARDAL, Sidónio – *Património Imobiliário – Referências para a Avaliação*, p. 57.

<sup>695</sup> Cfr. designadamente o art.º 2.º, als. b) e i) e art.º 3.º, n.º 1, al. c) da Nova Lei de Solos; cfr. idem LOBO, Carlos Batista – O Novo Modelo de Regulação Económica do Solo, do Ordenamento do Território e do Urbanismo, Capítulo VII. In: SILVA, Vasco Pereira da [et al.] - Dossier: Nova Lei de Bases do Solo, do Ordenamento do Território e do Urbanismo (Lei n.º 31/2014, de 30 de maio). *E-Publica - Revista Eletrónica de Direito Público*, 2014, pp. 85-90.

<sup>696</sup> O autor refere-se às seguintes “*posições relevantes*” estabelecidas na Nova Lei de Solos: **a)** Eliminação da criação da renda monopolista por via autoritária através da erradicação do conceito de solo

Ao longo da exposição que se segue, onde abordaremos alguns dos aspetos da doutrina económica e fiscal do novo modelo de tributação do património imobiliário, faremos igualmente referência às “posições relevantes” da Nova Lei de Solos referidas pelo citado autor, que consideramos com importância para a matéria que temos vindo a tratar, sendo elas, e não necessariamente por esta ordem, o estabelecimento de um princípio de autossustentabilidade financeira do desenvolvimento urbanístico e a definição do princípio da equivalência ou do benefício enquanto elemento estruturante da tributação do património imobiliário urbano.

Salienta-se ainda do conteúdo da Lei, o estabelecimento de um princípio geral de redistribuição de benefícios e encargos – perequação – com três níveis e de alcance municipal e intermunicipal (art.<sup>os</sup> 64.º a 66.º), o qual não reveste carácter tributário, mas uma função de compensação de sujeitos com constrangimentos de edificação<sup>697</sup>.

### 3.1. O Mercado Não Concorrencial dos Imóveis

A nova conceção da tributação do património parte da noção elementar de “*base territorial*” do imobiliário, a qual corresponde ao solo, ao recurso natural “... onde é sempre possível projetar um sentido útil.”<sup>698</sup>.

Nesse sentido, diferencia o “*solo rústico*” do “*espaço edificado*”, em que o primeiro se identifica com os espaços silvestres em geral e com os espaços de exploração agrícola e florestal, onde o solo assume a natureza de bem de produção (a terra vista como matéria-prima incorporada no produto), enquanto no segundo, o solo corresponde ao universo de prédios urbanos, onde se encontram assentes “*produtos imobiliários*”, sendo por isso ocupado e utilizado de forma e com objetivos totalmente distintos do solo rústico<sup>699</sup>.

---

urbanizável; **b)** Eliminação do incentivo ao ócio por via do mecanismo da aquisição gradual das faculdades urbanísticas e da programação urbanística; **c)** Estabelecimento de um princípio de autossustentabilidade financeira do desenvolvimento urbanístico; **d)** Definição do princípio da equivalência ou do benefício enquanto elemento estruturante da tributação do património imobiliário urbano; **e)** Estabelecimento de um princípio geral de redistribuição de benefícios e encargos – perequação – com três níveis, e de alcance municipal e intermunicipal (Para mais elementos, cfr. LOBO, Carlos Batista – cit. 695, pp. 81-90).

<sup>697</sup> Para mais desenvolvimentos sobre esta matéria cfr. LOBO, Carlos Batista – cit. 695, pp. 88ss.

<sup>698</sup> LOBO, Carlos Batista e PARDAL, Sidónio – cit. 694, p. 19.

<sup>699</sup> A Nova Lei de Solos, no art.º 10.º, n.º 2, als. a) e b) define, respetivamente, o que entende por “*Solo Rústico*” e por “*Solo Urbano*”. Assim, o *solo rústico* é “... *aquele que, pela sua reconhecida aptidão, se destine, nomeadamente, ao aproveitamento agrícola, pecuário, florestal, à conservação, valorização e exploração de recursos naturais, de recursos geológicos ou de recursos energéticos, assim como o que se*

Sendo o solo o suporte físico do território, partilhado por toda a comunidade, mas também um recurso natural finito, a sua gestão, com vista a sua disponibilidade para a habitação e para as atividades económicas, baseada na proteção da sua qualidade e potencialidades, deverá pertencer aos poderes públicos, salvaguardando prerrogativas da propriedade privada<sup>700</sup>.

Com efeito, incumbe ao Estado, preservar os recursos naturais e assegurar um correto ordenamento do território (cfr. art.º 9.º, al. e) da CRP) e promover a efetivação dos direitos económicos, sociais, culturais e ambientais dos cidadãos (cfr. art.º 9.º, al. d) da CRP), como sejam, o direito de propriedade privada (art.º 62.º, CRP), o direito de habitação e urbanismo (art.º 65.º, CRP) e o direito ao ambiente e qualidade de vida (art.º 66.º, CRP).

A Constituição ao associar habitação a urbanismo sugere, tal como entendem Gomes Canotilho e Vital Moreira, uma “... *relação de instrumentalidade deste último em relação ao direito à habitação...*” (cfr. art.º 65.º, n.º 2, al. a)) e, por outro lado, “... *ao articular urbanismo com planeamento, ordenamento do território, ambiente e qualidade de vida... sugere uma ideia de urbanismo rasgadamente dinâmica que implica o dever de ordenar o território, segundo princípios gerais...*”<sup>701</sup>, princípios que foram acolhidos no art.º 3.º, n.º 1 da Nova Lei de Solos<sup>702</sup>.

---

*destina a espaços naturais, culturais, de turismo, recreio e lazer ou à proteção de riscos, ainda que seja ocupado por infraestruturas, e aquele que não seja classificado como urbano;”* (cfr. al. a)) e o *solo urbano “o que está total ou parcialmente urbanizado ou edificado e, como tal, afeto em plano territorial à urbanização ou à edificação;”*.

<sup>700</sup> LOBO, Carlos Batista e PARDAL, Sidónio – cit. 694, pp. 19-22.

<sup>701</sup> GOMES CANOTILHO e MOREIRA, Vital – cit. 251, p. 834. Uma ressalva, para a distinção dos conceitos de urbanismo e ordenamento do território tal como entendidos por Diogo Freitas do Amaral e que perfilhamos. Assim, para este autor, por *ordenamento do território* deverá entender-se “... *a ação desenvolvida pela Administração Pública no sentido de assegurar, no quadro geográfico de um certo país, a melhor estrutura das implantações humanas em função dos recursos naturais e das exigências económicas, com vista ao desenvolvimento harmónico das diferentes regiões que o compõem*”. Trata-se de uma noção mais lata do que a de urbanismo e com objetivos distintos desta. Enquanto a primeira se situa à escala nacional e regional “... *e tem a ver com a melhor repartição geográfica das atividades humanas, quer rurais quer urbanas...*”, o urbanismo trata de matéria essencialmente de âmbito local e urbana. O *urbanismo* “... *ocupa-se do ordenamento racional da cidade – seu planeamento, operações económico-administrativas a que dá lugar, regras destinadas a garantir a segurança, a salubridade e a estética das edificações urbanas, etc.*” e, como política pública, corresponde à “... *política sectorial que define os objetivos e os meios de intervenção da Administração Pública no ordenamento racional das cidades.*” (cfr. FREITAS DO AMARAL, Diogo - Ordenamento do Território, Urbanismo e Ambiente: Objeto, Autonomia e Distinções. (junho 1994), pp. 11-17).

<sup>702</sup> Nos termos do art.º 3.º, n.º 1, da Nova Lei de Solos, as políticas públicas e as atuações administrativas em matéria de solos, de ordenamento do território e de urbanismo estão subordinadas aos seguintes princípios gerais: solidariedade intra e intergeracional (al. a)); Responsabilidade (al. b)); Economia e eficiência (al. c)); Coordenação e compatibilização das diversas políticas públicas com incidência territorial com as políticas de desenvolvimento económico e social (al. d)); Subsidiariedade (al. e)); Equidade (al. f)); Participação dos cidadãos (al. g)); Concertação e contratualização entre interesses públicos e privados (al. h)); Segurança jurídica e proteção da confiança (al. i)).

A visão integrada da gestão pública racional, eficiente e equitativa do uso do solo, mediante instrumentos adequados de ordenamento do território e de urbanismo, constitui a base que conduz à necessidade da intervenção estatal, através da política tributária, *maxime*, a tributação do património imobiliário, tendo presente que, designadamente, razões de ordem económica e financeira, mas também de igualdade material, a justificam e impõem.

Se partirmos da noção de património imobiliário como coisas imóveis, objeto de direitos privados, transacionáveis no comércio, podemos chegar ao conceito de *mercado fundiário*, como aquele que corresponde às transações dos prédios rústicos, assim como, ao de *mercado imobiliário*, como aquele que diz respeito às transações dos prédios urbanos<sup>703</sup>.

Em contexto de economia de mercado, as decisões do Estado em tributar as realidades económicas, sejam elas o rendimento, o património ou o consumo, exige, *a priori*, o conhecimento dos mecanismos da oferta e da procura do mercado onde operam os bens ou serviços que se pretende tributar, quer na ótica do mercado de produtos, quer na ótica do mercado de fatores produtivos, pois que, mesmo que a intervenção estatal tenha como principal desígnio o de arrecadação de receita, e não tanto o de corrigir ineficiências ou injustiças detetadas pelo funcionamento espontâneo do mercado, sempre conduzirá a alterações do comportamento dos agentes, produtores e consumidores, podendo originar, essa própria intervenção, outras ineficiências e iniquidades<sup>704</sup>.

Em termos económicos, o mercado é considerado como o “...*ponto de encontro de compradores e vendedores de um único bem, de um único serviço, de um único fator de produção - com algum grau de homogeneidade*”, pelo que, “... *há tantos mercados quantos os bens, os serviços, ou os fatores de produção que possam distinguir-se entre eles.*”<sup>705</sup>.

Nestes termos, a tributação do património imobiliário carece da análise ao respetivo mercado, onde o solo revela ser elemento crucial, tanto seja considerado na vertente de fator produtivo (*input* no mercado de fatores produtivos), como na vertente de bem ou produto final da atividade económica (*output* no mercado de produtos), utilizado na satisfação de necessidades.

---

<sup>703</sup> Cfr. LOBO, Carlos Batista e PARDAL, Sidónio – cit. 694, pp. 19-20.

<sup>704</sup> Cfr. sobre intervenção do Estado nos mercados pela via da tributação ARAÚJO, Fernando - cit. 59, pp. 52ss, 197ss e 237ss.

<sup>705</sup> ARAÚJO, Fernando - cit. 59, p. 314.

E, tal como refere Fernando Araújo, “Entre os dois tipos de mercados geram-se nexos que de certo modo podem ser configurados como um fluxo circular de produtos e de fatores, e um contrafluxo de pagamentos, entre consumidores e produtores...”<sup>706</sup>.

Para que um mercado se possa dizer perfeitamente concorrencial, isto é, que seja da interação livre entre oferta e procura que resulte a determinação dos preços dos bens e o tipo de afetação de recursos escassos, deverão coexistir as seguintes condições: a *atomicidade*, a *fluidez* e a *liberdade de entrada e de saída*<sup>707</sup>.

A *atomicidade* é revelada pelo número de agentes em presença no mercado, quer do lado da oferta quer do lado da procura, e aquela existe quando esse número impede que, qualquer um dos agentes, pela sua entrada ou saída do mercado, determine por si o preço do bem ou serviço considerado ou de outras condições essenciais às trocas que se estabelecem entre os diferentes agentes. A atomicidade do mercado origina alternativas e poder de escolha a cada agente nele presente face aos demais e, cada um deles, é incapaz de manipular o nível de preços a seu favor.

Por outro lado, a homogeneidade dos produtos ou fatores de produção considerados, ou, de outra forma, a inexistência de diferenciações qualitativas entre eles, desde que perceptível por parte dos consumidores, conduz a escolhas racionais, porque dependentes unicamente da comparação de preços entre as alternativas presentes, que visem a maximização da sua satisfação.

A *fluidez* corresponde ao requisito duplo e cumulativo da informação que os consumidores dispõem quanto à homogeneidade dos bens e serviços ou dos fatores de produção e da racionalidade que empregam, em função dessa informação, nas suas decisões económicas. A fluidez do mercado permite que consumidores reajam de forma adequada às condições objetivas do mercado, colhendo os benefícios da concorrência de preços.

A terceira condição do mercado concorrencial, a *liberdade de entrada e de saída*, traduz-se na ausência de barreiras à entrada (*inexistência de custos de transação*) e à saída (*inexistência de custos irrecuperáveis*) de agentes, em particular do lado da oferta, e que possam constituir obstáculo à livre mobilidade dos fatores e à afetação dos recursos.

---

<sup>706</sup> ARAÚJO, Fernando - cit. 59, p. 52.

<sup>707</sup> Cfr. ARAÚJO, Fernando - cit. 59, pp. 136ss e 313ss; LOBO, Carlos Batista – cit. 377, p. 12.

A existirem, essas barreiras poderão revestir diferente natureza, como política, linguística, corporativa, burocrática, culturais ou económicas, e algumas delas poderão ser criadas artificialmente em benefício de alguns e prejuízo de outros.

Atentos estes requisitos do mercado concorrencial e olhando às características intrínsecas do bem transacionado no mercado imobiliário/fundiário, o solo, designadamente, a sua *escassez*, que origina irremediáveis assimetrias entre a oferta (limitada) e a procura, a sua *imobilidade*, que tornam a sua localização espacial única e exclusiva, a sua *heterogeneidade*, associada à influência de condições naturais específicas, conclui-se pela impossibilidade desse mercado operar em plena concorrência<sup>708</sup>, pondo em causa os níveis de satisfação das necessidades dos indivíduos e, conseqüentemente, do bem-estar social, exigindo a intervenção estatal<sup>709</sup>.

A par das limitações naturais da oferta daqueles mercados, surgem, em particular no mercado imobiliário, quando em funcionamento espontâneo, fenómenos económicos associados às atividades urbanísticas comumente designados por “*falhas de mercado*”, expressão que abarca as *externalidades* ou *exterioridades*, positivas ou negativas, cujos benefícios para os agentes que as aproveitam ou os custos causados pelos agentes à sociedade<sup>710</sup>, desde que não sejam eles próprios objeto de negócio entre os privados, deverão ser socializadas (as exterioridades positivas ou benefícios) ou interiorizadas (as exterioridades negativas ou custos), por via da atuação estadual, mormente, através de medidas de tributação,

---

<sup>708</sup> Cfr. LOBO, Carlos Batista – cit. 377, p. 12; PARDAL, Sidónio [et al.] – Relatório Final do Subgrupo 3 – Tributação do Património – cit. 377, pp. 349-350.

<sup>709</sup> Conforme refere Carlos Lobo, “*A falta de fluidez inerente à terra enquanto fator de produção origina barreiras naturais à entrada e à saída do mercado. As suas características de permanência, quantidade limitada e imobilidade têm inevitáveis efeitos ao nível de decisão privada, dado que qualquer opção terá efeitos muito prolongados no tempo, podendo mesmo ser irreversível. Os prejuízos de uma má opção serão, em diversas situações, irrecuperáveis e os juízos de prognose longa são realizados, muitas vezes, sem a informação necessária, propiciando movimentos especulativos.* É clara, pois a existência de informação assimétrica ao nível da evolução futura dos mercados de propriedade imobiliária que impede a formulação de decisões económicas ótimas.” (cfr. LOBO, Carlos Batista – cit. 377, pp. 12-13).

<sup>710</sup> Para António Sousa Franco, as “*exterioridades*” são efeitos externos resultantes da interdependência social: “*A interdependência entre as pessoas em sociedade gera situações difíceis de regular: na verdade, as decisões de um consumidor ou de um produtor refletem-se por vezes – positiva ou negativamente – sobre outras pessoas que com elas nada têm que ver: ora proporcionando-lhes utilidade externas (benefícios resultantes de comportamento alheio), ora impondo-lhes desutilidades externas (custos resultantes de comportamento alheio).*” E “*... tanto podem afetar relações entre dois agentes sociais – pessoas ou grupos – como podem envolver múltiplas relações externas.*” (cfr. SOUSA FRANCO, António – cit. 51, vol. 1, pp. 28-29). Cfr. idem ARAÚJO, Fernando – cit. 59, pp. 54-58; LOBO, Carlos Batista – Imposto Ambiental – Análise Jurídico-Financeira. (dezembro 1994), pp. 22-28.

sob pena de não se alcançarem as condições de ótimo social, com a conseqüente diminuição do bem-estar da comunidade<sup>711</sup>.

A intervenção pública neste caso resulta de um dever de introdução de eficiência no mercado, corrigindo as incapacidades que nele se verificam, obrigação que decorre da própria Constituição (cfr. als. d) e e) art.º 9.º, art.º 65.º e als. a) ee) do art.º 81.º da CRP).

Como referem Carlos Lobo e Sidónio Pardal, “*O mercado não se autorregula e carece de uma supervisão, em particular no que diz respeito ao assegurar da tendencial estabilidade e garantia da distribuição dos usos do solo e à procedimentalização das alterações de uso que, por princípio, devem ter um carácter excepcional. Por sua vez, os preços devem situar-se numa banda compatível com a sustentabilidade económica subjacente ao uso e utilização do solo.*”<sup>712</sup>.

### 3.2. O Financiamento das infraestruturas urbanísticas

O ordenamento racional dos aglomerados urbanos e a sua própria sobrevivência implica a existência de um conjunto de infraestruturas de suporte, cuja disponibilidade e qualidade influenciará a valorização dos prédios urbanos.

---

<sup>711</sup> A presença de uma *exterioridade positiva* no mercado imobiliário/fundiário ocorre quando as entidades públicas proporcionam bens de natureza pública ou coletiva, isto é, bens que, segundo António Sousa Franco, não são produzidos pelo mercado e que prestam aos cidadãos utilidades indivisíveis, de satisfação passiva, não exclusiva e de modo não emulativo, de que são exemplo a construção de pontes e de estradas. Estes bens provocam a valorização dos imóveis envolventes, sem que os proprietários tenham atuado nesse sentido. O investimento público realizado com o financiamento da comunidade irá originar mais-valias sobre alguns indivíduos que, podendo não ser identificados individualmente, sempre o poderão ser numa perspetiva de grupo, justificando o lançamento de contribuições especiais sobre os respetivos membros, na ótica do benefício aproveitado (v.g. contribuições de melhoria). Já quanto à *exterioridade negativa*, podemos apontar como exemplos a existência de um prédio urbano em estado de degradação ou em situação de devoluto, bem como o caso de prédios rústicos com áreas silvestres ou florestais em abandono. Em ambos os casos, a sua existência causa desvalorização nos prédios circundantes ou incrementa os riscos de segurança, o que legitima o lançamento de tributos, numa ótica de custo provocado (cfr. SOUSA FRANCO, António – cit. 51, vol. 1, pp. 30; LOBO, Carlos Batista – cit. 377, p. 13; LOBO, Carlos Batista – cit. 478, pp. 421 e 427).

Um exemplo de socialização de exterioridades positivas encontra-se no lançamento das *contribuições especiais*, que José Casalta Nabais denomina de contribuições de 2ª geração (correspondendo as de 1ª geração aos encargos de mais-valia), sobre o aumento do valor dos prédios rústicos, terrenos para construção e áreas resultantes da demolição de prédios urbanos preexistentes, nos municípios que beneficiaram com a construção da Ponte Vasco da Gama (DL n.º 51/95, de 20 de março), ou incidente sobre o aumento do valor de prédios rústicos, terrenos para construção e áreas resultantes da demolição de prédios urbanos preexistentes, pela realização da Expo 98 (DL n.º 54/95, de 22 de março, na redação que lhe foi dada pelo DL n.º 43/98, de 3 de março) e, ainda, pela construção das circulares regionais externa e interna das cidades de Lisboa e Porto (cfr. DL n.º 54/95 e DL n.º 43/98). (cfr. CASALTA NABAIS, José – A Fiscalidade do Urbanismo: Impostos e Taxas. In: *1º Colóquio Internacional – O Sistema Financeiro e Fiscal do Urbanismo – Atas*, Coord. Fernando Alves Correia, 2002, pp. 49-52).

<sup>712</sup> LOBO, Carlos Batista e PARDAL, Sidónio – cit. 694, p. 76.

Adotando uma definição abrangente de “infraestrutura pública”, a qual aqui seguimos, Jorge Carvalho<sup>713</sup> inclui na noção as seguintes realidades físicas:

- “*todo o espaço público, de circulação e de estar, pedonal e automóvel, incluindo vias, praças, estacionamento, espaços livres e verdes;*
- “*... redes de água, esgotos domésticos e pluviais, energia elétrica e iluminação pública, gás, telefone, recolha de lixo;*
- “*... equipamentos de educação, desporto, saúde, cultura, segurança social, proteção civil e lazer*”.

Às quais se poderá ainda acrescentar os *serviços de segurança pública e animação cultural*<sup>714</sup>.

A existência da infraestrutura pública pressupõe a necessidade de satisfação de utilidades aos cidadãos e a sua disponibilidade, mediante a prestação de serviços, por parte da administração pública, serviços que poderão enquadrar-se nas competências dos órgãos da administração central ou da administração local.

Neste sentido, o citado autor, classifica ainda aquelas infraestruturas em função da área geográfica de implantação e dos órgãos públicos com competência para a sua prestação, no que resulta a seguinte divisão:

- *Infraestruturas locais ou de proximidade*, aquelas que se articulam diretamente com o conjunto edificado ou a edificar: arruamentos, estacionamentos, pequenos espaços livres e verdes e as correspondentes redes/canalização de infraestruturas;
- *Infraestruturas gerais ou municipais*, aquelas que são da competência dos municípios e que não se enquadram nas locais: adução (abastecimento de água), tratamento e depósito de água, canalização ou tubulação principal de esgotos domésticos e o tratamento destes, vias sem construção adjacente, zonas verdes de maior dimensão, a generalidade de equipamentos sociais, entre outras;
- *Infraestruturas supramunicipais (nacionais e regionais)*: estradas nacionais, caminhos de ferro, espaços amplos de proteção da natureza,

---

<sup>713</sup> Cfr. Carvalho, Jorge – *Os Custos do Urbanismo – Avaliação*. In: 1º Colóquio Internacional – O Sistema Financeiro e Fiscal do Urbanismo – Atas, Coord. Fernando Alves Correia, 2002, pp. 17-18.

<sup>714</sup> LOBO, Carlos Batista – cit. 377, p. 13

universidades, tribunais e todos os equipamentos de responsabilidade não municipal, entre outras<sup>715</sup>.

Do exposto, podemos concluir que, as *infraestruturas supramunicipais* prestam utilidades indivisíveis, pois que, são aproveitadas pela coletividade em geral, independentemente da sua procura no mercado, sem que sejam determinados ou determináveis os seus beneficiários, resultando da sua existência benefícios à escala regional ou nacional<sup>716</sup>.

Correspondem aos designados *bens públicos* e que, por conseguinte, apenas as entidades públicas os poderão fornecer com eficiência<sup>717</sup>.

Com efeito, como referia Sousa Franco, este tipo de bens, aos quais designava de “*bens coletivos*”, “... nunca serão oferecidos em mercado por um particular: só serão criados, sustentados e oferecidos por sujeitos desinteressados e tendencialmente dotados de autoridade, que definam e imputem as utilidades que eles prestam e possam cobrar coactivamente o respetivo montante.”<sup>718</sup>.

Atenta a classificação supra e a conceção doutrinária de urbanismo aqui seguida, consideramos que, as infraestruturas gerais/municipais e as locais/de proximidade integram as chamadas *infraestruturas urbanísticas*<sup>719</sup>.

Por sua vez, Carlos Lobo procede à divisão da atividade prestativa pública em função de categorias gerais da infraestrutura a disponibilizar:

- *Espaço público de circulação e de estar*, quer pedonal quer automóvel, onde inclui vias, praças, estacionamento, espaços livres e verdes;
- *Infraestruturas em rede*: água, esgotos domésticos e pluviais, energia e iluminação pública, gás, telefone e recolha de lixo;
- *Equipamentos sociais de suporte*: educação, desporto, saúde, cultura, segurança social, proteção civil e lazer<sup>720</sup>.

---

<sup>715</sup> Carvalho, Jorge – cit. 713, p. 18.

<sup>716</sup> LOBO, Carlos Batista – cit. 478, pp. 435; LOBO, Carlos Batista – cit. 377, pp. 13-14.

<sup>717</sup> LOBO, Carlos Batista – cit. 478, pp. 435; LOBO, Carlos Batista – cit. 377, pp. 13-14.

<sup>718</sup> SOUSA FRANCO, António – cit. 51, vol. 1, p. 27.

<sup>719</sup> Expressão usada por LOBO, Carlos Batista – cit. 377, pp. 13-14.

<sup>720</sup> LOBO, Carlos Batista – cit. 377, p. 18.

As infraestruturas gerais/municipais correspondem a bens não exclusivos e disponibilizadas aos beneficiários independentemente da procura dos mesmos e sem que entrem em concorrência para conseguir a sua utilização. As utilidades que prestam são indivisíveis, não sendo possível determinar benefícios individuais, embora o seja numa perspectiva de grupo identificado ou identificável. Neste sentido, correspondem a bens públicos, de cuja existência resultam benefícios para um grupo (municipal) de indivíduos determinado ou determinável.

Já as infraestruturas locais ou de proximidade correspondem a bens cujas utilidades que prestam satisfazem necessidades individuais, constituindo-se como prestações divisíveis e os benefícios decorrentes da sua existência podem ser imputados a beneficiários determinados.

As razões de incapacidade do mercado que justificam a intervenção da autoridade pública no mercado imobiliário e na disponibilização de infraestruturas de âmbito regional e nacional, mantêm-se no caso das infraestruturas urbanísticas.

Estas correspondem a bens públicos que visam o ordenamento racional da urbe, o que aproveita à generalidade da coletividade local, justificando por isso que, na prossecução do interesse público, sejam as entidades públicas a disponibilizá-las, diretamente ou por via de entidades devidamente reguladas pelo poder público, já que compete a este prosseguir o bem-estar geral dos cidadãos, segundo padrões de eficiência e igualdade.

Contudo, essas infraestruturas satisfazem igualmente necessidades de caráter individual, que aproveitam a sujeitos identificáveis que beneficiam diretamente da intervenção do poder público, e, nessa medida, integram em elemento de divisibilidade, o que, para a doutrina, lhes confere uma “componente mista”<sup>721</sup> ou a natureza de bem “semipúblico”<sup>722</sup>.

---

<sup>721</sup> Para Carlos Lobo, “... com a sofisticação dos mecanismos de mercado, poucos são os bens que revestem hoje uma natureza pública pura. A limpeza das ruas, o tratamento dos jardins, a construção das infraestruturas em rede pode, em última instância, ser desenvolvida por entidades privadas, no entanto, deve sofrer uma forte regulação pública.” E continua “... a justificação para a prestação deste tipo de utilidades por parte de entidades públicas mantêm-se, atendendo às significativas economias de escala que se fazem sentir e à necessária eliminação dos efeitos negativos em sede de Bem-Estar Geral que adviriam de boleias (free rides) ou de bloqueios (hold out), se a decisão em causa fosse desenvolvida numa ótica estritamente privada...” (cfr. LOBO, Carlos Batista – cit. 377, p. 14)

<sup>722</sup> Terminologia usada por TEIXEIRA RIBEIRO, José – cit. 48, pp. 27-28.

Desta forma, conforme defende Carlos Lobo, a realização das infraestruturas urbanísticas por entidades públicas encontra-se também justificada pelas razões de âmbito económico. Assim, “a existência de falhas de mercado”, a “insuficiência dos mecanismos de decisão privada” (com custos de negociação muito elevados e possibilidade de bloqueio das decisões) e a “presença de significativas economias de escala” obrigam à prestação pública destes bens, tendo em vista o Bem-Estar social<sup>723</sup>.

Mas, para além das questões económicas próprias associadas aos bens e serviços em apreço, que fundamenta a intervenção pública nas atividades urbanísticas, a mesma encontra-se desde logo legitimada pela CRP que, no art.º 65.º, n.º 4, prescreve que:

*“O Estado, as regiões autónomas e as autarquias locais definem as regras de ocupação, uso e transformação dos solos urbanos, designadamente através de instrumentos de planeamento, no quadro das leis respeitantes ao ordenamento do território e ao urbanismo, e procedem às expropriações dos solos que se revelem necessárias à satisfação de fins de utilidade pública urbanística”.*

No que concerne às autarquias locais, na concretização daquele preceito constitucional, o RJAL prevê a atribuição de poderes às freguesias e aos municípios em matérias de ordenamento do território e urbanismo, respetivamente, art.º 7.º, al. j) e art.º 23.º, n.º 2, al. n), bem como no domínio específico das infraestruturas municipais e locais (nos art.ºs 7.º e 23.º) a serem desenvolvidas no interesse das respetivas populações.

Outro aspeto não menos importante da questão prende-se com o investimento público necessário à existência das infraestruturas e que se encontram diretamente dependentes dos custos das operações que estiverem em causa ao longo do ciclo de vida útil desses bens, cujo financiamento deverá ser assegurado.

Para Jorge Carvalho<sup>724</sup>, esses custos poderão ser discriminados em:

- Custos de construção inicial;
- Custos de gestão e conservação;
- Custos de adaptação e melhoria;
- Custos de amortização compensatória, tendo em vista a futura reconstrução.

---

<sup>723</sup> Cfr. LOBO, Carlos Batista – cit. 377, p. 19

<sup>724</sup> Cfr. CARVALHO, Jorge – cit. 713, pp. 18-19.

Já Manuel L. C. Lobo refere a necessidade de enquadrar nos “custos do urbanismo”, para além dos “custos de urbanização” (das infraestruturas de proximidade) outros montantes que especifica do seguinte modo:

- *Custos de urbanização*: infraestruturas a colocar nos terrenos que permitam a constituição de lotes urbanos e a posterior edificação e vida social dos sítios;
- *Custos da administração instalada*: relativos à tomada de opções e decisões; em fomentar a participação dos cidadãos; contratação de urbanistas; elaboração de pareceres;
- *Custos de transações imobiliárias* para disponibilização de terrenos à expansão urbana, de espaços necessários à localização das infraestruturas (de 20 a 30% do espaço total) e dos equipamentos sociais (20 a 50% do total), v.g., expropriações;
- *Custos dos planos de pormenor e da urbanização dos terrenos* acrescidos dos *custos gerais de componentes comuns* (equivalentes a cerca de 50% do custo das infraestruturas locais);
- *Custos de realização das infraestruturas, e dos edifícios e instalações para os equipamentos sociais*;
- *Custos de exploração e manutenção dos espaços urbanos*: das infraestruturas, dos edifícios residenciais, industriais, comerciais, escritórios e de equipamentos e serviços sociais;
- *Custos financeiros eventuais*;
- *Custos sociais*: encargos suplementares, para a administração ou para o utente, que possam decorrer da medida tomada face às alternativas possíveis;
- *Custos do valor real dos terrenos pertencentes às autarquias e disponibilizados para operações urbanísticas*;

➤ *Mais-Valias*<sup>725</sup>

Atendendo aos atuais constrangimentos do financiamento público, exigindo políticas económicas e financeiras de rigor e eficientes, a Nova Lei de Solos estabelece no art.º 62.º, um conjunto de princípios (eficiência, sustentabilidade financeira, coesão territorial)<sup>726</sup> aos quais deverá obedecer a execução das infraestruturas urbanísticas e de equipamentos de utilização coletiva pelo Estado, regiões autónomas e autarquias locais.

Neste sentido, qualquer decisão de criação de novas infraestruturas urbanísticas deverá ser precedida da demonstração do seu interesse económico e da sustentabilidade financeira da operação, onde deverão ser incluídos os encargos de conservação (cfr. art.º 62.º, n.º 2).

O n.º 3 do art.º 62.º determina um dever específico para os municípios relacionado com as decisões de investimento urbanístico. Assim, essas entidades têm a obrigação de elaborar um programa de financiamento urbanístico, a integrar o programa de investimentos municipais na execução, na manutenção e no reforço das infraestruturas e previsão de custos de gestão urbana, identificando de forma explícita as fontes de financiamento para cada compromisso previsto.

E, o n.º 4 do art.º 62.º estabelece o dever dos municípios constituírem um fundo municipal de sustentabilidade ambiental e urbanística ao qual são afetas as receitas resultantes da redistribuição de mais-valias, com vista à reabilitação urbana e prestação de serviços ambientais.

A esse fundo, o município poderá afetar outras receitas urbanísticas, visando a criação, manutenção e reforço das infraestruturas, equipamentos ou áreas de uso público.

Porém, como bem refere Manuel L. C. Lobo, “... *não faz sentido falar de custos sem falar de benefícios...*”<sup>727</sup>.

---

<sup>725</sup> LOBO, Manuel Leal da Costa, *Os Custos do Urbanismo – Avaliação*, In: 1.º Colóquio Internacional – O Sistema Financeiro e Fiscal do Urbanismo – Atas, Coord. Fernando Alves Correia, 2002, pp. 25-27.

<sup>726</sup> Nesta matéria, Carlos Lobo refere-se ao “Princípio de autorresponsabilidade do desenvolvimento urbano” que se encontra estabelecido no art.º 62.º da Nova Lei de Solos (Cfr. LOBO, Carlos Batista – cit. 695, p. 85).

<sup>727</sup> LOBO, Manuel Leal da Costa – cit. 725, p. 27.

### 3.3. O Critério de Repartição Justa dos Encargos

Do que acima foi exposto, tendo em consideração os princípios constitucionais da justiça e igualdade, eficiência e solidariedade, resulta que, o financiamento dos encargos relativos às utilidades derivadas das prestações públicas em infraestruturas deverá ser suportado por todos os cidadãos, na justa proporção dos benefícios que cada um recebe pela sua existência e fornecimento.

Neste sentido, a doutrina fiscal<sup>728</sup> defende que o financiamento das prestações públicas em infraestruturas seja repartido pela coletividade, do seguinte modo:

*1º Infraestruturas supramunicipais*, que integram as utilidades indivisíveis aproveitadas por beneficiários indeterminados.

Neste caso, os benefícios são aproveitados pela generalidade dos cidadãos, à escala regional ou nacional, donde, o financiamento dos benefícios decorrentes do fornecimento público dos bens deverá ser assegurado pelo produto da cobrança dos *impostos estaduais*, fundamentados no princípio da capacidade contributiva.

Com efeito, pela própria natureza das coisas, facilmente se depreende que, para infraestruturas que aproveitam a todos, qualquer outro critério de repartição justa dos encargos públicos, *maxime*, o da equivalência, na ótica do benefício, a incidir unicamente sobre os proprietários dos prédios urbanos e rústicos, seria injusto e resultaria em desigualdade entre os cidadãos.

*2º Infraestruturas gerais municipais*, que prestam utilidades indivisíveis, mas cujos beneficiários são identificados ou identificáveis, numa lógica de grupo, o de proprietários fundiários e imobiliários, à escala municipal.

Pelo princípio da justa repartição dos encargos públicos, na ótica da equivalência, os benefícios aproveitados pelo grupo deverão ser financiados pelo produto da coleta de *contribuições especiais*, a incidir sobre o património imobiliário.

---

<sup>728</sup> LOBO, Carlos Batista – cit. 377, pp. 19-20; LOBO, Carlos Batista – cit. 478, pp. 445-448; LOBO, Carlos Batista – Sustentabilidade do Território Nacional – Urbanismo, Finanças Públicas e Fiscalidade: Uma Estratégia Integrada. In: *Estudos de Direito do Ambiente e de Direito do Urbanismo*, Coordenação de Marcelo Rebelo de Sousa e Carla Amado Gomes, pp. 377-383; LOBO, Carlos Batista – *A Lei do Solo: vertente financeira e fiscal – Estudo de Enquadramento para a Preparação da Nova Lei do Solo* – cit. 693, pp. 47ss.

Nesta sede, será enquadrado o atual IMI reformulado ou um seu substituto, o qual corresponderá então a uma *contribuição especial* a incidir sobre o património imobiliário, fundamentada no critério material da equivalência, com vista à repartição dos custos inerentes a utilidades indivisíveis, cujos beneficiários são indeterminados, embora determináveis numa lógica de grupo.

O IMI, para além de corresponder “... a um imposto regulador geral na ótica do valor de base fundiário...”, constituir-se-á assim como um “*Imposto de Condomínio*”, assente numa lógica de equivalência ampla, cujos sujeitos passivos correspondem aos proprietários dos imóveis (do município) e, a este título, sustentam “*todos os custos com a manutenção e amortização de infraestruturas existentes ou com a criação de novas utilidades indivisíveis, mas com destinatário determinável na ótica do grupo.*”<sup>729</sup>.

O produto da cobrança deste tributo deverá financiar as infraestruturas gerais do município já existentes (manutenção e amortização) e a criação de outras, contribuindo para o financiamento da atividade urbanística local.

À luz desta conceção, o poder de determinação das taxas do IMI pelas Assembleias Municipais, encontra-se justificado: “*Um município que pretenda fornecer e manter infraestruturas gerais de boa qualidade deverá aplicar uma taxa superior. Pelo contrário, um município que pretenda manter a taxa mais reduzida não poderá prestar o mesmo tipo de utilidades.*”, sendo “... a prova de que o atual sistema do IMI engloba no seu âmbito a aceitação do princípio da equivalência ou do benefício.”<sup>730</sup>.

**3º** *Infraestruturas locais ou de proximidade*, estando em causa a prestação de utilidades divisíveis que aproveitam beneficiários determinados (benefícios repercutem-se na esfera individual), o seu financiamento deverá ser assegurado por tributos bilaterais, *taxas urbanísticas* ou tarifas, assentes no princípio da equivalência (estrita), na ótica do benefício.

