

Benefícios fiscais em sede de IMI e a problemática da tributação agravada de prédios devolutos e em ruínas

Vanessa Felismina Ferreira da Rocha

2020/2021

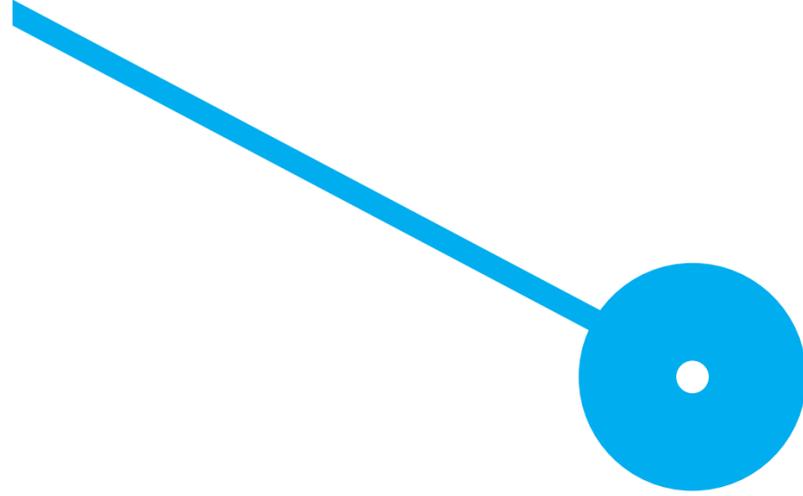
Vanessa Felismina Ferreira da Rocha

Benefícios fiscais em sede de IMI e a problemática da tributação agravada de prédios devolutos e em ruínas

Benefícios fiscais em sede de IMI e a problemática da tributação agravada de prédios devolutos e em ruínas

Vanessa Felismina Ferreira da Rocha

2020/2021



M

—
MESTRADO
SOLICITADORIA

Benefícios fiscais em sede de IMI e a problemática da tributação agravada de prédios devolutos e em ruínas

Vanessa Felismina Ferreira da Rocha

Patrícia Anjos Azevedo

Agradecimentos

Infundáveis são as palavras de agradecimento que dirijo a cada uma das pessoas que, da sua maneira e feitio, contribuíram, ainda que indiretamente, para que este contributo que, inicialmente parecia inalcançável, agora se mostrasse possível e fosse levado a bom porto.

À ESTG, na pessoa da Professora e Presidente Doutora Anabela Gamboa e do corpo docente, destacando todos aqueles com quem tive a honrosa oportunidade de me cruzar, os quais partilharam os seus conhecimentos e experiências, sem mais, dirijo-vos o meu sincero obrigada por me terem auxiliado, de modo a tornar este projeto realidade.

À minha orientadora, a Professora Doutora Patrícia Anjos Azevedo, o meu agradecimento pela sua disponibilidade e orientação, pelo apoio e encorajamento incessáveis, pelos laços de amizade que se criaram e que espero não terem um fim, pela ajuda inestimável. Acima de tudo, obrigada por estar sempre presente!

À minha família, pelo incentivo e carinho transmitidos, por todas as palavras reconfortantes e estimulantes que nunca faltaram, em momento algum. Em particular, um agradecimento especial à minha mãe, pelo seu amor incondicional, paciência, e fé inabalável em tudo o que faço.

Por fim, mas de forma alguma menos importante, gostaria de agradecer a todos os meus amigos, sem exceções, pois todos eles, de formas diferentes e únicas, contribuíram para a concretização deste projeto. Assim sendo, agradeço, particularmente, pela amizade inestimável ao longo dos anos e, depois, por terem emprestado o seu olho crítico a tanto trabalho por melhorar.

Todas estas palavras podem ser resumidas a uma só que, apesar de pequena em tamanho, carrega um peso de gratidão incalculável: obrigada!!

Resumo

O Direito encontra-se constantemente presente na vida de todos os cidadãos, e desempenha um papel fundamental no seio da sociedade, procurando obter uma estabilidade em todas as suas vertentes, de modo a alcançar a costumeira justiça.

Neste sentido, com a redação do presente contributo almejamos abordar alguns temas de acrescida relevância no âmbito do Direito Fiscal, especificamente, os benefícios fiscais em sede de IMI e a problemática da tributação agravada direcionada a prédios devolutos e em ruínas.

Principiamos por fazer referência aos tributos, incidindo nos aspetos mais relevantes, nomeadamente, o enquadramento histórico do IMI.

Após isso, direcionamos a nossa atenção para os benefícios fiscais em sede de IMI, tocando nas suas diversas características, e procedendo à análise de alguns incentivos e benefícios.

Um outro ponto a ser tratado, prende-se com as situações de agravamento de IMI nos prédios devolutos e em ruínas, a que corresponde o disposto no n.º 3 do art.º 112.º do CIMI e no n.º 1 do art.º 112.º-B também do CIMI.

Neste seguimento, e numa vertente mais prática, formulamos um caso prático ilustrativo de uma situação de agravamento da tributação, e analisámos algumas situações práticas mediante recurso à jurisprudência.

Por fim, apresentamos algumas soluções que, a nosso ver, parecem ser as mais adequadas, de forma a tentar evitar o agravamento da tributação do património, nomeadamente, a previsão de um benefício fiscal direcionado aos proprietários de imóveis devolutos e em ruínas, explorando, ainda, alguns programas e incentivos vigentes em matéria de arrendamento.

Palavras-Chave

- Benefícios fiscais;
- Prédios devolutos e em ruínas;
- Agravamento das taxas;
- IMI;
- Reabilitação urbana.

Abstract

Law is constantly present in the lives of all citizens and plays a fundamental role in society, seeking to achieve stability in all its aspects, to attain customary justice.

In this context, with the redaction of this contribution we aim to address some issues of increased relevance in the field of the Tax Law, specifically, tax benefits in the context of IMI and the issue of aggravated taxation directed at vacant and ruined buildings.

We begin by referring to taxes focusing on the most relevant aspects, namely, the historical framework of IMI.

Thereafter, we turn our attention to the tax benefits in IMI, touching on their various characteristics and analysing some incentives and benefits.

Another point to be dealt with is related to situations of aggravation of IMI in vacant and ruined buildings, which corresponds to the provisions on number 3 of article 112.º of the CIMI and number 1 of the 112.º-B also of the CIMI.

In this follow-up and in a more practical aspect, we formulated a practical case illustrating a situation of taxes aggravation and analysed some practical situations using the current jurisprudence.

Finally, we present some solutions that in our point of view seem to be the most appropriate in order to try to avoid the increase in property taxation, namely, the provision of a tax benefit directed to the owners of vacant and ruined properties also exploring some programs and incentives in force in terms of leasing.

Keywords

- Tax Benefits;
- Vacant and ruined buildings;
- Fee Aggravation;
- IMI;
- Urban rehabilitation.

Siglas e Abreviaturas

A

Al.» Alínea

Art.º(s)» Artigo (s)

AT» Autoridade Tributária e Aduaneira

C

CA» Contribuição Autárquica

CAAD» Centro de Arbitragem Administrativa

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

Cfr.» Conferir/Conforme/Confrontar

CIMI» Código do Imposto Municipal sobre Imóveis

CIMT» Código do Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis

CIRS» Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares

CIS» Código do Imposto do Selo

CM» Câmara Municipal

CPA» Código do Procedimento Administrativo

CPPT» Código de Procedimento e de Processo Tributário

CPTA» Código de Processo nos Tribunais Administrativos

CRP» Constituição da República Portuguesa

CRPredial» Código do Registo Predial

D

Dec. Lei» Decreto-lei

E

EBF» Estatuto dos Benefícios Fiscais

I

IEFP, IP» Instituto do Emprego e Formação Profissional, IP
IHRU» Instituto da Habitação e da Reabilitação Urbana
IMI» Imposto Municipal sobre Imóveis
IMT» Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis
IRC» Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas
IRS» Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares
IS» Imposto do Selo

L

LGT» Lei Geral Tributária

N

n.º» Número

NRAU» Novo Regime do Arrendamento Urbano

P

p.» Página

pp.» Páginas

PPA» Programa Património Ativo

R

RGIT» Regime Geral das Infrações Tributárias

RJRU» Regime Jurídico da Reabilitação Urbana

RJUE» Regime Jurídico da Urbanização e Edificação

S

SCE» Sistema de Certificação Energética dos Edifícios

Ss.» Seguintes

STA» Supremo Tribunal Administrativo

T

TCAS» Tribunal Central Administrativo Sul

TGIS» Tabela Geral do Imposto do Selo

V

VPT» Valor Patrimonial Tributário

Índice

Resumo	4
Palavras-Chave	4
Keywords	5
Siglas e Abreviaturas	6
Índice	8
Introdução; generalidades	9
1. Enquadramento do Imposto Municipal Sobre Imóveis	12
2. Alguns benefícios fiscais em sede de IMI	19
2.1. Incentivos à reabilitação urbana e ao arrendamento habitacional a custos acessíveis	34
2.2. Prédios urbanos objeto de reabilitação	42
2.3. Prédios urbanos construídos, ampliados, melhorados ou adquiridos a título oneroso, destinados a habitação	46
2.4. Prédios urbanos destinados à produção de energia a partir de fontes renováveis	60
3. Situações de agravamento do IMI	65
3.1. Prédios devolutos	73
3.1.1. Análise de Jurisprudência	76
3.2. Prédios em ruínas	105
3.3. Caso prático resolvido: exemplo de agravamento da tributação	107
4. Soluções para tentar evitar o agravamento da tributação do património	110
4.1. O arrendamento e a sua importância na atualidade	115
4.1.1. A relação existente entre o arrendamento e o agravamento da tributação de prédios devolutos e em ruínas	117
4.2. O programa “Reabilitar para Arrendar - Habitação Acessível”	119
4.3. Programa Património Ativo	125
4.4. Redução do IMI nos casos de operações de reabilitação urbana ou combate à desertificação	132
4.5. Redução do IMI (para o senhorio) sobre imóveis arrendados	134
Conclusões	135
Referências Bibliográficas	140
Webgrafia	142
Legislação	142
Referências Jurisprudenciais	145
Doutrina Administrativa	146

Introdução; generalidades

O Direito Fiscal contém regras jurídicas, prevendo os termos segundo os quais são determinados e, conseqüentemente, cobrados os impostos, contemplando um conjunto de normas que visam regular os impostos (e outros tributos, como é o caso das taxas e demais contribuições financeiras a favor do Estado). Estas normas fazem parte de um sistema assente num princípio de justiça, sendo que a respetiva aplicabilidade abrange todos os cidadãos, independentemente da vontade destes, assumindo, assim, um caráter geral e imperativo. E, de facto, daí o Direito Fiscal ser um ramo do Direito Público.

A primordial fonte de receita do Estado consiste nos impostos, os quais se destinam à satisfação das necessidades coletivas, tendo em vista zelar e salvaguardar os interesses dos cidadãos. Para além do Estado, também representam fonte de receita para outros entes públicos, como é o caso das autarquias locais¹.

Os impostos caracterizam-se, designadamente, como sendo prestações de natureza definitiva, na medida em que ao pagamento dos mesmos não corresponde qualquer restituição ou reembolso do montante pago.²

Destaque-se que, um dos princípios basilares nesta matéria, é o princípio da capacidade contributiva, segundo o qual cada cidadão deverá ser tributado na proporção da sua “força económica”, para que, deste modo, não existam dúvidas de que estamos perante um sistema fiscal justo e equilibrado.

O princípio da igualdade trata-se de um outro princípio fundamental, prescrevendo que todos os cidadãos devem ser tratados de igual modo perante a lei, não podendo, em circunstância alguma, ser beneficiados ou prejudicados devido à sua “*ascendência, sexo, raça, língua, território de origem, religião, convicções políticas ou ideológicas, instrução, situação económica, condição social ou orientação sexual*”³. Quer isto dizer que não se admitem atos nos quais se evidencie a ocorrência de uma qualquer arbitrariedade.

Posto isto, é importante salientar que o autor NUNO SÁ GOMES rejeita “(...) a invocação do princípio do benefício como fundamento da CA (e agora do IMI)”⁴, pois é a favor do princípio da capacidade contributiva, sendo este entendimento também

¹ A este respeito, ver o disposto no art.º 103.º, n.º 1 da CRP.

² AMORIM, José de Campos e AZEVEDO, Patrícia Anjos – *Lições de Direito Fiscal*, Vila Nova de Gaia: Primeira Edição, 2020, p. 21.

³ Cfr. art. 13.º, n.º 2 da CRP.

⁴ GOMES, Nuno Sá – *Tributação do Património*, Coimbra: Almedina, 2005, p. 110.

defendido por JOSÉ CASALTA NABAIS. Estes autores encontram-se em concordância quanto a este aspeto, ao qual acrescentam que, “(...) o princípio do benefício, só pode, nestes impostos justificar (...) o destino municipal da receita”⁵ “e não para servir de base à exigência desse imposto junto das contribuintes, isto é, junto dos proprietários já que a base de uma tal exigência não pode deixar de ser a capacidade contributiva, revelada pela propriedade dos bens imóveis. Ou seja, não se pretendeu, nem se podia pretender substituir o princípio ou critério da capacidade contributiva pelo princípio do benefício. Pelo que os contribuintes pagam esse imposto em função da capacidade contributiva revelada pela propriedade ou posse dos imóveis e não em função dos benefícios que obtenham dos municípios onde os imóveis se localizem”⁶.

No ordenamento jurídico português existem três tipos de impostos consoante a sua incidência real ou objetiva, a saber: impostos sobre o rendimento, impostos sobre o património e impostos sobre consumo (o mais correto seria dizer-se impostos sobre a despesa).

Cada categoria de impostos ramifica-se, dando origem a diversos tributos como no caso dos impostos sobre o património, os quais se concretizam no IMI, IMT e IS.

Dado que o presente trabalho incide, predominantemente, sobre o IMI, iremos dedicar especial atenção ao estudo desse imposto, nomeadamente, no que diz respeito à tributação agravada de prédios devolutos e em ruínas.

Ora, o art.º 112.º do CIMI tributa de forma agravada os prédios devolutos e em ruínas; porém, sucede que o legislador veio prever no art.º 112.º-B do CIMI que os prédios que se encontrem nessas condições e que se localizem em zonas de pressão urbanística estão sujeitos a um agravamento ainda mais elevado.

Contudo, e tendo em vista alcançar aquilo a que denominamos de “equilíbrio fiscal”, houve a preocupação de se criarem normas fiscais conducentes ao desagravamento da tributação, isto é, os benefícios fiscais (em especial, no contexto em que este trabalho é desenvolvido, aqueles que incidem sobre o IMI).

Posto isto, poderiam ser suscitadas algumas questões, tais como: (i) Qual o motivo subjacente à aplicação de taxas agravadas?; (ii) Que repercussões tem este agravamento no quotidiano dos cidadãos proprietários de imóveis devolutos e em ruínas?; (iii) A longo

⁵ GOMES, Nuno Sá – *Tributação do Património*, Coimbra: Almedina, 2005, p. 110.

⁶ Cfr. NABAIS, José Casalta – *As Bases Constitucionais da Reforma da Tributação do Património*, in Fisco n.º 111/112, janeiro, p. 19, in GOMES, Nuno Sá – *Tributação do Património*, Coimbra: Almedina, 2005, p. 110.

prazo, serão estas medidas eficazes?; (iv) Sendo ineficazes, quais as medidas a adotar?; (v) Qual é o papel desempenhado pelas CM?; (vi) Os contribuintes podem recorrer aos benefícios fiscais a qualquer momento?; etc.

Além destas questões, pensemos e reflitamos no seguinte: afinal, quantos foram os prédios devolutos ou em ruínas que ganharam “uma nova vida” devido à aplicação do agravamento das taxas? E, por outro lado, quantos foram aqueles que a ganharam, impulsionados por políticas fiscais incentivadoras da reabilitação urbana?

No desenrolar deste nosso contributo, pretendemos responder de forma objetiva a todas estas questões e a outras que, eventualmente, possam vir a surgir.

1. Enquadramento do Imposto Municipal Sobre Imóveis

Em Portugal, no ano de 1913, foi criado o CCP⁷, com o intuito de tributar os rendimentos dos prédios, principalmente rústicos, uma vez que, nesses tempos, o domínio da propriedade rústica era consideravelmente superior ao da propriedade urbana.

Segundo NUNO SÁ GOMES, a tributação dos prédios urbanos incidia sobre o seu rendimento, enquanto que, nos prédios rústicos, para além de ser tributada a renda da terra dos prédios, também estava sujeito a tributação o lucro que advinha da exploração dos mesmos (isto é, o lucro do cultivador)⁸.

À data de 1913, o valor tributário dos bens imóveis encontrava-se dependente do rendimento anual que os mesmos produziam, concretamente, aquele que correspondia ao produto de 15 (quinze) anos de renda e não ao valor de mercado dos prédios, salvo em situações excecionais.

Neste sentido, JOSÉ MARIA FERNANDES PIRES refere que, “*assim, o valor patrimonial dos imóveis correspondia à capitalização, pelo fator 15, do valor das rendas produzidas pelo prédio durante o período de um ano*”⁹.

Lembre-se, porém, que a razão de se tributar o rendimento proveniente dos prédios encontrava justificação num fator histórico, isto é, pelo facto de os impostos que tributavam o imobiliário serem havidos como impostos sobre o rendimento e não sobre o património¹⁰.

O CCP de 1913 assumiu um papel particularmente relevante, pois continha normas destinadas, exclusivamente, a disciplinar o procedimento das avaliações prediais, as quais se encontram previstas do art.º 157.º, que tinha como epígrafe “*Da inspecção directa*”, ao art.º 180.º do CCP.

Em 1963, entrou em vigor o CCPIIA¹¹, que tinha também como incidência objetiva o rendimento dos prédios.

Acontece que, a base tributável sobre a qual os impostos incidiam não correspondia ao rendimento real e efetivo, mas antes ao rendimento normal ou potencial. Isto porque, se fosse o rendimento real e efetivo só podiam ser tributados os rendimentos

⁷ Aprovado pela Lei n.º 132/1913, de 7 de junho.

⁸ GOMES, Nuno Sá – *Tributação do Património*, Coimbra: Almedina, 2005, p. 36.

⁹ PIRES, José Maria Fernandes – *Lições de Impostos sobre o Património e do Selo*, 3.ª edição, Coimbra: Edições Almedina, S.A., 2018, p. 18.

¹⁰ IDEM, p. 19.

¹¹ Aprovado pelo Dec. Lei n.º 45104, de 1 de julho de 1963.

provenientes de prédios arrendados, já que aqueles que não se encontravam arrendados não produziam quaisquer rendimentos.

Porém, não foi isso que sucedeu no antigo sistema de tributação do rendimento, visto que este sujeitava a imposto a potencialidade de um prédio produzir rendimentos, ou seja, o valor das rendas que um prédio produziria se estivesse arrendado. Esse valor era apurado mediante a realização de uma avaliação, que competia a uma Comissão de Avaliação constituída por três membros, escolhidos, respetivamente, pelo Diretor de Finanças, pelo Chefe de Finanças e pelo Município da área da localização de cada prédio¹². A ser assim, consideramos que, todos os prédios, independentemente de se encontrarem ou não arrendados, possuem a capacidade de produzir rendimentos, ainda que fictícios.

A este respeito, JOSÉ MARIA FERNANDES PIRES conclui que, “*sujeitava-se a imposto a fonte produtora de rendimentos, mesmo nos casos em que ela não produzia rendimento efetivos. E sujeitando-se a imposto a fonte produtora do rendimento, já não havia necessidade de se ter em conta que o valor do rendimento efetivamente produzido era nulo, nos casos dos prédios não arrendados, porque essa efetividade do rendimento era indiferente ao imposto*”¹³.

Todavia, tal não significa que a tributação não fosse realizada através dos rendimentos reais e efetivos; ou seja, dito de outra forma, no caso dos imóveis arrendados o imposto recaía sobre o valor real das rendas produzidas anualmente. Por sua vez, nos prédios não arrendados o imposto incidia sobre o seu rendimento potencial¹⁴.

Ora, se a Contribuição Predial era um imposto sobre o rendimento anual dos bens imóveis, tal significa que o sistema de avaliações previsto no CCP se encontrava concebido apenas e só para determinar o valor desse rendimento (nomeadamente, no que diz respeito aos prédios não arrendados), e não o valor dos próprios imóveis, pois esse valor não se encontrava sujeito a imposto.

Com o decurso do tempo, foram surgindo novos e mais apropriados diplomas legais, tendo em vista acompanhar a evolução da sociedade, como é o caso do CCA¹⁵, que entrou em vigor no dia 1 de janeiro de 1989.

¹² PIRES, José Maria Fernandes – *Lições de Impostos sobre o Património e do Selo*, 3.ª edição, Coimbra: Edições Almedina, S.A., 2018, p. 27.

¹³ IDEM, p. 21.

¹⁴ IDEM.

¹⁵ Aprovado pelo Dec. Lei n.º 442-C/88, de 30 de novembro.

O Código do IRS e o Código do IRC também entraram em vigor no dia 1 de janeiro de 1989, com a finalidade de substituir a Contribuição Predial, visto que estes diplomas incidiam sobre o rendimento. No entanto, o IRS e o IRC apresentam uma diferença face à Contribuição Predial, pois os primeiros incidem sobre o rendimento real e efetivo, ao passo que a Contribuição assentava sobre o rendimento potencial ou previsível de cada contribuinte.

A opção por um sistema de tributação do rendimento real, teve como consequência o fim da sujeição a imposto do rendimento proveniente dos prédios não arrendados (rendimento este fictício, tal como já explicitamos anteriormente), pois, como sabemos, estes não produzem rendimentos reais. Assim sendo, apenas ficaram sujeitas a IRS e a IRC as rendas efetivamente produzidas pelos prédios arrendados e não as que hipoteticamente pudessem ser produzidas.

Com a Reforma Fiscal de 1988/1989, foi atribuída aos contribuintes a faculdade de, através da sua declaração anual de rendimentos, comunicarem à Administração Fiscal o rendimento que serve de base ao apuramento do imposto a pagar.

A Contribuição Autárquica foi criada em virtude da Reforma Fiscal de 1988/1989, sendo que, ao contrário dos Códigos precedentes que tributavam os rendimentos, o CCA tinha como objetivo tributar o património, incidindo, portanto, sobre o valor patrimonial dos prédios¹⁶.

No que respeita ao sistema de avaliações, sucede que, o próprio diploma legal que aprovou o CCA consagrou, no seu art.º 8.º, n.º 1, que continuavam a ser aplicáveis as disposições relativas às regras de avaliação previstas no CCPIIA; que, por sua vez, teve por base as normas do CCP de 1913, enquanto não fosse aprovado o Código das Avaliações¹⁷.

Destaque-se que, tal como referimos anteriormente, o antigo sistema de tributação sujeitava a imposto o rendimento anual dos prédios; daí o sistema de avaliações existente à data ter sido concebido para determinar esse rendimento. Porém, o sistema de tributação vigente ao tempo da Contribuição Autárquica tributava o valor dos próprios prédios e não o rendimento por eles gerado¹⁸.

¹⁶ GOMES, Nuno Sá – *Tributação do Património*, Coimbra: Almedina, 2005, pp. 39-40.

¹⁷ IDEM, p. 44.

¹⁸ PIRES, José Maria Fernandes – *Lições de Impostos sobre o Património e do Selo*, 3.ª edição, Coimbra: Edições Almedina, S.A., 2018, p. 24.

Ora, acontece que, ao estarmos a aplicar o antigo sistema de avaliação ao novo sistema e tendo em conta que o objeto da tributação de ambos era diferente, não restam dúvidas de que essa aplicação se mostra desadequada face à nova realidade. A ser assim, entendemos que o anterior regime legal de avaliações, para além de se demonstrar desajustado, também contém lacunas¹⁹.

A solução mais razoável consistiu em adotar um procedimento provisório, segundo o qual o valor dos imóveis era apurado mediante a utilização dos valores que já existiam para efeitos de Contribuição Predial, isto é, converteu-se o valor de rendimento em valor de mercado. “*Essa conversão foi efetuada de forma praticamente automática, fazendo multiplicar o valor do rendimento coletável de cada prédio pelo fator de capitalização 15 (e pelo fator 20 para os prédios rústicos)*”²⁰, determinando-se, assim, o valor patrimonial dos prédios²¹.

Todavia, esta alternativa apenas dizia respeito aos prédios existentes à data da entrada em vigor da Contribuição Autárquica, levantando-se agora o mesmo problema quanto aos prédios novos, isto é, aqueles que viessem a ser construídos durante a sua vigência.

O legislador optou por aplicar as mesmas regras aos novos prédios, isto é, mediante a aplicação do fator 15 ou 20, consoante se tratasse de um prédio urbano ou rústico, respetivamente, ao valor da renda anual, real ou potencial.

O facto de os prédios urbanos destinados à habitação, ao comércio e os terrenos para construção terem sido alvo de uma crescente valorização nominal, acarretou alterações significativas na estrutura e coerência do anterior sistema de tributação²².

Em face do exposto, somos da opinião de que os aludidos fatores vieram contrariar aquilo que, até então, se defendia como sendo um sistema fiscal atual e justo, dotado de equidade.

Face ao elevado número de alterações a que era necessário proceder, o legislador entendeu por conveniente criar o IMI, de modo a substituir a Contribuição Autárquica.

O Código do IMI entrou em vigor no dia 1 de dezembro de 2003, tendo sido aprovado pelo Dec. Lei n.º 287/2003, de 12 de novembro, e que veio revogar o antigo

¹⁹ Vide Preâmbulo do CIMI.

²⁰ PIRES, José Maria Fernandes – *Lições de Impostos sobre o Património e do Selo*, 3.ª edição, Coimbra: Edições Almedina, S.A., 2018, p. 25.

²¹ Cfr. art. 6.º, n.º 1 do Dec. Lei n.º 442-C/88, de 30 de novembro.

²² Vide Preâmbulo do CIMI.

CCA. Este Dec. Lei representa um importante marco temporal, pois foi através do mesmo que a Reforma²³ da Tributação do Património produziu efeitos²⁴.

Entre outras, uma das alterações mais importantes trazida pelo CIMI consiste na determinação do VPT dos prédios urbanos, uma vez que o mesmo passa a ser determinado objetivamente, mediante a aplicação da fórmula constante do art.º 38.º do CIMI²⁵. Destarte, foi implementado um sistema de avaliações pautado pela objetividade e simplicidade, o que veio permitir o apuramento do valor patrimonial próximo do valor de mercado.

Uma das situações onde melhor se refletiram os efeitos do sistema de avaliações do CIMI foi no NRAU²⁶. Ora, o NRAU veio permitir a atualização das rendas; porém, estabeleceu um limite máximo para as novas rendas, o qual era determinado tendo por base o resultado da avaliação do imóvel, nos termos dos art.ºs 38.º e ss. do CIMI, tal como resulta do disposto no art.º 35.º, n.º 2, als. a) e b) do NRAU²⁷.

Dado que o CIMI entrou em vigor ainda em 2003, tal permitiu que no ano seguinte (isto é, 2004) os contribuintes fossem tributados ao abrigo do CIMI e não ao abrigo do CCA. Isto porque, quer num, quer noutro, a liquidação reporta-se sempre aos elementos que constam da matriz a 31 de dezembro de cada ano; logo, em 2003 já tinha de vigorar o IMI²⁸.

Veja-se que a atual redação do n.º 1 do art.º 1.º do CIMI prevê que, “*o imposto municipal sobre imóveis (IMI) incide sobre o valor patrimonial tributário dos prédios rústicos e urbanos situados no território português, constituindo receita dos municípios onde os mesmos se localizam*”.

Tal como a própria denominação do imposto (com a palavra “Municipal”) o indicia, o IMI reverte a favor dos Municípios onde os imóveis se localizam²⁹; sendo, por essa razão, caracterizado como um imposto não estadual, uma vez que o sujeito ativo é

²³ Além de outros, um dos objetivos da reforma consistia em atribuir mais poder tributário às Autarquias, mediante a faculdade de fixação das taxas a operar pelas Assembleias Municipais e sob proposta das respetivas CM. Cfr. RODRIGUES, Abílio e AZEVEDO, Patrícia Anjos *In AA.VV., – Lexit, Códigos Anotados & Comentados, Tributação do Património (IMI/ IMT/ IS)*, 1.ª edição, vol.4. Porto: O Informador Fiscal – Edições Técnicas, Lda., 2021, p. 182.

²⁴ GOMES, Nuno Sá – *Tributação do Património*, Coimbra: Almedina, 2005, p. 102.

²⁵ IDEM, p. 98.

²⁶ Aprovado pela Lei n.º 6/2006, de 27 de fevereiro.

²⁷ PIRES, José Maria Fernandes – *Lições de Impostos sobre o Património e do Selo*, 3.ª edição, Coimbra: Edições Almedina, S.A., 2018, p. 30.

²⁸ GOMES, Nuno Sá – *Tributação do Património*, Coimbra: Almedina, 2005, pp. 95-96.

²⁹ O que se depreende através do previsto no art. 1.º, n.º 1 do CIMI e do art. 14.º, al. a) da Lei n.º 73/2013, de 3 de setembro.

uma entidade diferente do Estado³⁰. Além dessa característica, o IMI consiste num imposto de natureza real, no sentido em que não tem em consideração a situação pessoal e socioeconómica do titular do imóvel sobre o qual incide a tributação, mas sim sobre o próprio prédio³¹.

Do ponto de vista dos contribuintes, o IMI apresenta uma característica que não passa despercebida: referimo-nos, portanto, ao seu carácter periódico, na medida em que impostos periódicos são aqueles que “(...) *periodicamente se renovam por sucessivos períodos de tributação*”³², ou seja, os cidadãos têm conhecimento de que durante todo o tempo em que forem proprietários, usufrutuários ou superficiários do imóvel, terão, em todos esses anos, de pagar imposto. Por outro lado, a AT também consegue saber, em cada momento, através de uma lista de sujeitos passivos, quais se encontram sujeitos a este imposto (critério do rol nominativo).

Por último, mas igualmente relevante, destacamos a sua natureza direta, uma vez que a tributação em sede de IMI incide sobre o património detido pelo sujeito passivo, tendo, deste modo, carácter de permanência³³.

Ainda acerca do IMI, destaque-se que, no dia 1 de dezembro de 2011, foi determinada (por intermédio da Lei n.º 60-A/2011, de 30 de novembro) a avaliação geral³⁴, nos termos do CIMI, que abrangia todos os prédios urbanos que até essa data ainda não tinham sido objeto de avaliação de acordo com o novo regime.

O legislador consagrou no n.º 1 do art.º 112.º do CIMI, as taxas a aplicar consoante a natureza do imóvel. A este respeito, atente-se ainda que, relativamente aos prédios rústicos a taxa é única, ou seja, a percentagem de 0,8% será aplicada a todos e quaisquer prédios dessa índole. Já quanto aos prédios urbanos, e ao invés do que sucede com os prédios rústicos, encontram-se estabelecidos limites mínimos e máximos, isto é, a taxa pode variar entre 0,3% a 0,45%. Tal significa isto que, dentro desse intervalo de valores,

³⁰ AMORIM, José de Campos e AZEVEDO, Patrícia Anjos – *Lições de Direito Fiscal*, Vila Nova de Gaia: Primeira Edição, 2020, pp. 52-53.

³¹ RODRIGUES, Abílio e AZEVEDO, Patrícia Anjos in AA.VV., – *Lexit, Códigos Anotados & Comentados, Tributação do Património (IMI/ IMT/ IS)*, 1.ª edição, vol.4. Porto: O Informador Fiscal – Edições Técnicas, Lda., 2021, p. 181.

³² AMORIM, José de Campos e AZEVEDO, Patrícia Anjos – *Lições de Direito Fiscal*, Vila Nova de Gaia: Primeira Edição, 2020, p. 57.

³³ IDEM, pp. 52-53.

³⁴ A avaliação geral tinha em vista a correção de distorções e desigualdades que se verificavam entre os sujeitos passivos relativamente ao pagamento do IMI e na parte respeitante aos imóveis urbanos. Cfr. RODRIGUES, Abílio e AZEVEDO, Patrícia Anjos in AA.VV., – *Lexit, Códigos Anotados & Comentados, Tributação do Património (IMI/ IMT/ IS)*, 1.ª edição, vol.4. Porto: O Informador Fiscal – Edições Técnicas, Lda., 2021, p. 181.

é o próprio município (através de deliberação da Assembleia Municipal) que possui a faculdade para fixar a taxa a aplicar, demonstrando-se, assim, o poder discricionário das autarquias locais neste aspeto (cfr. n.º 5 do art.º 112.º do CIMI)³⁵. A decisão do município que fixar a taxa a aplicar deve ser comunicada à AT, por transmissão eletrónica de dados, até ao dia 31 de dezembro do ano a que respeita a mencionada taxa, sob pena de que a mesma seja liquidada pela taxa mínima prevista na al. c) do n.º 1 do art.º 112.º do CIMI (n.º 14 do art.º 112.º do CIMI).

Relativamente ao momento no tempo para a determinação das taxas a aplicar, o mesmo será o dia 31 de dezembro de cada ano, conforme resulta do disposto nos art.ºs 8.º e 12.º, ambos do CIMI³⁶.

³⁵ AZEVEDO, Patrícia Anjos e ROCHA, Vanessa in AA.VV., – *Lexit, Códigos Anotados & Comentados, Tributação do Património (IMI/ IMT/ IS)*, 1.ª edição, vol.4. Porto: O Informador Fiscal – Edições Técnicas, Lda., 2021, pp. 186-187.

³⁶ RODRIGUES, Abílio e AZEVEDO, Patrícia Anjos in AA.VV., – *Lexit, Códigos Anotados & Comentados, Tributação do Património (IMI/ IMT/ IS)*, 1.ª edição, vol.4. Porto: O Informador Fiscal – Edições Técnicas, Lda., 2021, p. 182.

2. Alguns benefícios fiscais em sede de IMI

Os benefícios fiscais consistem em medidas excepcionais³⁷, criadas com o propósito de tutelar os interesses públicos extrafiscais, que se destaquem pela sua pertinência, desde que se demonstrem superiores face aos interesses da própria tributação a que obstam³⁸ (cfr. art.º 2.º, n.º 1 do EBF e art.º 103.º, n.º 1 da CRP).

Acerca do carácter excepcional dos benefícios, o STA entende que, *“tratando-se então de medidas excepcionais, o legislador tem de usar linguagem precisa nas normas que concedem os benefícios, utilizando os conceitos que usa no sentido tradicional”*³⁹.

Como e bem refere SÉRGIO MOUTINHO ROLA em anotação/comentário ao art.º 2.º do EBF, o qual pela sua clareza e capacidade de síntese não se deixará de citar: os benefícios fiscais *“para além de terem natureza excepcional e fundamento extrafiscal, são factos complexos, pois, por um lado, têm efeito impeditivo do nascimento da obrigação tributária com o seu normal conteúdo e, por outro lado, dão origem ao nascimento do direito ao benefício fiscal – como, de resto, reconhece o artigo 12.º do EBF, ao reportar o direito ao benefício à data da verificação dos pressupostos.”*⁴⁰

No que diz respeito à importância dos benefícios fiscais, RITA CALÇADA PIRES sustenta que, *“o BF é o símbolo máximo da função social e económica do imposto (...)”* e, *“precisamente por tal, o BF quebra a regra da neutralidade do imposto, que passa a ter outros objectivos para além da arrecadação de receita para o erário público”*⁴¹.

Do ponto de vista do Estado, a atribuição de benefícios fiscais terá como principal consequência a diminuição das receitas fiscais, passando esses benefícios a representar,

³⁷ Uma vez que, via de regra, os contribuintes se encontram obrigados a satisfazer os tributos na íntegra, isto é, sem que lhes seja concedida nenhuma benesse, de modo a obter um equilíbrio na distribuição da carga fiscal em relação a todos os sujeitos passivos de imposto.

³⁸ Ou seja, os benefícios fiscais são de tal modo considerados importantes, *“(...) a ponto de poder considerar-se justificável o sacrifício dos segundos”*, isto é, dos interesses da própria tributação. Cfr. ROLA, Sérgio Moutinho in - AA.VV., – *Lexit, Códigos Anotados & Comentados, Rendimento – Tributação e Incentivos (IRS/ IRC/ EBF/ CFI)*, 1.ª edição, vol.2. Porto: O Informador Fiscal – Edições Técnicas, Lda., 2021, p. 781.

³⁹ STA – Processo n.º 0152/10, de 05-05-2010. Relator Valente Torrão. Disponível em: http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/cf86444fe29823d280257726003a43fd?OpenDocument&ExpandSection=1#_Section1.

⁴⁰ ROLA, Sérgio Moutinho in - AA.VV., – *Lexit, Códigos Anotados & Comentados, Rendimento – Tributação e Incentivos (IRS/ IRC/ EBF/ CFI)*, 1.ª edição, vol.2. Porto: O Informador Fiscal – Edições Técnicas, Lda., 2021, p. 781.

⁴¹ PIRES, Rita Calçada – *Para uma teoria geral dos benefícios fiscais: breves notas de sistematização*, in Estudos comemorativos dos 20 anos da FDUP, vol.2. Coimbra: Edições Almedina, S.A., 2017, pp. 612-613.

numa perspetiva económica, uma despesa fiscal, quantificável no Orçamento do Estado. Por sua vez, na perspetiva dos sujeitos passivos de imposto, os benefícios têm em vista beneficiar/favorecer a sua situação tributária. “*Ou seja, a mesma figura surge com uma face vantajosa e com uma face de perda directa, ainda que esta última esteja associada a um ganho indirecto, decorrente da protecção de um interesse público que justificou a criação do BF*”⁴².

Ora, no entendimento do autor SÉRGIO MOUTINHO ROLA, e no que respeita à despesa fiscal, o mesmo refere que, do ponto de vista económico, essa despesa corresponde, nada mais nada menos do que a um “*(...) dispêndio virtual de recursos*”⁴³, pois não suscitam “*(...) movimentos monetários e orçamentais reais*”⁴⁴. Ao que acrescenta que, em termos jurídicos, a despesa fiscal como que equivale a uma renúncia às receitas provenientes dos tributos, isto porque, a não verificar-se essa abdicção, as mesmas seriam arrecadadas pelo Estado (neste sentido, *vide al. g*) do n.º 3 do art.º 106.º da CRP)⁴⁵.

Segundo o disposto no n.º 1 do art.º 15.º-A do EBF⁴⁶, anualmente, é elaborado pelo Governo, um relatório quantitativo de todos os benefícios fiscais atribuídos, “*(...) incluindo uma análise com a identificação e avaliação discriminada dos custos e dos resultados efetivamente obtidos face aos objetivos inerentes à sua criação*”. Esse relatório é enviado à Assembleia da República durante o primeiro semestre do ano seguinte àquele a que diz respeito (cfr. n.º 2 do mesmo preceito legal).

Neste seguimento, encontra-se previsto no n.º 3 do art.º 15.º-A do EBF, o princípio da transparência, com “*(...) o intuito de promover o aumento da transparência na utilização dos benefícios fiscais, tendo em conta a própria natureza dos benefícios fiscais e as questões que a atribuição dos mesmos suscita (...)*”⁴⁷.

Decorre do n.º 3 do art.º 14.º da LGT que, previamente à criação dos benefícios fiscais, têm de se encontrar definidos, de forma inequívoca, os objetivos do seu surgimento, bem como a quantificação da despesa fiscal que vão originar. Estas medidas

⁴² PIRES, Rita Calçada – *Para uma teoria geral dos benefícios fiscais: breves notas de sistematização*, in Estudos comemorativos dos 20 anos da FDUP, vol.2. Coimbra: Edições Almedina, S.A., 2017, p. 614.

⁴³ ROLA, Sérgio Moutinho in - AA.VV., – *Lexit, Códigos Anotados & Comentados, Rendimento – Tributação e Incentivos (IRS/ IRC/ EBF/ CFI)*, 1.ª edição, vol.2. Porto: O Informador Fiscal – Edições Técnicas, Lda., 2021, p. 783.

⁴⁴ IDEM.

⁴⁵ IDEM.

⁴⁶ Vide Lei n.º 64/2013, de 27 de agosto.

⁴⁷ ROLA, Sérgio Moutinho in - AA.VV., – *Lexit, Códigos Anotados & Comentados, Rendimento – Tributação e Incentivos (IRS/ IRC/ EBF/ CFI)*, 1.ª edição, vol.2. Porto: O Informador Fiscal – Edições Técnicas, Lda., 2021, p. 807.

encontram a sua fundamentação no facto de ser exigido que se justifique a situação de desigualdade que a atribuição dos benefícios irá originar⁴⁸. De notar que, a concessão dos benefícios se encontra dependente do conhecimento, pela administração fiscal, da situação tributária geral do contribuinte (veja-se o n.º 1 da disposição legal acima referida).

Nos termos do disposto no n.º 4 do art.º 2.º do EBF, verificamos a atribuição de poderes de controlo ao Estado, para que este possa manter-se constantemente atualizado. Ou seja, o legislador consagrou a possibilidade de ser exigido aos sujeitos passivos que beneficiem dos aludidos benefícios fiscais, que entreguem a declaração dos rendimentos isentos auferidos, exceto quando digam respeito a benefícios fiscais genéricos e automáticos, pois, nestes casos, os próprios serviços da AT possuem legitimidade para obter todos os elementos que se demonstrem indispensáveis ao apuramento da coleta de imposto que, via de regra, seria devida.

Neste seguimento, encontram-se previstas iguais medidas para as situações de não sujeição tributária, conforme estabelece o n.º 3 do art.º 4.º do EBF. Todavia, neste caso, não se trata de calcular o montante global do imposto que deveria ser pago, mas sim o cálculo da receita que deixa de ser cobrada, uma vez que os benefícios fiscais são, por definição, despesas quantificáveis no Orçamento do Estado.

Posto isto, compete-nos frisar, primeiramente, que os benefícios fiscais não podem confundir-se com as situações de não sujeição tributária, uma vez que são realidades distintas.

Em segundo lugar, convém definir o que deve entender-se por não sujeição a imposto, isto é, tal ocorre quando o legislador não sujeitou a imposto um determinado facto; então, se assim o é, esse facto considera-se excluído, quer da norma de incidência objetiva, quer da norma de incidência subjetiva de certo tributo⁴⁹. Dito por outras palavras, ocorre a não sujeição a imposto sempre que a norma de incidência objetiva não preveja que uma determinada situação se encontra sujeita a tributação. A ser assim, não existem dúvidas de que não se verificam quaisquer obrigações tributárias (nem acessórias nem de pagamento – obrigação principal ou central). Em sentido concordante, e de modo a reforçar aquilo que dissemos, os autores F. PINTO FERNANDES e J. CARDOSO DOS

⁴⁸ ROLA, Sérgio Moutinho in - AA.VV., – *Lexit, Códigos Anotados & Comentados, Rendimento – Tributação e Incentivos (IRS/ IRC/ EBF/ CFI)*, 1.ª edição, vol.2. Porto: O Informador Fiscal – Edições Técnicas, Lda., 2021, p. 784.

