

INSTITUTO POLITÉCNICO DE LISBOA  
INSTITUTO SUPERIOR DE CONTABILIDADE  
E ADMINISTRAÇÃO DE LISBOA



ISCAL

ISENÇÃO DO IMI NOS CENTROS  
HISTÓRICOS, CLASSIFICADOS  
COMO PATRIMÓNIO MUNDIAL  
PELA UNESCO

---

Raquel Folques Godinho Delgado Nunes

Lisboa, dezembro de 2022



INSTITUTO POLITÉCNICO DE LISBOA  
INSTITUTO SUPERIOR DE CONTABILIDADE E  
ADMINISTRAÇÃO DE LISBOA

ISENÇÃO DO IMI NOS CENTROS  
HISTÓRICOS, CLASSIFICADOS  
COMO PATRIMÓNIO MUNDIAL  
PELA UNESCO

Raquel Folques Godinho Delgado Nunes

Dissertação submetida ao Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Lisboa para cumprimento dos requisitos necessários à obtenção do grau de Mestre em Fiscalidade, realizada sob a orientação científica do Professor Doutor Paulo Jorge Nogueira da Costa.

Constituição do Júri:

Presidente	_____	Prof. Especialista Jesuíno A. Martins
Arguente	_____	Prof. Doutor Francisco Domingos
Vogal	_____	Prof. Doutor Paulo Nogueira Costa

Lisboa, dezembro de 2022

## **Agradecimentos**

A realização da presente dissertação só foi possível devido ao apoio que me foi dado, de forma direta e indireta, ao longo de toda esta caminhada por várias pessoas, sendo, por isso, exaustivo nomeá-las. No entanto, não poderei deixar de lhes dar uma palavra de apreço por nunca me terem deixado desistir, mesmo nos momentos mais difíceis e de menor inspiração que sempre existem durante a realização de um trabalho como este.

Ao Professor Doutor Paulo Jorge Nogueira da Costa, orientador desta dissertação, agradeço a disponibilidade demonstrada ao longo de todo o processo de desenvolvimento da mesma.

À minha família e amigos, agradeço todo o incentivo nos momentos mais complicados e a compreensão pelas horas em que deixei de estar presente, nas mais diversas ocasiões, para poder concretizar e finalizar este desafio ao qual me propus e para o qual me dediquei com todo o empenho e interesse.

## **Resumo**

O Imposto Municipal sobre Imóveis (IMI) será o ponto de partida para esta dissertação, enfatizando, em concreto, a questão da isenção do imposto, preconizada no Estatuto dos Benefícios Fiscais (EBF), para os imóveis localizados nos centros históricos, classificados pela UNESCO.

No decurso dos anos, têm-se verificado diversas vicissitudes referente à legislação em vigor, as quais deram origem a interpretações díspares por parte da Autoridade Tributária e Aduaneira, o que, por sua vez, levou a que muitos contribuintes, por não concordarem com as liquidações de imposto aplicadas, recorressem aos tribunais como forma de obter o direito à isenção do imposto, que reiteradamente lhes foi negado.

Com o objetivo de entender o que se encontra subjacente a esta temática, será elaborada uma análise ao vasto acervo legislativo, quer em termos fiscais, quer em termos do património, transitando pela jurisprudência dos tribunais arbitrais e judiciais proferida ao longo dos anos, atentando, sempre, ao impacto económico-financeiro que se encontra na origem das conhecidas alterações, tanto para o Estado, como para os contribuintes.

Palavras-chave: centro histórico; isenção; IMI; património; UNESCO

## **Abstract**

The Municipal Property Tax (IMI) will be the starting point for this dissertation, emphasizing, in particular, the question of the tax exemption, advocated in the Tax Benefits Statute, for properties located in historic centres, classified by UNESCO.

Over the years, there have been several vicissitudes regarding the legislation in force, which have given rise to different interpretations by the Tax and Customs Authority. That, in turn, has led many taxpayers to the courts for not agreeing with the applied tax assessments and as a way to obtain the right to the tax exemption, to whom it was constantly denied.

In order to understand what underlies this subject, the vast body of legislation will be rigorously analyzed, both in fiscal terms and in terms of assets, passing through the jurisprudence of the arbitration and judicial courts, handed down over the years and considering, as required, the economic and financial impact as the source of origin of the recognized changes, both for the State and for the taxpayers.

Keywords: historic center; exemption; IMI; heritage; UNESCO

# Índice

1. Introdução .....	1
2. Evolução dos Impostos sobre o Património.....	3
2.1. Contribuição Predial .....	5
2.1.1. Reforma de 1912 .....	6
2.1.2. Reforma de 1922-1929 .....	6
2.1.3. Reforma de 1958-1966 .....	7
2.2. Contribuição Autárquica .....	9
2.3. Imposto Municipal Sobre Imóveis .....	11
3. Estatuto dos Benefícios Fiscais .....	20
4. Prédio .....	23
4.1. Direito Civil.....	23
4.2. Direito Fiscal.....	24
5. Património .....	27
5.1. Património Cultural.....	28
5.2. Evolução da legislação do Património Cultural.....	31
5.2.1. Década de 1900 .....	32
5.2.2. Décadas de 1910-1920 .....	32
5.2.3. Década de 1930 .....	33
5.2.4. Décadas de 1940-1960 .....	34
5.2.5. Décadas de 1970-1980 .....	35
5.2.6. Após a década de 1990 .....	36

6. Bens Culturais .....	38
7. Municípios .....	42
7.1. Evolução Histórica.....	42
7.2. Impacto da Isenção de IMI .....	48
8. Imóveis localizados nos Centros Históricos.....	50
9. Análise da Jurisprudência .....	54
9.1. Centro de Arbitragem Administrativa.....	55
9.2. Supremo Tribunal Administrativo.....	59
10. Implicação das decisões proferidas .....	65
11. Conclusão .....	67
Referências Bibliográficas .....	69



## Lista de abreviaturas

AT – Autoridade Tributária e Aduaneira

CA – Contribuição Autárquica

CAAD – Centro de Arbitragem Administrativa

CCA – Código da Contribuição Autárquica

CCP – Código da Contribuição Predial

CCPIIA – Código da Contribuição Predial e do Imposto sobre a Indústria Agrícola

CIMI – Código do Imposto Municipal sobre Imóveis

CPTA - Código de Processo nos Tribunais Administrativos

CRP – Constituição da República Portuguesa

DGCI – Direção-Geral de Contribuições e Impostos

DGPC – Direção-Geral do Património Cultural

EBF – Estatuto dos Benefícios Fiscais

IMI – Imposto Municipal sobre Imóveis

IMT – Imposto Municipal sobre Transmissões Onerosas de Imóveis

IRC – Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas

IRS – Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares

IUC – Imposto Único de Circulação

LBPC – Lei de Bases do Património Cultural

LFL – Lei das Finanças Locais

RFALEI – Regime Financeiro das Autarquias Locais e Entidades Intermunicipais

STA – Supremo Tribunal Administrativo

TCAN – Tribunal Central Administrativo Norte

TFUE – Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia

UNESCO – United Nations Educational, Scientific and Cultural Organization

VPT – Valor Patrimonial Tributário

# 1. Introdução

A presente dissertação tem como principal objetivo analisar e dar resposta à questão que se prende em saber se os prédios dentro dos centros históricos classificados pela UNESCO estão, ou não, isentos do pagamento do Imposto Municipal sobre Imóveis.

Para tentar responder a esta questão, será efetuado o enquadramento da temática, sempre acompanhado da devida contextualização relativa à legislação do património, ao mesmo tempo que se procurará analisar e compreender a tese da isenção de que beneficiam os imóveis localizados em centros históricos classificados pela UNESCO.

Releva-se a definição que é dada ao que comumente designamos por “prédio”, sendo necessário fazer uma retrospectiva quanto à legislação e interpretação efetuadas por parte da Autoridade Tributária e Aduaneira, culminando nas decisões que foram proferidas, a longo termo, pelos Tribunais, sem descurar o impacto económico-financeiro que as mesmas motivaram no decurso dos anos.

Esta dissertação está dividida por pontos segundo a seguinte estrutura: «Introdução», que inclui a delimitação do objeto e o objetivo do tema apresentado; «Evolução dos impostos sobre o Património», no qual é elaborado um breve enquadramento histórico da evolução do IMI e se recua aos primórdios da legislação do património, passando pela «Contribuição Predial» e as suas diversas reformas; «Contribuição Autárquica» e, de seguida, o enquadramento do «Imposto Municipal sobre Imóveis», o qual se encontra em vigor atualmente. No «Estatuto dos Benefícios Fiscais» será efetuada uma breve análise aos benefícios fiscais aplicáveis ao património.

No ponto seguinte, intitulado de «Prédio», é feita uma contextualização do conceito, quer em termos de Direito Civil, quer em termos de Direito Fiscal, tendo em conta as suas particularidades. Seguidamente, no ponto intitulado «Património» será feito um enquadramento do conceito genérico e posteriormente um enquadramento particular referente ao «Património Cultural» ao mesmo tempo que é apresentada uma evolução histórica da legislação que permanece até aos dias de hoje referente a esta temática.

Posteriormente, noutro ponto, será também abordada a questão dos «Bens Culturais». Na parte «Municípios» faz-se uma breve análise à evolução histórica dos mesmos e avalia-se o impacto provocado pela isenção de IMI. No ponto designado por «Imóveis localizados nos Centros Históricos» é analisada a doutrina existente referente à temática da isenção de IMI dos

prédios localizados nos centros históricos classificados pela UNESCO e, também, a posição adotada pela Autoridade Tributária e Aduaneira referente a esta temática. Esta dissertação culmina com uma breve análise à jurisprudência que tem sido proferida tanto pelos tribunais, quer arbitral, quer judicial, e que muito têm contribuído para o esclarecimento desta temática. Na parte denominada «Implicação das decisões proferidas» analisa-se o impacto que a jurisprudência teve, na prática, para os contribuintes, uma vez que foram emitidos, por parte da Autoridade Tributária e Aduaneira, procedimentos a adotar relativamente a esta matéria.

Finalmente, na parte intitulada «Conclusão», apresentam-se breves considerações, salientando-se a relevância do tema exposto, quer em termos científicos, quer em termos económicos.