Neste nível de tributação, entendemos nós que, os sujeitos passivos serão os utilizadores dos imóveis, podendo coincidir ou não com o proprietário do bem, como aqueles que usufruem em concreto das prestações públicas, estabelecendo-se uma verdadeira relação

---

<sup>729</sup> LOBO, Carlos Batista – cit. 377, p. 20; LOBO, Carlos Batista – cit. 478, p. 435; LOBO, Carlos Batista – cit. 693, pp. 72-73.

<sup>730</sup> LOBO, Carlos Batista – cit. 695, em nota de rodapé (31), p. 87.

comutativa (equivalência jurídica) entre o benefício recebido pela prestação pública e a contraprestação do tributo.

4º As “mais-valias latentes”, como benefícios reflexos de satisfação passiva, exterioridades positivas que resultam de operações públicas específicas, serão tributadas por contribuições especiais específicas, como forma da respetiva socialização, a incidir sobre a valorização imobiliária resultante, tendo como sujeitos passivos aqueles que assumem a iniciativa de construir (promotores/proprietários construtores).

5º As mais-valias imobiliárias realizadas e os rendimentos prediais serão tributados em sede de impostos sobre o rendimento (IRS e IRC), segundo o princípio da capacidade contributiva.

Na al. f) do art.º 3.º, a Nova Lei de Solos estabelece como um dos princípios gerais a que deverão estar subordinadas as políticas públicas e as atuações administrativas nas matérias que disciplina, o princípio da equidade, determinando que, deverá ser assegurada “... *a justa repartição dos benefícios e dos encargos decorrentes da aplicação dos programas e planos territoriais e dos instrumentos de política de solos.*”.

Por sua vez, no art.º 63.º, n.º 1, a lei acolhe as bases gerais do modelo de tributação acima descrito, prescrevendo do seguinte modo:

*“ A tributação do património imobiliário urbano respeita o princípio da equivalência ou do benefício, atendendo ao investimento realizado em habitação com fins sociais, infraestruturas territoriais, equipamentos de utilização coletiva, ações de regeneração e reabilitação urbana, preservação e qualificação ambientais, que beneficiem o desenvolvimento socioeconómico das populações, nos termos da Constituição e da lei.”*

Segundo Carlos Lobo, a opção adotada na lei, vem “... *clarificar a natureza do IMI urbano, atribuindo-lhe, por esta via, a natureza de contribuição especial... a tributação em IMI urbano dependerá intrinsecamente de contraprestações reflexas de utilidades urbanísticas prestadas pelos municípios em benefício dos proprietários, o que o afasta do paradigma dos impostos sobre o património de âmbito essencialmente redistributivo.*”<sup>731</sup>

Contudo, como salienta o autor, esta nova conceção revela ter uma maior exigência do que a anterior para o poder público e obriga à reformulação total das práticas usuais, já que,

---

<sup>731</sup> LOBO, Carlos Batista – cit. 695, p. 88.

“... a legitimidade do imposto passa a depender da atividade prestacional pública da qual o “grupo” beneficia...”<sup>732</sup>, sendo que, o benefício do “grupo” reflete-se no produto imobiliário que assenta no solo, obrigando a que se proceda a uma identificação precisa dos custos da prestação pública e as respectivas fontes de financiamento.

Por essa razão, a lei obriga o município a elaborar o programa de financiamento urbanístico nos termos do n.º 3 do art.º 62.º, a que acima fizemos referência.

### 3.4. A Determinação do Valor do Património Imobiliário

*“A propriedade imobiliária só por si não pode ser vista como uma “manifestação exterior de riqueza,” já que, em muitos casos estamos perante bens de primeira necessidade para as pessoas e famílias e, no caso das explorações agrícolas e florestais, o terreno deve ser considerado como um meio de produção que faz parte do capital fixo da empresa. O mesmo se pode considerar relativamente às indústrias e aos serviços, incluindo a hotelaria.”*<sup>733</sup>.

Defendendo que o VPT previsto no CIMI para o património imobiliário urbano, ao aproximar-se do valor de mercado apresenta diversas limitações, sobretudo quando no mercado imobiliário se transaciona o bem “habitação”, considerado de primeira necessidade para os cidadãos e famílias, ou o bem “fator produtivo” para as empresas, e dado que esse mercado não funciona segundo os mecanismos da concorrência perfeita, o novo modelo de tributação propõe que seja feita a avaliação do solo segundo o “*Valor de Base Territorial*” (VBT) (*landvalue*), o qual diz respeito ao valor do solo, considerando a dimensão da parcela, a sua localização relativa, direitos de construção constituídos, fracionamento do seu potencial de construção e respetivas utilizações<sup>734</sup>.

Carlos Lobo e Sidónio Pardal referem que, o *valor* na transação de um bem corresponde a uma estimativa que informa as partes interessadas no negócio e que o mesmo

---

<sup>732</sup> LOBO, Carlos Batista – cit. 695, p. 88.

<sup>733</sup> PARDAL, Sidónio [et al.] – cit. 377, pp. 359-360.

<sup>734</sup> O conceito de valor de base territorial tem subjacente o trabalho “Progress and Poverty” (1879), de Henry George, político, economista e filósofo norte-americano, influenciado pelas ideias de David Ricardo e de Stuart Mill, onde defendeu a imposição de um único imposto sobre o valor da terra, prescindindo de outros tributos (cfr. LICHFIELD, Nathaniel e CONNELLAN, Owen - *Land Value Taxation in Britain for the Benefit of the Community: History, Achievements and Prospects*, pp. 6ss; PARDAL, Sidónio [et al.] – cit. 377, p. 363; LOBO, Carlos Batista e Sidónio Pardal – cit. 694, pp. 97-98).

apresenta diversos significados, consoante a finalidade da avaliação a que um prédio é sujeito<sup>735</sup>.

E que “*A determinação do valor do solo é uma delicada questão política que remete para o problema fundamental da disponibilização e utilização real dos prédios para funções produtivas, para a habitação ou para outros fins socialmente considerados como necessários.*”<sup>736</sup>.

Se nos debruçarmos de novo sobre o VPT dos prédios urbanos, sobre o qual incide o atual IMI e, conseqüentemente, IMT e IS, recordaremos que, corresponde a um valor que procura aproximar-se do valor de mercado.

Sobre *valor de mercado*, Carlos Lobo e Sidónio Pardal dão a seguinte definição: “*...uma opinião previsional sobre o preço mais provável e justo pelo qual o prédio poderá ser transacionado em data e contexto determinados.*”<sup>737</sup>.

Por sua vez, Sidónio Pardal [et.al] descrevem o *valor de mercado* como aquele que “*... corresponde ao valor de uma transação efetuada em condições ideais em que o comprador não tem pressa em comprar nem o vendedor em vender, pressupondo que existe um quadro concorrencial quase perfeito onde se observa um equilíbrio entre a oferta e a procura. O ato de avaliação do valor de mercado corresponde sempre a uma opinião subjetiva do avaliador...*”<sup>738</sup>

Conforme verificámos no ponto 3.1, o mercado imobiliário não funciona em concorrência perfeita, desde logo, em razão do desequilíbrio entre oferta e procura, nomeadamente, pelo facto de estarmos em presença de um bem escasso, pelo que, incidir o IMI sobre um valor patrimonial tributário que tenta aproximar-se do valor de mercado, onde comprador e vendedor não atingem livremente o nível ótimo da transação, revela ser na nossa opinião um exercício no mínimo incongruente.

Sobre esta matéria, Carlos Lobo adverte que, devido às características especiais da propriedade imobiliária, a definição do método de avaliação não revela ser uma tarefa fácil e por isso tem sido objeto de estudo de diversos autores e, acrescenta ainda que, para essa

---

<sup>735</sup> Carlos Batista e Sidónio Pardal – cit. 694, pp. 77-78.

<sup>736</sup> Carlos Batista e Sidónio Pardal – cit. 694, p. 76.

<sup>737</sup> Carlos Batista e Sidónio Pardal – cit. 694, pp. 81-82.

<sup>738</sup> PARDAL, Sidónio [et al.] – cit. 377, p. 355.

avaliação uma de três vias poderá ser seguida, a saber, a via do valor especulativo ou de mercado, a via da equivalência ou do benefício e a via do valor de base territorial<sup>739</sup>.

Ao optar pela via do valor de mercado para os prédios urbanos o sistema atual seguiu um método empírico de avaliação que visa “... a atenuação da dimensão genérica do valor da propriedade, necessariamente abstrato, através da utilização de indicadores concretos que permitam uma simulação de um valor de mercado de uma dada propriedade”<sup>740</sup>.

Ainda segundo o autor, trata-se de um método indireto de avaliação, que reconhece a impossibilidade de determinação direta do valor da propriedade, de base comparativa, que toma em consideração imóveis semelhantes, num mesmo “*suporte territorial*” e em idênticas condições de mercado, semelhança que, na propriedade imobiliária, dificilmente existe, logo em virtude dos prédios serem adquiridos em épocas distintas e em condições de conjuntura económica também diversa, além de que, a objetividade, que pretende ser uma característica própria desse método, é simplesmente aparente, já que ao pretender obter o valor da transação por metro quadrado não deixa de depender do perfil de quem avalia<sup>741</sup>.

Desta forma, o VPT previsto no CIMI constitui-se como um valor presumido e não corresponde ao real valor de mercado do imóvel, já que este só poderá ser alcançado no mercado em concreto<sup>742</sup>, de forma que, “*Estas designações entram na lei de uma forma pouco ortodoxa, misturando e confundindo valor patrimonial*”<sup>743</sup>, *valor fiscal e valor de mercado.*”<sup>744</sup>.

No que diz respeito ao VBT, a doutrina indica como elementos a ter em conta na sua determinação os seguintes:

- “*Valor do solo rústico no contexto do uso atribuído em sede de planeamento;*
- *Mais-Valias simples decorrentes de uma alteração do uso do solo;*

---

<sup>739</sup> LOBO, Carlos Batista – cit. 274, p. 32.

<sup>740</sup> LOBO, Carlos Batista – cit. 274, p. 32.

<sup>741</sup> LOBO, Carlos Batista – cit. 274, p. 33.

<sup>742</sup> LOBO, Carlos Batista – cit. 274, p. 33.

<sup>743</sup> “*O Valor Patrimonial corresponde ao montante do investimento realizado e materializado no imóvel, podendo dizer-se que equivale ao somatório dos custos de construção e constituição do prédio. Este valor pode ser superior, inferior ou igual ao valor de mercado.*” (cfr. LOBO, Carlos Batista e PARDAL, Sidónio – cit. 694, p. 86) ou, mais simplesmente, “*corresponde ao conjunto do investimento realizado na aquisição e construção no prédio em causa.*” (cfr. PARDAL, Sidónio [et al.] – cit. 377, p. 355).

<sup>744</sup> LOBO, Carlos Batista e PARDAL, Sidónio – cit. 694, p. 101.

- *Encargos de urbanização;*
- *Ponderação do fator localização, considerando as diversas externalidades que atuam sobre o valor do prédio em causa;*
- *Direitos constituídos de urbanização e de construção, observando os parâmetros que determinam qualitativamente e quantitativamente as diversas tipologias e utilizações dos produtos imobiliários que se destina, ao mercado.*<sup>745</sup>

Neste sentido, ampliando um pouco mais o conceito, podemos indicar como características basilares do VBT as que a seguir se enumeram<sup>746</sup>:

**1º** O valor de um prédio resulta de duas componentes:

**A.** – A que depende da vontade e da capacidade de investimento, de risco e de sucesso empresarial do proprietário (componente do investimento em construções e outras benfeitorias);

**B.** – A que é determinada por decisões do poder político-administrativo do Estado e Municípios (valor do solo – componente fundiária de base territorial).

**2º** O VBT é um valor que incide exclusivamente sobre o solo, abstraindo-se do investimento aplicado e desenvolvido pelo proprietário, pelo que, é a componente indicada em segundo lugar (B.), no anterior n.º 1, que o determina.

**3º** Assim, a determinação do VBT é realizada no âmbito da competência do planeamento do território e, nessa avaliação, as entidades referidas em 1º (Estado e Municípios), deverão considerar a classificação dos usos do solo; os parâmetros urbanísticos associados à urbanização e à construção, a própria estrutura da rede urbana e a hierarquia das suas centralidades.

**4º** O plano territorial deverá ainda analisar o mercado imobiliário, designadamente, no que concerne ao equilíbrio entre a oferta e procura, bem como a razoabilidade dos preços praticados, e explicitar os VBT considerados desejáveis.

---

<sup>745</sup> LOBO, Carlos Batista e PARDAL, Sidónio – cit. 694, p. 97.

<sup>746</sup> Caraterização efetuada a partir da consulta a PARDAL, Sidónio [et.al] – cit. 377, pp. 359-364. LOBO, Carlos Batista e PARDAL, Sidónio – cit. 694, pp. 95-98.

5º O VBT é, nestes termos, e após divulgação, um valor relevante para regulação dos preços do solo, tendo em vista travar mecanismos especulativos no mercado e conferir a este a fluidez necessária, sobretudo se for adotado como base de incidência da tributação do património imobiliário.

6º O VBT respeita as prerrogativas da propriedade privada, porquanto, atende ao valor próprio do solo e ao que decorre das decisões político-administrativas separando-os do mérito do próprio proprietário.

7º Quanto mais o VBT for razoável e ajustado ao rendimento, maior disponibilidade do solo para desenvolvimento e o ordenamento do território.

8º A sua adoção como base de incidência da tributação permite a implementação de uma política fiscal neutra no que diz respeito ao investimento privado, no contexto imobiliário.

A utilização do conceito de VBT como base de apuramento do valor tributário distancia-se claramente do VPT do atual IMI e, por decorrência, do IMT e IS, uma vez que assenta na articulação entre as políticas de uso do solo e de ordenamento do território, afastando-se da vinculação ao valor de mercado em função do investimento de valorização, conservação e rentabilização dos prédios que resulta do mérito dos proprietários. O valor tributário calculado deste modo, tende à estabilidade e neutralidade<sup>747</sup>.

Nesta nova conceção de tributação do património imobiliário, temos que o *valor fiscal* ou *tributário* se define da seguinte forma:

*“... é um valor de carácter social fundamentado no princípio da igualdade fiscal, quer se adote o princípio da capacidade contributiva – e aqui encontramos-nos perante um imposto sobre o rendimento real ou presumido do imóvel, ao qual corresponde um valor de capital – ou se adote o princípio da equivalência ou do benefício – e, neste caso, descortinamos uma contribuição especial – que remunere uma ação pública, associada à proteção da propriedade e a alguns serviços menos tangíveis que o Estado e o Município, mais ou menos diretamente, asseguram ao prédio e ao estatuto da propriedade. Deve, portanto, ser um valor relativamente estável, objetivo e neutro relativamente ao mérito do proprietário e ao investimento aplicado na qualificação e exploração do prédio.”*<sup>748</sup>

---

<sup>747</sup> Cfr. LOBO, Carlos Batista e Sidónio Pardal – cit. 694, pp. 98-101. Sobre a formação do valor de base territorial cfr. em particular o Capítulo VIII. Métodos de Avaliação do Valor Patrimonial. In: PARDAL, Sidónio [et al.] – cit. 377, pp. 433-454; LOBO, Carlos Batista e Sidónio Pardal – cit. 694, pp. 118-128.

<sup>748</sup> Cfr. LOBO, Carlos Batista e Sidónio Pardal – cit. 694, p. 98. Sobre a matéria cfr. ainda pp. 99-101, da mesma obra.

Os critérios gerais para a avaliação do solo e edificações encontram-se estabelecidos nos art.<sup>os</sup> 67.º a 71.º da Nova Lei de Solos, embora numa redação que reflete algumas alterações dos conceitos constantes do Anteprojeto de Lei elaborado pela Comissão (art.<sup>os</sup> 101.º a 104.º)<sup>749</sup>.

Contudo, só com os diplomas de desenvolvimento da lei de bases se poderá analisar o alcance das diretrizes do novo modelo de tributação, concluir da concreta contribuição para a igualdade e eficiência do sistema tributário e, em suma, o assumir de um novo paradigma.

### 3.5. A Tributação do Património Imobiliário Rústico

António C. Pinheiro e José. P. C. Coelho referem que, na avaliação dos prédios rústicos, para além das dificuldades comuns em qualquer processo de avaliação em identificar todas as características que contribuem para o maior ou menor valor da propriedade, há muitas causas de risco e de incerteza que condicionam essa avaliação, das quais dão exemplo, o *mercado de bens e serviços*, sobre o qual advertem que, “*os preços dos produtos e dos fatores de produção variam com muita frequência e nem sempre os preços dos produtos variam ao mesmo ritmo e no mesmo sentido do preço dos fatores de produção*”; o *mercado de capitais* (com taxas de juro cada vez mais voláteis), as *condições edafoclimáticas*, a *variabilidade inerente aos seres vivos* e a *sustentabilidade* (análise das culturas, se são as mais rentáveis e se são sustentáveis em termos biológicos, económicos e sociais)<sup>750</sup>.

Por essa razão, dizem aqueles autores que, costuma recomendar-se a adoção “... do conceito “*through-the-cycle*” (e não “*point-in-time*”), o qual tem por base uma avaliação prudente do valor do imóvel, considerando os aspetos sustentáveis a longo prazo e as condições normais de funcionamento do mercado, afastando, assim, da avaliação os elementos especulativos.”<sup>751</sup>.

Também esses autores aludem à questão das *exterioridades* que os sistemas agroflorestais desencadeiam e que poderão potenciar ou diminuir o bem-estar social, conceito

---

<sup>749</sup> Para consulta do Anteprojeto de Lei de Bases do Solo, do Ordenamento do Território e do Urbanismo da Comissão responsável pela elaboração de um Anteprojeto de Lei do Solo, cfr. SILVA, Vasco Pereira da [et al.] - Dossier: Nova Lei de Bases do Solo, do Ordenamento do Território e do Urbanismo (Lei n.º 31/2014, de 30 de maio). *E-Publica - Revista Eletrónica de Direito Público*, 2014, pp. 2-42.

<sup>750</sup> PINHEIRO, António Cipriano e COELHO, José Pimentel de Castro – *Avaliações e Indemnizações em Propriedades Rústicas*. Documento de Trabalho N.º 2015/01, Universidade de Évora, fevereiro 2015, p. 3-4.

<sup>751</sup> PINHEIRO, António Cipriano e COELHO, José Pimentel de Castro – cit. 750, p. 4.

a que já nos referimos antes. Entre essas *exterioridades* identificam aquelas que poderão potenciar o bem-estar social, ou seja, as positivas, de entre as quais enumeram as seguintes: proteção do ambiente, preservação da paisagem rural, ajuda na minoração ou mitigação do problema do aquecimento global, sequestro de carbono, preservação do solo, potenciação da alimentação, ou recarga dos recursos hídricos subterrâneos, proteção da vida selvagem, aumento da biodiversidade e criação de emprego, mas também aquelas que diminuem o bem-estar social, isto é, as *exterioridades negativas*, como a poluição das bacias hídricas, a aceleração da degradação e erosão do solo ou a redução da biodiversidade<sup>752</sup>.

No caso dos prédios rústicos, os métodos de avaliação resumem-se basicamente a dois grandes grupos: os sintéticos e os analíticos<sup>753</sup>.

No grupo dos sintéticos, são incluídos todos os métodos em que o valor do imóvel é obtido por comparação, direta ou indireta, com valores de transações de imóveis semelhantes recentemente registadas no mercado. Mas, pelo facto de não existirem dois prédios exatamente iguais, a comparação direta é difícil e corresponde sempre a uma simplificação da situação em causa. Por esse motivo a comparação indireta constitui-se como uma boa metodologia, sobretudo, quando se possui uma base de dados suficientemente alargada. No entanto, sendo raras as situações em que essas bases de dados existem a utilização generalizada deste método torna-se limitada<sup>754</sup>.

Deste modo, o método analítico é aquele a que se recorre com maior frequência e, através dele “... o valor do imóvel é estimado pelo Valor Atual Líquido (VAL) do fluxo de bens e serviços gerados pelo património: quer sejam atividades anuais ou plurianuais”. O método analítico corresponde a um método de rendimento ou de capitalização que decorre “... dos rendimentos líquidos que se estima poder vir a ser gerados no futuro.”<sup>755</sup>.

Para avaliar um prédio rústico pelo método analítico, onde sejam desenvolvidas culturas, ou atividades, anuais ou plurianuais, António C. Pinheiro e José. P. C. Coelho dizem ser necessário responder às seguintes questões<sup>756</sup>:

---

<sup>752</sup> PINHEIRO, António Cipriano e COELHO, José Pimentel de Castro – cit. 750, p. 4.

<sup>753</sup> LOBO, Carlos Batista – cit. 274, em nota de rodapé (9), p. 36; PINHEIRO, António Cipriano e COELHO, José Pimentel de Castro – cit. 750, p. 6.

<sup>754</sup> PINHEIRO, António Cipriano e COELHO, José Pimentel de Castro – cit. 750, pp. 5-6.

<sup>755</sup> PINHEIRO, António Cipriano e COELHO, José Pimentel de Castro – cit. 750, p. 6.

<sup>756</sup> PINHEIRO, António Cipriano e COELHO, José Pimentel de Castro – cit. 750, pp. 6-7.

**1ª** A questão da *Sustentabilidade*: a cultura, ou a rotação de culturas, seguida é sustentável dos pontos de vista biológico, económico e social?

**2ª** A questão da *Rentabilidade*: é a cultura/atividade, de entre as sustentáveis, a mais rentável?

**3ª** A questão da *Produtividade e preços*: quais as produções e os preços médios que podemos esperar no curto e médio prazos?

**4ª** A questão dos *Custos*: quais os encargos que será necessário suportar para obter os rendimentos?

**5ª** A questão da *Taxa de juro*: qual a taxa de juro a considerar, para efeitos do cálculo das atualizações?

**6ª** A questão das *Externalidades*: será possível quantificar alguma das externalidades positivas e/ou negativas a ter em conta?

E, no caso de atividades plurianuais, para além das questões acima enumeradas, há ainda de considerar:

**7ª** A *Data de instalação*: em que ano foi instalada a cultura?

**8ª** A *Vida útil*: qual é a vida útil das plantas/plantações que estão no terreno?

No caso das culturas florestais temos, ainda, de conhecer a revolução (vida útil das plantas) e a rotação tecnicamente mais aconselháveis para a plantação naquele local.

Quer para culturas anuais quer para culturas plurianuais, o *rendimento fundiário* é sempre igual ao valor de um hectare de terra nua, para cujo cálculo concorreu o valor atualizado líquido do investimento na atividade, multiplicado pela taxa de juro de atualização<sup>757</sup>.

Como facilmente se depreende, a tarefa não resulta fácil e obedece a rigorosos cálculos económicos, aos quais não poderão ser alheios os conhecimentos específicos do mundo agronómico.

---

<sup>757</sup> PINHEIRO, António Cipriano e COELHO, José Pimentel de Castro – cit. 750, pp. 8-11.

O art.º 63.º, n.º 2, da Nova Lei de Solos estabelece que “*A tributação do património imobiliário rústico respeita o princípio da capacidade contributiva, tomando em consideração o rendimento fundiário decorrente de uma utilização eficiente do solo e promovendo o efetivo aproveitamento do mesmo.*”

Se recordarmos o teor do art.º 17.º do CIMI, o qual diz respeito ao VPT dos prédios rústicos, o mesmo prescreve que este corresponde ao produto do *rendimento fundiário* desses prédios pelo fator 20.

Nos termos do CIMI, o rendimento fundiário pretende avaliar a terra (solo) enquanto fator de produção. Contudo, parte de um conceito de rendimento bruto que leva em conta o rendimento das culturas da exploração se, no seu conjunto, tiverem interesse económico (cfr. art.º 18.º, n.º 2 do CIMI), tendo como referência parcelas de cultura tipo representativas de cada qualidade cultural, cuja elaboração tem uma forte componente subjetiva de avaliação.

Corresponde assim a um rendimento potencial ou presumível, obtido com as culturas e as práticas agrícolas normais da região onde se inserem os prédios, sobre o qual incide a taxa de um imposto que pretende tributar o património.

Ora, a Nova Lei de Solos à primeira leitura parece sugerir idênticos princípios para a tributação dos solos rústicos, mas a diferença no entanto existe e, advém da parte final do n.º 2 do art.º 63.º que, se refere “... *à utilização eficiente do solo e promovendo o efetivo aproveitamento do mesmo.*”, expressão com diversos conceitos indeterminados que caberá a uma lei de desenvolvimento densificar.

Por outro lado, o art.º 70.º da nova lei, determina que, “*o solo rústico é avaliado mediante a capitalização do rendimento anual, plurianual, real e atual da exploração.*” (n.º 1) e que “*as plantações são valorizadas pelo método de capitalização do rendimento*” (n.º 2), o que claramente remete para o método de avaliação analítico supra referido e, contrariamente, ao VPT do CIMI, apela ao rendimento real e atual da exploração.

No nosso entender, o método de avaliação do solo rústico para efeitos de tributação deverá atender ao valor essencial do solo, tal como considerado para os imóveis urbanos, nomeadamente, a dimensão da parcela, a sua localização relativa e o seu potencial de uso (agrícola, pastorícia, florestal, etc), aquele que deverá ser determinado por decisões do poder político-administrativo do Estado, mas também dos Municípios (valor do solo – componente

fundiária de base territorial) e não do mérito e da capacidade de investimento, de risco e de sucesso empresarial do proprietário – produtor.

Os métodos que recorrem ao rendimento fundiário, quer tenham por base o rendimento potencial ou real da exploração não deixam de ter em conta receitas e encargos de condições tidas por normais nos mercados de bens e produtos e de constituir-se como uma ficção da realidade e, por outro lado, têm como base de cálculo realidades físicas que deverão ser tributadas em sede de impostos sobre o rendimento.

Com efeito, já o relatório final do Subgrupo 3 - Tributação do Património, integrado no Grupo de Trabalho para o Estudo da Política Fiscal – Competitividade, Eficiência e Justiça do Sistema Fiscal<sup>758</sup>, se referia à necessidade de se refletir sobre o valor tributável dos prédios rústicos e que, nessa reflexão, se deveria atender ao rendimento anual possível que se possa auferir desses prédios ou à comparticipação que o proprietário deve dar para custear os encargos com serviços de organização do espaço rústico, nomeadamente, com as redes de infraestruturas públicas agroflorestais, estradões, regularização e limpeza de linhas de água, proteção contra fogos, entre outros.

Situação que se revela particularmente premente ao nos recordarmos dos milhares de hectares de floresta e de espaços silvestres que, todos os anos, deflagram no território, com os custos sociais e económicos que originam.

Ainda no referido relatório, constatava-se que, fruto das alterações na produção e mercado agrícolas ocorridas a partir da década de setenta do século XX “... *em volta da propriedade rústica criou-se um movimento político de interesses e de argumentos tendente a diminuir, ou mesmo quase anular, a sua exposição ao imposto patrimonial, passando para um estatuto oposto de beneficiária de subsídios.*”, pelo que, nesse quadro, (estava-se em 2009) “... *não tem lógica a determinação de um valor fiscal orientado pelos clássicos conceitos da valoração dos prédios rústicos considerando o seu “highest and best use”, ou seja, o seu melhor uso tendo em vista a obtenção do rendimento mais elevado.*”, ao que se concluía que, no caso do solo agrícola, à semelhança do solo florestal, “*o valor de base deve ser também o da capitalização da renda fundiária, seguindo um processo em tudo idêntico ao do uso silvestre*”<sup>759</sup>.

---

<sup>758</sup> PARDAL, Sidónio [et.al] – cit. 377, p. 438.

<sup>759</sup> PARDAL, Sidónio [et.al] – cit. 377, pp. 438-440.

Mas, o conceito de *renda fundiária* é distinto da noção de *rendimento fundiário*, sendo aquele “... *um valor sempre positivo, corresponde ao encargo que uma empresa agrícola está disposta a suportar pelo arrendamento da terra ou pela sua amortização enquanto capital fixo da exploração.*”<sup>760</sup>.

Deste modo, consideramos que, a tributação do solo rústico deverá tender também para o VBT e, no cálculo deste, deverão ser levados em consideração os benefícios que os proprietários agrícolas auferem com a atividade pública.

Neste sentido, António C. Pinheiro e José. P. C. Coelho referem que, os valores patrimoniais da propriedade rústica podem provir de três tipos de benefícios: os privados locais, os públicos locais e os públicos globais (ou não locais), de acordo com o local e o modo como os seus impactos são sentidos e, acrescentam que, o perito avaliador normalmente só avalia os primeiros, ou seja, os privados locais<sup>761</sup>.

E, nos benefícios privados locais, incluem aqueles “*proveitos obtidos pelas pessoas localizadas na área coberta pelo património e que são colhidos diretamente por aqueles que levaram a cabo a ação*” e, dão como exemplo, entre outros, os cereais, os legumes, os frutos, a madeira, as cascas, os cogumelos, o mel, as plantas medicinais, o turismo, a educação, o lazer “... *e todos os proveitos que se possam obter através da organização, gestão e implementação de atividades relacionadas com o património em avaliação.*”<sup>762</sup>.

Logo, não resulta que, os benefícios públicos locais sejam considerados habitualmente na avaliação da propriedade rústica.

Neste sentido, considerando os princípios da justa repartição dos encargos públicos e da eficiência, não se vislumbram razões para que a tributação sobre o património imobiliário rústico não deva também ela assentar no princípio do benefício, numa lógica de equivalência grupal, em que, as prestações públicas em infraestruturas de âmbito municipal, com vista ao ordenamento do espaço rústico, se constituem como bens públicos, como prestações indivisíveis que beneficiam, ainda que de forma reflexa, o grupo de proprietários fundiários. Estes, perante tais utilidades, *v.g.*, a melhor facilidade de acessos ou a limpeza de linhas de água, vêem o valor do solo incrementado e serão incentivados à rentabilização dos próprios

---

<sup>760</sup> ROCHA, António Santos e BRÁS, Eduardo José Martins – cit. 122, p. 99.

<sup>761</sup> PINHEIRO, António Cipriano e COELHO, José Pimentel de Castro – cit. 750, pp. 5-6.

<sup>762</sup> PINHEIRO, António Cipriano e COELHO, José Pimentel de Castro – cit. 750, pp. 5-6.

prédios, seja pela via de produção, seja pela via da venda, do arrendamento ou da cedência para fins públicos.

Nesta lógica, o IMI rústico seria lançado como contribuição financeira, na ótica da equivalência ampla, a incidir sobre o VBT, o qual deverá refletir a valorização do solo pelo seu valor essencial ou intrínseco, mas também os benefícios que advêm da atividade pública, tendo como sujeito passivo o proprietário do solo rústico.

Além de que, a existência de um IMI rústico estruturado desta forma seria um contributo para maior responsabilização das autarquias na gestão racional do meio rural e na preservação dos recursos naturais, desígnios geralmente ausentes no âmbito da iniciativa privada de exploração da terra.

Por outro lado, também neste caso, se a prestação pública consistir na satisfação de utilidades divisíveis a beneficiários determinados, deverá ser financiada pelo produto de taxas e, em sede destes tributos, quando as mesmas tiverem finalidades extrafinanceiras, visando a título de exemplo a proteção ambiental, deverão ser configuradas numa ótica de equivalência funcional agravada, cujo montante dependerá dos objetivos a prosseguir.

Obviamente que, os benefícios derivados das utilidades prestadas à escala nacional deverão ser financiados pelos impostos estaduais.

Face ao referido, quando a Nova Lei de Solos estabelece que “*A tributação do património imobiliário rústico respeita o princípio da capacidade contributiva* (cfr. art.º 63.º, n.º 2), no nosso entender, esta formulação afigura-se contrária às bases subjacentes à nova conceção da tributação do património imobiliário, isto no que diz respeito ao reforço do princípio da capacidade contributiva numa realidade económica à qual o princípio da equivalência surge ao invés, salvo melhor opinião, como critério justo de repartição dos encargos públicos e de eficiência no uso dos solos.

Dos trabalhos preparatórios da Comissão encarregada de elaborar um Anteprojeto da Nova Lei do Solo, designadamente, do seu primeiro relatório, datado de 2011.03.30, o qual visou a apresentação da definição do âmbito da nova lei e do seu conteúdo fundamental, verifica-se que, no que seria o capítulo VII da Lei, o qual seria dedicado às “*Avaliações, Financiamento e Tributação*”, se trataria de enumerar os critérios de determinação do valor

do solo rústico<sup>763</sup> e, no segundo relatório, datado de 2011.06.21, sobre a mesma matéria, se referia que, na vertente da produção, haveria que se proceder ao seguinte:

*“Alinhar o IMI, na sua vertente da tributação de prédios rústicos, com o princípio da equivalência ou do benefício – na sua vertente ampla – tendo em vista a promoção da utilização eficiente do solo, tomando como base o Valor de Base Territorial, enquanto elemento de referência médio de utilidade de exploração; neste quadro, o IMI poderia ser construído como um “Imposto de Incentivo”, o que permitia a constituição de uma Bolsa Municipal de Financiamento à criação de um banco de terras e ao financiamento de ações de promoção ambiental. Porém, este modelo de tributação tem de ser conciliado com um modelo de oferta de solo para arrendamento rural ou florestal de forma a permitir que o proprietário possa disponibilizar o seu solo e eximir-se, desta forma, ao pagamento do imposto.”<sup>764</sup>.*

E, quanto à vertente da redistribuição urbanística, se deveria:

*“Reconfigurar o IMI em solo rural. A isenção parcial ou total do IMI consoante o grau de condicionamento do solo poderia compensar o proprietário do solo afeto a serviços dos ecossistemas. Por sua vez valores mais elevados do IMI poderiam incentivar os proprietários dos solos abandonados ou expectantes a colocar esses solos no sistema de produção, bem como favorecer o emparcelamento rural; Este modelo de tributação incentivaria à disponibilização do solo para arrendamento, sendo que a sua simples entrega à “bolsa de arrendamento” eximiria o proprietário do pagamento do tributo, calculado em função do Valor de Base Territorial.*

*Nota: Sendo o IMI uma contribuição especial, este valor poderia ser recanalizado para o setor ambiental – numa ótica assente no princípio da equivalência amplo – financiando intervenções ecológicas e ações de limpeza florestal, entre outras. E, nesta conceção garantir-se-ia a sua plena compatibilização com o princípio da unicidade do imposto sobre o rendimento.”<sup>765</sup>*

Ou seja, a conceção do novo IMI rústico, para a citada Comissão, teria como princípio de repartição de encargos o princípio do benefício, tal como defendido para o IMI urbano.

No entanto, o *Anteprojecto de Lei de Bases do Solo, do Ordenamento do Território e do Urbanismo*, elaborado pela Comissão, em 4 de julho de 2012, no n.º 2 do art.º 94.º, epígrafado *“Impostos sobre o património imobiliário”* encontrava-se redigido do seguinte modo: *“Os impostos sobre o património imobiliário rústico respeitam o princípio da capacidade contributiva, tomando em consideração o rendimento fundiário normal*

---

<sup>763</sup> SILVA, Vasco Pereira da [et al.] - Dossier: Nova Lei de Bases do Solo, do Ordenamento do Território e do Urbanismo (Lei n.º 31/2014, de 30 de maio) – cit. 749, p. 47.

<sup>764</sup> SILVA, Vasco Pereira da [et al.] - Dossier: Nova Lei de Bases do Solo, do Ordenamento do Território e do Urbanismo (Lei n.º 31/2014, de 30 de maio) – cit. 749, p.54.

<sup>765</sup> SILVA, Vasco Pereira da [et al.] - Dossier: Nova Lei de Bases do Solo, do Ordenamento do Território e do Urbanismo (LEI n.º 31/2014, de 30 de maio) – cit. 749, p.54.

*decorrente de uma utilização eficiente do solo e promovendo a efetiva utilização do mesmo.*”, redação que foi integralmente transposta para o n.º 2 do art.º 63.º da Nova Lei de Solos.

Porventura razões de natureza política terão estado na base da decisão de persistir, numa lei de mudança de paradigma, com um modelo ineficiente e injusto para os cidadãos, discriminando proprietários urbanos e rústicos no financiamento dos encargos públicos, privilegiando estes últimos<sup>766</sup>, salvo se o desenvolvimento da lei de bases vier clarificar o método de avaliação da propriedade rústica e a estrutura do tributo a incidir sobre a mesma, o que, por ora, não se afigura suficientemente claro.

A própria exposição de motivos da Proposta de Lei n.º 183/XII do Governo à Assembleia da República, subjacente à Nova Lei do Solo, não permite clarificar a questão, uma vez que, em matéria tributária é apenas referido o seguinte: “... *articula-se o ordenamento do território com os instrumentos fiscais que incidem sobre o imobiliário, enquanto instrumentos de política de solos, a fim de racionalizar a tributação, tornando-a mais justa e adequada ao objetivo de aproveitamento dos recursos do solo.*”<sup>767</sup>.

As receitas do atual IMI provenientes da tributação dos prédios rústicos revelam só por si a desigualdade existente na contribuição para os encargos públicos entre proprietários rústicos e proprietários urbanos e, não esqueçamos que, entre estes encontram-se não só os proprietários de habitações, mas também aqueles que usam os imóveis como fator de produção de atividades económicas. Ora, neste último caso, não resulta diferença face às atividades agrícola, florestal ou pecuária, que também não deixam de se constituir como atividades económicas e que, no atual sistema, surgem beneficiadas das restantes.

Para além do mais, o atual modelo de tributação incidente sobre os prédios rústicos, com exceção da majoração que pode ser implementada nas taxas de IMI para os que respeitem a áreas florestais em situações de abandono, não potencia a eficiente utilização dos espaços rústicos, em prol do aumento da sua rentabilidade, nem a promoção do equilíbrio ambiental.

---

<sup>766</sup> Na verdade, o próprio Coordenador da Comissão dá conta do procedimento legislativo atribulado da LEI n.º 31/2014, de 30 de maio, no texto intitulado “*Brevíssimas Memórias de Um Procedimento Legislativo Atribulado*” integrado em SILVA, Vasco Pereira da [et al.] - Dossier: Nova Lei de Bases do Solo, do Ordenamento do Território e do Urbanismo (LEI n.º 31/2014, de 30 de maio) – cit. 749, pp. 56-58.