⁴⁹ PAIVA, Carlos e JANUÁRIO, Mário – *Os Benefícios Fiscais nos Impostos sobre o Património*, Coimbra: Edições Almedina, S.A., 2014, p. 70.

SANTOS sustentam que, nas situações de não sujeição tributária “(...) *não se verificam os pressupostos previstos na lei tributária para a incidência, pelo que não surge para o contribuinte a obrigação de imposto nem qualquer obrigação acessória*”⁵⁰.

Complementarmente, lembre-se que a tributação encontra-se sujeita ao princípio da legalidade, de acordo com o disposto no n.º 2 do art.º 103.º da CRP e art.º 8.º da LGT⁵¹. A ser assim, significa que, perante a “(...) *ausência de norma expressa de tributação, o facto está excluído de tributação*”⁵².

Por tudo isto, consagra o n.º 1 do art.º 4.º do EBF que “*não são benefícios fiscais as situações de não sujeição tributária*”.

Neste sentido, é oportuno refletir sobre a seguinte questão, isto é: as situações de não sujeição tributária constituem desagravamentos fiscais?

Segundo a autora MARIA PAULA DOS REIS VAZ FREIRE, não constituem. Referindo a mesma que é “(...) *suficiente qualificar as exclusões tributárias como normas negativas de incidência, e não como desagravamentos estruturais, pois só se pode desagravar aquilo que é tributado e as situações contempladas pelas normas de exclusão encontram-se, logicamente, fora do âmbito da tributação*”⁵³. A este respeito, veja-se que o legislador no n.º 2 do art.º 4.º do EBF, ao prever a noção de situações de não sujeição tributária, refere expressamente que, consideram-se como tal “(...) *as medidas fiscais estruturais de carácter normativo que estabeleçam delimitações negativas expressas da incidência*”.

Em sentido oposto, o autor JOSÉ CASALTA NABAIS, considera que as situações de não sujeição tributária constituem desagravamentos fiscais. Para tal, defende que, “(...) *quanto ao seu conceito (...) os benefícios fiscais se enquadram numa noção mais ampla – a noção de desagravamentos fiscais – que integra: de um lado, as não*

⁵⁰ Cfr. FERNANDES, F. Pinto e SANTOS, J. Cardoso dos – *Estatuto dos Benefícios Fiscais, Outros Benefícios e Desagravamentos Fiscais: Anotado e Comentado*, Rei dos Livros, 1990, p. 62 in GASPAR, Lúcia – *O prazo de validade dos benefícios fiscais. Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal*. N.º 431, jul.-dez. 2013, Lisboa: Centro de Estudos Fiscais e Aduaneiros, p. 103.

⁵¹ Neste sentido, atender ao disposto no n.º 2 do art.º 5.º da LGT.

⁵² GASPAR, Lúcia – *O prazo de validade dos benefícios fiscais. Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal*. N.º 431, jul.-dez. 2013, Lisboa: Centro de Estudos Fiscais e Aduaneiros, p. 107.

⁵³ Cfr. FREIRE, Maria Paula dos Reis Vaz – *Os Benefícios Fiscais: Sistema e Regime*, Almedina, 2006, p. 35 in GASPAR, Lúcia – *O prazo de validade dos benefícios fiscais. Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal*. N.º 431, jul.-dez. 2013, Lisboa: Centro de Estudos Fiscais e Aduaneiros, pp. 107-108.

*sujeições tributárias (ou desagravamentos fiscais stricto sensu) (...); de outro, os benefícios fiscais”*⁵⁴.

Reforça a sua ideia, referindo que as não sujeições tributárias inserem-se na política fiscal, ao passo que os benefícios fiscais se integram na política extrafiscal. “*Do que resulta que, enquanto os desagravamentos fiscais em sentido estrito constituem medidas dotadas de estabilidade, medidas por natureza duradouras, os benefícios fiscais apresentam-se como medidas conjunturais, como medidas temporárias*”⁵⁵.

A autora LÍDIA GASPAR, e também nós, partilhamos da tese defendida pela autora MARIA FREIRE, pois, se nos casos de não sujeição tributária, e tal como a própria nomenclatura o indica, os factos não estão sujeitos a imposto, não nos parece viável qualificar como um desagravamento fiscal aquelas situações que não foram agravadas porque nem sequer estão elencadas nas normas de incidência. Por seu turno, parece-nos justificável que esse entendimento, isto é, essa designação seja aplicada aos benefícios fiscais, pois esses foram criados com o propósito de beneficiar, ou, se preferirmos, desagravar, uma determinada situação tributária⁵⁶.

Podemos ir mais longe ao referir que, de certo modo, os benefícios fiscais derrogam os princípios da igualdade, da generalidade da tributação e da capacidade contributiva⁵⁷, pois estão a contribuir para uma aplicação desigualitária (e, potencialmente, injusta) da carga fiscal entre os sujeitos passivos do imposto, beneficiando uns e agravando outros⁵⁸.

Ora, o legislador consagrou, no n.º 2 do art.º 2.º do EBF, alguns exemplos de benefícios, tais como as isenções, as reduções de taxa, as deduções à matéria coletável e à coleta, entre outros.

⁵⁴ Cfr. NABAIS, José Casalta – *Direito Fiscal*, 2.ª edição, Coimbra: Almedina, 2004, p. 408 in GASPAR, Lídia – *O prazo de validade dos benefícios fiscais. Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal*. N.º 431, jul.-dez. 2013, Lisboa: Centro de Estudos Fiscais e Aduaneiros, nota de rodapé n.º 3, p. 108.

⁵⁵ IDEM.

⁵⁶ GASPAR, Lídia – *O prazo de validade dos benefícios fiscais. Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal*. N.º 431, jul.-dez. 2013, Lisboa: Centro de Estudos Fiscais e Aduaneiros, p. 108.

⁵⁷ Para a autora RITA CALÇADA PIRES os benefícios fiscais são uma derrogação desses princípios “(...) porque o interesse especial prevalece sobre o interesse geral, embora tal não signifique que na formulação dos BF o legislador, dentro da sua especificidade, não exija a obediência de critérios genéricos para a sua aprovação, cumprindo a essência do princípio da igualdade, por forma a não falsear a concorrência (artigo 6º do EBF)”. Cfr. PIRES, Rita Calçada – *Para uma teoria geral dos benefícios fiscais: breves notas de sistematização*, in Estudos comemorativos dos 20 anos da FDUP, vol.2. Coimbra: Edições Almedina, S.A., 2017, p. 612.

⁵⁸ PAIVA, Carlos e JANUÁRIO, Mário – *Os Benefícios Fiscais nos Impostos sobre o Património*, Coimbra: Edições Almedina, S.A., 2014, p. 69.

O EBF foi publicado por intermédio do Dec. Lei n.º 215/89, de 1 de julho, diploma que, inicialmente, continha apenas cinquenta e cinco (55) artigos. Da leitura do seu preâmbulo, é notória a preocupação do legislador quanto ao caráter excecional das isenções, sendo certo que a introdução das mesmas no ordenamento jurídico-tributário tinha subjacente razões de interesse público⁵⁹. Antes de mais, cumpre-nos apelar à atenção do leitor para o seguinte aspeto, isto é, sempre que estejamos perante uma norma que diga respeito a um benefício fiscal e a mesma contenha uma lacuna, aquilo que a lei nos permite fazer é uma interpretação extensiva, mas jamais uma aplicação por recurso à analogia, pois a mesma é proibida em matéria fiscal, o que se encontra preceituado no art.º 10.º do EBF.

A este respeito, vem o acórdão do STA reforçar que “*II - O princípio constitucional da legalidade tributária, na sua vertente de tipicidade, veda a integração analógica de normas de isenção de imposto, embora consinta na sua interpretação extensiva, como, aliás, reconhece o legislador ordinário (artigo 10.º do EBF)*”⁶⁰.

Estatuí o art.º 6.º do EBF que, aquando da definição dos pressupostos para que sejam atribuídos os benefícios fiscais, a mesma tem de ser feita de harmonia com critérios genéricos, de modo a que só podem ser aceites benefícios de índole individual, assentes em motivos meramente excecionais, e desde que se encontrem devidamente justificados no próprio diploma que os criou.

De forma a garantir que todos os cidadãos são tratados igualmente (o que não é o mesmo que igualitariamente), entendeu-se que a definição dos pressupostos tem, imperativamente, de respeitar o princípio da igualdade, de modo a não colocar em causa/prejudicar a concorrência (art.º 6.º, n.º 2 do EBF). A este respeito, é evidente que a criação dos benefícios fiscais derroga o princípio da igualdade, porém, “*(...) esta derrogação não é arbitrária, antes estando justificada pela necessidade de tutelar interesses públicos relevantes*”⁶¹.

No que concerne ao regime do reconhecimento dos benefícios fiscais, o legislador apresenta dois tipos de benefícios fiscais, a saber, aqueles cujo reconhecimento é

⁵⁹ PAIVA, Carlos e JANUÁRIO, Mário – *Os Benefícios Fiscais nos Impostos sobre o Património*, Coimbra: Edições Almedina, S.A., 2014, p. 67.

⁶⁰ STA – Processo n.º 0592/11, de 23-11-2011. Relatora Isabel Marques da Silva. Disponível em: <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/276fb5605d95722d8025795d00445be9>

⁶¹ ROLA, Sérgio Moutinho in - AA.VV., – *Lexit, Códigos Anotados & Comentados, Rendimento – Tributação e Incentivos (IRS/ IRC/ EBF/ CFI)*, 1.ª edição, vol.2. Porto: O Informador Fiscal – Edições Técnicas, Lda., 2021, p. 790.

automático e os que se encontram dependentes de reconhecimento (cfr. 1.^a parte do n.º 1 do art.º 5.º do EBF).

Quanto aos primeiros, os mesmos resultam expressamente da lei, isto é, uma vez verificados os pressupostos de determinado benefício, nasce *ope lege*, na esfera jurídica do sujeito passivo, o direito a esse benefício, não se impondo, portanto, que o mesmo pratique qualquer ato, com vista à respetiva obtenção⁶².

Por seu turno, quanto aos segundos, e contrariamente ao que se referiu no parágrafo anterior, neste caso, é exigida a prática de certos atos, a fim de serem reconhecidos os benefícios. A esse conjunto de atos denominamos “procedimento de reconhecimento dos benefícios fiscais”⁶³. Ou seja, se o benefício for concedido em virtude de o mesmo ter sido requerido pelo próprio interessado à entidade dotada de competências para tal, então dúvidas inexistem de que estamos perante um benefício dependente de reconhecimento⁶⁴. Só não será assim perante disposição diversa, e sem prejuízo dos direitos que provenham de informações vinculativas, nos termos do disposto no n.º 1 do art.º 57.º do CPPT⁶⁵.

Neste contexto, note-se que o pedido efetuado pelo sujeito passivo é apresentado no serviço competente para a liquidação do imposto a que respeita o benefício, através de um requerimento destinado a esse fim, acompanhado do cálculo do benefício que o contribuinte se encontra a solicitar (quando obrigatório), bem como a prova de que se encontram cumpridos todos os pressupostos exigidos para a atribuição do benefício (*vide* art.º 65.º, n.º 1 do CPPT). Relativamente aos prazos para apresentação do pedido, os mesmos encontram-se consagrados no n.º 3 do art.º 65.º do CPPT.

⁶² PAIVA, Carlos e JANUÁRIO, Mário – *Os Benefícios Fiscais nos Impostos sobre o Património*, Coimbra: Edições Almedina, S.A., 2014, p. 73.

⁶³ O reconhecimento dos benefícios, pode ocorrer mediante ato administrativo ou por acordo celebrado entre a Administração e os contribuintes, porém, atente-se que, quer num, quer noutro caso, o reconhecimento terá efeitos meramente declarativos, exceto disposição diversa da lei.

⁶⁴ Quanto ao pedido de reconhecimento do direito ao benefício fiscal, tenha-se em consideração o disposto no art.º 5.º, n.º 3 do EBF, nos art.ºs 14.º e 54.º, n.º 1, al. d) da LGT e art.º 65.º do CPPT.

⁶⁵ Segundo o preceituado no art.º 57.º do CPPT, é lícito ao contribuinte requerer, junto da AT, pedidos de informação vinculativa. Sendo que, nas situações em que o pedido incida sobre os pressupostos de benefícios fiscais dependentes de reconhecimento, estabelece o legislador que a informação contida nesse despacho não desobriga o interessado de, autonomamente, solicitar o reconhecimento do benefício.

Veja-se que, a informação vinculativa “(...) fornece uma garantia acrescida quanto à interpretação efetuada pela Administração Fiscal quanto ao seu caso concreto que, após emissão da sua informação, fica vinculada ao conteúdo transmitido ao sujeito passivo, não podendo posteriormente proceder em sentido diverso da informação prestada, salvo em cumprimento de decisão judicial (artigo 68º, nº 14 da LGT)”. Cfr. PIRES, Rita Calçada – *Para uma teoria geral dos benefícios fiscais: breves notas de sistematização*, in Estudos comemorativos dos 20 anos da FDUP, vol.2. Coimbra: Edições Almedina, S.A., 2017, p. 622.

Relativamente às informações vinculativas atente-se ainda o disposto no art.º 68.º da LGT.

Uma vez efetuado o pedido, a resposta dos serviços será dada a conhecer sob a forma de despacho, o qual, na eventualidade de ser de deferimento, irá fixar a data de início e de término do benefício atribuído⁶⁶. Por sua vez, se o mesmo for de indeferimento, no todo ou em parte, o sujeito passivo pode lançar mão dos meios de defesa, mais concretamente, do recurso hierárquico, regulado nos art.ºs 66.º e 67.º do CPPT (cfr. n.º 4 do art.º 65.º do CPPT)⁶⁷.

Do ponto de vista material, aquilo que verdadeiramente importa é o cumprimento dos pressupostos, que ganham forma no “como” e “quando” esse direito se constituiu⁶⁸. Por esta razão, prevê o art.º 12.º do EBF que “o direito aos benefícios fiscais deve reportar-se à data da verificação dos respectivos pressupostos, ainda que esteja dependente de reconhecimento declarativo pela administração fiscal ou de acordo entre esta e a pessoa beneficiada, salvo quando a lei dispuser de outro modo”⁶⁹.

No entendimento do acórdão do TCAS, ficou decidido que, “(...) nos termos do art. 11.º do EBF⁷⁰, o momento em que se adquiriu o direito ao benefício coincide com o momento da verificação dos respectivos pressupostos; porque assim, o reconhecimento feito pela Administração será, sempre, não um acto constitutivo mas um simples acto declarativo, de acordo aliás com o princípio constitucional da legalidade (...)”⁷¹.

No que respeita à manutenção do direito aos benefícios fiscais, pode suceder que, após ser reconhecido um benefício, durante o período em que o mesmo vigorava, algum ou alguns dos pressupostos deixem de se verificar. Assim sendo, dispõe o art.º 9.º do EBF que, após ocorrer a cessação do direito ao benefício concedido, recai sobre o beneficiário

⁶⁶ Relativamente à duração dos benefícios fiscais, visto que os mesmos têm uma natureza excepcional, torna-se claro que o direito do sujeito passivo ao benefício não possa operar *ad aeternum*, ou seja, para sempre. Pois, se assim fosse, a regra seria a isenção ou qualquer outra espécie de benefício fiscal, invés da tributação. Cfr. GASPAR, Lúcia – *O prazo de validade dos benefícios fiscais. Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal*. N.º 431, jul.- dez. 2013, Lisboa: Centro de Estudos Fiscais e Aduaneiros, p. 123.

⁶⁷ Outro meio de defesa prende-se com o processo tributário, mediante recurso contencioso, conforme resulta do estatuído no art.º 101.º, al. j) da LGT e art.º 97.º, n.º 1, al. p) do CPPT. Sendo que, atualmente, a designação correta é a de ação administrativa (art.º 37.º e ss. e art.º 191.º, todos do CPTA). Cfr. PIRES, Rita Calçada – *Para uma teoria geral dos benefícios fiscais: breves notas de sistematização*, in Estudos comemorativos dos 20 anos da FDUP, vol.2. Coimbra: Edições Almedina, S.A., 2017, pp. 628-629.

⁶⁸ PAIVA, Carlos e JANUÁRIO, Mário – *Os Benefícios Fiscais nos Impostos sobre o Património*, Coimbra: Edições Almedina, S.A., 2014, p. 75.

⁶⁹ A este respeito, RITA CALÇADA PIRES reforça a ideia de que “(...) esse acto administrativo não é o acto criador do direito, mas apenas o acto que reconhece a sua existência, sendo que os efeitos do benefício remontam à data da verificação dos pressupostos (...)”. Cfr. PIRES, Rita Calçada – *Para uma teoria geral dos benefícios fiscais: breves notas de sistematização*, in Estudos comemorativos dos 20 anos da FDUP, vol.2. Coimbra: Edições Almedina, S.A., 2017, p. 621.

⁷⁰ Onde se lê art.º 11.º do EBF, leia-se art.º 12.º do EBF.

⁷¹ Acórdão do TCAS, Processo n.º 04443/11, de 08-02-2011, Relator José Correia. Disponível em: <http://www.dgsi.pt/jtca.nsf/170589492546a7fb802575c3004c6d7d/551736e1524f310480257833004bb59e?OpenDocument> .

a obrigação de informar a administração tributária, no prazo de 30 dias, dessa modificação circunstancial⁷². Porém, o dever de comunicação a que o contribuinte estava sujeito deixa de subsistir quando a cessação for de conhecimento oficioso (ou seja, tratam-se dos benefícios fiscais automáticos).

Não obstante tudo aquilo que acabamos de referir, cumpre-nos salientar o dever de fiscalização da AT, plasmado no art.º 7.º do EBF, de acordo com o qual, a partir do momento em que são atribuídos os benefícios, e independentemente do seu regime, os seus beneficiários passam a ser objeto de fiscalização. Esta fiscalização tem em vista dois objetivos: primeiro, atestar o cumprimento zeloso dos pressupostos dos benefícios; e, em segundo lugar, a devida observância das demais obrigações exigidas aos interessados⁷³.

O dever de fiscalização tem subjacente a intenção do legislador em combater a evasão e fraude fiscal pois, como podemos calcular, a concessão de benefícios pode contribuir para o seu aumento, isto porque os recursos de que a Administração Tributária dispõe são escassos, o que tem repercussões ao nível da redução da capacidade de controlo por parte da mesma, situação esta que se mostra contrária face ao elevado número de benefícios a administrar⁷⁴.

De modo a completar aquilo que já aqui se referiu, e relativamente à manutenção dos efeitos emergentes do reconhecimento dos benefícios, a mesma encontra-se dependente da colaboração do sujeito passivo com a Administração Fiscal, prestando todas as informações necessárias, informações essas de que a administração não disponha para controlar os pressupostos do reconhecimento do benefício fiscal, sem prejuízo das sanções contraordenacionais que possam vir a ser aplicadas, em caso de incumprimento deste dever de colaboração (cfr. art.º 65.º, n.º 5 do CPPT, conjugado com o art.º 14.º, n.º 2 da LGT).

Nos termos da lei, e segundo o disposto n.º 1 do art.º 63.º da LGT, os órgãos competentes podem desenvolver todas as diligências que se mostrem imprescindíveis, tendo em vista o apuramento da situação tributária dos contribuintes. No entanto, quando esteja em causa o acesso a informação protegida pelo sigilo profissional ou outro dever

⁷² PAIVA, Carlos e JANUÁRIO, Mário – *Os Benefícios Fiscais nos Impostos sobre o Património*, Coimbra: Edições Almedina, S.A., 2014, pp. 75-76.

⁷³ Neste contexto, é importante termos em consideração o disposto no n.º 2 do art.º 14.º da LGT.

⁷⁴ ROLA, Sérgio Moutinho in - AA.VV., – *Lexit, Códigos Anotados & Comentados, Rendimento – Tributação e Incentivos (IRS/ IRC/ EBF/ CFI)*, 1.ª edição, vol.2. Porto: O Informador Fiscal – Edições Técnicas, Lda., 2021, p. 791.

de sigilo que encontre previsão legal, é fundamental ter sempre presente o regulado nos art.ºs 63.º a 63.º-C da LGT⁷⁵.

Importa ainda sublinhar que, sempre que um contribuinte a quem tenham sido atribuídos benefícios, cometer uma ou várias infrações fiscais respeitantes aos “(...) *impostos sobre o rendimento, a despesa ou o património ou, às normas do sistema de segurança social (...)*”⁷⁶, ser-lhe-ão aplicáveis, em princípio, sanções de natureza diversa, as quais têm em vista impedir, suspender ou extinguir os respetivos benefícios fiscais. Estas medidas de carácter punitivo/penalizador terão aplicabilidade, independentemente da possível relação que possa existir entre as mesmas e o benefício detido pelo contribuinte incumpridor. Com isto, o legislador pretende realçar a acrescida importância de os interessados cumprirem escrupulosamente com os seus deveres, nomeadamente, os de cumprimento diligente das suas obrigações fiscais.

Direcionando, agora, a nossa atenção para os benefícios fiscais dependentes de reconhecimento, estes apresentam uma particularidade – digamos, negativa – comparativamente com os benefícios fiscais automáticos, isto é, os primeiros não podem ser reconhecidos caso se verifique alguma das situações elencadas no n.º 1 do art.º 13.º do EBF. Ora vejamos:

A al. a) do n.º 1 do art.º 13.º do EBF estabelece que, quando estamos perante um benefício dependente de reconhecimento e no termo do ano civil anterior ao do respetivo pedido, o contribuinte não tenha cumprido com a obrigação principal de pagamento do imposto, quer sobre o rendimento, quer sobre a despesa ou o património, e na eventualidade dessa situação permanecer nas mesmas condições até ao final do prazo que o interessado dispõe para exercer o seu direito de audição no âmbito do procedimento de reconhecimento do benefício, então a concessão do benefício ser-lhe-á recusada.

Na al. b) do n.º 1 do mesmo preceito legal, está descrita uma situação diferente da acima indicada, todavia, o desfecho é igual para ambas. Isto é, tendo um contribuinte requerido a atribuição de um benefício fiscal e caso não tenha realizado o pagamento de contribuições referentes ao sistema da segurança social, se, aquando da consulta para comprovar o dever de pagamento, a situação contributiva não se mostrar normalizada, o benefício não será concedido ao contribuinte. A este respeito, para PATRÍCIA ANJOS

⁷⁵ ROLA, Sérgio Moutinho in - AA.VV., – *Lexit, Códigos Anotados & Comentados, Rendimento – Tributação e Incentivos (IRS/ IRC/ EBF/ CFI)*, 1.ª edição, vol.2. Porto: O Informador Fiscal – Edições Técnicas, Lda., 2021, p. 791.

⁷⁶ Cfr. art.º 8.º do EBF.

AZEVEDO, “(...) a eventual celebração de acordo tendente ao pagamento em prestações, acordo esse que esteja a ser pontualmente respeitado, equivale a uma situação contributiva regularizada”⁷⁷.

Contudo, acrescenta o n.º 2 do art.º 13 do EBF que, as situações anteriormente tratadas, só constituem um impedimento ao reconhecimento dos benefícios fiscais caso a dívida tributária em questão, uma vez exigível, não tenha sido alvo de reclamação, impugnação ou oposição e tenha sido prestada garantia idónea, quando necessária.

No que diz respeito ao período de vigência dos benefícios fiscais, dispõe o n.º 1 do art.º 3.º do EBF que “as normas que consagram os benefícios fiscais constantes das partes II e III do presente Estatuto vigoram durante um período de cinco anos, salvo quando disponham em contrário”, não sendo, porém, aplicável às situações plasmadas no n.º 3 do mesmo artigo.

O legislador acrescenta ainda a seguinte ideia: se o direito a um benefício fiscal foi adquirido enquanto as normas que o previam se encontravam em vigor, então esse benefício é mantido, sem prejuízo de outras normas estabelecerem em sentido diverso (cfr. n.º 2 do art.º 3.º do EBF). Ou seja, aplica-se o normativo vigente no momento da apreciação do benefício.

Quanto aos benefícios dependentes de reconhecimento, sucede que o seu reconhecimento faz nascer na esfera jurídica do sujeito passivo e no ordenamento jurídico, um direito ao benefício fiscal. Tal acontece, pois o direito ao benefício fiscal é autónomo da norma que o prevê⁷⁸.

Logo, se o direito é independente da norma que estabelece o benefício fiscal, isto significa que, quando se verificar a caducidade dessa norma, todos os direitos aos benefícios fiscais que foram concedidos durante a vigência da norma, mantêm-se em vigor⁷⁹.

Sucintamente, “os benefícios fiscais já reconhecidos mantêm-se em vigor até decorrer o período pelo qual foram concedidos, ressalvando-se, assim, os efeitos já produzidos pela norma”⁸⁰.

⁷⁷ AZEVEDO, Patrícia Anjos *in* - AA.VV., – *Lexit, Códigos Anotados & Comentados, Rendimento – Tributação e Incentivos (IRS/ IRC/ EBF/ CFI)*, 1.ª edição, vol.2. Porto: O Informador Fiscal – Edições Técnicas, Lda., 2021, p. 803.

⁷⁸ GASPAR, Lúcia – O prazo de validade dos benefícios fiscais. *Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal*. N.º 431, jul.- dez. 2013, Lisboa: Centro de Estudos Fiscais e Aduaneiros, p. 132.

⁷⁹ IDEM.

⁸⁰ IDEM.

Por sua vez, os benefícios fiscais automáticos, decorrem diretamente da lei, “(...) *funcionando por operacionalidade da norma que os consagra*”⁸¹. O que equivale a dizer que a caducidade das normas que consagram benefícios fiscais desse tipo, faz com que os benefícios aí previstos também caduquem, exceto se outra for a solução estabelecida pelo legislador⁸².

Acresce que, ao abrigo do disposto no n.º 1 do art.º 11.º do EBF, se um contribuinte estiver a usufruir de um qualquer benefício de índole convencional, condicional ou temporária, e se, posteriormente, for criada uma norma que tenha por objeto alterar esse benefício, a mesma não é aplicável a esse interessado naquilo que o prejudique. Porém, tal não sucederá desse modo se houver disposições legais em sentido contrário.

Uma nota, agora, para referir que a (in)transmissibilidade do direito aos benefícios fiscais varia consoante estejamos perante uma transmissão por ato *inter vivos* ou *mortis causa*, isto é, no primeiro caso vigora o princípio da intransmissibilidade do direito aos benefícios fiscais⁸³. Todavia, este princípio admite algumas exceções, as quais se encontram previstas nos n.ºs 2 e 3 do art.º 15.º do EBF. Por seu turno, na segunda situação (transmissão *mortis causa*) vigora o princípio da transmissibilidade. Contudo, tal só é possível com as condições de que os pressupostos do benefício se cumpram na pessoa do transmissário e o benefício não seja de natureza estritamente pessoal (por exemplo, os benefícios concedidos a reformados, emigrantes, a portadores de deficiências, entre outros). Sem a verificação destes dois requisitos cumulativos, o direito aos benefícios não se transmite.

Quanto aos atos *inter vivos*, a regra da intransmissibilidade apresenta como exceções os seguintes casos:

- (i) Primeira: ocorre a transmissão do direito aos benefícios fiscais objetivos quando estes são inseparáveis do regime jurídico que vigora para determinados bens. Por serem indissociáveis, consideramos tratar-se de uma transmissão que opera de forma automática a favor do novo contribuinte;
- (ii) Segunda: consiste naquelas situações em que o benefício fiscal foi atribuído através de ato ou contrato fiscal e, como tal, para que o direito ao mesmo seja

⁸¹ GASPAR, Lúcia – O prazo de validade dos benefícios fiscais. Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal. N.º 431, jul.- dez. 2013, Lisboa: Centro de Estudos Fiscais e Aduaneiros, p. 131.

⁸² IDEM, p. 132.

⁸³ A intransmissibilidade tem a sua razão assente no facto de os benefícios fiscais serem concedidos *intuitu personae*.

transmitido é exigida, primeiramente, autorização do Ministro das Finanças, em seguida, que no transmissário se cumpram os pressupostos do benefício e, por último, que fique garantida a tutela dos interesses públicos prosseguidos com o benefício.

No que concerne a esta última, o autor SÉRGIO MOUTINHO ROLA entende que a mesma “(...) *dir-se-á meramente aparente, quando não assuma o carácter mortis causa, porque faz depender a transmissibilidade inter vivos da concessão de um novo benefício, mediante um processo de reconhecimento decidido, em última instância pelo já referido Ministro das Finanças*”⁸⁴.

Como seria de esperar, uma vez extinto o direito aos benefícios fiscais, tal ato terá como primordial consequência a retoma à tributação-regra, o que vem reforçar aquilo que referimos em momento anterior deste nosso contributo, e que se prende com o facto de os benefícios fiscais se traduzirem numa exceção ao sistema de tributação-regra, pois com a sua extinção ocorre a reposição automática da tributação (cfr. n.º 1 do art.º 14.º do EBF).

Nos vários números que compõem o art.º 14.º do EBF, encontram-se enumeradas as várias formas de extinção dos benefícios, a saber:

- (i) Caducidade⁸⁵ (art.º 14.º, n.ºs 2 e 3 do EBF): quando diga respeito a benefícios temporários, estes caducam pelo decurso do prazo pelo qual foram atribuídos; relativamente aos benefícios condicionados, quando se encontrem observados os pressupostos da correspondente condição resolutiva ou perante o incumprimento das obrigações exigidas ao beneficiário; por fim, nos casos em que esteja em causa a alienação de bens para fins distintos daqueles para os quais o benefício fora concedido (a ocorrência de tal circunstância sem a devida autorização do Ministro das Finanças, faz com que não surta efeitos e vem permitir que sejam aplicadas outras sanções ou regimes diferentes, desde que, como é evidente, sejam autorizados pela lei⁸⁶);

⁸⁴ ROLA, Sérgio Moutinho in - AA.VV., – *Lexit, Códigos Anotados & Comentados, Rendimento – Tributação e Incentivos (IRS/ IRC/ EBF/ CFI)*, 1.ª edição, vol.2. Porto: O Informador Fiscal – Edições Técnicas, Lda., 2021, p. 806.

⁸⁵ Devido à natureza temporária da maioria dos benefícios fiscais, somos da opinião que esta forma de extinção será a mais frequentemente utilizada.

⁸⁶ São disso exemplo as sanções acessórias previstas no art.º 28.º, n.º 1, al. c) do RGIT, as quais se aplicam àqueles que, enquanto titulares de benefícios fiscais ou potenciais beneficiários, praticam contraordenações tributárias graves (a este respeito, ver n.º 4 da referida norma).

Posto isto, podemos fazer um parêntesis entre aquilo que acabamos de referir e o disposto no art.º 8.º do EBF, isto é, uma vez concedido um benefício, a sanção acessória pode ser aplicada quando esteja em causa uma infração relativa a qualquer tipo de imposto (rendimento, despesa, património, ou disposições do sistema de segurança social), pois não tem qualquer relevância a relação existente entre esta e o benefício

- (ii) Revogação (art.º 14.º, n.º 4 do EBF): a regra nesta matéria é a de que, uma vez concedido um benefício mediante ato administrativo o mesmo não é alvo de revogação, bem como também não se pode rescindir o acordo de concessão, nem tão pouco diminuir os direitos adquiridos pelo interessado por recurso a ato unilateral da administração tributária. Todavia, e a título meramente excepcional, o ato administrativo pelo qual se atribua um benefício fiscal pode ser revogado em duas situações, isto é, quando se verifique inobservância, por parte do beneficiário, de obrigações a ele impostas, ou nos casos em que o benefício foi indevidamente atribuído⁸⁷;
- (iii) Renúncia⁸⁸ (art.º 14.º, n.º 8 do EBF): a possibilidade de renúncia aos benefícios fiscais depende do tipo de benefício em causa. Isto é, sempre que se tratem de benefícios fiscais automáticos e dependentes de reconhecimento oficioso, a renúncia aos mesmos é proibida. No entanto, para os benefícios fiscais dependentes de requerimento do interessado e para aqueles que constam de acordo, a renúncia é permitida, desde que haja autorização da administração tributária;

atribuído. In PAIVA, Carlos e JANUÁRIO, Mário – *Os Benefícios Fiscais nos Impostos sobre o Património*, Coimbra: Edições Almedina, S.A., 2014, p. 78.

Dito de outra forma, a sanção acessória será aplicada a partir do momento em que ocorre uma infração, independentemente da natureza do benefício e independentemente da natureza da infração.

⁸⁷ Relativamente à última hipótese, ou seja, quando, mediante despacho de deferimento, seja concedido um benefício e a atribuição do mesmo se baseou em pressupostos incorretos, neste caso, temos de recorrer ao regime previsto no art.º 79.º da LGT, segundo o qual é admissível a revogação de ato administrativo em matéria tributária.

Sendo certo que não existe, nas disposições de direito fiscal, uma norma que fixe um prazo para a revogação de ato administrativo, tal obriga-nos a lançar mão das normas gerais de direito administrativo consagradas no CPA, de modo a ultrapassar esta lacuna, sendo que a revogação se encontra prevista no n.º 1 do art.º 165.º do CPA.

O ato administrativo em causa consiste num ato administrativo constitutivo de direitos, logo, ao abrigo do previsto no art.º 167.º, n.º 2, al. c), 2.ª parte e n.º 4 do CPA, o prazo para ser proferida a revogação é de um ano a contar da data do conhecimento da alteração das circunstâncias, podendo, no entanto, ser prorrogado pelo prazo de mais dois anos, desde que devidamente justificado.

Por fim, atente-se o disposto nos n.ºs 5 e 6 do art.º 167.º do CPA.

⁸⁸ A renúncia consiste no ato através do qual o próprio interessado abdica, voluntariamente, de um direito de que era titular.

A nosso ver, não se trata de uma verdadeira renúncia, pois se assim fosse era suficiente que o contribuinte fizesse valer o seu direito à renúncia, o que não acontece, pois, mesmo que o beneficiário queira renunciar isso não lhe é permitido se não tiver a aceitação da administração tributária, razão pela qual, defendemos que o contribuinte não pode exercer livremente o seu direito à renúncia.

Para se tratar de uma renúncia em sentido pleno isso depende única e exclusivamente da vontade do beneficiário e nada mais.

Por tudo isto, entendemos que o significado da denominação atual (renúncia) é desadequado/desajustado no contexto em que surge e, como tal, deveria ser proposta ao legislador uma possível alteração dessa designação.

(iv) Demais situações: a lei prevê outros casos como dando origem à abolição dos benefícios fiscais, os quais estão elencados nos n.ºs 5, 6 e 7 do art.º 14.º do EBF.

No contexto em que este nosso contributo é desenvolvido, e tal como já fomos indiciando anteriormente, apenas pretendemos estudar os benefícios fiscais nos impostos sobre o património; e, dentro destes, aqueles que dizem respeito ao IMI.

2.1. Incentivos à reabilitação urbana e ao arrendamento habitacional a custos acessíveis

Previamente ao desenvolvimento deste ponto, propriamente dito, entendemos conveniente fazer uma breve resenha acerca do contexto histórico em que surgem os benefícios fiscais à reabilitação urbana.

Voltando atrás no tempo, mais concretamente, ao início do século XXI, verificamos que o património imobiliário dos centros históricos localizados nos principais centros urbanos portugueses apresenta um elevado estado de degradação⁸⁹.

A este respeito, o autor EDUARDO FIRMINO, refere que a incapacidade/ausência de intervenção por parte das entidades responsáveis faz com que as zonas degradadas das cidades iniciem “(...) *um ciclo de ruína física e degradação social, dando origem à segregação espacial (...)*”. Acrescentando que, “*a ruína física acarreta disfuncionalidades várias que afectam o parque habitacional e de serviços (...). Tudo factores que transportam a desertificação e o envelhecimento aos centros históricos*”⁹⁰.

As causas que estiveram na origem dessa degradação são várias; porém, e para efeitos deste nosso estudo, apenas destacamos duas, a saber: o regime legal do arrendamento urbano e a lei fiscal.

Quanto à primeira, esta prende-se com a problemática da manutenção do valor das rendas (digam-se, reduzidas) quase inalterado durante inúmeras décadas, o que fez com que o valor das mesmas ficasse desadequado face ao valor real e, por conseguinte, desajustado do valor real de mercado⁹¹. Ou seja, esse regime jurídico contribuiu não só para a degradação do parque habitacional, como também “(...) *para a falta de confiança no arrendamento urbano como solução de investimento e de rentabilização dos imóveis (...)*”⁹².

⁸⁹ PIRES, José Maria Fernandes – *Lições de Impostos sobre o Património e do Selo*, 3.ª edição, Coimbra: Edições Almedina, S.A., 2018, p. 571.

⁹⁰ FIRMINO, Eduardo – *Políticas Públicas de Incentivo à Reabilitação Urbana. A Fiscalidade. Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal*. N.º 436, jul.- dez. 2016, Lisboa: Centro de Estudos Fiscais e Aduaneiros, pp. 182-183.

⁹¹ PIRES, José Maria Fernandes – *Lições de Impostos sobre o Património e do Selo*, 3.ª edição, Coimbra: Edições Almedina, S.A., 2018, p. 571.

⁹² SOUSA, Pedro Teixeira de – *Arrendamento Urbano e Reabilitação Urbana: o contributo das alterações ao regime jurídico do arrendamento urbano para a promoção da reabilitação urbana. Revista da Faculdade de Direito da Universidade do Porto*. Ano 10, 2013, Coimbra: Coimbra Editora, S.A., p. 302.

Sucedeu que, em 1914, verificou-se o congelamento das rendas em todos os contratos de arrendamento, pese embora no ano de 1948 se viesse a admitir uma atualização limitada do valor das rendas, exceto para os imóveis inseridos nos concelhos de Lisboa e Porto (nestes vigorava o congelamento das rendas)⁹³.

Após o 25 de abril de 1974, o qual representa um importantíssimo marco temporal para a História de Portugal (a todos os níveis), verificou-se a determinação do congelamento da atualização das rendas para todo o país⁹⁴.

O somatório de todas estas medidas teve como resultado a incapacidade dos senhorios para realizarem obras de manutenção ou conservação nos seus imóveis, contribuindo, assim, para uma degradação crescente do estado em que os mesmos se encontravam.

No que respeita à segunda causa – a legislação fiscal –, verificamos que a mesma levou a uma desatualização significativa do valor patrimonial dos imóveis urbanos, o que, por seu turno, conduziu a uma redução do valor real dos tributos que sobre eles recaiam. Atente-se ainda que, em muitos casos, devido ao facto de o valor de imposto a pagar ser inferior ao limite de isenção técnica (abaixo do qual não era admitida a liquidação do tributo), sucedia que o imposto a pagar por esses prédios era nulo⁹⁵.

Esse quadro de circunstâncias serviu, de certa forma, como um incentivo ao abandono e, conseqüentemente, à degradação dos prédios pelos próprios proprietários, pois ao estarem ausentes de tributação, isso fez com que os mesmos não se sentissem na obrigação de rentabilizar as suas propriedades⁹⁶.

Neste seguimento, houve a necessidade de se tentar reverter esse estado de degradação mediante a criação de regimes de incentivos à reabilitação urbana⁹⁷.

Com o decorrer dos tempos também a legislação foi evoluindo e, com esta, é notória a preocupação do legislador em promover e investir na reabilitação urbana.

JOSÉ MARIA FERNANDES PIRES chega mesmo a caracterizar essa mudança de atitude do legislador como sendo “*repentina*”, apresentando como justificação o facto

⁹³ PIRES, José Maria Fernandes – *Lições de Impostos sobre o Património e do Selo*, 3.ª edição, Coimbra: Edições Almedina, S.A., 2018, p. 572.

⁹⁴ IDEM.

⁹⁵ IDEM.

⁹⁶ IDEM.

⁹⁷ IDEM, p. 573.

de o mesmo pretender “(...) remediar em poucos anos, o mal provocado ao longo de várias décadas”⁹⁸.

Sem mais delongas, a primeira questão que se coloca é a de saber em que consiste a reabilitação urbana?

O Dec. Lei n.º 307/2009, de 23 de outubro, estabelece o regime jurídico da reabilitação urbana, prevendo na al. j) do seu art.º 2.º o conceito que ansiamos ver aqui esclarecido – reabilitação urbana. A ser assim, entende-se como tal, “a forma de intervenção integrada sobre o tecido urbano existente, em que o património urbanístico e imobiliário é mantido, no todo ou em parte substancial, e modernizado através da realização de obras de remodelação ou beneficiação dos sistemas de infra-estruturas urbanas, dos equipamentos e dos espaços urbanos ou verdes de utilização colectiva e de obras de construção, reconstrução, ampliação, alteração, conservação ou demolição dos edifícios”.

A reabilitação urbana assume, cada vez mais, uma função imprescindível, nomeadamente, do ponto de vista habitacional, pois tem-se em vista a garantia de uma habitação condigna para todos os cidadãos. Sem esquecer que, ao efetuarem-se tais operações, isso irá proporcionar uma maior e melhor sustentabilidade das cidades, através da sua revitalização.

Neste sentido, seguem-se as operações de reabilitação urbana, isto é, uma sequência, devidamente encadeada, de intervenções, tendo em vista a reabilitação urbana de uma área específica (cfr. art.º 2.º, al. h) do Dec. Lei n.º 307/2009, de 23 de outubro)⁹⁹.

Como não podia deixar de ser, as operações em causa não têm aplicação em toda e qualquer área, mas tão somente naquelas que se encontrem estipuladas como correspondendo a áreas de reabilitação urbana, como tal definidas na al. b) do art.º 2.º do diploma anteriormente referido, ou seja, “a área territorialmente delimitada que, em virtude da insuficiência, degradação ou obsolescência dos edifícios, das infraestruturas, dos equipamentos de utilização coletiva e dos espaços urbanos e verdes de utilização coletiva, designadamente no que se refere às suas condições de uso, solidez, segurança, estética ou salubridade, justifique uma intervenção integrada, através de uma operação

⁹⁸ PIRES, José Maria Fernandes – *Lições de Impostos sobre o Património e do Selo*, 3.ª edição, Coimbra: Edições Almedina, S.A., 2018, p. 573.

⁹⁹ As operações de reabilitação urbana podem ser de dois tipos, a saber, simples ou sistemáticas, sendo que o conceito de cada uma consta, respetivamente, nos n.ºs 2 e 3 do art.º 8.º do Dec. Lei n.º 307/2009, de 23 de outubro.

de reabilitação urbana aprovada em instrumento próprio ou em plano de pormenor de reabilitação urbana”¹⁰⁰.