## 2. Evolução dos Impostos sobre o Património

A criação e configuração dos impostos no normativo português obedecem a diversos limites formais e materiais, devidamente estabelecidos pela Constituição da República Portuguesa (CRP), um dos quais se encontra preconizado no artigo 103.º, em que se refere que os impostos visam «[...] a satisfação das necessidades financeiras do Estado e de outras entidades públicas e uma repartição justa dos rendimentos e da riqueza». Para Catarino (2020, p. 16) estamos, atualmente, perante um Estado Fiscal e «[e]sta expressão atesta a circunstância de o financiamento público se fazer, na sua esmagadora maioria, através de impostos».

Ainda de acordo com Catarino (2020), o mesmo reitera a existência, no sistema fiscal, de um conjunto de impostos em vigor e a respetiva legislação reguladora da sua aplicação. Ao longo de séculos, temos vindo a observar que o sistema fiscal português tem sofrido diversas reformas administrativas.

Define Teixeira Ribeiro (1997, p. 258) que os impostos são uma «[...] prestação pecuniária, coativa e unilateral, sem carácter de sanção, exigida pelo Estado com vista à realização de fins públicos». Já Vasques (2011, p. 181) define impostos como «[...] uma prestação pecuniária, coativa e unilateral, exigida por uma entidade pública com o propósito da angariação da receita». Esta receita pública, segundo Sousa Franco<sup>1</sup> (1999, citado por Catarino, 2020) pode ser qualquer recurso obtido durante um determinado período, mediante o qual o sujeito público pode satisfazer as despesas públicas que estão a seu cargo.

As primeiras referências a impostos surgem na Bíblia, na qual a dízima, segundo Nabais (2015, p. 428) «[...] era uma espécie de imposto sobre o conjunto do rendimento e do património a pagar por cada família, correspondente a 10% desse rendimento e património».

Passados alguns séculos, surge, em 1641, por Alvará, a décima militar, criada pelas Cortes enquanto imposto geral sobre a propriedade rústica com o objetivo de fazer face às despesas da guerra da independência. Nabais (2015) refere que a décima militar foi considerada o primeiro imposto característico de um Estado moderno, que recaía, para além do povo, sobre a nobreza e o clero, sendo, por isso, particularmente revolucionário para a época. Este acabou por ser, posteriormente, substituído por diversas décimas que foram criadas ao longo das diferentes épocas e conjunturas.

---

<sup>1</sup> Sousa Franco, A. L. (1999). *Finanças Públicas e Direito Financeiro*. Coimbra: Almedina.

Atualmente, em Portugal, os impostos podem ser classificados segundo três categorias: impostos sobre os rendimentos, sobre o consumo e sobre o património. Tendo em conta a temática desta dissertação, será centrada a análise nos impostos sobre o património, nomeadamente no que se refere ao Imposto Municipal sobre Imóveis.

Refere Pires (2020, pp. 467-468) que «[o] nosso sistema de tributação do património é assumidamente parcelar e só incide, genericamente, sobre a parte da riqueza das pessoas que está materializada em bens imóveis, rústicos e urbanos». Segundo o Pires (2020) o IMI, enquanto imposto estático sobre o património, tributa a riqueza, materializada em bens imóveis que, a cada ano, se encontra apenas na posse do titular.

Alude Catarino (2020, pp. 26-27) que a tributação do património em vigor «[...] corresponde a uma evolução de um modelo tradicionalmente assente na tributação do rendimento dos bens patrimoniais, reais ou imputados, para um sistema que assenta na tributação do capital representado pelo bem imobiliário». A importância deste imposto tem vindo a aumentar, sobretudo para o poder local conforme, opinião expandida por Machado e Costa (2018, p. 421) de que «[...] a tributação do património encontra-se associada ao financiamento do poder local, caracterizando-se pela capacidade de gerar uma quantidade significativa de receitas [...] e por constituir uma fonte estável de financiamento».

É na Constituição que se encontra vertido, no artigo 104.º n.º 3, que «[a] tributação do património deve contribuir para a igualdade entre os cidadãos». Neste conceito, estão implícitos dois direitos fundamentais: à habitação (artigo 65.º CRP) e à propriedade (artigo 62.º CRP). No que diz respeito ao direito à propriedade, o Estado não pode criar impostos expropriatórios ou confiscatórios. Em relação ao direito à habitação, o mesmo está interligado a outros e deve proteger a habitação própria e permanente, sobretudo em relação aos mais vulneráveis.

Existe um conjunto de princípios constitucionais que estão subjacentes à tributação do património. Como o artigo 104.º da CRP não estabelece limites de tributação, estes podem ser depreendidos do direito constitucional fiscal que, para Machado e Costa (2018), são os seguintes:

- Princípio do benefício ou da equivalência - a tributação deve ter em conta o valor dos serviços recebidos pelo proprietário. No caso de não ser possível efetuar uma avaliação concreta, a tributação deve incidir, proporcionalmente, sobre o valor da propriedade;

- Princípio da capacidade contributiva - tem em conta os rendimentos e a liquidez dos proprietários, se comparado com os outros em igual situação fiscal;
- Princípio da proporcionalidade - pressupõe que sejam colocados limites de modo a evitar a tributação excessiva dos contribuintes que detenham património;
- Princípio da igualdade na tributação do património - no qual imóveis com as mesmas características e localização devem ser tributados da mesma forma.

De seguida será efetuada uma breve resenha à tributação do património que foi aplicada no nosso sistema fiscal ao longo dos anos e até aos dias de hoje. Será possível constatar conforme referido por Catarino (2020, p. 27) que a reforma dos impostos sobre o património foi «[...] sucessivamente adiada embora houvesse um largo consenso em torno das injustiças e iniquidades que caracterizavam as várias componentes da sua estrutura [...]».

## **2.1. Contribuição Predial**

A publicação do Decreto de 31 de dezembro de 1852 determinou a extinção das décimas prediais, que se constituíam como contribuições parcelares da décima militar e deram origem à contribuição predial, que, por sua vez, incidia sobre o rendimento predial e assentava no princípio da repartição de contribuição direta.

O valor a cobrar era fixado anualmente por lei e repartido pelos distritos administrativos que, consequentemente os distribuía pelos respetivos concelhos. Terá surgido, nessa fase, a necessidade de se proceder ao registo do cadastro dos bens situados nos concelhos que, posteriormente conduziu ao aparecimento das primeiras matrizes prediais.

Para Saldanha Sanches (1996, p. 369), nesta época, o legislador fiscal estava «[...] menos preocupado com a justiça e mais preocupado com a praticabilidade, tendo de administrar uma carga fiscal leve e pretendendo também regras relativamente simples de aplicação tinha sempre, como principal alvo, os prédios».

### **2.1.1. Reforma de 1912**

Com a implantação da República, em 1910, surgiram diversas preocupações a nível social, tendo sido introduzido o conceito de progressividade, o que, por si só, foi bastante revolucionário. Refere Vasques (2011, p. 684), aludindo ao Decreto-Lei de 4 de maio de 1911, que foram introduzidas «[...] taxas progressivas que punham fim ao sistema reacionário da proporcionalidade que visava proteger uma casta plutocrata e a oprimir o trabalho nacional». Neste seguimento, a contribuição predial passou a recair nas vertentes urbana e rústica, devido às suas naturezas e incidências distintas. Aos prédios urbanos era tributado o rendimento calculado pelo seu valor locativo e, aos prédios rústicos, que eram fundiários, a tributação recaía sobre a renda fundiária e o rendimento dos ganhos obtidos com a exploração desses prédios.

Existiram vários diplomas que, aos poucos, foram reformulando a contribuição predial, o que, por conseguinte, levou a uma dispersão da legislação existente, dando origem ao Código da Contribuição Predial (CCP)<sup>2</sup>, aprovado em 1913.

Neste código, é perceptível o cuidado com que o legislador procedeu à reorganização e atualização das matrizes prediais existentes, com a determinação de um conjunto de regras a seguir, na inscrição dos prédios e dos respetivos rendimentos. Foram ainda criadas normas, para a reclamação e recurso dos procedimentos seguidos pela administração fiscal para inscrição na matriz predial, liquidação e cobrança do imposto, aos quais os contribuintes poderiam recorrer.

### **2.1.2. Reforma de 1922-1929**

A reforma tributária de 1922, segundo Azevedo (2011, p. 163) foi «[...] uma tentativa inovadora de configurar um sistema fiscal harmonioso subordinado a um regime unitário, pondo termo a uma pulverização de figuras tributárias bastante incipientes, desprovidas do necessário grau de sistematização». É a partir desta altura que se pode, verdadeiramente, aludir à existência de um sistema fiscal português, visto que, até este momento, as normas reguladoras dos impostos estavam dispersas por diversos diplomas. A partir desta fase, passaram a organizar-se, juridicamente, todas as normas reguladoras da incidência, liquidação e cobrança dos principais impostos exigidos aos cidadãos pelo Estado. Foi também nesta etapa

---

<sup>2</sup> Lei de 7 de junho de 1913. *D.G. Série I*. 132/1913 (1913-06-07) 2086 - 2105.

que se edificaram os alicerces sobre os quais se fundamenta a posterior transição para o atual sistema fiscal português.

Quando se refere a reforma que foi introduzida em 1929, esta pretendeu, segundo Azevedo (2011, p. 163) «[...] superar o manifesto desconhecimento da matéria coletável, combater a fraude fiscal, corrigir a violência das taxas tributárias e reduzir a complexidade das práticas burocráticas». O que, em suma, significou o afastamento da tributação de valores reais e o regresso à tributação de valores presumidos. Deste modo, com a entrada em vigor do Decreto n.º 16731<sup>3</sup>, de 13 de abril de 1929, foram abolidos o imposto sobre os objetos artísticos, as taxas anuais e complementares da contribuição industrial, o imposto sobre o valor das transações, entre outros. Foram criados ou reformados os impostos sobre o rendimento e património, tais como a contribuição predial, a contribuição industrial, o imposto sobre a aplicação de capitais, o imposto profissional, o imposto complementar, a SISA sobre a transmissão de imobiliários por título oneroso e o imposto sobre sucessões e doações.