<sup>767</sup> PROPOSTA DE LEI n.º 183/XII do Governo à Assembleia da República, aprovada em Conselho de Ministros de 2013.10.03, § 5.º, p. 11. Diário da Assembleia da República, II Série A, N.º 15/XII/3 (2013.10.26), pp. 11-39.

Sobre esta matéria reproduzimos ainda o que Carlos Lobo referiu em comentário à Nova Lei de Solos:

*“De facto, o proprietário fundiário deve ser tributado numa intrínseca lógica patrimonial e não segundo eventuais contraprestações reflexas de que beneficie. Assim, o modelo de tributação do IMI rústico deverá assentar no sistema de capitalização de um rendimento fundiário, já que o valor do solo depende do que se produz sobre este. Esta é, aliás, o modelo que está no modelo atual do IMI quando refere que no artigo 24.º do CIMI que a Tarifa é o resultado do Rendimento Bruto deduzido dos Encargos de Exploração. Neste quadro, o IMI rústico deverá ser configurado num modelo assente no Valor de Base Territorial. Esse valor de base territorial deverá ser definido em função da localização, da apetência produtiva. Num modelo perfeito, quem pagar este IMI rústico poderá deduzi-lo no imposto sobre o rendimento relativo à produção, eliminando-se a dupla tributação económica. Tendo em vista a promoção de solo para exploração, o agente que é proprietário mas não explora a terra também deverá ficar isento de pagamento se disponibilizar o solo respetivo para arrendamento ou para Bolsa de Terras. Isso servirá de prova que o sujeito passivo tomou as medidas necessárias para uma exploração eficiente do seu terreno.”*

Estas considerações servem-nos para afirmar que, a tributação da propriedade rústica não se encontra ainda devidamente clarificada e que exige um estudo aprofundado da realidade sobre a qual incide e que, tal como já referimos antes, deverá apartar-se da tributação do imobiliário urbano e, no mínimo, não ser regulada no mesmo instrumento jurídico.

Desta forma, sem esquecer as peculiaridades do setor agrícola e florestal, fortemente influenciado pelas condições edafoclimáticas nem sempre passíveis de controlo pelo produtor, exigindo, por essa razão, regulação própria em determinados domínios da atividade, somos levados a concluir, tal como o citado Subgrupo 3 -Tributação do Património que,

*“As transformações ocorridas na economia agrária e florestal, assim como as recentes políticas de classificação de áreas protegidas, desatualizaram os conceitos clássicos de valor fiscal do solo rústico e o Direito Fiscal ainda não produziu o conhecimento e as soluções para lidar com a nova realidade sócio-económica dos espaços rústicos. Esta realidade está patente na forma distinta e, por conseguinte, desigual, indecisa e, por isso, omissa na aplicação de novos critérios e vaga na ausência de análise e argumentação relativas ao enquadramento da propriedade rústica na economia fiscal contemporânea.”<sup>768</sup>*

A política fiscal para o meio rural também deverá assentar em princípios de racionalidade e neutralidade, sem esquecer o dever genérico de toda a sociedade, onde se

---

<sup>768</sup> PARDAL, Sidónio [et al.] – cit. 377, p. 438.

incluem os proprietários ou usuários do património fundiário, em contribuir para o erário público que, direta ou reflexamente, os beneficiam.

Este facto é tanto mais importante se olharmos para os números que evidenciam a preponderância das áreas agrícolas, florestais e das superfícies revestidas por vegetação natural, na ocupação do solo no território continental.

Segundo a Confederação dos Agricultores de Portugal (CAP), no ano de 2000, 75,4% da superfície de Portugal Continental era ocupada com áreas agrícolas (48 %) e povoamentos florestais (27,4 %). Nesse mesmo ano, o conjunto da área agrícola, dos espaços florestais e das áreas com mato e pastagens naturais pobres, representava 94,3% da área total do território<sup>769</sup>.

### 3.6. A Necessária Revisão das Figuras Tributárias Atuais

Na exposição de motivos da proposta de lei do Governo, para a Nova Lei de Solos, são indicados como diplomas de desenvolvimento legislativo da lei o regime jurídico dos instrumentos de gestão territorial (RJIGT)<sup>770</sup> e o regime jurídico da urbanização e edificação (RJUE)<sup>771</sup>, cuja revisão veio a ser necessariamente determinada na nova lei e, neste último diploma, previa-se ainda a elaboração de um novo regime jurídico aplicável ao registo cadastral, com o objetivo de harmonizar o sistema de registo da propriedade e de promover a conclusão do levantamento cadastral do território nacional, diplomas a executar no prazo de seis meses a contar da data de vigência da lei (cfr. art.º 81.º da Nova Lei de Solos).

Contrariamente ao que seria expectável, a exposição de motivos da referida Proposta de Lei e a própria Lei n.º 31/2014, de 30 de maio, são omissas quanto à necessária revisão e

---

<sup>769</sup> Fonte: Parecer da Confederação dos Agricultores de Portugal (CAP) em anexo à PROPOSTA DE LEI DE BASES DO ORDENAMENTO DO TERRITÓRIO E URBANISMO (PROPOSTA DE LEI n.º 183/XII).

<sup>770</sup> Aprovado pelo DL n.º 80/2015, de 14 de maio, publicado no DR, 1ª Série. N.º 93 (2015.05.14), pp. 2469-2512.

<sup>771</sup> DL n.º 555/99, de 16 de dezembro, alterado pelo DL n.º 136/2014, de 09 de setembro, Retificação n.º 46-A/2014, de 10 de novembro e pelo DL n.º 214-G/2015, de 02 de outubro. Foi também aprovada a Lei n.º 111/2015, de 27 de agosto. DR., 1ª Série. N.º 167 (2015.08.27), pp. 6377-6388, que estabelece o *Regime Jurídico da Estruturação Fundiária* e que no art.º 51.º prescreve isenções em sede de IMT e IS, e ainda em IMI, no que respeita à compra ou permuta de prédios rústicos, a integrar na reserva de terras, quando no negócio intervém o Estado, as Regiões Autónomas, as Autarquias Locais, as Associações e Federações de Municípios, e outros organismos públicos nos termos do n.º 1 do art.º 11.º do CIMI. Foi ainda aprovado o Decreto Regulamentar n.º 15/2015, de 19 de agosto. DR, 1ª Série, N.º 161 (2015.08.19), pp. 6137-6143, onde são estabelecidos os critérios de classificação e reclassificação do solo, bem como os critérios de qualificação e as categorias do solo rústico e do solo urbano em função do uso dominante, aplicáveis a todo o território nacional.

regulamentação da matéria tributária, designadamente, em sede de tributação do património, instrumento que vimos ser essencial para regulação da gestão integrada do território nacional acolhida pela lei e, até à conclusão do presente trabalho, com exceção das alterações em sede das Taxas pela realização, manutenção e reforço de infraestruturas urbanísticas, previstas no RJUE (cfr. art.º 116.º), não foi conhecido qualquer ato legislativo nesse sentido.

Para além da reestruturação do IMI ou a criação de um tributo que o substitua, necessário se torna rever o IMT e, nomeadamente, verificar se a sua manutenção no sistema tributário nacional se justifica, face ao novo modelo de regulação do uso de solos e sua valorização, prevista na Nova Lei de Solos.

Assim, nos trabalhos preparatórios da Comissão responsável pela elaboração de um Anteprojeto de Lei do Solo, previa-se que o IMT fosse reduzido progressivamente, até que se assumisse como “... *mero “Imposto de Registo” o que aumentaria a fluidez do mercado imobiliário;*”<sup>772</sup>.

No mercado imobiliário e fundiário, o IMT constitui-se como um encargo adicional, nas transações imobiliárias, gerando uma sobretributação que distorce aqueles mercados já de si “imperfeitos” quanto aos mecanismos de concorrência perfeita, o que, como vimos, levam à necessidade de intervenção pública. Com efeito, o IMT surge como um dos exemplos em que as interferências estatais, por via da tributação, constituem-se elas próprias causa de ineficiência.

Como refere Carlos Lobo, em alusão ao IMT, “... *a viscosidade do mercado imobiliário não permite a introdução de elementos distorcivos adicionais no processo decisório. A mobilidade dos fatores, essencial para uma concorrência que se pretende perfeita, ou aproximada, é liminarmente prejudicada por um encargo adicional criador de uma sobrecarga tributária excessiva (excess burden) e de perdas absolutas de Bem-Estar (dead weight losses) ...*”<sup>773</sup>.

De igual modo, a revisão da Verba 28.1 da TG do IS se impõe e, a nosso ver, nomeadamente, pelos motivos seguintes.

---

<sup>772</sup> SILVA, Vasco Pereira da [et al.] - Dossier: Nova Lei de Bases do Solo, do Ordenamento do Território e do Urbanismo (Lei n.º 31/2014, de 30 de maio) – cit. 749, p. 54.

<sup>773</sup> Cfr. LOBO, Carlos Batista – cit. 377, p. 5; LOBO, Carlos Batista – cit. 693, p. 68.

Em primeiro lugar, a criação de uma nova taxa de IS sobre a propriedade imobiliária de VPT elevado fora do quadro jurídico do CIMI, pese embora o CIS remeta as respetivas regras nessa matéria para aquele Código, não deixa de introduzir alguma incoerência ao sistema, o que só se compreenderá atendendo ao destino do produto cobrado com esse tributo, ou seja, desta forma, a receita dirige-se aos cofres da Administração Central e não às finanças da Administração Local.

Em segundo lugar, uma oneração adicional e parcelar sobre o património imobiliário, quando outras manifestações de riqueza, de valor considerado elevado, não são sobretributadas, apenas se poderá compreender, à luz dos princípios constitucionais, mormente, do princípio da capacidade contributiva e do princípio da proporcionalidade, como medida excecional e temporária, como resposta à situação económico-financeira do país nos últimos anos, também ela de exceção, e ao esforço de consolidação orçamental exigível.

No que diz respeito à reformulação ou criação de taxas urbanísticas pelas autarquias locais a mesma subordinar-se-á ao RGTAL, nos termos do art.º 20.º, n.º 1 (para Municípios) e art.º 24.º, n.º 1 (para Freguesias) do RFALEI, logo serão criadas por regulamento aprovado pelo órgão deliberativo próprio (Art.º 8.º do RGTAL) e deverão obedecer aos princípios da equivalência jurídica, da justa repartição dos encargos públicos e da publicidade, incidindo sobre as utilidades prestadas aos particulares, geradas pela atividade dos municípios (Art.º 20.º, n.º 2, RFALEI) ou das freguesias (Art.º 24.º, n.º 2 RFALEI) ou resultantes da realização dos investimentos municipais (Art.º 20.º, n.º 2 RFALEI).

No que concerne ao IMI a sua configuração como imposto (IMI rústico) ou como contribuição financeira (IMI urbano) exigirá, na obediência ao princípio da legalidade, vertente formal e de tipicidade, a criação do respetivo regime geral pela Assembleia da República ou pelo Governo, mediante autorização parlamentar, ou, caso persista a ausência de um regime geral das contribuições financeiras, a sua reestruturação deverá ser implementada por Lei do Parlamento ou Decreto-Lei autorizado.

## V PARTE

### CONCLUSÕES

Para além das considerações que fomos tecendo ao longo do trabalho, designadamente nas apreciações críticas que discurremos sobre determinados aspetos do atual sistema de tributação nacional do património, para cujo teor remetemos<sup>774</sup>, como complemento conclusivo da análise empreendida, apresentamos seguidamente um conjunto das principais ideias que trespassam a exposição anterior e que aqui procuraremos sintetizar.

Neste sentido, para efeitos fiscais, o património constitui-se como uma das formas de riqueza dos sujeitos, singulares ou coletivos, suscetível de ser atingida por um tributo, isto é, o património pode corresponder a matéria tributável, a definir pela incidência real ou objetiva, a partir da qual se determina o dever de contribuir desses sujeitos para os encargos públicos.

Essa matéria tributável, que é o património, é constituída por toda a sorte de bens e relações jurídicas de que os sujeitos sejam titulares, desde que avaliáveis em dinheiro, ou seja, desde que tenham conteúdo patrimonial líquido (valores ativos deduzidos do passivo).

Segundo a classificação da OCDE, que adotámos no presente trabalho, nos impostos sobre o património incluem-se os que incidem sobre o uso, fruição ou transferência de bens imóveis, sobre a riqueza líquida, sobre a transferência de propriedade através de herança ou doação e ainda transações de valores mobiliários.

Deste modo, para além da análise ao IMI, cedo se vislumbrou que, para um entendimento cabal da tributação em sede desse imposto, se tornava útil e necessário conhecer os elementos basilares da configuração dos outros impostos que incidem sobre o património no nosso sistema fiscal, o IMT e o IS.

Desde o início do nosso estudo, resultou igualmente evidente que, a análise à (eventual) relação comutativa entre o pagamento do IMI, concebido como imposto sobre o património, e a(s) prestação(ões) pública(s) auferida(s) pelos contribuintes, fundamentada no princípio do benefício, como critério material de igualdade legitimador da sua imposição àqueles sujeitos, tal como configurado pelo legislador, carecia da análise aos elementos

---

<sup>774</sup> Cfr. nomeadamente a II Parte, ponto 4. e a IV Parte, pontos 1., 2. e 3.5..

essenciais da atual estrutura do tributo, e, neste sentido, à identificação da própria realidade económica sobre a qual incide.

Numa perspetiva material, a noção de património para efeitos de IMI corresponde a coisas imóveis, situadas no território português, que, por sua vez, na própria definição da lei fiscal (CIMI), equivalem a prédios, os quais poderão assumir a classificação de urbanos, rústicos ou mistos, também eles definidos na lei (cfr. art.<sup>os</sup> 1.º a 6.º do CIMI) e, por sua vez, os prédios urbanos poderão ainda ser divididos em habitacionais, comerciais, industriais ou para serviços, terrenos para construção e em outros.

O conceito de prédio do CIMI é ainda acolhido no CIMT (cfr. art.º 1.º, n.º 2) e no CIS (cfr. art.º 1.º, n.º 6), para efeitos de tributação de IMT e de IS, respetivamente.

Numa perspetiva jurídica, temos que, genericamente, o IMI se constitui como um imposto que incide sobre o direito de propriedade, ou outros direitos reais menores, sobre imóveis; que, o IMT incide sobre a transmissão, a título oneroso, do direito de propriedade, ou outros direitos reais, sobre imóveis e, ainda que, o IS incide não só sobre a transmissão onerosa ou gratuita (com exceções) do direito de propriedade sobre imóveis e figuras parcelares, mas também sobre a propriedade, ou figuras parcelares, de imóveis urbanos que apresentem um VPT para efeitos de IMI igual ou superior a 1.000.000 €.

Desta forma, a tributação do património em Portugal assume uma natureza parcelar, pois não incide sobre o acervo de bens ou relações jurídicas que podem constituir o património dos sujeitos e a sua base fiscal é o rendimento, ou seja, é esta realidade económica que é efetivamente atingida pelo imposto.

Enquanto o IMI e o IS sobre imóveis de elevado VPT se englobam na chamada tributação direta ou estática, o IMT e o IS sobre as transmissões onerosas ou gratuitas de imóveis inserem-se na designada tributação indireta ou dinâmica.

Enquanto os impostos estáticos apresentam uma natureza periódica (anual), os impostos dinâmicos correspondem a uma tributação de incidência ocasional.

O IS corresponde a um imposto estadual, enquanto os impostos IMI e IMT constituem-se como impostos municipais, isto é, as respetivas receitas têm como destino as autarquias locais.

A incursão histórica efetuada à tributação predial no nosso país, entre o século XIX e os dias de hoje, permitiu concluir que, entre 1852, ano da criação da CP e a reforma fiscal de 1988/1989, com a qual se criou a CA, o imposto predial (CP) incidia sobre os rendimentos prediais, inicialmente determinados por métodos indiretos e, a partir da reforma predial de 1963, sobre rendimentos reais ou presumidos.

Por imposição da Constituição de 1976, o sistema fiscal vigente no país foi profundamente reestruturado, com a reforma fiscal de 1988/1989, e de um sistema cedular da tributação dos rendimentos passou-se para um sistema de tributação única dos mesmos, de natureza progressiva, para as pessoas singulares, a incidir sobre os rendimentos reais, para as pessoas coletivas.

A reforma imposta pela Constituição trouxe duas questões prementes a resolver pelo legislador fiscal. Uma primeira relacionada com a forma da tributação dos rendimentos presumidos dos prédios não arrendados, tal como o eram na vigência da CP, uma vez que, o IRS, o novo imposto sobre os rendimentos, assentava no princípio basilar da tributação real. A segunda questão prendia-se com a perda de receita que resultaria para os municípios portugueses com a abolição dos anteriores impostos, cujo produto da respetiva cobrança lhes estava destinada por Lei, a saber, a CP e o Imposto de mais-valias.

A solução encontrada pelo legislador concretizou-se na criação da CA, a qual incidiria não sobre os rendimentos, mas sobre o valor tributável de todos os prédios (urbanos, rústicos, mistos, quer estivessem arrendados ou não), definido como o valor patrimonial a determinar nos termos de um Código de Avaliações, que não chegou a ver a luz do dia.

E, o fundamento encontrado pelo legislador, para que a receita obtida com esse novo tributo fosse atribuída aos municípios portugueses, foi o princípio do benefício, já que, o sacrifício imposto aos contribuintes titulares dos prédios com o pagamento da CA encontrava a sua relação (de troca) com os benefícios que os mesmos auferiam com os serviços prestados pelas autarquias e que contribuía para a valorização dos prédios.

A solução adotada não foi isenta de críticas, quer no momento da sua criação quer durante a sua implementação. A ausência do método de avaliação do valor tributável dos prédios, por um período que se prolongou entre 1989, data da entrada em vigor da CA, e o ano de 2003, data da entrada em vigor do IMI, só veio agravar uma solução que, só por si, contribuiria para a introdução de ineficiência e iniquidade ao sistema fiscal, ao determinar a

aplicação das regras de avaliação baseadas no anterior CCPIIA, definida na lei como transitória, mas que se perpetuou no tempo.

Também por essa razão, esse foi um período fértil em estudos técnicos, sob a égide do Ministério das Finanças, com vista à reformulação do sistema tributário predial. Não podemos esquecer que, a par da CA, vigoravam o Imposto Municipal de Sisa e o Imposto sobre as Sucessões e Doações, que não haviam sido contemplados pela reforma de 1988/1989, geradores de elevados níveis de evasão fiscal.

Assim, entre 1996 e 2002, para resolução de uma mesma realidade, foram desenvolvidos, basicamente, dois modelos técnico-jurídicos divergentes quanto ao modo de tributação do património a adotar, no sistema fiscal nacional.

Por um lado, advogava-se a extinção dos tributos existentes sobre a detenção e transmissão do património, a saber, a contribuição autárquica, a sisa e o imposto sucessório, e a sua substituição por um imposto único sobre o património.

Por outro lado, perfilhava-se a manutenção dos tributos existentes, embora com as alterações necessárias na sua estrutura normativa conducentes à concretização de um sistema mais justo e equitativo, ou, quando muito, a eliminação de alguns impostos (sisa e/ou imposto sucessório) e a sua substituição por outros já existentes (IVA, IS).

Comum a esses dois modelos, o reconhecimento de que, ao nível da contribuição autárquica, um dos principais aspetos que exigia rápida intervenção se prendia com a avaliação dos prédios, mormente, os de natureza urbana, e com a forma de apuramento do valor do património, defendendo qualquer um dos modelos, o recurso a critérios objetivos.

Em dezembro de 2003 e janeiro de 2004, entraram em vigor o IMI, em substituição da CA, o IMT, em substituição da Sisa, e as alterações ao IS, cujos regimes jurídicos foram codificados no CIMI, no CIMT e no CIS (apenas as alterações introduzidas no anterior CIS e TG anexa), os quais permanecem em vigor.

Em termos genéricos, podemos caracterizar o IMI como um imposto direto, que, como regra geral, incide sobre a riqueza adquirida ou detida em determinado momento, manifestada pelo património imobiliário, constituído por prédios rústicos, urbanos ou mistos, dos sujeitos que figurem como titulares do direito de propriedade desses imóveis, à data de 31 de dezembro do ano a que respeita o tributo.

O imposto tem assim natureza periódica (anual). Por incidir sobre a força económica do contribuinte, representada pelos respetivos bens, e abstraindo-se da sua situação pessoal, trata-se de um imposto de cariz real, cujo critério de igualdade na justa repartição dos encargos públicos corresponde à capacidade contributiva.

A receita do IMI tem como destinatário os municípios da situação dos prédios. Àqueles é atribuído o poder de modelar as taxas gerais do imposto, dentro do intervalo previamente fixado na Lei, bem como o poder de majorar ou minorar essas taxas, em determinadas situações, por razões extrafiscais, e ainda lhes é atribuído um papel ativo na conceção de isenções. Contudo, é ao Estado, através da AT, que compete a arrecadação do produto da cobrança do IMI, constituindo-se aquele como o sujeito ativo da relação tributária<sup>775</sup>.

Para além de parcelar, a tributação do património no nosso país concretiza-se numa sobretributação da mesma realidade patrimonial, o imobiliário, que resulta assim irracionalmente discriminado face ao património mobiliário, o que, no nosso entendimento, configura uma violação do princípio da igualdade fiscal, expressão do princípio da igualdade do art.º 13.º da CRP em conjugação com o art.º 103.º, bem como com o art.º 104.º, n.º 3 da CRP, o qual determina concretamente que este subsistema da tributação deve contribuir para a igualdade dos cidadãos, para além da violação do princípio da eficiência e do Estado Bem-Estar ínsito ao art.º 9.º, al. d) da CRP, o que em suma constitui uma violação ao princípio da constitucionalidade do art.º 3.º da CRP, situação nunca apreciada pelo nosso Tribunal Constitucional.

A situação é, além do mais, particularmente gravosa se pensarmos que o bem onerado poderá corresponder à concretização de um direito com consagração constitucional, como o é o direito à habitação (art.º 65.º da CRP), ou constituir-se como um bem de produção das atividades económicas, cuja livre iniciativa privada, consagrada na CRP (art.º 61.º, n.º 1) como direito análogo aos direitos fundamentais, resulta especialmente restringido, face ao dever constitucional de contribuir para os encargos públicos, o que viola o princípio da proporcionalidade ínsito ao art.º 18.º, n.º 2, *ex vi* art.º 17.º, todos da CRP, o que se aplica

---

<sup>775</sup> O art.º 18.º n.º 1 da LGT- cit. 6, diz-nos que “*O sujeito ativo da relação tributária é a entidade de direito público titular do direito de exigir o cumprimento das obrigações tributárias, quer diretamente quer através de representante.*”, que, no caso, corresponde ao próprio Estado que exige o cumprimento da obrigação de pagamento do imposto, diretamente, através da Administração Central.

igualmente ao não menos importante direito de propriedade privada, previsto no art.º 62.º da CRP.

O mérito que se poderá reconhecer à introdução do IMI no sistema fiscal nacional prende-se com o facto de o CIMI ter contemplado o novo método de avaliação dos imóveis urbanos, aquele que tardava desde a criação da CA, através da utilização de uma fórmula aritmética, composta por diferentes coeficientes, de cariz objetivo, e que tende a obter um VPT que se aproxime do valor de mercado daqueles bens.

Contudo, trata-se de um método que não deixa de obter o valor dos imóveis por critérios de normalidade e não pelo seu valor real e efetivo e no qual pesam componentes que derivam do mérito dos próprios proprietários dos bens.

Esse método apenas se passou a aplicar aos imóveis que, após 2003, fossem inscritos pela primeira vez na matriz predial, àqueles que eram objeto de modificações a inscrever na matriz e ainda aos que fossem sujeitos a transmissão. Os restantes imóveis urbanos foram sujeitos a atualizações dos valores previamente inscritos na matriz e só, recentemente, no ano de 2012/início de 2013, o universo de prédios urbanos do território passou a estar integralmente avaliado segundo as regras do CIMI, após a avaliação geral efetuada nesse período, o que se refletiu no aumento da receita do IMI.

A virtude da alteração legislativa que introduziu o IMI resultou assim na correção da iniquidade do sistema anterior, atenuando as diferenças significativas que se registavam entre os valores patrimoniais dos prédios recentes e os que eram exibidos pelos prédios mais antigos na matriz, com clara discriminação negativa dos primeiros. Os últimos prédios (mais antigos) sofreram um incremento da tributação deste imposto.

Contudo, a estrutura do novo imposto manteve a incoerência da CA, no domínio da fundamentação do critério material de repartição dos encargos tributários entre os contribuintes, o qual, segundo o legislador, assenta no princípio do benefício, ou seja, o IMI é devido pelos sujeitos passivos como contraprestação dos benefícios que recebem da coletividade onde se localizam os imóveis de que são titulares.

Os elementos essenciais do IMI, sobretudo, a incidência objetiva - o VPT dos imóveis e os métodos da sua determinação, quer para os imóveis rústicos quer para os imóveis urbanos, permitem concluir que a base tributável do imposto reveste uma natureza *ad*

*valorem*, ou seja, constitui a medida da capacidade económica do titular do património para contribuir e não uma base tributável específica (*ad rem*), como exige o princípio da equivalência, do qual o princípio do benefício constitui uma vertente.

Neste sentido, a base tributável do IMI, para se poder fundamentar na lógica do benefício auferido pelos respetivos contribuintes, deveria partir da avaliação das prestações administrativas, *in casu*, das autarquias locais, que, nos termos do CCA, reproduzidos no CIMI, consistem nas atividades (obras e serviços) dos municípios que dão apoio e valorizam os prédios, para assim se chegar à base específica adequada, a partir da qual se apuraria o montante do tributo, isto é, a contraprestação dessas atividades.

A necessidade da manutenção do nível de receitas das autarquias foi a razão da criação da CA e continuou a ser também o motivo para a sua manutenção, embora com a designação de IMI, na reforma do património em 2003.

Não esquecemos a função do sistema fiscal de angariação de receita, ou seja, “*a satisfação das necessidades financeiras do Estado e outras entidades públicas*”, nos termos da CRP (Art.º 103.º, n.º 1, 1ª parte), mas não olvidamos que, ao mesmo sistema, a Constituição impõe também a “*repartição justa dos rendimentos e da riqueza.*” (Art.º 103.º, n.º 1, 1ª parte).

Já referimos anteriormente que, no nosso entendimento, o sistema nacional da tributação do património não cumpre a imposição constitucional da repartição justa da riqueza, considerando a sua natureza parcelar e parcial.

Olhando a um elemento desse sistema, o atual IMI, somos levados a concluir pela inconstitucionalidade material do CIMI, dada a contradição entre o conteúdo normativo da lei e o princípio da igualdade fiscal, vertente da equivalência, expressão do art.º 13.º da CRP<sup>776</sup>.

Se considerarmos que, o princípio do benefício apenas foi invocado na Lei como simples justificação para que os destinatários da receita do imposto fossem as autarquias, mas que, a configuração do IMI encontra a sua lógica no princípio da capacidade contributiva então este imposto surge como figura tributária incongruente com a fundamentação usada pelo legislador.

---

<sup>776</sup> No mesmo sentido, Casalta Nabais e Nuno Sá Gomes (cfr. GOMES, Nuno Sá – cit. 264, pp. 11ss; GOMES, Nuno Sá – cit. 297, pp. 67ss; Apud António Carlos dos Santos e António M. Ferreira Martins [et al.] – Relatório de Enquadramento do Relatório Global do Grupo de trabalho para o Estudo da Política Fiscal - cit. 691, em nota de rodapé (9) a p. 35).

Com efeito, quando olhamos para a estrutura do IMI, vemos que a sua configuração obedece ao princípio da capacidade contributiva dos contribuintes e tem por base os corolários essenciais deste princípio, pelo que, o princípio da igualdade fiscal encontra-se violado à luz do princípio da equivalência.

Por outro lado, abstraindo da fundamentação do legislador e considerando antes que o imposto se conforma com o princípio da capacidade contributiva, conforme acima referimos, sempre diremos que, no nosso entender, a igualdade fiscal no atual IMI se encontra violada, nomeadamente, em razão dos inúmeros benefícios fiscais concedidos em sede deste imposto (cfr. Anexo II), os quais resultam sempre numa lesão ao referido princípio.

Na verdade, o princípio da capacidade contributiva exige que todos os cidadãos contribuam, na medida da sua força económica, para o financiamento público, sem prejuízos ou privilégios arbitrários.

A concessão de benefícios fiscais não deixa também de se refletir no nível de receita que poderia efetivamente ser arrecadada e que deixa de o ser, afetando uma das funções essenciais do sistema fiscal e logo violadora do princípio da eficiência que deve nortear a atividade do Estado.

Obviamente que, nesta matéria, não consideramos os benefícios que tendem a imprimir ao IMI um certo grau de personalização do imposto, se bem que, nos impostos sobre o património, e o IMI não constitui exceção, a consideração da situação pessoal dos contribuintes não se materializa tão facilmente como nos impostos sobre o rendimento.

Porém, o IMI ao considerar o património bruto para a determinação do montante de imposto a pagar, desprezando as despesas incorridas pelo contribuinte na aquisição e manutenção dos bens, não deixa também aqui de lesar o princípio da capacidade contributiva, originando situações iníquas, já que poderá estar a tributar situações, onde a força económica do contribuinte não existe.

A tributação do património há de sempre corresponder a uma ablação da riqueza gerada pelos cidadãos, riqueza essa que corresponderá geralmente ao aforro do rendimento remanescente à tributação em sede de rendimentos, e do rendimento que não foi utilizado em consumo.

Por essa razão, os impostos sobre o património apresentam reduzidos níveis de representatividade no total das receitas fiscais da generalidade dos Estados da OCDE e da UE, dos quais Portugal não é exceção. As dificuldades de legislar neste domínio são transversais aos Estados.

Com efeito, entendemos que, qualquer tributo que incida sobre a riqueza patrimonial deverá ser extremamente restrito, sob pena de violação de direitos fundamentais dos cidadãos, *maxime* o direito de propriedade e, desse modo, rigorosamente delimitado na sua configuração pelos princípios que enformam o Estado de Direito democrático e social, e sujeito a rígido controlo judicial.

Quando nos referimos ao facto do nosso sistema atual de tributação do património configurar uma situação de inconstitucionalidade por violação do princípio da igualdade, ao não tributar a totalidade dos bens que integram o património dos cidadãos, não quisemos defender a imposição de um tributo único sobre o património ou então a criação de outros impostos cedulares sobre outras realidades patrimoniais que não só a imobiliária.

Com efeito, estamos cientes das dificuldades de pôr em prática tais soluções e, mesmo que fossem adotadas, não é linear que a igualdade fiscal saísse reforçada, pois existiriam sempre manifestações de riqueza (de montantes avultados) que escapariam à administração fiscal, mesmo que esta se pautasse por elevados níveis de eficiência, sobretudo, numa época caracterizada pela imaterialidade da riqueza, bem como, por sistemas tecnológicos e redes virtuais que facilitam a mobilização dos bens e dificultam a sua localização e a identificação dos seus detentores, o que, potenciando as práticas de elisão ou evasão fiscal, não poderá ser solucionado sem uma estratégia global de combate a tais fenómenos.

Contudo, a chamada “erosão” das bases tributáveis, não pode conduzir a uma sobrecarga fiscal dos contribuintes que, pelas mais variadas razões, se vêem impossibilitados de se movimentarem no mundo global, físico ou virtual, ou de mobilizarem os seus bens, e logo pela própria natureza que estes podem revestir, *v.g.* os imóveis.

A perdurar a situação vigente, na qual os sacrifícios fiscais não são iguais e eficientemente repartidos por todos, a perceção geral da adoção de soluções injustas, para problemas comuns, levam a que a legitimidade da cobrança dos impostos deixe de ser reconhecida por aqueles a quem incumbe o seu pagamento, com consequências já conhecidas, mas que ainda se podem tornar imprevisíveis.

Desta forma, perfilhamos da ideia que urge alterar a iniquidade de que padece a tributação do património em Portugal e resumimos este nosso entendimento numa frase do fiscalista Medina Carreira que, em 1990, referia o seguinte: “*A crise é da política dos gastos e só depois do sistema fiscal*”<sup>777</sup>.

Pese embora a pequena relevância económica da tributação do património nas receitas do Estado, elas não deixam de ser importantes para as finanças das autarquias, designadamente, o produto da cobrança do IMI, as quais deverão ser acauteladas, atento o quadro constitucional de autonomia do poder local.

Porém, é igualmente no campo das despesas em que incorrem estas entidades que se torna necessário maior rigor, quer na sua previsão quer na efetivação das mesmas, pois é também aí, no controlo das despesas públicas, que essas entidades prosseguem o interesse próprio das respetivas populações, atenuando ou eliminando o endividamento autárquico.

Estas considerações servem para referir que, a tributação em sede de IMI é possível sem lesar o princípio da igualdade fiscal, desde que, o critério de repartição dos encargos públicos seja o princípio da equivalência, na ótica do benefício, e que a estrutura do tributo reflita as premissas que caracterizam este princípio.

Com efeito, tal como referia o legislador de 1988/1989 e o de 2003, os benefícios auferidos pelos proprietários dos imóveis justificam que sejam esses sujeitos a contribuir para os encargos em que incorrem as autarquias com as prestações que dão apoio e valorizam os imóveis. O critério é facilmente entendível como justo. Injusto seria que fosse toda a coletividade a financiar utilidades ou benefícios que só aproveitam a alguns.

Contrariamente, a situação atual, fundada no princípio da capacidade contributiva, permite que, os proprietários dos imóveis contribuam com o pagamento de um imposto para utilidades ou benefícios que aproveitam a toda a coletividade e relativamente aos quais ao contribuinte assiste unicamente uma mera expectativa de os aproveitar.

Neste sentido, a relação que se deve estabelecer entre a Administração Local e o contribuinte do IMI terá de assentar numa lógica de troca de prestações, ausente nos impostos. Será uma relação de natureza paracomutativa, uma vez que, as obras e serviços prestados pelas autarquias, as utilidades prestadas, dirigem-se a um grupo de sujeitos, os titulares de

---

<sup>777</sup> Cfr. MEDINA CARREIRA – cit. 253, p. 49.

imóveis, determinado ou determinável, mas em que o aproveitamento pelo sujeito passivo na sua esfera individual é meramente presuntivo ou eventual.

São razões de ordem técnica, administrativa e financeira que impossibilitam a identificação dos beneficiários, embora decorra das utilidades prestadas benefícios para o grupo, logo as prestações administrativas são indivisíveis e os benefícios auferidos só são identificados numa lógica coletiva.

O tributo a conceber não poderá então integrar-se na categoria dos impostos (prestações unilaterais) nem na categoria das taxas (tributos verdadeiramente comutativos, em que as prestações são divisíveis e os sujeitos que delas aproveitam ou que as provocam se encontram identificados), mas sim na categoria das contribuições financeiras<sup>778</sup>.

Nestes tributos, não basta atender ao lado das receitas, há que olhar também para as despesas em que incorre a entidade pública com a(s) prestação(ões) administrativa(s) em causa, o que torna a sua configuração muito mais exigente, designadamente, quanto à avaliação das vantagens auferidas pelos beneficiários.

Um rigoroso controlo de contas públicas, previsionais e efetivas, torna-se necessário, mormente, ao nível da avaliação dos encargos necessários à prestação das utilidades, mas nada que os sistemas contabilísticos a que se encontram vinculadas as entidades públicas, em particular as autarquias locais (com o POCAL), aliados à informatização da administração, não permita atingir, nos nossos dias.

A taxa do tributo deverá incidir sobre uma base específica, a qual deverá considerar a valorização que a atividade administrativa confere aos imóveis, isto é, os benefícios auferidos pelos proprietários, e que são reflexo dos encargos incorridos pelas autarquias na sua prestação. A todos os proprietários de imóveis é devido o pagamento do tributo, na medida do benefício (coletivo) que recebem da atuação administrativa, salvaguardando-se os casos de “mínimos de existência” ou de “limiar de sobrevivência” e, ainda, as situações de manifesta desproporção entre a prestação pública e o benefício aproveitado.

Na ausência de um regime geral das contribuições financeiras a favor das entidades públicas, criado pela Assembleia da República, nos termos do art.º 165.º, n.º 1, al. i) e n.º 2, da CRP, o princípio da legalidade fiscal (Art.º 103.º, n.º 2 CRP) obriga a que a reestruturação do

---

<sup>778</sup> Usamos a expressão constitucional (cfr. art.º 165.º, n.º 1, al. i) 2ª Parte, da CRP).

IMI, ou a criação de uma contribuição financeira com outra designação, seja concretizada por Lei do Parlamento ou por Decreto-Lei do Governo autorizado.

Um novo modelo de tributação do património urbano encontra-se estabelecido na Lei n.º 31/2014, de 30 de maio (cfr. art.<sup>os</sup> 62.ºss), a qual assenta numa visão integrada do urbanismo, finanças públicas e fiscalidade, com vista à sustentabilidade do território nacional. Esse modelo assenta na regulação económica do solo, do ordenamento do território e do urbanismo.

Nessa nova conceção, o IMI encontra-se assente no princípio do benefício, sendo concebido como um “*Imposto de Condomínio*” ou como uma “*contribuição especial*”, devido pelos proprietários dos imóveis urbanos, e tem um papel de regulação no mercado fundiário, embora integrado num sistema de tributação mais vasto que engloba, também, os impostos estaduais e os tributos criados pelas autarquias locais.

Mas, sobre esta matéria, remetemos para o conteúdo da IV Parte, ponto 3, e, sobre a problemática da tributação dos imóveis rústicos, que tem persistido ao longo do tempo na tributação do património imobiliário, para as nossas posições que apresentámos em 3.4.2..

Com a entrada em vigor da referida Lei, em 29 de junho de 2014, em nosso entender, não é possível persistir, por muito mais tempo, no atual modelo de tributação do património.