Estatuí o art.º 9.º do Dec. Lei n.º 307/2009, de 23 de outubro, que a organização e funcionamento destas operações incumbe a uma entidade gestora, tendo legitimidade para desempenhar essas funções, o município ou uma empresa do setor empresarial local, nos termos do disposto no n.º 1 do art.º 10.º do mesmo diploma.

Já quanto aos modelos de execução das operações de reabilitação urbana, a lei prevê dois tipos, a saber: os que resultam da vontade dos particulares, partindo, assim, da sua iniciativa; e aqueles que decorrem da iniciativa das entidades gestoras (cfr. n.º 1 do art.º 11.º do referido diploma). Acresce que, nos n.ºs 2 e 3 do mesmo normativo legal, encontram-se estabelecidas as modalidades a prosseguir consoante o tipo de modelo de execução das operações de reabilitação urbana.

A delimitação da área de reabilitação urbana compete à assembleia municipal, sob proposta da CM¹⁰¹, devendo a mesma ser corretamente fundamentada e conter os elementos numerados no n.º 2 do art.º 13.º do Dec. Lei n.º 307/2009, de 23 de outubro. Salientando-se que, por cada área de reabilitação urbana apenas corresponde uma operação de reabilitação urbana (cfr. n.º 4 do art.º 7.º do mesmo diploma).

O ato de delimitação de uma área de reabilitação urbana faz surtir os seguintes efeitos, isto é, por um lado, e no que tange ao município, recaí sobre o mesmo a obrigação de definir quais os benefícios fiscais inerentes aos impostos sobre o património, nomeadamente, o IMI e o IMT; por outro lado, e na perspetiva dos proprietários e titulares de outros direitos, ónus e encargos sobre os edifícios ou frações inseridas nessas áreas, confere a estes o direito a lançarem mão dos apoios e incentivos fiscais e financeiros à reabilitação urbana, em consonância com a legislação aplicável, sem prejuízo de demais benefícios e incentivos respeitantes ao património cultural¹⁰².

Nos termos do n.º 1 do art.º 7.º do anterior diploma, para que se proceda à reabilitação urbana em áreas de reabilitação urbana, é necessária a aprovação da delimitação de áreas de reabilitação urbana e, bem assim, das correspondentes operações de reabilitação urbana (mediante instrumento próprio ou de um plano de pormenor de reabilitação urbana).

¹⁰⁰ Neste sentido, *vide* art.º 12.º do Dec. Lei n.º 307/2009, de 23 de outubro, relativamente ao objeto das áreas de reabilitação urbana.

¹⁰¹ Art.º 13.º, n.º 1 do Dec. Lei n.º 307/2009, de 23 de outubro.

¹⁰² Cfr. art.º 14.º do Dec. Lei n.º 307/2009, de 23 de outubro.

A este respeito, atente-se o seguinte: na eventualidade de uma área ser delimitada nos termos acima descritos e não ocorrer, simultaneamente¹⁰³, a aprovação da respetiva operação de reabilitação a realizar nessa área, isso levará à caducidade da delimitação se, no período de três anos a contar da data em que a mesma foi delimitada, não tiver sido aprovada a correspondente operação de reabilitação (*vide* art.ºs 7.º, n.º 3 e 15.º do Dec. Lei n.º 307/2009, de 23 de outubro).

Verifica-se, portanto, um hiato temporal de três anos, durante o qual nenhuma operação é levada a cabo pelo município, contribuindo, assim, para o agravamento acentuado do estado de conservação dos imóveis, os quais, por sua vez, já se encontravam numa situação deveras preocupante.

No nosso entender, e tendo em consideração o facto de que esses prédios precisam, com a devida brevidade, de ser “recuperados”, e visto que as operações de reabilitação podem mesmo nunca chegar a produzir os efeitos esperados – caso a delimitação caduque –, somos da opinião de que o prazo de três anos se demonstra demasiado longo face ao estado dos imóveis.

Complementarmente, e não menos importante, entendemos que deveria ser ponderada a obrigatoriedade de, uma vez delimitada uma área, a respetiva operação de reabilitação assumir carácter imperioso. Pois de pouco vale determinar um prazo dentro do qual a operação de reabilitação pode ser aprovada, se, findo o mesmo e não tendo sido adotadas quaisquer medidas – porque a operação de reabilitação não é de carácter obrigatório –, aquela delimitação caduca.

Posto isto, passemos ao desenvolvimento das matérias a que nos propusemos, isto é, os incentivos à reabilitação urbana e ao arrendamento habitacional a custos acessíveis.

Inicialmente, podemos fazer referência ao facto de que a norma legal em causa consiste no art.º 71.º do EBF, e que a epígrafe da mesma foi objeto de alteração pela Lei n.º 2/2020, de 31 de março¹⁰⁴, passando de “Incentivos à reabilitação urbana” para “Incentivos à reabilitação urbana e ao arrendamento habitacional a custos acessíveis”. A nosso ver, entendemos que a razão de ser deste aditamento está relacionada com a elevada procura de habitação através do arrendamento de imóveis e, em contrapartida, da reduzida oferta a preços justos.

O art.º 71.º do EBF apresenta vários incentivos. No entanto, apenas iremos abordar alguns deles.

¹⁰³ Relativamente à simultaneidade, ver art.º 7.º, n.º 2 do Dec. Lei n.º 307/2009, de 23 de outubro.

¹⁰⁴ Que corresponde à Lei do Orçamento do Estado para 2020.

No n.º 4 do art.º 71.º do EBF, encontramos plasmado o benefício fiscal de dedução à coleta, neste caso, em matéria de IRS, de 30% dos encargos suportados pelo proprietário alusivos à reabilitação de imóveis, porém, é apresentando como limite o valor de 500€.

Como seria de esperar, os encargos têm de ser comprovados e, além disso, estão dependentes de certificação prévia pelo órgão de gestão da área de reabilitação ou da comissão arbitral municipal, conforme os casos (n.º 18 do art.º 71.º do EBF). Sobre estas entidades recai o dever de enviar à administração tributária as referidas certificações¹⁰⁵.

Acontece que este benefício não se aplica a todo e qualquer imóvel que seja alvo de reabilitação, aplicando-se somente a duas situações, a saber:

- i. Os imóveis que se localizem em áreas de reabilitação urbana¹⁰⁶ e que se encontrem recuperados nos termos das respetivas estratégias de reabilitação; ou
- ii. Os imóveis arrendados suscetíveis de atualização faseada das rendas nos termos dos art.ºs 27.º e ss. do NRAU, aprovado pela Lei n.º 6/2006, de 27 de fevereiro, desde que os mesmos sejam objeto de ações de reabilitação¹⁰⁷.

Ainda em sede de IRS, os n.ºs 5 e 7 do art.º 71.º do EBF, contêm alguns incentivos fiscais.

No primeiro caso – n.º 5 do art.º 71.º do EBF –, o legislador previu que, nos casos em que os imóveis se localizam em áreas de reabilitação urbana, são objeto de intervenções de reabilitação, e sempre que se trate da primeira alienação posterior às

¹⁰⁵ Cfr. n.º 19 do art.º 71.º do EBF.

¹⁰⁶ Quanto à definição de áreas de reabilitação urbana, a que alude a al. b), do n.º 23 do art.º 71.º do EBF, a mesma já foi devidamente desenvolvida anteriormente.

¹⁰⁷ Nos termos do preceituado no art.º 71.º, n.º 23, al. a) do EBF, são consideradas ações de reabilitação as intervenções de reabilitação de edifícios, de acordo com a definição que consta do RJRU (Dec. Lei n.º 307/2009, de 23 de outubro), e sobre a qual já nos debruçamos previamente. Todavia, o legislador exige que os imóveis cumpram com uma das condições, sendo elas:

“i) Da intervenção resultar um estado de conservação de, pelo menos, dois níveis acima do verificado antes do seu início;

ii) Um nível de conservação mínimo 'bom' em resultado de obras realizadas nos quatro anos anteriores à data do requerimento para a correspondente avaliação, desde que o custo das obras, incluindo imposto sobre valor acrescentado, corresponda, pelo menos, a 25 % do valor patrimonial tributário do imóvel e este se destine a arrendamento para habitação permanente;”, cfr. art.º 71.º, n.º 23, al. a) e subalíneas i) e ii).

O n.º 24.º do mesmo artigo vem advertir que a comprovação do início e do término das ações de reabilitação é da competência da CM ou de outra entidade legalmente habilitada para gerir um programa de reabilitação urbana para a área da localização do imóvel, recaindo sobre as mesmas o dever de certificar o estado dos imóveis antes e depois da realização das obras abrangidas na ação de reabilitação, sem prejuízo do disposto na subalínea ii) da al. a) do n.º 23 do art.º 71.º do EBF.

Relativamente ao conceito de estado de conservação, o mesmo consiste no estado do edifício ou da habitação determinado de acordo com o previsto no Dec. Lei n.º 266-B/2012, de 31 de dezembro.

intervenção, as mais-valias provenientes dessa operação e que sejam recebidas por sujeitos passivos de IRS residentes em território português, serão tributadas por uma taxa autónoma de 5%, sem prejuízo de o contribuinte ter optado pelo englobamento¹⁰⁸.

Relativamente ao previsto no n.º 7 do art.º 71.º do EBF, o mesmo diz respeito aos rendimentos da categoria F, ou seja, rendimentos prediais (cfr. art.º 8.º do CIRS). Transpondo para o plano material, significa isto que, quando um sujeito passivo de IRS residente em território português auferir rendimentos prediais e estes forem exclusivamente decorrentes do arrendamento, e independentemente da opção pelo englobamento, esses rendimentos vão ser tributados à taxa de 5%¹⁰⁹. Contudo, a noção de arrendamento contida neste artigo apenas abrange os seguintes imóveis:

- i. Os imóveis que se situem em áreas de reabilitação urbana e que se encontrem recuperados nos termos das respetivas estratégias de reabilitação;
- ii. Os imóveis arrendados passíveis de atualização faseada das rendas nos termos dos art.ºs 27.º e ss. do NRAU, aprovado pela Lei n.º 6/2006, de 27 de fevereiro, desde que sejam objeto de ações de reabilitação.

Se prestarmos atenção, podemos verificar que para os n.ºs 4 e 7 do art.º 71.º do EBF, estão em causa os mesmos tipos de imóveis.

No que respeita ao segundo tema presente no art.º 71.º do EBF – incentivos ao arrendamento habitacional a custos acessíveis –, compete-nos mencionar que as matérias que versam sobre o mesmo e que estão contidas nos n.ºs 27, 28, 29 e 30 desse normativo legal foram aditadas ao EBF em virtude da Lei n.º 2/2020, de 31 de março.

Antes de prosseguirmos, entendemos ser conveniente referir que em 2019 foi criado o Programa de Arrendamento Acessível através do Dec. Lei n.º 68/2019, de 22 de maio, e que pretende promover a habitação para arrendamento a custos reduzidos, tendo em consideração o rendimento dos agregados familiares. Deste modo, anseia-se conseguir

¹⁰⁸ Relativamente ao incentivo fiscal do n.º 5 do art.º 71.º do EBF, atente-se:

- À Decisão Arbitral do CAAD, Processo n.º 234/2017-T, de 23/10/2017, Árbitro Fernando Miranda Ferreira. Disponível em: <https://caad.org.pt/tributario/decisoões/decisao.php?listPageSize=100&listPage=29&id=2978>;

- À Informação Vinculativa proferida no Processo n.º 2076/2019, acessível em: https://www.apeca.pt/docs/informacaoapeca/100_PIV_15882.pdf.

¹⁰⁹ No que respeita ao prazo de duração do benefício consagrado no n.º 7 do art.º 71.º do EBF, atente-se ao disposto no Informação Vinculativa do processo 1044/2018, disponível em: https://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/informacoes_vinculativas/beneficios_fiscais/Documentos/PIV_13592_Cat_F_Reabilitacao_urbana_tempo_duracao_beneficio.pdf.

dar resposta às necessidades habitacionais de todos aqueles que precisam de ajuda para obterem uma habitação condigna e dentro das suas possibilidades.

O incentivo do caso concreto é dirigido a todos aqueles que desempenham o papel de senhorios, isto porque o legislador previu que, se os mesmos obterem rendimentos prediais provenientes dos programas municipais de oferta para arrendamento habitacional a custos acessíveis, aos quais aderiram, então esses senhorios ficam isentos de tributação em sede de IRS e IRC, durante o tempo em que os contratos estiverem em vigor. Todavia, na eventualidade de o contribuinte ter optado pelo englobamento dos rendimentos da categoria F, isso terá implicações em sede de IRS, pois, neste caso, esses rendimentos isentos são obrigatoriamente englobados a fim de se determinar a taxa a aplicar aos demais rendimentos (cfr. n.º 27 do art.º 71.º do EBF).

De modo a não suscitar quaisquer dúvidas, o legislador estabeleceu no n.º 28 do mesmo preceito legal que se devia entender por “programas municipais de oferta para arrendamento habitacional a custos acessíveis”, os programas que são de iniciativa dos municípios e cujo objeto prende-se com contratos de arrendamento e subarrendamento habitacional em que o prazo mínimo do arrendamento não seja inferior a 5 anos, e o limite geral do valor de renda consoante a tipologia não ultrapasse o previsto nas tabelas 1 e 2 do Anexo I à Portaria n.º 176/2019, de 6 de junho.

O legislador alude para a circunstância de que, para tudo aquilo que não esteja definido nos n.ºs 27 e 28 do art.º 71.º do EBF, aplicar-se-á o regime previsto no Dec. Lei n.º 68/2019, de 22 de maio, com as devidas adaptações¹¹⁰.

Por fim, temos de fazer referência ao facto de que estamos perante uma isenção dependente de reconhecimento e, como tal, a concessão da mesma encontra-se dependente do reconhecimento por parte do membro do Governo responsável pela área das finanças (cfr. n.º 30 do art.º 71.º do EBF).

¹¹⁰ Cfr. n.º 29 do art.º 71.º do EBF.

2.2. Prédios urbanos objeto de reabilitação

O legislador estabeleceu, no art.º 45.º do EBF, alguns benefícios fiscais cuja incidência objetiva versa sobre prédios urbanos ou frações autónomas que se encontrem concluídos há mais de 30 anos, ou que apresentem a particularidade de se localizarem em áreas de reabilitação urbana, como tal definidas no ponto anterior. Porém, atenda-se ao seguinte: o recurso à palavra “ou” tem como função clarificar/esclarecer o aplicador do Direito de que não existe a obrigatoriedade de os imóveis estarem, ao mesmo tempo, finalizados há mais de 30 anos e situarem-se em áreas de reabilitação urbana. Assim sendo, do ponto de vista subjetivo, tal facto terá implicações (positivas), pois será maior o número de situações abrangidas por estes benefícios e, conseqüentemente, teremos aqui um “alívio” na carga fiscal dos sujeitos passivos do imposto.

Todavia, a aludida situação só é admissível se se encontrarem cumpridos todos os requisitos a que aludem as alíneas a) e b) do n.º 1 do art.º 45.º do EBF, sobre os quais discorreremos em seguida.

Em primeiro lugar, é necessário que os imóveis que se enquadrem em algum dos casos previamente mencionados, sejam alvo de intervenções que visam a reabilitação desses edifícios, sendo as mesmas executadas segundo os termos do RJRU, aprovado pelo Dec. Lei n.º 307/2009, de 23 de outubro¹¹¹.

Cumulativamente, é imprescindível que, em detrimento dessas intervenções, primeiramente, o estado de conservação do imóvel seja superior em dois níveis comparativamente com o que havia sido atribuído; em segundo, que ao mesmo tenha sido determinado conceder, pelo menos, um nível Bom¹¹², nos termos do preceituado no Dec. Lei n.º 266-B/2012, de 31 de dezembro; por fim, e quando aplicável, que se verifiquem os requisitos de eficiência energética e de qualidade térmica destinados para os edifícios a que diz respeito o art.º 30.º do Dec. Lei n.º 118/2013, de 20 de agosto, alterado pelo Dec. Lei n.º 194/2015, de 14 de setembro.

Uma vez cumpridos, cabalmente, todos estes pressupostos, serão concedidos os benefícios fiscais a que alude o n.º 2 do art.º 45.º do EBF, sendo eles, predominantemente,

¹¹¹ Até meados de 2019, para além do RJRU também existia a possibilidade de as intervenções serem promovidas de acordo com o Regime Excepcional do Dec. Lei n.º 53/2014, de 08 de abril. No entanto, esse diploma foi revogado pelo Dec. Lei n.º 95/2019, de 18 de julho, razão pela qual, atualmente, apenas se pode lançar mão do RJRU.

¹¹² O nível Bom corresponde ao nível 4 do quadro previsto no art.º 5.º, n.º 2 do Dec. Lei n.º 266-B/2012, de 31 de dezembro.

isenções no âmbito do IMI e IMT, não obstante também existir uma situação de redução de taxa.

No que respeita ao IMI, encontra-se prevista uma isenção de 3 anos, com início no ano, inclusive, em que as obras de reabilitação foram concluídas. Porém, em determinadas situações, como é o caso de os imóveis se destinarem a arrendamento para habitação permanente ou a habitação própria e permanente, a lei confere ao proprietário a faculdade de, querendo, solicitar a renovação da isenção por um período de 5 anos. No entanto, atente-se para o facto de que, a previsão da prorrogação dos 5 anos de isenção, encontra-se dependente do resultado da deliberação da Assembleia Municipal, somente produzindo efeitos após o diferimento por parte desta. Neste sentido, estabelece o n.º 2 do art.º 16.º do Regime Financeiro das Autarquias Locais e das Entidades Intermunicipais que, *“a assembleia municipal, mediante proposta da câmara municipal, aprova regulamento contendo os critérios e condições para o reconhecimento de isenções totais ou parciais, objetivas ou subjetivas, relativamente aos impostos e outros tributos próprios”*.

Da conjugação da parte final do n.º 6 do art.º 45.º do EBF com o n.º 4 do mesmo artigo retiramos que, o órgão com legitimidade para reconhecer que se verificaram, efetivamente, intervenções de reabilitação, é a CM¹¹³. Sendo certo que, posteriormente, recai sobre a mesma o dever de comunicação desse reconhecimento ao serviço de finanças da área da situação do edifício ou fração, tendo como prazo máximo 20 dias contados desde a data em que se determinou qual o estado de conservação do imóvel após a realização das obras, ou, sendo posterior, da data da emissão da certificação energética. Lembre-se, porém, que o dever de comunicação também se estende à entidade gestora da reabilitação urbana, quando aplicável.

Em matéria de IMT, os benefícios fiscais que se encontram consagrados nestas matérias consistem especialmente em isenções, a saber: a isenção estatuída na al. b) do n.º 2 do art.º 45.º do EBF, que está prevista para todos aqueles que adquiram imóveis que, futuramente, serão objeto de intervenções de reabilitação, pois é esse o seu destino. Todavia, a concessão deste benefício está dependente da verificação de uma condição, que se prende com o facto de, no prazo de 3 anos a contar desde a data de aquisição, o adquirente tem de ter iniciado as respetivas obras. Veja-se que, neste caso, será concedida

¹¹³ Nos termos do disposto na 1.ª parte do n.º 4 do art.º 45.º do EBF, aquando da comunicação prévia ou do pedido de licença da operação urbanística, deve ser pedido, também, o reconhecimento da intervenção de reabilitação.

a isenção ao contribuinte tantas vezes quantas forem as aquisições de imóveis sujeitos a intervenções de reabilitação, e desde que as obras sejam levadas a cabo no prazo de 3 anos desde a aquisição. Assim sendo, entendemos que, basta não se cumprir o pressuposto temporal dos 3 anos, para que o contribuinte já não tenha direito a usufruir da isenção, sendo, portanto, tributado na globalidade (isto acontece porque se tratam de requisitos cumulativos).

Ainda neste seguimento, prevê a al. c) do n.º 2 do art.º 45.º do EBF que esses imóveis estão isentos de IMT quando se trate da primeira transmissão, a ocorrer após a realização das intervenções com vista à sua reabilitação. Aqui chegados, temos de distinguir duas situações, isto é, os casos em que os imóveis não estão localizados em áreas de reabilitação urbana e aqueles que estão localizados nestas áreas. Isto porque, na primeira situação, a isenção só tem aplicabilidade se a intenção for a de afetar o imóvel ao arrendamento para habitação permanente; por sua vez, no segundo caso, para além da afetação anteriormente referida, também se aplica esta isenção se o imóvel for afeto a habitação própria e permanente. Atente-se que, o sujeito passivo somente irá beneficiar desta isenção quando se trate da primeira transmissão – e, claro, respeitando os demais requisitos acima mencionados.

Não obstante todas estas situações consistirem em isenções, é pertinente atendermos ao disposto no n.º 3 do art.º 45.º do EBF, pois este normativo vem elucidar o sujeito passivo para a possibilidade de haver liquidação e, posteriormente, cobrança destes impostos (seguindo os termos gerais¹¹⁴). Ou seja, o imposto é pago *a priori*, mas o contribuinte tem a faculdade de fazer valer o seu direito ao reembolso. Significa isto que, se, de facto, o sujeito passivo tiver direito à restituição dos valores já pagos, a mesma só opera após a comunicação do reconhecimento da intervenção de reabilitação. Neste sentido, dispõe o n.º 5 do mesmo artigo que a anulação das liquidações de imposto (IMI e IMT), e as respetivas restituições, são da responsabilidade do serviço de finanças, devendo ser efetivadas, no limite, no prazo de 15 dias contados da comunicação do reconhecimento da intervenção de reabilitação, por parte da CM ou da entidade gestora da reabilitação urbana, quando seja o caso¹¹⁵.

¹¹⁴ No âmbito do IMI, vejam-se os art.ºs 113.º a 118.º do CIMI, quanto à liquidação; e os art.ºs 119.º a 122.º também do CIMI, relativamente à cobrança. Já em sede de IMT, os art.ºs 19.º a 35.º do CIMT reportam-se à liquidação e os art.ºs 36.º a 40.º, igualmente do CIMT, aludem à cobrança do imposto.

¹¹⁵ Entendimento este a que chegamos através da conjugação do preceituado no art.º 45.º do EBF, n.ºs 5, *in fine* e 4, também parte final.

Por último, mas igualmente pertinente, o legislador consagrou que, em face da avaliação do estado de conservação dos imóveis, subsequentemente às intervenções de reabilitação, aos imóveis que cumpram, escrupulosamente, com todos os requisitos que lhes são impostos por lei, ser-lhes-á atribuída uma redução a metade do valor das taxas¹¹⁶ que tiveram de pagar pela avaliação – *vide* al. d) do n.º 2 do art.º 45.º do EBF e al. b) do n.º 1 do mesmo artigo.

O legislador termina a redação desta disposição legal – isto é, n.º 7 do art.º 45.º do EBF – com a advertência, dirigida aos sujeitos passivos de imposto, de que os benefícios fiscais sobre os quais nos debruçamos neste ponto não são passíveis de serem cumulados com demais benefícios fiscais que apresentem, na sua génese, natureza semelhante. Porém, o legislador não veda a possibilidade de, existindo um benefício que se demonstre mais profícuo ao contribuinte, este ter a liberdade e o poder de, querendo, optar por este último. Trata-se, assim, de uma alternativa (ao invés de uma cumulação).

A criação destas medidas tem subjacente três motivos cruciais, primeiramente, estando-se a contribuir para a reabilitação dos imóveis há muito degradados, proporcionando-lhes, assim, ganhar uma nova vida e serem devidamente utilizados para os fins a que se destinam; em segundo, pretende-se incentivar os cidadãos a optarem pela aquisição de imóveis para reabilitar; e, por fim, permitindo-se uma redução da carga fiscal que recaí sobre os sujeitos passivos adquirentes de imóveis que se encontram num estado debilitado.

¹¹⁶ Relativamente às taxas, os seus valores constam do n.º 3 do art.º 7.º do Dec. Lei n.º 266-B/2012, de 31 de dezembro, exceto se montante diferente for definido por deliberação da Assembleia Municipal.

2.3. Prédios urbanos construídos, ampliados, melhorados ou adquiridos a título oneroso, destinados a habitação

Ao atentarmos à epígrafe do art.º 46.º do EBF, verificamos, *ab initio*, que o regime previsto nesta disposição legal compreende imóveis que se encontram em diversas condições.

Por outras palavras, tal significa que o âmbito de aplicação destes benefícios é bastante abrangente, pois engloba, não só prédios urbanos construídos, ampliados e melhorados, como também aqueles que foram adquiridos a título oneroso.

Neste sentido, CARLOS PAIVA e MÁRIO JANUÁRIO são da opinião de que este seja, talvez, “(...) o benefício fiscal, de entre os que estão associados aos impostos sobre o património, aquele que é socialmente mais abrangente (...)”¹¹⁷.

Posto isto, poderíamos colocar a seguinte questão: qual a razão de o legislador não estender estes benefícios aos imóveis adquiridos gratuitamente?

O Direito Fiscal destina-se a garantir, por intermédio da liquidação e da cobrança dos impostos, a arrecadação de receitas para o Estado, para que este possa fazer face às despesas, protegendo assim os interesses financeiros do Estado, no sentido da satisfação das necessidades públicas.

Tendo presente aquilo que se disse, veja-se o seguinte: quando se trata de uma aquisição onerosa, à partida¹¹⁸, o sujeito passivo terá de pagar IMT e IS (art.º 2.º do CIMT e art.º 1.º do CIS, respetivamente). Ou seja, o sujeito passivo está a contribuir, de forma mais eficiente, para a satisfação dos objetivos a que o Direito Fiscal se propõe.

Por seu turno, quando estejam em causa aquisições de natureza gratuita, tal como sabemos, as mesmas encontram-se excluídas da tributação em sede de IMT, pois não fazem parte do elenco de factos sujeitos a esse imposto¹¹⁹. Assim sendo, nessa hipótese, apenas ocorrerá tributação em sede de IS (art.º 1.º do CIS), e nos casos em que não se verifique nenhuma isenção¹²⁰.

Em face do exposto, entendemos que o legislador somente consagrou, de forma expressa e inequívoca, a natureza onerosa da aquisição, afastando por completo a

¹¹⁷ PAIVA, Carlos e JANUÁRIO, Mário – *Os Benefícios Fiscais nos Impostos sobre o Património*, Coimbra: Edições Almedina, S.A., 2014, p. 94.

¹¹⁸ Nesta matéria, vigora a tributação regra; porém, existem determinados casos previstos na lei, para os quais estão consagradas isenções ou reduções de taxa.

¹¹⁹ Art.º 2.º do CIMT, *a contrario sensu*.

¹²⁰ A este respeito, temos o exemplo das isenções subjetivas previstas no art.º 6.º do CIS, concretamente, a al. e), que corresponde àquela que é mais frequentemente utilizada.

beneficiação dos sujeitos passivos que tenham por base negócios gratuitos, pois, sendo a aquisição gratuita e tendo o contribuinte direito à aplicação de isenções, sucede que desta operação tributária não vai resultar o pagamento de qualquer valor de imposto, ainda que reduzido. A ser assim, não é possível arrecadarem-se as receitas que o Estado necessita, de modo a zelar pelos seus interesses e os dos cidadãos.

Significa isto que, no caso das aquisições gratuitas, o valor de imposto a apurar pode ser de montante mínimo ou até mesmo chegar a ser zero, não se cumprindo, portanto, com os objetivos visados com a criação dos impostos. Se assim é, compreende-se que, sendo a aquisição a título gratuito, não há qualquer necessidade de beneficiar o sujeito passivo adquirente desses bens, pois o mesmo também não contribuiu para a satisfação das necessidades coletivas mediante o pagamento dos impostos.

Se, hipoteticamente, as isenções de IMI previstas no art.º 46.º do EBF fossem aplicadas quando se tratassem de aquisições gratuitas em que o sujeito passivo já beneficiava de uma isenção em IS, sucedia que o mesmo iria usufruir, duplamente, dos benefícios fiscais, mais concretamente, de duas isenções – IS e IMI. Tal não nos parece correto, não só pela razão acima indicada, como também pelo facto de que, para se conseguir um equilíbrio na tributação, sucede que, em detrimento do alívio da carga fiscal de uns contribuintes, outros serão sobrecarregados.

Relativamente ao reconhecimento (ou não) do direito à isenção do n.º 1 do art.º 46.º do EBF, para os prédios urbanos habitacionais adquiridos parte a título gratuito e outra parte a título oneroso, veja-se a Informação Vinculativa proferida no processo 2019000487 – IVE n.º 15537, disponível em: https://www.apeca.pt/docs/informacaoapeca/3_IVE_15537.pdf.

Da análise do art.º 46 do EBF, concluímos que o mesmo consagra dois benefícios fiscais, em matéria de IMI, os quais nos propomos desenvolver em seguida.

Começamos por dar ênfase ao disposto no n.º 1 do art.º 46.º do EBF, isto porque, da leitura do mesmo, depreendemos, sem mais, que o benefício fiscal em causa consiste numa isenção, em sede de IMI, a qual vigora pelo período de 3 anos, conforme dispõe o n.º 5 do mesmo normativo. No entanto, a lei apenas admite o seu reconhecimento ao mesmo sujeito passivo ou agregado familiar por duas vezes (cfr. n.º 11 do art.º 46.º do EBF)¹²¹.

¹²¹ Neste contexto, veja-se o Ofício Circulado n.º 40102, de 04/10/2011, relativo ao processo 2011000821, o qual diz respeito aos casos em que se verifique a cessação de coabitação e a cessação da compropriedade. O mesmo está disponível em:

Atente-se que, esta isenção (n.º 1 do art.º 46.º do EBF), além de se aplicar aos imóveis que se encontrem nas condições previamente referidas, se estende também aos arrumos, despensas e garagens, ainda que se encontrem fisicamente separados do edifício principal, desde que integrem este último ou conjunto habitacional (*vide* n.º 2 do art.º 46.º do EBF). Acresce ainda a particularidade de que os mesmos são de uso exclusivo do “(...) *proprietário, inquilino ou seu agregado familiar, como complemento da habitação isenta*”¹²². Aliás, tal como seria expectável, a atribuição deste benefício fiscal está dependente da verificação cumulativa dos requisitos previstos nos n.ºs 1 e 5 do art.º 46.º do EBF.

Tal como pode concluir-se pela letra da lei, para que seja possível conceder este benefício fiscal é imperativo que se cumpram, tempestivamente, os seguintes requisitos, a saber:

- i. Que estejam em causa prédios ou parte de prédios urbanos construídos, ampliados, melhorados, ou adquiridos a título oneroso;
- ii. Cujo destino seja a habitação própria e permanente do sujeito passivo ou do seu agregado familiar;
- iii. Desde que o rendimento coletável, para efeitos de IRS, do ano anterior, não apresente valores superiores a 153 300€;
- iv. E os prédios sejam, efetivamente, afetos a esse fim¹²³;
- v. No prazo de 6 meses após a aquisição ou a conclusão da construção, da ampliação ou dos melhoramentos; com a devida ressalva de tal não suceder por motivo que não seja imputável ao beneficiário;
- vi. Devendo o sujeito passivo apresentar o pedido de isenção até ao fim dos 60 dias contados após o prazo de 6 meses acima mencionado;
- vii. Não podendo, em caso algum, o VPT do prédio exceder 125 000€¹²⁴.

Visto tratarem-se de requisitos cumulativos, o mesmo será dizer que, basta que não se cumpra um desses requisitos, para que o beneficiário perca o direito à isenção que lhe tenha sido concedida. Em consequência, recaí sobre o proprietário, usufrutuário ou superficiário, o dever de comunicar à AT a ocorrência de determinados eventos, os quais

https://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/legislacao/instrucoes_administrativas/Documents/40102_11.pdf.

¹²² Cfr. art.º 46.º, n.º 2, *in fine* do EBF.

¹²³ De acordo com o preceituado no n.º 9 do art.º 46.º do EBF, entende-se que os imóveis são afetos à habitação própria e permanente do sujeito passivo ou do seu agregado familiar, sempre que aí for fixado o seu domicílio fiscal.

¹²⁴ Cfr. art.º 46.º, n.º 5, *in fine* do EBF.

foram determinantes à cessação de uma isenção, mediante apresentação da declaração Modelo 1 de IMI, no prazo de 30 dias contados desde a verificação desses factos¹²⁵. No entanto, ressalve-se que não há a necessidade da aludida comunicação caso tais eventos sejam de conhecimento officioso.

A este respeito, cumpre-nos ainda advertir para a seguinte circunstância, ou seja, se no prazo de 30 dias a aludida comunicação não for efetivada, a Administração Fiscal tem a faculdade de proceder à liquidação¹²⁶ extraordinária do imposto, devendo fazê-lo desde o ano, inclusive, em que a isenção caducou (*vide* art.º 113.º, n.º 5 do CIMI).

Note-se que, via de regra, o prazo de entrega da declaração é de 60 dias. Contudo, neste caso, o legislador reduziu-o para metade (30 dias), o que vem demonstrar a sua preocupação em que a AT seja informada o quanto antes para que, desse modo, se possa restabelecer a situação de tributação regra e o sujeito passivo comece a ser tributado em sede de IMI.

Aqui chegados, lembre-se que existem no ordenamento jurídico português dois tipos de benefícios fiscais: aqueles cujo reconhecimento é automático (por decorrerem direta e imediatamente da lei) e os que dependem de reconhecimento, sendo necessário recorrer ao procedimento de reconhecimento de benefícios fiscais (art.º 5.º, n.º 1 do EBF). Assim sendo, cumpre-nos afirmar que, no caso concreto, ocorrem ambas as situações.

A isenção é automática – ou seja, resulta direta e imediatamente da lei –, somente quando estejam em causa aquisições a título oneroso, com fundamento nos elementos que a AT dispõe (al. a), do n.º 6 do art.º 46.º do EBF). Por sua vez, nos demais casos, estamos perante uma isenção dependente de reconhecimento. Esse reconhecimento é da competência do chefe do serviço de finanças da área da situação do prédio, mediante requerimento acompanhado de todos os documentos imprescindíveis – al. b), do n.º 6 do art.º 46.º do EBF.

Posto isto, poderíamos ir mais longe e suscitar a seguinte questão: qual é a natureza dos documentos que devem ser apresentados?

¹²⁵ Cfr. art.º 46.º, n.º 8 do EBF e art.º 13.º, n.º 1, al. g) e n.º 5 do CIMI.

¹²⁶ Regra geral, o prazo de caducidade do direito à liquidação é de 4 anos (art.º 45.º, n.º 1 da LGT), no entanto, quando se trate da situação prevista no n.º 5 do art.º 113.º do CIMI, o prazo é alargado para 8 anos (art.º 116.º, n.º 1, *in fine* do CIMI). Quer isto significar que, nos casos em que deixem de se verificar os pressupostos da isenção e não se tenha dado a conhecer esse facto à AT, a liquidação do imposto irá incidir sobre todos os anos em que o sujeito passivo gozou, indevidamente, desses benefícios. Porém, a liquidação só é admissível se não exceder o prazo de 8 anos, a contar do ano seguinte àquele em que os pressupostos da isenção deixaram de se verificar, ou seja, o primeiro ano em que os pressupostos não se cumprem não é tido em consideração na contagem dos 8 anos.

Ora, como é evidente, alguns documentos variam consoante o caso concreto, pois podem verificar-se situações distintas; porém, entendemos que outros vão ser os mesmos para todos os casos.

No nosso entender, esses documentos consistem em documentos obrigatórios e que se aplicam a todos os casos, ou seja, aqueles que servem para comprovar a identidade do sujeito passivo – cartão de cidadão –, bem como a identificação e caracterização do imóvel e a titularidade do mesmo – caderneta predial urbana.

Para além desses documentos de aplicação genérica, somos da opinião de que os demais, pese embora conservem, igualmente, a característica de apresentação obrigatória, só o são para o caso concreto.

Podemos recorrer, a título de exemplo, ao disposto no n.º 1 do art.º 46.º do EBF, isto é, se se tratar de uma aquisição onerosa, é imperativa a junção do título de aquisição – isto é, Escritura Pública ou Documento Particular Autenticado –, assim como dos documentos que comprovem a fixação do domicílio fiscal nesse imóvel e os valores do rendimento coletável, em matéria de IRS, apurados no ano anterior. Neste caso, e uma vez que é uma isenção automática, o contribuinte não tem qualquer obrigação de requerer a atribuição do benefício, logo, nada havia a provar.

Ainda a este respeito, atente-se que, quando estejam em causa benefícios fiscais dependentes de reconhecimento, é necessário provar que o sujeito passivo entregou o pedido de isenção no prazo devido e de que não apresenta qualquer tipo de dívidas.

No que concerne a este aspeto, entendemos que o legislador foi um tanto ao quanto vago, pois devia ter especificado quais os documentos exigidos para cada situação.

Relativamente aos benefícios que carecem de reconhecimento, é sabido que os mesmos não são concedidos na eventualidade de o sujeito passivo apresentar dívidas (art.º 13.º do EBF). No entanto, levanta-se a questão de saber: pode o benefício ser reconhecido se a dívida for do cônjuge do sujeito passivo ao invés do próprio? Isto é, esse impedimento que abrange o sujeito passivo também se estende ao seu cônjuge, nos casos em que este seja devedor?¹²⁷

A AT entende – e também nós –, que a existência de dívidas pelo cônjuge do sujeito passivo não é um fator relevante e, por isso, não deve ser tido em conta quando

¹²⁷ A este respeito, ver Ofício Circulado n.º 40105, de 16/02/2012, o qual aborda o tema das questões colocadas, estando o mesmo disponível em: https://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/legislacao/instrucoes_administrativas/Documents/Oficio_Circulado_IMI_40105.pdf.

do reconhecimento do benefício. Porém, tal só é possível se o regime matrimonial que vigorar entre os cônjuges for o da separação de bens, isto porque, como sabemos, neste regime os patrimónios de cada um dos cônjuges estão separados, ou seja, cada um administra os bens que possui. Logo, a ser assim, se foi o sujeito passivo quem adquiriu um imóvel, significa que o mesmo integra, exclusivamente, a sua esfera jurídica, sendo, portanto, administrado como bem próprio¹²⁸.

Ainda relativamente aos tipos de benefícios fiscais, é de evidenciar um outro aspeto que se prende com o prazo dos mesmos.

Tal como vimos, a afetação do imóvel à habitação própria e permanente do sujeito passivo ou do seu agregado familiar, deve ser realizada no prazo de 6 meses a contar dos factos descritos no n.º 1 do art.º 46.º do EBF, consoante o caso. Note-se que, quando se tratem de isenções que dependem de reconhecimento, nessas situações tem-se em consideração a data do pedido da atribuição do benefício fiscal; ao passo que, nas isenções de índole automática, é da inteira responsabilidade da AT conceder esse benefício, afetando o imóvel ao fim a que se destina, respeitando o prazo de 6 meses.

Todavia, pode suceder que esse prazo de 6 meses não seja cumprido, circunstância esta que originará, inevitavelmente, consequências.

Ora, quer isto significar que a contagem do prazo da isenção tem início no ano em que ocorreu a afetação do imóvel ao fim a que se destina ou da realização do pedido, conforme a situação concreta. No entanto, naqueles casos em que os prazos de início de contagem não foram respeitados, considera-se a isenção terminada no ano em que terminaria se os prazos iniciais tivessem sido cumpridos (cfr. n.º 7 do art.º 46.º do EBF). Assim sendo, todo o sujeito passivo que desobedecer as normas que estabelecem os prazos verá que a duração da sua isenção é consideravelmente mais reduzida.

Concretizando, veja-se o seguinte exemplo prático: Bernardo encontra-se em condições de requerer a atribuição da isenção estabelecida no n.º 1 do art.º 46.º do EBF. A conclusão das obras de construção concretizadas no prédio urbano de que Bernardo é o sujeito passivo, ocorreu na data de 15/02/2016. A ser assim, o contribuinte tem o prazo de 6 meses a contar dessa data para afetar o imóvel à sua habitação própria e permanente ou do seu agregado familiar, isto é, tem até ao fim do mês de agosto de 2016, o que assumimos que aconteceu.

¹²⁸ PAIVA, Carlos e JANUÁRIO, Mário – *Os Benefícios Fiscais nos Impostos sobre o Património*, Coimbra: Edições Almedina, S.A., 2014, p. 97.

Posto isto, Bernardo tinha um prazo limite de 60 dias contados após o fim de agosto de 2016, ou, se quisermos ser mais precisos, a partir de 1 de setembro de 2016, inclusive, para apresentar o seu pedido de isenção – daí resultando a data limite de 30/10/2016. Porém, acontece que Bernardo apenas o fez em 02/02/2017, ou seja, fora do prazo (por ser intempestivo).

Ora, numa situação dita normal, isto é, quando se espera que o prazo seja pontualmente cumprido, a isenção iniciasse no ano do pedido, neste caso, em 2016 e, como tem uma duração de 3 anos (como já vimos previamente – n.º 5 do art.º 46.º do EBF), terminava a 31/12/2018, beneficiando, assim, nos anos de 2016, 2017 e 2018.

No caso em concreto, e dado que Bernardo apresentou o pedido já fora do prazo, a solução passa por aplicarmos o disposto no n.º 7 do art.º 46.º do EBF, isto é, o início da contagem começa no ano em que o pedido foi efetivado, ou seja, em 2017, no entanto, consideramos como término da isenção o ano em que terminaria se o prazo tivesse sido cumprido, ou seja, 2018.

Perante isto, depreendemos que Bernardo apenas terá direito à isenção de IMI durante os anos de 2017 e 2018, tendo, assim, de pagar o IMI correspondente ao ano de 2016 (o que, em condições de apresentação do pedido atempado, não aconteceria). Verifica-se, portanto, uma penalização do sujeito passivo por não ter cumprido de forma oportuna e cabal, com as suas obrigações de entrega do pedido de isenção.

Ainda sobre esta isenção, destacamos o disposto no n.º 13 do art.º 46.º do EBF, pois o mesmo prevê que os benefícios referidos nos n.ºs 1 e 2 desse artigo, podem ser aplicados também aos emigrantes¹²⁹, com a ressalva de que têm de se encontrar verificados todos os requisitos impostos por lei, exceto aquele que diga respeito ao prazo de que o sujeito passivo dispõe para afetar o imóvel à sua habitação própria e permanente ou do seu agregado familiar, caso em que entendemos que o prazo deve ser prorrogado¹³⁰.

Prosseguindo, passemos à análise de um outro benefício fiscal consagrado no n.º 3 do art.º 46.º do EBF, também ele criado com o propósito de isentar o sujeito passivo em

¹²⁹ A definição de emigrantes constava do art.º 3.º do Dec. Lei n.º 323/95, de 29 de novembro; todavia, o mesmo foi revogado em 2006. Ainda assim, esse “*diploma continua a aplicar-se às operações cujos pedidos de financiamento tenham sido apresentados nas instituições de crédito até 18-08-2006 e sejam contratadas, por escritura pública ou documento particular, até 30-10-2006*”. In http://bdjur.almadina.net/item.php?field=node_id&value=826173.