A Contribuição Predial assentava na tributação do rendimento normal dos prédios, sendo o mesmo determinado pelo valor inscrito nas matrizes prediais, sujeito a atualizações. Relativamente aos prédios urbanos, esta contribuição incidia sobre as rendas dos mesmos e, no caso dos prédios rústicos, recaía sobre a renda destes e os lucros da sua exploração.

### **2.1.3. Reforma de 1958-1966**

Foi a primeira grande reforma integral dos impostos diretos ao nível dos aspetos técnicos, mas também ao nível dos princípios em que se baseava, visto que o sistema carecia de uma reforma, não na estrutura, mas nos alicerces, conforme referido por Teixeira Ribeiro (1965).

Para Azevedo (2011) a reforma assentou na criação de um sistema misto de impostos reais e pessoais, tendo sido mantida a tributação parcelar do rendimento dos contribuintes, com um conjunto de impostos assentes em taxas proporcionais ou de progressividade restrita (contribuição industrial, contribuição predial, imposto profissional, imposto de capitais), ligado a um imposto complementar de sobreposição que recaía sobre o rendimento global e ainda com taxas progressivas.

---

<sup>3</sup> Decreto n.º 16731. *D.G. Série I. 83/1929 (1929-04-13) 909 - 951.*



Através do Decreto-Lei n.º 45104<sup>4</sup>, de 1 de julho de 1963, foi publicado o Código da Contribuição Predial e do Imposto sobre a Indústria Agrícola (CCPIIA).

A Contribuição Predial continuou a incidir sobre os rendimentos dos prédios, situados no continente e ilhas, enquanto os regimes de tributação dos prédios urbanos e rústicos foram mantidos em conjunto, pois foram demonstradas razões de tradição e de conveniência para o seguimento desta opção.

A Contribuição Predial rústica foi reformada, dado que, até aí, incidia apenas sobre a renda fundiária e sobre o lucro da exploração agrícola. Contudo, com a vinda do CCPIIA e a criação do imposto sobre a indústria agrícola, as duas matérias coletáveis acabaram por ser desvinculadas. Passou, deste modo, a incidir sobre a renda e o novo imposto que foi criado a incidir sobre o lucro das explorações agrícolas, silvícolas ou pecuárias, ressalvando a aplicação apenas no caso de atingir elevados montantes. Houve um predomínio ao princípio da tributação de rendimentos reais, e foi, de igual modo, preservada a tributação sobre rendas fundiárias normais, calculadas através da avaliação cadastral, que, por este motivo, levou ao aprimoramento das regras legais desse procedimento. De acordo com o artigo 220.º, a taxa aplicada foi unificada e fixada em 10%.

Em relação à Contribuição Predial urbana, a tributação dos rendimentos reais foi limitada ao arrendamento, sendo a contribuição obrigatória pelo titular do direito ao rendimento em causa. Em contrapartida, nas situações de não arrendamento, a tributação tinha como base o rendimento estimado. Para as duas situações foi possível, pela primeira vez, a dedução de encargos relativos ao uso dos prédios. No que diz respeito às isenções, foi concebido um regime único de benefícios para prédios urbanos (novos, ampliados e melhorados), o que veio colmatar a legislação que se encontrava dispersa por legislação avulsa. Foi também instituída uma nova isenção social que beneficiava os proprietários com os rendimentos mais baixos. Em relação à taxa, a mesma manteve-se como única e fixada em 12%, conforme preconizado no artigo 220.º.

De acordo com o artigo 224.º e seguintes, a liquidação do imposto tinha uma base anual e era da responsabilidade dos serviços locais (concelho ou bairro) da administração fiscal. O pagamento podia ser efetuado em duas prestações iguais, nos meses de janeiro e julho, conforme prescrito no artigo 243.º.

---

<sup>4</sup> Decreto-Lei n.º 45104. *D.G. Série I*. 153/1963 (1963-07-01) 868 – 902.

## 2.2. Contribuição Autárquica

A reforma do sistema fiscal português, implementada em 1989, passou a ter uma tributação única e progressiva do rendimento global, sendo delimitada pelas normas constitucionais e assemelhando-se a outros sistemas fiscais, nomeadamente de países europeus.

Com esta reforma, as autarquias deixariam de receber as receitas cobradas pela Contribuição Predial e a recém-criada Contribuição Autárquica (CA) pelo Decreto-Lei n.º 442-C/88, de 30 de novembro, passaria a ser um imposto concebido como complemento ao Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (IRS) e ao Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (IRC) e ainda como fonte de rendimento fiscal dos municípios portugueses.

Lobo (2007, p. 30) afirma que «[...] o sistema fiscal nacional nunca tomou em devida consideração os impostos sobre a propriedade imobiliária». E que a Contribuição Autárquica é «[...] unanimemente considerada como a “parente pobre” da Reforma Fiscal de 1988/89. Muitos, inclusivamente, terão até questionado se ocorreu uma efetiva reforma fiscal a este título, dado que este novo imposto não seria mais do que uma reconfiguração de tributos ancestrais [...]».

Para Basto (1998, p. 155) a Contribuição Autárquica serviu «[...] para evitar a perturbação do sistema de financiamento municipal que decorria da passagem do sistema de impostos parcelares ao sistema do imposto único».

Apesar da reforma, o sistema de avaliações que constava do Código da Contribuição Autárquica (CCA) continuava a reger-se pelas normas vigentes do CCPHA de 1963, uma vez que o Código das Avaliações nunca foi aprovado e publicado, tal como estava previsto no CCA. Por consequência, continuavam a existir discrepâncias entre a tributação de prédios antigos e prédios novos.

Afirma Lobo (2007, p. 30) que «[...] a inovação essencial da Contribuição Autárquica residiu na definição da sua incidência objectiva, que englobava o valor patrimonial dos prédios e já não o seu rendimento (artigo 1.º do Código da Contribuição Autárquica)». Depreende-se que a grande diferença entre a Contribuição Predial e a Contribuição Autárquica se centrava na tributação dos valores relativos à propriedade dos prédios, sendo, por isso, criado o conceito de valor patrimonial para todos os que, anteriormente, ficavam excluídos da matéria coletável dos impostos de rendimento. Em contrapartida, o mesmo não se aplicava aos rendimentos prediais, como acontecia com a Contribuição Predial. A CA era um imposto sobre o

património, de carácter proporcional, em que o valor tributável de um prédio correspondia ao seu valor patrimonial.

De acordo com o preâmbulo do Código da Contribuição Autárquica, o imposto integrava uma fonte de receita das autarquias, mais concretamente dos municípios, dado que os mesmos constituíam as entidades que proporcionavam grande parte das atividades que davam apoio e valorizavam os prédios. Foi concedida aos municípios a possibilidade de fixarem, anualmente, a taxa a aplicar aos prédios situados no seu território, sempre tendo em conta o intervalo estipulado pela lei.

No artigo 2.º constava a definição de prédio, tendo sido reproduzido de acordo com o que já se encontrava predisposto no artigo 4.º do Código da Contribuição Predial. Os prédios eram classificados em rústicos, urbanos e mistos, segundo as normas de afetação agrícola e urbana, incluindo também os terrenos para construção, conforme o preconizado nos artigos 1.º e 3.º a 6.º.

O valor patrimonial dos prédios urbanos, rústicos e mistos era calculado de acordo com o valor da renda ou de uma presumível renda, sendo atualizado através de fatores de correção. Este sistema levantou vários problemas, de entre os quais a ausência de regras objetivas na avaliação dos imóveis, discrepâncias de valores e subjetividade nas avaliações realizadas, que, por conseguinte, conduziram a uma desatualização progressiva do valor patrimonial dos imóveis mais antigos e, em contrapartida, levaram a uma nova atualização nos imóveis mais recentes, penalizando os contribuintes que adquirissem imóveis para habitação.

Assim, poder-se-á dizer que a CA, conforme o anterior regime, funcionou permanentemente sobre uma noção de valor patrimonial definido em função do rendimento imputado por cada prédio.

O valor patrimonial era definido por avaliação direta pelas comissões de avaliação cadastral da Direção-Geral de Contribuições e Impostos (DGCI) ou tendo como base o rendimento suscetível de ser apurado.

O imposto era devido pelo proprietário ou usufrutuário do prédio, à data de 31 de dezembro do respetivo ano, seguindo o que já era aplicado pela Contribuição Predial, de acordo com o artigo 8.º.

As isenções, encontravam-se consagradas no artigo 12.º, que isentava os prédios classificados como monumentos nacionais ou imóveis de interesse público e os prédios ou partes de prédios urbanos para residência permanente do sujeito passivo ou do seu agregado familiar,

desde que o respetivo valor tributável fosse inferior a 10.000.000\$00. Esta isenção era concedida por um período de dez anos, com início no ano de conclusão ou aquisição do prédio.

As taxas aplicadas centravam-se em 0,8% para os prédios rústicos e variavam entre os 0,7% e 1,3%, conforme preconizado no artigo 16.º (nos primeiros anos em que a CA esteve em vigor, a taxa aplicada a prédios urbanos variava entre 1% e 1,3%, passando no ano de 1995 a ser de 0,8% a 1% e em 1997 de 0,7% a 1,3%) para os prédios urbanos.

A liquidação anual do imposto, em relação a cada município, era da competência dos serviços centrais da Direcção-Geral das Contribuições e Impostos, tendo por base os valores e os sujeitos passivos que constavam nas matrizes em 31 de dezembro de cada ano (artigo 18.º e seguintes).

O pagamento do imposto, de acordo com o artigo 23.º, ocorria em duas prestações, nos meses de abril e setembro se o montante fosse superior a 20.000\$, ou de uma só vez durante o mês de abril, se inferior.

### **2.3. Imposto Municipal Sobre Imóveis**

Para Saldanha Sanches (1996, p. 111) a tributação dos prédios era «[...] um dos sectores a exigirem mais urgente reforma no panorama fiscal português». O sistema de tributação sobre imóveis apenas sofreu alterações profundas a partir de 2003.