Deste modo, face ao exposto, concluímos que, são razões inerentes à igualdade fiscal que impõem a aplicação do princípio do benefício como fundamento da tributação em sede de IMI urbano e rústico. E, no caso do património imobiliário urbano, é a própria lei da República Portuguesa que impõe a regulamentação do tributo, com base nos corolários desse critério material de igualdade fiscal.

## PRINCIPAIS ATOS NORMATIVOS CITADOS

- DECRETO de 31 de dezembro de 1852, da Secretaria d'Estado – 1ª Repartição. Diário do Governo. N.º 2 (1853-01-03), pp. 901-904. Criou a Contribuição Predial (CP) e a Matriz Predial. Disponível em <http://legislacaoregia.parlamento.pt/V/1/27/5/p899.114>.
- LEI n.º 1:368 do Ministério das Finanças. Diário do Governo, 1.ª Série. N.º 197 (1922.09.21) pp. 1019-1026.
- REMODELAÇÃO DA CONTRIBUIÇÃO PREDIAL, aprovada por DECRETO, com força de Lei, de 4 de maio de 1911, Imprensa Nacional, Lisboa, 1911.
- CÓDIGO DA CONTRIBUIÇÃO PREDIAL, aprovado por DECRETO de 5 de junho de 1913. Imprensa Nacional, Lisboa, 1913.
- DECRETO-LEI (DL) n.º 41 969, de 24 de novembro de 1958. Diário do Governo, I Série. N.º 255 (1958.11.24), pp. 1279-1317. Aprovou o CÓDIGO DA SISA E DO IMPOSTO SOBRE SUCESSÕES E DOAÇÕES (CISISD). Disponível em <https://dre.pt/application/file/339492>.
- CÓDIGO DA CONTRIBUIÇÃO PREDIAL E DO IMPOSTO SOBRE A INDÚSTRIA AGRÍCOLA (CCPIIA) – Decretos-lei n.ºs 45 104, de 1 de julho de 1963, 45 241, de 13 de setembro de 1963 e despacho ministerial de 12 de setembro de 1963 (“Diário do Governo” n.º 227, 1ª série, de 26 de setembro de 1963), Decreto-Lei n.º 45400, de 30 de novembro de 1963, Imprensa Nacional, 1964, p. 20.
- DL n.º 47 344, de 25 de novembro de 1966. Diário do Governo, I Série. N.º 274 (1966.11.25), pp. 1883-2086. Aprovou o CÓDIGO CIVIL. Redação atual disponível e consultada em [http://www.pgdlisboa.pt/leis/lei\\_mostra\\_articulado.php?nid=775&tabela=leis](http://www.pgdlisboa.pt/leis/lei_mostra_articulado.php?nid=775&tabela=leis)
- TEXTO ORIGINÁRIO DA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA PORTUGUESA aprovado em 2 de abril de 1976. Diário da República (DR), I Série. N.º 86 (1976.04.10), pp. 738-775. Disponível em <http://www.parlamento.pt/parlamento/documents/crp1976.pdf>
- LEI n.º 1/79, de 2 de janeiro (LEI DAS FINANÇAS LOCAIS). DR, I Série. N.º 1 (1979.01.02), pp. 1-7. Disponível em <https://dre.pt/application/file/476578>. Revogou a parte do Código Administrativo que regulava as finanças locais e, no seu art.º 5, epígrafado “Participação dos municípios nas receitas fiscais”, constituiu como receita fiscal a arrecadar pelos municípios a totalidade do produto da cobrança da CP rústica e urbana, entre outros impostos. Nesse preceito, foi ainda estipulado que, também constituiria receita fiscal dos municípios, uma participação no produto global do imposto sobre sucessões e doações e do imposto de sisa, entre outros tributos.
- LEI CONSTITUCIONAL n.º 1/1982, de 30 de setembro. DR, I Série. N.º 227 (1982.09.30), pp. 3135-3206. Disponível em <https://dre.pt/application/file/375320>.
- LEI n.º 106/88, de 17 de setembro, da Assembleia da República. DR, I Série. N.º 216 (1988.09.17), pp. 3820-3826. Disponível em <https://dre.pt/application/file/356213>. Concedeu ao Governo a autorização legislativa para aprovação da Reforma Fiscal 1988/1989
- DL 442-A/88, de 30 de novembro. DR, 1º Suplemento, I Série. N.º 277 (1988.11.30), pp. 4754-(2) – 4754-(35). Aprovou o CÓDIGO DO IMPOSTO SOBRE O RENDIMENTO DAS PESSOAS SINGULARES (CIRS). O CIRS foi republicado em anexo à Lei n.º 82-E/2014, de 31 de dezembro. DR, 2º Suplemento, I Série. N.º 252 (2014.12.31), pp. 6546-(339) - 6546-(418). A versão atualizada do CIRS encontra-se disponível em [http://info.portaldasfinancas.gov.pt/NR/rdonlyres/8787D561-FF96-4DC1-B8B3-23A4AC97947E/0/CIRS\\_07\\_2015.pdf](http://info.portaldasfinancas.gov.pt/NR/rdonlyres/8787D561-FF96-4DC1-B8B3-23A4AC97947E/0/CIRS_07_2015.pdf)

- DL n.º 442-B/88, de 30 de novembro. DR, 1º Suplemento, I Série. N.º 277 (1988.11.30), pp. 4754-(38) – 4754-(71). Aprovou o CÓDIGO DO IMPOSTO SOBRE O RENDIMENTO DAS PESSOAS COLETIVAS (CIRC). O CIRC foi republicado em anexo à Lei n.º 2/2014 de 16 de Janeiro. DR, I Série. N.º 11 (2014.01.16), pp. 253-346. A versão atualizada do CIRC, encontra-se disponível em <http://info.portaldasfinancas.gov.pt/NR/rdonlyres/DB0D5898-6686-41CA-A750-3498D9BCB579/0/CIRC.pdf>
- DL 442-C/88, de 30 de novembro. DR – 1º Suplemento - I Série, N.º 277 (30.11.1988), pp. 4754-(74) – 4754-(81). Aprovou o CÓDIGO DA CONTRIBUIÇÃO AUTÁRQUICA (CCA). Disponível em <https://dre.pt/application/file/518959>
- DL n.º 215/89, de 01 de julho. DR, Série I. N.º 149 (1989.07.01), pp. 2578-2591. Aprovou o ESTATUTO DOS BENEFÍCIOS FISCAIS (EBF). Versão atualizada disponível em [http://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao\\_fiscal/codigos\\_tributarios/bf\\_rep/index\\_ebf.htm](http://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/codigos_tributarios/bf_rep/index_ebf.htm).
- CARTA EUROPEIA DA AUTONOMIA LOCAL, do Conselho da Europa, entrou em vigor na ordem jurídica internacional em 1988.09.01 Foi assinada por Portugal em 15.10.1985. Aprovada para ratificação pela RESOLUÇÃO da Assembleia da República n.º 28/90, de 23 de outubro, publicada no DR, I Série. N.º 245 (1990.10.23), pp. 4344-4351; Ratificada pelo DECRETO do Presidente da República, n.º 58/90, de 23 de outubro, publicado no DR, I Série, n.º 245/90 e entrou em vigor no ordenamento jurídico nacional em 1991.04.01 Consultada e disponível em <http://www.gddc.pt/direitos-humanos/textos-internacionais-dh/tidhregionais/conv-tratados-15-10-985-ets-122.html>.
- DL n.º 172/95, de 18 de julho. DR, I Série-A. N.º 164 (1995.07.18), pp. 4565-4571. Aprovou o REGULAMENTO DO CADASTRO PREDIAL (RCP). Disponível em <https://dre.pt/application/file/462082>.
- LEI n.º 27/96, de 01 de agosto. DR, I Série. N.º 177 (1996.08.01), pp. 2234-2237, Regime jurídico da tutela administrativa a que se encontram sujeitas as autarquias locais. Redação atualizada se encontra disponível em [http://www.pgdlisboa.pt/leis/lei\\_mostra\\_articulado.php?nid=282&tabela=leis](http://www.pgdlisboa.pt/leis/lei_mostra_articulado.php?nid=282&tabela=leis).
- LEI CONSTITUCIONAL n.º 1/97 de 20 de setembro e redação da CRP após a 4ª revisão constitucional. DR, I Série-A. N.º 218 (1997.09.20), pp. 5130-5196. Disponível em <https://dre.pt/application/file/653464>.
- RESOLUÇÃO do Conselho de Ministros n.º 119/97 – Quadros Gerais para a Reforma Fiscal – Um Sistema Fiscal para o Portugal Desenvolvido, no Limite do Século XXI. DR, I Série-B. N.º 160 (1997.07.14), pp. 3458-3472. Disponível em <https://dre.pt/application/file/150990>.
- DL n.º 398/98, de 17 de dezembro. DR, I Série-A. N.º 290 (1998-12-17), pp. 6872-6892. Aprovou a LEI GERAL TRIBUTÁRIA (LGT). Versão atualizada disponível em [http://www.pgdlisboa.pt/leis/lei\\_mostra\\_articulado.php?nid=253&tabela=leis](http://www.pgdlisboa.pt/leis/lei_mostra_articulado.php?nid=253&tabela=leis)
- RESOLUÇÃO do Conselho de Ministros n.º 10/98. DR, I Série-B. N.º 19 (1998.01.23), pp. 240-255. Alterou a Resolução do Conselho de Ministros n.º 119/97. Disponível em <https://dre.pt/application/file/239554>.
- DL n.º 54-A/99, de 22 de fevereiro. DR, I Série-A. N.º 44 (1999.02.22), pp. 1018(2)-1018-(84). Aprovou o Plano Oficial de Contabilidade das Autarquias Locais (POCAL). Versão atualizada em [http://www.pgdlisboa.pt/leis/lei\\_mostra\\_articulado.php?nid=2155&tabela=leis](http://www.pgdlisboa.pt/leis/lei_mostra_articulado.php?nid=2155&tabela=leis).
- LEI n.º 150/99, de 11 de setembro. DR, I Série-A. N.º 213 (11.09.1999) pp. 6264-6275. Aprovou o Código do Imposto do Selo (CIS). Uma das principais alterações operadas por esta reforma corresponde à abolição das estampilhas fiscais. Essa versão originária do CIS poderá ser consultada em [http://www.fc.up.pt/fcup/documentos/temp/20160113115623-Lei\\_150\\_1999\\_de\\_11Set.pdf?popup](http://www.fc.up.pt/fcup/documentos/temp/20160113115623-Lei_150_1999_de_11Set.pdf?popup)
- DL n.º 555/99, de 16 de dezembro. DR, I Série-A. N.º 291 (1999.12.16), pp. 8912-8942. Foi alterado pelo DL n.º 136/2014, de 09 de setembro, pela Retificação n.º 46-A/2014, de 10 de novembro e DL n.º 214-G/2015, de 02 de outubro. Estabelece o regime jurídico da urbanização e edificação. Redação atual disponível em [http://www.pgdlisboa.pt/leis/lei\\_mostra\\_articulado.php?nid=625&tabela=leis](http://www.pgdlisboa.pt/leis/lei_mostra_articulado.php?nid=625&tabela=leis).

DESPACHO n.º 3140/2000, de 12 de janeiro, do Ministro das Finanças. DR, II Série. N.º 33, (2000.02.09), pp. 2733. Criação da Estrutura de Coordenação da Reforma Fiscal (ECORFI). Disponível em <https://dre.pt/application/file/1695634>.

DESPACHO n.º 850/2001, de 12 de janeiro, do Ministro das Finanças. DR, II Série. N.º 14, (2001.01.17), pp. 645. Mantém a Estrutura de Coordenação da Reforma Fiscal (ECORFI) e define os objetivos futuros que deveriam ser prosseguidos. Disponível em <https://dre.pt/application/file/2462394>.

LEI n.º 26/2003, de 30 de julho. DR – I Série-A. N.º 174 (2003-07-30) pp. 4424-4443. Autoriza o Governo a aprovar o Código do Imposto Municipal sobre Imóveis (CIMI) e o Código do Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis (CIMT), a alterar o Estatuto dos Benefícios Fiscais (EBF), o Código do IRS, o Código do IRC, o Código do Imposto do Selo (CIS), e a revogar o Código da Contribuição Predial e do Imposto sobre a Indústria Agrícola (CCPIA), o Código da Contribuição Autárquica (CCA) e o Código do Imposto Municipal de Sisa e do Imposto sobre as Sucessões e Doações (CIMSISD). Disponível em <https://www.parlamento.pt/ActividadeParlamentar/Paginas/DetalleDiplomaAprovado.aspx?BID=4771>

DL n.º 287/2003, de 12 de novembro. DR, I Série-A. N.º 262 (2003-11-12), pp. 7568-7647. Versão atualizada disponível em [http://info.portaldasfinancas.gov.pt/NR/rdonlyres/A73FF08B-801E-4734-834D-68C68784A61A/0/decretolei\\_n\\_2872003\\_de\\_12\\_de\\_novembro.pdf](http://info.portaldasfinancas.gov.pt/NR/rdonlyres/A73FF08B-801E-4734-834D-68C68784A61A/0/decretolei_n_2872003_de_12_de_novembro.pdf). Aprovou o Código do Imposto Municipal sobre Imóveis (CIMI), o Código do Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis (CIMT) e alterou o Código do Imposto do Selo (CIS), o Estatuto dos Benefícios Fiscais (EBF), o Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (CIRS), bem como o Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (CIRC). Revogou o Código da Contribuição Predial e do Imposto sobre a Indústria Agrícola (CCPIA) (na parte ainda vigente), o Código da Contribuição Autárquica (CCA) e o Código do Imposto Municipal de Sisa e do Imposto sobre as Sucessões e Doações (CIMSISD).

O CIMI foi publicado em anexo, pp. 7593-7616. Disponível no sítio eletrónico da AT, em <http://info.portaldasfinancas.gov.pt/NR/rdonlyres/A8C62AA7-65CF-4558-85F8-94268BD322BF/0/CIMI.pdf>

O CIMT foi publicado em anexo, pp. 7616-7628. Disponível no sítio eletrónico da AT em <http://info.portaldasfinancas.gov.pt/NR/rdonlyres/3585A626-43F1-4CF0-AE19-EC17E6455505/0/CIMT.pdf>.

O CIS foi republicado em anexo, pp. 7628-7647. Disponível no sítio eletrónico da AT em <http://info.portaldasfinancas.gov.pt/NR/rdonlyres/32419936-4B39-469F-B442-597F75B7326D/0/CIS.pdf>

PORTARIA n.º 1282/2003, de 13 de novembro, do Ministério das Finanças. DR, I Série-B. N.º 263 (2003.11.13), pp. 7656-7663. Aprovou a declaração modelo 1 e respectivos anexos I, II e III para a inscrição de prédios e a avaliação e inscrição de prédios urbanos na matriz predial a que se referem os artigos 13º e 37º do CIMI. Disponível em [http://www.efinancas.gov.pt/ajuda/DGCI/Portaria%20n%201282\\_2003.pdf](http://www.efinancas.gov.pt/ajuda/DGCI/Portaria%20n%201282_2003.pdf). Aprovou a declaração modelo 1 e respectivos anexos I, II e III para a inscrição de prédios e a avaliação e inscrição de prédios urbanos na matriz predial a que se referem os artigos 13º e 37º do CIMI.

PORTARIA n.º 894/2004, de 22 de julho, do Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais. DR, I Série-B. N.º 171 (2004.07.22), pp. 4581-4582. Aprovou os modelos oficiais da matriz predial urbana informatizada e da caderneta predial de prédio urbano. Disponível em [www.efinancas.gov.pt/ajuda/DGCI/P894\\_2004.pdf](http://www.efinancas.gov.pt/ajuda/DGCI/P894_2004.pdf)

LEI n.º 6/2006, de 27 de fevereiro. DR, I Série-A. N.º 41 (2006.02.27), pp. 1558-1587. Aprovou o Novo Regime do Arrendamento Urbano e alterou alguns preceitos do DL n.º 287/2003 de 12 de novembro. Redação atual se encontra disponível em [http://www.pgdlisboa.pt/leis/lei\\_mostra\\_articulado.php?nid=474&tabela=leis&ficha=1&pagina=1&](http://www.pgdlisboa.pt/leis/lei_mostra_articulado.php?nid=474&tabela=leis&ficha=1&pagina=1&)

RESOLUÇÃO do Conselho de Ministros N.º 45/2006. DR, I Série-B. N.º 86 (2006.05.04), pp. 3233-3235. Aprovou as linhas orientadoras para a execução, manutenção e exploração de informação cadastral através da criação do Sistema Nacional de Exploração e Gestão de Informação Cadastral (SINERGIC). Disponível em <https://dre.pt/application/file/660465>.

- DL n.º 159/2006, de 8 de agosto, publicado no DR, 1ª Série. N.º 152 (08.08.2006), pp. 5651-5652. Estabelece o conceito fiscal de prédio devoluto. Disponível em <https://dre.pt/application/file/538556>
- LEI n.º 53-E/2006, de 29 de dezembro. DR, 1ª Série, 4º Suplemento. N.º 249 (2006.12.29), pp. 8626-(393)-8626(395). Aprovou o REGIME GERAL DAS TAXAS DAS AUTARQUIAS LOCAIS (RGTL) que, com alterações entretanto introduzidas, se mantém em vigor. Redação atualizada disponível em [http://www.pgdlisboa.pt/leis/lei\\_mostra\\_articulado.php?nid=1995&tabela=leis](http://www.pgdlisboa.pt/leis/lei_mostra_articulado.php?nid=1995&tabela=leis).
- LEI n.º 2/2007 de 15 de janeiro, aprovou a LEI DAS FINANÇAS LOCAIS, revogando a Lei n.º 42/98, de 6 de Agosto. DR, I Série. N.º 10 (2007.01.15), pp. 320-335. Disponível em <https://dre.pt/application/file/522724>. Atualmente, encontra-se revogada.
- PORTARIA n.º 630/2007, de 30 de maio, do Ministério das Finanças. DR, I Série. N.º 104 (2007.05.30), pp. 3530-3531. Disponível em <https://dre.pt/application/file/638637>. Aprovou os modelos oficiais da matriz predial rústica informatizada e da caderneta predial de prédio rústico.
- DL n.º 224/2007, de 31 de maio, alterado pelo DL n.º 65/2011, de 16/05, DR, I Série, N.º 105 (2007.05.31), pp. 3618-3629. Disponível em <https://dre.pt/application/dir/pdf1sdip/2007/05/10500/36183629.pdf>. Aprovou o regime experimental da execução, exploração e acesso à informação cadastral, visando a criação do Sistema Nacional de Exploração e Gestão de Informação Cadastral, abreviadamente designado por SINERGIC.
- LEI n.º 22-A/2007, de 29 de junho. DR, 1º Suplemento, Série I. N.º 124 (2007.06.29), pp. 4164-(2) a 4164-(30) relativa à tributação automóvel. Aprovou o Código do Imposto Sobre Veículos e o Código do Imposto Único de Circulação. A redação atual da Lei encontra-se disponível em [http://www.pgdlisboa.pt/leis/lei\\_mostra\\_articulado.php?nid=976&tabela=leis](http://www.pgdlisboa.pt/leis/lei_mostra_articulado.php?nid=976&tabela=leis)
- PORTARIA n.º 1434/2007, de 6 de novembro, do Ministro das Finanças. DR, 1ª Série. N.º 213 (2007.11.06), pp. 8066-8067, que revogou o art.º 5 da anterior Portaria n.º 982/2004, de 4 de Agosto, nesta matéria. Aprovou as diretrizes relativas à apreciação da qualidade construtiva, de localização excecional, de localização e operacionalidade relativas e de estado deficiente de conservação dos prédios urbanos destinados à habitação, comércio, serviços e indústria, as quais deverão ser consideradas na avaliação desses prédios. Disponível em <https://dre.pt/application/file/629355>
- LEI 64-A/2008, de 31 de dezembro (LEI DE ORÇAMENTO DO ESTADO para 2009). DR, 1ª Série. N.º 252 (2008.12.31), pp. 9300-(2) – 9300-(389). Regime especial aplicável aos fundos de investimento imobiliário para arrendamento habitacional (FIIAH) e às sociedades de investimento imobiliário para arrendamento habitacional (SIIAH) A redação atualizada do regime encontra-se disponível em [http://www.pgdlisboa.pt/leis/lei\\_mostra\\_articulado.php?tabela=leis&artigo\\_id=&nid=1037&ficha=101&pagina=&nversao=&so\\_miolo](http://www.pgdlisboa.pt/leis/lei_mostra_articulado.php?tabela=leis&artigo_id=&nid=1037&ficha=101&pagina=&nversao=&so_miolo).
- LEI n.º 60-A/2011, de 30 de novembro. DR - 1ª Série. N.º 230 (2011.11.30), pp. 5186-(2)-5186-(13). Entre outras alterações, esta lei procedeu à segunda alteração à LEI DE ORÇAMENTO DO ESTADO para 2011, aprovada pela Lei n.º 55-A/2010, de 31 de Dezembro, alterou o DL n.º 287/2003, de 12 de Novembro, e o Código do Imposto Municipal sobre Imóveis (CIMI). Disponível em <https://dre.pt/application/file/304811>.
- PORTARIA n.º 292/2011, de 08 de novembro. DR, 1ª Série. N.º 214 (2011.11.08), pp. 4788-4789. A lista dos países, territórios e regiões com regimes de tributação privilegiada, claramente mais favoráveis foi publicada pela PORTARIA n.º 150/2004, de 13 de fevereiro, a qual foi alterada pela DECLARAÇÃO DE RETIFICAÇÃO n.º 31/2004 de 23 de março e pela citada PORTARIA n.º 292/2011, de 8 de novembro, atualmente em vigor. <https://dre.pt/application/file/146590>
- RESOLUÇÃO do Conselho de Ministros n.º 56/2012. DR, 1ª Série. N.º 129 (2012.07.05), pp. 3419-3424. Aprovou as Linhas Orientadoras e Estratégicas para o Cadastro e a Gestão Rural. Disponível em <https://dre.pt/application/file/178605>
- LEI n.º 73/2013, de 3 de setembro - REGIME FINANCEIROS DAS AUTARQUIAS LOCAIS E DAS ENTIDADES INTERMUNICIPAIS (RFALEI). DR, 1ª Série. N.º 169 (2013-09-03), pp. 5499 – 5519. Entrou em vigor em 01 de Janeiro de 2014 (cfr. art.º 92º), revogando a anterior LEI n.º 2/2007, de 15 de

- Janeiro (cfr. art.º 91º). Redação atual em [http://www.pgdlisboa.pt/leis/lei\\_mostra\\_articulado.php?nid=1989&tabela=leis](http://www.pgdlisboa.pt/leis/lei_mostra_articulado.php?nid=1989&tabela=leis)
- LEI n.º 75/2013, de 12 de setembro (REGIME JURÍDICO DAS AUTARQUIAS LOCAIS (RJAL)). DR, 1ª Série. N.º 176 (2013.09.12), pp. 5688-5724. Redação atual em [http://www.pgdlisboa.pt/leis/lei\\_mostra\\_articulado.php?nid=1990&tabela=leis](http://www.pgdlisboa.pt/leis/lei_mostra_articulado.php?nid=1990&tabela=leis)
- CIRCULAR n.º 4/2013, de 2013.03.12, do Diretor-geral da AT. Sobre liquidação do IMI 2012. Produção de efeitos da avaliação geral da propriedade urbana. Disponível em [https://info.portaldasfinancas.gov.pt/NR/rdonlyres/57D4B468-898A-4E0E-BB0B-704426232A15/0/Circular\\_4\\_2013.pdf](https://info.portaldasfinancas.gov.pt/NR/rdonlyres/57D4B468-898A-4E0E-BB0B-704426232A15/0/Circular_4_2013.pdf)
- LEI n.º 31/2014, de 30 de maio. DR, Série I. N.º 104 (2014.05.30), pp. 2988-3003. LEI DE BASES GERAIS DA POLÍTICA PÚBLICA DE SOLOS, DE ORDENAMENTO DO TERRITÓRIO E DE URBANISMO. Disponível em [http://www.pgdlisboa.pt/leis/lei\\_mostra\\_articulado.php?nid=2123&tabela=leis&so\\_miolo](http://www.pgdlisboa.pt/leis/lei_mostra_articulado.php?nid=2123&tabela=leis&so_miolo)
- DL n.º 162/2014, de 31 de outubro. DR, 1ª Série. N.º 211 (2014.10.31), pp. 5602-5615. Aprovou o atual CÓDIGO FISCAL DO INVESTIMENTO. O mesmo encontra-se disponível em [http://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao\\_fiscal/codigos\\_tributarios/Novo\\_Codigo\\_Fiscal\\_Investimento.htm](http://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/codigos_tributarios/Novo_Codigo_Fiscal_Investimento.htm). O anterior Código Fiscal do Investimento, aprovado pelo DL n.º 249/2009 de 23 de setembro foi revogado pelo referido decreto-lei, com efeitos a partir de 05.11.2014.
- PORTARIA n.º 400/2015, de 06 de novembro. DR, 1ª Série. N.º 218 (2015.11.06), pp. 9458. Atualiza os coeficientes de desvalorização da moeda aplicáveis aos bens e direitos alienados durante o ano de 2015. Disponível em [https://info.portaldasfinancas.gov.pt/NR/rdonlyres/6D7DEB1D-8757-4131-8982-D9AF7F3455F4/0/Portaria\\_400\\_2015.pdf](https://info.portaldasfinancas.gov.pt/NR/rdonlyres/6D7DEB1D-8757-4131-8982-D9AF7F3455F4/0/Portaria_400_2015.pdf).
- PORTARIA n.º 419/2015, de 31 de dezembro, do Ministro das Finanças. DR, 1ª Série. N.º 25 (2015.12.31), p. 10009. Fixou em € 482,40 o valor médio de construção por metro quadrado, para efeitos do artigo 39.º do Código do Imposto Municipal sobre os Imóveis, a vigorar no ano de 2016. Disponível em <https://dre.pt/application/conteudo/73000158>.
- PORTARIA n.º 420-A/2015, de 31 de dezembro. DR, Série I, 2º Suplemento. N.º 255 (2015.12.31), pp. 10010-(6) a 10010-(9). Aprovou os coeficientes de localização (Cl) mínimos e máximos a aplicar em cada município, previstos no artigo 42.º do Código do Imposto Municipal sobre Imóveis (CIMI), para o triénio 2016-2018. Disponível em <https://dre.pt/application/file/72997064>. Os Cl em vigor para os zonamentos de cada município podem ser a todo o tempo consultados no sítio eletrónico da AT em <https://zonamentopf.portaldasfinancas.gov.pt/SIGIMI/default.jsp> e <https://zonamentopf.portaldasfinancas.gov.pt/zonamento/>.
- LEI n.º 7-A/2016, de 30 de março. DR, 1º Suplemento, 1ª Série. N.º 62/2016 (2016.03.30), pp. 1096(2)-1096(244). Disponível em <https://dre.pt/application/file/73966319>. Aprovou o Orçamento do Estado para 2016.

## PROPOSTAS DE LEI CITADAS

PROPOSTA DE LEI n.º 56/IX. Diário da Assembleia da República, II Série-A. N.º 88/IX/1 (2003.04.26), pp. 3595-3617. Proposta para autorização ao Governo a aprovar o Código do Imposto Municipal sobre Imóveis e o Código do Imposto Municipal sobre as transmissões onerosas de imóveis, a alterar o Estatuto dos Benefícios Fiscais, o Código do IRS, o Código do IRC, o Código do Imposto do Selo, e a revogar o Código da Contribuição Predial e do Imposto sobre a Indústria Agrícola, o Código da Contribuição Autárquica e o Código do Imposto Municipal de Sisa e do Imposto sobre as Sucessões e Doações.”. Disponível em <https://www.parlamento.pt/ActividadeParlamentar/Paginas/IniciativasLegislativas.aspx>

PROPOSTA DE LEI 96/XII. Diário da Assembleia da República, II Série A. N.º 3/XII/2 (2012.09.21), pp. 44-52. Proposta de introdução de alterações ao CIRS, ao CIRC, ao CIS e à LGT. Disponível em <https://www.parlamento.pt/ActividadeParlamentar/Paginas/DetalleIniciativa.aspx?BID=37245>

PROPOSTA DE LEI n.º 183/XII. Diário da Assembleia da República, II Série A. N.º 15/XII/3 (2013.10.26), pp. 11-39. Proposta da Lei de Bases Gerais da Política Pública de Solos, de Ordenamento do Território e de Urbanismo Diário da Assembleia da República, II Série A. N.º 15/XII/3 (2013.10.26), pp. 11-39. Disponível em <http://debates.parlamento.pt/catalogo/r3/dar/s2a/12/03/015/2013-10-26/11?pgs=11-39&org=PLC>

## JURISPRUDÊNCIA CITADA

- ACÓRDÃO n.º 358/92, do Tribunal Constitucional, ao Processo n.º 120/92, de 11 de novembro de 1992. DR, I Série-A, N.º 21 (26.01.1993), pp. 297-330. Disponível em <https://dre.pt/application/file/601199>.
- ACÓRDÃO n.º 363/01, do Tribunal Constitucional, ao Processo n.º 667/2000, de 12 julho de 2001. Disponível em <http://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/20010363.html>.
- ACÓRDÃO do Processo n.º 0255/11, do Supremo Tribunal Administrativo, de 14 de setembro de 2011. Disponível em <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/c2fd033bf64ad88e802579120050f7d3?OpenDocument&ExpandSection=1>
- ACÓRDÃO do Processo n.º 01109/11, do Supremo Tribunal Administrativo, de 30 de maio de 2012. Disponível em <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/203f79cabcdca0c5c80257a1a004edf3e?OpenDocument>
- ACÓRDÃO do Processo n.º 0475/12, do Supremo Tribunal Administrativo, de 14 de junho de 2012. Disponível em <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/d32343c386c14d9280257a2b0035807a?OpenDocument&ExpandSection=1>
- ACÓRDÃO do Processo n.º 05214/11, do Tribunal Central Administrativo Sul, de 28 de fevereiro de 2012. Disponível em <http://www.dgsi.pt/jtca.nsf/0/c365a17c64b7157c802579b80035b78f?OpenDocument>
- ACÓRDÃO do Processo n.º 04950/11, do Tribunal Central Administrativo Sul, de 14 de fevereiro de 2012,. Disponível em <http://www.dgsi.pt/jtca.nsf/170589492546a7fb802575c3004c6d7d/eacc8e84d7618ed2802579aa0038fc59?OpenDocument>
- ACÓRDÃO do Processo n.º 07223/13, do Tribunal Central Administrativo Sul, de 13 de fevereiro de 2014. Disponível em <http://www.dgsi.pt/jtca.nsf/170589492546a7fb802575c3004c6d7d/fc6856b9909c700580257c8400466437?OpenDocument>
- ACÓRDÃO do Processo n.º 0770/12, do Supremo Tribunal Administrativo, de 10 de abril de 2013. Disponível em [http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/ff045dcf03cabcd880257b5700529098?OpenDocument&ExpandSection=1&Highlight=0,cimi#\\_Section1](http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/ff045dcf03cabcd880257b5700529098?OpenDocument&ExpandSection=1&Highlight=0,cimi#_Section1)
- ACÓRDÃO n.º 590/2015, do Tribunal Constitucional, ao Processo n.º 542/14, de 11 de novembro, Disponível em <http://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/20150590.html>
- ACÓRDÃO n.º 620/2015, do Tribunal Constitucional, ao Processo n.º 305/15, de 3 de dezembro de 2015. Disponível em <http://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/20150620.html>

## BASES DE DADOS ELETRÓNICAS CONSULTADAS E CITADAS

FUNDAÇÃO FRANCISCO MANUEL DOS SANTOS - *PORDATA* – *Base de Dados Portugal Contemporâneo*. [Consult. janeiro-abril 2016]. Disponível em <http://www.pordata.pt/Municipios/Receitas+de+impostos+em+percentagem+da+receita+total+efectiva+das+c3%A2maras+municipais-563-3130>, cuja atualização se reportava à data de 2015.10.13.

AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA (AT) – *Estatísticas da Área dos Impostos Sobre o Património*. [Consult. janeiro-abril 2016]. Disponível em [http://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/dgci/divulgacao/estatisticas/estatisticas\\_patrimonio/](http://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/dgci/divulgacao/estatisticas/estatisticas_patrimonio/)

DIREÇÃO-GERAL DO TERRITÓRIO (DGT) - [Consult. janeiro-abril 2016]. Disponível em [http://www.dgterritorio.pt/a\\_dgt/](http://www.dgterritorio.pt/a_dgt/).

## BIBLIOGRAFIA

- ACADEMIA DAS CIÊNCIAS DE LISBOA e FUNDAÇÃO CALOUSTE GULBENKIAN - *Dicionário da Língua Portuguesa Contemporânea da Academia das Ciências de Lisboa*. N.º de edição: 2627. [S.l.]: Academia das Ciências de Lisboa e Editorial Verbo, 2001. 2 vol..
- ANTÃO, Mário Patinha - Tributação do Património - Elementos de Racionalidade Económica. *Fisco*. N.º 105/106 (novembro 2002), pp. 29-43.
- ARAÚJO, Fernando - *Introdução à Economia*. 3ª Edição (Reimpressão da edição de fevereiro/2005). Coimbra: Almedina, 2006.
- ATHAYDE, Augusto de – Capital. In: *VERBO - Enciclopédia Luso-Brasileira de Cultura*. Lisboa: Editorial Verbo, 1963, vol. 4., pp. 904-907.
- AZEVEDO, Maria Eduarda de Almeida - As Reformas Fiscais Portuguesas do Século XX. *Lusíada. Direito*. N.ºs 8/9 (2011), pp. 161-236. [Consult. 2016.01.07]. Disponível em <http://revistas.lis.ulusiada.pt/index.php/ldl/issue/view/36>.
- BEIRES, Rodrigo Sarmiento de; AMARAL, João Gama; RIBEIRO, Paula - *O Cadastro e a Propriedade Rústica em Portugal*. Lisboa: Fundação Francisco Manuel dos Santos e Rodrigo Sarmiento de Beires, 2013. ISBN 978-989-8424-71-6. [Consult. janeiro a abril 2016]. Disponível em [https://www.ffms.pt/upload/docs/o-cadastro-e-a-propriedade-rustica-em-portugal\\_ypUM5ASBAUmUpHUlgJtp0A.pdf](https://www.ffms.pt/upload/docs/o-cadastro-e-a-propriedade-rustica-em-portugal_ypUM5ASBAUmUpHUlgJtp0A.pdf)
- CAMPOS, Diogo Leite, RODRIGUES, Benjamim Silva e SOUSA, Jorge Lopes de - *Lei Geral Tributária - Anotada e Comentada*. 4ª Edição. Lisboa: Encontro da Escrita Editora, 2012. ISBN 978-989-97635-1-7.
- CARVALHO FERNANDES, Luís – Património. In: *POLIS - Enciclopédia Verbo da Sociedade e do Estado*. Lisboa/São Paulo: Editorial Verbo, 1986, vol. 4, pp. 1066-1071.
- CARVALHO, Jorge - Os Custos do Urbanismo - Avaliação. In: *O Sistema Financeiro e Fiscal do Urbanismo - Ciclo de Colóquios: O Direito do Urbanismo do Séc. XXI - 1º Colóquio Internacional - Actas*. Coordenador Fernando Alves Correia. Coimbra : Almedina, 2002, pp. 17-23.
- CASALTA NABAIS, José - O Princípio do Estado Fiscal. In: *Estudos Jurídicos e Económicos em Homenagem ao Professor João Lumbrales*. Lisboa: Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa, 2000, pp. 363-391.
- - A Fiscalidade do Urbanismo: Impostos e Taxas. In: *O Sistema Financeiro e Fiscal do Urbanismo - Ciclo de Colóquios: O Direito do Urbanismo do Séc. XXI - 1º Colóquio Internacional - Actas*. Coordenador Fernando Alves Correia. Coimbra : Almedina, 2002. pp. 39-62.
- - As Bases Constitucionais da Reforma da Tributação do Património. *Fisco*. N.º 111/112 (janeiro 2004), pp. 3-22.
- - A Autonomia Financeira das Autarquias Locais. In: *30 Anos de Poder Local Na Constituição da República Portuguesa - Ciclo de Conferências da Universidade do Minho - 2006*. Coordenação de António Cândido de Oliveira e Organização da Escola de Direito da Universidade do Minho e Centro de Estudos Jurídicos do Minho. Braga : Governo Civil do Distrito Braga, 2007. ISBN: 978-972-98359-4-0. pp. 125-157.
- - Da Sustentabilidade do Estado Fiscal. In: *Sustentabilidade Fiscal em Tempos de Crise*. Coordenação de José Casalta Nabais e Suzana Tavares da Silva. Coimbra: Almedina, 2011, ISBN: 978-972-40-4664-8. pp. 12-13.
- - *O Dever Fundamental de Pagar Impostos: Contributo para a Compreensão Constitucional do Estado Fiscal Contemporâneo*. Coimbra: Almedina, 2012. ISBN 978-972-40-1115-8.