¹³⁰ Atente-se o disposto na Informação Vinculativa proferida no âmbito do processo 2020001121 – IVE n.º 18615, alusiva à (im)possibilidade de prorrogação do prazo do benefício fiscal consagrado no n.º 1 do art.º 46.º do EBF, quando o beneficiário (emigrante) seja detentor de uma incapacidade permanente. A mesma encontra-se disponível em: https://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/informacoes_vinculativas/beneficios_fiscais/Documentos/IV_18615.pdf.

IMI. Isenção essa que será concedida por um período de 3 anos (n.º 5 do mesmo artigo), podendo ser reconhecido este benefício ao mesmo sujeito passivo por cada prédio ou fração autónoma de que seja titular, e desde que se destine ao arrendamento para habitação (n.º 12 da mesma disposição legal).

Este benefício fiscal vem, igualmente, exigir a verificação cumulativa dos seguintes pressupostos, tais como:

- i. Que se tratem de “(...) *prédios ou parte de prédios construídos de novo, ampliados, melhorados ou adquiridos a título oneroso (...)*” (cfr. art.º 46.º, n.º 3, 1.ª parte do EBF)¹³¹;
- ii. Que diga respeito à primeira transmissão;
- iii. Apenas é objeto da isenção a parte que se destina a arrendamento para habitação¹³²;
- iv. Que se verifiquem as condições mencionadas no art.º 46.º, n.º 1, parte final do EBF *ex vi* do preceituado no n.º 3 do mesmo artigo, com as necessárias adaptações, sendo elas:
 - a) O rendimento coletável em IRS, no ano anterior, não tenha ultrapassado o montante de 153 300€;
 - b) Os prédios ou parte de prédios sejam, de facto, afetos ao arrendamento para habitação;
 - c) Que essa afetação ocorra dentro do prazo de 6 meses a contar da conclusão da construção, da ampliação, dos melhoramentos ou da aquisição; só não será assim, por motivo não imputável ao beneficiário;
 - d) O pedido de isenção tem de ser apresentado pelo sujeito passivo no prazo de 60 dias após o decurso dos 6 meses acima mencionado;

¹³¹ Relativamente à hipótese de o benefício fiscal em causa ser concedido a parte de prédios, veja-se o que ficou decidido na Informação Vinculativa do processo 2021001205 – IVE n.º 21430, atinente a um quarto, tendo o proprietário do imóvel considerado que essa divisão podia ser qualificada como parte de prédio, destinado a arrendamento e, assim sendo, ser-lhe concedido o benefício fiscal. A Informação encontra-se disponível em: https://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/informacoes_vinculativas/beneficios_fiscais/Documentos/IMI_IV_21430.pdf.

¹³² Isto porque, como sabemos, um prédio pode destinar-se, simultaneamente, para vários fins, por exemplo, habitação, serviços, comércio, entre outros.

Quanto ao contrato de arrendamento propriamente dito, o art.º 60.º do CIS vem prever que o mesmo está sujeito a tributação pela Verba 2 da TGIS, sendo aplicado ao valor de um mês de renda a taxa de 10%.

v. O VPT do prédio urbano não exceda a importância de 125 000€¹³³;

Visto tratarem-se de pressupostos cumulativos, não existem dúvidas de que a não verificação de qualquer um desses pressupostos impossibilita quer a atribuição quer a manutenção do benefício, consoante o caso, pelo contribuinte detentor desse direito.

Quando a isenção já haja sido concedida e, entretanto, verificou-se a ocorrência de certos eventos que se demonstraram determinantes para a cessação da isenção, incumbe ao proprietário, usufrutuário ou superficiário, o dever de comunicar à AT esses acontecimentos, através da apresentação da declaração Modelo 1 de IMI, no prazo de 30 dias a contar da verificação desses factos (cfr. art.º 46.º, n.º 8 do EBF e art.º 13.º, n.º 1, al. g) e n.º 5 do CIMI). Todavia, essa comunicação está excluída para os casos em que esses eventos sejam de conhecimento oficioso.

Ainda sobre este aspeto, prevê o n.º 5 do art.º 113.º do CIMI que, na hipótese de os sujeitos acima referidos, não cumprirem com a sua obrigação de comunicação a que alude a al. g) do n.º 1 do art.º 13.º do CIMI, a Administração Fiscal tem legitimidade e poder para proceder à liquidação extraordinária do imposto, devendo fazê-lo desde o ano, inclusive, em que se verificou a caducidade da isenção¹³⁴.

No que tange à contagem do período de isenção, a mesma tem início a partir da data em que foi celebrado o primeiro contrato de arrendamento (art.º 46.º, n.º 3, *in fine* do EBF). Atente-se que, para este benefício, o legislador considerou como ponto inicial para inícios de contagem, a data da celebração do contrato e não o ano em que o mesmo foi realizado.

O que vale por dizer que, por exemplo, se tivermos um prédio que é composto por 4 frações e que todas elas vão ser arrendadas para o fim habitacional, mas em momentos diferentes, isto é, no decurso dos 6 meses após a aquisição, o primeiro contrato ocorreu a 10/02/2016 e o último a 05/08/2016, a isenção de 3 anos começa a contar a partir do dia 10/02/2016 e termina na data de 10/02/2019.

Esta forma de contagem é, do ponto de vista do sujeito passivo, a menos vantajosa, mas, por outro lado, demonstra ser a mais proveitosa para o Estado.

É notório que, pese embora se pretenda atribuir benefícios fiscais, dúvidas inexistem de que o principal objetivo é sujeitar os cidadãos à tributação, daí que a contagem da isenção não comece a correr somente com a celebração do último contrato, e tendo efeitos retroativos à data do primeiro contrato. Esta alternativa, se assim lhe

¹³³ Cfr. parte final do n.º 5 do art.º 46.º do EBF.

¹³⁴ Para mais informação acerca da caducidade da isenção ver nota de rodapé n.º 127.

quisermos chamar, só faria sentido quando estivessem em causa, no mínimo, duas frações afetas ao arrendamento para habitação e as datas de celebração dos contratos se verificassem em anos diferentes.

Veja-se o seguinte exemplo: uma vez reunidas todas as condições exigidas no n.º 3 do art.º 46 do EBF, foi concedido a Benedita o benefício fiscal aí consagrado que, tal como já constatamos, consiste numa isenção em IMI.

Concretamente, Benedita adquiriu, a 15/11/2016, sob a forma onerosa, um imóvel, o qual se encontra dividido em duas partes, e sendo ambas afetas ao arrendamento para habitação.

Posto isto, é sabido que, desde essa data, ela dispõe de um prazo de 6 meses para afetar o prédio ao fim a que se propôs – arrendamento para habitação.

Ora, vamos considerar que a celebração do primeiro contrato ocorreu em 09/12/2016, e do segundo a 15/02/2017.

Segundo a lei, a isenção começava a contar desde o dia 09/12/2016, tendo uma duração de 3 anos, terminando, assim, a 09/12/2019. A ser assim, Benedita estava isenta de IMI nos anos de 2016, 2017 e 2018, não estando, pois, abrangida pela mesma no ano de 2019.

Por seu turno, de acordo com a alternativa que apresentamos, se a isenção tivesse início a 15/02/2017 e, portanto, terminando a 15/02/2020, mas se tivesse efeitos retroativos à data de 09/12/2016, não obstante a isenção ter início no ano de 2017, ela já beneficiava em 2016. Isto é, Benedita estava isenta de IMI nos anos de 2016, 2017, 2018 e 2019.

De longe que esta opção se apresenta como sendo a mais favorável e incentivadora para os contribuintes, pois vem, de certa forma, estimulá-los a adquirir mais imóveis, pois sabem que o benefício a que terão direito será mais alargado.

Direcionemos, agora, a nossa atenção para o seguinte aspeto: o que determina o início da contagem é a data em que foi celebrado o primeiro contrato de arrendamento, independentemente de este corresponder à parte do prédio que está a ser transmitida pela primeira vez.

Pense-se no seguinte: um sujeito passivo tem um imóvel que em parte se destina ao arrendamento para escritório, e noutra parte igualmente para arrendamento, mas para habitação.

Celebrado o contrato de arrendamento para fins habitacionais e tratando-se da primeira transmissão, o contribuinte vai beneficiar de isenção na parte que diz respeito à habitação.

Vamos supor que, finda a isenção de 3 anos, o sujeito passivo decide alterar a parte destinada a escritório e converte-a numa habitação, a ser futuramente arrendada.

Após isso, ele celebra dois contratos de arrendamento, sendo que o primeiro é o que diz respeito à parte habitacional que já fora, antigamente, sujeita a arrendamento (e sobre a qual já tinha beneficiado da isenção), ou seja, é a segunda transmissão do bem. Apenas concretizando o segundo contrato de arrendamento posteriormente, isto é, aquele que corresponde à parte que atualmente é habitacional, mas que já tivera sido para escritório, logo, trata-se da primeira transmissão desta parte.

Posto isto, coloca-se a questão: terá o sujeito passivo direito à isenção da nova parte habitacional que está a ser transmitida pela primeira vez, pese embora o primeiro contrato que foi celebrado e a partir do qual se conta a isenção, consistir naquele que corresponde à parte que está a ser objeto de transmissão pela segunda vez?

Tendo por fundamento a letra da lei, e salvo melhor opinião, entendemos que é indiferente que o primeiro contrato celebrado respeite àquele em que está a ser transmitida parte de prédio pela primeira vez, porém, o destino dessa parte tem de ser o de arrendamento para habitação. Isto porque, se não fosse essa a vontade do legislador, na redação do artigo ele teria colocado que o período de isenção se iniciava a partir da data da celebração do primeiro contrato de arrendamento “e sempre que estivesse em causa a primeira transmissão de parte de prédio destinado a arrendamento para habitação”, e não tão somente, “(...) *a partir da data da celebração do primeiro contrato de arrendamento*”¹³⁵.

Resumidamente, não importa que o primeiro contrato diga respeito à primeira, segunda ou terceira transmissão de parte de prédio, desde que essa parte esteja a ser arrendada para fins habitacionais.

Assim sendo, e dando resposta à questão acima colocada, consideramos que o sujeito passivo tem direito à isenção sobre a parte habitacional que está a ser transmitida pela primeira vez, pese embora o respetivo contrato seja celebrado em segundo lugar.

Esta é a conclusão a que chegamos após efetuarmos uma interpretação extensiva da parte final do n.º 3 do art.º 46.º do EBF.

¹³⁵ Cfr. art.º 46.º, n.º 3, *in fine* do EBF.

O legislador prevê uma especificidade quando as isenções dos n.ºs 1 e 3 do art.º 46.º do EBF versam sobre prédios objeto de ampliação ou melhoramento, encontrando-se a mesma consagrada no n.º 4 do referido artigo.

De uma forma clara e objetiva, esse preceito legal vem-nos elucidar ou, nalguns casos, esclarecer, da seguinte circunstância, isto é, quando o benefício fiscal disser respeito a imóveis que se encontrem nas condições acima aludidas, o mesmo apenas incide sobre o VPT que corresponde especificamente à parte ampliada ou melhorada, após a realização das respetivas obras.

A título meramente exemplificativo, vamos considerar que um determinado imóvel tem um VPT de 100 000€, e que depois de concretizadas as obras de ampliação, a essa parte ampliada foi-lhe atribuído um VPT de 20 000€.

Ora, significa isto que, para esta situação em concreto, a isenção a conceder apenas aproveita ao valor da ampliação, ou seja, aos 20 000€.

No entanto, para conseguirmos determinar, de um modo simples e eficiente, quais os limites e o período da isenção, temos de atender, não ao VPT da parte ampliada, mas sim ao somatório do VPT que existia previamente à realização das obras, e aquele que corresponde apenas à ampliação, isto é, $100\ 000\text{€} + 20\ 000\text{€} = 120\ 000\text{€}$.

Quando fazemos menção ao limite da isenção, queremos referir-nos, concretamente, ao valor que vai estar sujeito ao benefício, neste caso, os 20 000€; pois, no máximo, a isenção poderá ir até esse valor.

Ainda sobre este aspeto, destacamos a relevância de atendermos ao valor total do VPT de 120 000€, isto porque, se o VPT exceder a importância de 125 000€, já não se cumpre com um dos requisitos exigidos e, porque estes são cumulativos, o sujeito passivo perde, de imediato, o direito ao benefício (cfr. n.º 5 do art.º 46.º do EBF).

Já quanto ao período da isenção, para apurarmos o mesmo vamos ter em consideração o VPT de 120 000€, isto é, se fosse esse o valor objeto da isenção, o contribuinte iria usufruir durante 3 anos desse benefício, no entanto, e apesar de não ser esse o valor – mas sim 20 000€ –, vamos aplicar o mesmo prazo.

Sucintamente, *in casu*, o contribuinte iria beneficiar de uma isenção de 20 000€, por um período de 3 anos.

Na isenção do n.º 3 do art.º 46.º do EBF, e ao contrário do que sucede com aquela que está prevista no n.º 1 desse artigo, em que as isenções podem ser automáticas ou dependentes de reconhecimento, neste caso, o benefício fiscal está sempre dependente de reconhecimento, conclusão a que chegamos mediante uma interpretação *a contrario* da

al. a) do n.º 6 do art.º 46.º do EBF. Para tal, incumbe ao chefe do serviço de finanças da área da situação do prédio proceder a esse reconhecimento, desde que o pedido, o qual segue a forma de requerimento, se encontre corretamente fundamentado e seja acompanhado dos documentos necessários para o fim visado.

Relativamente aos documentos, já abordamos essa questão para a isenção do n.º 1 do art.º 46.º do EBF, e, salvo melhor opinião, entendemos que os mesmos se devem estender a esta isenção, com as devidas adaptações e aditamentos, como, por exemplo, o de comprovar a celebração do primeiro contrato de arrendamento.

Quanto a este aspeto, lembre-se que o CC prevê a possibilidade de os contratos de arrendamento urbano para habitação, serem celebrados com prazo certo ou por tempo indeterminado (cfr. art.º 1094.º, n.º 1 do CC).

De acordo com o preceituado no n.º 2 do art.º 1095.º do CC, os contratos de prazo certo apresentam limites mínimos e máximos, a saber, um e trinta anos, respetivamente.

As questões que aqui emergem são as de saber qual é o meio através do qual se faz prova de que foi efetivamente celebrado o contrato de arrendamento, e como apuramos que consiste na primeira transmissão na parte destinada a arrendamento habitacional?

No que toca à primeira questão, e uma vez que é obrigatório comunicar à AT os contratos de arrendamento realizados – art.º 60.º do CIS –, a nosso ver, é suficiente a consulta, por parte dos serviços, nas suas bases de dados, da declaração de modelo oficial entregue pelo locador, ou como alternativa, a exibição da cópia do original (isto é, da declaração), pelo mesmo sujeito.

Esta solução pode ser aplicada a todos os contratos de arrendamento habitacionais e independentemente do prazo pelo qual foram celebrados.

Todavia, quando estejam em causa contratos de arrendamento celebrados por mais de seis anos, entendemos ser a melhor opção recorrer ao registo predial, isto porque, ao abrigo do disposto nos art.ºs 2.º, n.º 1, al. m) e 8.º-A, n.º 1, al. a), ambos do CRPredial, “*o arrendamento por mais de seis anos e as suas transmissões (...)*”, consistem num facto sujeito a registo obrigatório. Logo, para comprovar a veracidade da efetivação do contrato de arrendamento, o sujeito passivo pode requerer, em qualquer serviço de registo, uma certidão (art.ºs 110.º, n.º 1 e 110.º-A, n.º 1, todos do CRPredial)¹³⁶.

Ultrapassado este aspeto, foquemos a nossa atenção na segunda questão levantada.

¹³⁶ Para mais desenvolvimentos sobre as certidões, ver art.ºs 110.º e ss do CRPredial.

Sobre este tema em concreto, e salientando-se a necessidade de atingir soluções coerentes, consideramos que o ponto chave para a resolução desta questão passa pelo recurso àquilo a que denominamos ser o “historial de declarações de modelo oficial”, ou seja, o conjunto de todas as comunicações que o locador realizou à AT em detrimento da celebração de contratos de arrendamento. No plano material, quer isto significar que deve ser feita uma averiguação rigorosa e atenta pelos serviços, de modo a certificar a existência ou inexistência de contratos de arrendamento prévios (e, portanto, já registados no sistema), respeitantes à parte que, atualmente, está a ser transmitida. Pois, de outra forma, não vislumbramos como será possível comprovar-se que estamos perante a primeira transmissão na parte destinada a arrendamento para habitação.

Ainda sobre a isenção, especificamente acerca da sua contagem, veja-se o disposto na 2.^a parte do n.º 7 do art.º 46.º do EBF. Isto é, uma vez que a isenção prevista no n.º 3 do art.º 46.º do mesmo diploma está exclusivamente dependente de reconhecimento, significa que, na eventualidade de o pedido de isenção não ser apresentado tempestivamente (ou seja, dentro do prazo previsto no n.º 1 do art.º 46.º do EBF), tal ato vai originar uma consequência que consiste no facto de, pese embora, o prazo da isenção tenha início no ano do pedido, considera-se como término do benefício o ano em que o mesmo terminaria se os prazos tivessem sido cumpridos.

Por último, compete-nos fazer menção ao preceituado no n.º 10 do art.º 46.º do EBF, o qual estabelece que os benefícios fiscais consagrados nos n.ºs 1 e 3 do mesmo artigo – e sobre os quais estivemos até então a fazer um estudo detalhado –, não terão aplicabilidade quando estejam em causa prédios ou parte de prédios que tenham sido construídos de novo, ampliados, melhorados ou adquiridos a título oneroso por entidades que tenham estabelecido o seu domicílio fiscal em países, territórios ou regiões abrangidos por um regime de tributação que se demonstre mais favorável aos contribuintes, pois estes são, de certa forma, privilegiados face aos demais¹³⁷.

¹³⁷ Vigora, no ordenamento jurídico português, uma lista que contempla os países, territórios e regiões sujeitos a um regime fiscal claramente mais favorável. Essa lista foi aprovada por intermédio da Portaria n.º 150/2004, de 13 de fevereiro, do Ministro das Finanças.

2.4. Prédios urbanos destinados à produção de energia a partir de fontes renováveis

As energias renováveis são, indubitavelmente, uma alternativa imprescindível para garantir o futuro da humanidade. Isto porque, como é do nosso conhecimento, as energias renováveis apresentam inúmeras vantagens, tais como o facto de consistirem em fontes de energia limpa, inesgotáveis e contribuírem, progressivamente, para a preservação do meio ambiente e da saúde mediante a redução dos efeitos nocivos – devendo ter-se presente que o meio ambiente é completamente indispensável para a manutenção de vida (humana e animal) com qualidade no nosso planeta. Além destas, também consistem numa mais valia para o setor social e económico pois contribuem para o seu desenvolvimento.

Assim sendo, do nosso ponto de vista, parece-nos conveniente apresentar a noção de fontes de energia renováveis, consistindo as mesmas em “(...) *recursos naturais, capazes de se regenerarem num curto espaço de tempo e de um modo sustentável*”¹³⁸.

De acordo com a Associação de Energias Renováveis, são vários os números de fontes de energia renováveis existentes, tais como, a energia hídrica, eólica, solar, geotérmica, entre outras¹³⁹.

O benefício que iremos estudar destaca-se devido ao seu âmbito de aplicação, pois versa sobre uma matéria que, nos dias que correm, se apresenta de extrema importância – as fontes de energia renováveis.

Ademais, veja-se que este benefício fiscal se encontra consagrado no art.º 44.º-A do EBF¹⁴⁰, sendo que o seu aditamento teve origem através da designada Lei da Fiscalidade Verde¹⁴¹, mediante a qual se pretendia estabelecer um benefício fiscal, neste caso, uma redução de taxa de 50% em sede de IMI, dirigida aos “(...) *prédios previstos na alínea d) do n.º 1 do artigo 6.º do Código do Imposto Municipal sobre Imóveis que sejam exclusivamente afetos à produção de energia a partir de fontes renováveis*”¹⁴², isto é, aos prédios urbanos que integram a espécie “outros”.

¹³⁸ Cfr. <https://www.apren.pt/pt/energias-renovaveis/destaques>.

¹³⁹ IDEM.

¹⁴⁰ Quanto a esta matéria, atente-se ao disposto na Circular n.º 4/2015, de 25 de fevereiro.

¹⁴¹ A saber, Lei n.º 82-D/2014, de 31 de dezembro.

¹⁴² Cfr. art.º 44.º-A, n.º 1 do EBF.

Assim sendo, compete-nos então esclarecer a incidência objetiva desta norma. Para tal, precisamos de nos socorrer do disposto no art.º 6.º, n.º 1, al. d) do CIMI, devidamente conjugado com o previsto no n.º 4 da mesma norma legal.

Após uma análise cuidadosa, aquilo que retiramos é que para que um prédio urbano seja considerado da espécie “outros”, ele tem necessariamente de corresponder a um terreno que esteja situado dentro de um aglomerado urbano, e que:

1.º - Não sejam:

(i) Terrenos para construção;

(ii) Não sejam prédios rústicos (não estão compreendidos pelo disposto no art.º 3.º, n.º 2 do CIMI);

2.º - Podendo, todavia, ser considerados da espécie “outros” os:

(i) Edifícios e construções licenciados ou, na ausência de licença, que se destinem para outros fins que não habitacionais, comerciais, industriais ou para serviços;

(ii) E os terrenos relativamente aos quais as entidades competentes vedem qualquer operação de loteamento ou de construção.

Ora, somos da opinião de que esta interpretação, isto é, a de conseguirmos clarificar quais os prédios abrangidos pela categoria “outros”, requer especial atenção da nossa parte, uma vez que nos dois primeiros casos o legislador recorreu a uma linguagem pela negativa, dizendo quais as situações que estavam excluídas, ao passo que nos restantes optou por referi-los de um ponto de vista positivo.

Face ao exposto, e a título exemplificativo são considerados prédios urbanos da categoria “outros”, as faculdades, os hospitais, os cemitérios, as barragens, os estádios de futebol, entre outros.

No entanto, tal benefício só é aplicado se esses prédios estiverem afetos unicamente à produção de energia a partir de fontes renováveis. Pois, caso contrário, não se encontra cumprido um dos requisitos, não tendo, portanto, o contribuinte direito a usufruir da redução de taxa. Assim, entendemos que se tratam de requisitos cumulativos.

Se, por um lado, qualquer dos exemplos acima mencionados respeita o primeiro requisito, por outro lado, não se verifica a afetação exclusiva dos mesmos à produção de energia a partir de fontes renováveis, razão pela qual não têm direito ao benefício previsto no art.º 44.º-A do EBF.

Relativamente à contagem do prazo, a redução de taxa começa a produzir efeitos desde o ano, inclusive, em que ocorreu a afetação do imóvel para o fim previsto. Porém, note-se o seguinte, o legislador estabeleceu que esse benefício terá aplicabilidade durante

todo o tempo em que a afetação do imóvel se mantiver, no entanto, previu como limite máximo para a concessão deste benefício o prazo de 5 anos (cfr. n.ºs 2, 5 e 6 do art.º 44.º-A do EBF).

A ser assim, ficou determinado que, quando ocorra algum facto que determine o fim da afetação, incumbe ao sujeito passivo o dever de comunicar ao serviço de finanças da área do prédio a verificação de tal acontecimento, dispondo, para tal, de um prazo de 30 dias contados desde esse facto¹⁴³. Por outras palavras, isto significa que a manutenção do benefício está dependente de uma condição resolutiva que consiste em o imóvel continuar a ser afeto ao fim a que se destina.

Claro está que essa comunicação deve ser concretizada mediante a entrega do Modelo 1 do IMI, para dar a conhecer o evento que determinou a cessação do benefício (cumprimento da obrigação declarativa). Só não será assim na eventualidade de esse facto ser já de conhecimento officioso.

Pese embora a base legal utilizada para fundamentar este aspeto tenha sido criada diretamente para as isenções – art.º 13.º, n.º 1, al. g) do CIMI –, somos da opinião de que também se aplica quando estejam em causa reduções de taxa, pois para ambas as situações a comunicação tem de ser concretizada mediante a entrega do Modelo 1 do IMI.

Posto isto, resta-nos apresentar uma proposta de alteração da redação da al. g) do n.º 1 do art.º 13.º do CIMI, pois uma vez que a mesma se destina quer às isenções quer às reduções de taxa e a norma apenas alude às primeiras, entendemos ser pertinente acrescentar a menção “ou redução de taxa”, permitindo que o preceito legal seja mais facilmente compreendido, não possibilitando o surgimento de quaisquer dúvidas por parte do leitor.

De modo a complementar o art.º 13.º, n.º 1, al. g) do CIMI, surge o n.º 5 desse mesmo artigo que vem reforçar a ideia contida no n.º 5 do art.º 44.º-A do EBF, no que diz respeito ao prazo de 30 dias.

Se partirmos do princípio que o conteúdo da al. g) do n.º 1 do art.º 13.º do CIMI também se aplica quando estejam em causa reduções de taxa, então, a ser assim, faz todo o sentido que façamos referência ao disposto no n.º 5 do art.º 113.º do CIMI. Ou seja, onde lemos “isenção” também se deve ler “redução de taxa”.

Sem prescindir, recorreremos ainda à aplicação do previsto no n.º 1 do art.º 116.º do CIMI, na parte relativa ao n.º 5 do art.º 113.º do CIMI, ou seja, a liquidação do imposto

¹⁴³ Cfr. art.º 44.º-A, n.º 5, 2.ª parte do EBF.

irá abranger todos os anos em que o sujeito passivo gozou de forma indevida do benefício, no entanto, a lei prevê como limite o prazo de 8 anos a contar do ano seguinte àquele em que os pressupostos da redução de taxa deixaram de se verificar. De igual modo, onde se lê “isenção” também se deve ler “redução de taxa”.

Na presente situação, estamos perante um benefício dependente de reconhecimento, ou seja, tem de ser apresentado pelo sujeito passivo um requerimento juntamente com todos os documentos necessários¹⁴⁴, de modo a permitir que o chefe do serviço de finanças da situação do prédio proceda a tal reconhecimento. Para tal, o requerimento deve ser entregue no serviço de finanças da área do prédio, no prazo de 60 dias contados desde a verificação da afetação do imóvel à produção de energia a partir de fontes renováveis.

Ora, nos casos em que o sujeito passivo realiza o pedido após o decurso do prazo dos 60 dias, tal ato irá implicar o adiamento do início da contagem do prazo do benefício, isto é, o mesmo inicia-se apenas no ano seguinte, inclusive, ao da apresentação do pedido (n.º 4 do art.º 44.º-A do EBF).

Veja-se que, neste caso, não encontramos na redação deste artigo referência alguma ao momento em que o benefício se considera findo. Isto é, ao contrário do que acontece com outros benefícios fiscais, nos quais o legislador prevê *a priori* que, não obstante o início da contagem só ocorrer com a apresentação do pedido (embora fora do prazo), o seu fim irá verificar-se no ano em que terminaria caso o prazo inicial tivesse sido cumprido.

Pese embora nada seja dito a esse respeito para o benefício em causa, entendemos que seria essa a vontade do legislador, pois, se assim não fosse, não existiria nenhuma consequência a aplicar ao sujeito passivo que, voluntariamente, não cumpre com os prazos.

Consideramos, então, que foi um lapso do legislador e somos a favor de uma reformulação da norma, de modo a incluir na parte final do n.º 4 do art.º 44.º-A do EBF a seguinte menção: “considerando-se como término do benefício o ano em que terminaria se o prazo de apresentação do pedido tivesse sido cumprido”.

De acordo com o disposto no art.º 10.º do EBF, não é permitida a aplicação analógica, motivo pelo qual somos conduzidos a afirmar que devemos auxiliar-nos da

¹⁴⁴ Referimo-nos aos documentos que comprovem a afetação do imóvel à produção de energia a partir de fontes renováveis (n.º 3 do art.º 44.º-A do EBF).

interpretação extensiva, no sentido em que o legislador disse menos do que aquilo que pretendia, e, portanto, isso “obriga-nos” a ir para além da letra da lei.

Ademais, também nos permite desenvolver o nosso espírito crítico, através da apresentação de algumas sugestões que consideramos pertinentes, como é o caso do aditamento e da proposta de alteração acima referidas, contribuindo, assim, de um modo positivo para a evolução e melhor aplicação do Direito.

Por fim, levanta-se a seguinte questão: sendo certo que o art.º 44.º-A do EBF só entrou em vigor em 2015, que atitude adotar perante aqueles imóveis que, previamente a essa data já se destinavam exclusivamente à produção de energia a partir de fontes renováveis?

Ao abrigo do disposto na Circular n.º 4/2015, de 25 de fevereiro, entendeu-se que a solução passaria pelo seguinte, isto é, se à data de 01/01/2015 se encontrassem cumpridos todos os pressupostos exigidos pelo art.º 44.º-A do EBF (que já analisamos acima), então o benefício e a contagem do prazo de 60 dias começam a contar-se desde 01/01/2015 (que corresponde à data da entrada em vigor da Lei n.º 82-D/2014, de 31 de dezembro, ou seja, deste benefício fiscal). Assim sendo, a redução de taxa já vai abranger o imposto de 2015, que será liquidado no ano de 2016.

Quer isto significar que os 5 anos durante os quais o contribuinte tem direito ao benefício começam a contar desde o ano de 2015, inclusive, e terminariam no ano de 2019.

3. Situações de agravamento do IMI

Com a entrada em vigor do CIMI, o legislador previu no seu art.º 112.^o¹⁴⁵ as taxas a serem aplicadas, as quais, por sua vez, variam consoante a natureza do imóvel.

Concretamente, significa isto que, se o objeto da tributação consistir num prédio de índole rústica, não surgem quaisquer dúvidas acerca de qual a taxa a aplicar, pois, nestes casos, a taxa fixada é única, sendo sempre aquela que corresponde a 0,8%. Por seu turno, quando estejam em causa imóveis da categoria urbana, entendeu-se por conveniente, e ao invés do que sucedeu com os imóveis rústicos, estipular-se não um valor concreto, mas sim limites mínimos e máximos, permitindo uma oscilação de taxa entre as percentagens de 0,3 e 0,45.

Dito de outra forma, estamos, assim, perante o poder discricionário das autarquias locais, visto que, dentro desse intervalo de valores é o próprio município quem se encontra dotado de legitimidade e dos poderes que lhe foram atribuídos por lei para fixar a taxa a aplicar (cfr. art.º 112.º, n.º 5 do CIMI).

Por conseguinte, a decisão do município que fixar a taxa a aplicar tem, obrigatoriamente, de ser comunicada à AT, mediante transmissão eletrónica de dados e até ao dia 31 de dezembro do ano a que respeita essa taxa. Porém, se esse dever de comunicação não for cumprido tempestivamente, isso terá implicações, tais como a aplicação da taxa mínima prevista na al. c) do n.º 1 do art.º 112.º do CIMI¹⁴⁶.

Consideramos que o valor da taxa dos prédios rústicos seja, aparentemente, mais “gravosa” do que aquela que está prevista para os prédios urbanos. Isto porque, veja-se o seguinte, o cálculo do IMI corresponde a um simples cálculo aritmético, desprovido de qualquer dificuldade, pois apenas se procede à multiplicação do VPT pela respetiva taxa. E foi precisamente por causa deste fator que nós usamos (e pensamos que corretamente), o vocábulo “aparentemente”, é que, no que diz respeito a valores reais, o VPT de um prédio rústico encontra-se bastante distante do VPT de um prédio urbano, pois os primeiros são consideravelmente mais baixos, já para não referir que a nível de mercado imobiliário a grande procura incide sobre os imóveis urbanos.

¹⁴⁵ O art.º 112.º, n.º 1 do CIMI consiste numa norma de carácter geral.

¹⁴⁶ Cfr. art.º 112.º, n.º 14 do CIMI.

Neste seguimento, vemo-nos obrigados a apelar à atenção do leitor para o seguinte aspeto, o verdadeiro agravamento da tributação existe, efetivamente, porém, estão excluídos do mesmo os prédios rústicos.

Ora, tal como indicia o título deste ponto, casos há em que nos vamos deparar com a ocorrência de agravamentos da taxa de IMI, sendo evidente que essas situações representam a exceção e só se aplicam em casos concretos, como veremos de seguida.

Em primeiro lugar, comecemos por atender ao disposto no n.º 3 do art.º 112.º do CIMI, o qual prevê os primeiros casos nos quais se verifica uma tributação acentuada.

Antes de mais, entendemos por conveniente sugerir que se proceda a uma alteração à redação do n.º 3 do art.º 112.º do CIMI, devendo eliminar-se a parte que faz referência à al. b) do n.º 1 desse artigo, pois, como sabemos, a mesma fora objeto de revogação e, como tal, não se justifica que subsista essa menção. O facto de a mesma ainda lá permanecer demonstra, de certo modo, um défice de atenção e cuidado por parte do legislador, pois se nos é imposto, a nós, no desempenhar das nossas funções e enquanto aplicadores do Direito que sejamos rigorosos, o mesmo grau de exigência é pedido ao legislador, aquando da composição e/ou reformulação das normas legais.

Posto isto, retomemos ao aspeto central em estudo – agravamento do IMI, segundo o n.º 3 do art.º 112.º do CIMI.

À luz do preceituado no art.º 112.º, n.º 3 do CIMI, quando sejam objeto de tributação prédios urbanos que se encontrem devolutos há mais de um ano, prédios em ruínas¹⁴⁷ ou ainda prédios urbanos parcialmente devolutos, a taxa será agravada, anualmente, ao triplo da taxa corrente estipulada na al. c) do n.º 1 do art.º 112.º do CIMI.

Veja-se que, quando se tratem de prédios urbanos parcialmente devolutos que não estejam constituídos em regime de propriedade horizontal, sucede que esse agravamento apenas terá incidência na parte do VPT que equivale às partes consideradas devolutas.

Todavia, o legislador apresenta como exceção deste regime agravado, os prédios a que alude a al. b) do n.º 2 do art.º 11.º do CIMI, isto é, os prédios que integram o património imobiliário público¹⁴⁸ e que não estão a ser utilizados para o fim a que se destinam, não podendo estes ser alvo de agravamento.

Pese embora já existisse um regime de tributação agravada, o legislador decidiu ir mais além, no sentido em que veio aditar ao CIMI o art.º 112.º-B, através do Dec. Lei

¹⁴⁷ Os conceitos de prédios devolutos e em ruínas serão devidamente esclarecidos nos pontos 3.1. e 3.2., respetivamente, deste nosso contributo.

¹⁴⁸ O Dec. Lei n.º 280/2007, de 07 de agosto, prevê o Regime Jurídico do Património Imobiliário Público.

n.º 67/2019, de 21 de maio, com o intuito de sujeitar a tributação os prédios urbanos ou frações autónomas devolutas há mais de dois anos que se localizem em zonas de pressão urbanística.

Porém, sucede que a Lei n.º 2/2020, de 31 de março, que aprovou a Lei do Orçamento do Estado para o ano de 2020, alterou a composição do art.º 112.º-B do CIMI, com o objetivo de alargar o respetivo âmbito de tributação. No plano legislativo, foi aditado a esse preceito legal a seguinte menção, a qual citamos, «(...) *os prédios em ruínas, bem como os terrenos para construção inseridos no solo urbano e cuja qualificação em plano municipal de ordenamento do território atribua aptidão para o uso habitacional, sempre que se localizem em zonas de pressão urbanística (...)*»¹⁴⁹.

Neste contexto, estabelece o n.º 16 do art.º 112.º do CIMI que a identificação dos prédios ou frações autónomas que se encontrem no estado de devolutos, em ruínas ou consistam em terrenos para construção habitacionais e sempre que se localizem em zonas de pressão urbanística, é da competência dos municípios onde se situam esses imóveis, devendo esse dever de comunicação ser concretizado mediante transmissão eletrónica de dados, até dia 31 de dezembro e dirigida à AT. Após a realização dessa comunicação, compete também às Autarquias Locais promover a divulgação dessa informação – identificação dos imóveis – no sítio da internet, assim como no boletim municipal, nos casos em que este exista¹⁵⁰.

Se o legislador consagrou um dever era previsível que tivesse igualmente estabelecido a forma de atuar perante o seu possível incumprimento.

Deste modo, se o dever de comunicação a que previamente fizemos referência não for, de forma correta e atempada, posto em prática pela Autarquia, concretamente, se a comunicação não for recebida até 31 de dezembro, à luz da lei tributária vigente a consequência consiste em aplicar-se a taxa mínima prevista na al. c) do n.º 1 do art.º 112.º do CIMI, em detrimento da taxa agravada prevista no art.º 112.º-B do CIMI, e que equivaleria àquela que deveria ser aplicada, caso a comunicação tivesse sido efetivada no devido tempo. Apenas nos foi possível chegar a esta conclusão mediante a conjugação do disposto nos n.ºs 14 e 16 do art.º 112.º do CIMI, por remissão do n.º 16 desse artigo.

¹⁴⁹ AZEVEDO, Patrícia Anjos e ROCHA, Vanessa in AA.VV., – *Lexit, Códigos Anotados & Comentados, Tributação do Património (IMI/IMT/IS)*, 1.ª edição, vol.4. Porto: O Informador Fiscal – Edições Técnicas, Lda., 2021, p. 187.

¹⁵⁰ IDEM.

É oportuno realçar a importância atribuída pelo legislador quanto à observância do dever de comunicação, porque, veja-se, na eventualidade de as autarquias não darem cumprimento a esse dever que lhes é legalmente imposto, é-lhes imediatamente vedada a possibilidade de aplicarem a taxa agravada que consta no art.º 112.º-B do CIMI, encontrando-se as mesmas obrigadas a aplicar a taxa mínima prevista no art.º 112.º, n.º 1, al. c) do CIMI¹⁵¹.

Posto isto, note-se o seguinte, pese embora já estivesse consagrado no ordenamento jurídico português um regime de tributação agravada, tal como pudemos atestar anteriormente, tal circunstância não consistiu num impedimento ao facto de o legislador regulamentar, uma vez mais, um regime cuja tributação apresenta um nível de agravamento superior face àquele que já abordamos.

Concretizando, referimo-nos, portanto, ao disposto no art.º 112.º-B do CIMI.

No âmbito objetivo, verificamos que a tributação subjacente ao art.º 112.º-B do CIMI, destina-se:

- i. A prédios urbanos ou frações autónomas que se encontrem devolutos há mais de dois anos;
- ii. A prédios em ruínas;
- iii. A terrenos para construção inseridos no solo urbano e cuja qualificação em plano municipal de ordenamento do território lhes conceda aptidão para o uso habitacional.

Tendo em consideração aquilo que acabamos de mencionar, concentremos a nossa atenção para o seguinte aspeto – a epígrafe do art.º 112.º-B do CIMI, a qual passamos a citar, “*Prédios devolutos localizados em zonas de pressão urbanística*”.

Ora, tendo presente, por um lado, a epígrafe desse preceito legal e, por outro lado, os tipos de imóveis que integram o seu objeto de tributação, concluímos, sem mais, que a epígrafe se encontra desajustada e incompleta face ao corpo textual do artigo.

A epígrafe que consta, atualmente, no CIMI somente pode ser considerada atualizada até à entrada em vigor da Lei n.º 2/2020, de 31 de março, pois até essa data o art.º 112.º-B do CIMI apenas sujeitava a tributação prédios urbanos ou frações autónomas da espécie devolutos, daí a epígrafe corresponder, na plenitude, à letra da lei. A partir do momento em que essa Lei começou a produzir efeitos e a tributar também prédios em

¹⁵¹ AZEVEDO, Patrícia Anjos e ROCHA, Vanessa in AA.VV., – *Lexit, Códigos Anotados & Comentados, Tributação do Património (IMI/IMT/IS)*, 1.ª edição, vol.4. Porto: O Informador Fiscal – Edições Técnicas, Lda., 2021, p. 187.

ruínas e terrenos para construção habitacionais, a epígrafe, nos termos em que se encontra exarada, ficou desatualizada face ao objeto da tributação.

Em resultado da nossa análise, entendemos ser essencial apresentar uma sugestão de reformulação da epígrafe do art.º 112.º-B do CIMI, reformulação essa que, no nosso entender, devia ter sido realizada aquando da entrada em vigor da Lei n.º 2/2020, de 31 de março, passando a mesma a ter a seguinte composição: “(...) *imóveis de diversas categorias localizados em zonas de pressão urbanística*”. Deste modo, e embora a proposta de epígrafe possa ser um pouco subjetiva, a verdade é que, assim, abarca todas as realidades a serem tributadas.

É urgente e imprescindível promover a realização desta alteração, pois só assim iremos conseguir permitir uma interpretação adequada das normas legais, verificando-se, também, um acompanhamento ativo e atualizado face às evoluções legislativas.

Uma vez esclarecido a que tipo de imóveis se vai aplicar o art.º 112.º-B do CIMI, vejamos agora o respetivo sistema de tributação.

Desde logo, depreendemos que existe um fator distintivo evidente consagrado entre o n.º 3 do art.º 112.º e o n.º 1 do art.º 112.º-B, ambos do CIMI, e que prende-se com o facto de, nas situações abrangidas pelo disposto no art.º 112.º-B do CIMI, se verificar a existência de uma particularidade, a qual, por sua vez, reveste carácter obrigatório, e que consiste em esses imóveis se localizarem em zonas de pressão urbanística, cujo conceito iremos explorar de seguida¹⁵².

Neste seguimento, e de modo a esclarecer devidamente a noção anteriormente apontada, remetemos para o estatuído no n.º 1 do art.º 2.º-A do Anexo II ao Dec. Lei n.º 67/2019, de 21 de maio, no qual está consagrada a definição de «zona de pressão urbanística», e que consiste naquela na qual se verifica que os cidadãos apresentam uma dificuldade acrescida em acederem à habitação, tendo subjacente, mormente, três motivos, sendo eles: porque correspondem a zonas onde a oferta habitacional é escassa (isto é, a procura por habitação é muito maior do que a oferta existente), ou, existindo oferta, a mesma pode não se adequar às necessidades dos contribuintes, ou essa oferta envolva o pagamento de quantias exorbitantes e, portanto, desadequadas face aos rendimentos auferidos pelos sujeitos, não sendo permitido, de modo algum, que se coloque em causa a subsistência dos elementos que compõem esses agregados familiares,

¹⁵² AZEVEDO, Patrícia Anjos e ROCHA, Vanessa *in* AA.VV., – *Lexit, Códigos Anotados & Comentados, Tributação do Património (IMI/IMT/IS)*, 1.ª edição, vol.4. Porto: O Informador Fiscal – Edições Técnicas, Lda., 2021, p. 188.

devido a uma sobrecarga com as despesas habitacionais (consistem em zonas onde a capacidade financeira dos contribuintes encontra-se num escalão muito inferior quando comparada com os valores atuais de mercado)¹⁵³.