Para Pires (2015) era um sistema muitas vezes ineficaz e criava injustiças e desigualdades entre os contribuintes, visto que facilitava a fraude e a evasão fiscal. Dado que até então, centrava-se na determinação do valor patrimonial de acordo com o rendimento real dos imóveis

Segundo Valdez (2019, p. 13) «[...] havia uma distribuição extremamente desigual da carga tributária, a qual nem sequer assentava em razões de capacidade contributiva, mas unicamente em função do momento temporal de aquisição do imóvel». Valdez (2019) refere ainda que, muitas vezes, as diferenças levavam a grandes injustiças, em que propriedades valiosas nos centros das grandes cidades pagavam valores diminutos de impostos, quando comparadas a propriedades nas periferias dessas cidades.

Através da Lei n.º 26/2003, de 30 de julho, o Governo procedeu à reforma da tributação do património, de forma a colmatar os problemas relatados, tendo, posteriormente, através do

Decreto-Lei n.º 287/2003, de 12 de novembro, sido aprovado o Código do Imposto Municipal sobre Imóveis (CIMI).

Alguns dos principais problemas apontados por Saldanha Sanches (1996) centravam-se na necessidade de clarificar o conceito de prédio, uma vez que a definição era de grande abrangência e datava do CCPIIA. Outro dos problemas apontados era a ausência de uma definição legal para «[...] a justa renda pelo período de um ano em regime de liberdade contratual», tal como preconizado no artigo 125.º do CCPIIA. Desta feita, a responsabilidade caberia aos peritos avaliadores das Comissões de Avaliação, o que, pela falta de elementos de comparação, assim como de conformação legal, fazia com que o sistema de avaliação dos prédios não arrendados fosse opcional e, por sua vez, muito subjetivo.

O imposto sobre imóveis incide sobre o valor patrimonial tributário (VPT) dos prédios rústicos e urbanos localizados em território nacional e constitui receita das Autarquias Locais onde se localizam os imóveis (artigo 1.º do CIMI).

Nos artigos 2.º ao 6.º (CIMI), consta o conceito de prédio e as suas variadas formas. Ambos serão abordados, com profundidade, no capítulo desta dissertação intitulado por «Prédio».

Relativamente à incidência subjetiva, de acordo com o n.º 1 do artigo 8.º do CIMI, «[o] imposto é devido pelo proprietário do prédio em 31 de dezembro do ano a que o mesmo respeitar». O n.º 4, do artigo 8.º, estabelece duas premissas para se chegar à identificação dos sujeitos passivos do imposto.

Baseando-se nas alterações de fundo, bem como no impacto que o novo imposto poderia causar e, de modo a ser uma transição contida, o legislador introduziu uma cláusula de salvaguarda, de forma a atenuar eventuais modificações que poderiam surgir para os contribuintes. Para Pires (2020, p. 481) «[n]ão era possível a avaliação de todos esses prédios de uma só vez, pelo que a aplicação do novo regime foi progressiva».

Na primeira fase, foi adotado um sistema que permitisse distinguir todos os prédios existentes à data da entrada em vigor do IMI, daqueles que teriam a sua primeira inscrição patrimonial ou, apesar de já inscritos, terem sido alvo de transmissão após a entrada em vigor deste novo normativo. Deste modo, os prédios que já se encontravam inscritos na matriz com data anterior a 1 de dezembro de 2003, tiveram uma atualização do seu valor patrimonial com base em elementos de desvalorização pecuniária. Como disposto no artigo 25.º do Decreto-Lei n.º 287/2003, de 12 de novembro, ficou determinado que o aumento da contribuição não poderia transpor um determinado montante: em 2004 começou nos 60€ e chegou até aos 165€ no ano de 2011. Com a Lei n.º 60-A/2011, de 30 de novembro, determinou-se a avaliação geral, nos

termos do CIMI, de todos os prédios urbanos que, até à data, ainda não estivessem avaliados em conformidade com o novo normativo e deu-se como concluído, nesse momento, o período de transição para o novo imposto.

Advindos os anos de 2012-2013, devido à assinatura do Memorando de Entendimento sobre as Condicionalidades de Política Económica em Portugal, uma das medidas tomadas foi a realização de uma avaliação geral de todos os prédios urbanos que ainda não tinham sido alvo de avaliação em sede de IMI. Segundo Pires (2020) a avaliação geral foi desencadeada, de modo officioso, por parte da AT e abrangeu todos os prédios urbanos que ainda não tinham sido alvo dessa mesma avaliação, sendo que os sujeitos passivos ficaram dispensados de entregar o Modelo 1 do IMI. Segundo Pires (2020, p. 483), isso traduziu-se num

[...] aumento substancial do IMI a pagar, uma vez que o valor patrimonial estava muito afastado do valor de mercado e a diminuição da taxa de imposto não compensou o aumento daquele valor. Para evitar um aumento brusco do IMI a pagar foi estabelecido um regime transitório, através do qual esse aumento não podia ultrapassar os 75 euros relativamente a cada um dos anos 2012 e 2013 ou 1/3 da diferença entre o imposto aplicável antes e depois da avaliação, consoante o que fosse maior.

Esta avaliação geral viria a ser concluída em 2013, tendo todos os imóveis urbanos, a partir desse momento, um valor patrimonial tributário determinado de acordo com o preconizado no CIMI. Afirma Pires (2020, p. 484) que «[...] a conclusão deste procedimento marca a conclusão da Reforma da Tributação do Património de 2003/2004, passando Portugal a dispor de um sistema de tributação do património urbano equilibrado e consistente, assente na referência ao valor de mercado dos imóveis».

Entende-se por matriz predial, de acordo com o preconizado no artigo 12.º, o registo onde se inclui a caracterização do prédio, a localização e o seu valor patrimonial tributário, a identificação dos proprietários, incluindo também, se necessário, o registo dos usufrutuários e dos superficiários. A matriz predial pode ser rústica ou urbana e é atualizada, anualmente, com referência a 31 de dezembro. A inscrição de prédios na matriz e a sua consequente atualização são realizadas nos termos do artigo 13.º. A informação matricial de cada sujeito passivo está disponível através da consulta no portal das finanças (artigo 13.º-A). Podem ser efetuadas reclamação das matrizes, no entanto, as mesmas têm de ser feitas em conformidade com o que consta no artigo 130.º do CIMI.

No que concerne ao valor patrimonial tributário dos prédios é definido por avaliação (artigo 14.º), relativamente aos prédios rústicos pode ser efetuada com base cadastral, não cadastral

ou direta, enquanto na avaliação de prédios urbanos apenas se pode realizar a direta (artigo 15.º). Segundo Machado e Costa (2018, p. 432) o sistema de avaliação «[...] está sujeito aos princípios da legalidade, da objetividade e da imparcialidade».

Foram adotados critérios de avaliação para efeitos de cálculo do VPT e, para Valdez (2002), com a aplicação destes critérios o valor patrimonial aproximar-se-á entre 80% a 90% do valor de mercado.

Conforme o artigo 17.º, a determinação do VPT dos prédios rústicos resulta do «[...] produto do seu rendimento fundiário pelo fator 20, arredondado para a dezena de euros imediatamente superior». O legislador define, no artigo 18.º, o conceito de rendimento fundiário, que «[...] corresponde ao saldo de uma conta anual de cultura em que o crédito é representado pelo rendimento bruto e o débito pelos encargos de exploração mencionados no artigo 25.º». Nos prédios que contenham várias parcelas, o rendimento fundiário advém do somatório dos rendimentos das mesmas, juntamente com os rendimentos das árvores dispersas que possam existir, desde que pertençam ao titular do prédio e produzam interesse económico. Está consagrado, no artigo 19.º, o conceito de parcela, que se trata de uma «[...] porção contínua de terreno, situada num mesmo prédio rústico, a que corresponda, como norma, uma única qualidade e classe de cultura ou, ainda, uma dependência agrícola ou parte dela».

A avaliação do rendimento fundiário é realizada de duas formas: a avaliação cadastral e a avaliação direta. Para Nabais (2015, p. 570), a avaliação cadastral é realizada através da

[...] elaboração de quadros de qualificação (enumeração das qualidades culturais com interesse económico) e de classificação (definição de classes ou graus de produtividade diferenciados) e dos quadros de tarifas (determinação dos rendimentos unitários de cada uma das qualidades e classes) e na distribuição parcelar efetuada sob a superintendência da AT, com base nos elementos do cadastro predial, a fornecer pelo Instituto Geográfico Português.

No que diz respeito à avaliação direta, segundo Nabais (2015, pp. 570-571), a mesma é efetuada pelo «[...] chefe de finanças, que a leva a cabo com base nas declarações apresentadas pelos sujeitos passivos ou em quaisquer outros elementos e consiste na medição da área dos prédios e na determinação do seu valor patrimonial tributário».

Alude Valdez (2016, p. 42) a que «[...] passámos a ter uma fórmula de avaliação dos prédios tão objetiva quanto possível, o que determinou que a carga de subjetividade do avaliador é extremamente diminuta».

O cálculo do VPT dos terrenos para construção é efetuado através da fórmula que consta no artigo 45.º No que diz respeito ao VPT dos prédios da espécie «Outros» é, neste caso, efetuado de acordo com as regras que constam no artigo 46.º.

Tendo em conta o âmbito desta dissertação, será efetuada apenas uma extensa narrativa sobre o cálculo do VPT referente aos prédios urbanos para habitação, comércio, indústria e serviços que se inicia no artigo 38.º e seguintes. Para Lobo (2006, p. 5) «[...] o legislador pretendeu com a aprovação da fórmula de VPT [...] a redistribuição dos encargos fiscais entre os prédios novos e os prédios antigos».

Conforme indica Pires (2020), a avaliação dos prédios urbanos convencionia seis coeficientes, divididos por dois conjuntos: os coeficientes macro de enquadramento ou contexto e os coeficientes específicos ou individuais. Os coeficientes macro de enquadramento ou contexto não dependem de cada prédio, mas, sim, do contexto económico e urbano onde se incluem. Já os coeficientes específicos ou individuais dizem apenas respeito ao prédio que está a ser avaliado. Estão ajustados nos coeficientes macro de enquadramento ou de contexto, o valor base ( $V_c$ ) e o coeficiente de localização ( $Cl$ ). Nos coeficientes específicos ou individuais estão incluídos a área ( $A$ ), que se subdivide por área bruta privativa ( $A_a$ ); área bruta dependente ( $A_b$ ); coeficiente de ajustamento de áreas ( $C_{aj}$ ); área do terreno livre ( $A_c$ ) e área do terreno excedente ( $A_d$ ). Surgem, ainda, o coeficiente de afetação ( $C_a$ ), o coeficiente de qualidade e conforto ( $C_q$ ) e o coeficiente de vetustez ( $C_v$ ).