- CHORÃO, Mário Bigotte – Justiça. In: *Polis - Enciclopédia Verbo da Sociedade e do Estado*. Lisboa/São Paulo : Editorial Verbo, 1985, vol. 3, pp. 905-922.
- COASE, R. H - The Problem of Social Cost. *The Journal of Law & Economics*. USA: University of Chicago. ISSN: 0022-2186. vol. 3 (October 1960), pp. 1-44. Consult. e disponível em HeinOnline <https://www.copyright.com/ccc/basicSearch.do?&operation=go&searchType=0&lastSearch=simple&all=on&titleOrStdNo=0022-2186>
- CONFEDERAÇÃO DOS AGRICULTORES DE PORTUGAL (CAP) – Parecer em anexo à Proposta de Lei de Bases do Ordenamento do Território e Urbanismo (Proposta de Lei nº 183/XII), 2013.05.15. [Consult. 2016.04.02]. Disponível em <https://www.parlamento.pt/ActividadeParlamentar/Paginas/DetalleIniciativa.aspx?BID=38024>
- FERREIRA, Rogério Fernandes - Tributação do Património. *Forum Iustitiae*. N.º 7 (Dezembro 1999), pp. 22-26.
- FERREIRA, Rogério M. Fernandes - Apreciação Breve sobre a Proposta de Lei n.º 56/IX (Notas, Gralhas Várias, Dúvidas, Críticas Construtivas e Algumas Sugestões). *Fisco*. N.º 111/112 (janeiro 2004), pp. 23-30.
- FREITAS DO AMARAL, Diogo - Ordenamento do Território, Urbanismo e Ambiente: Objeto, Autonomia e Distinções. *Revista Jurídica do Urbanismo e do Ambiente*. Coimbra: Almedina. ISSN 0872-9336. N.º 1 (junho 1994), pp. 11-17.
- FREITAS, Rosa - Impacto da Lei da Reforma da Tributação do Património na Esfera das Pessoas Singulares. *Fisco*. N.º 117/118 (Dezembro 2004), pp. 21-26.
- GOMES CANOTILHO, J. J. e MOREIRA, VITAL - *Constituição da República Portuguesa*. 8ª Edição Revista - Reimpressão. [S.l.] : Coimbra Editora, 2008. ISBN 972-32-1356-7.
- GOMES CANOTILHO, J. J. e MOREIRA, VITAL - *Constituição da República Portuguesa Anotada - Artigos 1º a 107º*. 4ª Edição Revista. Coimbra: Coimbra Editora, 2007, vol. 1. ISBN 978-97232-1462-8.
- GOMES, Nuno Sá - Os Conceitos Fiscais de Prédio. *Ciência e Técnica Fiscal*. Lisboa. N.º 101 (maio 1967), pp. 7-119.
- \_\_\_ - Os Conceitos Fiscais de Prédio - Conclusão. *Ciência e Técnica Fiscal*. Lisboa. N.º 102 (julho 1967), pp. 69-171.
- \_\_\_ - Considerações em Torno da Contribuição Predial Autárquica. *Ciência e Técnica Fiscal*. Lisboa. N.º 365 (janeiro-março 1992), pp. 9-51.
- \_\_\_ - Alguns Aspectos Jurídicos e Económicos Controversos da Sobretributação Imobiliária, no Sistema Fiscal Português. *Ciência e Técnica Fiscal*. Lisboa. N.º 386 (abril-junho 1997), pp. 65-123.
- \_\_\_ - *Tributação do Património - Lições Proferidas no 1º Curso de Pós-Graduação em Direito Fiscal na Faculdade de Direito da Universidade do Porto (2004)*. Coimbra: Almedina, 2005.
- GONÇALVES, José Renato - As Finanças das Autarquias Locais e os Incentivos Fiscais ao Interior. In: *Estudos em Memória do Prof. Doutor J. L. Saldanha Sanches*. Organizadores Fernando Araújo; João Tabora da Gama; Paulo Otero. 1ª Edição. Lisboa e Coimbra: Coimbra Editora, 2011, vol. 3 - Direito Fiscal - Parte Geral, pp. 329-359.
- GOUVEIA, Jorge Bacelar - Considerações Sobre as Constituições Fiscais da União Europeia, *Ciência e Técnica Fiscal*. N.º 381 (janeiro-março 1996), pp. 35-108.
- INSTITUTO NACIONAL DE ESTATÍSTICA (INE) - *Destaque – Estatísticas das Receitas Fiscais 1995-2013*, 2014.05.15, [Consult. 2015.04.15]. Disponível em [file:///C:/Users/Utilizador/Downloads/15EstReceitasFiscais\\_2013%20\(7\).pdf](file:///C:/Users/Utilizador/Downloads/15EstReceitasFiscais_2013%20(7).pdf)
- LELLO e IRMÃO, [ed.]. *Lello Universal – Dicionário Enciclopédico Luso-Brasileiro*. Porto, 1981, 2 vol..

- LICHFIELD, Nathaniel e CONNELLAN, Owen - *Land Value Taxation in Britain for the Benefit of the Community: History, Achievements and Prospects*. Lincoln Institute of Land Policy, 1997. Lincoln Institute Product Code: WP98NL1. Consult. e disponível em [https://www.lincolnst.edu/subcenters/property-valuation-and-taxation-library/dl/lichfield\\_connellan\\_2.pdf](https://www.lincolnst.edu/subcenters/property-valuation-and-taxation-library/dl/lichfield_connellan_2.pdf)
- LOBO, Carlos Baptista - Imposto Ambiental - Análise Jurídico-Financeira. *Revista Jurídica do Urbanismo e do Ambiente*. Coimbra: Almedina. ISSN 0872-9336. N.º 2 (dezembro 1994) pp. 11-49.
- \_\_\_ - *Política de Solos e Tributação do Património Imobiliário*. II Conferência Ordenamento do Território e Revisão de PDM's. Covilhã: s.n., 25 e 26 outubro 2006. Painel III: Planos Territoriais e Mercado Imobiliário, Tema 8: Política de Solos e Tributação do Património Imobiliário, pp. 1-24. Consult. e disponível em <http://www.anmp.pt/anmp/age/conf/2006/covilha/doc/tema08.pdf>
- \_\_\_ - Reflexões sobre a (Necessária) Equivalência Económica das Taxas. In: *Estudos Jurídicos e Económicos em Homenagem ao Prof. Doutor António de Sousa Franco*. Lisboa: Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa, 2006, 1 vol., pp. 409-451.
- \_\_\_ - Da Urgente Re-reforma do Sistema Tributário do Imobiliário. *TOC - Revista da Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas*. N.º 88 (Julho 2007), pp. 30-36.
- \_\_\_ - *Sectores em Rede: Regulação para a Concorrência - Enquadramento Jurídico-Económico das Redes Físicas (Telecomunicações, Energia e Transportes) e das Redes Virtuais*. Coimbra: Almedina, 2009. ISBN 978-972-40-3869-8.
- \_\_\_ - Sustentabilidade do Território Nacional. Urbanismo, Finanças Públicas e Fiscalidade: Uma Estratégia Integrada. *Estudos do Direito do Ambiente e de Direito do urbanismo*. Seleção de Intervenções no Curso de Pós-graduação de Especialização em Direito do Ambiente, do Ordenamento do Território e do Urbanismo. Coordenação de Marcelo Rebelo de Sousa e Carla Amado Gomes. Lisboa: Instituto de Ciências Jurídico-Políticas da Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa, 2011, pp. 351-394. Consult. e disponível em [http://www.icjp.pt/sites/default/files/media/ebook\\_ambienteurbanismo\\_completo.pdf](http://www.icjp.pt/sites/default/files/media/ebook_ambienteurbanismo_completo.pdf)
- \_\_\_ - *A Lei do Solo: Vertente Fiançeira e Fiscal - Estudo de Enquadramento Para a Preparação da Nova Lei do solo*. Lisboa: Direção-Geral de Ordenamento do Território e Desenvolvimento Urbano (DGOTDU), Documento Técnico DGOTDU 4/2011, 2011. Consult. e disponível em <http://www.dgterritorio.pt/static/repository/>
- \_\_\_ - O Novo Modelo de Regulação Económica do Solo, do Ordenamento do Território e do Urbanismo. In: Vasco Pereira da Silva [et al.] - Dossier: Nova Lei de Bases do Solo, do Ordenamento do Território e do Urbanismo (Lei n.º 31/2014, de 30 de maio). *E-Publica - Revista Eletrónica de Direito Público*. ISSN 2183-184x. N.º 2 (julho 2014), pp. 85-90. pt. 3 - Primeiro Comentário à Lei de Bases Gerais da Política pública de solos de ordenamento do Território e do Urbanismo (Lei n.º 31/2014, de 30 de maio). Consult. e disponível em <http://e-publica.pt/plot.html>
- LOBO, Carlos Baptista e PARDAL, Sidónio - *Património Imobiliário - Referências para a Avaliação*. Coimbra: Almedina, 2011. ISBN 978-972-40-4476-7.
- LOBO, Manuel Leal da Costa - *Os Custos do Urbanismo: Avaliação*. In: *O Sistema Financeiro e Fiscal do Urbanismo - Ciclo de Colóquios: O Direito do Urbanismo do Séc. XXI - 1º Colóquio Internacional - Actas*. Coordenador Fernando Alves Correia. Coimbra : Almedina, 2002, pp. 39-62.
- LOPES, José da Silva [et al.] - Relatório da Comissão para o Desenvolvimento da Reforma Fiscal. Lisboa: Ministério das Finanças, 1996. ISBN 972-9244-38-3. cap. XVII, pp. 759-800.
- Ministério das Finanças e da Administração Pública - Secretaria de Estado dos Assuntos Fiscais – *Relatório do Grupo para o Estudo da Política Fiscal - Competitividade, Eficiência e Justiça do Sistema Fiscal*. Coordenação Geral de António Carlos dos Santos e de António M. Ferreira Martins, 2009. Consult. e disponível em [http://www.portaldahabitacao.pt/opencms/export/sites/intranet/pt/intranet/documentos/gepa/1215\\_GPFRelatorioGlobal.pdf](http://www.portaldahabitacao.pt/opencms/export/sites/intranet/pt/intranet/documentos/gepa/1215_GPFRelatorioGlobal.pdf)

- MATIAS, Vasco Valdez - *A Contribuição Autárquica e a Reforma da Tributação do Património*. Lisboa: Vislis Editores, 1999. ISBN 972-52-0049-7.
- \_\_\_ - A Derrama e os Investimentos Municipais. *Fiscalidade*. Lisboa: Instituto Superior de Gestão. N.º 38 (abril-junho 2009), pp. 125-129.
- MEDINA CARREIRA, H. \_ Conceito de Património: Visão Tributária. *Fisco*. N.º 101/102 (janeiro 2002), pp. 51-66.
- \_\_\_ - A Tributação do Património. Necessidade da Sua Reforma. Um modelo alternativo. *Ciência e Técnica Fiscal*. N.º 386 (abril-junho 1997), pp. 47-64.
- \_\_\_ - *Uma Reforma Fiscal Falhada?* Lisboa: Inquérito, 1990. ISBN 972-670-126-0.
- MEDINA CARREIRA, Henrique [et al.] - Projeto de Reforma da Tributação do Património. Relatório da Comissão de Reforma da Tributação do Património. *Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal*. N.º 182 (1999), pp. 51-242.
- MENEZES CORDEIRO, António - *Tratado de Direito Civil Português - I - Parte Geral*. 3ª Edição (aumentada e inteiramente revista). Coimbra: Almedina, 2005. Tomo I - Introdução, Doutrina Geral, Negócio Jurídico.
- \_\_\_ - *Tratado de Direito Civil - Parte Geral*. 3ª Edição reformulada e atualizada. Coimbra: Almedina, 2013. ISBN: 978-972-40-5134-5. vol. 3 - Coisas.
- MENEZES LEITÃO, Luís Manuel Teles de - *Direitos Reais*. Coimbra: Almedina, 2009. ISBN 978-972-40-3936-7.
- \_\_\_ - Evolução e Situação da Reforma Fiscal. *Ciência e Técnica Fiscal*. N.º 387 (julho-setembro 1997), pp. 7-47.
- MENEZES LEITÃO, Luís - A Contribuição Autárquica no Quadro da Reforma da Tributação do Património. *Fisco*. N.º 97/98 (setembro 2001), pp. 15-20.
- MIRANDA, Jorge e MEDEIROS, Rui - *Constituição Portuguesa Anotada*. Coimbra: Coimbra Editora, 2006. Tomo II. ISBN 972-32-1307-9.
- \_\_\_ - *Constituição Portuguesa Anotada*. 2ª Edição, revista, actualizada e ampliada. Lisboa e Coimbra: Coimbra Editora, 2010. Tomo I. ISBN 978-972-32-1822-0.
- MIRANDA, Jorge - Princípio da Igualdade. In: *Polis - Enciclopédia Verbo da Sociedade e do Estado*. Lisboa/São Paulo: Editorial Verbo, 1985, vol. 3, pp. 402-410.
- MORAIS, Carlos Blanco de - *Curso de Direito Constitucional*. 1ª Edição. Coimbra: Coimbra Editora, 2008. Tomo I - A Lei e os Actos Normativos no Ordenamento Jurídico Português. ISBN 978-972-32-1569-4.
- MORAIS, Rui Duarte - Do Código da Contribuição Predial ao Código do Imposto Municipal Sobre Imóveis. In: *15 Anos da Reforma Fiscal de 1988/1989: Jornadas de Homenagem ao Professor Doutor Pitta e Cunha*. Organizadas pela Associação Fiscal Portuguesa e Instituto de Direito Económico, Financeiro e Fiscal da Faculdade de Direito de Lisboa. Coimbra: Almedina, 2005, pp. 313-326.
- MUSGRAVE, Richard A. Situação Actual da Teoria da Tributação. *Fisco*. N.º 12/13 (outubro de 1989), pp. 3-10.
- NEVES, António Beja e SILVA, Pedro Vasconcellos - O IVA e o Sector Imobiliário - Perspectivas Tributárias. *Fisco*. N.º 97/98 (setembro de 2001), pp. 3-14.
- NORDHAUS, William D. e SAMUELSON, Paul A - *Microeconomia*. [trad.] Elsa FONTAINHA e Jorge Pires GOMES. 18ª Edição. Madrid: McGraw-Hill Interamericana de Espana, S.A.U., 2005.
- NOVAIS, Jorge Reis. *Os Princípios Constitucionais Estruturantes da República Portuguesa*. 1ª Edição (Reimpressão). Lisboa e Coimbra: Coimbra Editora, 2011. ISBN 972-32-1254-4.

- ORGANIZATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT (OECD) - *Revenue Statistics 2015*, OECD Publishing, Paris, 2015. ISSN 1996-3726 (online). [Consult. janeiro-abril 2016]. Disponível em [http://dx.doi.org/10.1787/rev\\_stats-2015-en-fr](http://dx.doi.org/10.1787/rev_stats-2015-en-fr)
- OLIVEIRA ASCENSÃO, José de - Imóvel, In: *Verbo - Enciclopédia Luso-Brasileira de Cultura*. Lisboa: Editorial Verbo, 1963, vol. 10, p. 994.
- - *O Direito - Introdução e Teoria Geral*. 13ª ed. refundida, 6ª reimp.da ed. de Março/2005. Coimbra: Almedina, 2011. ISBN 978-972-40-2443-1.
- PARDAL, Sidónio. *Contribuição Autárquica - Impostos de Sisa, Sucessões e Doações e Mais-Valias*. Estudo realizado pelo GAPTEC da Universidade Técnica de Lisboa em conjunto com a Secretaria de Estado dos Assuntos Fiscais - Ministério das Finanças, Lisboa, Dezembro de 1996. ISSN 0870-340X. *Ciência e Técnica Fiscal*. N.º 384 (outubro-dezembro 1996), pp. 81-246.
- PARDAL, Sidónio [et al.] - *Tributação do Património*. Subgrupo 3, Grupo para o Estudo da Política Fiscal - Competitividade, Eficiência e Justiça do Sistema Fiscal. Coordenação Geral de António Carlos dos Santos e de António M. Ferreira Martins. Ministério das Finanças e da Administração Pública - Secretaria de Estado dos Assuntos Fiscais, 2009. Terceira Parte do relatório final global, pp. 345-472. Consult. e disponível em [http://www.portaldahabitacao.pt/opencms/export/sites/intranet/pt/intranet/documentos/gepa/1215\\_GPFRelatorioGlobal.pdf](http://www.portaldahabitacao.pt/opencms/export/sites/intranet/pt/intranet/documentos/gepa/1215_GPFRelatorioGlobal.pdf)
- PAZ FERREIRA, Eduardo - Ainda a Propósito da Distinção entre Impostos e Taxas: O Caso da Taxa Municipal devida pela Realização de Infra-Estruturas Urbanísticas. *Ciência e Técnica Fiscal*. N.º 380 (Outubro-Dezembro 1995), pp. 57-84.
- PEREIRA, Paula Rosado - O Princípio da Não Retroactividade da Lei Fiscal no Campo da Tributação Autónoma de Encargos – Comentário ao Acórdão n.º 18/2011 do Tribunal Constitucional de 12/01/2011 – Processo n.º 204/2010. *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*. N.º 2 (verão) (setembro 2011), pp. 217-224.
- PINHEIRO, António Cipriano e COELHO, José Pimentel de Castro - *Avaliações e Indemnizações em Propriedades Rústicas*. Évora : Departamento de Economia, Universidade de Évora, 2015, pp. 1-15 (Documento de Trabalho N.º 2015/01). Consult. e disponível em [https://dspace.uevora.pt/rdpc/bitstream/10174/12798/1/wp%2015\\_2015.pdf](https://dspace.uevora.pt/rdpc/bitstream/10174/12798/1/wp%2015_2015.pdf)
- PINHEIRO, Manuel Inácio da Silva - Cadastro Predial - Breves Notas. *Fisco*. N.º 113/114 (abril 2004), pp. 51-62.
- PIRES, José Maria Fernandes - Os Impostos sobre o Património. In: *Lições de Fiscalidade*. Coordenadores João Ricardo Catarino e Vasco Branco Guimarães. 3ª Edição revista, aumentada e atualizada. Coimbra: Almedina, 2014. ISBN: 978-972-40-5629-6. vol. 1 - Princípios Gerais e Fiscalidade Interna, cap.10, pp. 371-419.
- PORTO, Manuel Carlos Lopes - A Tributação Predial: Experiências e Perspectivas. *Ciência e Técnica Fiscal*. N.º 393 (janeiro-março de 1999), pp. 7-39.
- PORTO, Manuel - A Reforma da Tributação do Património Imobiliário em Portugal. *Revista de Legislação e Jurisprudência*. N.º 3930 (janeiro de 2002), pp. 258-267.
- RAPOSO, Mário – Património. In: *VERBO - Enciclopédia Luso-Brasileira de Cultura*. Lisboa: Editorial Verbo, 1963, vol. 14, pp. 1473-1474.
- ROCHA, António Santos e BRÁS, Eduardo José Martins - *Tributação do Património - IMI-IMT e Imposto do Selo (Anotados e Comentados)*. Coimbra: Almedina, 2015. ISBN 978-972-40-5915-0.
- SÁ FERNANDES, Ricardo - A Reforma do Património - Da ECORFI a uma Iniciativa Legislativa do Bloco de Esquerda. *Fisco*. N.º 105/106 (novembro de 2002), pp. 45-74.
- SALDANHA SANCHES, J. L. - *Manual de Direito Fiscal*. 3ª Edição. Coimbra: Coimbra Editora, 2007. ISBN 978-972-32-1511-3.

- - A Derrama, os Recursos Naturais e o Problema da Distribuição de Receita entre os Municípios. *Fiscalidade*. Lisboa: Instituto Superior de Gestão. N.º 38 (2009), pp. 131-156.
- SANTOS, António Carlos dos e MARTINS, António M. Ferreira - *Contributos Para Uma Política Fiscal Mais Competitiva, Mais Eficiente e Mais Justa* - Relatório de Enquadramento. Relatório (final global) do Grupo para o Estudo da Política Fiscal - Competitividade, Eficiência e Justiça do Sistema Fiscal. Coordenação Geral de António Carlos dos Santos e de António M. Ferreira Martins. Ministério das Finanças e da Administração Pública - Secretaria de Estado dos Assuntos Fiscais, 2009, pp. 1-56. Consult. e disponível em [http://www.ideff.pt/xms/files/GPFRelatorioGlobal\\_VFinal.pdf](http://www.ideff.pt/xms/files/GPFRelatorioGlobal_VFinal.pdf)
- SEQUEIRA, Elsa Vaz de - Da Objetividade Jurídica do Património. In: *Estudos Dedicados ao Professor Doutor Nuno Espinosa Gomes da Silva*. Lisboa : Faculdade de Direito da Universidade Católica Editora, 2013, vol. 1, pp. 297 - 326.
- SILVA, Vasco Pereira da – Brevíssimas Memórias de um procedimento legislativo atribulado. In: Vasco Pereira da Silva [et al.] - Dossier: Nova Lei de Bases do Solo, do Ordenamento do Território e do Urbanismo (Lei n.º 31/2014, de 30 de maio). *E-Publica - Revista Eletrónica de Direito Público*. ISSN 2183-184x. N.º 2 (julho 2014) pp. 56-58. pt. 3 - Primeiro Comentário à Lei de Bases Gerais da Política pública de solos de ordenamento do Território e do Urbanismo (Lei n.º 31/2014, de 30 de maio). Consult. e disponível em <http://e-publica.pt/plot.html>
- SOARES MARTÍNEZ, Pedro Mário; SILVA, Isabel Marques da; SEQUEIRA, Elsa Vaz. - Relatório da Comissão de Estudo para a Tributação da Terra e dos seus Rendimentos. *Ciência e Técnica Fiscal*. Lisboa: Centro de Estudos Fiscais. Ministério das Finanças. N.º 397 (janeiro-março 2000), pp. 128-315.
- SOUSA FRANCO, António e SANTOS, António Carlos dos - Relatório Sobre a Reforma Fiscal - Estruturar o Sistema Fiscal do Portugal Desenvolvido. Gabinete do Ministro das Finanças e Gabinete do Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais, Lisboa: Ministério das Finanças, 1997, pp. 359-395.
- SOUSA FRANCO, António Luciano de – Património. In: *VERBO - Enciclopédia Luso-Brasileira de Cultura*. Lisboa: Editorial Verbo, 1963, vol. 14, p. 1473.
- SOUSA FRANCO, António. Apresentação ao Projeto de Reforma da Tributação do Património. *Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal*. Lisboa: Ministério das Finanças, Centro de Estudos Fiscais. Vol. 182 (1999), pp. 5-48.
- SOUSA FRANCO, António - *Finanças Públicas e Direito Financeiro*. 4ª Edição (12ª Reimpressão). Coimbra: Almedina, 2008, vol. 1 e 2. ISBN 978-972-40-3119-4.
- SOUSA, Marcelo Rebelo de e GALVÃO, Sofia. *Introdução ao Estudo do Direito*. 5ª Edição. Lisboa: Lex, 2000. ISBN 9789729495977.
- TEIXEIRA RIBEIRO, José Joaquim - *A Reforma Fiscal*. Coimbra: Coimbra Editora, 1989. ISBN 972-32-0388-X.
- - *Lições de Finanças Públicas*. 5ª Edição (Refundida e Atualizada. Reimpressão). Coimbra: Coimbra Editora, 2013. ISBN 972-32-0673-0.
- TIPKE, Klaus e YAMASHITA, Douglas - *Justiça Fiscal e Princípio da Capacidade Contributiva*, São Paulo: Malheiros Editores, 2002. ISBN 85.7420.450.1.
- VALDEZ, Vasco - Aspectos Gerais da Reforma da Tributação do Património. *Ciência e Técnica Fiscal*. N.º 408 (outubro-dezembro 2002), pp. 65-80.
- - Os Impostos sobre o Património: Situação Actual e Perspectivas Futuras. *Fisco*. N.º 101/102 (janeiro 2002), pp. 67-72.
- - A Reforma da Tributação do Património: Antecedentes, Principais Mudanças e perspectivas Futuras. In: *Estudos em Homenagem ao Professor Doutor Paulo de Pitta e Cunha*. Coordenadores Jorge Miranda [et al.]. Coimbra: Almedina, 2010, vol. 2 - Economia, Finanças Públicas e Direito Fiscal, pp. 1005-1023.

VASQUES, Sérgio - Capacidade Contributiva, Rendimento e Património. *Revista Fórum de Direito Tributário*. N.º 11 (setembro-Outubro 2004), pp. 23-61.

\_\_\_ - *O Princípio da Equivalência como Critério de Igualdade Tributária*. Coimbra: Almedina, 2008.

\_\_\_ - O Sistema de Tributação Local e a Derrama. *Fiscalidade*. Lisboa: Instituto Superior de Gestão. N.º 38 (2009) pp. 117-123.

\_\_\_ - A Evolução Histórica do Estado Fiscal Português. In: *Estudos em Memória do Prof. Doutor J. L. Saldanha Sanches*. Organizadores Paulo Otero, Fernando Araújo e João Taborda da Gama. 1ª Edição. Coimbra: Coimbra Editora, 2011. vol. 3: Direito Fiscal: Parte Geral, ISBN 978-972-32-1959-3, pp. 659-697.

\_\_\_ - *Manual de Direito Fiscal*. Reimpressão. Coimbra: Almedina, 2012. ISBN 978-972-40-4643-3.

XAVIER DE BASTO, José Guilherme - A Constituição e o Sistema Fiscal. In: vv - *XXV Anos de Jurisprudência Constitucional Portuguesa - Colóquio comemorativo do XXV aniversário do Tribunal Constitucional, 24 e 25 de Outubro de 2008*. Coimbra: Coimbra Editora, 2009, pp. 167-192.

XAVIER DE BASTO, José - As Perspetivas Atuais de Revisão da Tributação do Rendimento e da Tributação do Património em Portugal. *Boletim de Ciências Económicas*. Coimbra: Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra, vol. XLI (1998), pp. 125-158.

# **ANEXO I**

## **DADOS ESTATÍSTICOS – IMPOSTOS SOBRE O PATRIMÓNIO ESTADOS-MEMBROS DA UE E OCDE**

**Tabela I**

**Impostos s/ o Património em % do PIB e de Receitas Fiscais Totais**

**Estados-Membros da UE e OCDE**

ESTADO-MEMBRO UE e OCDE	RECEITA FISCAL - IMPOSTOS s/ o PATRIMÓNIO							
	1965		2000		2007		2013	
	% PIB	% Receitas Totais	% PIB	% Receitas Totais	% PIB	% Receitas Totais	% PIB	% Receitas Totais
Reino Unido	4.3	14.5	4.0	11.6	4.3	12.6	4.0	12.3
França	1.4	4.3	2.9	6.9	3.3	7.9	3.8	8.4
Grécia	1.6	9.7	2.0	6.1	1.7	5.3	2.6	7.6
Bélgica	1.1	3.7	2.1	4.7	3.1	7.2	3.5	7.8
Luxemburgo	1.6	6.2	3.9	10.6	3.5	9.7	2.8	7.3
Irlanda	3.7	15.1	1.8	5.7	2.4	8.0	2.1	7.1
Espanha	0.9	6.4	2.1	6.3	2.9	8.0	2.2	6.7
Itália	1.8	7.2	1.9	4.6	2.0	4.9	2.7	6.2
Polónia	----	----	1.4	4.3	1.4	4.1	1.4	4.4
Dinamarca	2.4	8.1	1.6	3.3	1.8	3.9	1.8	3.9
Hungria	----	---	0.7	1.7	0.8	2.0	1.3	3.4
Países Baixos	1.4	4.4	2.0	5.3	1.7	4.7	1.2	3.4
Portugal	<b>0.8</b>	<b>5.0</b>	<b>1.1</b>	<b>3.7</b>	<b>1.3</b>	<b>4.1</b>	<b>1.1</b>	<b>3.3</b>
Finlândia	1.2	4.0	1.1	2.4	1.1	2.6	1.3	2.9
Alemanha	1.8	5.8	0.8	2.3	0.9	2.5	0.9	2.5
Suécia	0.6	1.8	1.7	3.4	1.1	2.4	1.1	2.5
Áustria	1.3	4.0	0.6	1.3	0.6	1.4	0.7	1.7
Eslovénia	---	---	0.6	1.7	0.6	1.6	0.6	1.7
Eslováquia	---	---	0.6	1.8	0.4	1.3	0.4	1.5
República Checa	---	---	0.5	1.4	0.4	1.2	0.5	1.4
Estónia	---	---	0.4	1.3	0.2	0.7	0.3	1.0
Itália	1.8	7.2	1.9	4.6	2.0	4.9	2.7	6.2
Polónia	----	----	1.4	4.3	1.4	4.1	1.4	4.4
Dinamarca	2.4	8.1	1.6	3.3	1.8	3.9	1.8	3.9

Fonte: OECD. (2015), *Revenue Statistics 2015*, OECD Publishing, Paris.  
DOI: [http://dx.doi.org/10.1787/rev\\_stats-2015-en-fr](http://dx.doi.org/10.1787/rev_stats-2015-en-fr), pp. 104-105.

**Tabela II**

**Impostos s/ o Património em % do PIB e de Receitas Fiscais Totais**

**Portugal\_1965\_2013**

RECEITA FISCAL - IMPOSTOS s/ o PATRIMÓNIO - PORTUGAL		
ANO	% PIB	% RECEITAS TOTAIS
1965	0.8	5.0
1980	0.3	1.4
1990	0.7	2.7
2000	1.1	3.7
2007	1.3	4.1
2008	1.2	3.7
2009	1.1	3.6
2011	1.1	3.4
2012	1.1	3.3
2013	1.1	3.3

**Fonte:** OECD. (2015), *Revenue Statistics 2015*, OECD Publishing, Paris.  
DOI: [http://dx.doi.org/10.1787/rev\\_stats-2015-en-fr](http://dx.doi.org/10.1787/rev_stats-2015-en-fr) , pp. 104-105.

# **ANEXO II**

**ISENÇÕES**

**EM**

**IMPOSTO MUNICIPAL SOBRE IMÓVEIS**

**ISENÇÕES**  
**EM**  
**IMPOSTO MUNICIPAL SOBRE IMÓVEIS**

**I - ISENÇÕES SUBJETIVAS:**

SUJEITO PASSIVO	FUNDAMENTAÇÃO LEGAL	CONDIÇÕES DA ISENÇÃO
Estado e seus serviços, estabelecimentos e organismos, ainda que personalizados, exceto os que tenham caráter empresarial	Art.º 11.º, n.º 1 e n.º 2 CIMI	.....
Regiões Autónomas e seus serviços, estabelecimentos e organismos, ainda que personalizados	Art.º 11º, n.º 1, CIMI	.....
Institutos públicos	Art.º 11.º, n.º 1, CIMI	.....
Autarquias locais	Art.º 11.º, n.º 1, CIMI	.....
Associações de autarquias locais	Art.º 11.º, n.º 1, CIMI	.....
Federações de municípios de direito público	Art.º 11.º, n.º 1, CIMI	.....
Hospitais e unidades de saúde constituídos em entidades públicas empresariais	Art.º 11.º, n.º 2, CIMI	- Relativamente aos imóveis nos quais sejam prestados cuidados de saúde
Associações de autarquias locais	Art.º 11.º, n.º 1, CIMI	.....
Federações de municípios de direito público	Art.º 11.º, n.º 1, CIMI	.....
Hospitais e unidades de saúde constituídos em entidades públicas empresariais	Art.º 11.º, n.º 2, CIMI	- Relativamente aos imóveis nos quais sejam prestados cuidados de saúde
Estados estrangeiros	Art.º 44.º, n.º 1, al. a) EBF	- Desde que haja reciprocidade - Prédios destinados às respetivas representações diplomáticas ou consulares - Isenção reconhecida por despacho do Ministro das Finanças, a requerimento das entidades interessadas. - <b>Início:</b> ano, inclusive, em que o prédio for destinado aos seus fins
Instituições de segurança social e de previdência	Art.º 44.º, n.º 1, al. b) EBF	- Prédios ou partes de prédios destinados diretamente à realização dos seus fins - Isenção reconhecida oficiosamente, desde que se verifique a inscrição na matriz em nome das entidades beneficiárias e que seja feita prova da respetiva natureza jurídica. - <b>Início:</b> ano, inclusive, em que o prédio ou parte do prédio for destinado aos fins - <b>Cessa</b> logo que deixem de verificar-se os pressupostos que a determinaram; após, proprietários, usufrutuários ou superficiários devem inscrever imóvel na matriz (Art.º 13.º, n.º 1, g), CIMI)

SUJEITO PASSIVO	FUNDAMENTAÇÃO LEGAL	CONDIÇÕES DA ISENÇÃO
<p><b>Associações ou organizações de qualquer religião ou culto às quais seja reconhecida personalidade jurídica</b></p>	<p>Art.º 44.º, n.º 1, al. c) EBF</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Templos ou edifícios exclusivamente destinados ao culto ou à realização de fins não económicos com este diretamente relacionados</li> <li>- <b>Início:</b> ano, inclusive, em que o prédio ou parte do prédio for destinado aos fins</li> <li>- Isenção reconhecida pelo chefe do serviço de finanças da área da situação do prédio, em requerimento devidamente documentado, apresentado pelos sujeitos passivos da área da situação do prédio, no prazo de 60 dias contados da verificação do facto determinante da isenção ou, quando aplicável, da entrada em vigor da isenção.</li> <li>- Se aquele pedido for apresentado para além do prazo aí referido, a isenção inicia-se a partir do ano imediato, inclusive, ao da sua apresentação.</li> <li>- <u>Cessa</u> logo que deixem de verificar-se os pressupostos que a determinaram; após, proprietários, usufrutuários ou superficiários devem inscrever na matriz (Art.º 13.º, n.º 1, g), CIMI)</li> </ul>
<p><b>Associações sindicais</b></p>	<p>Art.º 44.º, n.º 1, al. d) EBF</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Prédios ou parte de prédios destinados diretamente à realização dos seus fins</li> <li>- <b>Início:</b> ano, inclusive, em que o prédio ou parte do prédio for destinado aos fins</li> <li>- Isenção reconhecida pelo chefe do serviço de finanças da área da situação do prédio, em requerimento devidamente documentado, apresentado pelos sujeitos passivos da área da situação do prédio, no prazo de 60 dias contados da verificação do facto determinante da isenção ou, quando aplicável, da entrada em vigor da isenção.</li> <li>- Se aquele pedido for apresentado para além do prazo aí referido, a isenção inicia-se a partir do ano imediato, inclusive, ao da sua apresentação.</li> <li>- <u>Cessa</u> logo que deixem de verificar-se os pressupostos que a determinaram; após, proprietários, usufrutuários ou superficiários devem inscrever na matriz (Art.º 13.º, n.º 1, g), CIMI)</li> </ul>
<p><b>Associações de agricultores, de comerciantes, de industriais e de profissionais independentes</b></p>	<p>Art.º 44.º, n.º 1, al. d) EBF</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Prédios ou parte de prédios destinados diretamente à realização dos seus fins</li> <li>- <b>Início:</b> ano, inclusive, em que o prédio ou parte do prédio for destinado aos fins</li> <li>- Isenção reconhecida pelo chefe do serviço de finanças da área da situação do prédio, em requerimento devidamente documentado, apresentado pelos sujeitos passivos da área da situação do prédio, no prazo de 60 dias contados da verificação do facto determinante da isenção ou, quando aplicável, da entrada em vigor da isenção.</li> <li>- Se aquele pedido for apresentado para além do prazo aí referido, a isenção inicia-se a partir do ano imediato, inclusive, ao da sua apresentação.</li> <li>- <u>Cessa</u> logo que deixem de verificar-se os pressupostos que a determinaram; após, proprietários, usufrutuários ou superficiários devem inscrever na matriz (Art.º 13.º, n.º 1, g), CIMI)</li> </ul>

SUJEITO PASSIVO	FUNDAMENTAÇÃO LEGAL	CONDIÇÕES DA ISENÇÃO
<p><b>Pessoas coletivas de utilidade pública administrativa</b></p>	<p>Art.º 44.º, n.º 1, al. e) EBF</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Prédios ou parte de prédios destinados diretamente à realização dos seus fins</li> <li>- <b>Início:</b> ano, inclusive, em que se constitua o direito de propriedade</li> <li>- Isenção reconhecida pelo chefe do serviço de finanças da área da situação do prédio, em requerimento devidamente documentado, que deve ser apresentado pelos sujeitos passivos da área da situação do prédio, no prazo de 60 dias contados da verificação do facto determinante da isenção ou, quando aplicável, da entrada em vigor da isenção</li> <li>- Se o pedido for apresentado para além do prazo referido, a isenção inicia-se a partir do ano imediato, inclusive, ao da sua apresentação.</li> <li>- <u>Cessa</u> logo que deixem de verificar-se os pressupostos que a determinaram; após, proprietários, usufrutuários ou superficiários devem inscrever na matriz (Art.º 13.º, n.º 1, g), CIMI)</li> </ul>
<p><b>Pessoas coletivas de mera utilidade pública</b></p>	<p>Art.º 44.º, n.º 1, al. e) EBF</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Prédios ou parte de prédios destinados diretamente à realização dos seus fins</li> <li>- <b>Início:</b> ano, inclusive, em que se constitua o direito de propriedade</li> <li>- Isenção reconhecida pelo chefe do serviço de finanças da área da situação do prédio, em requerimento devidamente documentado, que deve ser apresentado pelos sujeitos passivos da área da situação do prédio, no prazo de 60 dias contados da verificação do facto determinante da isenção ou, quando aplicável, da entrada em vigor da isenção</li> <li>- Se o pedido for apresentado para além do prazo referido, a isenção inicia-se a partir do ano imediato, inclusive, ao da sua apresentação.</li> <li>- <u>Cessa</u> logo que deixem de verificar-se os pressupostos que a determinaram; após, proprietários, usufrutuários ou superficiários devem inscrever na matriz (Art.º 13.º, n.º 1, g), CIMI)</li> </ul>
<p><b>Instituições particulares de solidariedade social</b></p>	<p>Art.º 44.º, n.º 1, al. f) EBF</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Prédios ou parte de prédios destinados diretamente à realização dos seus fins</li> <li>- Para misericórdias, o benefício abrange quaisquer imóveis de que sejam proprietárias</li> <li>- <b>Início:</b> ano, inclusive, em que se constitua o direito de propriedade</li> <li>- Isenção reconhecida pelo chefe do serviço de finanças da área da situação do prédio, em requerimento devidamente documentado, que deve ser apresentado pelos sujeitos passivos da área da situação do prédio, no prazo de 60 dias contados da verificação do facto determinante da isenção ou, quando aplicável, da entrada em vigor da isenção</li> <li>- Se o pedido for apresentado para além do prazo referido, a isenção inicia-se a partir do ano imediato, inclusive, ao da sua apresentação.</li> <li>- <u>Cessa</u> logo que deixem de verificar-se os pressupostos que a determinaram; após, proprietários, usufrutuários ou superficiários devem inscrever na matriz (Art.º 13.º, n.º 1, g), CIMI)</li> </ul>