Na prática, o legislador determinou que, aos proprietários dos imóveis que estejam situados em zonas de pressão urbanística e que se encontrem no estado de devolutos há mais de dois anos, em ruínas ou consistam em terrenos para construção habitacionais (n.º 1 do art.º 112.º-B do CIMI), ser-lhes-á aplicado um agravamento, não de três vezes mais a taxa de IMI corrente, tal como prevê o n.º 3 do art.º 112.º do CIMI, mas antes de seis vezes mais a taxa normal (entenda-se como taxa normal aquela que está consagrada na al. c) do n.º 1 do art.º 112.º do CIMI e que corresponde à taxa regra)¹⁵⁴.

Não obstante verificar-se, ainda que a título excepcional, um agravamento acentuado da tributação para determinados casos, tal como aqueles que acabamos de expor, a verdade é que o legislador entendeu que devia de tributar de forma ainda mais intensa os sujeitos passivos que, pese embora cumpram, com zelo e probidade, com o seu dever de pagamento da taxa agravada ao sêxtuplo, deliberadamente optaram por manter o imóvel penalizado nas mesmas condições, devendo recair sobre esses contribuintes, sob a forma sancionatória, a obrigação de pagarem imposto ainda mais elevado, ou seja, dito de outra forma significa que a taxa agravar-se-á em cada ano subsequente em mais 10%, passando a ser sete vezes maior, oito vezes maior e assim sucessivamente, porém, foi determinado que o limite máximo seria o de doze vezes a taxa de IMI elencada na al. c) do n.º 1 do art.º 112.º do CIMI (cfr. art.º 112.º-B, n.º 1, al. b) do CIMI)¹⁵⁵.

Imbuído na sua preocupação com a procura exponencial de habitação, o legislador determinou que as receitas obtidas pelos municípios em detrimento da aplicação do regime agravado do art.º 112.º-B do CIMI, na parte em que as mesmas excedam os valores que resultariam de se terem aplicado as taxas do n.º 3 do art.º 112.º do CIMI, destinar-se-ão ao financiamento de políticas municipais de habitação, sendo as mesmas da responsabilidade das respetivas Autarquias (cfr. n.º 2 do art.º 112.º-B do CIMI)¹⁵⁶.

¹⁵³AZEVEDO, Patrícia Anjos e ROCHA, Vanessa in AA.VV., – *Lexit, Códigos Anotados & Comentados, Tributação do Património (IMI/IMT/IS)*, 1.ª edição, vol.4. Porto: O Informador Fiscal – Edições Técnicas, Lda., 2021, p. 188.

¹⁵⁴ IDEM, p. 187.

¹⁵⁵ IDEM.

¹⁵⁶ IDEM.

Não obstante aquilo que referimos, compete-nos fazer referência a uma outra situação, também ela alusiva à majoração das taxas, porém, esta incide sobre imóveis degradados.

Em causa está o disposto no n.º 8 do art.º 112.º do CIMI, o qual evidencia o poder das Autarquias Locais, pois atribui-lhes competências para majorar a taxa de IMI corrente (art.º 112.º, n.º 1, al. c) do CIMI), mediante deliberação da Assembleia Municipal, estabelecendo como limite o correspondente a 30% dessa taxa, quando sejam tributados prédios urbanos degradados.

Neste sentido, o legislador esclarece que, na sua perspetiva, integram o conceito de prédios degradados “(...) os que, face ao seu estado de conservação, não cumpram satisfatoriamente a sua função ou façam perigar a segurança de pessoas e bens”¹⁵⁷.

Posto isto, e de modo a dar cumprimento ao previsto no n.º 14 do art.º 112.º do CIMI, recai sobre os municípios o dever de comunicação aí estatuído, concretizando, a deliberação da Assembleia Municipal que determinar a majoração da taxa aplicável a imóveis degradados tem de ser comunicada à AT, mediante recurso aos meios eletrónicos, e até 31 de dezembro, de modo a poderem vigorar no ano seguinte.

A título de sanção pelo não cumprimento tempestivo desse dever, a consequência que o legislador fixou passa pela aplicação da taxa mínima a que alude a al. c) do n.º 1 do art.º 112.º do CIMI.

Perante o silêncio da lei, levantam-se as seguintes questões: qual é a entidade dotada de competências para identificar que um imóvel se encontra no estado degradado? A ser assim, não deveria estar explicitamente previsto na lei um procedimento tendente à declaração dos imóveis como degradados, sendo concedido ao sujeito passivo de IMI a possibilidade de exercer o direito de audiência prévia, e da decisão, seguindo os termos e prazos previstos no CPA¹⁵⁸?

De forma a dar uma resposta à primeira questão, entendemos que a entidade competente para desempenhar a função acima mencionada é o município onde o imóvel se localiza.

Neste seguimento, e respondendo, agora, à segunda questão, apesar de não existir um diploma próprio destinado aos imóveis degradados, como sucede com os prédios devolutos (por exemplo), somos da opinião de que, previamente à declaração do imóvel como degradado deveria ser dada a hipótese ao contribuinte (sujeito passivo de IMI) para

¹⁵⁷ Cfr. art.º 112.º, n.º 8, 2.ª parte do CIMI.

¹⁵⁸ Respetivamente, art.ºs 121.º a 125.º e 126.º a 130.º, todos do CPA.

se defender desse ato, isto é, para exercer o contraditório, tendo por fundamento legal o estatuído no art.º 100.º do CPA. Tal justifica-se, pois, na eventualidade de o imóvel ser considerado degradado, a taxa que lhe será, futuramente, aplicada, pode sofrer um agravamento de até 30% da taxa de IMI corrente. Se o prédio for declarado degradado, consideramos que essa identificação deve ser comunicada pelo respetivo município à AT através de transmissão eletrónica de dados e até ao dia 31 de dezembro, respeitando o prazo que está previsto no n.º 14 do art.º 112.º do CIMI, para a comunicação da correspondente taxa anual.

Sumariamente, a nosso ver, é o município que detém os poderes para declarar ou não o imóvel como degradado e, a sê-lo, tem de o fazer através de um procedimento, no qual o sujeito passivo participa ativamente, se for essa a sua vontade.

Ainda no que tange aos prédios degradados, remetemos para a análise da decisão arbitral do CAAD, alusiva ao Processo n.º 420/2017-T, de 15-05-2018, cujo Árbitro é Luís Ricardo Farinha Sequeira, a qual consta no ponto 3.1.1. deste trabalho, e que representa uma mais valia no contexto daquilo que previamente dissertamos.

Se existisse, no nosso ordenamento jurídico, uma escala que estabelecesse, sob a forma crescente, a gravidade do estado (de conservação) dos imóveis, no nosso entendimento, não persistem quaisquer dúvidas de que seria a seguinte: imóveis devolutos – imóveis degradados – imóveis em ruínas.

3.1. Prédios devolutos

Uma vez assumido, da nossa parte, o compromisso de definir, de forma sucinta e inequívoca, o conceito de prédios devolutos, fundamentalmente, pela acrescida importância que o mesmo acarreta no desenrolar deste estudo, propomo-nos a abordar o mesmo em seguida.

Em primeiro lugar, a noção aqui em discussão, vem consagrada no Dec. Lei n.º 159/2006, de 08 de agosto, cujo diploma legal prevê no n.º 1 do seu art.º 2.º que, à luz do Direito Fiscal, é considerado como devoluto “*o prédio urbano ou a fracção autónoma que durante um ano se encontre desocupado (...)*”.

Dado que o termo “desocupação” é de tal ordem abrangente, o legislador, por forma a não suscitar quaisquer dúvidas aquando da interpretação das normas pelos contribuintes, enumerou no n.º 2 do art.º 2.º do já referido Dec. Lei, os indícios que, na sua perspetiva, consistem em indicadores claros de desocupação, sendo eles: “*a inexistência de contratos em vigor com empresas de telecomunicações e de fornecimento de água, gás e electricidade*”, ou “*a inexistência de facturação (...)*” relativa a esses consumos.

Todavia, acontece que o Dec. Lei n.º 67/2019, de 21 de maio, procedeu a algumas alterações e aditamentos ao Dec. Lei n.º 159/2006, de 08 de agosto, com o intuito de alargar a sua operacionalidade, e, para tal, veio prever mais duas situações como indícios de desocupação, que correspondem às als. c) e d) do n.º 2 do art.º 2.º do Dec. Lei n.º 67/2019, de 21 de maio, respetivamente, a saber: a existência de contratos em vigor com prestadores de serviços públicos essenciais (neste caso, água e electricidade, e desde que os consumos sejam cumulativos) que apresentem uma faturação anual inferior a um valor de consumo mínimo, e ainda estabelecer a possibilidade de se proceder a uma vistoria, a qual será realizada ao abrigo do disposto no art.º 90.º do RJUE¹⁵⁹, e que tem por finalidade comprovar a situação de desocupação do imóvel.

Porém, e no que respeita à situação elencada na al. c) acima mencionada, é de atender ao disposto no n.º 3 desse mesmo artigo, o qual vem referir que, ainda que os consumos efetivamente verificados no imóvel excedam os valores mínimos definidos, não é motivo suficiente para que o imóvel não seja classificado como devoluto, isto porque, o estado de devoluto pode ser facilmente comprovado mediante a realização de

¹⁵⁹ A este respeito, *vide* Dec. Lei n.º 555/99, de 16 de dezembro.

uma vistoria, a que alude a al. d) do n.º 2 do art.º 2.º do Dec. Lei n.º 67/2019, de 21 de maio.

No entanto, prevêem-se algumas exceções relativamente ao que foi acima mencionado, quer isto dizer que, podemos estar perante um imóvel que, em primeira instância, classificaríamos como devoluto pois o mesmo estava desocupado há um período de, pelo menos um ano, e ainda assim o prédio ou fração autónoma não integrar a categoria de imóveis que se encontram nesse estado. Neste sentido, e a título meramente exemplificativo temos o caso de o imóvel destinar-se à “(...) *residência em território nacional de um emigrante português (...)*”¹⁶⁰; ou “*durante o período em que decorrem obras de reabilitação, desde que certificadas pelos municípios*”¹⁶¹.

O Dec. Lei n.º 67/2019, de 21 de maio, veio igualmente aditar mais duas exceções ao elenco daquelas que já estavam consagradas, as quais reproduzimos em seguida:

“g) *Integrado em empreendimento turístico ou inscrito como estabelecimento de alojamento local;*

h) Cujos consumos previstos na alínea c) do n.º 2 do artigo 2.º não sejam atingidos devido a impedimento objetivo de utilização do imóvel, designadamente em virtude de disputa judicial quanto à respetiva posse, devido à verificação de qualquer dos fundamentos previstos no n.º 2 do artigo 1072.º do Código Civil ou por motivos de formação, saúde, prestação de cuidados permanentes enquanto cuidador informal ou permanência em equipamento social, desde que devidamente comprovados”.

No que tange ao procedimento propriamente dito, e ao abrigo do disposto no n.º 1 do art.º 4.º do Dec. Lei n.º 67/2019, de 21 de maio, é da competência dos municípios proceder à identificação dos prédios urbanos ou frações autónomas que se encontrem no estado devoluto¹⁶². Ademais, recaí ainda sobre os mesmos o dever de cumprimento de duas obrigações, sendo que as mesmas consistem em apurar se, efetivamente, os indícios de desocupação do art.º 2.º se verificaram, bem como se, aquando do cumprimento da primeira obrigação as Autarquias tiveram em consideração as exceções previstas no art.º 3.º do mesmo Dec. Lei.

¹⁶⁰ Cfr. art.º 3.º, al. e) do Dec. Lei n.º 159/2006, de 08 de agosto.

¹⁶¹ Cfr. art.º 3.º, al. b) do Dec. Lei n.º 159/2006, de 08 de agosto.

¹⁶² A este respeito, esclareça-se que os municípios têm o dever de comunicar essa identificação à AT, mediante transmissão eletrónica de dados, e dentro do prazo estabelecido no CIMI para a comunicação da respetiva taxa anual, isto é, até ao dia 31 de dezembro, conforme resulta do preceituado no n.º 14 do art.º 112.º do CIMI, *ex vi* n.º 4 do art.º 4.º do Dec. Lei n.º 67/2019, de 21 de maio.

Não obstante aquilo que acabamos de referir, essas entidades desempenham, de entre muitas outras, algumas funções específicas, veja-se.

Primeiramente, os municípios têm a faculdade de notificar o sujeito passivo de IMI, para o seu domicílio fiscal, do “(...) *projecto de declaração de prédio devoluto* (...)”¹⁶³, de modo a permitir que este, querendo, exerça o direito de audição prévia e da decisão, respeitando, a esse propósito, o previsto no CPA, quanto aos termos e prazos a seguir (respetivamente, art.ºs 121.º a 125.º e 126.º a 130.º, todos do CPA).

Todavia, e na eventualidade de o imóvel estar omissa na matriz predial, o município, tendo em vista a inscrição oficiosa do mesmo, comunica esse facto (omissão do imóvel) à AT, devendo, para esse efeito, identificar, de modo correto e completo, o sujeito passivo de IMI, assim como entregar os documentos a que se refere o art.º 37.º do CIMI (cfr. n.º 3 do art.º 4.º do Dec. Lei n.º 67/2019, de 21 de maio).

É ainda de mencionar que a decisão que declarar o prédio como devoluto “(...) *é susceptível de impugnação judicial, nos termos gerais previstos no Código de Processo nos Tribunais Administrativos*” (art.º 4, n.º 4 do Dec. Lei n.º 159/2006, de 08 de agosto).

Neste âmbito, prevê-se ainda um dever geral de cooperação, que é imposto a certas entidades para com o município, designadamente, quanto ao envio de informação determinante para a eventual classificação de um imóvel como devoluto (ex: as empresas de telecomunicações e de fornecimento de água, gás e eletricidade)¹⁶⁴.

A este respeito, o legislador determinou que, até ao dia 01 de outubro de cada ano, as empresas que prestem os serviços acima mencionados estão obrigadas a enviar aos municípios, através de comunicação eletrónica ou mediante recurso a outro suporte informático, uma lista atualizada da inexistência de contratos de fornecimento ou de consumos reduzidos, por cada imóvel (cfr. n.º 2 do art.º 5.º do Dec. Lei n.º 67/2019, de 21 de maio).

¹⁶³ Cfr. n.º 2 do art.º 4 do Dec. Lei n.º 159/2006, de 08 de agosto.

¹⁶⁴ Cfr. n.º 1 do art.º 5.º do Dec. Lei n.º 159/2006, de 08 de agosto.

3.1.1. Análise de Jurisprudência

Finda, no seu essencial, a exposição teórica atinente aos prédios devolutos, consideramos ser fundamental a sua abordagem do ponto de vista prático, de modo a consolidar os conhecimentos anteriormente adquiridos e de forma a vislumbrar as problemáticas inerentes à aplicabilidade das taxas agravadas.

Como sabemos, a análise de jurisprudência consiste num ato predominantemente caracterizado pelo elevado grau de exigência que é imposto aos seus intérpretes. Esta exigência pode ser vista de vários prismas, desde o conhecimento aprofundado e sólido das matérias que são discutidas e que o leitor tem de dominar, à capacidade de extrair do conteúdo do acórdão/decisão arbitral somente os factos que têm relevância para as questões que serão discutidas.

Assim, optamos por proceder à análise de duas decisões arbitrais (juiz-árbitro singular) e um acórdão (coletivo de juízes-árbitros) que, embora tocando em aspetos diferentes, se encontram interligados, visto que o cerne de todos eles diz respeito aos prédios devolutos. Em causa está, primeiramente, a decisão arbitral do CAAD, Processo n.º 121/2019-T, de 23-09-2019, Árbitro Francisco Nicolau Domingos, em segundo lugar, a decisão arbitral do CAAD, Processo n.º 420/2017-T, de 15-05-2018, Árbitro Luís Ricardo Farinha Sequeira; e, por fim, o acórdão do TCAS, Processo n.º 867/11.7BELSB, de 13-12-2019, cujo Relator é Jorge Cortês.

Sem mais delongas, passemos à análise da jurisprudência acima elencada.

❖ Análise da decisão arbitral do CAAD, Processo n.º 121/2019-T, de 23-09-2019, Árbitro Francisco Nicolau Domingos

A análise em causa versa sobre a seguinte situação: no dia 22/02/2019, “A”, pessoa jurídica canónica, requereu a constituição de tribunal, bem como de pronúncia arbitral, destinada a pedir que fosse apreciada a legalidade do indeferimento da reclamação graciosa “n.º... 2019...”, por si apresentada, mas também das liquidações de IMI, correspondentes aos anos de 2014, 2015, 2016 e 2017, argumentando a ilegalidade dessas liquidações, com base na falta de fundamentação, assim como no erro acerca dos pressupostos de facto e de direito, na parte que respeita à majoração das taxas.

Posto isto, foi o tribunal arbitral constituído a 08/05/2019 sendo, nessa data, notificada a requerida “(...) *para, querendo, apresentar resposta, solicitar a produção de prova adicional e juntar o Processo Administrativo (PA) aos autos*”.

No dia 11/06/2019, obteve-se a resposta da requerida, tendo a mesma invocado, além de outros fundamentos e factos que não têm relevância no contexto do nosso estudo, “(...) *a incompetência do tribunal arbitral quanto: à falta de audiência prévia no procedimento de declaração de prédios devolutos e à falta de fundamentação do ato de indeferimento da reclamação graciosa (...)*”, solicitando que as liquidações efetuadas se mantenham. Após isso, mais concretamente, no dia 24/06/2019, o requerente apresentou a sua resposta em face do que tinha sido alegado pela requerida.

O requerente, na sua defesa, e no que concerne às liquidações de IMI, vem referir que apenas na decisão da reclamação graciosa é que a AT se veio pronunciar, esclarecendo que o motivo subjacente à majoração da taxa de IMI tinha a sua origem no facto de os imóveis terem sido classificados como devolutos. Entendendo a AT que tal ato representava, assim, “(...) *uma verdadeira fundamentação a posteriori*”.

De modo a sustentar a sua pretensão, “A” invoca que não foi notificado nem do projeto de declaração de prédio devoluto ou da respetiva decisão final, nem tão pouco das razões e dos fundamentos em que o município se baseou para chegar a tal conclusão. Como agravante, e recorrendo ao disposto no art.º 4.º do Dec. Lei n.º 159/2006, de 08 de agosto, o requerente alude ao procedimento administrativo criado com o intuito de identificar os imóveis que se encontrem devolutos, cuja competência para decidir se o imóvel se encontra, efetivamente, nessas condições ou não pertence aos municípios.

Na senda disso mesmo, o requerente entende que se não foi notificado da decisão do município que declarou o imóvel como devoluto, tal impossibilitou-o de reagir a essa decisão, e, portanto, considera que o seu direito à tutela jurisdicional efetiva foi lesado. Ainda a este respeito, refere que o ónus probatório dos pressupostos em que as liquidações de IMI incidiram recaí sobre a AT, evidenciando o previsto no art.º 74.º da LGT.

Em suma, e por não ter sido notificado de que o seu imóvel se encontrava no estado de devoluto, considera que, “*os atos impugnados são ilegais, por inexistência de facto tributário e de falta de base legal, por erro nos pressupostos e violação dos direitos de defesa e de tutela jurisdicional efetiva*”.

Por sua vez, a requerida, de modo a alicerçar a sua defesa faz referência à incompetência do tribunal arbitral para apreciar a falta de audiência prévia no procedimento

de declaração dos prédios como devolutos, pois isso era sinónimo de exceder as competências atribuídas pela lei.

A requerida entende que, a intenção do requerente ao colocar em causa as decisões de declaração de imóvel como devoluto devido à falta de audiência prévia, é a de pretender que seja o próprio tribunal a proferir uma decisão sobre “(...) *o prévio e autónomo procedimento de declaração de prédios devolutos*”.

No entanto, sucede que as decisões finais tomadas no âmbito desses procedimentos “(...) *constituem atos imediatamente lesivos dos direitos do contribuinte*”, e, portanto, são suscetíveis de impugnação contenciosa mediante recurso a uma ação administrativa.

Para além da incompetência anterior, a requerida defende que o tribunal arbitral é igualmente incompetente para apreciar a falta de fundamentação da decisão de indeferimento da reclamação graciosa, pois, tal como previamente, a apreciação dessa matéria vai além das competências que a lei lhe concedeu.

Ainda sobre este aspeto, acrescenta que a falta de fundamentação consiste num vício inerente à reclamação graciosa propriamente dita e não das liquidações de IMI.

Em último, e acerca daquilo que foi alegado relativamente à falta de fundamentação das ditas liquidações de IMI, a requerida, na sua visão, considera que não faz o mínimo sentido invocar esse vício no pedido de pronúncia arbitral, quando esse fundamento não foi usado em sede procedimental, isto é, não consta da petição de reclamação graciosa, momento este que se demonstrava o mais adequado para praticar tal ato.

Porém, em todo o caso, o requerente tinha ao seu dispor a possibilidade de lançar mão do mecanismo elencado no art.º 37.º do CPPT, por forma a aceder à respetiva fundamentação.

Posto isto, o tribunal deu como provados os factos que expomos de seguida:

- I. O requerente era, na data de 31 de dezembro dos anos de 2014, 2015, 2016 e 2017 o proprietário dos prédios urbanos aqui em discussão;
- II. Em 20/02/2015, o requerente foi notificado para, querendo, exercer o direito de audição no âmbito de um processo iniciado pelo município onde um determinado imóvel se localizava (Lisboa), a fim de o declarar devoluto, nos termos e para os efeitos do previsto no Dec. Lei n.º 159/2006, de 08 de agosto;

- III. Na data de 30/03/2015, “A” foi notificado do ato administrativo, no qual o prédio em questão foi declarado devoluto;

Entendemos ainda ser necessário fazer a seguinte ressalva, isto é, na decisão arbitral consta que o requerente foi notificado relativamente a outro imóvel que possuía, para exercer o direito de audição no processo tendente a considerá-lo devoluto, (segundo-se depois os demais passos que acima mencionamos para um outro prédio de que o requerente é proprietário). Porém, acontece que a decisão arbitral, objeto de análise, faz menção à data de 2007, o que, a nosso ver, deve ter sido um lapso por parte do árbitro que redigiu a mesma, pensando nós que aquilo que ele queria dizer referia-se ao ano de 2017 e não de 2007.

- IV. No seguimento daquilo que mencionamos e tendo em consideração a data correta, considerou-se como provado que o requerente foi notificado a 02/11/2017 para exercer o direito de audição no processo tendente a considerar um outro seu imóvel como devoluto;
- V. Assim sendo, em 26/11/2017, foi notificado do ato administrativo que declarou esse imóvel como devoluto;
- VI. As liquidações dos anos de 2014, 2015, 2016 e 2017, majoraram em 200% a taxa de imposto relativamente aos imóveis de que o requerente era proprietário em cada ano e que tinham sido considerados devolutos;

Aqui chegados, torna-se necessário chamar a atenção para outra situação que, a nosso ver, consistiu noutro lapso do árbitro e que se prende com o facto de o mesmo referir que ocorreu uma majoração da taxa de 200%.

Na nossa perspetiva, aquilo que consideramos ser mais plausível é que a majoração tenha sido de 20% e não de 200%, e que o erro se deveu a um simples e compreensível descuido de escrita.

- VII. No dia 11/01/2019, o requerente apresentou a reclamação graciosa das supramencionadas liquidações;
- VIII. Em 21/01/2019, o requerente foi notificado da decisão de indeferimento expresso da reclamação graciosa;
- IX. Por fim, deu-se como provado que o pedido de pronúncia arbitral foi apresentado em 22/02/2019.

Uma vez enumerados os factos que foram dados como provados, passemos à matéria de direito.

Como podemos verificar, a principal questão a ser resolvida consiste em determinarmos se as liquidações de IMI, na parte respeitante à majoração, são ilegais e, portanto, se isso leva à anulação parcial dessas liquidações.

Ora, já é do nosso conhecimento que, no entendimento do requerente, como ele não foi notificado de que os seus imóveis se encontravam devolutos, então isso terá repercussões, no sentido em que as liquidações de IMI são ilegais.

Tendo em consideração o facto de que já tivemos a oportunidade de dedicar um ponto do nosso trabalho¹⁶⁵ ao desenvolvimento do conceito de prédios devolutos (art.º 2.º, n.º 1 do Dec. Lei n.º 159/2006, de 08 de agosto), e a outros aspetos pertinentes atinentes ao mesmo, agora, apenas fazemos referência ao Dec. Lei n.º 159/2006, de 08 de agosto, diploma este que consagra todo o regime dos prédios devolutos, inclusive, o procedimento que se destina a declarar os mesmos como tal.

Previamente à declaração do imóvel como devoluto, o município onde o mesmo se localiza está obrigado a notificar o sujeito passivo de IMI, do projeto de declaração de prédio devoluto, para que ele, querendo, possa fazer valer o seu direito de audição prévia e da decisão final do procedimento (cfr. art.º 4.º do Dec. Lei n.º 159/2006, de 08 de agosto).

O objetivo do legislador com a realização da notificação é o de permitir que o contribuinte participe na decisão administrativa e, no caso de não concordar com a mesma, ter a faculdade de apresentar uma ação administrativa.

Significa isto que, para que seja possível determinar qual a taxa de IMI a aplicar, é imperativo que o município cumpra, de forma zelosa, com as formalidades legais. Isto porque essas formalidades “(...) *configuram pressupostos necessários para a majoração da taxa de IMP*”.

Em matéria tributária, o poder detido pelas autarquias locais cinge-se à fixação da taxa a aplicar ao respetivo município e, ainda assim, tal só é admissível dentro do intervalo de valores criado pela lei, onde se enquadra a possibilidade de majoração das taxas.

Pese embora os municípios sejam os titulares das receitas que proveem do IMI, a verdade é que a lei não lhes atribuiu poderes para a criação de impostos.

À luz do preceituado no n.º 3 do art.º 1.º da LGT, integram o conceito de administração tributária, além da AT, os órgãos das autarquias locais que desempenhem competências administrativas no domínio tributário, como acontece no caso vertente.

¹⁶⁵ Concretamente, o ponto 3.1.

Quer isto significar que o procedimento de declaração de prédios devolutos enquadra-se no procedimento tributário, “(...) *enquanto atividade da Administração Tributária para a declaração de direitos tributários*”.

A este respeito, verificou-se, anteriormente, a existência de contradição entre aquilo que o requerente alegou e a defesa da requerida, pois o primeiro sustenta que, em momento algum, fora notificado pelo município onde os seus imóveis se localizavam, ao passo que a requerida confirma a efetivação das mesmas.

Todavia, acontece que é a requerida quem tem razão nas suas pretensões, pois, de facto, o requerente foi notificado, de acordo com o previsto no art.º 4.º do Dec. Lei n.º 159/2006, de 08 de agosto, dos atos administrativos que declararam os prédios como devolutos.

Neste sentido, consta da decisão arbitral o seguinte, “(...) *em 31 de dezembro de 2014, 31 de dezembro de 2015, 31 de dezembro de 2016 e 31 de dezembro de 2017, a declaração dos prédios como devolutos já produzia a plenitude de efeitos no domínio tributário*”.

Posto isto, dúvidas inexistem de que a pretensão do requerente se dá por improcedente.

Contudo, sucede que o requerente tinha invocado a existência de um vício de falta de fundamentação relativamente aos atos de liquidação.

A este respeito, prevê o n.º 3 do art.º 268.º da CRP que “*os actos administrativos estão sujeitos a notificação aos interessados, na forma prevista na lei, e carecem de fundamentação expressa e acessível quando afectem direitos ou interesses legalmente protegidos*”.

Justifica-se que assim seja, pois vem permitir que o destinatário do ato tome conhecimento de todos os motivos que tiveram na base daquela tomada de decisão.

Relativamente ao aspeto da fundamentação é importante ter presente o disposto no art.º 77.º da LGT, pois o legislador consagrou no mesmo o dever de fundamentação no procedimento tributário, dever este que deve ser concretizado mediante exposição das razões de facto e de direito, podendo essa fundamentação ocorrer, por exemplo, por “(...) *mera declaração de concordância com os fundamentos de anteriores pareceres, informações ou propostas (...)*”¹⁶⁶.

¹⁶⁶ Cfr. n.º 1 do art.º 77.º da LGT.

Mais concretamente, o n.º 2 do art.º 77.º da LGT refere que, quando estejam em causa atos tributários, a sua fundamentação pode ser realizada de forma sumária, porém, tem sempre de conter as normas legais aplicáveis, bem como a qualificação e quantificação dos factos tributários e ainda as operações que permitiram apurar a matéria tributável e o tributo. Esta obrigação, na perspetiva dos interessados demonstra-se vantajosa, pois tendo conhecimento dos fundamentos em que a administração se baseou aquando da sua atuação, permite-lhes aceitar o ato por ela praticado ou decidirem lançar mão da impugnação contenciosa.

Na prática, significa que o sujeito passivo de IMI deve ser notificado das razões de facto e de direito que levaram à declaração dos prédios como devolutos para que, deste modo, saiba quais foram os fundamentos invocados para a liquidação. Em virtude desse conhecimento, pode o sujeito passivo, caso seja essa a sua vontade, fazer uma de duas coisas, a saber, aceitar o ato nos termos em que foi praticado ou impugná-lo através da via administrativa/contenciosa.

No caso em concreto, e pelo que pudemos constatar, o requerente foi, efetivamente, notificado dos atos que se destinaram a qualificar os seus imóveis como devolutos, tendo aceite os mesmos, uma vez que não foram apresentadas quaisquer ações administrativas, com o propósito de ser discutida a sua legalidade.

De modo a reforçar aquilo que referimos, consta da decisão arbitral que, “(...) *é possível vislumbrar nas liquidações/documentos de cobrança, a referência à identificação matricial do prédio inscrito, ao seu valor patrimonial, aos anos do imposto, à data de liquidação, à taxa utilizada para determinar o montante de imposto, à taxa majorada e, por último, ao valor da coleta*”.

Em face disso, o tribunal considerou que os atos estavam razoavelmente fundamentados, pois os mesmos fazem referência à matéria de facto e de direito utilizada pela administração tributária na prática do ato. Ainda a este respeito refere o tribunal que, “(...) *a falta de fundamentação imputada aos atos, não constituiu qualquer obstáculo para o Requerente solicitar a sua anulação em articulado no qual imputa às liquidações um rol de vícios*”.

Dito por outras palavras, os atos praticados não contêm nenhum vício de falta de fundamentação, ao contrário daquilo que foi alegado pelo requerente.

Aqui chegados, resta-nos apenas fazer menção à improcedência total do pedido de pronúncia arbitral e, bem assim, à absolvição da requerida quanto aos pedidos realizados.

❖ **Análise da decisão arbitral do CAAD, Processo n.º 420/2017-T, de 15-05-2018, Árbitro Luís Ricardo Farinha Sequeira¹⁶⁷**

A decisão arbitral aqui objeto de análise retrata o seguinte caso: A e B, doravante designadas por requerentes, formularam pedido de constituição e de pronúncia arbitral, tendo em vista a anulação dos atos tributários de liquidação de IMI do ano de 2016, na parte que corresponde à majoração realizada sobre as 28 frações (A a AE) que as requerentes detinham em regime de compropriedade.

Para fundamentar a ilegalidade dessas liquidações, as requerentes alegam a existência do vício da falta de fundamentação das liquidações de IMI, uma vez que as mesmas não esclarecem a razão concreta factual ou jurídica para justificar a aplicação de uma majoração de 30% sobre a coleta.

Ademais, entendem que não existe nenhuma causa que desse origem a essa majoração, pois as 28 frações encontravam-se em bom estado de conservação. As requerentes referiram que, efetivamente, a Câmara Municipal de Lisboa deu início a um procedimento, tendo por finalidade declarar algumas dessas frações autónomas como devolutas, todavia, o procedimento foi extinto pela autarquia com base na inexistência de fundamento legal.

Em detrimento do exposto, A e B requerem que se proceda à anulação parcial dos atos tributários, mas apenas na parte que corresponde à majoração dos 30% sobre a coleta de IMI e, deste modo, sejam considerados como indevidos os pagamentos por elas efetuados respeitantes à majoração.

Claro está que a requerida (AT), em sua defesa, veio invocar a improcedência dos pedidos apresentados pelas requeridas, alicerçando-se no facto de não se verificar qualquer falta de fundamentação dos atos tributários, assim como na existência de previsão legal, no âmbito do CIMI, destinada aos municípios, para que estes mediante deliberação da Assembleia Municipal possam majorar até 30% a taxa normal, quando estejam em causa prédios urbanos degradados.

Posto isto, foram considerados como provados os seguintes factos:

¹⁶⁷ Na esteira desta decisão arbitral, veja-se uma outra decisão arbitral do CAAD, Processo n.º 136/2015-T, de 26-10-2015, Árbitro Luís Ricardo Farinha Sequeira, a qual diz respeito a uma situação muito semelhante àquela que abordaremos em seguida. Esta decisão encontra-se disponível em: <https://caad.org.pt/tributario/decisoes/decisao.php?listPage=138&id=1431> .

- I. As requerentes são comproprietárias de 28 frações autónomas (A, B, C, D, E, F, G, H, I, J, L, M, N, O, P, Q, R, S, T, U, V, X, Z, AA, AB, AC, AD e AE);
- II. A requerente “A” foi notificada da liquidação “(...) n.º ..., no valor de € 9.884,70, através do documento de cobrança n.º 2016 (...)”, para efetuar o pagamento correspondente à 1.ª prestação de IMI de 2016, da qual fazia parte, além de outros prédios, o imposto alusivo às 28 frações;
- III. A AT, no documento de cobrança anteriormente referido majorou em 30% as 28 frações autónomas, daí resultando um acréscimo à coleta equivalente ao montante de 1 038, 57€;
- IV. A requerente B, também ela foi notificada da liquidação “(...) n.º ..., no valor de € 3.432,73, através do documento de cobrança n.º 2016 (...)”, para proceder ao pagamento da 1.ª prestação de IMI de 2016, da qual constava, de entre outros prédios, o imposto atinente às 28 frações;
- V. A AT no documento de cobrança acima mencionado majorou em 30% as 28 frações autónomas, apurando um acréscimo à coleta de 519,29€;
- VI. As requerentes procederam ao devido pagamento das primeiras e segundas notas de cobrança;
- VII. Em resultado de extratos obtidos do sistema da AT e por esta juntos ao Processo Administrativo, foi possível verificar que as 28 frações aqui em causa, encontram-se qualificadas quanto ao “*Tipo de Prédio*”, como “*Prédio Degradado*”;
- VIII. A requerente “A” foi notificada através de um ofício da Divisão de Planeamento e Coordenação da Câmara Municipal de Lisboa, datado de 07/05/2015, contendo a seguinte informação “*o procedimento relativo à declaração do imóvel sito na Rua ..., ... a ..., na freguesia de ..., em Lisboa, havia sido extinto por despacho do respetivo Chefe de Divisão, 04.05.2015, por força das obras de conservação que estavam a ter lugar no edifício*”.

Neste sentido, entendemos que o facto que acima transcrevemos se encontra incompleto, isto porque o árbitro não vem especificar que tipo de declaração está em causa, isto é, se a declaração de devoluto ou degradado. Porém, e tendo presente as noções

de prédios devolutos e degradados¹⁶⁸, somos da opinião de que não se trataria do procedimento tendente à declaração de um imóvel como devoluto, mas antes de um imóvel degradado, pois, veja-se que o árbitro fez menção à expressão “obras de conservação”, o que, do nosso ponto de vista, fazia mais sentido em sede de imóvel degradado.

No entanto, acontece que, no desenrolar da análise da decisão arbitral em apreço, foi-nos possível aferir que o objeto desse procedimento era o de declarar o imóvel enquanto devoluto e não degradado. Conclusão esta a que chegamos através da seguinte citação, extraída da decisão arbitral, “(...) *dos documentos juntos aos autos pelas Requerentes consta uma notificação datada de 2015, em que o município de Lisboa dá por extinto o procedimento tendente à declaração enquanto devoluto do imóvel objeto das liquidações de IMI em apreço (...)*”.

A ser assim, significa que, inicialmente, o município estava a ponderar a possibilidade de declarar as frações autónomas como devolutas, porém, o Chefe de Divisão através de um despacho com a data de 04/05/2015, deu a conhecer que o procedimento outrora iniciado considerava-se, desde esse momento extinto, “(...) *por não se verificarem os respetivos pressupostos*”, e, portanto, as frações não podiam ser declaradas como devolutas.

Não podemos ficar indiferentes à confusão que se verifica na redação desta decisão arbitral, não só pelo motivo anteriormente mencionado atinente à incompleta elaboração desse parágrafo, assim como à diferente fundamentação que é apresentada para justificar o porquê de o procedimento ser extinto.

Concretizando, numa parte inicial o árbitro refere que a razão pela qual o procedimento foi extinto prende-se com o facto de estarem a ser realizadas obras de conservação no prédio (ver ponto VIII dos factos provados), enquanto que, num momento posterior, o motivo já estava relacionado com a não verificação dos pressupostos tendentes a considerar um imóvel devoluto.

¹⁶⁸ Relembrem-se as noções de prédios devolutos e degradados, a saber, nos termos do disposto no n.º 1 do art.º 2.º do Dec. Lei n.º 159/2006, de 08 de agosto, segundo o qual considera-se devoluto “(...) *o prédio urbano ou a fracção autónoma que durante um ano se encontre desocupado*”; por sua vez, prevê o n.º 8 do art.º 112.º do CIMI o conceito de prédios urbanos degradados, “*considerando-se como tais os que, face ao seu estado de conservação, não cumprem satisfatoriamente a sua função ou façam perigar a segurança de pessoas e bens*”.

Posto isto, e uma vez que aquilo que está em causa é a qualificação das frações enquanto devolutas, entendemos que a justificação mais adequada seja a segunda das duas que enumeramos no parágrafo anterior.

Relativamente à matéria de direito, e no que tange à questão da majoração das taxas de IMI, comecemos por fazer referência aos prédios devolutos.

Ora, como sabemos o legislador previu um diploma próprio destinado aos prédios devolutos, a saber o Dec. Lei n.º 159/2006, de 08 de agosto, no qual está definido para além do seu conceito, indícios de desocupação e exceções, o procedimento conducente à declaração dos imóveis como se encontrando nesse estado.

No que concerne ao procedimento propriamente dito, é sabido que a identificação dos imóveis que se encontrem devolutos é da exclusiva competência dos municípios onde os mesmos se localizem, e que o sujeito passivo de IMI deve ser notificado do respetivo projeto de declaração de prédio devoluto para, querendo, exercer o direito de audição prévia, e da decisão, respeitando os termos e os prazos consagrados no CPA (cfr. art.º 4.º, n.ºs 1 e 2 do Dec. Lei n.º 159/2006, de 08 de agosto).

Passando para o plano físico, significa que, uma vez verificados os pressupostos a fim de declarar um imóvel devoluto, compete à Câmara Municipal (neste caso, de Lisboa), iniciar o procedimento previsto no art.º 4.º do diploma acima referido, principalmente, a notificação ao sujeito passivo de IMI para fazer valer os seus direitos.

De igual modo, quando a tributação verse sobre prédios degradados, consta da decisão arbitral que, “(...) *também no tocante à declaração dos prédios enquanto degradados, a iniciativa e competência para o efeito é dos municípios (...)*”. À qual o árbitro acrescenta que, “*também no contexto de declaração de prédio urbano degradado, é pressuposto para a majoração em 30% da taxa de IMI para o ano de 2016 que imprescindivelmente o proprietário tenha sido intimado para proceder às correções das más condições de segurança ou salubridade do prédio*”.

Dito de outra forma, o sujeito passivo de IMI detém o direito de participação, quer numa fase inicial (audição prévia), quer em momento posterior (decisão final), tendo em consideração o previsto no art.º 100.º do CPA.

Perante isto, entendeu o tribunal que, “*assim, resulta que, quer na hipótese de prédio devoluto, quer na hipótese de prédio degradado, tal enquadramento para efeitos fiscais, designadamente para efeitos de majoração da taxa de IMI quanto às frações ora em apreço, não poderiam deixar de ser precedidas de notificação aos seus proprietários,*

quer para exercício do direito ao contraditório, quer, necessariamente, da decisão final da autarquia em proceder às majorações respetivas”.

Justifica-se a participação do sujeito passivo, pois o mesmo pode influenciar na tomada de decisão, daí resultando a não declaração do imóvel como devoluto ou degradado, o que terá implicações positivas, dado que não ocorrerá o agravamento das taxas.

Visto de outro prisma, a declaração de um imóvel como devoluto ou degradado irá desencadear um agravamento na tributação, ou seja, essas liquidações constituem “(...) *um ato tributário suscetível de afetar os legítimos interesses e direito do sujeito passivo da relação tributária*”.

Da decisão arbitral retiramos que é compreensível a atitude do legislador ao não prever a possibilidade de audiência prévia antes da liquidação de IMI, pois em sede de procedimento tendente à declaração de imóvel devoluto ou degradado, a lei prevê a possibilidade de os sujeitos passivos desses imóveis participarem nessa tomada de decisão, em sede de audiência prévia, de modo a ter alguma influência na decisão final que vier a ser tomada pelo município.

A primordial questão a ver dirimida nos autos, consiste em apurar se as requerentes, ambas na qualidade de sujeito passivo de IMI, foram notificadas a fim de se pronunciarem acerca da intenção prévia da administração tributária e a consequente decisão de considerar as majorações da taxa de IMI no ano de 2016.

Tal como já referimos previamente, as requerentes juntaram aos autos documentos, dos quais consta uma notificação datada de 2015, na qual o município de Lisboa considera extinto o procedimento conducente a declarar o prédio em apreço devoluto, pois não se encontram cumpridos os respetivos pressupostos. Assim sendo, não subsistem dúvidas de que o imóvel não foi declarado devoluto e, portanto, não se justifica um agravamento da taxa de IMI com esse fundamento.

Por seu turno, a requerida não juntou ao processo nenhum documento que comprovasse a declaração do imóvel enquanto devoluto ou degradado, muito menos relativamente à hipotética notificação às requerentes, a fim destas exercerem o seu direito de participação no procedimento, na eventualidade de o imóvel ser declarado devoluto ou degradado. Aliás, do conteúdo do Processo Administrativo apenas consta a qualificação do prédio como degradado, não existindo suportes documentais que sustentem esse averbamento no sistema informático da AT.

Atente-se que houve uma omissão por parte da requerida, no sentido em que ela optou por omitir a prova de que, efetivamente, em momento anterior às liquidações de IMI, as requerentes haviam sido notificadas para efeitos de audiência prévia e da decisão final quanto à possível declaração das frações como devolutas ou degradadas.