De acordo com o artigo 38.º, a determinação do VPT de prédios urbanos para habitação, comércio, indústria e serviços resulta da expressão:

$$V_t = V_c \times A \times C_a \times Cl \times C_q \times C_v \quad (2.3.1)$$

$V_t$  = valor patrimonial tributário;

$V_c$  = valor base dos prédios edificados;

$A$  = área bruta de construção mais a área excedente à área de implantação;

$C_a$  = coeficiente de afetação;

$Cl$  = coeficiente de localização;

$C_q$  = coeficiente de qualidade e conforto;

$C_v$  = coeficiente de vetustez.

O valor base dos prédios edificados ( $V_c$ ) corresponde ao valor médio de construção, por metro quadrado, adicionado ao valor do metro quadrado do terreno de implantação fixado em 25% daquele valor (n.º 1 do artigo 39.º CIMI). É da competência da Comissão Nacional de



Avaliação de Prédios Urbanos (CNAPU), propor, até 30 de novembro, o valor médio de construção por metro quadrado, para vigorar no ano seguinte, depois de consideradas as entidades oficiais e as associações privadas do sector imobiliário urbano (alínea d), do n.º 1 do artigo 62.º do CIMI). Este valor é o mesmo para todo o país, dado que, para fins de cálculo, a localização do imóvel não é relevante ou determinante.

A área bruta de construção, a que se soma a área excedente à área de implantação (A), é calculada através da fórmula dada pelo artigo 40.º do CIMI:

$$A = (Aa + Ab) \times Caj + Ac + Ad \quad (2.3.2)$$

Aa – Área bruta privativa;

Ab – Áreas brutas dependentes;

Caj – Coeficiente de ajustamento de áreas;

Ac – Área de terreno livre até ao limite de duas vezes a área de implantação;

Ad – Área de terreno livre que excede o limite de duas vezes a área de implantação.

A área bruta privativa (Aa), conforme indicado no n.º 2 do artigo 40.º, corresponde à «[...] superfície total medida pelo perímetro exterior e eixos das paredes ou outros elementos separadores do edifício ou da fração, incluindo varandas privativas fechadas, caves e sótãos privativos com utilização idêntica à do edifício ou da fração, a que se aplica o coeficiente 1».

As áreas brutas dependentes (Ab), de acordo com o n.º 3 do artigo 40.º, englobam:

[...] as áreas cobertas e fechadas de uso exclusivo, ainda que constituam partes comuns, mesmo que situadas no exterior do edifício ou da fração, cujas utilizações são acessórias relativamente ao uso a que se destina o edifício ou fração, considerando-se, para esse efeito, locais acessórios as garagens, os parqueamentos, as arrecadações, as instalações para animais, os sótãos ou caves acessíveis e as varandas, desde que não integrados na área bruta privativa, e outros locais privativos de função distinta das anteriores, a que se aplica o coeficiente 0,30.

O coeficiente de ajustamento de áreas (Caj) é aplicado à área bruta privativa e dependente e é variável em função dos escalões de área. Os valores dos coeficientes alteram consoante o tipo de afetação: seja para habitação; comércio ou serviços; indústria e estacionamento coberto, individual ou coletivo, fechado ou aberto. Nos terrenos em construção, as regras aplicam-se de acordo com o tipo de afetação existente (artigo 40.º- A). Para Pires (2020, p. 478) trata-se

de «[...] um modelo regressivo e destina-se a aplicar o princípio de que o valor de um prédio não cresce linearmente em função da sua área».

O modelo utilizado para cálculo das aéreas do terreno  $A_c$  e  $A_d$ , é também um modelo regressivo, na mesma ótica do coeficiente de ajustamento da área ( $C_{aj}$ ), conforme afirma Pires (2020).

Tal como prevê o n.º 4 do artigo 40.º que assenta na

[...] diferença entre a área total do terreno e a área de implantação da construção ou construções e integra jardins, parques, campos de jogos, piscinas, quintais e outros logradouros, aplicando-se-lhe, até ao limite de duas vezes a área de implantação ( $A_c$ ), o coeficiente de 0,025 e na área excedente ao limite de duas vezes a área de implantação ( $A_d$ ) o de 0,005.

O coeficiente de afetação ( $C_a$ ) é variável dependendo da utilização que é dada ao prédio. O coeficiente varia entre 0,08 e 1,20, como se pode observar na tabela que consta no artigo 41.º. Através deste indicador é possível fazer uma distinção da afetação ou do destino do imóvel, quer o mesmo seja utilizado para comércio, serviços, habitação, habitação social, armazéns, estacionamento coberto e não coberto, prédios não licenciados, arrecadações ou arrumos. A habitação é o padrão base, visto que tem um coeficiente de 1 e a afetação para o comércio ou serviços é o fator com maior valorização para o imóvel.

O coeficiente de localização ( $C_l$ ) varia entre 0,4 e 3,5, apesar de, em locais de habitação dispersa em meio rural, poder diminuir para 0,35. A amplitude deste coeficiente está ligada ao facto de um imóvel com as mesmas características e tipologia poder ter um valor completamente diferente consoante a sua localização. Existem determinadas características que são decisivas para a fixação deste coeficiente: acessibilidades, proximidade de equipamentos sociais, serviços de transportes públicos e localização em zonas de elevado valor de mercado imobiliário (artigo 42.º). Para Valdez (2014) a localização de um imóvel, com o mesmo custo de construção, pode ter um valor totalmente diferente, consoante esteja numa rua movimentada da cidade ou numa zona rural.

O coeficiente de qualidade e conforto ( $C_q$ ), varia conforme a afetação que é dada ao prédio e se o mesmo é destinado à habitação, comércio, indústria ou serviços. O coeficiente pode ainda ser majorativo ou minorativo, tendo em conta a existência, ou não, de determinados elementos ou características. Esta informação está explanada em duas tabelas no artigo 43.º, no qual o coeficiente pode ser majorado até 1,7 e minorado até 0,5. Os elementos majorativos de qualidade e conforto, referentes à habitação, são os seguintes: moradias unifamiliares;

condomínio fechado; garagem (individual ou coletiva); piscina (individual ou coletiva); campos de ténis ou outros equipamentos de lazer; localização excecional; qualidade construtiva; sistema central de climatização e, por fim, existência de elevador em edifícios com menos de quatro pisos. Já nos minorativos citam-se: inexistência de cozinha; instalações sanitárias; rede pública ou privada de água; rede pública ou privada de eletricidade; rede pública ou privada de gás; rede pública ou privada de esgotos; ruas pavimentadas; elevador em edifícios com mais de três pisos; existência de áreas inferiores às regulamentares e estado deficiente de conservação. Os elementos majorativos, no âmbito da qualidade e conforto, relativos ao comércio, indústria e serviços, são os seguintes: localização em centro comercial; localização em edifícios destinados a escritórios; sistema central de climatização; qualidade construtiva e existência de elevadores e/ou escada rolantes. Em contrapartida, os elementos minorativos consistem na ausência de instalações sanitárias; rede pública ou privada de água; rede pública ou privada de eletricidade; rede pública ou privada de esgotos; ruas pavimentadas; elevador em edifícios com mais de três pisos e, finalmente, o deficiente estado de conservação.

O coeficiente de vetustez ( $C_v$ ), contribui para a desvalorização do valor do imóvel em função dos anos passados desde a data de emissão da licença de utilização ou da data da conclusão das obras de edificação, de acordo com a tabela que se encontra explanada no artigo 44.º. O coeficiente varia entre 1 (prédio com menos de dois anos) e 0,40 (prédio com mais de sessenta anos).

Para Machado e Costa (2018), na aplicação da fórmula para determinação do VPT dos prédios urbanos para habitação, comércio, indústria e serviços existe um conjunto de vantagens que detêm grande significado jurídico-constitucional: objetividade/razionalidade; clareza, precisão e determinabilidade/legalidade; redução da discricionariedade/proibição do arbítrio; comparabilidade/igualdade; proibição da discriminação; previsibilidade/segurança jurídica e proteção da confiança; controlabilidade/tutela jurisdicional efetiva; aproximação ao valor de mercado/eficiência económica e, por último, atualização/sustentabilidade.

À data de entrada deste sistema de avaliação, Pires (2020, p. 481) afirma que «[...] existiam em Portugal cerca de 5,6 milhões de prédios urbanos, com o valor patrimonial profundamente desatualizados», o que tornava o sistema utilizado até então pouco equitativo na cobrança de imposto.

As isenções em sede de IMI, não se encontram apenas consagradas nos artigos 11.º e 11.º-A do CIMI, uma vez que, nos mesmos, somente estão consagradas Entidades Públicas isentas e prédios de reduzido valor patrimonial de sujeitos passivos de baixos rendimentos. As

restantes isenções estão descritas no Estatuto dos Benefícios Fiscais, que será detalhado no próximo capítulo.

As taxas do IMI encontram-se definidas no artigo 112.º do CIMI e as reduções dessas taxas, podem ser concedidas aos sujeitos passivos, ao abrigo do artigo 112.º do CIMI e pelo EBF.

A liquidação do IMI ocorre, anualmente, para cada município, através dos serviços centrais da Autoridade Tributária, em regra, nos meses de fevereiro e abril do ano seguinte ao ano a que se refere o imposto, com base nos valores patrimoniais tributários dos prédios relativos aos sujeitos passivos que constem das matrizes em 31 de dezembro do ano do imposto (artigo 113.º), sem prejuízo das situações especiais de liquidação previstas no artigo 114.º (transmissão de prédios em processo judicial) e artigo 115.º (revisão oficiosa da liquidação e anulação).