SUJEITO PASSIVO	FUNDAMENTAÇÃO LEGAL	CONDIÇÕES DA ISENÇÃO
<p><b>Pessoas coletivas legalmente equiparadas a instituições particulares de solidariedade social</b></p>	<p>Art.º 44.º, n.º 1, al. f) EBF</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Prédios ou parte de prédios destinados diretamente à realização dos seus fins</li> <li>- <b>Início:</b> ano, inclusive, em que se constitua o direito de propriedade</li> <li>- Isenção reconhecida pelo chefe do serviço de finanças da área da situação do prédio, em requerimento devidamente documentado, que deve ser apresentado pelos sujeitos passivos da área da situação do prédio, no prazo de 60 dias contados da verificação do facto determinante da isenção ou, quando aplicável, da entrada em vigor da isenção</li> <li>- Se o pedido for apresentado para além do prazo referido, a isenção inicia-se a partir do ano imediato, inclusive, ao da sua apresentação.</li> <li>- Cessa logo que deixem de verificar-se os pressupostos que a determinaram; após, proprietários, usufrutuários ou superficiários devem inscrever na matriz (Art.º 13.º, n.º 1, g), CIMI)</li> </ul>
<p><b>Entidades licenciadas ou que venham a ser licenciadas para operar no âmbito institucional da Zona Franca da Madeira</b></p>	<p>Art.º 44.º, n.º 1, al. g) EBF</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Prédios ou parte de prédios destinados diretamente à realização dos seus fins</li> <li>- <b>Início:</b> ano, inclusive, em que o prédio ou parte do prédio for destinado aos fins</li> <li>- Isenção reconhecida pelo chefe do serviço de finanças da área da situação do prédio, em requerimento devidamente documentado, que deve ser apresentado pelos sujeitos passivos da área da situação do prédio, no prazo de 60 dias contados da verificação do facto determinante da isenção ou, quando aplicável, da entrada em vigor da isenção</li> <li>- Se o pedido for apresentado para além do prazo referido, a isenção inicia-se a partir do ano imediato, inclusive, ao da sua apresentação.</li> <li>- Cessa logo que deixem de verificar-se os pressupostos que a determinaram; após, proprietários, usufrutuários ou superficiários devem inscrever na matriz (Art.º 13.º, n.º 1, g), CIMI)</li> <li>- Não é aplicável às entidades que exerçam atividades de intermediação financeira, de seguros e às instituições auxiliares de intermediação financeira e de seguros (NACE Rev. 1.1, secção J, códigos 65, 66 e 67) e do tipo «serviços intragrupo», designadamente centros de coordenação, de tesouraria e de distribuição (NACE Rev. 1.1, secção K, código 74).</li> </ul>
<p><b>Entidades licenciadas ou que venham a ser licenciadas para operar no âmbito institucional da Zona Franca da ilha de Santa Maria</b></p>	<p>Art.º 44.º, n.º 1, al. g) EBF</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Prédios ou parte de prédios destinados diretamente à realização dos seus fins</li> <li>- <b>Início:</b> ano, inclusive, em que o prédio ou parte do prédio for destinado aos fins</li> <li>- Isenção reconhecida pelo chefe do serviço de finanças da área da situação do prédio, em requerimento devidamente documentado, que deve ser apresentado pelos sujeitos passivos da área da situação do prédio, no prazo de 60 dias contados da verificação do facto determinante da isenção ou, quando aplicável, da entrada em vigor da isenção</li> <li>- Se o pedido for apresentado para além do prazo referido, a isenção inicia-se a partir do ano imediato, inclusive, ao da sua apresentação.</li> <li>- Cessa logo que deixem de verificar-se os pressupostos que a determinaram; após, proprietários, usufrutuários ou superficiários devem inscrever na matriz (Art.º 13.º, n.º 1, g), CIMI)</li> <li>- Não é aplicável às entidades que exerçam atividades de intermediação financeira, de seguros e às instituições auxiliares de intermediação financeira e de seguros (NACE Rev. 1.1, secção J, códigos 65, 66 e 67) e do tipo «serviços intragrupo», designadamente centros de coordenação, de tesouraria e de distribuição (NACE Rev. 1.1, secção K, código 74).</li> </ul>

SUJEITO PASSIVO	FUNDAMENTAÇÃO LEGAL	CONDIÇÕES DA ISENÇÃO
<b>Estabelecimentos de ensino particular integrados no sistema educativo</b>	Art.º 44.º, n.º 1, al. h) EBF	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Prédios ou parte de prédios destinados diretamente à realização dos seus fins</li> <li>- <b>Início:</b> ano, inclusive, em que o prédio ou parte do prédio for destinado aos fins</li> <li>- Isenção reconhecida pelo chefe do serviço de finanças da área da situação do prédio, em requerimento devidamente documentado, apresentado pelos sujeitos passivos da área da situação do prédio, no prazo de 60 dias contados da verificação do facto determinante da isenção ou, quando aplicável, da entrada em vigor da isenção.</li> <li>- Se aquele pedido for apresentado para além do prazo aí referido, a isenção inicia-se a partir do ano imediato, inclusive, ao da sua apresentação.</li> <li>- Cessa logo que deixem de verificar-se os pressupostos que a determinaram; após, proprietários, usufrutuários ou superficiários devem inscrever na matriz (Art.º 13.º, n.º 1, g), CIMI)</li> </ul>
<b>Associações desportivas</b>	Art.º 44.º, n.º 1, al. i) EBF	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Prédios ou parte de prédios destinados diretamente à realização dos seus fins</li> <li>- <b>Início:</b> ano, inclusive, em que o prédio ou parte do prédio for destinado aos fins</li> <li>- Isenção reconhecida pelo chefe do serviço de finanças da área da situação do prédio, em requerimento devidamente documentado, apresentado pelos sujeitos passivos da área da situação do prédio, no prazo de 60 dias contados da verificação do facto determinante da isenção ou, quando aplicável, da entrada em vigor da isenção.</li> <li>- Se aquele pedido for apresentado para além do prazo aí referido, a isenção inicia-se a partir do ano imediato, inclusive, ao da sua apresentação.</li> <li>- Cessa logo que deixem de verificar-se os pressupostos que a determinaram; após, proprietários, usufrutuários ou superficiários devem inscrever na matriz (Art.º 13.º, n.º 1, g), CIMI)</li> </ul>
<b>Associações juvenis legalmente constituídas</b>	Art.º 44.º, n.º 1, al. i) EBF	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Prédios ou parte de prédios destinados diretamente à realização dos seus fins</li> <li>- <b>Início:</b> ano, inclusive, em que o prédio ou parte do prédio for destinado aos fins</li> <li>- Isenção reconhecida pelo chefe do serviço de finanças da área da situação do prédio, em requerimento devidamente documentado, apresentado pelos sujeitos passivos da área da situação do prédio, no prazo de 60 dias contados da verificação do facto determinante da isenção ou, quando aplicável, da entrada em vigor da isenção.</li> <li>- Se aquele pedido for apresentado para além do prazo aí referido, a isenção inicia-se a partir do ano imediato, inclusive, ao da sua apresentação.</li> <li>- Cessa logo que deixem de verificar-se os pressupostos que a determinaram; após, proprietários, usufrutuários ou superficiários devem inscrever na matriz (Art.º 13.º, n.º 1, g), CIMI)</li> </ul>
<b>Sociedades de capitais exclusivamente públicos, no exercício de uma atividade de interesse público</b>	Art.º 44.º, n.º 1, al. l) EBF	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Prédios cedidos a qualquer título ao Estado ou a outras entidades públicas, no exercício de uma atividade de interesse público;</li> <li>- <b>Início:</b> ano, inclusive, em que se verifique a cedência</li> <li>- Isenção reconhecida pelo chefe do serviço de finanças da área da situação do prédio, em requerimento devidamente documentado, apresentado pelos sujeitos passivos da área da situação do prédio, no prazo de 60 dias contados da verificação do facto determinante da isenção ou, quando aplicável, da entrada em vigor da isenção.</li> <li>- Se aquele pedido for apresentado para além do prazo aí referido, a isenção inicia-se a partir do ano imediato, inclusive, ao da sua apresentação.</li> <li>- Cessa logo que deixem de verificar-se os pressupostos que a determinaram; após, proprietários, usufrutuários ou superficiários devem inscrever na matriz (Art.º 13.º, n.º 1, g), CIMI)</li> </ul>

SUJEITO PASSIVO	FUNDAMENTAÇÃO LEGAL	CONDIÇÕES DA ISENÇÃO
<p><b>Coletividades de cultura e recreio, a quem tenha sido reconhecida utilidade pública</b></p>	<p>Art.º 44.º, n.º 1, al. m) EBF</p>	<p>- Prédios utilizados como sede destas entidades; mediante deliberação da assembleia municipal da autarquia onde os mesmos se situem, nos termos previstos pelo n.º 2 do artigo 12.º da Lei n.º 2/2007, de 15 de Janeiro</p> <p><b>Início:</b> ano, inclusive, em que o prédio ou parte do prédio for destinado aos fins</p> <p>- Isenção reconhecida pelo chefe do serviço de finanças da área da situação do prédio, em requerimento devidamente documentado, apresentado pelos sujeitos passivos da área da situação do prédio, no prazo de 60 dias contados da verificação do facto determinante da isenção ou, quando aplicável, da entrada em vigor da isenção.</p> <p>- Se aquele pedido for apresentado para além do prazo aí referido, a isenção inicia-se a partir do ano imediato, inclusive, ao da sua apresentação.</p> <p>- Cessa logo que deixem de verificar-se os pressupostos que a determinaram; após, proprietários, usufrutuários ou superficiários devem inscrever na matriz (Art.º 13.º, n.º 1, g), CIMI)</p>
<p><b>Organizações não governamentais a quem tenha sido reconhecida utilidade pública</b></p>	<p>Art.º 44.º, n.º 1, al. m) EBF</p>	<p>- Prédios utilizados como sede destas entidades; mediante deliberação da assembleia municipal da autarquia onde os mesmos se situem, nos termos previstos pelo n.º 2 do artigo 12.º da Lei n.º 2/2007, de 15 de Janeiro</p> <p><b>Início:</b> ano, inclusive, em que o prédio ou parte do prédio for destinado aos fins</p> <p>- Isenção reconhecida pelo chefe do serviço de finanças da área da situação do prédio, em requerimento devidamente documentado, apresentado pelos sujeitos passivos da área da situação do prédio, no prazo de 60 dias contados da verificação do facto determinante da isenção ou, quando aplicável, da entrada em vigor da isenção.</p> <p>- Se aquele pedido for apresentado para além do prazo aí referido, a isenção inicia-se a partir do ano imediato, inclusive, ao da sua apresentação.</p> <p>- Cessa logo que deixem de verificar-se os pressupostos que a determinaram; após, proprietários, usufrutuários ou superficiários devem inscrever na matriz (Art.º 13.º, n.º 1, g), CIMI)</p>
<p><b>Associações não lucrativas a quem tenha sido reconhecida utilidade pública</b></p>	<p>Art.º 44.º, n.º 1, al. m) EBF</p>	<p>- Prédios utilizados como sede destas entidades; mediante deliberação da assembleia municipal da autarquia onde os mesmos se situem, nos termos previstos pelo n.º 2 do artigo 12.º da Lei n.º 2/2007, de 15 de Janeiro</p> <p><b>Início:</b> ano, inclusive, em que o prédio ou parte do prédio for destinado aos fins</p> <p>- Isenção reconhecida pelo chefe do serviço de finanças da área da situação do prédio, em requerimento devidamente documentado, apresentado pelos sujeitos passivos da área da situação do prédio, no prazo de 60 dias contados da verificação do facto determinante da isenção ou, quando aplicável, da entrada em vigor da isenção.</p> <p>- Se aquele pedido for apresentado para além do prazo aí referido, a isenção inicia-se a partir do ano imediato, inclusive, ao da sua apresentação.</p> <p>- Cessa logo que deixem de verificar-se os pressupostos que a determinaram; após, proprietários, usufrutuários ou superficiários devem inscrever na matriz (Art.º 13.º, n.º 1, g), CIMI)</p>

SUJEITO PASSIVO	FUNDAMENTAÇÃO LEGAL	CONDIÇÕES DA ISENÇÃO
<p><b>Entidades públicas empresariais responsáveis pela rede pública de escolas</b></p>	<p>Art.º 44.º, n.º 1, al. o) EBF</p>	<p>- Prédios utilizados como sede destas entidades; mediante deliberação da assembleia municipal da autarquia onde os mesmos se situem, nos termos previstos pelo n.º 2 do artigo 12.º da Lei n.º 2/2007, de 15 de Janeiro</p> <p><b>Início:</b> ano, inclusive, em que o prédio ou parte do prédio for destinado aos fins</p> <p>- Isenção reconhecida pelo chefe do serviço de finanças da área da situação do prédio, em requerimento devidamente documentado, apresentado pelos sujeitos passivos da área da situação do prédio, no prazo de 60 dias contados da verificação do facto determinante da isenção ou, quando aplicável, da entrada em vigor da isenção.</p> <p>- Se aquele pedido for apresentado para além do prazo aí referido, a isenção inicia-se a partir do ano imediato, inclusive, ao da sua apresentação.</p> <p>- Cessa logo que deixem de verificar-se os pressupostos que a determinaram; após, proprietários, usufrutuários ou superficiários devem inscrever na matriz (Art.º 13.º, n.º 1, g), CIMI)<sup>1</sup></p>
<p><b>Sujeito passivo que, a 31/12 do ano a que respeitar o IMI, se encontre a residir em lar de terceira idade</b></p>	<p>Art.º 11.º-A, n.ºs 8 e 9, CIMI<sup>2</sup></p>	<p>- Isenção concedida desde que, o sujeito passivo efetue prova junto da AT, até 31/12 do ano a que respeitar o IMI, de que o prédio ou parte do prédio urbano em causa antes constituía a sua habitação própria e permanente o prédio ou parte de prédio urbano destinado a habitação própria e permanente e no qual estivesse fixado o respetivo domicílio fiscal, e que estivesse efetivamente afeto a tal fim;</p> <p><i>Desde que</i></p> <p>- O rendimento bruto total do agregado familiar não seja superior a 2,3 vezes o valor anual do IAS e o VPT global da totalidade dos prédios rústicos e urbanos pertencentes ao agregado familiar não exceda 10 vezes o valor anual do IAS.</p> <p>- Abrange os arrumos, despensas e garagens, ainda que fisicamente separados, mas integrando o mesmo edifício ou conjunto habitacional, desde que utilizados exclusivamente pelo proprietário ou seu agregado familiar, como complemento da habitação isenta.</p> <p>- O não cumprimento atempado, pelo sujeito passivo ou pelos membros do seu agregado familiar, das suas obrigações declarativas em sede de IRS e de IMI, determina a não atribuição das isenções previstas.</p>

<sup>1</sup> Redação dada pelo art.º 170º da **Lei n.º 7-A/2016, de 30 de março**. DR, 1º Suplemento, 1ª Série. N.º 62/2016 (2016.03.30), pp. 1096(2)-1096(244). **Aprovou o Orçamento do Estado para 2016.**

<sup>2</sup> O art.º 11º-A do CIMI foi aditado pelo art.º 162º da **Lei n.º 7-A/2016, de 30 de março**. DR, 1º Suplemento, 1ª Série. N.º 62/2016 (2016.03.30), pp. 1096(2)-1096(244). **Aprovou o Orçamento do Estado para 2016.** A respetiva redação, do n.º 1 ao n.º 7, corresponde ao teor do art.º 48º do EBF que foi revogado pela citada Lei (cfr. art.º 215º, al. g)).

SUJEITO PASSIVO	FUNDAMENTAÇÃO LEGAL	CONDIÇÕES DA ISENÇÃO
<p>Sujeitos passivos de IRC que exerçam uma atividade nos setores especificamente previstos no n.º 2 do art.º 2.º do Código Fiscal do Investimento</p>	<p>Código Fiscal do Investimento – Capítulo III - Regime Fiscal de Apoio ao Investimento (RFAI)<sup>3</sup> (art.º 22.º, 1 e 23.º, n.ºs 1 - 2, b) e n.ºs 4 a 7 e 23.º-A)</p>	<p>- No caso de investimentos em regiões elegíveis nos termos da alínea c) do n.º 3 do artigo 107.º do Tratado de Funcionamento da União Europeia constantes da tabela prevista no n.º 1 do artigo 43.º, 10 % das aplicações relevantes:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Isenção ou redução de IMI, por um <b>período até 10 anos</b> a contar do ano de aquisição ou construção do imóvel relativamente aos Prédios utilizados pelo promotor no âmbito dos investimentos que constituam aplicações relevantes, nos termos do artigo 22.º;</li> <li>- Os órgãos municipais podem conceder isenções totais ou parciais de IMI para apoio a investimento realizado na área do município<sup>4</sup>.</li> <li>- Isenções ou reduções previstas são condicionadas ao reconhecimento, pela competente assembleia municipal, do interesse do investimento para a região.</li> </ul>

<sup>3</sup> No uso da autorização legislativa concedida pela Lei n.º 44/2014, de 11 de julho, o Decreto-Lei n.º 162/2014, de 31 de outubro aprovou o novo **Código Fiscal do Investimento** e procedeu à revisão dos regimes de benefícios fiscais ao investimento produtivo, e respetiva regulamentação

<sup>4</sup> Redação dada pelo art.º 195.º da **Lei n.º 7-A/2016, de 30 de Março (Orçamento do Estado para 2016)**, que aditou o art.º 23.º-A ao Código Fiscal do Investimento. DR, 1.º Suplemento, 1.ª Série, N.º 62/2016 (2016.03.30), pp. 1096(2)-1096(244). Ainda nos termos do n.º 2 do novo art.º 23.º-A daquele Código, a concessão de benefícios fiscais municipais é feita nos termos previstos do n.º 2, do art.º 16.º, da Lei n.º 73/2013, de 3 de Setembro (RFALEI - Regime Financeiro das Autarquias Locais e Entidades Intermunicipais), onde é estabelecido o seguinte: *“A Assembleia Municipal pode, por proposta da Câmara Municipal, através de deliberação fundamentada que inclui a estimativa da respetiva despesa fiscal, conceder isenções totais ou parciais relativamente aos impostos e outros tributos próprios”*. Aos benefícios fiscais previstos no art.º 23.º-A do Código Fiscal do Investimento não é aplicável a limitação prevista na subalínea i) da al. a) do n.º 2 do art.º 22.º desse Código (cfr. n.º 3 do art.º 22.º-A), pelo que se aplicam a *“Terrenos, salvo no caso de se destinarem à exploração de concessões mineiras, águas minerais naturais e de nascente, pedreiras, barreiros e areiros em investimentos na indústria extrativa”*.

**II - ISENÇÕES OBJETIVAS:**

Condição Objetiva	Fundamentação Legal	Condições da Isenção
<p><b>Prédios ou parte de prédios cedidos gratuitamente pelos respetivos proprietários, usufrutuários ou superficiários a entidades públicas isentas de IMI enumeradas no artigo 11.º do CIMI para o prosseguimento direto dos respetivos fins.</b></p>	<p>Art.º 44.º, n.º 1, al. j) EBF</p>	<p><b>Início:</b> ano, inclusive, em que se verifique a cedência</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- A isenção é reconhecida pelo chefe do serviço de finanças da área da situação do prédio, em requerimento devidamente documentado, que deve ser apresentado pelos sujeitos passivos da área da situação do prédio, no prazo de 60 dias contados da verificação do facto determinante da isenção ou, quando aplicável, da entrada em vigor da isenção;</li> <li>- Se o pedido for apresentado para além do prazo aí referido, a isenção inicia-se a partir do ano imediato, inclusive, ao da sua apresentação.</li> <li>- A isenção <u>cessa</u> logo que deixem de verificar-se os pressupostos que a determinaram e os proprietários, usufrutuários ou superficiários devem inscrever a cessação na matriz (Art.º 13.º, n.º 1, g), CIMI).</li> </ul>
<p><b>Prédios ou parte de prédios cedidos gratuitamente pelos respetivos proprietários, usufrutuários ou superficiários a entidades públicas isentas de IMI enumeradas no art.º 44.º, n.º 1, alíneas a) a j) do EBF para o prosseguimento direto dos respetivos fins</b></p>	<p>Art.º 44.º, n.º 1, al. j) EBF</p>	<p><b>Início:</b> ano, inclusive, em que se verifique a cedência</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- A isenção é reconhecida pelo chefe do serviço de finanças da área da situação do prédio, em requerimento devidamente documentado, que deve ser apresentado pelos sujeitos passivos da área da situação do prédio, no prazo de 60 dias contados da verificação do facto determinante da isenção ou, quando aplicável, da entrada em vigor da isenção</li> <li>- Se o pedido for apresentado para além do prazo aí referido, a isenção inicia-se a partir do ano imediato, inclusive, ao da sua apresentação.</li> <li>- <u>Cessa</u> logo que deixem de verificar-se os pressupostos que a determinaram e os proprietários, usufrutuários ou superficiários devem inscrever a cessação na matriz (Art.º 13.º, n.º 1, g), CIMI)</li> </ul>
<p><b>Prédios classificados como monumentos nacionais, nos termos da legislação aplicável.</b></p>	<p>Art.º 44.º, n.º 1, al. n) EBF</p>	<p><b>Início:</b> ano, inclusive, em que ocorra a classificação.</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- De carácter automático, operando mediante comunicação da classificação como monumento nacional a efetuar pelo Instituto de Gestão do Património Arquitetónico e Arqueológico, I. P., vigorando enquanto os prédios estiverem classificados, mesmo que estes venham a ser transmitidos.</li> <li>- <u>Cessam</u> no ano, inclusive, em que os prédios venham a ser desclassificados ou sejam considerados devolutos ou em ruínas.</li> </ul>
<p><b>Prédios individualmente classificados como de interesse público, nos termos da legislação aplicável.</b></p>	<p>Art.º 44.º, n.º 1, al. n) EBF</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- De carácter automático, operando mediante comunicação da classificação individualizada como imóveis de interesse público, a efetuar pelo Instituto de Gestão do Património Arquitetónico e Arqueológico, I. P., vigorando enquanto os prédios estiverem classificados, mesmo que estes venham a ser transmitidos.</li> </ul> <p><b>Início:</b> ano, inclusive, em que ocorra a classificação.</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- <u>Cessam</u> no ano, inclusive, em que os prédios venham a ser desclassificados ou sejam considerados devolutos ou em ruínas.</li> </ul>
<p><b>Prédios individualmente classificados como de interesse municipal, nos termos da legislação aplicável.</b></p>	<p>Art.º 44.º, n.º 1, al. n) EBF</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- De carácter automático, operando mediante comunicação da classificação individualizada como imóveis de interesse municipal, a efetuar pelas câmaras municipais, vigorando enquanto os prédios estiverem classificados, mesmo que estes venham a ser transmitidos.</li> </ul> <p><b>Início:</b> ano, inclusive, em que ocorra a classificação.</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- <u>Cessam</u> no ano, inclusive, em que os prédios venham a ser desclassificados ou sejam considerados devolutos ou em ruínas.</li> </ul>

Condição Objetiva	Fundamentação Legal	Condições da Isenção
<p><b>Prédios exclusivamente afetos à atividade de abastecimento público de água às populações.</b></p>	<p>Art.º 44.º, n.º 1, al. p) EBF</p>	<p><b>Início:</b> ano, inclusive, em que o prédio ou parte do prédio for destinado àqueles fins</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- A isenção é reconhecida pelo chefe do serviço de finanças da área da situação do prédio, em requerimento devidamente documentado, que deve ser apresentado pelos sujeitos passivos da área da situação do prédio, no prazo de 60 dias contados da verificação do facto determinante da isenção ou, quando aplicável, da entrada em vigor da isenção</li> <li>- Se o pedido for apresentado para além do prazo aí referido, a isenção inicia-se a partir do ano imediato, inclusive, ao da sua apresentação.</li> <li>- Cessa logo que deixem de verificar-se os pressupostos que a determinaram e os proprietários, usufrutuários ou superficiários devem inscrever a cessação na matriz (Art.º 13.º, n.º 1, g), CIMI)<sup>5</sup></li> </ul>
<p><b>Prédios exclusivamente afetos à atividade de saneamento de águas residuais urbanas</b></p>	<p>Art.º 44.º, n.º 1, al. p) EBF</p>	<p><b>Início:</b> ano, inclusive, em que o prédio ou parte do prédio for destinado aos fins</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- A isenção é reconhecida pelo chefe do serviço de finanças da área da situação do prédio, em requerimento devidamente documentado, que deve ser apresentado pelos sujeitos passivos da área da situação do prédio, no prazo de 60 dias contados da verificação do facto determinante da isenção ou, quando aplicável, da entrada em vigor da isenção</li> <li>- Se o pedido for apresentado para além do prazo aí referido, a isenção inicia-se a partir do ano imediato, inclusive, ao da sua apresentação.</li> <li>- Cessa logo que deixem de verificar-se os pressupostos que a determinaram e os proprietários, usufrutuários ou superficiários devem inscrever a cessação na matriz (Art.º 13.º, n.º 1, g), CIMI)<sup>6</sup></li> </ul>
<p><b>Prédios exclusivamente afetos à atividade de sistemas municipais de gestão de resíduos urbanos.</b></p>	<p>Art.º 44.º, n.º 1, al. p) EBF</p>	<p><b>Início:</b> ano, inclusive, em que o prédio ou parte do prédio for destinado aos fins</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- A isenção é reconhecida pelo chefe do serviço de finanças da área da situação do prédio, em requerimento devidamente documentado, que deve ser apresentado pelos sujeitos passivos da área da situação do prédio, no prazo de 60 dias contados da verificação do facto determinante da isenção ou, quando aplicável, da entrada em vigor da isenção</li> <li>- Se o pedido for apresentado para além do prazo aí referido, a isenção inicia-se a partir do ano imediato, inclusive, ao da sua apresentação.</li> <li>- Cessa logo que deixem de verificar-se os pressupostos que a determinaram e os proprietários, usufrutuários ou superficiários devem inscrever a cessação na matriz (Art.º 13.º, n.º 1, g), CIMI)<sup>7</sup></li> </ul>

<sup>5</sup> Redação dada pelo art.º 170.º da **Lei n.º 7-A/2016, de 30 de março**. DR, 1.º Suplemento, 1.ª Série. N.º 62/2016 (2016.03.30), pp. 1096(2)-1096(244). Aprovou o **Orçamento do Estado para 2016**.

<sup>6</sup> Cfr. nota de rodapé anterior.

<sup>7</sup> Cfr. nota de rodapé anterior.

Condição Objetiva	Fundamentação Legal	Condições da Isenção
<p><b>Prédios urbanos objeto de reabilitação urbanística</b></p>	<p>Art.º 45.º, n.º 1 EBF</p>	<p><b>Início e Duração:</b> pelo período de três anos a contar do ano, inclusive, da emissão da respetiva licença camarária.</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Dependente de reconhecimento pela câmara municipal da área da situação do prédio, após a conclusão das obras e a emissão da certificação urbanística e da certificação energética referidas no n.º 3 do art.º 45.º do EBF</li> <li>- O benefício não prejudica a liquidação e cobrança dos respetivos impostos, nos termos gerais.</li> <li>- A câmara municipal deve comunicar, no prazo de 30 dias, ao serviço de finanças da área da situação dos prédios o reconhecimento referido no número anterior, competindo àquele promover, no prazo de 15 dias, a anulação das liquidações de IMI e subsequente restituição.</li> </ul>
<p><b>Prédios ou parte de prédios urbanos habitacionais, e</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- <b>Construídos, ampliados, melhorados ou adquiridos a título oneroso, e</b></li> <li>- <b>Destinados à habitação própria e permanente do sujeito passivo ou do seu agregado familiar, cujo rendimento coletável, para efeitos de IRS, no ano anterior, não seja superior a (euro) 153 300, e</b></li> <li>- <b>Que sejam efetivamente afetos a tal fim, no prazo de seis meses após a aquisição ou a conclusão da construção, da ampliação ou dos melhoramentos, salvo por motivo não imputável ao beneficiário.</b></li> </ul>	<p>Art.º 46.º, n.º 1 e 5 EBF</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Abrange os arrumos, despensas e garagens, ainda que fisicamente separados, mas integrando o mesmo edifício ou conjunto habitacional, desde que utilizados exclusivamente pelo proprietário, inquilino ou seu agregado familiar, como complemento da habitação isenta.</li> <li>- <b>Período de isenção</b> a conceder é de três anos, aplicável a prédios urbanos cujo VPT não exceda (euro) 125 000.</li> <li>- Reconhecida pelo chefe de finanças da área da situação do prédio, em requerimento devidamente documentado.</li> <li>- O pedido de isenção deve ser apresentado pelos sujeitos passivos até ao termo dos 60 dias subsequentes ao prazo de 6 meses após a aquisição ou a conclusão da construção, da ampliação ou dos melhoramentos.</li> <li>- Se o pedido for apresentado para além do prazo, ou se a afetação a residência própria e permanente do sujeito passivo ou do seu agregado familiar ocorrer após o decurso do prazo, a isenção inicia-se a partir do ano da comunicação, cessando, todavia, no ano em que findaria se a afetação se tivesse verificado nos seis meses imediatos ao da conclusão da construção, ampliação, melhoramentos ou aquisição a título oneroso.</li> <li>- <u>Cessam</u> logo que deixem de verificar-se os pressupostos que os determinaram, devendo os proprietários, usufrutuários ou superficiários dar cumprimento ao disposto no n.º 1 do artigo 13.º do CIMI.</li> <li>- <b>Não é aplicável</b> quando os prédios ou parte de prédios tiverem sido construídos de novo, ampliados, melhorados ou adquiridos a título oneroso por entidades que tenham o domicílio em países, territórios ou regiões sujeito a um regime fiscal claramente mais favorável, constantes de lista aprovada por portaria do Ministro das Finanças.</li> <li>- A isenção só pode ser reconhecida duas vezes ao mesmo sujeito passivo ou agregado familiar.</li> </ul>

Condição Objetiva	Fundamentação Legal	Condições da Isenção
<p><b>Prédios ou parte de prédios construídos de novo, ou</b></p> <p><b>Ampliados, ou</b></p> <p><b>Melhorados, ou</b></p> <p><b>Adquiridos a título oneroso, quando se trate da primeira transmissão, e</b></p> <p><b>Na parte destinada a arrendamento para habitação, desde que,</b></p> <p><b>Reunidas as condições referidas na parte final do n.º 1 do art.º 46.º do EBF (que sejam efetivamente afetos a tal fim, no prazo de seis meses após a aquisição ou a conclusão da construção, da ampliação ou dos melhoramentos, salvo por motivo não imputável ao beneficiário)</b></p>	<p>Art.º 46.º, n.º 3 e 5 EBF</p>	<p><b>Início:</b> a partir da data da celebração do primeiro contrato de arrendamento.</p> <p><b>Período de isenção:</b> 3 anos</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Aplicável a prédios urbanos cujo VPT não exceda 125 000 €.</li> <li>- Reconhecida pelo chefe de finanças da área da situação do prédio, em requerimento devidamente documentado</li> <li>- Se o pedido for apresentado para além do prazo, ou se a afetação a residência própria e permanente do sujeito passivo ou do seu agregado familiar ocorrer após o decurso do prazo (6 meses do n.º 1 do art.º 46.º do EBF), <u>a isenção inicia-se</u> a partir do ano da comunicação, <u>cessando</u>, no ano em que findaria se a afetação se tivesse verificado nos 6 meses imediatos ao da conclusão da construção, ampliação, melhoramentos ou aquisição a título oneroso.</li> <li>- <u>Cessa</u> logo que deixem de verificar-se os pressupostos que a determinaram, devendo os proprietários, usufrutuários ou superficiários dar cumprimento ao disposto no n.º 1 do artigo 13.º do CIMI (Inscrição nas matrizes).</li> <li>- <b>Não é aplicável</b> quando os prédios ou parte de prédios tiverem sido construídos de novo, ampliados, melhorados ou adquiridos a título oneroso por entidades que tenham o domicílio em países, territórios ou regiões sujeito a um regime fiscal claramente mais favorável, constantes de lista aprovada por portaria do Ministro das Finanças.</li> <li>- Pode ser reconhecida ao mesmo sujeito passivo por cada prédio ou fracção autónoma destinada ao fim nele previsto.</li> </ul>
<p><b>Prédios integrados em empreendimentos a que tenha sido atribuída a utilidade turística</b></p>	<p>Art.º 47.º, n.º 1 e 4 a 6 EBF</p>	<p><b>Período de isenção:</b> 7 anos</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Reconhecida pelo chefe de finanças da área da situação do prédio, em requerimento devidamente documentado, que deve ser apresentado pelos sujeitos passivos no prazo de 60 dias contados da data da publicação do despacho de atribuição da utilidade turística</li> <li>- Se o pedido for apresentado para além do prazo referido no número anterior, <u>a isenção inicia-se</u> a partir do ano imediato, inclusive, ao da sua apresentação, <u>cessando</u>, no ano em que findaria, caso o pedido tivesse sido apresentado em tempo.</li> </ul>
<p><b>Prédios integrados em empreendimentos a que tenha sido atribuída a utilidade turística a título prévio</b></p>	<p>Art.º 47.º, n.ºs 2 e 4 a 6 EBF</p>	<p><b>Período de isenção:</b> 7 anos</p> <p><b>Início:</b> a partir da data da atribuição da utilidade turística, desde que tenha sido observado o prazo fixado para a abertura ou reabertura ao público do empreendimento ou para o termo das obras.</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Reconhecida pelo chefe de finanças da área da situação do prédio, em requerimento devidamente documentado, que deve ser apresentado pelos sujeitos passivos no prazo de 60 dias contados da data da publicação do despacho de atribuição da utilidade turística</li> <li>- Se o pedido for apresentado para além do prazo referido no número anterior, a isenção inicia-se a partir do ano imediato, inclusive, ao da sua apresentação, <u>cessando</u>, porém, no ano em que findaria, caso o pedido tivesse sido apresentado em tempo.</li> </ul>

Condição Objetiva	Fundamentação Legal	Condições da Isenção
<b>Prédios urbanos afetos ao turismo de habitação</b>	Art.º 47.º, n.ºs 3 a 6 EBF	<p><b>Período de isenção:</b> 7 anos (contado a partir do termo das respetivas obras).</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Reconhecida pelo chefe de finanças da área da situação do prédio, em requerimento devidamente documentado, que deve ser apresentado pelos sujeitos passivos no prazo de 60 dias contados da data da publicação do despacho de atribuição da utilidade turística</li> <li>- Se o pedido for apresentado para além do prazo referido no número anterior, a <u>isenção inicia-se</u> a partir do ano imediato, inclusive, ao da sua apresentação, <u>cessando</u>, porém, no ano em que findaria, caso o pedido tivesse sido apresentado em tempo.</li> </ul>
<p><b>Prédios de reduzido valor patrimonial de sujeitos passivos de baixos rendimentos:</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Prédios rústicos, e</li> <li>- Prédio ou parte de prédio urbano destinado a habitação própria e permanente do sujeito passivo ou do seu agregado familiar, no qual esteja fixado o respetivo domicílio fiscal, e que seja efetivamente afeto a tal fim;</li> </ul> <p><i>Desde que</i></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- O rendimento bruto total do agregado familiar não seja superior a 2,3 vezes o valor anual do IAS e o VPT global da totalidade dos prédios rústicos e urbanos pertencentes ao agregado familiar não exceda 10 vezes o valor anual do IAS.</li> </ul>	Art.º 11.º-A do CIMI <sup>8</sup>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Isenções automáticas</li> <li>- Reconhecidas oficiosamente e com uma periodicidade anual pela Autoridade Tributária e Aduaneira, a partir da data da aquisição dos prédios ou da data da verificação dos respetivos pressupostos.</li> <li>- Abrange os arrumos, despensas e garagens, ainda que fisicamente separados, mas integrando o mesmo edifício ou conjunto habitacional, desde que utilizados exclusivamente pelo proprietário ou seu agregado familiar, como complemento da habitação isenta.</li> <li>- O não cumprimento atempado, pelo sujeito passivo ou pelos membros do seu agregado familiar, das suas obrigações declarativas em sede de IRS e de IMI, determina a não atribuição das isenções previstas.</li> </ul>
<b>Prédios urbanos afetos exclusivamente a parques de estacionamento subterrâneos públicos, declarados de utilidade municipal por deliberação da respetiva Assembleia Municipal</b>	Art.º 50.º EBF	<p><b>Período de isenção:</b> 25 anos</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Reconhecida pelo chefe de finanças da área da situação dos prédios, mediante requerimento devidamente fundamentado, e documentado com a declaração de utilidade municipal, que deve ser apresentado pelos sujeitos passivos no prazo de 90 dias contados da data da conclusão das obras.</li> <li>- Apresentado para além do prazo referido, a <u>isenção inicia-se</u> a partir do ano imediato, inclusive, ao da sua apresentação, <u>cessando</u> no ano em que findaria, caso o pedido tivesse sido apresentado em tempo.</li> </ul>
<b>Prédios situados nas áreas de localização empresarial, adquiridos ou construídos pelas respetivas sociedades gestoras e pelas empresas que neles se instalem.</b>	Art.º 69.º, n.ºs 2 a 7 EBF	<p><b>Período de isenção:</b> 10 anos</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Dependente de reconhecimento prévio do interesse municipal pelo órgão competente do município.</li> <li>- Reconhecida pelo chefe do serviço de finanças da área da situação dos prédios, mediante requerimento devidamente fundamentado, e instruído com o documento comprovativo do interesse municipal, a apresentar pelo sujeito passivo no prazo de 90 dias contados da data da aquisição ou conclusão das obras.</li> <li>- Se o pedido de isenção for apresentado para além do prazo referido, a <u>isenção inicia-se</u> a partir do ano imediato, inclusive, ao da sua apresentação, <u>cessando</u> no ano em que findaria, caso o pedido tivesse sido apresentado em tempo.</li> <li>- Vigora para os imóveis adquiridos ou concluídos até 31 de dezembro de 2016<sup>9</sup>.</li> <li>- Aplica-se igualmente aos parques empresariais da Região Autónoma da Madeira</li> </ul>

<sup>8</sup> O art.º 11.º-A do CIMI foi aditado pelo art.º 162º **Lei n.º 7-A/2016, de 30 de março. DR, 1º Suplemento, 1ª Série. N.º 62/2016 (2016.03.30), pp. 1096(2)-1096(244).** Aprovou o **Orçamento do Estado para 2016.** A respetiva redação, do n.º1 ao n.º 7, corresponde ao teor do art.º 48º do EBF que foi revogado pela citada Lei (cfr. art.º 215º, al. g)).