A decisão em apreço refere, de forma expressa e inequívoca, que as requerentes foram notificadas da decisão do município que determinava a extinção do procedimento, mas no decorrer da decisão nenhuma menção é feita, senão agora, relativamente à notificação às requerentes para estas participarem no procedimento, em sede de audiência prévia e decisão final, de modo a fazerem valer os seus direitos. Todavia, e porque consta igualmente da decisão que as requerentes receberam essa notificação, vamos assumir, sem mais, que tal corresponde à verdade¹⁶⁹.

A requerida vai mais longe ao referir que, uma vez que as notificações são da responsabilidade do município¹⁷⁰, então “(...) *estaria afastado qualquer direito de audiência das Requerentes antes da liquidação*”. No entanto, sucede que foi a própria requerida quem se limitou a fazer menção à tramitação prevista na lei, sem ter provado a existência da declaração do município da qual consta que as frações autónomas estão devolutas ou degradadas.

Ultrapassado este aspeto, lembre-se que, não obstante as Autarquias Locais serem as titulares da receita que provem do IMI e terem poder para fixar as taxas de IMI, inclusive, optarem pela sua majoração, a verdade é que a administração e a gestão deste tributo é da competência da AT, sem esquecer que as Autarquias não têm legitimidade para criar impostos.

Ora, nos termos do disposto no n.º 3 do art.º 1.º da LGT, integram a administração tributária, além da atual AT, os órgãos competentes das Autarquias Locais, desde que exerçam competências administrativas no domínio tributário.

Neste seguimento, visto que o Município ao iniciar o procedimento tendente a declarar um imóvel devoluto ou degradado está a atuar ao abrigo dos poderes tributários atribuídos pela lei, integrando, assim, a administração tributária, tal permite-nos afirmar que esses procedimentos se inserem no âmbito do procedimento tributário.

¹⁶⁹ A este respeito, consta da decisão a seguinte citação, “*tal conclusão colhe-se inexoravelmente da omissão por parte da Requerida em efetuar a prova de que as Requerentes haviam sido efetivamente notificadas previamente à liquidação de IMI em causa para efeitos de audiência prévia e da decisão final quanto à consideração de tais frações autónomas, enquanto degradadas e/ou devolutas, por hipótese*”.

¹⁷⁰ Quanto aos prédios devolutos *vide* art.º 4.º, n.º 2 do Dec. Lei n.º 159/2006, de 08 de agosto.

Dispõe o n.º 1 do art.º 74.º da LGT que, “*o ónus da prova dos factos constitutivos dos direitos da administração tributária ou dos contribuintes recai sobre quem os invoque*”. Ou seja, recai sobre a AT o ónus de provar os pressupostos em que assentou a sua atuação, neste caso, os factos tributários em que ela se alicerçou para proceder às liquidações de IMI do ano de 2016.

No caso concreto, cumpria à AT comprovar a causa que levou à majoração da taxa de IMI. A ser assim, tinha de comprovar, primeiramente, que as majorações foram decididas em consequência de uma deliberação da assembleia municipal, sendo, posteriormente, os sujeitos passivos de IMI notificados.

Sucedo que a AT não apresentou qualquer prova documental a atestar que as requerentes foram notificadas de que as frações autónomas tinham sido declaradas devolutas ou degradadas.

Ademais, subentende-se daquilo que foi dito pela requerida que esta chega mesmo a referir que, visto que o procedimento em causa é da competência do município, então, esse facto é motivo suficiente para a desonerar da realização dessa comprovação.

As majorações da taxa de IMI deviam ter sido dadas a conhecer às requerentes no âmbito do procedimento destinado a declarar as frações como devolutas ou degradadas, porém, acontece que a requerida não conseguiu provar, nos autos, esse conhecimento por parte das requerentes.

Na decisão arbitral é feita referência (e bem), a dois princípios fundamentais inerentes ao princípio da participação dos sujeitos passivos na formação de decisões que os afetem, sendo eles, o princípio da verdade material e da transparência do Procedimento Tributário, pois com a mera participação dos contribuintes é possível assegurar a observação destes dois princípios, para além de auxiliar o sujeito passivo, no sentido de tentar evitar que este seja surpreendido com decisões ou atos tributários surpresa.

No caso em apreço, concluiu-se que não foi possível demonstrar que as requerentes foram notificadas da decisão que tenha estabelecido as majorações de IMI, nem o exercício do direito de defesa no âmbito do procedimento tributário. Deste modo, não subsistem dúvidas no que toca à existência de erro sobre os pressupostos de direito.

Por fim, decidiu o tribunal julgar procedente o pedido de declaração de ilegalidade parcial dos atos tributários de liquidação de IMI de 2016, tendo por base erro sobre os pressupostos de direito, procedendo à anulação na parte relativa à majoração dessas 28 frações. Devem ainda as requerentes ser restituídas pela diferença existente entre o valor

da taxa de IMI não majorada e o valor da taxa de IMI majorada a 30%, cujos valores foram indevidamente pagos.

❖ **Análise do acórdão do TCAS, Processo n.º 867/11.7BELSB, de 13-12-2019,
Relator Jorge Cortês**

Antes de iniciarmos a análise jurisprudencial que aqui nos propusemos, isto é, do TCAS, convém advertir para a circunstância de que, para além de se demonstrar necessário recuar no tempo até ao momento em que foi decretada a decisão pelo tribunal Tributário de Lisboa, também consiste numa salvaguarda o facto de termos presente o que ficou aí decidido, pois é importante para a análise que pretendemos realizar.

A problemática em causa advém da ocorrência da seguinte situação: o senhor J decidiu intentar uma ação administrativa contra o Município de Lisboa, tendo formulado como pedido que o tribunal procedesse à anulação dos despachos que foram outrora emitidos pela Vereadora da Direção Municipal de Conservação e Reabilitação Urbana da Câmara Municipal de Lisboa, os quais foram proferidos com as datas de 05/01/2011 e 03/03/2011¹⁷¹ e que declaravam como parcialmente devoluto um imóvel de que J era proprietário, concretamente, o rés-do-chão/loja, o 3.º andar-direito e o 4.º andar do imóvel.

De notar que, relativamente à data do despacho que declarou as partes como devolutas, inicialmente consta do acórdão as datas de 05/01/2011 e 03/03/2011, o que não concordamos; mais adiante, quer nas alegações do recorrido quer do recorrente aparece como data do despacho 18/02/2010, o que também não concordamos. A nosso ver, a data do despacho que declara as partes como devolutas é a de 17/12/2010.

Após isso, o tribunal Tributário de Lisboa veio pronunciar-se, proferindo, para tal, sentença com data de 17/03/2019, na qual julgava procedente essa ação, determinando a anulação do ato administrativo. Isto porque o tribunal entendeu que, pelo facto de o prédio urbano se encontrar em propriedade total, não pode o mesmo ser declarado como parcialmente devoluto, pois considera que as divisões, ainda que sejam de utilização independente, não são consideradas, nos termos do disposto no n.º 1 do art.º 2.º do Dec. Lei n.º 159/2006, de 08 de agosto, como prédios.

¹⁷¹ Do acórdão consta a menção à data de 03/03/2001; porém, partimos do pressuposto de que consistiu em mero lapso do relator, pois a data a que ele pretendia fazer referência era a seguinte: 03/03/2011.

No entanto, e uma vez que o Município de Lisboa discordava plenamente dessa decisão, decidiu recorrer da mesma.

Em sede de recurso, o ora recorrente Município de Lisboa, apresentou como conclusões, entre outras, que ocorreu um erro de julgamento do *Tribunal a quo* pois foi feita uma incorreta interpretação e consequente aplicação do disposto no n.º 1 do art.º 2.º do Dec. Lei n.º 159/2006, de 08 de agosto, bem como do próprio regime jurídico do CIMI.

A questão que se pretendia ver dirimida quer em sede de tribunal Tributário quer em sede de recurso, consistia em saber se, para efeitos de IMI, partes ou divisões (ainda que de utilização independente) de um prédio urbano em regime de propriedade total, podem ser individualmente classificadas como devolutas, não obstante o imóvel em si não estar devoluto?

Ora, o *Tribunal a quo* considerou que o ato administrativo impugnado não se encontrava devidamente fundamentado de facto e direito.

De forma a sustentar o seu entendimento, o tribunal menciona que o Dec. Lei n.º 159/2006, de 08 de agosto, consiste num diploma de execução, principalmente no que diz respeito ao regime jurídico do CIMI, sendo de relevar que o mesmo estabelece, além da definição de prédio devoluto, em que condições se pode considerar um prédio ou fração autónoma como devoluta, etc. Acrescentando ainda que, “*de acordo com a letra da lei, apenas as frações autónomas, dos prédios constituídos em regime de propriedade horizontal, podem ser consideradas prédios para efeitos de IMI cfr o disposto no art. 2º do CIMI*”.

Seguindo esta linha de raciocínio, significa que, se o imóvel em questão se encontra em propriedade total e ainda que essas divisões possam ser de utilização independente, as mesmas não podem ser consideradas como constituindo um prédio, visto que elas não têm autonomia relativamente ao prédio que integram.

No entanto, o tribunal não se deixou ficar por aqui, isto é, ele ainda apresentou um outro fundamento para sustentar o seu entendimento, o qual prende-se com o facto de que do ponto de vista da aplicação da taxa de IMI, em nada releva a declaração de uma divisão devoluta de um imóvel que não esteja constituído no regime da propriedade horizontal, pois como sabemos o IMI não incide sobre essas divisões, mas antes sobre o prédio na sua totalidade (na verdade incide sobre o VPT, mas tem por referência o prédio propriamente dito e não divisões ou partes do mesmo).

Por seu turno, e já em sede de recurso, o recorrente Município, em sede de alegações, começa por referir que o juiz do *Tribunal a quo* fez aquilo que ele considera

como sendo uma incorreta interpretação e sequente aplicação do direito aos factos apresentados e provados nos autos, o que faz incorrer em erro de julgamento, sendo, portanto, expectável a sua revogação.

Não obstante a definição de prédio devoluto que consta do Dec. Lei n.º 159/2006, de 08 de agosto somente considerar como tal os prédios urbanos ou as frações autónomas (em regime de propriedade horizontal), o recorrente defende que a não constituição do imóvel em apreço nesse regime não é motivo justificativo para impedir a aplicação do disposto no art.º 2.º desse diploma ao caso concreto, principalmente porque foi considerado como provado que o imóvel é composto por divisões suscetíveis de utilização independente.

Tendo presente o carácter independente dessas divisões, e em sua defesa, o Município invoca o estatuído no n.º 3 do art.º 12.º do CIMI, o qual regula que, “*cada andar ou parte de prédio susceptível de utilização independente é considerado separadamente na inscrição matricial, a qual discrimina também o respectivo valor patrimonial tributário*”. Circunstância esta que o recorrente afirma verificar-se.

Do ponto de vista do recorrente, uma vez que as divisões de utilização independente se apresentam individualizadas na inscrição matricial, com VPT próprios, então, entende que lhes deve ser aplicado o regime referente às frações autónomas.

Para alicerçar as suas convicções, o recorrente lança mão de uma decisão arbitral¹⁷², a qual refere que o regime tributário destas duas figuras, isto é, das frações autónomas de um prédio em propriedade horizontal e de unidades suscetíveis de utilização independente de prédio em propriedade vertical, é o mesmo. Assim sendo, veja-se:

“(i) os prédios em propriedade horizontal e em propriedade total estão sujeitos às mesmas regras de inscrição na matriz, prevendo-se expressamente no n.º 3 do art. 12.º do CIMI que as partes susceptíveis de utilização independente são consideradas separadamente na inscrição matricial que discriminará o respectivo valor patrimonial;

(ii) os prédios em propriedade horizontal e em propriedade total estão sujeitos às mesmas regras e procedimentos de avaliação, determinando-se expressamente na alínea b) do n.º 2 do art. 7.º do CIMI que, caso as partes que compõem o prédio em propriedade total sejam economicamente independentes, cada parte é avaliada por aplicação das correspondentes regras”.

¹⁷² Decisão arbitral do CAAD, Processo n.º 174/2015-T, de 27/07/2015, Árbitro Maria Forte Vaz. Disponível em: <https://caad.org.pt/tributario/decisooes/decisao.php?listPage=152&id=1268> .

Por fim, o recorrente alude ainda para o disposto no n.º 1 do art.º 119.º do CIMI, segundo o qual a liquidação discrimina não só os prédios, como também as suas partes suscetíveis de utilização independente e o respetivo VPT.

Neste sentido, o município auxilia-se do exposto na decisão arbitral, nos termos da qual, “*é, pois, o legislador a determinar que a liquidação de imposto deve ser feita individualizadamente, considerando cada realidade económica e não cada realidade meramente jurídica*”.

E com estes fundamentos anseia o recorrente ver a sua pretensão bem sucedida, apelando, a final, que se aplique ao caso concreto o disposto no n.º 1 do art.º 2.º do Dec. Lei n.º 159/2006, de 08 de agosto, isto é, quando estejam em causa prédios no regime da propriedade total.

Como seria de esperar, J, que agora assume a qualidade de recorrido, aceita na plenitude a decisão decretada pelo *Tribunal a quo*.

Pese embora já o tenhamos enunciado em momento anterior, a verdade é que, nas suas alegações, o recorrido volta a frisar o entendimento do *Tribunal a quo*, no sentido em que o prédio em causa por se encontrar em propriedade total, está impossibilitado de ser declarado como parcialmente devoluto, porquanto as suas divisões, mesmo que suscetíveis de utilização independente, não são consideradas, de acordo com o preceituado no n.º 1 do art.º 2.º do Dec. Lei n.º 159/2006, de 08 de agosto, prédios.

Em jeito de resposta àquilo que foi mencionado pelo recorrente no que respeita à decisão arbitral do CAAD de que o mesmo se socorreu, esclarece o recorrido de que a mesma não se pronuncia sobre se, para efeitos de IMI, partes ou divisões de prédio urbano em propriedade total podem ser, a título individual, classificadas como devolutas, sendo que o restante prédio não está devoluto, aspeto este que consiste no cerne da nossa análise; mas sim se se deve tributar essas partes/divisões à semelhança das frações autónomas.

Posto isto, fazemos apenas um parêntesis para um aspeto a que o recorrido fez referência, e que consiste no facto de que, ao abrigo do previsto no Dec. Lei n.º 159/2006, de 08 de agosto, a classificação como devoluto, para efeitos de aplicação da taxa de IMI, tem de ser compreendida em termos sociais e não fiscais ou tributários, o que se retira do preâmbulo do diploma.

Ademais, é sabido que a intenção do legislador ao prever um regime de tributação elevado destinado também aos prédios devolutos, é a de sancionar os sujeitos passivos de imóveis que estejam nessas condições e que, desse modo, não estão a utilizá-los para os fins a que se destinam, contribuindo, assim, para a sua degradação.

Relativamente à declaração como devoluto do imóvel em causa, o recorrido alega que a mesma não é justificável pois, para além de não se verificar nenhum dos indícios de desocupação previstos no n.º 2 do art.º 2.º do Dec. Lei n.º 159/2006, de 08 de agosto, e existirem contratos de arrendamento em vigor no prédio, ainda é de atender ao deferimento das obras de conservação e recuperação do mesmo. Por tudo isto, entende que se encontra assegurada a devida função social do imóvel e, portanto, inexistem razões para o mesmo ser considerado devoluto.

Ora, entende o recorrido que se a vontade do legislador fosse, efetivamente, a de aplicar o regime previsto para as frações autónomas às partes/divisões suscetíveis de utilização independente, tal estaria, de forma explícita, consagrado no n.º 1 do art.º 2.º do Dec. Lei n.º 159/2006, de 08 de agosto, o que não sucede, pois o mesmo apenas faz referência a “prédio urbano” e “fração autónoma”.

Ainda a este respeito, o recorrido volta a reforçar a ideia de que, as divisões/partes suscetíveis de utilização independente jamais poderiam individualmente ser consideradas devolutas, pois não consistem nem em prédio urbano, nem em frações autónomas, pois não possuem autonomia jurídica perante o prédio que integram. Acrescenta ainda que, essas divisões/partes não podem, de forma alguma, ser equiparadas às frações autónomas, pois estas constituem realidades jurídicas independentes, distintas e isoladas entre si, no sistema jurídico (cfr. art.ºs 1414.º e 1415.º do CC).

O recorrido alega ainda que, a diferença entre essas duas realidades, e ao contrário daquilo que o recorrente invoca, é notória no CIMI, nomeadamente, nos art.ºs 12.º, 91.º e 92.º, todos do CIMI.

Posto isto, J socorre-se, na sua pretensão, de um excerto da sentença, com o qual concorda, e que dispõe o seguinte: *“o âmbito objetivo do IMI é o prédio, que pode estar, nos termos da lei sob propriedade total ou sobre propriedade horizontal, pelo que será sempre por referência ao prédio que se verificarão os pressupostos de que depende a sua classificação como devoluto ou não, não sendo de aceitar um conceito de fracção autónoma (que não é prédio) diferente no CIMI que nos termos do Código Civil”*¹⁷³.

Quer isto significar que, só faz sentido considerar um prédio como devoluto se for na sua globalidade, pois “aos olhos” do nosso ordenamento jurídico não é admissível,

¹⁷³ Relativamente ao conceito de prédio, atente-se que o mesmo varia consoante o âmbito de aplicação, isto é, nos termos da lei civil o conceito de prédio está regulado no n.º 2 do art.º 204.º do CC, já para efeitos de IMI, a sua noção encontra previsão no art.º 2.º do CIMI.

nem compreensível que se considerem somente algumas divisões/partes integrantes de um prédio devolutas, outras não, sendo que o próprio prédio também não.

Foram considerados como provados pela sentença recorrida os factos que expomos de seguida:

- I. A Direção Municipal de Conservação e Reabilitação Urbana do Município de Lisboa remeteu ao autor, J, carta com aviso de receção, na qual o informava de que, em resultado de levantamento realizado pelos seus serviços se apurou que o prédio do qual era proprietário revelava indícios de desocupação e, portanto, a intenção da Câmara Municipal era a de o declarar como devoluto. Para tal, concedia-lhe o prazo de 10 dias para, querendo, pronunciar-se acerca da referida intenção;
- II. O aviso de receção mencionado no ponto anterior foi assinado a 16/11/2010;
- III. J exerceu o seu direito de audiência prévia no que diz respeito à intenção da Câmara de declarar o imóvel devoluto;
- IV. A pronúncia de J fez com que os serviços do Município emitissem informação sobre a mesma, a saber, primeiramente, que em face dos documentos apresentados concluíram que, efetivamente, se verifica “(...) a ocupação do R/C com entrada pelo n.º 12., do R/C com entrada pelo n.º 15, do 1º andar, 2º andar e 3º andar esquerdo com entrada pelo n.º 1 (...)”. Por sua vez, o mesmo não acontece relativamente ao rés-do-chão/loja, 3.º andar direito e 4.º andar do n.º 1, pois quanto a estes o município entendeu que os mesmos deveriam ser considerados devolutos, isto porque, os contratos de fornecimento de água e luz alusivos aos mesmos apenas foram celebrados nas datas de 17/11/2010 e 25/11/2010, pelo próprio proprietário (J), isto é, após este ter recebido o ofício de audiência prévia. Após isto, os serviços do Município frisam que a conduta da Administração Pública se deve pautar por valores básicos da ordem jurídica, impondo-se o mesmo dever aos particulares.

Ora, tendo presente a conduta adotada por J, o Município chegou à conclusão de que não se pode considerar como de boa fé a realização de contratos de abastecimento para diversos fogos e em nome próprio, logo após ser notificado da audiência prévia no âmbito de um procedimento tendente a declarar esses fogos como devolutos.

Por tudo isto, devem então os fogos correspondentes ao rés-do-chão/loja, 3.º andar direito e 4.º andar do n.º 1, serem declarados devolutos.

- V. No dia 17/12/2010 foi proferido despacho pela Vereadora da Câmara Municipal de Lisboa, no qual as frações acima referidas foram declarados como devolutas, tendo a mesma apresentado como fundamento que, “(...) *de acordo com a informação da EPAL e da EDP não existem consumos de água e de electricidade nos últimos 18 meses nas fracções em questão, considerando-se que os interessados, uma vez notificados do projecto de decisão, não afastaram os indícios de desocupação no prazo fixado para o efeito, por alegação e comprovação de alguma das excepções previstas no art. 3º do Decreto-Lei n.º 159/2006 de 08/08(...)*”;
- VI. A decisão previamente referida foi devidamente notificada a J mediante carta com aviso de receção, datada de 20/12/2010;
- VII. O supracitado aviso de receção tem-se por assinado;
- VIII. A decisão que declara as frações devolutas foi anunciada no Boletim Municipal da Câmara Municipal de Lisboa;
- IX. Na data de 20/01/2011, J impugnou administrativamente a decisão que declarou as frações devolutas;
- X. Após a impugnação, os serviços da Câmara Municipal de Lisboa emitiram, além de outras, a seguinte informação: “(...) *quanto ao imóvel não estar constituído em propriedade horizontal e, como tal, não podem ser autonomizáveis os fogos, diga-se o seguinte: O conceito de fracção para efeitos de declaração de devoluto poderá ser o fogo, andar ou uma parte autónoma do edifício que reúna todos os pressupostos do ar. 1415 do Código Civil, embora o edifício possa não estar em propriedade horizontal (...)*”. Neste sentido, “(...) *tendo o Decreto-Lei n.º 159/2006, de 0808 como finalidade combater a desocupação e sancionar a nível fiscal os imóveis ou fracções devolutas, o fogo enquanto entidade autónoma, desligado dos demais elementos que compõem o prédio, julga-se que as fracções em causa cabem dentro do normativo legal do n.º 1, do art.º 2º do Decreto-Lei n.º 159/2006, de 08.08. Tanto mais que, para efeitos de Imposto Municipal sobre Imóveis, os fogos são autonomizáveis (...)*”.

No que toca ao ato administrativo, entendeu-se que o mesmo devia ser alvo de uma reforma, ou seja, deviam retirar-se os elementos que não estavam corretos. Do acórdão consta que esse erro não altera o sentido da decisão e que se deveu às informações que foram prestadas por J, proprietário do imóvel.

- XI. Na data de 18/02/2011, a Vereadora da Câmara Municipal de Lisboa emitiu um despacho do qual constava a aprovação com a conversão do ato administrativo, mantendo a declaração de devolutas das frações anteriormente referidas, tendo efeitos retroativos à data de 17/12/2010, que corresponde à data do ato convertido;
- XII. A anterior decisão foi notificada a J mediante carta com aviso de receção;
- XIII. O supramencionado aviso de receção foi assinado na data de 02/03/2011;
- XIV. J é o proprietário do imóvel objeto de discussão, sendo o mesmo composto de “*Rés-do-chão, sobreloja, 3 andares, águas furtadas e saguão*”;
- XV. O prédio em apreço encontra-se no regime de propriedade total, com andares/divisões suscetíveis de utilização independente;
- XVI. Do imóvel são de utilização independente “*o 1º andar, o 2º andar, o 3º andar-direito, o 3º andar-esquerdo, o Rés-do-Chão/ Loja com entrada pelo n.º 15, o Rés-do-Chão/Loja com entrada pelo n.º 26, a Sobreloja e o 4º andar/Sótão*”;
- XVII. No ano de 2010, J tinha arrendado dois rés-do-chão/lojas, o 1.º andar, 2.º andar e 3.º andar-esquerdo. Ou seja, significa isto que foram declaradas devolutas as divisões correspondentes a um rés-do-chão/loja, ao 3.º andar-direito e 4.º andar;
- XVIII. Os contratos de abastecimento de água respeitantes a essas partes, isto é, ao rés-do-chão/loja, 3.º andar-direito e 4.º andar, foram celebrados por J a 17/11/2010;
- XIX. Já os contratos de fornecimento de eletricidade para as mesmas partes mencionadas no ponto anterior, foram igualmente efetivados por J, porém, o início de vigência corresponde a datas distintas, a saber, o rés-do-chão/loja em 22/11/2010, o 3.º andar-direito em 17/11/2010 e para o 4.º andar em 25/11/2010;
- XX. Por último, em 28/12/2010, J apresentou requerimento dirigido ao presidente da Câmara Municipal de Lisboa a solicitar o licenciamento, tendo em vista realizar obras de conservação no prédio em causa, o qual foi recebido pelos serviços da Câmara na data de 05/01/2011.

Do ponto de vista do tribunal Tributário, o Município confunde a dimensão económica com a dimensão jurídica da noção de prédio. Aliás, da sentença chega mesmo a constar que, para efeitos de IMI, as três dimensões (física, jurídica e económica)¹⁷⁴ são

¹⁷⁴ No que tange ao conceito de prédio para efeitos de IMI, a que alude o art.º 2.º do CIMI, é importante tomar conhecimento de que esse conceito se encontra subdividido em três dimensões ou elementos, tais como, a dimensão física, jurídica e económica.

Para especificarmos essas dimensões vamo-nos socorrer do disposto nessa norma legal, veja-se:

- Dimensão física: “*fracção de território, abrangendo as águas, plantações, edifícios e construções de qualquer natureza nela incorporados ou assentes, com carácter de permanência*”; como exemplo de águas,

de verificação cumulativa. Assim sendo, significa isto que, ainda que as divisões/andares suscetíveis de utilização independente de um prédio em propriedade total tenham valor económico próprio e de, nos termos exarados na al. b) do n.º 2 do art.º 7.º do CIMI, estejam sujeitas a avaliação própria e independente, tal não permite que as mesmas sejam consideradas como prédios para efeitos de IMI, uma vez que lhes faltam as outras dimensões, nomeadamente, a jurídica. Isto porque, “(...) *as mesmas não se encontram em património diferente ou distinto do qual se encontra o prédio do qual estas são partes integrantes ainda que susceptíveis de utilização independente*”. Logo, se são parte integrante do prédio as mesmas não detêm autonomia quanto ao prédio de que fazem parte.

No respeitante à dimensão económica de prédio para efeitos de IMI, refere o tribunal que, “os *“fogos” declarados devolutos não encontram respaldo legal para tal consideração enquanto prédio, precisamente pela falta de autonomia de que gozam para que possam ser qualificados como prédios para efeitos de IMI*”. Ao qual acrescenta que não existe uma noção de fração para efeitos de declaração de um prédio enquanto devoluto.

Neste sentido, é reforçada, uma vez mais, a ideia de que o regime previsto no Dec. Lei n.º 159/2006, de 08 de agosto, encontra-se dependente do regime do CIMI. Além disso, em lado nenhum a ordem jurídica concede a este último diploma (Dec. Lei n.º 159/2006, de 08 de agosto) autonomia substantiva quanto ao que se deve entender como prédio ou fração, para efeitos de IMI. Tal circunstância torna-se evidente de compreender quando temos em consideração o facto de que este diploma foi criado com o intuito de pôr em prática um preceito legal do CIMI, a saber, o n.º 3 do art.º 112.º do CIMI. Dito isto, o tribunal acentuou que essa norma “(...) *nada trata ou dispõe sobre o universo de realidade sobre o qual o IMI incide – o seu âmbito objectivo e/ou subjectivo de incidência. Pelo que de uma norma de execução de uma outra norma não se pode retirar um resultado interpretativo que não se enquadre no resultado que se retire do regime onde a norma cuja execução se pretende dar se insere*”.

Ora, tendo presente a questão que se pretende ver dirimida, preste-se atenção, agora, ao entendimento do TCAS.

temos os poços e as minas, os quais estão sujeitos a tributação pois geram rendimento; ainda podemos apresentar como exemplo das plantações os pomares;

- Dimensão jurídica: “*faça parte do património de uma pessoa singular ou colectiva*”;

- Dimensão económica: “*em circunstâncias normais, tenha valor económico*”; por valor económico entenda-se ser suscetível de produzir rendimento;

O tribunal começa por referir que aquilo que está em causa é a aplicação do disposto no art.º 2.º do Dec. Lei n.º 159/2006, de 08 de agosto, cujo preceito legal estabelece no seu n.º 1 o conceito de prédio devoluto, e no n.º 2 os indícios de desocupação.

Quanto ao procedimento propriamente dito, não nos vamos alongar demasiado, pois o mesmo já foi devidamente abordado no ponto 3.1. deste trabalho.

Assim sendo, sucintamente, são os municípios que detêm o poder de identificação dos prédios urbanos ou frações autónomas como devolutos, recaindo sobre os mesmos a obrigação de notificar o sujeito passivo de IMI, para o seu domicílio fiscal, do projeto de declaração de prédio devoluto. Dessa forma é dada ao contribuinte a possibilidade de exercer o direito de audição prévia e da decisão, respeitando os termos e prazos estabelecidos no CPA. Por fim, resta apenas mencionar que a decisão que tiver por objeto a declaração de prédio ou fração autónoma como devoluta é suscetível de impugnação judicial, nos termos gerais regulados no CPTA.

Seguidamente, é feita alusão ao conceito de prédio para efeitos de IMI, o qual se encontra previsto no n.º 1 do art.º 2.º do CIMI e ao facto de que, tratando-se de diferentes partes do prédio que sejam economicamente independentes, o VPT do prédio apura-se tendo em consideração que, *“(…) cada parte é avaliada por aplicação das correspondentes regras, sendo o valor do prédio a soma dos valores das suas partes*¹⁷⁵”.

Para fundamentar as suas pretensões o tribunal recorreu a variados excertos de diversos acórdãos, porém, apenas fazemos referência àqueles que consideramos ser mais pertinentes para o caso em concreto, veja-se.

O primeiro excerto a que aludimos respeita ao disposto na al. b) do n.º 2 do art.º 7.º do CIMI, sendo o tribunal da opinião de que o mesmo deve ser articulado com o preceituado no n.º 3 do art.º 12.º também do CIMI.

Em resultado disso, é do entendimento do tribunal o seguinte, *“(…) dado a norma não distinguir quanto a prédios em propriedade horizontal ou vertical, se há-de ter por aplicável também aos prédios que, embora satisfazendo os requisitos objectivos de submissão ao regime da propriedade horizontal (já que se pressupõe que estejamos*

¹⁷⁵ Cfr. art.º 7.º, n.º 2, al. b) do CIMI.

perante andares ou partes susceptíveis de utilização independente) não possuem o título constitutivo desse regime de propriedade¹⁷⁶”.

Um outro acórdão retrata a questão de, em termos de inscrição dos imóveis na matriz, as regras serem as mesmas quer para aqueles que se encontram em propriedade total, quer em propriedade horizontal, não existindo diferenças no que a esse aspeto diz respeito. Acrescenta ainda que o IMI é liquidado a título individual relativamente a cada uma das partes¹⁷⁷.

Por último, é mencionada uma parte de uma decisão arbitral do CAAD¹⁷⁸ (que, por sua vez, também o recorrente invocou aquando da sua defesa), segundo o qual o regime de IMI previsto na ordem jurídica é igual para as frações autónomas de prédio em propriedade horizontal como para as unidades suscetíveis de utilização independente de prédio em propriedade total, pese embora “(...) a natureza jurídico-formal” seja distinta.

Como fundamento, consta da decisão que, em primeiro lugar, as regras de inscrição na matriz são as mesmas para as duas realidades, “*prevendo-se expressamente no n.º 3 do art. 12.º do CIMI que as partes susceptíveis de utilização independente são consideradas separadamente na inscrição matricial que discriminará o respectivo valor patrimonial*”¹⁷⁹. E, em segundo lugar, que essas duas realidades estão igualmente sujeitas às mesmas regras e procedimentos de avaliação.

Porém, atente-se ainda que o tribunal considera que esta igualação de regime apresenta repercussões relativamente à liquidação de IMI, pois “*o legislador determinou que a liquidação do IMI deverá ser feita com discriminação dos prédios, suas partes susceptíveis de utilização independente e respectivo valor patrimonial tributário – cfr. n.º 1 do art. 119.º do CIMI*”¹⁸⁰.

¹⁷⁶ Acórdão do STA, Processo n.º 01/17, de 07-03-2018, Relator Casimiro Gonçalves. Disponível em: http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/761a38deda1823c58025824e0040ee24?OpenDocument&ExpandSection=1#_Section1.

¹⁷⁷ “3) «(...) tendo em consideração que a inscrição na matriz de imóveis em propriedade vertical, para efeitos do Código do I.M.I., segue as mesmas regras de inscrição dos imóveis constituídos em propriedade horizontal, sendo o respectivo I.M.I., bem como o novo I.S., liquidados individualmente em relação a cada uma das partes (cfr.art.º.12, n.º.3, do C.I.M.I.), não parece, a este Tribunal, que exista qualquer dúvida que o critério legal para definir a incidência do novo imposto tem de ser o mesmo”. Cfr. excerto do Acórdão do TCAS, Processo n.º 64/14.OBELRS, de 25-01-2018, Relator Joaquim Condesso. Disponível em: <http://www.dgsi.pt/jtca.nsf/170589492546a7fb802575c3004c6d7d/2ad1e3293a50ee6280258220005f99eb?OpenDocument>.

¹⁷⁸ Decisão arbitral do CAAD, Processo n.º 174/2015-T, de 27-07-2015, Árbitro Maria Forte Vaz. Disponível em: <https://caad.org.pt/tributario/decisooes/decisao.php?listPage=152&id=1268>.

¹⁷⁹ IDEM.

¹⁸⁰ IDEM.

Entende o tribunal que a intenção do legislador é a de determinar que a liquidação de IMI deve ser realizada de forma individual, “(...) *considerando cada realidade económica e não cada realidade meramente jurídica*”¹⁸¹.

Por tudo isto, refere o TCAS que, tendo-se considerado como provado¹⁸² que as partes do prédio alvo de declaração como devolutas consistem em partes de utilização independente, por essa razão, são suscetíveis de constituírem frações autónomas no regime de propriedade horizontal.

Da decisão consta ainda a referência ao facto de que, na data em que J foi notificado do projeto de declaração das partes do prédio como devolutas, verificavam-se os indícios de desocupação a que alude o n.º 2 do art.º 2.º do Dec. Lei n.º 159/2006, de 08 de agosto, isto é, inexistiam contratos em vigor de fornecimento de água, gás e eletricidade¹⁸³ e os contratos de arrendamento relativamente às partes/divisões em causa (rés-do-chão/loja, 3.º andar-direito e 4.º andar).

Concluiu o tribunal que se encontram cumpridos os pressupostos plasmados no art.º 2.º do Dec. Lei n.º 159/2006, de 08 de agosto, e, portanto, essas partes/divisões estão em condições de serem declaradas devolutas. Desse modo, o ato administrativo deve ser mantido na ordem jurídica, a fim de produzir os devidos e esperados efeitos.

Assim sendo, decidiu o tribunal julgar procedentes as conclusões de recurso, revogar a sentença recorrida e julgar improcedente a ação administrativa intentada por J contra o Município de Lisboa.

Aqui chegados, resta-nos somente fazer uma breve referência à nossa opinião relativamente às decisões que foram tomadas.

Primeiramente, e embora esta definição conste, por diversas vezes, no decorrer da análise em apreço, consideramos deveras importante aludir à definição de prédio devoluto consagrada no n.º 1 do art.º 2.º do Dec. Lei n.º 159/2006, de 08 de agosto, a saber, “*o prédio urbano ou a fração autónoma que durante um ano se encontre desocupado é classificado como devoluto, nos termos previstos no presente decreto-lei.*”. Ou seja, daqui retiramos que apenas prédios e frações autónomas podem ser considerados como devolutos.

¹⁸¹ Decisão arbitral do CAAD, Processo n.º 174/2015-T, de 27-07-2015, Árbitro Maria Forte Vaz. Disponível em: <https://caad.org.pt/tributario/decisoes/decisao.php?listPage=152&id=1268> .

¹⁸² Vide ponto XV dos factos provados.

¹⁸³ Vide pontos XVIII e XIX dos factos provados.

De modo a clarificar a ideia anterior, entendemos por conveniente esclarecer o seguinte, que é, a noção de prédio varia consoante o âmbito em que o mesmo está a ser abordado, isto é, se em sede civil ou fiscal e, dentro desta última, se para efeitos de IRS ou IMI.

Como é evidente, dentro do contexto desta análise apenas assume carácter relevante o conceito de prédio para efeitos de IMI.

Ora, ao abrigo do disposto no n.º 1 do art.º 2.º do CIMI, “(...) *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 (...)*”.

Daqui retiramos a existência de três dimensões ou elementos, a saber, a dimensão física, jurídica e económica, tal como previamente já fizemos referência e, por esse motivo, vamo-nos abster de as explicar novamente.

No que concerne às frações, previu o legislador que, para efeitos de IMI “(...) *cada fracção autónoma, no regime de propriedade horizontal, é havida como constituindo um prédio*”¹⁸⁴. Logo, significa que temos de certificar que em cada fracção autónoma se encontram verificadas as três dimensões previstas para os prédios.

Através de uma interpretação *a contrario* do disposto no n.º 4 do art.º 2.º do CIMI, entendemos que, quando estejam em causa partes/divisões de prédio urbano no regime de propriedade total/vertical, as mesmas não são consideradas como constituindo um prédio, ainda que suscetíveis de utilização independente.

Do nosso ponto de vista, consideramos que, para efeitos de IMI, as três dimensões são de verificação cumulativa. Ora, se assim é, significa que perante a falta de uma delas já não se pode considerar que o imóvel constitui um prédio.

No que respeita ao caso concreto, somos da opinião de que, pese embora se verifique a dimensão física e mesmo que as divisões/andares suscetíveis de utilização independente de um prédio em propriedade total tenham valor económico próprio (*vide* n.º 3 do art.º 12.º do CIMI) e sejam avaliadas de forma própria e independente (cfr. art.º 7.º, n.º 2, al. b) do CIMI), tais circunstâncias não são suficientes para que essas partes possam ser consideradas como prédios, pois está em falta a dimensão jurídica. Pois “(...) *as mesmas não se encontram em património diferente ou distinto do qual se encontra o*

¹⁸⁴ Cfr. n.º 4 do art.º 2.º do CIMI.

prédio do qual estas são partes integrantes ainda que susceptíveis de utilização independente”¹⁸⁵; verifica-se, assim, uma ausência de autonomia destas para com o prédio de que fazem parte.

Como é sabido, o IMI tem incidência no VPT dos prédios de natureza rústica e urbana, sendo que, para o caso concreto apenas tem importância para os que integram a espécie urbana.

Ora, se as partes/divisões de um prédio urbano no regime de propriedade total não constituem um prédio e se o IMI tem por referência o prédio, não subsistem dúvidas de que, no momento da tributação, o imposto só poderá, inevitavelmente, incidir sobre o prédio e não sobre essas partes/divisões.

Retomando ao caso concreto, e partindo do pressuposto de que algumas divisões foram declaradas devolutas, outras não, e o prédio em si também não o foi, note-se o seguinte: se o objeto da tributação é o prédio, e se o mesmo não foi declarado devoluto, mas tão somente apenas três partes/divisões que o integram, então não é possível aplicarem-se as taxas agravadas consagradas para os prédios devolutos. Ou seja, para efeitos de aplicação do regime agravado é insignificante que essas partes tenham sido/sejam declaradas devolutas, pois aquilo que se tem em consideração é o prédio urbano (que não foi declarado devoluto) ou as frações autónomas (que, no caso concreto, não existem, pois aquilo que existe são divisões suscetíveis de utilização independente).

Somos da opinião de que, se efetivamente a vontade do legislador fosse a de aplicar o regime destinado aos prédios devolutos também às divisões de prédio urbano no regime de propriedade total, tal circunstância também estaria prevista no n.º 1 do art.º 2.º do Dec. Lei n.º 159/2006, de 08 de agosto, o que não se verifica.

Ademais, lembre-se ainda que o Dec. Lei n.º 159/2006, de 08 de agosto, é um diploma que foi criado com o propósito de colocar em prática o disposto no n.º 3 do art.º 112.º do CIMI, sendo que, neste momento, não se cinge apenas a esse normativo legal, mas também do elencado no n.º 1 do art.º 112.º-B do CIMI. Podemos, assim, referir que este diploma se encontra dependente da vigência dessas normas legais, não esquecendo que, se a única razão para se elaborar este diploma deveu-se à execução, no plano material, do estabelecido nesses preceitos legais, não pode, portanto, o diploma prever em sentido diferente do previsto no CIMI, pois não possui autonomia substantiva para

¹⁸⁵ Acórdão do TCAS, Processo n.º 867/11.7BELSB, de 13-12-2019, Relator Jorge Cortês. Disponível em: <http://www.dgsi.pt/jtca.nsf/170589492546a7fb802575c3004c6d7d/34cd324359807408802584d40039e615?OpenDocument&Highlight=0,IMI,pr%C3%A9dio.em.ru%C3%ADnas,pr%C3%A9dio.devoluto> .

tal. Concretamente, referíamos àquilo que se pode entender como prédio ou fração, para efeitos de IMI.

Salvo melhor opinião, partilhamos da decisão do Tribunal Tributário, na parte em que essas divisões de prédio urbano em regime de propriedade total não podem ser consideradas como constituindo prédios e, portanto, não reúnem todas as condições necessárias, *in casu*, aquela a que alude o n.º 1 do art.º 2.º do Dec. Lei n.º 159/2006, de 08 de agosto, a fim de serem declaradas devolutas.

3.2. Prédios em ruínas

Uma vez que, grande parte do nosso estudo, incide sobre as matérias que se encontram reguladas nos art.ºs 112.º e 112.º-B, ambos do CIMI, e nas quais nos deparamos com uma especificidade no que respeita ao objeto de tributação, isto é, imóveis nas condições de devolutos ou em ruínas, e tendo em consideração o facto de que, previamente, já dedicamos a merecida atenção ao desenvolvimento dos aspetos atinentes aos prédios devolutos, iremos agora abordar o conceito de prédios em ruínas.

Começemos por fazer referência ao diploma que consagra a noção que aqui pretendemos ver esclarecida, e que corresponde ao Dec. Lei n.º 118/2013, de 20 de agosto.

No sentido de compreendermos, afinal, em que consiste a definição de prédios em ruínas, torna-se necessário atender ao disposto na al. r) do art.º 2.º do Dec. Lei n.º 118/2013, de 20 de agosto, na qual se encontra previsto o significado de “edifício em ruínas”.

Entendeu o legislador que, para efeitos do referido diploma, um edifício em ruínas é o edifício existente (ou seja, não é um edifício novo¹⁸⁶) em que se verifica uma degradação tão acentuada da sua envolvente (entenda-se como tal, “*o conjunto de elementos de construção do edifício ou fração, compreendendo as paredes, pavimentos, coberturas e vãos, que separam o espaço interior útil do ambiente exterior, dos edifícios ou frações adjacentes, dos espaços não úteis e do solo*”¹⁸⁷), que vem prejudicar, no todo ou em parte, a utilização do imóvel para o fim a que o mesmo se destina. Na hipótese de o imóvel se encontrar nessas condições, deve a CM respetiva ou um perito qualificado¹⁸⁸ emitir uma declaração a comprovar a veracidade desse facto, estando ainda o perito obrigado a proceder ao respetivo registo no SCE.