O pagamento do imposto é efetuado através de uma nota de cobrança do mesmo que é remetida ao sujeito passivo pelos serviços centrais da Autoridade Tributária, até ao fim do mês anterior ao do pagamento, onde consta a discriminação dos prédios, devidamente agregados por município, bem como o respetivo VPT e a coleta imputada a cada município pelos prédios (artigo 119.º).

O prazo de pagamento do IMI segue as regras do artigo 120.º, em que o pagamento pode ocorrer até três prestações, dependendo do montante a pagar. Numa prestação única, no mês de maio, quando o seu montante é igual ou inferior a 100€; em duas prestações, nos meses de maio e novembro, quando o seu montante é superior a 100€ e igual ou inferior a 500€ e em três prestações, nos meses de maio, agosto e novembro, quando o seu montante é superior a 500€.

Quando o sujeito passivo não efetua o pagamento do imposto dentro do prazo que consta no documento de cobrança, são devidos juros de mora de acordo com o preconizado no artigo 44.º da Lei Geral Tributária (artigo 121.º CIMI).

Podemos, então, concluir que a reforma que deu origem ao IMI perdura até aos dias de hoje, e, segundo Valdez (2019, p. 20) foi «[...] bem sucedida, de tal sorte que o número de reclamações foi bastante diminuto, não se gerou um clima de suspeição ou de confrontação face às avaliações que entretanto foram tendo lugar e a receita fiscal [...] aumentou significativamente [...]».

### 3. Estatuto dos Benefícios Fiscais

Através do Estatuto dos Benefícios Fiscais, que entrou em vigor pelo Decreto-Lei n.º 215/89, de 1 de julho, o nosso sistema fiscal vigente dispõe de um conjunto de benefícios fiscais, cujo objetivo passa por incentivar determinadas operações, podendo assumir várias formas, como isenções, reduções de taxas, deduções à matéria coletável e à coleta, amortizações e reintegrações aceleradas ou outras medidas fiscais. Considera-se, igualmente, uma ferramenta de política económica e social dos Estados modernos.

De acordo com a definição presente no artigo 2.º, os benefícios fiscais são «[...] as medidas de carácter excecional instituídas para tutela de interesses públicos extrafiscais relevantes que sejam superiores aos da própria tributação que impedem». No entanto, é necessário ter em conta que a criação destes benefícios e isenções está sujeita à «[...] clara definição dos seus objetivos e da prévia quantificação da despesa fiscal», conforme descrito no n.º 3 do artigo 14.º da Lei Geral Tributária<sup>5</sup>.

Para Machado e Costa (2018, p. 493) «[...] a matéria respeitante aos benefícios fiscais insere-se no âmbito da reserva de lei (relativa) da Assembleia da República. Daí a existência, entre nós, de um Estatuto dos Benefícios Fiscais (EBF)».

Refere Saldanha Sanches (2007) que os benefícios fiscais representam uma derrogação ao princípio da capacidade contributiva, porque desconsideram a posição económico-social dos contribuintes. Não obstante, revela-se de extrema utilidade, entender o motivo pelo qual se aplica um benefício fiscal em vez de um subsídio e, para essa distinção, Saldanha Sanches (1996, p. 372) atesta que é «[...] ilusório pensar que o benefício fiscal é melhor para o Estado do que o subsídio. Na prática é a mesma coisa, financeiramente [o] subsídio envolve gastos públicos; o benefício fiscal é uma despesa fiscal porque implica a perda de receitas públicas».

Os benefícios fiscais, de acordo com o artigo 3.º do EBF, vigoram durante um período de cinco anos, o que se traduz numa necessidade de revisão periódica dos benefícios existentes. Contudo, existem exceções, nas quais se incluem os benefícios referentes aos bens imóveis que não estão sujeitos a esse período.

No que se refere aos benefícios fiscais relativos aos bens imóveis, com a entrada em vigor do CPPIA, o legislador concedeu determinadas isenções, que se encontravam consagradas no artigo 7.º, mas só com o Código da Contribuição Autárquica, e da restante reforma fiscal,

---

<sup>5</sup> Decreto-Lei n.º 398/98. D.R. I Série A. 290/1998 (1998-12-17) 6872 – 6892.

passou a existir uma legislação específica onde o legislador regulamentou os benefícios de isenção de impostos, apontando como razões, de acordo com Teixeira (2016), a eficácia e a certeza jurídica. Parte das isenções da Contribuição Autárquica encontrava-se descrita no artigo 12.º do Código da Contribuição Autárquica, como consequência da entrada em vigor do Estatuto dos Benefícios Fiscais encontravam-se aí plasmadas.

Atualmente, os benefícios fiscais relativos a bens imóveis estão consagrados nos artigos 44.º a 46.º do EBF. Apesar da evolução tributária, preservaram-se os mesmos princípios e objetivos, se comparados com o que estava inicialmente consagrado no CPPIA. Segundo Nabais (2010), o sistema jurídico português prevê benefícios fiscais com o objetivo de apoiar a proteção e valorização dos bens culturais, quer seja através de benefícios diretos, colocados à disposição dos proprietários, quer seja indiretos, através de mecenas ou patrocinadores de entidades culturais e artísticas que criam ações de conservação e valorização desse património.

No que concerne ao artigo 44.º do EBF, existe uma diversidade de benefícios fiscais referentes a bens imóveis. Porém, para análise do propósito desta dissertação, será tido em conta o que consta, concretamente, nos termos da alínea n) do n.º 1 do artigo 44.º do EBF, em que «[e]stão isentos de imposto municipal sobre imóveis: [...] os prédios classificados como monumentos nacionais e os prédios individualmente classificados como de interesse público ou de interesse municipal, nos termos da legislação aplicável». Esta isenção inicia-se no ano em que ocorre a classificação (alínea d), do n.º 2 do artigo 44.º).

Esta alínea já sofreu diversas alterações ao longo do tempo, tendo sido introduzida através da Lei n.º 109-B/2001, quando as isenções relativas a bens imóveis ainda se encontravam no artigo 40.º do EBF. Do texto, inicialmente fazia parte uma alínea n) que definia «[o]s prédios classificados como monumentos nacionais ou imóveis de interesse público e bem assim os classificados como imóveis de valor municipal ou como património cultural, nos termos da legislação aplicável». Posteriormente, com a entrada em vigor da Lei n.º 53-A/2006, a alínea n) do artigo 40.º sofreu uma alteração na sua redação, para «[o]s prédios classificados como monumentos nacionais e os prédios individualmente classificados como de interesse público, de valor municipal ou património cultural, nos termos da legislação aplicável».

Para Gomes (2006, pp. 590-591) a alteração efetuada tinha como propósito «[...] abranger quer os imóveis classificados pela UNESCO como Património Mundial, quer os imóveis classificados nos termos da legislação aprovada pelas Regiões Autónomas como Património Regional [...] quer, eventualmente, outros imóveis classificados em outras normas internacionais».

Com a entrada do Decreto-Lei n.º 108/2008, foi feita uma alteração do número do artigo que era atribuído às isenções de bens imóveis, que antes era preconizado no artigo 40.º e passou a constar do artigo 44.º A partir dessa altura, a alínea n) do artigo 44.º do EBF não sofreu mais alterações.

Nos artigos 44.º-A e 44.º-B, é feita referência à isenção relativamente a prédios urbanos destinados à produção de energia a partir de fontes renováveis e a outros benefícios com carácter ambiental atribuídos a imóveis. É estabelecido no artigo 45.º do EBF, o benefício fiscal atribuído aos imóveis urbanos objeto de reabilitação, enquanto no artigo 46.º do EBF o benefício é atribuído aos prédios urbanos construídos, ampliados, melhorados ou adquiridos a título oneroso, destinados a habitação.

## 4. Prédio

O conceito de prédio pode ser delimitado de várias formas, não existindo um entendimento uniforme na doutrina, dado que existiu uma ausência da definição que subsistiu por bastante tempo. Releva-se, no entanto, que o conceito de prédio, para efeitos de IMI, é mais abrangente do que o conceito que resulta do Código Civil<sup>6</sup>.

Para Menezes Cordeiro (2000, p.121) «[o] prédio pressupõe uma delimitação artificial, feita pelo homem de acordo com as regras jurídicas [...] [p]oderemos então defini-lo como uma parcela de solo, com ou sem construções as quais, a existirem, se incluem no próprio conceito de prédio».

### 4.1. Direito Civil

Como atrás referido, no Código Civil não existe uma definição clara de prédio, no entanto, este conceito resulta da enumeração do artigo 204.º, dado ser uma figura relevante entre as coisas imóveis. Alude Menezes Cordeiro (2000, p.118) que «[...] coisas imóveis são as que, dentro de critérios de normalidade e habitualidade, não podem ser deslocadas da posição que ocupam na superfície do Planeta». Tendo em conta os artigos 204.º e 205.º, é possível compreender o objetivo do legislador em definir imóveis e, por defeito, remeter o restante para móveis, mas mais claro ainda é a definição de prédio rústico e urbano.

É no n.º 1, do artigo 204.º, que se apreende o que são coisas imóveis, sendo que nelas se incluem os prédios rústicos e urbanos, bem como as suas partes integrantes, tais como as águas; as árvores, os arbustos e os frutos naturais, enquanto estiverem ligados ao solo, assim como os direitos inerentes. Já no n.º 2 deste artigo consta a distinção entre prédio rústico e urbano em que se entende por «[...] prédio rústico uma parte delimitada do solo e as construções nele existentes que não tenham autonomia económica, e por prédio urbano qualquer edifício incorporado no solo, com os terrenos que lhe sirvam de logradouro».

A distinção entre estes dois conceitos assenta na definição de que o «[...] prédio rústico era o imóvel por natureza, enquanto o urbano o era por destinação do homem» (Moreira, 1907

---

<sup>6</sup> Decreto-Lei n.º 47344. *D.G. Série I*. 274/1966 (1966-11-25) 1883-2086.



citado por Menezes Cordeiro, 2000)<sup>7</sup>. Denota-se que não existe a figura de prédio misto no Código Civil, apenas no CIMI.

A doutrina não é clara no que se refere à questão de poder ser, ou não, taxativa a enumeração feita pelo legislador no artigo 204.º Para Menezes Cordeiro (2019), existem diversas posições sobre esta matéria: a que considera a enumeração do artigo 204.º como sendo taxativa; a que considera o teor daquele preceito legal como não sendo taxativo e a que defende que, embora taxativo, o mesmo deverá ser complementado.