<sup>9</sup> Redação dada pelo art.º 170º da **Lei n.º 7-A/2016, de 30 de março. DR, 1º Suplemento, 1ª Série. N.º 62/2016 (2016.03.30), pp. 1096(2)-1096(244).** Aprovou o **Orçamento do Estado para 2016.**

Condição Objetiva	Fundamentação Legal	Condições da Isenção
Prédios urbanos destinados ao arrendamento para habitação permanente que integrem o património dos fundos de investimento imobiliário para arrendamento habitacional que integram na sua denominação a expressão “fundos de investimento imobiliário para arrendamento habitacional” ou a abreviatura FIIAH e de sociedades de investimento imobiliário	Regime especial aplicável aos FIIAH e às SIIAH, aprovado pelo artigo 102.º da Lei 64-A/2008, de 31 de dezembro - Capítulo X <sup>10</sup>	- A isenção mantém-se enquanto os prédios se mantiverem na carteira do FIIAH - <b>Exclusão:</b> entidades que sejam residentes em país, território ou região sujeitas a um regime fiscal claramente mais favorável, constante de lista aprovada por portaria do Ministro das Finanças.
Prédios utilizados pelo promotor no âmbito do projeto de investimento em atividades económicas (art.º 2.º, n.º 2) cujas aplicações relevantes sejam de montante igual ou superior a 3 000 000,00 €	Regime dos Benefícios fiscais contratuais ao investimento produtivo, Código Fiscal do Investimento <sup>11</sup> - Decreto-Lei n.º 162/2014, de 31 de Outubro (art.º 8.º, n.º 1, b) e n.º 4)	- Isenção ou redução de IMI, durante a vigência do contrato - Comprovação da isenção do imposto é efetuada mediante a apresentação do contrato referido no artigo 16.º-A <sup>12</sup> à entidade competente para a respetiva liquidação, não dependendo de qualquer outra formalidade

<sup>10</sup> Regime especial aplicável aos fundos de investimento imobiliário para arrendamento habitacional (FIIAH) e às sociedades de investimento imobiliário para arrendamento habitacional (SIIAH), aprovado pelo artigo 102.º da Lei 64-A/2008, de 31 de dezembro - Capítulo X. Os FIIAH são constituídos sob a forma de fundos fechados de subscrição pública ou de subscrição particular, tendo ainda as características dos art.ºs 2.º e 4.º a 6.º do regime jurídico dos Fundos e sociedades de investimento imobiliário para arrendamento habitacional, aprovado pelo art.º 102º referida lei.

<sup>11</sup> No uso da autorização legislativa concedida pela Lei n.º 44/2014, de 11 de julho, o Decreto-Lei n.º 162/2014, de 31 de outubro aprovou o novo **Código Fiscal do Investimento** e procedeu à revisão dos regimes de benefícios fiscais ao investimento produtivo, e respetiva regulamentação.

<sup>12</sup> A concessão dos benefícios fiscais é objeto de contrato, aprovado por resolução do Conselho de Ministros, do qual constam, designadamente, os objetivos e as metas a cumprir pelo promotor e os benefícios fiscais concedidos, e que tem um período de vigência até 10 anos a contar da conclusão do projeto de investimento

# **ANEXO III**

## **INÍCIO DA TRIBUTAÇÃO EM IMPOSTO MUNICIPAL S/ IMÓVEIS**

**(ART.º 9.º do CIMI)**

## Início da Tributação em IMI

(Art.º 9.º CIMI)

Facto Tributário	Início da Tributação	Fundamentação Legal (CIMI)	Observações
A fração do território e demais realidades enquadradas no Art.º 2.º devam ser classificadas de prédio	<b>A partir do próprio ano</b>	Art.º 9.º/1/al. a) (Regra geral)	-----
Termo da situação de isenção	<b>A partir do ano seguinte</b>	Art.º 9.º/1/al. b)/1ª parte	- A conjugar com o Art.º 13.º/1/al. g) ( <i>Inscrição nas Matrizes</i> ) – obrigatoriedade de apresentação de declaração do sujeito passivo
O prédio subjacente à isenção de que o sujeito passivo é beneficiário foi adquirido para habitação própria e permanente e o sujeito passivo adquire novo prédio com o mesmo fim e mantém o direito de propriedade sobre o prédio anterior	<b>A partir do próprio ano em que o sujeito passivo deixou de habitar o prédio adquirido em 1.º lugar</b>	Art.º 9.º/1/al. b)/2ª parte	Exceção à regra do Art.º 9.º/1/al. b)/1ª parte
Conclusão das obras de edificação que conduzam a variação do VPT de um prédio	<b>A partir do próprio ano</b>	Art.º 9.º/1/al. c)	A conjugar com o Art.º 13.º/1/al. d) ( <i>Inscrição nas Matrizes</i> ) – sobre obrigatoriedade de apresentação de declaração do sujeito passivo
Conclusão das obras de melhoramento que conduzam a variação do VPT de um prédio	<b>A partir do próprio ano</b>	Art.º 9.º/1/al. c)	A conjugar com o Art.º 13.º/1/al. d) ( <i>Inscrição nas Matrizes</i> ) – sobre obrigatoriedade de apresentação de declaração do sujeito passivo
Conclusão das obras de outras alterações que conduzam a variação do VPT de um prédio	<b>A partir do próprio ano</b>	Art.º 9.º/1/al. c)	A conjugar com o Art.º 13.º/1/al. d) ( <i>Inscrição nas Matrizes</i> ) – sobre obrigatoriedade de apresentação de declaração do sujeito passivo
Terreno para construção passou para o inventário de empresa cujo objeto seja a construção de edifícios para venda	<b>A partir do 4.º ano seguinte, inclusive</b>	Art.º 9.º/1/al. d)	- Não aplicável, caso o prédio tenha sido adquirido a entidade que já tenha beneficiado deste regime (Art.º 9.º/6). - Não aplicável a sujeitos passivos com domicílio fiscal em país, território ou região de regime fiscal claramente mais favorável (Art.º 9.º/7)

Facto Tributário	Início da Tributação	Fundamentação Legal (CIMI)	Observações
Um prédio passou para o inventário de empresa cujo objeto seja a sua venda	<b>A partir do 3.º ano seguinte, inclusive</b>	Art.º 9.º/1/al. e)	- Regime não aplicável, caso o prédio tenha sido adquirido a entidade que já tenha beneficiado do mesmo (transmissão sucessiva do prédio) (Art.º 9.º/6); - Não aplicável a sujeitos passivos com domicílio fiscal em país, território ou região de regime fiscal claramente mais favorável (Art.º 9.º/7)
Quando ao prédio nas situações das alíneas d) e e) foi dada uma utilização distinta	<b>Desde a aquisição do prédio</b>	Art.º 9.º/2	- Preceito a conjugar com o art.º 116.º/2, quanto à caducidade do direito à liquidação (contada a partir do momento em que dada utilização distinta ao prédio). - A conjugar com o art.º 13.º/1/al. j) ( <i>Inscrição nas Matrizes</i> ) – sobre obrigatoriedade de apresentação de declaração do sujeito passivo
Um prédio passou para o inventário de empresa cujo objeto seja a sua venda (Art.º 9.º/1/al. e)) e essa venda tenha sido retardada por facto imputável ao sujeito passivo	<b>A partir do ano, inclusive</b>	Art.º 9.º/3	-----
Nas situações do n.º 1.º, alíneas d) e e), quando a declaração onde os sujeitos passivos comunicam à administração fiscal os factos tributários em causa, seja apresentada após os 60 dias previstos no Art.º 9.º/4.º	<b>Por todo o tempo já decorrido</b>	Art.º 9.º/5/1ª Parte	A suspensão da tributação inicia-se a partir do ano da comunicação e finda no ano em que terminaria, caso tivesse sido apresentada em tempo (Art.º 9.º/5/2ª parte)

# **ANEXO IV**

## **Valor Base dos Prédios Edificados (Vc)**

(Art.º 38.º do CIMI)

**\_ Evolução 2003 a 2016 \_**

**Valor Base dos Prédios Edificados (Vc) (Art.º 38.º do CIMI)****\_ Evolução 2003 a 2016 \_**

<b>Ano</b>	<b>Valor Médio de Construção (Vmc) (p/ m<sup>2</sup>)</b>	<b>Valor Base dos Prédios Edificados (Vc) (Vmc + (0,25 x Vmc))</b>	<b>Diploma Legal</b>
2016	482,40€	603,00€	Portaria n.º 419/2015, de 31/12
2015	482,40€	603,00€	Portaria n.º 280/2014, de 29/12
2014	482,40€	603,00€	Portaria n.º 370/2013, de 27/12
2013	482,40€	603,00€	Portaria n.º 424/2012, de 28/12
2012	482,40€	603,00€	Portaria n.º 307/2011, de 21/12
2011	482,40€	603,00€	Portaria n.º 1330/2010, de 31/12
2010	482,40€	603,00€	Portaria n.º 1456/2009, de 30/12
2009	487,20€	609,00€	Portaria n.º 1545/2008, de 31/12
2008	492,00€	615,00€	Portaria n.º 16-A/2008, de 9/01
2007	492,00€	615,00€	Portaria n.º 1433-C/2006, de 29/12
2006	492,00€	615,00€	Portaria n.º 90/2006, de 27/01
2005	490,00€	612,50€	Portaria n.º 99/2005, de 17/01
2004	480,00€	600,00€	Portaria n.º 982/2004, de 04/08
2003	480,00€	600,00€	Portaria n.º 982/2004, de 04/08

<sup>1</sup> – Fonte: [https://www.portaldahabitacao.pt/pt/portal/legislacao/valor\\_construcao\\_IMI.html](https://www.portaldahabitacao.pt/pt/portal/legislacao/valor_construcao_IMI.html)

Dos valores constantes da coluna de **Vmc**, pode verificar-se que, até ao ano de 2006, o mesmo foi aumentando dos iniciais 480,00 € para 492,00 €, tendo estabilizado nesse ano e nos anos seguintes, de 2007 e 2008, nesse mesmo valor.

Em 2009, o **Vmc** voltou a baixar e o mesmo se passou em 2010, sendo que, desde este último ano até ao presente, o montante se encontra estabilizado em 482,40 €. Esta evolução decrescente após o ano de 2009 reflete a resposta das autoridades à situação de crise instalada no setor imobiliário, a partir da crise financeira internacional de 2007, e procura evitar que o valor patrimonial não ultrapassasse o valor de mercado dos imóveis.

# **ANEXO V**

**TAXAS**

**DO**

**IMPOSTO MUNICIPAL SOBRE IMÓVEIS (IMI)**

## Taxas do IMI

(Art.º 112.º CIMI e Art.ºs 44.º-A, 44.º-B EBF)

Tipo de Prédio	Taxa	Majoração	Minoração	Fundamentação Legal (CIMI/EBF)	Observações
Rústico	0,8%			Art.º 112.º/1/al. a)	
Urbano	0,3% a 0,45% <sup>1</sup>			Art.º 112.º/1/al. c) e n.º 5	- Taxa fixada pela Assembleia Municipal de cada município, anualmente, dentro do intervalo indicado, podendo ser fixada por freguesia
Mistos	0,8% (Parte Rústica) 0,3% a 0,5% (Parte urbana)			Art.º 112.º/2	
Rústicos com áreas florestais abandonadas <sup>1</sup>		Até x 2		Art.º 112.º/9, 10 e 11	- Por deliberação da Assembleia Municipal - Da majoração aplicada não pode resultar uma coleta de imposto inferior a 20,00 €/prédio abrangido - Compete ao município fazer o levantamento dos prédios nas condições indicadas e proceder à identificação dos respetivos proprietários, até 30 de março de cada ano, para posterior comunicação à AT.
Urbano devoluto há mais de um ano <sup>2</sup>		x 3		Art.º 112.º/3	- Majoração anual.
Urbano em ruínas		x 3		Art.º 112.º/3 e 16	- Majoração anual - A identificação dos prédios ou frações autónomas em ruínas compete às câmaras municipais e deverá ser comunicada à AT até 31 de dezembro do ano a que respeitar o imposto

<sup>1</sup> Nos termos do art.º 161.º da LOE para 2016 – cit. 132, p. 1096-(48), o qual reduziu o limite máximo do intervalo de taxas a aplicar de 5% para 0,45%. Contudo, foi aditado o n.º 18 ao art.º 112.º do CIMI, o qual estabelece o seguinte: “Os municípios abrangidos por programa de apoio à economia local, ao abrigo da Lei n.º 43/2012, de 28 de agosto, ou programa de ajustamento municipal, ao abrigo da Lei n.º 53/2014, de 25 de agosto, alterada pela Lei n.º 69/2015, de 16 de julho, podem determinar que a taxa máxima do imposto municipal prevista na alínea c) do n.º 1, seja de 0,5 %, com fundamento na sua indispensabilidade para cumprir os objetivos definidos nos respetivos planos ou programas”.

Taxas do IMI (Art.º 112.º CIMI e Art.ºs 44.º-A, 44.º-B EBF) – Cont.					
Tipo de Prédio	Taxa	Majoração	Minoração	Fundamentação Legal (CIMI/EBF)	Observações
<b>Urbanos arrendados</b> (situados em áreas definidas)			<b>Até 20%</b> (da Tx que vigorar para o ano a que respeita o IMI)	Art.º 112.º/7	- As áreas poderão corresponder a freguesias ou zonas delimitadas de freguesias, definidas pela Assembleia Municipal - A redução pode ser cumulativa com a prevista no Art.º 112º, nº 6.
<b>Urbanos Degradados</b> (prédios que, face ao seu estado de conservação, não cumpram satisfatoriamente a sua função ou façam perigar a segurança de pessoas e bens)		<b>Até 30%</b>		Art.º 112.º/8	- A deliberar pela Assembleia Municipal
<b>Prédio ou parte de prédio urbano para habitação própria e permanente do sujeito passivo ou do seu agregado familiar, quando nele estiver fixado o respetivo domicílio fiscal, e que seja efetivamente afeto a tal fim</b>			Consoante o nº de dependentes que compõem o repetivo agregado familiar, dedução fixa de: <b>1 dep. – 20 €</b> <b>2 dep.s – 40 €</b> <b>3 dep.s ou mais – 70 €</b>	Art.º 112.º-A <sup>2</sup>	- A deliberar pela Assembleia Municipal - O nº de dependentes, na aceção do nº 4 do art.º 13º do CIRS, é aquele que compõe o agregado familiar no último dia do ano anterior àquele a que respeita o imposto. - Passou a vigorar com a LOE para 2016, com vigência a partir de 2016.03.31.
<b>Prédios propriedade de pessoas não singulares, com domicílio fiscal em país, território ou região com regime fiscal claramente mais favorável<sup>3</sup></b>	<b>7,5 %</b>			Art.º 112.º/4 e 17	

<sup>2</sup> O art.º 112º - A foi aditado ao CIMI pela LOE para 2016 (cfr. 162º da LOE – cit. 132, p. 1096-(49)). Disposição de teor semelhante, embora a redução da taxa não correspondesse a uma dedução fixa em euros mas a uma percentagem da taxa aplicada pelo município, já se encontrava em vigor desde 2015.01.01, no nº 13 do art.º 112º do CIMI, que foi revogada pela LOE para 2016 (cfr. nova redação do art.º 112º dada pelo art.º 161º da LOE).

Taxas do IMI (Art.º 112.º CIMI e Art.ºs 44.º-A, 44.º-B EBF) – Cont.					
Tipo de Prédio	Taxa	Majoração	Minoração	Fundamentação Legal (CIMI/EBF)	Observações
Prédios em áreas objeto de operações de reabilitação urbana		Até 30% (da Tx que vigorar para o ano a que respeita o IMI)	Até 30% (da Tx que vigorar para o ano a que respeita o IMI)	Art.º 112.º/6	- As áreas poderão corresponder a freguesias ou zonas delimitadas de freguesias, definidas pela Assembleia Municipal
Prédios em áreas objeto de combate à desertificação		Até 30% (da Tx que vigorar para o ano a que respeita o IMI)	Até 30% (da Tx que vigorar para o ano a que respeita o IMI)	Art.º 112.º/6	- As áreas poderão corresponder a freguesias ou zonas delimitadas de freguesias, definidas pela Assembleia Municipal
Prédios de interesse público, de valor municipal ou património cultural			Até 50% (da Tx que vigorar para o ano a que respeita o IMI)	Art.º 112.º/12	- A deliberar pela Assembleia Municipal - Desde que os prédios não estejam abrangidos pela al. n) do nº 1 do art.º 44º (Isenções em sede de IMI) do EBF - Passou a vigorar em 01.01.2013 (Redação do art.º 215.º da Lei nº 66-B/2012 de 31.12.2012)
Prédios urbanos “Outros” (al. d), nº 1, art.º 6.º CIMI) – Exclusivamente afetos à produção de energia a partir de fontes renováveis			Até 50% (da Tx que vigorar para o ano a que respeita o IMI)	Art.º 44.º-A do EBF	- Redução reconhecida pelo chefe do serviço de finanças da situação do prédio, em requerimento dos sujeitos passivos devidamente documentado, a apresentar no serviço de finanças da área do prédio, no prazo de 60 dias contados da verificação do facto determinante da redução à coleta - Vigora por 5 anos
Prédios urbanos com eficiência energética <sup>4</sup>			Até 15% (da Tx que vigorar para o ano a que respeita o IMI)	Art.º 44.º-B/1, 2 e 4 a 7 do EBF <sup>4</sup>	- A deliberar pela Assembleia Municipal - Redução reconhecida pelo chefe do serviço de finanças da situação do prédio, em requerimento dos sujeitos passivos devidamente documentado, a apresentar no serviço de finanças da área do prédio, no prazo de 60 dias contados da verificação do facto determinante da redução à coleta - Vigora por 5 anos

Taxas do IMI (Art.º 112.º CIMI e Art.ºs 44.º-A, 44.º-B EBF) – Cont.					
Tipo de Prédio	Taxa	Majoração	Minoração	Fundamentação Legal (CIMI/EBF)	Observações
Prédios rústicos integrados em aéreas classificadas que proporcionem serviços de ecossistema não apropriáveis pelo mercado			Até 50% (da Tx que vigorar para o ano a que respeita o IMI)	Art.º 44.º-B/1 e 3 a 7 do EBF <sup>5</sup>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- A deliberar pela Assembleia Municipal</li> <li>- Desde que os prédios reconhecidos como tal pelo Instituto da Conservação da Natureza e das Florestas, I. P.</li> <li>- Redução reconhecida pelo chefe do serviço de finanças da situação do prédio, em requerimento dos sujeitos passivos devidamente documentado, a apresentar no serviço de finanças da área do prédio, no prazo de 60 dias contados da verificação do facto determinante da redução à coleta</li> <li>- Vigora por 5 anos</li> </ul>

**Notas:**

<sup>1</sup> - Nos termos do n.º 10 do art.º 112.º do CIMI, “... são considerados prédios rústicos com áreas florestais em situações de abandono aqueles que integrem terrenos ocupados com arvoredos florestais, com uso silvo-pastoril ou incultos de longa duração e, em que se verifiquem cumulativamente as seguintes condições:

a) Não estarem incluídos em zonas de intervenção florestal (ZIF), nos termos do disposto no Decreto-Lei n.º 127/2005, de 5 de agosto;

b) A sua exploração não estar submetida a plano de gestão florestal elaborado, aprovado e executado nos termos da legislação aplicável;

c) Não terem sido neles praticadas as operações silvícolas mínimas necessárias para reduzir a continuidade vertical e horizontal da carga combustível, de forma a limitar os riscos de ignição e propagação de incêndios no seu interior e nos prédios confinantes.”

<sup>2</sup> – O conceito fiscal de prédio devoluto foi dado pelo DL n.º 159/2006, de 8 de agosto, publicado no DR, 1ª Série, N.º 152 (08.08.2006), pp. 5651-5652, nos termos do qual considera-se devoluto, para efeitos de aplicação da taxa do IMI, o prédio urbano ou a fração autónoma que durante um ano se encontre desocupada, sendo indícios de desocupação a inexistência de contratos em vigor com empresas de telecomunicações, de fornecimento de água, gás e eletricidade e a inexistência de faturação relativa a consumos de água, gás, eletricidade e telecomunicações (Art.º 2.º, n.ºs 1 e 2).

<sup>3</sup> – A lista dos países, territórios e regiões com regimes de tributação privilegiada claramente mais favoráveis consta da Portaria n.º 292/2011, de 08 de novembro, publicada no DR, 1ª Série, N.º 214 (08.11.2011), pp. 4788-4789.

<sup>4</sup> - Nos termos do n.º 2 do art.º 44.º-B do EBF, considera-se existir **eficiência energética** quando:  
 “... a) Quando tenha sido atribuída ao prédio uma classe energética igual ou superior a A, nos termos do disposto no Decreto-Lei n.º 118/2013, de 20 de agosto

b) Quando, em resultado da execução de obras de construção, reconstrução, alteração, ampliação e conservação de edifícios, a classe energética atribuída ao prédio seja superior, em pelo menos duas classes, face à classe energética anteriormente certificada; ou

c) *Quando o prédio aproveite águas residuais tratadas ou águas pluviais, nos termos a definir por portaria dos membros do Governo responsáveis pelas áreas das finanças e do ambiente.*”.

<sup>5</sup> – O art.º 44.º - B do EBF foi aditado pela Lei n.º 82-D/2014, de 31 de dezembro. O n.º 4 do art.º 55.º da referida lei estabelecia o seguinte: *"O disposto no artigo 44.º-B do EBF, com a redação dada pela presente lei, apenas produz efeitos a partir do ano em que, na determinação do valor patrimonial do prédio, não seja considerado o coeficiente minorativo referente à utilização de técnicas ambientalmente sustentáveis, nos termos do número anterior."*

<sup>6</sup> - As deliberações da Assembleia Municipal referenciadas no quadro deverão ser comunicadas à AT, por transmissão eletrónica de dados, para vigorarem no ano seguinte. Caso as comunicações não sejam recebidas até 30 de novembro, será aplicada a taxa mínima para os prédios urbanos (0,3%). (Art.º 112.º, nº 14).

# **ANEXO VI**

**TAXAS**

**DO**

**IMPOSTO MUNICIPAL SOBRE A TRANSMISSÃO**

**ONEROSA DE IMÓVEIS (IMT)**

**I****Taxas (IMT)****Aquisição de prédio urbano/fração autónoma de prédio urbano*****Destino exclusivo a habitação própria e permanente******(Art.º 17.º, n.º 1, al. a) CIMT)***

Valor Tributável - IMT( €)	Taxas percentuais	
	Marginal	Média <sup>1</sup>
Até 92 407	0	0
De mais de 92 407 e até 126 403	2	0,537 9
De mais de 126 403 e até 172 348	5	1,727 4
De mais de 172 348 e até 287 213	7	3,836 1
De mais de 287 213 e até 574 323	8	-
Superior a 574 323	6 (taxa única)	

**II****Taxas (IMT)****Aquisição de prédio urbano/fração autónoma de prédio urbano*****Destinado exclusivamente a habitação******(Art.º 17.º, n.º 1, al. b) CIMT)***

Valor Tributável - IMT( €)	Taxas percentuais	
	Marginal	Média <sup>2</sup>
Até 92 407	1	1
De mais de 92 407 e até 126 403	2	1,268 9
De mais de 126 403 e até 172 348	5	2,263 6
De mais de 172 348 e até 287 213	7	4,157 8
De mais de 287 213 e até 550 836	8	-
Superior a 550 836	6 (taxa única)	

<sup>1</sup> No limite superior do escalão.<sup>2</sup> No limite superior do escalão.

# **ANEXO VII**

## **TABELA GERAL**

### **DO**

## **IMPOSTO DO SELO (IS)**

### TABELA GERAL DO IMPOSTO DO SELO

<b>1</b>	Aquisição de bens:	
<b>1.1</b>	Aquisição onerosa ou por doação do direito de propriedade ou de figuras parcelares desse direito sobre imóveis, bem como a resolução, invalidade ou extinção, por mútuo consenso, dos respetivos contratos - sobre o valor	0,8%
<b>1.2</b>	Aquisição gratuita de bens, incluindo por usucapião, a crescer, sendo caso disso, à da verba 1.1 sobre o valor	10%
<b>2</b>	Arrendamento e subarrendamento, incluindo as alterações que envolvam aumento de renda operado pela revisão de cláusulas contratuais e a promessa quando seguida da disponibilização do bem locado ao locatário - sobre a renda ou seu aumento convencional, correspondentes a um mês ou, tratando-se de arrendamentos por períodos inferiores a um mês, sem possibilidade de renovação ou prorrogação, sobre o valor da renda ou do aumento estipulado para o período da sua duração	10%
<b>3</b>	Autos e termos efetuados perante tribunais e serviços, estabelecimentos ou organismos do Estado, Regiões Autónomas e autarquias locais, ainda que personalizados, incluindo os institutos públicos, que compreenderem arrendamento ou licitação de bens imóveis, cessão, conferência de interessados em que se concorde na adjudicação de bens comuns, confissão de dívida, fiança, hipoteca, penhor, responsabilidade por perdas e danos e transações - por cada um <i>(Revogada pela Lei n.º 3-B/2010-28/04)</i>	€ 10
<b>4</b>	Cheques de qualquer natureza, passados no território nacional - por cada um	€ 0,05
<b>5</b>	Comodato - sobre o seu valor, quando exceda 600€. <i>(Revogada pela Lei n.º 64-A/2008, de 31 de Dezembro)</i>	0,8%
<b>6</b>	Depósito civil, qualquer que seja a sua forma - sobre o respetivo valor <i>(Revogada pela Lei n.º 64-A/2008, de 31 de Dezembro)</i>	0,5%

<b>7</b>	Depósito, em quaisquer serviços públicos, dos estatutos de associações e outras instituições cuja constituição deles dependa - por cada um <i>(Revogada pela Lei n.º 3-B/2010-28/04)</i>	€ 50
<b>8</b>	Escritos de quaisquer contratos não especialmente previstos nesta Tabela, incluindo os efetuados perante entidades públicas - por cada um <i>(Revogada pela Lei n.º 3-B/2010-28/04)</i>	€ 5
<b>9</b>	Exploração, pesquisa e prospeção de recursos geológicos integrados no domínio público do Estado - por cada contrato administrativo <i>(Revogada pela Lei n.º 64-A/2008, de 31 de Dezembro)</i>	€ 25
<b>10</b>	Garantias das obrigações, qualquer que seja a sua natureza ou forma, designadamente o aval, a caução, a garantia bancária autónoma, a fiança, a hipoteca, o penhor e o seguro-caução, salvo quando materialmente acessórias de contratos especialmente tributados na presente Tabela e sejam constituídas simultaneamente com a obrigação garantida, ainda que em instrumento ou título diferente - sobre o respetivo valor, em função do prazo, considerando-se sempre como nova operação a prorrogação do prazo do contrato:	
<b>10.1</b>	Garantias de prazo inferior a um ano - por cada mês ou fração	0,04%
<b>10.2</b>	Garantias de prazo igual ou superior a um ano	0,5%
<b>10.3</b>	Garantias sem prazo ou de prazo igual ou superior a cinco anos	0,6%
<b>11</b>	Jogo:	
<b>11.1</b>	Apostas de jogos não sujeitos ao regime dos impostos especiais sobre o jogo, designadamente, as representadas por bilhetes, boletins, cartões, matrizes, rifas ou tómbolas - sobre o respetivo valor: <i>(Redação dada pelo art.º 4.º do Decreto-Lei n.º 66/2015, de 29 de abril)</i>	
<b>11.1.1</b>	Apostas mútuas	25%
<b>11.1.2</b>	Outras apostas	25%

<b>11.2</b>	Os prémios do bingo, de rifas e do jogo do loto, bem como de quaisquer sorteios ou concursos, com exceção dos prémios dos jogos sociais previstos na verba n.º 11.3 da presente Tabela - sobre o valor ilíquido, acrescendo 10 % quando atribuídos em espécie:	
<b>11.2.1</b>	Do bingo	25%
<b>11.2.2</b>	Dos restantes	35%
<b>11.3</b>	Jogos sociais do Estado: Euromilhões, Lotaria Nacional, Lotaria Instantânea, Totobola, Totogolo, Totoloto, Joker e apostas desportivas à cota de base territorial - incluídos no preço de venda da aposta <i>(Redação dada pelo art.º 3.º do Decreto-Lei n.º 67/2015, de 29 de abril)</i>	4,5%.
<b>11.4</b>	Jogos sociais do Estado: Euromilhões, Lotaria Nacional, Lotaria Instantânea, Totobola, Totogolo, Totoloto, Joker e apostas desportivas à cota de base territorial - sobre a parcela do prémio que exceder (euro) 5.000 <i>(Redação dada pelo art.º 3.º do Decreto-Lei n.º 67/2015, de 29 de abril)</i>	20%
<b>12</b>	Licenças: <i>(verba 12 - Revogada pela Lei n.º 3-B/2010-28/04)</i>	
<b>12.1</b>	Para instalação ou exploração de máquinas eletrónicas de diversão - por cada máquina e sobre o valor da taxa devida pela emissão da licença, no mínimo de €15 <i>(Revogada pela Lei n.º 3-B/2010-28/04)</i>	20%
<b>12.2</b>	Para quaisquer outros jogos legais - por cada máquina e sobre o valor da taxa devida pela emissão da licença, no mínimo de €15 <i>(Revogada pela Lei n.º 3-B/2010-28/04)</i>	20%
<b>12.3</b>	Para funcionamento de estabelecimentos de restauração e bebidas: <i>(Revogada pela Lei n.º 3-B/2010-28/04)</i>	
<b>12.3.1</b>	Clubes noturnos e outros estabelecimentos com espaço reservado para dança, designadamente bares e discotecas <i>(Revogada pela Lei n.º 3-B/2010-28/04)</i>	€ 250
<b>12.3.2</b>	Outros estabelecimentos <i>(Revogada pela Lei n.º 3-B/2010-28/04)</i>	€ 50

<b>12.4</b>	Para instalação de máquinas automáticas de venda de bens ou serviços em locais de acesso público - por cada máquina <i>(Revogada pela Lei n.º 3-B/2010-28/04)</i>	€ 50
<b>12.5</b>	Outras licenças não designadas especialmente nesta Tabela, concedidas pelo Estado, Regiões Autónomas e autarquias locais ou qualquer dos seus serviços, estabelecimentos e organismos, ainda que personalizados, compreendidos os institutos públicos - por cada uma: <i>(Revogada pela Lei n.º 3-B/2010-28/04)</i>	
<b>12.5.1</b>	Quando seja devido qualquer taxa ou emolumento pela sua emissão - sobre o respetivo valor, no máximo de €3 <i>(Revogada pela Lei n.º 3-B/2010-28/04)</i>	20%
<b>12.5.2</b>	Quanto não seja devido qualquer taxa ou emolumento <i>(Revogada pela Lei n.º 3-B/2010-28/04)</i>	€ 3
<b>13</b>	Livros dos comerciantes, obrigatórios nos termos da lei comercial - por cada folha <i>(verba 13 - Revogada pela Lei n.º 3-B/2010-28/04)</i>	0,50
<b>14</b>	Marcas e patentes - sobre o valor resultante das taxas devidas por todos os registos e diplomas <i>(Revogada pela Lei n.º 64-A/2008, de 31 de Dezembro)</i>	24%
<b>15</b>	Notariado, atos notariais, e atos praticados por conservadores, secretários judiciais, secretários técnicos de justiça e entidades e profissionais com competência para autenticar documentos particulares, independentemente da entidade com competência para a sua prática: <i>(verba 15 - Revogada pela Lei n.º 3-B/2010-28/04)</i>	
<b>15.1</b>	Escrituras, excluindo as que tenham por objeto os atos referidos no n.º 26, testamentos e demais instrumentos exarados nos livros de notas dos notários, incluindo os privativos - por cada instrumento <i>(Revogada pela Lei n.º 3-B/2010-28/04)</i>	€ 25
<b>15.2</b>	Habilitação de herdeiros e de legatários - por cada herança aberta <i>(Revogada pela Lei n.º 3-B/2010-28/04)</i>	€ 10

<b>15.3</b>	Instrumentos de abertura e aprovação de testamentos cerrados e internacionais - por cada um <i>(Revogada pela Lei n.º 3-B/2010-28/04)</i>	€ 25
<b>15.4</b>	Procurações e outros instrumentos relativos à atribuição de poderes de representação voluntária, incluindo os mandatos e substabelecimentos, inclusive, quando conferidos também no interesse do procurador ou de terceiro: <i>(Revogada pela Lei n.º 3-B/2010-28/04)</i>	
<b>15.4.1</b>	Procurações e outros instrumentos que atribuam poderes de representação voluntária, inclusive, quando conferidos também no interesse do procurador ou de terceiro - por cada um: <i>(Revogada pela Lei n.º 3-B/2010-28/04)</i>	
<b>15.4.1.1</b>	Com poderes para gerência comercial <i>(Revogada pela Lei n.º 3-B/2010-28/04)</i>	€ 30
<b>15.4.1.2</b>	Com quaisquer outros poderes <i>(Revogada pela Lei n.º 3-B/2010-28/04)</i>	€ 5
<b>15.4.2</b>	Substabelecimentos - por cada um <i>(Revogada pela Lei n.º 3-B/2010-28/04)</i>	€ 2
<b>15.5</b>	Registo de documentos apresentados aos notários para ficarem arquivados - por cada registo <i>(Revogada pela Lei n.º 3-B/2010-28/04)</i>	€0,80
<b>15.6</b>	Testamentos, incluindo as doações por morte, quando tenham de produzir efeitos jurídicos - por cada um <i>(Revogada pela Lei n.º 3-B/2010-28/04)</i>	€ 25
<b>15.7</b>	Outros instrumentos notariais avulsos, não especialmente previstos nesta Tabela - por cada um <i>(Revogada pela Lei n.º 3-B/2010-28/04)</i>	€ 8
<b>15.8</b>	Documento particular autenticado, ou qualquer outro título ou procedimento, quando essa forma seja admitida em alternativa à escritura pública - por cada um - (euro) 25. <i>(Revogada pela Lei n.º 3-B/2010-28/04)</i>	
<b>16</b>	Operações aduaneiras: <i>(Revogada pela Lei n.º 64-A/2008, de 31 de Dezembro)</i>	

<b>16.1</b>	Declarações de sujeição de mercadorias não comunitárias a um regime aduaneiro, com exceção do regime de trânsito, feitas por escrito, por processo informático ou, oficiosamente, com base em declaração verbal do interessado - por cada uma	€1,50
<b>16.2</b>	Venda administrativa de mercadorias - por cada guia	€ 1
<b>16.3</b>	Guia de emolumentos - por cada uma	€ 1
<b>16.4</b>	Guia de depósito - por cada uma	€1,50
<b>16.5</b>	Licenças para movimento de embarcações fora do respetivo ancoradouro - por cada uma:	
<b>16.5.1</b>	De cabotagem e de longo curso	€ 8
<b>16.5.2</b>	De navegação costeira	€ 1
<b>16.6</b>	Alvará de saída de embarcações para viagem - por cada um:	
<b>16.6.1</b>	De navegação costeira	€ 1
<b>16.6.2</b>	De cabotagem e de longo curso	€ 8
<b>16.7</b>	Formulários de tráfego aéreo de saída nos voos comerciais internacionais - por cada um	€ 8
<b>16.8</b>	Formulários de tráfego aéreo de saída nos voos comerciais domésticos - por cada um	€ 3
<b>16.9</b>	Outras guias, licenças e formulários não especificados em qualquer verba deste número - por cada um.	€1,50
<b>17</b>	Operações financeiras:	
<b>17.1</b>	Pela utilização de crédito, sob a forma de fundos, mercadorias e outros valores, em virtude da concessão de crédito a qualquer título exceto nos casos referidos na verba 17.2, incluindo a cessão de créditos, o factoring e as operações de tesouraria quando envolvam qualquer tipo de financiamento ao cessionário, aderente ou devedor, considerando-se, sempre, como nova concessão de crédito a prorrogação do prazo do contrato - sobre o respetivo valor, em função do prazo: ( <i>Red. Lei n° 12-A/2010, de 30/06</i> )	
<b>17.1.1</b>	Crédito de prazo inferior a um ano - por cada mês ou fração	0,04%
<b>17.1.2</b>	Crédito de prazo igual ou superior a um ano	0,50%