Os principais objetivos pretendidos com a elaboração do Dec. Lei n.º 118/2013, de 20 de agosto, foram, essencialmente, os de garantir e proporcionar a melhoria do desempenho energético dos edifícios através do SCE.

¹⁸⁶ A este respeito ver al. t) do art.º 2.º do Dec. Lei n.º 118/2013, de 20 de agosto.

¹⁸⁷ A definição de “envolvente” encontra-se prevista no art.º 2.º, al. z) do Dec. Lei n.º 118/2013, de 20 de agosto.

¹⁸⁸ Segundo a al. mm) do art.º 2.º do Dec. Lei n.º 118/2013, de 20 de agosto, entende-se por perito qualificado “*o técnico com título profissional de perito qualificado para a certificação energética, nos termos da Lei n.º 58/2013, de 20 de agosto*”.

Porém, existem determinados casos previstos na lei, os quais denominamos de exclusão de incidência, no sentido em que essas situações, em particular, não estão abrangidas pelo SCE, como é o caso dos prédios em ruínas, o que seria de esperar tendo em conta o estado degradante em que os mesmos se encontram (cfr. art.º 4.º, al. f) do Dec. Lei n.º 118/2013, de 20 de agosto).

Resumidamente, quando estamos perante um imóvel em ruínas, é obrigatória a emissão de uma declaração de ruína, na qual conste, de forma inequívoca, o estado do imóvel, o que, por seu turno, vem impossibilitar que seja emitido o certificado energético.

Por fim, é de realçar que a “declaração de ruína” se mantém em vigor durante todo o tempo em que o imóvel permanecer nessa condição – em ruínas.

3.3. Caso prático resolvido: exemplo de agravamento da tributação

Em resultado daquilo que o nosso conhecimento nos permitiu expor nos pontos anteriores, nomeadamente, no que toca ao regime de tributação agravada cuja incidência se verifica sobre prédios devolutos, em ruínas e também sobre terrenos para construção habitacionais, consideramos ser verdadeiramente importante, não só devido ao contexto em que este trabalho é desenvolvido, mas principalmente pela elevada relevância prática que este tema acarreta, apresentar, em seguida, um exemplo prático da matéria abordada.

Assim sendo, e antes mesmo de principiarmos, apenas pretendemos aludir para o facto de que todos os elementos que constituem o exemplo são fruto da nossa imaginação, tais como, o município designado, o valor da taxa fixada, entre outros.

Imaginemos, a título meramente exemplificativo, que temos um imóvel localizado na freguesia de São Vicente, no município de Lisboa, a qual corresponde a uma zona de pressão urbanística, tendo o município fixado a taxa de 0,3%, a qual será aplicada a prédios urbanos (art.º 112.º, n.º 1, al. c) e n.º 5 do CIMI). Partindo do pressuposto de que o imóvel se encontra no estado devoluto há mais de 2 anos e tem um VPT de 200 000€, o valor de IMI a pagar nos dois primeiros anos será igual, sendo que em cada um desses anos irá pagar o valor de:

$$0,3\% * 200\ 000\text{€} = 600\text{€}$$

Ao fim de dois anos sem que o imóvel seja utilizado, prevê o art.º 112.º-B, n.º 1 do CIMI que a taxa a aplicar será diferente.

Significa isto que, nos dois primeiros anos é aplicada a taxa de IMI normal, ou seja, a correspondente aos 0,3% que o município fixou no uso do seu poder discricionário e só a partir do momento em que o imóvel é considerado como devoluto, ou seja, a partir do terceiro ano, inclusive, é que se aplica a taxa agravada ao sêxtuplo (art.º 112.º-B, n.º 1 do CIMI).

Tal como refere o art.º 112.º-B, n.º 1, al. a) do CIMI, a taxa dos 0,3% é elevada ao sêxtuplo, daí resultando uma taxa de:

$$0,3\% * 6 = 1,8\%$$

Neste caso o sujeito passivo irá pagar um valor de IMI, correspondente a:

$$1,8\% * 200\ 000\text{€} = 3\ 600\text{€}$$

Se ainda assim o imóvel permanecer devoluto, será aplicado, em cada ano seguinte, um agravamento de mais 10%, ou seja, a taxa passa a ser 7 vezes maior, 8 vezes

maior e assim sucessivamente até ao limite máximo de doze vezes a taxa de 0,3%. Assim sendo, vejam-se os cálculos a efetuar, de modo a apurarmos o valor de imposto a pagar nos próximos anos:

- I. Quando a taxa de 0,3% for agravada ao sétuplo, daí resultará uma taxa de:

$$0,3\% * 7 = 2,1\%$$

A ser assim, o valor de IMI a pagar será de:

$$2,1\% * 200\ 000\text{€} = 4\ 200\text{€}$$

- II. Quando a taxa de 0,3% for agravada ao óctuplo, decorrerá uma taxa de:

$$0,3\% * 8 = 2,4\%$$

Tendo em conta essa taxa, o contribuinte terá de pagar de IMI a quantia de:

$$2,4\% * 200\ 000\text{€} = 4\ 800\text{€}$$

- III. Quando a taxa de 0,3% for agravada ao nêuplo, dará origem a uma taxa de:

$$0,3\% * 9 = 2,7\%$$

Em virtude disso, irá resultar um valor de IMI a pagar de:

$$2,7\% * 200\ 000\text{€} = 5\ 400\text{€}$$

- IV. Quando a taxa de 0,3% for agravada ao décuplo, daí advirá uma taxa de:

$$0,3\% * 10 = 3\%$$

Como consequência disso, o montante de IMI a pagar é de:

$$3\% * 200\ 000\text{€} = 6\ 000\text{€}$$

- V. Quando a taxa de 0,3% for agravada ao undécuplo, a taxa resultante será de:

$$0,3\% * 11 = 3,3\%$$

Assim sendo, o sujeito passivo vai pagar de IMI a quantia de:

$$3,3\% * 200\ 000\text{€} = 6\ 600\text{€}$$

- VI. Por fim, quando a taxa de 0,3% for agravada ao duodécuplo, tal cálculo irá perfazer uma taxa máxima a aplicar de:

$$0,3\% * 12 = 3,6\%$$

No limite, o contribuinte terá de pagar de IMI o montante de:

$$3,6\% * 200\ 000\text{€} = 7\ 200\text{€}$$

Podemos então constatar que, após ser aplicada a taxa máxima, essa taxa vai ser aquela que vai ser aplicada durante tanto tempo quanto o imóvel permanecer na condição de devoluto, pois, tal como vimos, a taxa limite que o legislador previu foi a de 12 vezes mais a taxa corrente, motivo pelo qual se o imóvel permanecer, *in aeternum*, no estado devoluto, será sempre a taxa de 3,6% que terá aplicabilidade, salvo se, entretanto, medidas diferentes forem adotadas pelo nosso ordenamento jurídico.

4. Soluções para tentar evitar o agravamento da tributação do património

Antes de iniciarmos o desenvolvimento deste capítulo, é de índole obrigatória a abordagem de dois aspetos que se mostram imprescindíveis para as conclusões a que ansiamos chegar, bem como a soluções que almejamos obter.

Em primeiro lugar, podemos, desde já, suscitar a seguinte questão: qual a razão de ser que esteve na génese da criação do regime de tributação agravada?

O motivo subjacente ao surgimento do regime agravado prende-se, sucintamente, com o facto de o legislador pretender dinamizar o mercado do arrendamento urbano. Para além disso, mediante uma análise cuidadosa do previsto no preâmbulo do Dec. Lei n.º 159/2006, de 08 de agosto, conseguimos ainda depreender a intenção do legislador em promover a reabilitação e renovação urbanas e o combate aos imóveis devolutos e em ruínas¹⁸⁹.

No plano material foi necessária a adoção de medidas, as quais são caracterizadas pelo seu carácter sancionatório, concretizando, foram criadas normas penalizadoras em sede fiscal e que têm por finalidade responsabilizar os proprietários que, ao não assegurarem qualquer função social aos imóveis, permitam, ainda que de um modo indireto, a sua degradação¹⁹⁰.

Visto de uma perspetiva positiva, visa-se incentivar os proprietários desses imóveis a arrendá-los, de modo a contribuírem para o aumento da oferta habitacional em zonas onde se demonstra escassa e, claro, indispensável.

Perante aquilo que se referiu, pense-se no seguinte: até que ponto terão estas medidas penalizadoras produzido efeitos? Serão as mesmas eficazes?

No que respeita a esta matéria emergem algumas dúvidas, nomeadamente, acerca da aplicabilidade das normas¹⁹¹ que regulam o aumento da taxa e, em detrimento disso, relativamente à sua in(eficácia), pois, lembre-se que estas medidas revestem uma natureza sancionatória/penalizadora.

Neste seguimento, constatamos a existência de dois problemas, que se encontram intrinsecamente relacionados e que se traduzem no seguinte, isto é: em primeiro lugar

¹⁸⁹ AZEVEDO, Patrícia Anjos e ROCHA, Vanessa *in* AA.VV., – *Lexit, Códigos Anotados & Comentados, Tributação do Património (IMI/IMT/IS)*, 1.ª edição, vol.4. Porto: O Informador Fiscal – Edições Técnicas, Lda., 2021, p. 188.

¹⁹⁰ IDEM.

¹⁹¹ Isto é, n.º 3 do art.º 112.º e n.º 1 do art.º 112.º-B, ambos do CIMI.

advertimos para o facto de essas medidas com carácter penalizador não consistirem na solução do problema, no sentido em que os sujeitos passivos de IMI que veem a sua carga fiscal ser agravada optem por pagar essas taxas substancialmente mais elevadas mas abstêm-se de praticar quaisquer atos a fim de reverter a situação atual, ou seja, no plano físico significa que os imóveis vão permanecer no estado em que já se encontravam – devolutos e em ruínas; e, em segundo lugar, porque ao terem de pagar um valor de imposto tão elevado (em resultado das taxas avultadas), isso vai limitar, ainda mais, a capacidade dos proprietários desses imóveis para os reabilitar ou renovar.

Do nosso ponto de vista, conseguimos compreender que, devido à necessidade em fazer face à elevada procura por habitação, o legislador tenha decidido prever um regime de tributação mais elevado, no entanto, não somos totalmente apologistas desta tomada de decisão, pois são várias as dúvidas que se levantam acerca da sua eficácia.

Pense-se no cenário que referimos acima: o sujeito passivo é tributado segundo o regime agravado, tendo-se já atingido o limite máximo de doze vezes a taxa de IMI corrente e, ainda assim, ele nada faz para que o imóvel deixe de estar nessas condições (devoluto ou em ruínas).

Ora, a taxa máxima vai-lhe ser aplicada durante todo o tempo em que o imóvel se encontrar nesse estado, quer sejam um, dois ou dez anos, exceto se nesse hiato temporal medidas diferentes forem previstas na ordem jurídica.

Em todo o caso, aquilo que pretendemos é refletir sobre o seguinte: até que ponto será aceitável continuar a tributar de forma tão agravada e, desse modo, estar a “obrigar” os sujeitos passivos a pagarem valores de imposto tão exorbitantes?

Por um lado, o Estado está a arrecadar um maior número de receitas do que aquele que seria de esperar em circunstâncias normais¹⁹², mas, por outro lado, o objetivo visado com a criação das medidas sancionatórias não está a ser cumprido, pois os imóveis permanecem nas mesmas condições e, conseqüentemente, a procura por habitação mantém-se, podendo chegar mesmo a atingir valores superiores.

Sumariamente, concordamos com o legislador no sentido em que tinham de ser adotadas medidas, no entanto, não somos a favor de uma tributação tão acentuada. Isto é, se a sua intenção era, efetivamente, a de agravar o regime de tributação, somos da opinião de que o limite máximo a aplicar devia de ser mais reduzido, ou seja, não de doze vezes mais a taxa de IMI prevista na al. c) do n.º 1 do art.º 112.º do CIMI – pois, como já

¹⁹² Isto é, nos casos em que não se aplica o regime de tributação agravada.

verificamos no exemplo do capítulo 3.3., tal vai dar origem a um valor dispendioso de imposto a pagar pelo contribuinte –, mas sim de seis vezes mais essa mesma taxa, pese embora assumam montantes elevados de imposto.

Apesar de vermos esta hipótese como uma possível alternativa, ainda assim consideramos não ser a mais adequada, pois, embora alivie em certa parte a carga fiscal que recaí sobre o sujeito passivo, essas medidas não deixam de ser sancionatórias e, desse modo, continuam a restringir, embora em menor escala, as capacidades financeiras dos proprietários desses imóveis.

A nosso ver, aquilo que vislumbramos serem as soluções mais adequadas para a problemática em causa, variam consoante se tratem de prédios devolutos ou em ruínas, pois, como sabemos, as condições em que ambos se encontram são diferentes.

Relativamente aos prédios devolutos, e sendo ponto assente que os mesmos cumprem com todas as condições necessárias para serem utilizados para os fins a que se destinam, e salvas as exceções previstas na lei, entendemos que a solução mais apropriada passaria pela criação de benefícios fiscais, concretamente, uma redução da taxa de IMI destinada aos proprietários de imóveis devolutos que praticassem todos os atos necessários a fim de os mesmos deixarem de ser qualificados como tal, isto é, através da celebração de contratos de arrendamento para habitação, servindo, assim, de incentivo a esses proprietários.

Porém, tem de se verificar a seguinte condição, isto é, tal só seria possível se o imóvel fosse arrendado dentro do prazo máximo de 1 ano após ter sido declarado devoluto, pois, uma vez ultrapassado esse prazo o sujeito passivo já não tem direito a beneficiar dessa redução de taxa.

Quanto à duração do benefício fiscal, consideramos que o prazo mais adequado seja o de 3 anos, e fundamentamos este nosso raciocínio com base no disposto no n.º 1 do art.º 1096.º do CC, na parte respeitante aos contratos de arrendamento realizados com prazo certo inferior a três anos. Isto porque, nos casos em que a duração do contrato seja inferior a 3 anos, ele renovar-se-á, obrigatoriamente, por períodos de 3 anos¹⁹³. A ser assim, cremos que o prazo de 3 anos seja o apropriado para tais situações.

O prazo de 3 anos começa a contar a partir do ano, inclusive, em que forem celebrados os contratos de arrendamento.

¹⁹³ Por sua vez, quando o contrato de arrendamento tenha sido celebrado com prazo certo e por um período igual ou superior a 3 anos, ele renova-se automaticamente no seu termo e por períodos sucessivos de igual duração.

Ultrapassada a problemática dos prédios devolutos, concentremos a nossa atenção nos prédios em ruínas.

No que respeita aos prédios em ruínas a situação tem de ser estudada com mais cuidado, requerendo, portanto, da nossa parte, mais atenção, pois temos de abordar alguns aspetos que não foram tratados para os prédios devolutos, por não haver necessidade disso.

Como é evidente, estando os imóveis em ruínas, indubitavelmente terão de ser efetuadas obras, de modo a certificar que os mesmos cumprem com todas as exigências impostas por lei, de forma a poderem ser usados para os fins previstos.

Perante isto, podemos atender a duas situações, a saber, os casos em que os proprietários desses imóveis têm possibilidades económicas¹⁹⁴ para os reabilitar e aqueles que não as têm.

Na primeira situação, entendemos que a solução consistia, assim como nos prédios devolutos, em estabelecer um benefício fiscal, também ele uma redução de taxa em sede de IMI, contudo, neste caso, somos a favor de um aumento do prazo do benefício, passando o mesmo a ser de 6 anos, isto porque temos em consideração os gastos que o proprietário do imóvel terá.

Atente-se que o benefício fiscal apenas seria aplicável aos sujeitos passivos de IMI se se verificassem as duas seguintes condições, isto é, que os imóveis de que são proprietários e que se encontram em ruínas tenham sido reabilitados e que, posteriormente, sejam celebrados contratos de arrendamento para habitação.

Para que o contribuinte estivesse em condições de usufruir do benefício, seria-lhe exigido que, no prazo de 1 ano desde que o imóvel foi declarado em ruínas, ele comunicasse à CM que pretendia encetar obras no mesmo.

A redução de taxa teria um prazo de 6 anos, porém, o mesmo começava a contar, não a partir do momento em que o município é notificado da intenção do sujeito passivo de IMI em dar início às obras de reabilitação no seu imóvel, mas sim do ano, inclusive, em que forem celebrados os contratos de arrendamento.

Por sua vez, no que diz respeito aos proprietários de prédios em ruínas e que não têm meios suficientes para os reabilitar, a forma mais apropriada de solucionar esse problema seria recorrendo à CM onde esse imóvel se localize.

¹⁹⁴ A comprovação das possibilidades económicas dos proprietários deve ser feita pelos mesmos mediante apresentação ao Município de provas irrefutáveis.

Para esta situação em específico pensamos na seguinte solução, ora, visto que os proprietários desses imóveis não dispõem de capacidades financeiras para os reabilitarem e, por conseguinte, arrendá-los, teria de ser o município a entidade responsável pela realização das obras.

Para tal, tinham os proprietários desses imóveis de comunicar ao Município a sua vontade de reabilitar o imóvel, fundamentando e comprovando através de provas incontestáveis que não o podiam fazer pois não tinham possibilidades para isso, solicitando, portanto, o auxílio do Município.

Sendo certo que as despesas com a reabilitação tinham de ser suportadas pelo município, consideramos que a melhor forma para este reaver os valores despendidos seria a de, uma vez terminadas as obras e celebrados os contratos de arrendamento, o montante das rendas reverter, na totalidade, a seu favor até perfazer os valores que o mesmo investiu.

Ora, neste seguimento, faz sentido que, no prazo de 1 ano após a receção dessa comunicação, o Município tenha de iniciar as obras.

Neste caso, entendemos que se aplica, igualmente, uma redução de taxa de IMI aos proprietários desses imóveis, pelo prazo de 3 anos¹⁹⁵, a contar do ano, inclusive, em que forem celebrados os contratos de arrendamento.

Estas são as soluções que, do nosso ponto de vista, aparentam ser as mais eficazes.

A nosso ver, o combate aos imóveis devolutos e em ruínas é mais facilmente conseguido através de políticas fiscais que incentivem os contribuintes à reabilitação urbana, concretamente, mediante a criação de um benefício fiscal, *in casu*, redução da taxa de IMI.

Sucintamente, somos apologistas da adoção de medidas incentivadoras que tenham em vista estimular o contribuinte, de modo a que este se sinta, de certa forma, auxiliado e seguro para levar a cabo a realização dessas obras (contando com o apoio do município), afastando, assim, a aplicação de medidas penalizadoras/sancionatórias.

¹⁹⁵ A nosso ver, o prazo do benefício deveria de ser de apenas 3 anos, pois o contribuinte não tem quaisquer gastos na reabilitação dos imóveis, o que já não acontece com os proprietários que têm possibilidades para os reabilitar.

4.1. O arrendamento e a sua importância na atualidade

Dispõe o art.º 1022.º do CC que, “*locação é o contrato pelo qual uma das partes se obriga a proporcionar à outra o gozo temporário de uma coisa, mediante retribuição*”.

Da definição é possível retirar que o contrato de locação é facilmente caracterizado devido a uma específica prestação do mesmo, a saber, a de proporcionar a outrem o gozo de coisa corpórea, mas também pela fixação de uma contrapartida pecuniária para essa obrigação. Ademais, atente-se ainda para o facto de que a locação é também caracterizada pelo seu carácter transitório, pois a mesma só pode ser celebrada por período temporário¹⁹⁶.

Ora, o contrato de arrendamento é uma das modalidades do contrato de locação, pois existe uma outra e que consiste no aluguer¹⁹⁷.

No que tange às características qualificativas deste tipo de contrato, pese embora não as desenvolvamos, consideramos pertinente fazer referência às mesmas, a saber, trata-se de um contrato: nominado e típico, consensual, formal, obrigacional e não real, oneroso, sinalagmático ou bilateral, comutativo, de execução duradoura e *Intuitus Personae*¹⁹⁸.

Quanto ao objeto, o arrendamento encontra-se dividido em rústico – incide sobre prédios rústicos – e urbano – recaí sobre prédios urbanos (art.ºs 1064.º e ss. do CC) –, sendo de notar que, relativamente a este último, e no que respeita ao fim, o mesmo ramifica-se em arrendamento para fins habitacionais (art.ºs 1092.º e ss. do CC) e não habitacionais (art.ºs 1108.º e ss. do CC)¹⁹⁹.

No âmbito em que este trabalho é desenvolvido apenas têm relevância os contratos de arrendamento para fins habitacionais.

Os contratos de arrendamento desempenham um importante papel a nível económico e sob a perspetiva do proprietário dos bens imóveis (locador), pois ao arrendá-los tem como contrapartida a obtenção de uma renda, a qual é considerada como uma fonte de rendimento²⁰⁰.

¹⁹⁶ LEITÃO, Luís Menezes – *Arrendamento Urbano*, 10.ª edição, Coimbra: Edições Almedina, S.A., 2020, p. 10.

¹⁹⁷ O aspeto diferenciador dessas modalidades prende-se com o seu objeto, isto é, o arrendamento versa sobre coisas imóveis e o aluguer sobre coisas móveis (cfr. art.º 1023.º do CC).

¹⁹⁸ LEITÃO, Luís Menezes – *Arrendamento Urbano*, 10.ª edição, Coimbra: Edições Almedina, S.A., 2020, pp. 45-50.

¹⁹⁹ Cfr. n.º 1 do art.º 1067.º do CC.

²⁰⁰ Os montantes das rendas variam em conformidade com a localização do bem e demais fatores.

Dito de outra forma, os imóveis arrendados servem para os seus senhorios retirarem dos mesmos um aproveitamento económico, tendo-se em consideração que, ao fazê-lo, isto é, uma vez que os próprios proprietários dos imóveis não os utilizam para seu uso, ao celebrarem contratos de arrendamento estão a impedir que os imóveis fiquem inativos, contribuindo, assim, para a satisfação de necessidades alheias²⁰¹.

Para além disso, possibilita aos cidadãos que não têm capacidades económicas suficientes para adquirir os bens, obter o gozo dos mesmos, através do pagamento de um montante mais reduzido do que aquele que teria de ser pago se de uma aquisição se tratasse²⁰².

Do ponto de vista do inquilino (arrendatário), a celebração do contrato de arrendamento habitacional proporciona-lhe o gozo do bem durante o período de vigência do negócio jurídico.

A este propósito, o legislador prevê que os contratos habitacionais podem ser realizados com prazo certo, o qual, salvas exceções²⁰³, não pode ser inferior a 1 nem superior a 30 anos, ou por duração indeterminada²⁰⁴, sendo que, se as partes nada disserem, o contrato considera-se celebrado por prazo certo e pelo período de 5 anos (n.º 3 do art.º 1094.º do CC).

Desde os primórdios que o arrendamento assume uma função fundamental para a vida em sociedade, tendo como objetivo garantir que todos os cidadãos têm direito a uma habitação condigna, o que se traduz num dos princípios basilares do direito, isto é, o princípio constitucional do direito à habitação (cfr. prevê o n.º 1 do art.º 65.º da CRP).

Ora, com o decorrer dos anos, a procura por habitação tem aumentado de forma exponencial, no entanto, a resposta a essas necessidades não tem sido tão rápida como se esperava, não por falta de bens imóveis que reúnam as condições necessárias para serem utilizados, pese embora seja esse o caso em algumas situações (por exemplo, prédios em ruínas), mas sim porque os seus proprietários não os disponibilizam mediante a realização de contratos de arrendamento, ou porque o fazem mas a preços muito elevados, e, portanto, estão além dos rendimentos que os agregados familiares auferem.

²⁰¹ LEITÃO, Luís Menezes – *Arrendamento Urbano*, 10.ª edição, Coimbra: Edições Almedina, S.A., 2020, p. 11.

²⁰² IDEM.

²⁰³ Referimo-nos às situações consagradas no n.º 3 do art.º 1095.º do CC.

²⁰⁴ Cfr. dispõe o n.º 1 do art.º 1094.º do CC.

4.1.1. A relação existente entre o arrendamento e o agravamento da tributação de prédios devolutos e em ruínas

Em consonância com o disposto no ponto anterior deste capítulo, isto é, o ponto 4.1., o arrendamento, em especial, o habitacional, corresponde a uma matéria de extrema importância, pois todos os cidadãos têm o direito de poder usufruir de uma habitação, independentemente de o fazerem em virtude do arrendamento ou outra forma de gozo dos bens (como é o caso da compra e venda).

Porque a procura por habitação apresenta valores elevados e a existência de imóveis devolutos e em ruínas partilha igualmente desse número acrescido, tais situações levaram a que o legislador se visse “obrigado” a tomar medidas, de modo a solucionar esta problemática. Para tal, entendeu o legislador que a melhor forma de resolver estas situações seria através da criação de um regime de tributação agravada.

Neste sentido, ficou estabelecido no n.º 3 do art.º 112.º do CIMI que, quando a tributação versasse sobre prédios em ruínas ou devolutos a taxa iria sofrer um “ligeiro” agravamento, sendo a mesma elevada ao triplo.

Porém, sempre que os imóveis se encontrassem nas condições acima referidas, ou se se tratassem de terrenos para construção habitacionais e se localizassem em zonas de pressão urbanística, o resultado já seria diferente, na medida em que a tributação iria assumir valores exorbitantes, deixando de ser “ligeira” e passando a ser “acentuada”. Concretizando, a taxa normal seria agravada ao sêxtuplo, podendo, no extremo, atingir valores máximos de doze vezes essa taxa.

O motivo que levou o legislador a criar este regime agravado prende-se ao facto de o mesmo pretender dinamizar o mercado do arrendamento urbano, daí considerarmos que existe uma relação de dependência (diríamos nós) entre os imóveis devolutos e em ruínas e a tributação agravada, pois a origem deste modo de tributação só surgiu para que fosse possível combater os imóveis nessas condições, permitindo, assim, a sua reabilitação (nos casos em que se demonstrasse necessária) e posterior arrendamento.

A tributação agravada depende de os imóveis continuarem devolutos ou em ruínas, pois se, hipoteticamente, deixassem de existir, de vez, imóveis devolutos e em ruínas, o fim visado com a criação desse regime tinha sido bem sucedido e, portanto, motivos não haviam para que o mesmo continuasse a vigorar.

A eliminação do regime de tributação agravada seria sinónimo, não só de inexistência de imóveis devolutos e em ruínas, como também da dinamização do arrendamento.

Sucintamente, a aplicação do regime de tributação acentuada encontra-se dependente da existência de imóveis devolutos e em ruínas, o que, por sua vez, faz depender a expansão do arrendamento urbano habitacional.

4.2. O programa “Reabilitar para Arrendar - Habitação Acessível”

O programa de que tratamos neste ponto do nosso trabalho consiste numa iniciativa do IHRU, cujo primordial objetivo passa por financiar operações de reabilitação de edifícios que tenham uma idade igual ou superior a 30 anos e que, uma vez reabilitados, se destinam, maioritariamente, para fins habitacionais. Tendo presente a particularidade de que essas frações são destinadas a arrendamento mas em regime de renda condicionada (*vide* Lei n.º 80/2014, de 19 de dezembro)²⁰⁵.

Nesse sentido, foi criado o Regulamento do programa Reabilitar para Arrendar - Habitação Acessível, o qual define as condições que têm de se verificar para que os empréstimos possam ser concedidos pelo IHRU²⁰⁶.

De modo a ser possível colocar em prática este projeto, foram disponibilizados, inicialmente, cerca de 50 milhões de euros provenientes do Banco Europeu de Investimento e do Banco de Desenvolvimento do Conselho da Europa²⁰⁷.

Posto isto, vamos, daqui em diante, abordar o programa propriamente dito.

O primeiro aspeto prende-se com o âmbito subjetivo, isto é, apurar quem é que se encontra em condições de se candidatar ao programa. Assim sendo, retiramos do texto do programa²⁰⁸ que têm legitimidade para tal, os denominados promotores, podendo os mesmos ser não só pessoas singulares, como também coletivas, quer sejam de natureza pública ou privada, no entanto, é imperativo que tais sujeitos/entidades provem que são, efetivamente, os proprietários dos edifícios ou de parte do edifício que se pretende reabilitar. Porém, também existe a possibilidade de demonstrarem que são titulares de direitos e poderes sobre esses edifícios que lhes permitam onerá-los e atuar na qualidade

²⁰⁵

Vide https://www.portaldahabitacao.pt/pt/portal/reabilitacao/reabilitarparaarrendar_ha/reabilitarparaarrendar_habitacao_acessivel.html.

²⁰⁶ Regulamento do programa Reabilitar para Arrendar - Habitação Acessível, disponível em: https://www.portaldahabitacao.pt/opencms/export/sites/portal/pt/portal/reabilitacao/reabilitarparaarrendar_ha/RpA_HA-Regulamento-20180718.pdf.

²⁰⁷

Cfr. https://www.portaldahabitacao.pt/pt/portal/reabilitacao/reabilitarparaarrendar_ha/reabilitarparaarrendar_habitacao_acessivel.html.

²⁰⁸

Vide https://www.portaldahabitacao.pt/opencms/export/sites/portal/pt/portal/reabilitacao/reabilitarparaarrendar_ha/RpA_apresentacao.pdf.

de donos de obra no âmbito de contratos de empreitada e que promovam a operação de reabilitação por si ou em conjunto com outros contitulares²⁰⁹.

Todavia, atente-se que esses sujeitos/entidades somente conseguem aceder ao programa se tiverem a sua situação tributária e contributiva regularizada, ou então objeto de acordo de regularização, e não se encontrarem em incumprimento perante o IHRU (art.º 5.º do Regulamento do programa).

No que toca à incidência objetiva, prevê-se que podem ser reabilitados os edifícios que, cumulativamente, tenham uma idade igual ou superior a 30 anos, que estejam, preferencialmente, localizados em Áreas de Reabilitação Urbana²¹⁰, que se destinem ao arrendamento para fins habitacionais no regime de renda condicionada ou apoiada, se encontrem livres de quaisquer ónus ou encargos e cujas operações de reabilitação se demonstrem exequíveis e sustentáveis e que das mesmas resulte a reabilitação integral do edifício²¹¹.

Contudo, está excluída a possibilidade de concessão do financiamento se os edifícios foram reabilitados nos 10 anos anteriores a contar desde a data da apresentação da candidatura, com apoios públicos, e aqueles para cujos trabalhos está prevista uma duração superior a 12 meses (cfr. regula o n.º 4 do art.º 4.º do Regulamento deste programa).

Relativamente às condições que têm, obrigatoriamente, de se verificar na concretização das obras²¹² de reabilitação, veja-se o seguinte: primeiramente, e como seria de esperar, essas obras têm de respeitar as condições do licenciamento municipal; em segundo, é necessário dar cumprimento às regras previstas para a proteção do património arquitetónico e, por fim, tem de ser feita a reabilitação completa de todas as componentes essenciais do edifício. Quanto ao prazo de que dispõem para concluir as obras, o mesmo é de 12 meses²¹³.

O programa em causa estabelece que os edifícios abrangidos pelo mesmo podem beneficiar do Regime Excepcional de Reabilitação Urbana do Dec. Lei n.º 53/2014, de 08

²⁰⁹ Nota: as heranças indivisas não fazem parte desse elenco, uma vez que as mesmas se encontram excluídas de acederem ao programa.

²¹⁰ Este tema foi abordado no ponto 2.1. deste estudo, no entanto, o seu conceito consta no art.º 2.º, al. b) do Dec. Lei n.º 307/2009, de 23 de outubro.

²¹¹ Cfr. n.º 1 do art.º 4.º do Regulamento do programa em causa.

²¹² No programa está previsto que o custo das obras por metro quadrado não deve ultrapassar a quantia de 700€.

²¹³

Cfr. https://www.portaldahabitacao.pt/opencms/export/sites/portal/pt/portal/reabilitacao/reabilitarparaarrendar_ha/RpA_apresentacao.pdf .

de abril, porém, acontece que, entretanto, esse diploma foi alvo de revogação no ano de 2019, como se verifica pelo disposto no n.º 1 do art.º 18.º do Dec. Lei n.º 95/2019, de 18 de julho.

Relativamente às despesas, integram o custo da operação o valor despendido com os encargos, incluindo o preço da empreitada, prestações de serviços, despesas provenientes de projetos, sondagens e demais gastos que se mostrem necessários para levar a cabo as operações de reabilitação, consistindo todos eles em despesas elegíveis, ao abrigo do disposto no n.º 1 do art.º 6.º do Regulamento do programa. Sendo que as não elegíveis estão enumeradas no art.º 7.º do mesmo Regulamento.

Deste modo, para que seja possível conceder o empréstimo é necessário cumprirem-se as seguintes condições: começamos por frisar que a quantia máxima de empréstimo equivale a 90% do investimento total da operação de reabilitação; o período durante o qual o financiamento pode ser utilizado é definido pelo IHRU tendo em consideração outros fatores, existindo a possibilidade de prorrogação em casos excepcionais; o período de carência de capital corresponde ao período de utilização, ao qual são acrescidos 6 meses, salvo nos casos de prorrogação previamente referidos, pois, nesses, compete ao IHRU determinar o período de carência de capital aplicável; o prazo para se proceder ao reembolso do empréstimo é o que estiver definido no contrato, porém, não pode ultrapassar os 180 meses, contado desde o termo do período de carência, isto é, a maturidade do empréstimo é até 15 anos²¹⁴; a amortização é realizada em prestações mensais, sucessivas e constantes de capital e juros, sendo que durante o período de amortização a taxa de juro é fixa, sendo a mesma determinada aquando da aprovação da operação de reabilitação. Cumpre ainda referir que, uma vez assinado o contrato, existe a possibilidade de se conceder um adiantamento de até 20% do valor do empréstimo, ou até 40% do VPT do imóvel objeto de reabilitação, se deste último decorrer um valor superior àquele²¹⁵.

Em face disso, o IHRU, de modo a garantir os empréstimos constitui hipoteca em primeiro grau sobre os edifícios ou frações financiadas, podendo, se assim o entender, exigir outras garantias que considere necessárias. Por sua vez, devem os

²¹⁴ Neste contexto, a expressão “maturidade de um empréstimo” consiste no tempo de duração desse empréstimo; dito de outra forma, é o período de vida do crédito, durante o qual os sujeitos/entidades têm de o pagar. Entendimento este a que chegamos através do disposto em: <https://www.idealista.pt/news/financas/credito-a-habitacao/2019/07/30/40418-a-importancia-da-maturidade-no-emprestimo-da-casa-trocada-por-miudos> .

²¹⁵ Cfr. n.ºs 1 e 2 do art.º 8.º do Regulamento do programa.

sujeitos/entidades que solicitaram o financiamento, celebrar um contrato de seguro multirriscos para os edifícios ou frações alvo de financiamento, de modo a segurar o valor da reconstrução do imóvel em caso de incêndio, inundação, e demais situações, devendo o mesmo vigorar durante o tempo de vigência do contrato²¹⁶.

Tal como seria expectável, existe um processo de candidaturas, o qual não vamos abordar de forma exaustiva, fazendo apenas referência às suas etapas, assim sendo, o processo tem início com a apresentação das candidaturas e é composto por duas fases, a primeira é uma pré-candidatura, na qual o IHRU verifica o cumprimento das condições de elegibilidade do sujeito/entidade e se a intervenção é viável, e a segunda consiste na análise da operação de crédito. Por fim, tem lugar a avaliação e aprovação das mesmas²¹⁷.

Em seguida, por cada candidatura que seja aprovada celebra-se um contrato de empréstimo mediante documento particular, devendo o mesmo ser devidamente formalizado dentro do prazo máximo de 90 dias contados desde a data da comunicação da aprovação do empréstimo, exceto se ocorrer procedimento de contratação pública, pois, neste caso, o prazo é fixado casuisticamente pelo IHRU (n.º 1 do art.º 15.º do Regulamento do programa). Todavia, tal não afeta a possibilidade de o financiamento ser concedido através da celebração de mais do que uma operação de crédito, salvo nas situações em que a complexidade ou a natureza da operação o justifiquem (n.º 2 do art.º 15.º do mesmo Regulamento).

No que diz respeito ao conteúdo do contrato, o mesmo deve conter, para além da finalidade, das garantias e demais condições de utilização, desembolso e reembolso do empréstimo, *“a informação sobre as componentes da operação de reabilitação que não são financiadas ao abrigo do programa, com indicação de quais delas são objeto de outros financiamentos, se for o caso”*²¹⁸, e ainda *“a indicação do regime de arrendamento a aplicar às habitações financiadas pelo IHRU, de entre os previstos na alínea e) do n.º 1 do Artigo 4.º do presente Regulamento”*²¹⁹.

Outra nota acerca do contrato é de que, na eventualidade de o mesmo estar sujeito a fiscalização prévia por parte do Tribunal de Contas, a sua execução encontra-se dependente da emissão do visto favorável (cfr. n.º 4 do art.º 15.º do Regulamento do programa).

²¹⁶ Cfr. art.º 9.º do Regulamento do programa.

²¹⁷ Para mais desenvolvimentos ver art.ºs 11.º, 12.º e 14.º do Regulamento do programa.

²¹⁸ Corresponde à al. a) do n.º 3 do art.º 15.º do Regulamento do programa.

²¹⁹ Cfr. al. b) do n.º 3 do art.º 15.º do Regulamento do programa.

Posto isto, o promotor deve dar início à execução da operação de reabilitação respeitando o prazo máximo de 90 dias, contados da data de assinatura do contrato de financiamento com o IHRU ou da data de emissão do visto acima referido, recaindo sobre o mesmo o dever de certificar que a operação foi realizada dentro do prazo definido no contrato²²⁰, bem como do preceituado no n.º 2 do art.º 16.º do Regulamento do programa.

O art.º 17.º do Regulamento do programa, estipula as medidas que devem ser respeitadas pelos promotores, de modo a assegurar o controlo da execução da operação de reabilitação pelo IHRU. Além disso, também no n.º 1 do art.º 18.º do mesmo Regulamento estão numeradas algumas obrigações dos promotores, as quais devem ser cumpridas durante todo o tempo em que o contrato estiver em vigor. Por seu turno, e igualmente na vigência do contrato, o IHRU possui o direito de fiscalizar o cumprimento dessas obrigações (n.º 2 do art.º 18.º do mesmo Regulamento).

Na eventualidade de se verificar o incumprimento de alguma obrigação contratualmente definida, tais circunstâncias conferem ao IHRU o direito de resolver o contrato de forma unilateral e ainda de exigir, de imediato, a devolução dos valores financiados, não obstante poder lançar mão de outras sanções legais e contratuais que entenda aplicarem-se ao caso concreto. A ser assim, o promotor irá receber uma comunicação que contém o projeto de decisão de resolução unilateral do contrato de empréstimo e a correspondente fundamentação, de forma a permitir que ele, querendo, se possa pronunciar no prazo que lhe for fixado para tal, sendo-lhe ainda comunicada a decisão final²²¹.

De forma a termos conhecimento da fórmula utilizada para apurar o montante da renda a ser cobrada, entendemos que a melhor solução passaria por fazermos referência ao exemplo que é apresentado no programa “Reabilitar para Arrendar - Habitação Acessível”, podendo ter acesso ao mesmo através do seguinte link: https://www.portaldahabitacao.pt/opencms/export/sites/portal/pt/portal/reabilitacao/reabilitarparaarrendar_ha/RpA_apresentacao.pdf – mais concretamente, no diapositivo 8.

Por fim, damos ainda a conhecer o simulador, destinado a analisar a viabilidade das operações de reabilitação, o qual se encontra disponível para consulta em: <http://www.ihru.pt/simulator/index.xhtml?windowId=37c>. Porém, no diapositivo 10 do link mencionado no parágrafo anterior podemos ainda visualizar um exemplo de simulação.

²²⁰ De acordo com o disposto no n.º 1 do art.º 16.º do Regulamento do programa.

²²¹ Cfr. n.ºs 1 e 2 do art.º 19.º do Regulamento do programa.

É importante evidenciar a intenção do IHRU em expandir, ao máximo possível, este programa, tendo como objetivo incentivar o maior número de sujeitos/entidades a candidatar-se ao mesmo.

Deste modo, o IHRU decidiu celebrar protocolos de cooperação institucional relativos ao programa "Reabilitar para Arrendar - Habitação Acessível", com entidades que, devido à sua natureza têm o mesmo objetivo.

Dito isto, compete-nos referir que, uma vez divulgada a informação atinente ao programa em causa, foram realizados inúmeros protocolos, a saber, com Municípios, Misericórdias, Associações/Confederações e outros.

4.3. Programa Património Ativo

Na senda do exposto anteriormente (mais concretamente, no ponto 4.2.), propomo-nos, doravante, a abordar o PPA, ao qual o Município de Penafiel se candidatou, tendo por finalidades a conservação e reabilitação urbana da cidade, bem como a empregabilidade, de forma a proporcionar uma melhor qualidade de vida da zona histórica de Penafiel.

Este programa teve origem na Portaria n.º 33/2013, de 29 de janeiro, a qual veio possibilitar que os municípios tivessem acesso aos apoios atribuídos pelo IEFPP, IP por intermédio do programa de qualificação e inserção profissional nas áreas da conservação e manutenção do património. Desse modo, foi possível contribuir-se, mutuamente, para a inserção profissional de mão-de-obra qualificada (que se encontrava desempregada), e para a reabilitação das fachadas das habitações com frente para o centro histórico e que necessitavam de intervenções²²².

Tendo em vista consagrar as regras de atribuição dos apoios financeiros aos proprietários dos imóveis a reabilitar, bem como regular as ações de intervenção nos edificados, criou-se o Regulamento do PPA, a saber, Regulamento n.º 892/2015, de 22 de dezembro, daqui em diante designado por Regulamento n.º 892/2015, de 22 de dezembro ou Regulamento do PPA ou tão somente Regulamento.

Como é do nosso conhecimento, este projeto visa a conservação e reabilitação das fachadas do Centro Histórico, pretendendo-se, assim, alcançar os objetivos estipulados no art.º 6.º do Regulamento n.º 892/2015, de 22 de dezembro, designadamente, a “1) *Salvaguarda e reabilitação dos edifícios e conjuntos urbanos relevantes, garantindo condições de segurança, habitabilidade e salubridade*” e “3) *Melhorar a imagem do tecido construído com vista a incentivar a fixação das populações*”.

Por se tratar de um território consideravelmente abrangente, e devido à limitação temporal do projeto, as intervenções apenas terão lugar, numa primeira fase, nos edifícios existentes nas partes mais simbólicas da cidade – Centro Histórico de Penafiel – e que foram, outrora, alvo de outro tipo de intervenções de regeneração urbana, não estando, porém, afastada a possibilidade de, numa segunda fase, se estender ao restante território de Penafiel.