## **4.2. Direito Fiscal**

A falta de uma definição de prédio decorrente do Direito Civil não se confunde ou entra em conflito com o conceito de prédio caracterizado no Direito Fiscal, não existindo, deste modo, uma relação de correspondência entre si.

Ao longo dos anos, foi possível constatar que o legislador nem sempre seguiu a mesma orientação, tendo evoluído no sentido de abarcar, na sua base de incidência, novas realidades a tributar, em resultado da evolução social, apesar de ficar demonstrado a manutenção das mesmas ideias nucleares.

A definição de prédio foi, pela primeira vez, consagrada no CCP, para estabelecer a distinção entre prédios urbanos e rústicos, o legislador utilizou o seguinte critério: se é destinado a habitação, é considerado prédio urbano; se é para cultura ou exploração, é considerado prédio rústico. Ressalve-se que apenas quanto aos prédios urbanos havia referências a “terrenos” e a “parte edificada” que correspondem a realidades materiais. Segue-se uma nova definição consagrada no artigo 4.º do CCPIIA, no qual o carácter de permanência dos edifícios ou construções, mesmo que móveis por natureza, era estimado pelo período em que os mesmos se encontravam assentes no mesmo lugar, uma vez que, para serem considerados permanentes, teria de decorrer um período mínimo de seis meses. Os prédios poderiam ser classificados como rústicos, urbanos ou mistos, de acordo com a afetação ou destino.

Denota-se que a noção de prédio do CCA foi reproduzida sobre o anterior conceito de prédio presente no CCPIIA, sofrendo apenas pequenas alterações, em grande parte devido à distinta

---

<sup>7</sup> Moreira, G. A. (1907). *Instituições do Direito Civil Português, Volume Primeiro, Parte Geral*. (1.ª ed.). Coimbra: Imprensa da Universidade.

natureza da CA, que passou a ser um imposto sobre o património e, deste modo, também a definição passou a acompanhar o carácter patrimonial do novo imposto.

As definições de prédio rústico e urbano sofreram alterações significativas, passando a considerar-se, para além da afetação ou destino dos prédios, a localização, se rural ou urbana, por ser um fator condicionante ao valor cobrado. A definição de prédios urbanos advinha daqueles que não eram passíveis de classificar como rústicos.

O conceito de prédios rústicos foi, posteriormente, transposto na íntegra para o CIMI. Era ainda referido no CCA que, caso um prédio englobasse uma parte rústica e outra parte urbana, para a sua correta classificação (urbana ou rústica) prevaleceria a natureza da parte principal, assumindo o prédio, deste modo, na sua totalidade, a classificação de uma destas. Só se classificaria como prédio misto caso não fosse exequível identificar nenhuma das partes como principal.

O conceito que se encontra consagrado no artigo 2.º do CIMI é a transposição do artigo 2.º da CCA, no qual se estabelece que «[...] prédio é toda a fração de território, [...] desde que faça parte do património de uma pessoa singular ou coletiva e, em circunstâncias normais, tenha valor económico [...]». Para Valdez (2016), nesta definição, estão reunidos três elementos essenciais: o físico, o jurídico e o económico.

O conceito de prédio rústico no CIMI (artigo 3.º) provém da definição que se encontrava já considerada no CCA. São prédios rústicos, terrenos que não são para construção, situados fora ou no interior de um aglomerado urbano, bem como edifícios e construções situados nesses terrenos e diretamente afetos à produção de rendimentos agrícolas/silvícolas, e, ainda, as águas e as plantações com autonomia económica face ao terreno onde estejam situadas e que integrem um património diferente do património no qual se insere esse mesmo terreno. Destaca-se que o conceito de prédio rústico, para efeitos de IMI, decorre do conceito presente no n.º 2 do artigo 204.º do Código Civil, no qual se entende por prédio rústico «[...] uma parte delimitada do solo e as construções nelas existentes que não tenham autonomia económica [...]».

Quando se refere o conceito de prédio urbano que consta no CIMI, verifica-se que o mesmo se encontra ligado ao conceito de prédio rústico, dado que são considerados como prédios urbanos todos aqueles que não devem ser classificados como rústicos (artigo 4.º). Devido à abrangência do conceito, os prédios urbanos são classificados em função das diferentes afetações: habitação, comércio, indústria, serviços e terrenos para construção e outros (artigo 6.º).

O mesmo se verifica com o conceito de prédio rústico no CIMI, no qual também a noção de prédio urbano difere da noção consagrada no artigo 204.º do Código Civil em que se designa «[...] qualquer edifício incorporado no solo, com os terrenos que lhe sirvam de logradouro».

Já para efeitos de IMI, o conceito é mais abrangente devido à conjugação dos artigos 4.º e 6.º que individualizam um terreno como prédio urbano, desde que devidamente enquadrado.

O conceito de prédio misto compreende um prédio com ambas as partes, rústica e urbana, em que nenhuma delas possa ser classificada como principal, conforme preconizado no artigo 5.º. Este conceito não está consagrado no Direito Civil e trata-se, por isso, de um conceito do Direito Fiscal.

## 5. Património

Sequeira (2013) refere que o conceito de património está longe de ser consensual por parte dos entendidos sobre a matéria. Deste modo, têm emergido vários conceitos doutrinários e legais, devido à inexistência de uma definição clara na lei. Algumas dessas definições serão, em seguida, explanadas.

Nos primórdios do século, Moreira (1907, p. 339) define património como «[o] conjunto de bens que pertence a um indivíduo constitui [sic] o seu património. Considerando-se os bens como utilidades e sendo utilidades as próprias forças do indivíduo [...]».

Já para Fernandes (2012), a designação de património pode ser usada em dois sentidos: jurídico ou material. O jurídico é o conjunto de direitos e vinculações relativos a determinada pessoa e suscetíveis de avaliação em dinheiro, enquanto o material é o conjunto de bens pertencentes a certa pessoa em determinado momento e avaliável em dinheiro.

Para Sequeira (2013, pp. 297-298) o património corresponde a «[...] um acervo composto por elementos, suscetíveis de avaliação pecuniária e agregados entre si por um denominador comum».

Sequeira (2013) refere que a questão da avaliação pecuniária não tem gerado controvérsia entre a doutrina, no entanto, a natureza dos elementos que formam o património e as soluções que têm sido adotadas, são diferentes consoante a perspetiva que se identifica. Em sentido jurídico, o património é considerado como um conceito normativo que acomoda um conjunto de posições jurídicas e no sentido material ou natural, corresponde a um conjunto de bens no qual o foco está nos próprios objetos.

Refere ainda Sequeira (2013) que, no direito civil, é comum o uso de diversos termos, como bens, conjunto de bens e bens e direitos, como sinónimos de património, sem que exista uma diferenciação, entre o bem e as várias posições jurídicas que podem ser assumidas em relação a esse determinado bem.

Em relação ao direito fiscal, Teixeira Ribeiro (1997, p. 295) define património como o «[...] conjunto de valores pecuniários líquidos (valores ativos menos passivos) de que é titular determinada pessoa».

## 5.1. Património Cultural

Após uma abordagem genérica ao conceito de património, será agora explanado o conceito de património cultural, sendo o mesmo fundamental como objeto de estudo desta dissertação. Afirma Bento (2010, p. 47) que «[o] património cultural assume, atualmente, uma importância vital na preservação da memória e da identidade dos povos».

Nabais (2000, p. 17) refere que «[...] o património pode ser definido de muitas maneiras [...]». Uma delas é «[...] o conjunto de marcas ou vestígios da atividade humana que uma comunidade considera como essenciais para a sua identidade e a sua memória coletivas e que deseja preservar a fim de as transmitir às gerações vindouras» (Pierre, 1997, citado por Nabais, 2000)<sup>8</sup>.

Alude Pinto (1996, p. 237) que

[a] perspectiva histórica do “direito do património cultural” identifica a expressão com um conjunto de normas jurídicas, conformadas com um sentimento geral de respeito pelos valores simbolizados nesses bens ou coisas protegidos, que procuram a sua legitimidade e eficácia na ligação estabelecida, através da fundamentação, com a comunidade.

A noção de património cultural foi materializada, quer na legislação nacional, quer em legislação internacional. No que diz respeito à inclusão do património cultural na CRP, para Mendes (2012, p. 33) «[...] não é ocasional, antes responde à exigência de reforçar os valores a cuja tutela se dirige».

Na legislação portuguesa está consagrado, na alínea e) do artigo 9.º da CRP, que o Estado deve «[p]roteger e valorizar o património cultural do povo português [...]» e também no artigo 78.º que, para Mendes (2012, p. 33) «[...] prescreve literalmente um direito fundamental».

Porém, o conceito de património cultural está definido na Lei de Bases do Património Cultural (LBPC), concretamente, na Lei n.º 107/2001, de 8 de setembro. É nesta mesma lei que encontramos as bases da política e do regime de proteção e valorização do património cultural. Está definido no artigo 2.º que «[...] todos os bens que, sendo testemunhos com valor de civilização ou de cultura portadores de interesse cultural relevante, devam ser objeto de especial proteção e valorização» e que «[i]ntegram o património cultural não só o conjunto de bens materiais e imateriais de interesse cultural relevante, mas também, quando for caso

---

<sup>8</sup> Frier, P. L. (1997). *Droit du patrimoine culturel*. (1.ª ed.). Paris: Presses Universitaires de France.

disso, os respetivos contextos que, pelo seu valor de testemunho, possuam com aqueles uma relação interpretativa e informativa».

Na legislação internacional, para a United Nations Educational, Scientific and Cultural Organization (UNESCO), é na Convenção para a Proteção do Património Mundial, Cultural e Natural<sup>9</sup>, que estão convencionados os deveres dos Estados-Membros em relação à identificação dos locais potenciais e ao seu papel na proteção e preservação do Património Mundial, Cultural e Natural. Alude Galhardo (1996, p. 97) que «[p]ara concretizar o propósito de protecção de tais bens, são necessários mecanismos para, por um lado, identificá-los e classificá-los e também salvaguardá-los e valorizá-los, [...] e, por outro lado, para fomentar a pesquisa científica, a formação e a divulgação neste domínio».