<b>17.1.3</b>	Crédito de prazo igual ou superior a cinco anos	0,60%
<b>17.1.4</b>	Crédito utilizado sob a forma de conta corrente, descoberto bancário ou qualquer outra forma em que o prazo de utilização não seja determinado ou determinável, sobre a média mensal obtida através da soma dos saldos em dívida apurados diariamente, durante o mês, divididos por 30	0,04%
<b>17.2</b>	Pela utilização de crédito em virtude da concessão de crédito no âmbito de contratos de crédito a consumidores abrangidos pelo Decreto-Lei n.º 133/2009, de 2 de Junho, considerando-se, sempre, como nova concessão de crédito a prorrogação do prazo do contrato - sobre o respetivo valor, em função do prazo: ( <i>Red. Lei n.º 12-A/2010, de 30/06</i> )	
<b>17.2.1</b>	Crédito de prazo inferior a um ano - por cada mês ou fração ( <i>Red. Lei n.º 12-A/2010, de 30/06</i> ) <sup>(1)</sup>	0.07%
<b>17.2.2</b>	Crédito de prazo igual ou superior a um ano ( <i>Red. Lei n.º 12-A/2010, de 30/06</i> ) <sup>(1)</sup>	0.90%
<b>17.2.3</b>	Crédito de prazo igual ou superior a cinco anos ( <i>Red. Lei n.º 12-A/2010, de 30/06</i> ) <sup>(1)</sup>	1%
<b>17.2.4</b>	Crédito utilizado sob a forma de conta corrente, descoberto bancário ou qualquer outra forma em que o prazo de utilização não seja determinado ou determinável, sobre a média mensal obtida através da soma dos saldos em dívida apurados diariamente, durante o mês, divididos por 30 ( <i>Red. Lei n.º 12-A/2010, de 30/06</i> ) <sup>(1)</sup>	0.07%
<b>17.3</b>	Operações realizadas por ou com intermediação de instituições de crédito, sociedades financeiras ou outras entidades a elas legalmente equiparadas e quaisquer outras instituições financeiras - sobre o valor cobrado: <i>Red. Lei n.º 12-A/2010, de 30/06 - anterior verba 17.2</i>	
<b>17.3.1</b>	Juros por, designadamente, desconto de letras e bilhetes do Tesouro, por empréstimos, por contas de crédito e por crédito sem liquidação	4%

<b>17.3.2</b>	Prémios e juros por letras tomadas, de letras a receber por conta alheia, de saques emitidos sobre praças nacionais ou de quaisquer transferências	4%
<b>17.3.3</b>	Comissões por garantias prestadas	3%
<b>17.3.4</b>	Outras comissões e contraprestações por serviços financeiros <sup>(1)</sup>	4%
<b>18</b>	Precatórios ou mandados para levantamento e entrega de dinheiro ou valores existente - sobre a importância a levantar ou a entregar	0,5%
<b>19</b>	Publicidade: <i>(verba 19 - Revogada pela Lei n.º 3-B/2010-28/04)</i>	
<b>19.1</b>	Cartazes ou anúncios afixados ou expostos em suportes fixos ou móveis na via pública ou destinados a serem vistos da via pública que façam propaganda de produtos, serviços ou de quaisquer indústrias, comércios ou divertimentos, com exclusão dos identificativos do próprio estabelecimento comercial onde se encontrem afixados - por cada metro quadrado ou fração e em cada ano civil <i>(Revogada pela Lei n.º 3-B/2010-28/04)</i>	€ 1
<b>19.2</b>	Publicidade feita em catálogos, programas, reclamos, etiquetas e outros impressos que se destinem a distribuição pública - por cada edição de 1000 exemplares ou fração <i>(Revogada pela Lei n.º 3-B/2010-28/04)</i>	€ 1
<b>20</b>	Registos e averbamentos em conservatórias de bens móveis - por cada um <i>(verba 20 - Revogada pela Lei n.º 3-B/2010-28/04)</i>	€ 3
<b>21</b>	Reporte - sobre o valor do contrato	0,5%
<b>22</b>	Seguros:	
<b>22.1</b>	Apólices de seguros - sobre a soma do prémio do seguro, do custo da apólice e de quaisquer outras importâncias que constituam receita das empresas seguradoras, cobradas juntamente com esse prémio ou em documento separado:	
<b>22.1.1</b>	Seguros do ramo «Caução»	3%

22.1.2	Seguros dos ramos «Acidentes», «Doenças» e «Crédito» e das modalidades de seguro «Agrícola e pecuário»	5%
22.1.3	Seguros do ramo «Mercadorias transportadas»	5%
22.1.4	Seguros de «Embarcações» e de «Aeronaves»	5%
22.1.5	Seguros de quaisquer outros ramos	9%
22.2	Comissões cobradas pela atividade de mediação - sobre o respetivo valor líquido de imposto do selo	2%
23	Títulos de crédito:	
23.1	Letras - sobre o respetivo valor, com o mínimo de (euro) 1	0,5%
23.2	Livranças - sobre o respetivo valor, com o mínimo de (euro) 1	0,5%
23.3	Ordens e escritos de qualquer natureza, com exclusão dos cheques, nos quais se determine pagamento ou entrega de dinheiro com cláusula à ordem ou à disposição, ainda que sob a forma de correspondência - sobre o respetivo valor, com o mínimo de (euro) 1	0,5%
23.4	Extratos de faturas e faturas conferidas - sobre o respetivo valor, com o mínimo de € 0,5 <i>Red. Lei n.º 55-B/2004, de 30/12-Até 31 de Dezembro de 2004 era 5%</i>	0,5%(*)
24	Títulos de dívida pública emitidos por governos estrangeiros, com exclusão dos títulos de dívida pública emitidos por Estados membros da União Europeia, quando existentes ou postos à venda no território nacional - sobre o valor nominal <i>(Revogada pela Lei n.º 64-A/2008, de 31 de Dezembro)</i>	0,9%
25	Vales de correio e telegráficos, com exceção dos chamados «de serviço» - por cada um <i>(Revogada pela Lei n.º 64-A/2008, de 31 de Dezembro)</i>	€0,05
26	Entradas de capital: <i>(verba 26 - Revogada pela Lei n.º 3-B/2010-28/04)</i>	
26.1	Constituição de uma sociedade de capitais - sobre o valor real dos bens de qualquer natureza entregues ou a entregar pelos sócios após dedução das obrigações assumidas e dos encargos suportados pela sociedade em consequência de cada entrada <i>(Revogada pela Lei n.º 3-B/2010-28/04)</i>	0,4%

<b>26.2</b>	Transformação em sociedade de capitais de uma sociedade, associação ou pessoa coletiva que não seja sociedade de capitais - sobre o valor real dos bens de qualquer natureza pertencentes à sociedade à data da transformação, após dedução das obrigações e dos encargos que a onerem nesse momento <i>(Revogada pela Lei n.º 3-B/2010-28/04)</i>	0,4%
<b>26.3</b>	26.3 - Aumento do capital social de uma sociedade de capitais mediante a entrada de bens de qualquer espécie, exceto numerário, sobre o valor real dos bens de qualquer natureza, entregues ou a entregar pelos sócios, após dedução das obrigações assumidas e dos encargos suportados pela sociedade em consequência de cada entrada - 0,4 %. <i>(Revogada pela Lei n.º 3-B/2010-28/04)</i>	0,4%
<b>26.4</b>	Aumento do ativo de uma sociedade de capitais mediante a entrada de bens de qualquer espécie remunerada não por partes representativas do capital social ou do ativo mas por direitos da mesma natureza que os dos sócios, tais como direito de voto e participação nos lucros ou no saldo de liquidação - sobre o valor real dos bens de qualquer natureza entregues ou a entregar pelos sócios, após dedução das obrigações assumidas e dos encargos suportados pela sociedade em consequência de cada entrada <i>(Revogada pela Lei n.º 3-B/2010-28/04)</i>	0,4%
<b>26.5 -</b>	Transferência de um país terceiro para um Estado membro da sede de direção efetiva de uma sociedade, associação ou pessoa coletiva cuja sede estatutária se encontre num país terceiro e que seja considerada para efeitos da cobrança do imposto sobre as entradas de capital como sociedade de capitais neste Estado membro - sobre o valor real dos bens de qualquer natureza pertencentes à sociedade à data da transferência, após dedução das obrigações e dos encargos que a onerem nesse momento <i>(Revogada pela Lei n.º 3-B/2010-28/04)</i>	0,4%
<b>26.6</b>	Transferência de um país terceiro para um Estado membro da sede estatutária de uma sociedade, associação ou pessoa coletiva cuja sede de direção efetiva se encontre num país terceiro e que seja considerada para efeitos da cobrança do imposto sobre as entradas de capital como sociedade de capitais neste Estado membro - sobre o valor real dos bens de qualquer natureza pertencentes à sociedade à data da transferência, após dedução das obrigações e dos encargos que a onerem nesse momento <i>(Revogada pela Lei n.º 3-B/2010-28/04)</i>	0,4%

<b>26.7</b>	Transferência de um Estado membro para outro Estado membro da sede de direção efetiva de uma sociedade, associação ou pessoa coletiva que seja considerada, para efeitos de cobrança do imposto sobre as entradas de capital, como sociedade de capitais no Estado membro referido em último lugar, e não o era no outro Estado membro, salvo quando tenha sido cobrado o imposto previsto na Diretiva n.º 69/335/CE, de 17 de Julho, no Estado de proveniência - sobre o valor real dos bens de qualquer natureza pertencentes à sociedade à data da transferência, após dedução das obrigações e dos encargos que a onerem nesse momento. <i>(Revogada pela Lei n.º 3-B/2010-28/04)</i>	0,4%
<b>26.8</b>	Transferência de um Estado membro para outro Estado membro da sede estatutária de uma sociedade, associação ou pessoa coletiva cuja sede de direção efetiva se situe num país terceiro e que seja considerada, para efeitos de cobrança do imposto sobre as entradas de capital, como sociedade de capitais no Estado membro referido em último lugar, e não o era no outro Estado membro, salvo quando tenha sido cobrado o imposto previsto na Diretiva n.º 69/335/CE, de 17 de Julho, no Estado de proveniência - sobre o valor real de bens de qualquer natureza pertencentes à sociedade à data da transferência, após dedução das obrigações e dos encargos que a onerem nesse momento. <i>(Revogada pela Lei n.º 3-B/2010-28/04)</i>	0,4%
<b>27</b>	Transferências onerosas de atividades ou de exploração de serviços:	
<b>27.1</b>	Trespases de estabelecimento comercial, industrial ou agrícola - sobre o seu valor	5%
<b>27.2</b>	Subconcessões e trespases de concessões feitos pelo Estado, pelas Regiões Autónomas ou pelas autarquias locais, para exploração de empresas ou de serviços de qualquer natureza, tenha ou não principiado a exploração sobre o seu valor	5%
<b>28</b>	Propriedade, usufruto ou direito de superfície de prédios urbanos cujo valor patrimonial tributário constante da matriz, nos termos do Código do Imposto Municipal sobre Imóveis (CIMI), seja igual ou superior a (euro) 1 000 000 - sobre o valor patrimonial tributário utilizado para efeito de IMI: <i>(Aditada pelo artigo 4.º da Lei n.º 55-A/2012 de 29 de outubro)</i>	

<b>28.1</b>	Por prédio habitacional ou por terreno para construção cuja edificação, autorizada ou prevista, seja para habitação, nos termos do disposto no Código do IMI <i>(Redação da Lei n.º 83-C/2013 de 31 de dezembro)</i>	1%
<b>28.2</b>	Por prédio, quando os sujeitos passivos que não sejam pessoas singulares sejam residentes em país, território ou região sujeito a um regime fiscal claramente mais favorável, constante da lista aprovada por portaria do Ministro das Finanças <i>(Aditada pelo artigo 3.º da Lei n.º 55-A/2012 de 29 de outubro)</i>	7,5%
<b>29</b>	Valor líquido global dos organismos de investimento coletivo abrangidos pelo artigo 22.º do EBF: <i>(Aditada pelo Decreto-Lei n.º 7/2015, de 13/01, retificado pela Declaração de Retificação n.º 12/2015, de 11/03)</i>	
<b>29.1</b>	Organismos de investimento coletivo que invistam, exclusivamente, em instrumentos do mercado monetário e depósitos - sobre o referido valor, por cada trimestre <i>(Aditada pelo Decreto-Lei n.º 7/2015, de 13/01)</i>	0,0025 %
<b>29.2</b>	Outros organismos de investimento coletivo - sobre o referido valor, por cada trimestre <i>(Aditada pelo Decreto-Lei n.º 7/2015, de 13/01)</i>	0,0125 %

**FONTE:** Código do Imposto do Selo, serviços eletrónicos de informação fiscal da AT. [Consult. 2016.04.26]. Disponível em [http://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao\\_fiscal/codigos\\_tributarios/selo/ccod\\_selo\\_tabgiselo.htm](http://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/codigos_tributarios/selo/ccod_selo_tabgiselo.htm)

<sup>(1)</sup> A Lei de Orçamento do Estado para 2016<sup>1</sup>, introduziu as alterações infra indicadas na Tabela Geral do Imposto do Selo, as quais não se encontram refletidas na tabela supra:

### Artigo 153.º

#### Alteração à Tabela Geral do Imposto do Selo

A verba 17.3.4 da Tabela Geral do Imposto do Selo, anexa ao Código do Imposto do Selo, passa a ter a seguinte redação:

«17.3.4 — Outras comissões e contraprestações por serviços financeiros, incluindo as taxas relativas a operações de pagamento baseadas em cartões — 4 %.».

<sup>1</sup> Lei n.º 7-A/2016, de 30 de março. DR, 1.º Suplemento, 1ª Série, N.º 62/2016 (2016.03.30), pp. 1096(2)-1096(244). Disponível em <https://dre.pt/application/file/73966319>.

**Artigo 154.º****Disposição interpretativa no âmbito do Código  
do Imposto do Selo**

As redações dadas ao n.º 1, n.º 3 e alínea *b*) do n.º 5, todos do artigo 2.º, ao n.º 8 do artigo 4.º, ao n.º 7 do artigo 7.º do Código do Imposto do Selo e à verba 17.3.4 da Tabela Geral do Imposto do Selo têm carácter interpretativo.

**Artigo 155.º****Aditamento ao Código do Imposto do Selo**

É aditado ao Código do Imposto do Selo o artigo 70.º-A com a seguinte redação:

«Artigo 70.º -A

**Desincentivo ao crédito ao consumo**

Relativamente aos factos tributários ocorridos até 31 de dezembro de 2018, as taxas previstas nas verbas 17.2.1 a 17.2.4 são agravadas em 50 %.».

# **ANEXO VIII**

**DADOS ESTATÍSTICOS**

**IMPOSTOS SOBRE O PATRIMÓNIO**

**EM PORTUGAL**

Tabela I

**Principais Tributos em % do PIB e % das Receitas Fiscais Totais**  
**Portugal – Ano 2013**

TRIBUTOS	2000		2007		2013	
	% PIB	% Receitas Totais	% PIB	% Receitas Totais	% PIB	% Receitas Totais
Imposto sobre o Rendimento –IRS (Classif. OCDE – 1100)	5.5	17.5	5.4	16.8	7.8	22.6
Imposto sobre o Rendimento –IRC (Classif. OCDE – 1200)	3.8	12.11	3.6	11.3	3.4	9.9
Contribuições p/ Segurança Social (Classif. OCDE – 2000)	7.9	25.4	8.1	25.4	8.9	25.9
Impostos sobre o Património (Classif. OCDE – 4000)	<b>1.1</b>	<b>3.7</b>	<b>1.3</b>	<b>4.1</b>	<b>1.1</b>	<b>3.3</b>
Imposto sobre bens e Serviços (Consumo) (Classif. OCDE – 5000)	12.5	40.1	13.3	41.4	12.9	37.3

Fonte: OECD. (2015), *Revenue Statistics 2015*, OECD Publishing, Paris.  
 DOI: [http://dx.doi.org/10.1787/rev\\_stats-2015-en-fr](http://dx.doi.org/10.1787/rev_stats-2015-en-fr), pp. 90-113.

Tabela II

**Total de Prédios na Matriz e Representatividade por Tipo de Prédio**

*(Fonte: Estatísticas AT – 2016<sup>1</sup>)*

Tipo de Prédio	2008		2009		2015	
	Nº Prédios	R (%)	Nº Prédios	R (%)	Nº Prédios	R (%)
Rústicos	11.611.181	59,7	11.611.394	59,5	11.584.007	58,8
Urbanos	7.849.545	40,3	7.910.890	40,5	8.116.091	41,2
<b>Total</b>	<b>19.460.726</b>	<b>100</b>	<b>19.522.284</b>	<b>100</b>	<b>19.700.098</b>	<b>100</b>

Nota: R = Representatividade no total de prédios inscritos na matriz predial.

<sup>1</sup> Fonte: [http://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/dgci/divulgacao/estatisticas/estatisticas\\_patrimonio/](http://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/dgci/divulgacao/estatisticas/estatisticas_patrimonio/)

**Tabela III**  
**Representatividade de Prédios Sujeitos e de Prédios Isentos em IMI**

(Fonte: Estatísticas AT – 2016<sup>2</sup>)

	2008				2009				2015			
	Rústicos		Urbanos		Rústicos		Urbanos		Rústicos		Urbanos	
	Nº Prédios	R (%)										
<b>Prédios Sujeitos IMI</b>	11.103.714	95,6	6.209.787	79,1	11.077.913	95,4	6.320.122	79,9	10.930.654	94,4	6.974.525	85,9
<b>Prédios Isentos IMI</b>	507.467	4,4	1.639.758	20,9	533.481	4,6	1.590.768	20,1	653.353	5,6	1.141.566	14,1
<b>Total Prédios</b>	11.611.181	100	7.849.545	100	11.611.394	100	7.910.890	100	11.584.007	100	8.116.091	100

**Nota:** R = Representatividade face ao total de prédios por tipo considerado (rústico/urbano).

**Tabela IV**  
**Representatividade dos Tipos de Prédios na Liquidação de IMI**

(Fonte: Estatísticas AT – 2016<sup>3</sup>)

Tipo de Prédio	2008			2009		
	Nº Prédios	Valor – IMI (10 <sup>3</sup> €)	R (%)	Nº Prédios	Valor – IMI (10 <sup>3</sup> €)	R (%)
<b>Rústicos</b>	11.611.181	8.274,71	0,8	11.611.394	8.374,29	0,76
<b>Urbanos</b>	7.849.545	983.327,90	99,2	7.910.890	1.087.471,67	99,24
<b>Total</b>	<b>19.460.726</b>	<b>991.602,61</b>	<b>100</b>	<b>19.522.284</b>	<b>1.095.845,96</b>	<b>100</b>

**Notas:** R = Representatividade dos prédios no valor total liquidado em IMI; No nº de prédios encontram-se incluídos os isentos técnicos.

<sup>2</sup> Cfr. nota de rodapé (1).

<sup>3</sup> Cfr. nota de rodapé (1).

**Tabela V**  
**Informação Estatística Global - IMI**

(Fonte: Estatísticas AT - 2016<sup>4</sup>)

Prédios	Ano	Liquidação		VP Sujeito		VP Isento Temporário (A)		VP Isento Permanente (B)		VP Isento (A+B)	
		Nº Prédios	IMI - Valor	Nº Prédios	VP	Nº Prédios	VP	Nº Prédios	VP	Nº Prédios	VP
Rústicos	2008	11.611.181	8.274,71	11.103.714	1.353,35	9.498	4,80	497.969	118,87	507.467	124,69
	2009	11.611.394	8.374,29	11.077.913	1.374,37	9.266	6,74	524.215	118,61	533.481	125,35
	2015	11.584.007	n.f.	10.930.654	1.136,45	n.f.	n.f.	n.f.	n.f.	653.353	125,07
Urbanos	2008	7.849.545	983.327,90	6.209.787	241.404,83	1.096.183	79.023,29	543.575	30.533,89	1.639.758	110.115,90
	2009	7.910.890	1.087.471,67	6.320.122	271.776,94	1.025.234	81.097,34	565.534	34.566,37	1.590.768	115.663,71
	2015	8.116.091	n.f.	6.974.525	418.256,76	n.f.	n.f.	n.f.	n.f.	1.141.566	101.314,98

Notas: n.f. = não facultado AT; VP = Valor Patrimonial (u.m. = 10<sup>6</sup> Euros); IMI - Valor = Liquidação IMI (u.m. 10<sup>3</sup> Euros)

**Tabela VI**  
**Informação Estatística Global 2008/2009- IMI**

(Fonte: Estatísticas AT - 2016<sup>5</sup>)

	2008					2009				
	Rústicos		Urbanos		TOTAL VALOR (A+B)	Rústicos		Urbanos		TOTAL VALOR (A+B)
	Nº Prédios	Valor (A)	Nº Prédios	Valor (B)		Nº Prédios	Valor (A)	Nº Prédios	Valor (B)	
Liquidação IMI	11.611.181	8.274,71	7.849.545	983.327,90	991.602,61	11.611.394	8.374,29	7.910.890	1.087.471,67	1.095.845,96
VP Sujeito	11.103.714	1.353,35	6.209.787	241.404,83	242.758,18	11.077.913	1.374,37	6.320.122	271.776,94	273.151,31
VP Isento (A+B)	507.467	124,69	1.639.758	110.115,90	110.240,59	533.481	125,35	1.590.768	115.663,71	115.789,06

Notas: VP = Valor Patrimonial (u.m. = 10<sup>6</sup> Euros); Liquidação IMI (u.m. 10<sup>3</sup> Euros)

<sup>4</sup> Cfr. nota de rodapé (1).

<sup>5</sup> Cfr. nota de rodapé (1).

**Tabela VII**  
**Informação Estatística Global 2015- IMI**

(Fonte: Estatísticas AT - 2016<sup>6</sup>)

	2015				
	Rústicos		Urbanos		TOTAL VALOR (A+B) (Milhões de Euros)
	Nº Prédios	Valor (A) (Milhões de Euros)	Nº Prédios	Valor (B) (Milhões de Euros)	
<b>VP Sujeito</b>	10.930.654	1.136,45	6.974.525	418.256,76	419.393,21
<b>VP Isento (A+B)</b>	653.353	125,07	1.141.566	101.314,98	101.440,05
<b>TOTAL</b>	11.584.007	1.261,52	8.116.091	519.572	520.833,26

**Nota:** VP = Valor Patrimonial.

**Tabela VIII**  
**Municípios c/ Maior Receita Líquida em IMI**

(Fonte: Estatísticas AT - 2016<sup>7</sup>)

	2008		2009	
	MUNICÍPIOS	IMI Transferência (Receita Líquida)	MUNICÍPIOS	IMI Transferência (Receita Líquida)
1	LISBOA	96.602.665,3	LISBOA	99.075.944,4
2	PORTO	42.502.193,5	SINTRA	41.989.740,0
3	CASCAIS	40.956.490,5	PORTO	38.803.700,0
4	SINTRA	40.889.877,4	CASCAIS	34.226.620,4
5	VILA NOVA DE GAIA	32.520.485,6	VILA NOVA DE GAIA	30.300.644,1
6	OEIRAS	26.440.841,7	OEIRAS	26.080.535,3
7	LOURES	26.376.247,4	LOULE	24.879.030,0
8	LOULE	24.544.150,6	LOURES	23.328.283,7
9	ALMADA	20.884.660,2	ALMADA	21.716.940,8
10	MATOSINHOS	20.821.968,3	COIMBRA	20.363.587,7

**Nota:** u.m. = milhões de euros; IMI Transferência (Receita Líquida) por ordem decrescente dos dez primeiros municípios com receita mais elevada.

<sup>6</sup> Cfr. nota de rodapé (1).

<sup>7</sup> Cfr. nota de rodapé (1).

**Tabela IX**  
**Municípios c/ Menor Receita Líquida em IMI**

(Fonte: Estatísticas AT - 2016<sup>8</sup>)

2008		2009	
MUNICÍPIOS	IMI Transferência (Receita Líquida)	MUNICÍPIOS	IMI Transferência (Receita Líquida)
1 CORVO	6.319,0	CORVO	6.126,8
2 LAJES DAS FLORES	21.247,3	LAJES DAS FLORES	23.987,4
3 BARRANCOS	37.600,5	SANTA CRUZ DAS FLORES	47.376,8
4 SANTA CRUZ DAS FLORES	42.892,2	BARRANCOS	48.486,8
5 PORTO MONIZ	52.136,4	LAJES DO PICO	65.067,2
6 LAJES DO PICO	57.856,2	PORTO MONIZ	65.928,0
7 PENEDONO	63.666,1	PENEDONO	76.262,5
8 NORDESTE	71.986,9	ALVITO	81.498,9
9 SANTA CRUZ DA GRACIOSA	73.842,0	NORDESTE	83.913,4
10 CALHETA (AÇORES)	80.326,7	MONFORTE	84.461,4

**Nota:** u.m. = milhões de euros; IMI Transferência (Receita Líquida) por ordem crescente dos dez municípios com receita menor.

**Tabela X**  
**Receita Bruta em IMT**

(Fonte: Estatísticas AT - 2016<sup>9</sup>)

Ano	Receita Bruta Total IMT (Milhões de Euros)	Receita Líquida - Transferências p/ os Municípios (Milhões de Euros)	Variação Anual
2008	787.226.710	733.960.701	-----
2009	612.080.480	586.712.157	-20,1%
2010	631.715.641	595.324.115	1,5%

<sup>8</sup> Cfr. nota de rodapé (1).

<sup>9</sup> Cfr. nota de rodapé (1).

**Tabela XI**  
**Municípios c/ Maior Receita Líquida em IMT**

(Fonte: Estatísticas AT - 2016<sup>10</sup>)

2008		2009		2010	
Municípios	IMT - Transferências (Receita Líquida)	Municípios	IMT - Transferências (Receita Líquida)	Municípios	IMT - Transferências (Receita Líquida)
1 LISBOA	109.138.195,2	LISBOA	88.678.768,9	LISBOA	97.777.275,4
2 LOULE	34.042.307,1	CASCAIS	29.689.858,6	CASCAIS	35.575.648,1
3 CASCAIS	33.920.475,6	OEIRAS	28.046.213,2	PORTO	29.444.986,3
4 OEIRAS	22.717.031,7	LOULE	25.977.753,1	LOULE	20.187.739,1
5 PORTO	22.704.968,7	PORTO	20.661.119,8	OEIRAS	16.661.041,7
6 ALBUFEIRA	20.829.159,9	LOURES	14.678.236,1	SINTRA	15.443.181,2
7 LOURES	18.641.665,1	SINTRA	12.903.932,5	LOURES	13.319.616,2
8 SINTRA	18.561.237,2	VILA NOVA DE GAIA	12.153.035,3	VILA NOVA DE GAIA	13.297.984,6
9 MATOSINHOS	14.633.634,1	ALBUFEIRA	11.909.087,2	FUNCHAL	10.375.528,8
10 LAGOS	12.923.659,3	COIMBRA	9.428.159,2	MATOSINHOS	9.889.191,5

**Tabela XII**  
**Receita Bruta em IS**

(Fonte: Estatísticas AT - 2016<sup>11</sup>)

Ano	Receita Bruta Total IS (Milhões de Euros)	Varição Anual
2007	1.788.847.133	----
2008	1.818.074.327	1.63%
2009	1.707.034.496	-6.11%
2010	1.588.975.769	-6.92%

<sup>10</sup> Cfr. nota de rodapé (1).

<sup>11</sup> Cfr. nota de rodapé (1).

**Tabela XIII**  
**Receita Bruta de IS p/ Verba da Tabela Geral de Maior Montante**

(Fonte: Estatísticas AT - 2016<sup>12</sup>)

2007		2008		2009		2010	
Verba da Tabela Geral do IS	Receita Bruta (€)	Verba da Tabela Geral do IS	Receita Bruta (€)	Verba da Tabela Geral do IS	Receita Bruta (€)	Verba da Tabela Geral do IS	Receita Bruta (€)
1 Verba 17- Operações Financeiras	906.365.366	Verba 17- Operações Financeiras	964.861.930	Verba 17- Operações Financeiras	883.513.652	Verba 17- Operações Financeiras	781.027.870
2 Verba 22- Seguros	333.215.824	Verba 22- Seguros	333.884.215	Verba 22- Seguros	325.648.686	Verba 22- Seguros	325.419.035
3 <b>Verba 1.1 - Aquisição de Imóveis</b>	<b>235.055.229</b>	<b>Verba 1.1 - Aquisição de Imóveis</b>	<b>213.191.472</b>	<b>Verba 1.1 - Aquisição de Imóveis</b>	<b>202.170.424</b>	<b>Verba 1.1 - Aquisição de Imóveis</b>	<b>184.665.935</b>
4 Verba 23- Títulos de Crédito	93.231.457	Verba 23- Títulos de Crédito	88.893.268	Verba 23- Títulos de Crédito	74.034.827	Verba 11- Jogo	69.363.745
5 Verba 10- Garantias das Obrigações	63.704.049	Verba 10- Garantias das Obrigações	69.515.862	Verba 10- Garantias das Obrigações	66.340.636	Verba 1.2 - Transmissões gratuitas	64.695.912
6 <b>Verba 1.2 - Transmissões gratuitas</b>	<b>55.286.103</b>	<b>Verba 1.2 - Transmissões gratuitas</b>	<b>54.129.343</b>	<b>Verba 1.2 - Transmissões gratuitas</b>	<b>62.365.489</b>	<b>Verba 23- Títulos de Crédito</b>	<b>58.881.559</b>
7 Verba 15- Notários e Atos Notariais	33.435.435	Verba 15- Notários e Atos Notariais	27.782.736	Verba 8- Escritos de Quaisquer Contratos	25.896.215	Verba 10- Garantias das Obrigações	56.386.215
8 Verba 8- Escritos de Quaisquer Contratos	28.113.323	Verba 8- Escritos de Quaisquer Contratos	25.108.181	Verba 15- Notários e Atos Notariais	16.360.280	Verba 8- Escritos de Quaisquer Contratos	11.040.895
9 Verba 4- Cheques	8.629.247	Verba 2- Arrendamento / Subarrend.	8.310.794	Verba 11- Jogo	13.620.677	Verba 2- Arrendamento/ Subarrend.	8.183.517
10 Verba 2- Arrendamento/ Subarrend.	7.328.528	Verba 4- Cheques	8.057.391	Verba 2- Arrendamento/ Subarrend.	8.145.068	Outras liquidações	7.997.004

**Nota:** u.m. = milhões de euros

<sup>12</sup> Cfr. nota de rodapé (1).

**Tabela XIV****Representatividade Anual de Verbas da Tabela Geral  
na Receita Bruta de IS***(Fonte: Estatísticas AT - 2016<sup>13</sup>)*

Verba Tabela Geral	Representatividade na Receita Bruta Total de IS (%)			
	2007	2008	2009	2010
Verba 17- Operações Financeiras	50,6	53,1	51,8	49,2
Verba 22- Seguros	18,6	18,4	19,1	20,5
Verba 1.1 - Aquisição de Imóveis	13,1	11,7	11,8	11,6
Verba 1.2 - Transmissões gratuitas	3,1	3,0	3,7	4,1

<sup>13</sup> Cfr. nota de rodapé (1).

## ÍNDICE

<b>Siglas e Abreviaturas</b> .....	9
<b>Introdução</b> .....	11

### I PARTE

#### Conceitos Introdutórios

<b>1. A Necessidade de Concetualização</b> .....	16
<b>2. Conceitos de Património</b> .....	17
2.1. Conceitos Doutrinários Gerais .....	17
2.2. Conceito Fiscal .....	25
2.3. Distinção de Outros Conceitos Económicos .....	27
<b>3. Conceitos de Imóvel</b> .....	31
3.1. Conceito Civil .....	31
3.2. Conceito de Imóvel para efeitos de IMI .....	34
3.2.1. Conceitos de Prédios .....	35
3.2.1.1. Conceitos no Direito Civil .....	35
3.2.1.2. Conceitos no CIMI .....	38
3.2.1.2.1. Conceito de Prédio .....	38
3.2.1.2.2. Conceito de Prédio Rústico .....	48
3.2.1.2.3. Conceito de Prédio Urbano .....	51
3.2.1.2.4. Conceito de Prédio Misto .....	56
3.2.1.3. Conclusão .....	56
<b>4. Outros Conceitos de Cariz Predial</b> .....	57
4.1. Cadastro Predial .....	57
4.2. Matriz Predial .....	63

### II PARTE

#### O Património e os Impostos

<b>1. Impostos sobre o Património – Conceito Adotado</b> .....	69
<b>2. Impostos sobre o Património – Relevância nos Estados da UE e OCDE</b> .....	74
2.1. Alguns Dados Estatísticos .....	74
<b>3. Os Impostos sobre o Património no Sistema Fiscal Nacional</b> .....	77
3.1. O Imposto Municipal sobre Imóveis (IMI) .....	77

3.1.1.	Antecedentes Históricos do IMI .....	77
3.1.1.1.	Século XIX .....	77
3.1.1.2.	Século XX .....	79
3.1.1.2.1.	Decreto de 4 de Maio de 1911 .....	79
3.1.1.2.2.	Código da Contribuição Predial de 1913 .....	80
3.1.1.2.3.	Reforma Fiscal de 1922 .....	81
3.1.1.2.4.	Reforma Fiscal de 1929 .....	82
3.1.1.2.5.	Reforma Fiscal de 1958-1965 .....	83
3.1.1.2.5.1.	Reforma Predial de 1963 .....	84
3.1.1.2.6.	Constituição de 1976 .....	87
3.1.1.2.7.	A Reforma Fiscal de 1988-1989 – A Contribuição Autárquica .....	89
3.1.1.2.7.1.	Críticas Doutrinárias à Implementação da Contribuição Autárquica .....	94
3.1.1.2.8.	Reforma Fiscal do Património de 2003 .....	96
3.1.1.2.8.1.	Estudos Para Uma Reforma do Património (1989-2002) .....	96
3.1.1.2.8.2.	Principais Objetivos da Reforma de 2003 .....	112
3.1.2.	Caracterização do IMI .....	114
3.1.2.1.	Incidência Objetiva e Territorial .....	114
3.1.2.2.	Incidência Subjetiva .....	114
3.1.2.3.	Isonções .....	117
3.1.2.4.	Início da Tributação .....	118
3.1.2.5.	Determinação do Valor Patrimonial Tributário (VPT) ....	120
3.1.2.5.1.	VPT dos Prédios Rústicos .....	124
3.1.2.5.1.1.	Avaliação de Base Cadastral.....	125
3.1.2.5.1.2.	Avaliação de Base Não Cadastral .....	128
3.1.2.5.1.3.	Avaliação Direta .....	128
3.1.2.5.2.	VPT dos Prédios Urbanos .....	130
3.1.2.5.2.1.	VPT dos Prédios Urbanos para Habitação, Comércio, Indústria e Serviços .....	131
3.1.2.5.2.2.	VPT – Terrenos Para Construção .....	142
3.1.2.5.2.3.	VPT – Prédios da espécie “Outros” .....	145
3.1.2.5.2.4.	VPT – Prédios Mistos .....	148
3.1.2.5.3.	Avaliação Geral .....	148

3.1.2.5.4. Organismos Coordenadores .....	149
3.1.2.6. Taxas .....	150
3.1.2.7. Liquidação e Pagamento .....	152
3.2. O Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis (IMT) e o Imposto do Selo (IS) – Breve Caraterização .....	154
3.2.1. IMT .....	154
3.2.1.1. Incidência – Objetiva e Subjetiva .....	154
3.2.1.2. Isenções .....	158
3.2.1.3. Valor Tributável .....	160
3.2.1.4. Taxas .....	161
3.2.1.5. Liquidação e Pagamento .....	162
3.2.2. IS .....	163
3.2.2.1. Incidência – Objetiva e Subjetiva .....	164
3.2.2.2. Isenções .....	168
3.2.2.3. Valor Tributável .....	169
3.2.2.4. Taxas .....	169
3.2.2.5. Liquidação e Pagamento .....	170
3.3. Dados Estatísticos – Impostos sobre o Património em Portugal .....	172
4. Apreciação Crítica .....	176

### **III PARTE**

#### **Princípios Constitucionais Subjacentes à Tributação**

1. Considerações Iniciais .....	183
2. Do Princípio do Estado de Direito à Constituição Fiscal .....	190
3. Princípio da Legalidade Fiscal .....	195
4. Princípio da Não Retroatividade das Leis Fiscais .....	200
5. Princípio da Igualdade Fiscal .....	202
5.1. Princípio da Capacidade Contributiva .....	210
5.2. Princípio do Benefício .....	219
5.2.1. O Princípio do Benefício e os Tributos Comutativos – Conceção Atual .....	221

### **IV PARTE**

#### **A Justa Repartição dos Encargos Públicos em sede de IMI**

1. O Princípio do Benefício e o Atual IMI – Apreciação Crítica .....	234
2. A Necessidade do IMI no Financiamento das Autarquias Locais .....	247
3. O IMI na Atual Lei de Bases do Solo, do Ordenamento do Território e do Urbanismo	
– Uma Nova Conceção da Tributação do Património Imobiliário Urbano .....	255
3.1. O Mercado Não Concorrencial dos Imóveis .....	258
3.2. O Financiamento das infra-estruturas urbanísticas .....	263
3.3. O Critério de Repartição Justa dos Encargos Públicos .....	270
3.4. A Determinação do Valor do Património Imobiliário .....	273
3.5. A Tributação do Património Imobiliário Rústico .....	278
3.6. A Necessária Revisão das Figuras Tributárias Atuais .....	288

## **V PARTE**

<b>Conclusões</b> .....	291
<b>Principais Atos Normativos Citados</b> .....	303
<b>Propostas de Lei Citadas</b> .....	308
<b>Jurisprudência Citada</b> .....	309
<b>Bases de Dados Eletrónicas Consultadas e Citadas</b> .....	310
<b>Bibliografia</b> .....	311
<b>Anexos</b>	
<b>Anexo I – Dados Estatísticos – Impostos Sobre o Património</b>	
<b>Estados-Membros da UE e OCDE</b> .....	318
<b>Anexo II - Isenções em IMI</b> .....	321
<b>Anexo III – Início da Tributação em IMI</b> .....	336
<b>Anexo IV – Valor Base dos Prédios Edificados – Evolução 2003 a 2016</b> .....	339
<b>Anexo V - Taxas – IMI</b> .....	341
<b>Anexo VI – Taxas - IMT</b> .....	347
<b>Anexo VII - Tabela Geral do Imposto do Selo</b> .....	349
<b>Anexo VIII – Dados Estatísticos - Impostos Sobre o Património</b>	
<b>Em Portugal</b> .....	363

**Índice** ..... 372