²²² Vide <https://www.cm-penafiel.pt/viver/reabilitacao-urbana/programa-patrimonio-ativo/>.

À luz do disposto no n.º 1 do art.º 4.º do Regulamento n.º 892/2015, de 22 de dezembro, este programa destina-se aos proprietários dos imóveis que estejam localizados no Centro Histórico da cidade de Penafiel. Porém, esclarece o n.º 2 do mesmo preceito legal que, para efeitos deste diploma, também integram o conceito de destinatários os titulares de outro direito que os legitime para a outorga do contrato previsto no art.º 7.º do Regulamento, nomeadamente, usufrutuários, locatários, comodatários ou superficiários sendo que, quando se mostre necessário, a realização do contrato deve ser precedida de autorização dos respetivos proprietários.

Relativamente ao contrato administrativo previamente referido, temos a mencionar que o mesmo consistirá num documento no qual constam como partes o Município, por um lado, e o interessado, por outro. Salientando-se que esse documento é a garantia de que o contribuinte autorizou a execução das obras consagradas na Folha de Trabalho, no contexto do PPA e em consonância com o previsto no respetivo Regulamento (cfr. n.º 1 do art.º 7.º do Regulamento n.º 892/2015, de 22 de dezembro).

Quanto à validade do contrato, prevê o n.º 2 do art.º 7.º do Regulamento municipal que a mesma terá uma duração de 60 dias, contados desde a sua assinatura, sendo admitida a sua renovação, porém, tal só é permitido uma vez, sendo que não pode ser superior ao prazo inicial e depende sempre da iniciativa do particular, não esquecendo da concordância com tal ato por parte do Município.

Atente-se ainda que, em momento anterior à realização do contrato, têm de ser apresentados à CM os documentos a que alude o n.º 3 do art.º 7.º do Regulamento.

Relativamente à concessão dos apoios subjacentes a este programa, note-se que a sua distribuição da forma como está plasmada neste Regulamento tem por base os princípios gerais do ordenamento jurídico-administrativo previstos no art.º 266.º da CRP e art.ºs 3.º e ss. do CPA²²³.

No que diz respeito aos critérios que têm de se verificar a fim de serem atribuídos os apoios, mais concretamente, quanto à avaliação e posterior apuramento dos imóveis beneficiadores desses apoios, veja-se o preceituado no art.º 8.º do Regulamento n.º 892/2015, de 22 de dezembro.

Ora, no plano material, significa isto que, *“1) A ponderação será feita com base nos níveis de anomalias estabelecidos no “Método de avaliação do estado da*

²²³ Cfr. art.º 5.º do Regulamento n.º 892/2015, de 22 de dezembro.

*conservação de imóveis*²²⁴” (MAEC), desenvolvido pelo LNEC e publicado pela portaria n.º 1192 -B/2006, de 3 de novembro, com as necessárias adaptações.” Assim sendo, “2) A avaliação do nível de anomalia que afeta cada elemento funcional é realizada através da conjugação dos seguintes critérios:

- a) *Consequência da anomalia na satisfação das exigências funcionais;*
- b) *Tipo e extensão do trabalho necessário para a correção de anomalias;*
- c) *Relevância dos locais afetados pela anomalia.*”

Por fim, a “3) A seleção e hierarquização dos imóveis serão determinadas em função da pontuação obtida como resultado da soma dos seguintes critérios, numa escala numérica de 1 a 5, nos seguintes termos:

- a) *Anomalias muito graves — 5 pontos;*
- b) *Anomalias graves — 4 pontos;*
- c) *Anomalias médias — 3 pontos;*
- d) *Anomalias ligeiras — 2 pontos;*
- e) *Anomalias muito ligeiras — 1 ponto.*”

Estabeleceu-se que seria dada prioridade aos imóveis em que as suas condições representem uma ameaça para a integridade física dos cidadãos e necessitem de intervenção urgente, sendo exemplo os beirais, tubos de queda e varandas (cfr. n.º 5 do art.º 8.º do Regulamento).

Porém, entendeu-se ainda que se consideram excluídos os imóveis que se encontrem num estado de degradação elevado e, por esse motivo, careçam de obras profundas, cujo montante exceda o limite previsto no n.º 3 do art.º 11.º do Regulamento do PPA, isto é, “(...) até ao máximo de 70 % de 1000(euro), do valor total (...)”, a que equivalem 700€.

A entidade dotada de competência para selecionar os imóveis que irão usufruir dos apoios é o Município, sendo que essa deliberação terá como fundamento o relatório técnico, do qual consta a descrição da avaliação realizada de acordo com os critérios previamente referidos.

Consta ainda do Regulamento que somente poderão ser objeto de intervenção os imóveis que “(...) respeitem a traça original (em termos de forma e expressão material)”,

²²⁴ “8) O nível de conservação é determinado com base na inspeção das anomalias, visíveis à data da vistoria, segundo os critérios e as regras de avaliação constantes nos números anteriores.” Cfr. n.º 8 do art.º 8.º do Regulamento n.º 892/2015, de 22 de dezembro.

estando excluídos os imóveis que foram sujeitos a obras em que sejam perceptíveis algumas “(...) graves distorções que desvirtuem e afetem a qualidade e harmonia deste conjunto histórico urbano, tais como, dissonâncias volumétricas, de composição de fachada, de materiais e cores”. Contudo, excecionam-se os imóveis que contenham reduzidas alterações, de modo que não afetam a sua expressão e de diminuído impacto, mantendo a qualidade e imagem global da fachada. A ser assim, a título exemplificativo temos as “(...) pequenas alterações no material de revestimento, no desenho dos vãos, para adaptação a comércio, ou pintura do aparelho de granito”²²⁵.

No decorrer da realização das operações será prestado apoio técnico por um técnico superior, escolhido pelo vereador com o pelouro da Cultura, cujo acompanhamento técnico se estenderá não só durante todo o Programa, mas também na fase de instrução do processo e, na eventualidade de se demonstrar necessário tomar decisões acerca da implementação de obras que não tiverem sido previstas mas que sejam necessárias, será o técnico o responsável por elaborar informação alusiva à sua viabilidade para ser dirigida aos órgãos superiores (art.º 9.º do Regulamento do PPA).

Quanto aos tipos de intervenção existentes, dispõe o n.º 1 do art.º 10.º do Regulamento que as tipologias atendem à clarificação e pormenorização dos tipos de operação urbanística previstos no RJUE, sendo que as mesmas também se encontram devidamente discriminadas nas fichas de levantamento e diagnóstico.

Tal como já se mencionou previamente, as intervenções levadas a cabo ao abrigo do PPA têm de assegurar que os imóveis mantêm a sua traça original, bem como os materiais construtivos que os caracterizam, motivo pelo qual nenhuma intervenção física, seja de que tipo for, poderá ser realizada sem que esteja especificada na Ficha de Trabalho e acompanhada pela equipa técnica do Município de Penafiel.

Neste sentido, estão elencadas no n.º 3 do art.º 10.º do Regulamento cinco tipologias de intervenção, todas elas diferentes, tendo em vista objetivos distintos mas convergentes, a saber, correção de dissonância ou anomalia arquitetónica, manutenção e limpeza, preservação, reabilitação e, por último, restauro e preenchimento de lacunas²²⁶.

No caso particular do Município de Penafiel, em que aquilo que se pretende reabilitar são as fachadas do Centro Histórico, é importante atender ao preceituado no n.º

²²⁵ Nota: todas as citações transcritas neste parágrafo foram retiradas do disposto no n.º 9 do art.º 8.º do Regulamento do PPA.

²²⁶ Consideramos que não havia a necessidade de explicar pormenorizadamente cada uma dessas tipologias, pois as mesmas encontram-se devidamente esclarecidas ao longo do disposto no n.º 3 do art.º 10.º do Regulamento.

1 do art.º 11.º do Regulamento n.º 892/2015, de 22 de dezembro, segundo o qual essa intervenção “(...) *consiste na realização de obras de manutenção, reparação, restauro, pequenas remodelações, consolidação e reparação de paredes (...)*”.

Ora, neste contexto, evidencie-se a importância da Ficha de Trabalho pois é na mesma onde se encontra detalhado o tipo de obra a executar, assim como a estimativa de orçamento (cfr. prevê o n.º 2 do art.º 11.º do Regulamento).

Ainda sobre a questão orçamental, atente-se que o Município de Penafiel apenas fornece a título gratuito os materiais indispensáveis para a reabilitação das fachadas, com a ressalva dos casos em que haja a substituição de materiais²²⁷, desde que o montante não ultrapasse 70% de 1000€ do valor total, ou seja, 700€. Assim sendo, quer isto significar que os demais gastos ficam a cargo do proprietário²²⁸.

Neste seguimento, estabelece ainda o n.º 5 do art.º 11.º do Regulamento que o valor da participação a efetuar pelo Município está dependente dos trabalhos que serão concretizados e que, no limite, essa quantia jamais será superior a 1000€, por edifício.

Porém, toda a mão de obra que for necessária para executar, correta e pontualmente, essas operações será fornecida pelo Município²²⁹.

O facto de o Município contribuir, não só com a aquisição e posterior disponibilização dos materiais para os trabalhos, como também com toda e qualquer mão de obra, está a ajudar, de forma bastante considerável, os contribuintes proprietários desses imóveis ou titulares de outros direitos, pois estes são, de certa forma, “aliviados” em questões financeiras.

Do ponto de vista físico, a aplicação do PPA representa uma mais-valia, por um lado, para o Município pois está a ver serem cumpridos os objetivos a que se propôs de conseguir a reabilitação urbana e, por outro lado, para os proprietários desses imóveis, pois vêm os mesmos a serem reabilitados sem terem de gastar quantias dispendiosas, chegando mesmo em alguns casos, a não ter de suportar quaisquer custos.

Como é evidente, a concretização dessas intervenções tem de respeitar certas normas gerais, as quais estão consagradas no art.º 12.º do Regulamento, servindo de exemplo as seguintes, “1) *Sejam executadas com observância das regras técnicas e das disposições legais regulamentares aplicáveis;*” e “2) *Todas as intervenções devem ter*

²²⁷ A título de exemplo, temos novas caixilharias, guarnições em granito e/ou azulejos.

²²⁸ Vide n.º 3 do art.º 11.º do Regulamento n.º 892/2015, de 22 de dezembro.

²²⁹ Segundo o disposto no n.º 4 do art.º 11.º do Regulamento n.º 892/2015, de 22 de dezembro.

como objetivo geral a valorização dos conjuntos urbanos e edifícios através das ações que promovam a sua salvaguarda”.

No n.º 1 do art.º 13.º do Regulamento n.º 892/2015, de 22 de dezembro, são apresentados alguns casos especiais devido ao seu caráter excecional, isto é, os imóveis que foram escolhidos ao abrigo do PPA e que, por diversos motivos, tais como, a impossibilidade de identificar o proprietário, ausência de interesse em integrar o programa ou quando os imóveis foram outrora objeto de intervenções de reabilitação por iniciativa do seu proprietário, sucede que os mesmos deixam automaticamente de ser considerados como aptos ao programa.

A ser assim, pode o Município, se assim o entender, proceder à substituição desses imóveis por outros, mas, para tal, exige-se que essa decisão se encontre devidamente fundamentada e documentada através da Ficha de Levantamento e Diagnóstico e ainda que os imóveis substitutos se localizem na área que fora definida como de intervenção, em consonância com o disposto no art.º 3.º do Regulamento, neste caso, teriam de ser imóveis situados no Centro Histórico de Penafiel²³⁰.

Contudo, estão excluídos os imóveis que se encontrem num adiantado estado de degradação e, portanto, careçam de obras profundas, cujo montante excederia o limite de 700€, a que alude o n.º 3 do art.º 11.º do Regulamento²³¹.

Relativamente aos imóveis que não foram selecionados no contexto do PPA, pese embora essa circunstância, os mesmos podem beneficiar da isenção do pagamento de taxas e do apoio técnico estabelecido no art.º 9.º do Regulamento n.º 892/2015, de 22 de dezembro, se os trabalhos de conservação e reabilitação a executar cumprirem com todos os critérios e regras constantes no n.º 3 do art.º 13.º do Regulamento.

De modo a que os proprietários desses imóveis consigam, efetivamente, usufruir dos apoios concedidos, torna-se necessário que os respetivos pedidos de deferimento sejam acompanhados com os documentos previstos no n.º 3 do art.º 7.º do Regulamento, sendo-lhes aplicáveis as disposições contidas no Regulamento do PPA, com as devidas adaptações (cfr. n.º 5 do art.º 13.º do Regulamento).

Por forma a incentivar os proprietários dos imóveis selecionados pelo PPA, estabeleceu-se que os mesmos estavam isentos do pagamento de todas as taxas previstas no Regulamento de Liquidação e Cobrança de Taxas e Outras Receitas Municipais (neste

²³⁰ Esta possibilidade consta do n.º 2 do art.º 13.º do Regulamento n.º 892/2015, de 22 de dezembro.

²³¹ Entendimento este a que chegamos através do disposto no n.º 6 do art.º 8.º do Regulamento n.º 892/2015, de 22 de dezembro, por remissão do n.º 4 do art.º 13.º do mesmo Regulamento.

caso, do Município de Penafiel). Por sua vez, aqueles que não foram selecionados, podem beneficiar da isenção, desde que cumpram com o disposto no n.º 3 do art.º 13.º do Regulamento, tal como se referiu previamente²³².

Por fim, dispõe o art.º 15.º do dito Regulamento que o mesmo entra em vigor no dia seguinte ao da sua publicação²³³ “(...) e manter -se -á em vigência até à sua revogação, aplicando -se aos contratos administrativos já celebrados”.

Por tudo isto, resta-nos somente advertir para a relevância deste tipo de programas, cada vez mais fundamentais, nomeadamente no que diz respeito a contribuir para a reabilitação urbana, permitindo, assim, que seja possível recuperar a “vida” de muitos imóveis até então “deixamos de parte”, no sentido em que se encontravam descuidados e/ou abandonados, isto é, sem reunirem as condições indispensáveis para serem utilizados para o fim a que se destinam, principalmente, para a habitação.

Pese embora não seja um tema a desenvolver no nosso trabalho, não podemos deixar de frisar a importância de o programa ter uma vertente relacionada com a empregabilidade, o que, por si só, consiste num aspeto positivo e igualmente inovador.

Na nossa perspetiva, consideramos que este tipo de iniciativas/programas estimulam à adesão aos mesmos por parte dos proprietários de imóveis nessas condições. Isto porque, esta espécie de programa, ao mesmo tempo que reabilita os imóveis, está a colaborar para a diminuição do desemprego, pois as operações de reabilitação são levadas a cabo por mão de obra que à data se encontrava sem emprego.

²³² Cfr. art.º 14.º do Regulamento n.º 892/2015, de 22 de dezembro.

²³³ Isto é, a partir do dia 02 de dezembro de 2015, inclusive.

4.4. Redução do IMI nos casos de operações de reabilitação urbana ou combate à desertificação

Primeiramente, cumpre-nos referir que, a matéria a que diz respeito este capítulo corresponde ao disposto no n.º 6 do art.º 112.º do CIMI.

Segundo esse normativo legal, “*os municípios, mediante deliberação da assembleia municipal, podem definir áreas territoriais, correspondentes a freguesias ou zonas delimitadas de freguesias, que sejam objecto de operações de reabilitação urbana ou combate à desertificação, e majorar ou minorar até 30/prct. a taxa que vigorar para o ano a que respeita o imposto*”.

Após a leitura dessa medida, o que nós entendemos é que a mesma pode ser interpretada de duas formas distintas, isto é, se os sujeitos passivos de IMI proprietários de imóveis que se localizem nessas áreas delimitadas pretenderem reabilitar os mesmos ou contribuir para a diminuição da desertificação, nesses casos, esses contribuintes podem beneficiar de uma redução de taxa de até 30% daquela que vigorar para o ano a que respeita o tributo. Por sua vez, se os proprietários não tiverem essa intenção – reabilitar os imóveis ou combater a desertificação – partimos do pressuposto de que a decisão do Município será a de agravar a taxa corrente de IMI até ao limite de 30% da mesma.

Quer isto significar que o aspeto crucial para se optar pelo agravamento ou redução da taxa de IMI nessas situações, consiste na atitude/ações que os proprietários de imóveis que se situem nessas zonas vão ou não colocar em prática.

Mais uma vez, verifica-se o poder discricionário das Autarquias Locais em matéria de alteração dos valores das taxas – majorando-as ou minorando-as –, e ainda na definição das áreas territoriais que eles considerem que necessitam de operações de reabilitação urbana ou combate à desertificação, podendo as mesmas corresponder a freguesias ou zonas delimitadas de freguesias. É, portanto, evidente o poder atribuído pela lei às Autarquias.

De forma a dar cumprimento ao disposto no n.º 14 do art.º 112.º do CIMI, devem essas deliberações ser comunicadas à AT, através do recurso a meios eletrónicos, para que possam vigorar no ano seguinte. Sob pena de, se as comunicações não forem recebidas até 31 de dezembro, aplicar-se a taxa mínima prevista na al. c) do n.º 1 do art.º 112.º do CIMI.

Note-se para a importância que é atribuída à realização da comunicação dentro do prazo estabelecido, isto porque, no caso de a mesma não ser atempadamente cumprida,

passará a vigorar a taxa mínima que o legislador consagrou no art.º 112.º, n.º 1, al. c) do CIMI, isto é, 0,3%, ao invés da taxa que o próprio Município fixou no uso das suas faculdades, seguindo os termos exarados no n.º 5 do mesmo preceito legal.

4.5. Redução do IMI (para o senhorio) sobre imóveis arrendados

Começamos por referir que o incentivo que pretendemos abordar encontra-se afluído no n.º 7 do art.º 112.º do CIMI, tendo o mesmo, em certa parte, a função de complementar o preceituado no n.º 6 do mesmo normativo legal (que, por sua vez, já foi objeto de análise no ponto anterior).

Segundo resulta da letra da lei, os municípios detêm, neste contexto, dois tipos de poderes, a saber, de definição e fixação. Materializando, incumbe aos municípios, caso assim pretendam, deliberar sobre a definição de áreas do território que podem corresponder a freguesias, na tua totalidade, ou a partes demarcadas de freguesias, bem como fixar uma redução de taxa de IMI até 20% daquela que estiver em vigor no ano a que diz respeito o imposto.

Porém, atente-se que, pese embora o legislador tenha optado por estabelecer a possibilidade de ser fixada essa redução de taxa, no entanto, a mesma apenas terá aplicabilidade para os prédios urbanos que se encontrem arrendados, ou seja, podemos mencionar que se trata de um incentivo direcionado aos proprietários que desempenham o papel de senhorios.

Com efeito, à luz da lei tributária vigente, a redução de taxa do caso concreto pode ser cumulada com a redução prevista no n.º 6 do art.º 112.º do CIMI, a qual pode ser minorada até 30%, estando prevista para os proprietários dos imóveis que se localizem em áreas que sejam alvo de operações de reabilitação urbana ou combate à desertificação. Assim sendo, significa que, no limite, os senhorios podem beneficiar de uma redução de taxa de 50% (sendo que, 30% correspondem à redução do n.º 6 do art.º 112.º do CIMI, e 20% à redução do n.º 7 do mesmo artigo).

Neste sentido, salientamos o poder discricionário das Autarquias Locais, no que tange à definição de áreas territoriais, como também à fixação de redução de taxa.

O último aspeto a advertir prende-se com a comunicação à AT das deliberações realizadas, através de transmissão eletrónica de dados, de modo a poderem vigorar no ano seguinte. Na eventualidade de, à data de 31 de dezembro, as comunicações ainda não terem sido recebidas, dispõe a parte final do n.º 14 do art.º 112.º do CIMI, que se procede à aplicação da taxa mínima elencada na al. c) do n.º 1 do mesmo artigo.

A decisão do legislador de, perante o incumprimento aplicar a taxa mínima e não aquela que foi fixada pelo município, serve para realçar a importância e a obrigatoriedade na observância dos prazos estabelecidos.

Conclusões

O contributo, que agora consideramos como concluído, teve como objetivo analisar cuidadosamente as temáticas a que nos propusemos desenvolver e que se prendem, em primeira instância, com os benefícios fiscais no âmbito do IMI, tendo, a esse propósito, explorando alguns deles, e, em segundo lugar, a problemática da tributação agravada de prédios devolutos e em ruínas, correspondendo a uma matéria ainda recente no nosso ordenamento jurídico, motivo pelo qual tornou a escrita deste estudo ainda mais desafiante.

Inicialmente, principiamos por proceder à contextualização a nível histórico do IMI, destacando os hiatos temporais mais relevantes, assim como a adoção de algumas medidas igualmente pertinentes, de modo a que a legislação conseguisse acompanhar, no mesmo ritmo, a evolução que se ansiava e que era necessária.

Fazendo uma viagem de regresso no tempo, mais concretamente, ao início do século XX (1913), ficamos a conhecer da criação do CCP, o qual objetivava tributar os rendimentos provenientes dos prédios, essencialmente, de natureza rústica, uma vez que era maior o número de propriedades rústicas do que urbanas.

Com o decorrer dos anos, precisamente, em 1963, passou a vigorar o CCPIIA que tributava o mesmo objeto do Código antecedente.

Porém, aquilo que sucedia e a conclusão que retiramos era de que a base tributável não correspondia ao rendimento real e efetivo (que advinha de prédios arrendados), mas sim ao rendimento normal ou potencial (isto é, o rendimento ficcionado que resultaria do imóvel caso ele estivesse arrendado, ou seja, o valor das rendas).

Assim sendo, as conclusões a que chegamos são de que, primeiramente, todos os imóveis, quer estivessem ou não arrendados, detinham a capacidade de produzir rendimentos, mesmo que fossem uma mera ficção. Em segundo lugar, verificava-se uma tributação real sobre o valor das rendas anuais (espelhando, efetivamente, a verdade), nas situações em que se tributavam imóveis arrendados; já nos imóveis não arrendados aquilo que se tributava era o rendimento potencial/fictício.

A 01 de janeiro de 1989, entraram em vigor o CIRS e o CIRC, os quais versavam sobre o rendimento real, substituindo, assim, a Contribuição Predial que incidia sobre o rendimento previsível.

Concluimos, sem mais, que o facto de se ter adotado por um sistema que tributava somente os rendimentos reais, tal medida teve um forte impacto, pois, desse modo, foi possível eliminar a sujeição a imposto do rendimento decorrente de imóveis não arrendados, o qual, por sua vez, era meramente fictício.

Após isso e ciente da necessidade de se proceder a diversas alterações, o legislador considerou que seria oportuno criar o IMI.

Para findar com os aspetos referentes ao IMI, aludimos à sua breve caracterização, onde pudemos concluir que o mesmo consiste num imposto não estadual, de natureza real, direta e de carácter periódico.

Uma vez terminada a abordagem acerca do IMI, demos início ao estudo dos benefícios fiscais, versando sobre os seus diversos aspetos, começando pela sua definição, o que se pretende com a sua atribuição, e outras questões conexas.

De seguida, procedemos à definição das situações de não sujeição tributária, de modo a tornar clara a distinção entre estas e os benefícios fiscais, tendo presente que estes últimos derrogam os princípios da igualdade, da generalidade da tributação e da capacidade contributiva.

Após isso, fizemos uma abordagem cuidadosa acerca de diversos aspetos concernentes aos benefícios fiscais, tais como, esclarecemos os diferentes tipos de benefícios, no que toca ao regime do reconhecimento dos mesmos – aqueles cujo reconhecimento é automático e os que se encontram dependentes de reconhecimento –, e respetivas formalidades; a manutenção do direito aos benefícios; dever de fiscalização da AT, etc.

Salientamos para a importância de, na eventualidade de o contribuinte que esteja a usufruir desses benefícios cometer infrações fiscais referentes aos impostos sobre o rendimento, a despesa, o património ou às normas do sistema de segurança social, tais atos terão repercussões, no sentido em que lhes serão aplicadas sanções de diversa natureza.

Seguidamente, apelamos à singularidade dos benefícios fiscais dependentes de reconhecimento, que se prende com o facto de os mesmos não poderem ser reconhecidos e posteriormente concedidos, quando existam dívidas no pagamento do imposto sobre o rendimento, despesa ou o património, ou de contribuições relativas ao sistema da segurança social.

Abordamos ainda a questão da (in)transmissibilidade do direito aos benefícios fiscais, a qual altera-se conforme se trate de uma transmissão por ato *inter vivos* ou *mortis*

causa. Sucintamente, para a primeira situação vigora o princípio da intransmissibilidade do direito aos benefícios fiscais, não obstante estarem previstas algumas exceções; já quanto à outra situação, vigora o princípio da transmissibilidade, desde que se verifiquem determinados requisitos, pois, caso contrário, o direito aos benefícios não é transmitido.

No que toca ao “fim” de vida dos benefícios fiscais, enumeramos as variadas formas de extinção dos mesmos, a saber, caducidade, revogação, renúncia e demais situações.

Passamos, de seguida, para o desenvolvimento de um dos cernes do nosso trabalho, e que consiste na análise de alguns dos benefícios fiscais que integram o vasto conjunto de benefícios consagrados no EBF, sendo, claro, tal previsão em sede de IMI.

Em resultado do aprofundamento do estudo de cada um desses benefícios, e, pese embora todos eles se apliquem a imóveis nas mais diversas situações e atribuam vantagens diferentes, foi-nos possível compreender que desempenham um papel crucial, principalmente, porque servem para estimular/incentivar os cidadãos a possuir imóveis em situações concretas, como é o caso dos que se destinam à produção de energias renováveis, ou que vão ser alvo de reabilitação, por exemplo.

Seguidamente, passamos à abordagem do segundo (e último) foco do nosso contributo, a saber, a problemática da tributação agravada direcionada a prédios devolutos e em ruínas.

Primeiramente, e no que respeita à tributação de IMI, fazemos referência às taxas que existem e a que tipo de prédios correspondem, isto é, rústicos e urbanos. Sendo que, quanto aos últimos é notório o poder discricionário das autarquias locais, uma vez que as mesmas detêm poderes para, dentro do intervalo de valores das taxas, fixar aquela que pretendem ver ser aplicada.

Posto isso, aludimos para o facto de o legislador ter consagrado um regime de tributação agravada, destinado para os prédios urbanos que se encontrem devolutos há mais de um ano, prédios em ruínas ou ainda prédios urbanos parcialmente devolutos, consagrando que, nesses casos, a taxa irá ser elevada, anualmente, ao triplo da taxa corrente.

Neste seguimento, chamamos à atenção para os casos em que a tributação apresenta valores ainda mais agravados, a saber, quando estejam em causa imóveis devolutos há mais de dois anos, em ruínas ou terrenos para construção habitacionais, e se localizem em zonas de pressão urbanística, pois irão sofrer um agravamento da taxa de seis vezes mais a taxa corrente. Destacamos ainda o facto de que a taxa será agravada em

cada ano subsequente em mais 10%, tendo sido fixado como limite máximo o valor de doze vezes a taxa normal.

Só em função desta informação, já temos conhecimento suficiente para nos permitirmos parar e refletir sobre estas medidas penalizadoras, atitude essa que tomamos, tendo chegado à conclusão de que a solução mais eficaz não consiste em agravar-se o regime de tributação, mas antes prever benefícios fiscais que incentivem os proprietários de imóveis que se encontram nessas condições a praticar certos atos.

Como vimos, o regime de tributação agravada foi criado com o intuito de sancionar os proprietários dos imóveis devolutos e em ruínas que, ao permitir que os mesmos permaneçam nesses estados, impeçam, quando necessária, a sua reabilitação, e a posterior celebração de contratos de arrendamento.

Evidentemente que, de modo a se compreender melhor este tema, dedicamos algum tempo ao esclarecimento dos conceitos de prédios devolutos, procedendo, ainda, à análise de jurisprudência alusiva a essa noção (duas decisões arbitrais e um acórdão), à definição de prédios em ruínas e, por fim, à formulação e resolução de um caso prático atinente ao agravamento da tributação.

Perante isto e face à problemática em causa, concluímos que a melhor forma possível para reverter a situação atual, solucionando-a, consistiria não em continuar a tributar os imóveis devolutos e em ruínas de forma acentuada – através de normas sancionatórias/penalizadoras –, mas antes adotando medidas de carácter incentivador, tais como, os benefícios fiscais.

Neste sentido, somos defensores de que seja prevista uma redução de taxa, em sede de IMI, destinada a combater os imóveis que se encontrem nas condições acima elencadas, devendo, para tal, os seus proprietários dar cumprimento às condições que lhes são impostas, consoante o caso, se a sua vontade for a de usufruir desse benefício.

No contexto em que este contributo é desenvolvido, e tendo presente a temática do arrendamento e da sua crescente importância ao longo dos tempos e até à atualidade, consideramos essencial aludir a um princípio consagrado na CRP, a saber, o princípio do direito à habitação, plasmado no n.º 1 do art.º 65.º da CRP.

Com isto, pretendemos reforçar a ideia de que o arrendamento habitacional é um ramo em que, cada vez mais, se verifica uma elevada procura por habitação e se evidencia a urgência em dar resposta a essas situações.

De forma breve mas concisa, a plena dinamização do arrendamento urbano encontra-se dependente da inexistência de imóveis devolutos e em ruínas, o que, por seu turno, depende da eficácia da aplicação do regime de tributação agravada.

Seguindo esta linha de raciocínio e, pese embora ultrapassada a questão da tributação propriamente dita, evidenciamos para a crescente importância do surgimento e sequente aplicação de programas que têm em vista a reabilitação de imóveis, permitindo o seu arrendamento, estando, assim, a contribuir para a expansão do mercado do arrendamento urbano (de preferência, habitacional). Atente-se ainda para o pormenor de que estão em vigor determinados programas, como é o caso do PPA que, para executarem as operações de reabilitação recorrem a mão de obra desempregada, de modo a contribuir para o aumento da empregabilidade.

Por fim, abordamos ainda alguns incentivos vigentes no nosso ordenamento jurídico, de cuja análise pudemos concluir que, mais uma vez, o legislador procura estabelecer benefícios, destinados a incentivar a reabilitação urbana, o combate à desertificação e à expansão do arrendamento. Sendo, para tal, conferidos poderes às Autarquias Locais, não só para definirem as áreas territoriais a serem abrangidas por esses benefícios, como também para, dentro dos limites impostos por lei, fixarem as reduções de taxas que pretendem aplicar.

Referências Bibliográficas

- AA.VV., – *Lexit, Códigos Anotados & Comentados, Rendimento – Tributação e Incentivos (IRS/ IRC/ EBF/ CFI)*, 1.ª edição, vol.2. Porto: O Informador Fiscal – Edições Técnicas, Lda., 2021. ISBN 978-989-763-320-1.

- AA.VV., – *Lexit, Códigos Anotados & Comentados, Tributação do Património (IMI/ IMT/ IS)*, 1.ª edição, vol.4. Porto: O Informador Fiscal – Edições Técnicas, Lda., 2021. ISBN 978-989-763-321-8.

- AMORIM, José de Campos e AZEVEDO, Patrícia Anjos – *Lições de Direito Fiscal*, Vila Nova de Gaia: Primeira Edição, 2020. ISBN 978-989-54-9601-3.

- FIRMINO, Eduardo – *Políticas Públicas de Incentivo à Reabilitação Urbana. A Fiscalidade. Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal*. ISSN 0870/340X. N.º 436, jul.- dez. 2016, Lisboa: Centro de Estudos Fiscais e Aduaneiros, pp. 179-211.

- GASPAR, Lúcia – *O prazo de validade dos benefícios fiscais. Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal*. ISSN 0870/340X. N.º 431, jul.- dez. 2013, Lisboa: Centro de Estudos Fiscais e Aduaneiros, pp. 99-182.

- GOMES, Nuno Sá – *Tributação do Património*, Coimbra: Edições Almedina, S.A., 2005. ISBN 972-40-2464-4.

- LEITÃO, Luís Menezes – *Arrendamento Urbano*, 10.ª edição, Coimbra: Edições Almedina, S.A., 2020. ISBN 978-972-40-8945-4.

- PAIVA, Carlos e JANUÁRIO, Mário – *Os Benefícios Fiscais nos Impostos sobre o Património*, Coimbra: Edições Almedina, S.A., 2014. ISBN 978-972-40-5430-8.

- PIRES, José Maria Fernandes – *Lições de Impostos sobre o Património e do Selo*, 3.ª edição, Coimbra: Edições Almedina, S.A., 2018. ISBN 978-972-40-7797-0.

- PIRES, Rita Calçada – *Para uma teoria geral dos benefícios fiscais; breves notas de sistematização*, in Estudos comemorativos dos 20 anos da FDUP, vol.2. Coimbra: Edições Almedina, S.A., 2017, pp. 607-630. ISBN 978-972-40-7151-0.

- SOUSA, Pedro Teixeira de – *Arrendamento Urbano e Reabilitação Urbana: o contributo das alterações ao regime jurídico do arrendamento urbano para a promoção da reabilitação urbana*. *Revista da Faculdade de Direito da Universidade do Porto*. ISSN 1645-1430. Ano 10, 2013, Coimbra: Coimbra Editora, S.A., pp. 299-314.

Webgrafia

<http://www.ihru.pt/simulator/index.xhtml?windowId=37c>.

<https://www.apren.pt/pt/energias-renovaveis/destaques>.

<https://www.cm-penafiel.pt/viver/reabilitacao-urbana/programa-patrimonio-ativo/>.

<https://www.idealista.pt/news/financas/credito-a-habitacao/2019/07/30/40418-a-importancia-da-maturidade-no-emprestimo-da-casa-trocada-por-miudos>.

https://www.portaldahabitacao.pt/opencms/export/sites/portal/pt/portal/reabilitacao/reabilitarparaarrendar_ha/RpA_apresentacao.pdf.

https://www.portaldahabitacao.pt/opencms/export/sites/portal/pt/portal/reabilitacao/reabilitarparaarrendar_ha/RpA_HA-Regulamento-20180718.pdf.

https://www.portaldahabitacao.pt/pt/portal/reabilitacao/reabilitarparaarrendar_ha/reabilitarparaarrendar_habitacao_acessivel.html.

Legislação

- Decreto-Lei n.º 118/2013, de 20 de agosto, aprova o Sistema de Certificação Energética dos Edifícios, o Regulamento de Desempenho Energético dos Edifícios de Habitação e o Regulamento de Desempenho Energético dos Edifícios de Comércio e Serviços, e transpõe a Diretiva n.º 2010/31/UE, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 19 de maio de 2010, relativa ao desempenho energético dos edifícios;

- Decreto-Lei n.º 159/2006, de 08 de agosto, aprova a definição do conceito fiscal de prédio devoluto;

- Decreto-Lei n.º 194/2015, de 14 de setembro, procede à segunda alteração ao Decreto-Lei n.º 118/2013, de 20 de agosto, relativo ao desempenho energético dos edifícios, e à

primeira alteração ao Decreto-Lei n.º 53/2014, de 8 de abril, que estabelece um regime excecional e temporário aplicável à reabilitação de edifícios ou de frações, cuja construção tenha sido concluída há pelo menos 30 anos ou localizados em áreas de reabilitação urbana, sempre que se destinem a ser afetos total ou predominantemente ao uso habitacional;

- Decreto-Lei n.º 266-B/2012, de 31 de dezembro, estabelece o regime de determinação do nível de conservação dos prédios urbanos ou frações autónomas, arrendados ou não, para os efeitos previstos em matéria de arrendamento urbano, de reabilitação urbana e de conservação do edificado;

- Decreto-Lei n.º 280/2007, de 07 de agosto, regula o Regime Jurídico do Património Imobiliário Público;

- Decreto-Lei n.º 287/2003, de 12 de novembro, aprova o Código do Imposto Municipal sobre Imóveis;

- Decreto-Lei n.º 307/2009, de 23 de outubro, estabelece o Regime Jurídico da Reabilitação Urbana;

- Decreto-Lei n.º 398/98, de 17 de dezembro, aprova a Lei Geral Tributária;

- Decreto-Lei n.º 442-C/88, de 30 de novembro, aprova o Código da Contribuição Autárquica;

- Decreto-Lei n.º 45104, de 1 de julho de 1963, aprova o Código da Contribuição Predial e do Imposto Sobre a Indústria Agrícola;

- Decreto-Lei n.º 555/99, de 16 de dezembro, estabelece o regime jurídico da urbanização e edificação;

- Decreto-Lei n.º 67/2019, de 21 de maio, procede ao agravamento do IMI relativamente a prédios devolutos localizados em zonas de pressão urbanística;

- Decreto-Lei n.º 68/2019, de 22 de maio, cria o Programa de Arrendamento Acessível;
- Lei n.º 132/1913, de 7 de junho, aprova o Código da Contribuição Predial de 1913;
- Lei n.º 2/2020, de 31 de março, aprova a Lei do Orçamento do Estado para o ano de 2020;
- Lei n.º 6/2006, de 27 de fevereiro, aprova o Novo Regime do Arrendamento Urbano;
- Lei n.º 60-A/2011, de 30 de novembro, determina a avaliação geral de todos os prédios urbanos que até essa data não foram avaliados de acordo com o novo regime;
- Lei n.º 64/2013, de 27 de agosto, regula a obrigatoriedade de publicitação dos benefícios concedidos pela Administração Pública a particulares;
- Lei n.º 73/2013, de 3 de setembro, estabelece o Regime Financeiro das Autarquias Locais e Entidades Intermunicipais;
- Lei n.º 80/2014, de 19 de dezembro, estabelece o regime de renda condicionada dos contratos de arrendamento para fim habitacional;
- Lei n.º 82-D/2014, de 31 de dezembro, procede à alteração das normas fiscais ambientais em vários setores;
- Portaria n.º 176/2019, de 6 de junho, regulamenta as disposições do Decreto-Lei n.º 68/2019, de 22 de maio, relativas aos limites de renda aplicáveis no âmbito do Programa de Arrendamento Acessível;
- Portaria n.º 33/2013, de 29 de janeiro, cria o programa de qualificação e inserção profissional nas áreas da conservação e manutenção do património;
- Regulamento n.º 892/2015, de 22 de dezembro, corresponde ao regulamento do Programa Património Ativo - Conservação e Reabilitação Urbana.

Referências Jurisprudenciais

- Decisão arbitral do CAAD – Processo n.º 121/2019-T, de 23-09-2019. Árbitro Francisco Nicolau Domingos. Disponível em: https://caad.org.pt/tributario/decisoes/decisao.php?s_imi=1&s_processo=&s_data_ini=&s_data_fim=&s_resumo=pr%C3%A9dios+devolutos&s_artigos=&s_texto=&id=4317.
- Decisão arbitral do CAAD – Processo n.º 136/2015-T, de 26-10-2015. Árbitro Luís Ricardo Farinha Sequeira. Disponível em: <https://caad.org.pt/tributario/decisoes/decisao.php?listPage=138&id=1431>.
- Decisão arbitral do CAAD – Processo n.º 174/2015-T, de 27-07-2015. Árbitro Maria Forte Vaz. Disponível em: <https://caad.org.pt/tributario/decisoes/decisao.php?listPage=152&id=1268>.
- Decisão Arbitral do CAAD – Processo n.º 234/2017-T, de 23/10/2017. Árbitro Fernando Miranda Ferreira. Disponível em: <https://caad.org.pt/tributario/decisoes/decisao.php?listPageSize=100&listPage=29&id=2978>.
- Decisão arbitral do CAAD – Processo n.º 420/2017-T, de 15-05-2018. Árbitro Luís Ricardo Farinha Sequeira. Disponível em: https://caad.org.pt/tributario/decisoes/decisao.php?s_imi=1&s_processo=&s_data_ini=&s_data_fim=&s_resumo=majora%C3%A7%C3%A3o&s_artigos=&s_texto=&id=3394.
- STA – Processo n.º 01/17, de 07-03-2018. Relator Casimiro Gonçalves. Disponível em: http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/761a38deda1823c58025824e0040ee24?OpenDocument&ExpandSection=1#_Section1.
- STA – Processo n.º 0152/10, de 05-05-2010. Relator Valente Torrão. Disponível em: http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/cf86444fe29823d280257726003a43fd?OpenDocument&ExpandSection=1#_Section1.

- STA – Processo n.º 0592/11, de 23-11-2011. Relatora Isabel Marques da Silva.
Disponível em:

<http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/276fb5605d95722d8025795d00445be9>.

- TCAS – Processo n.º 04443/11, de 08-02-2011. Relator José Correia. Disponível em:
<http://www.dgsi.pt/jtca.nsf/170589492546a7fb802575c3004c6d7d/551736e1524f310480257833004bb59e?OpenDocument>.

- TCAS – Processo n.º 64/14.0BELRS, de 25-01-2018. Relator Joaquim Condesso.
Disponível em:
<http://www.dgsi.pt/jtca.nsf/170589492546a7fb802575c3004c6d7d/2ad1e3293a50ee6280258220005f99eb?OpenDocument>.

- TCAS – Processo n.º 867/11.7BELSB, de 13-12-2019. Relator Jorge Cortês. Disponível em:
<http://www.dgsi.pt/jtca.nsf/170589492546a7fb802575c3004c6d7d/34cd324359807408802584d40039e615?OpenDocument&Highlight=0,IMI,pr%C3%A9dio,em,ru%C3%ADnas,pr%C3%A9dio,devoluto>.

Doutrina Administrativa

- Circular n.º 4/2015, de 25 de fevereiro, alusiva ao aditamento do art.º 44.º-A do EBF.

- Informação Vinculativa proferida no processo 1044/2018. Disponível em:
https://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/informacoes_vinculativas/beneficios_fiscais/Documents/PIV_13592_Cat_F_Reabilitacao_urbana_tempo_duracao_beneficio.pdf.

- Informação Vinculativa proferida no processo 2019000487 – IVE n.º 15537. Disponível em: https://www.apeca.pt/docs/informacaoapeca/3_IVE_15537.pdf.

- Informação Vinculativa proferida no processo 2020001121 – IVE n.º 18615. Disponível em:

https://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/informacoes_vinculativas/beneficios_fiscais/Documents/IV_18615.pdf.

- Informação Vinculativa proferida no processo 2021001205 – IVE n.º 21430. Disponível em:

https://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/informacoes_vinculativas/beneficios_fiscais/Documents/IMI_IV_21430.pdf.

- Informação Vinculativa proferida no processo 2076/2019. Disponível em:

https://www.apeca.pt/docs/informacaoapeca/100_PIV_15882.pdf.

- Ofício Circulado n.º 40102, de 04/10/2011, relativo ao processo 2011000821. Disponível em:

https://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/legislacao/instrucoes_administrativas/Documents/40102_11.pdf.

- Ofício Circulado n.º 40105, de 16/02/2012. Disponível em:

https://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/legislacao/instrucoes_administrativas/Documents/Oficio_Circulado_IMI_40105.pdf.