Ressalva Galhardo (1996, p. 98) que para incluir os bens na Lista do Património Mundial da UNESCO é preciso definir «[...] que bens devem ser inscritos, que categorias de classificação e respondendo a que critérios».

Os bens podem ser classificados em dois tipos: os bens culturais e os bens naturais. Sendo que as categorias de classificação dos bens culturais, de acordo com o artigo 1.º, são considerados como património cultural os monumentos que são «[o]bras arquitetónicas, de escultura ou de pintura monumentais, elementos de estruturas de carácter arqueológico, inscrições, grutas e grupos de elementos com valor universal excecional do ponto de vista da história, da arte ou da ciência»; os conjuntos que são definidos como «[g]rupos de construções isoladas ou reunidos que, em virtude da sua arquitetura, unidade ou integração na paisagem têm valor universal excecional do ponto de vista da história, da arte ou da ciência»; e os locais de interesse que são «[o]bras do homem, ou obras conjugadas do homem e da natureza, e as zonas, incluindo os locais de interesse arqueológico, com um valor universal excecional do ponto de vista histórico, estético, etnológico ou antropológico».

Já no que diz respeito aos critérios de classificação que, para a UNESCO, corresponde ao valor universal, no entanto, é importante ressaltar que, segundo Galhardo (1996, p. 99), e de acordo com o artigo 12.º «[...] nenhum bem pode ser considerado menor por não ser candidato à Lista do Património Mundial [...]».

---

<sup>9</sup> Em 1972, a Organização para a Educação, Ciência e Cultura das Nações Unidas (UNESCO) redigiu a “Convenção Geral para a Proteção do Património Mundial, Cultural e Natural”. Portugal aderiu a esta Convenção em 1979 conforme consta do Decreto n.º 49/79, de 6 de junho. Em 2003, foi adotada a Convenção da UNESCO para a Salvaguarda do Património Cultural Imaterial, e ratificada por Portugal em 2008.

Afirma Galhardo (1996, p. 99-100) que

[o]s critérios de classificação dos bens culturais são seis e podem ser apresentados ou invocados em conjunto ou individualmente:

- o bem pode representar uma obra-prima do génio criador humano. Este critério raras vezes é invocado sozinho [...].
- pode ser um bem que tenha exercido uma influência considerável num dado período da história da cultura ou da civilização, numa determinada área [...].
- pode fornecer um testemunho único ou muito excepcional de uma civilização ou tradição cultural desaparecidas.
- pode ser um exemplo eminente de uma construção ou conjunto arquitectónica ou de paisagem que ilustra um ou vários períodos significativos da história humana.
- pode constituir um exemplo de povoamento humano ou de ocupação de um território, com um carácter tradicional e representativo de uma determinada cultura [...].
- [...] pode estar directa ou materialmente associado a acontecimentos ou a tradições vivas, a ideias, a crenças ou a obras artísticas ou literárias com significado universal excepcional. É um critério muito mais subjetivo [...].

No que diz respeito ao direito comunitário, não existe uma definição concreta de património cultural, todavia existe um conjunto de princípios que encontramos dispersos ao longo da legislação comunitária. É no Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia (TFUE) que, não existindo diretamente uma referência a bens culturais, existe, sim, uma referência a um conjunto de princípios que reportam às liberdades fundamentais do Mercado Comum que se podem relacionar com o valor cultural. Através da alínea c) do artigo 6.º, podemos constatar que a União Europeia «[...] dispõe de competência para desenvolver ações destinadas a apoiar, coordenar ou completar a ação dos Estados-Membros. São os seguintes os domínios dessas ações, na sua finalidade europeia: [...] c) Cultura [...]».

No artigo 167.º, relativamente à cultura: «[a] União contribuirá para o desenvolvimento das culturas dos Estados-Membros, respeitando a sua diversidade nacional e regional, e pondo simultaneamente em evidência o património cultural comum». No que se refere aos auxílios do Estado, está preconizado no artigo 107.º que «[...] são incompatíveis com o mercado interno [...]» com exceção para «[o]s auxílios destinados a promover a cultura e a conservação do património, quando não alterem as condições das trocas comerciais e da concorrência na

União num sentido contrário ao interesse comum», dado que podem ser considerados compatíveis com o mercado interno conforme alínea d) do n.º 3 do artigo 107.º

A impossibilidade de aplicar restrições às importações e exportações entre Estados-Membros não se aplica quando estamos perante «[...] importação, exportação ou trânsito justificadas por razões [...] de proteção do património nacional de valor artístico, histórico ou arqueológico [...]», em concordância com o referido no artigo 36.º, que significa que os Estados-Membros podem aprovar, unilateralmente, medidas de direito interno contrárias ao princípio fundamental da liberdade de circulação dada a natureza dos bens culturais.

Os Estados-Membros, tendo em conta o princípio da neutralidade fiscal e de acordo com o consagrado no artigo 110.º, não podem aplicar um tratamento fiscal discriminatório aos produtos similares de outros Estados-Membros.

Uma das definições que podemos atribuir a património cultural, é dada por Bento (2010, p. 48) que esclarece o mesmo «[...] como o conjunto dos bens culturais, quer sejam materiais ou imateriais, quer tenham um suporte material fungível ou infungível ou não disponham de qualquer suporte material».

Sobre a relação que existe entre o direito fiscal e o património cultural, Saldanha Sanches (1996, p. 355) afirma que «[...] as leis fiscais têm o património cultural como objeto, refletem a emergência de uma política pública, isto é, de uma política integrada do Estado, a respeito daquele setor que é o património cultural».

## **5.2. Evolução da legislação do Património Cultural**

Refere Nabais (2010), ao remontar ao século XIX, que Portugal ponderou uma iniciativa de conservação e restauro dos monumentos históricos, contudo, a legislação apenas foi criada no século XX e tinha como objetivo a proteção do património cultural, tendo sofrido diversas alterações até culminar nos dias de hoje com a LBPC.

Desde o início que a legislação em Portugal, relativa à proteção do património cultural, se tem desenvolvido através de conceitos definidos internacionalmente. Foi criado um sistema jurídico em torno dos bens culturais, no qual é possível constatar a complexidade, as opções políticas, a organização administrativa e a tradição jurídica portuguesa, de acordo com Lopes e Correia (2014). Nesta linha, seguidamente será feita uma breve resenha sobre alguma da legislação estabelecida ao longo dos anos.



### **5.2.1. Década de 1900**

No ano de 1901 surgem, pela primeira vez, quatro diplomas referentes à proteção do património cultural, nomeadamente a Portaria de 10 de abril, relativa a escavações; objetos, ruínas e monumentos; o Decreto de 24 de outubro que delega no Conselho dos Monumentos Nacionais da Direção-Geral das Obras Públicas e Minas, a incumbência de classificar os monumentos nacionais; o Decreto de 30 de dezembro que instituiu os critérios para a classificação dos imóveis que devem ser considerados como monumentos nacionais e, finalmente, a Lei de 12 de julho que isentava de quaisquer contribuições e direitos aduaneiros, as instituições de cultura.

Ao longo deste período foram dados sinais para que os normativos publicados abrangessem a identificação, a classificação, a intervenção e a fiscalização do património arquitetónico e, para isso, contribuiu a publicação da primeira lista de classificação de monumentos que foi o resultado do esforço da legislação que entrou em vigor, tornando-se, assim, essencial para a defesa dos bens patrimoniais. Deste processo, resultaram as bases para a criação dos mecanismos de proteção do património, que viriam a ser as bases fundamentais para a consolidação dos conceitos que prevalecerão ao longo das décadas, no que diz respeito às políticas aplicadas ao património.

### **5.2.2. Décadas de 1910-1920**

Após o término do regime monárquico, em 1910, é atribuída uma importância aos valores patrióticos e ao património nacional, que outrora não existia e que estava expressivamente relacionado com os valores liberais emergentes. Assim, revelou-se como premente e fundamental a defesa do património cultural, para a qual contribuiu, de forma significativa, a rutura que ocorreu com a Igreja, formalizada através da Lei de Separação do Estado e das Igrejas, de 20 de abril de 1911, que permitiu ao Estado clarificar o seu posicionamento perante a hierarquia religiosa, e veio adensar o espólio religioso nacionalizado.

Logo em 1911, foi aprovado o Decreto n.º 1 de 26 de maio, que tinha como incumbência proteger os edifícios que, não sendo considerados monumentos nacionais, tinham valor de interesse artístico ou histórico. No entanto, num curto espaço de tempo, esta lei foi alvo de várias alterações, o que causou alguma indefinição quanto à linha de orientação a percorrer na área do património.

Seguiu-se, em 1924, a criação da Lei n.º 1700<sup>10</sup>, de 18 de dezembro, que conferiu ao Ministério da Instrução Pública, através da Direção-Geral de Belas Artes, a competência para uma inventariação e classificação de bens móveis e imóveis que tivessem valor histórico, arqueológico, numismático ou artístico. Foi, igualmente, criada uma entidade consultora de arte e arqueologia que se designou por Conselho Superior de Belas Artes. Consequentemente, esta tornou-se na ponte entre os dois regimes políticos dado que foi regulamentada pela Primeira República, mas posta em prática pelo novo regime ditatorial, tendo por base a lei de 1911, que marca o enquadramento jurídico que viria a ser implementado ao longo do século XX.

No ano de 1926, entrou em vigor o Decreto n.º 11445<sup>11</sup>, de 13 de fevereiro, que atribuiu à Direção-Geral de Belas Artes a competência de manter atualizado o inventário dos imóveis classificados. Através desta legislação, foi ainda introduzida uma zona de proteção dos imóveis classificados e também estabelecidas as diretrizes em relação à alienação dos mesmos.

### **5.2.3. Década de 1930**

No ano de 1932, entraram em vigor diversos normativos relativos ao património cultural, dos quais se destaca o Decreto n.º 20985<sup>12</sup>, de 7 de março, que criou o Conselho Superior de Belas Artes e o regime de proteção do património artístico, histórico e arqueológico. Segundo Nabais (2010, p. 93) «[...] com este diploma, os bens imóveis podiam ser classificados como monumentos nacionais [...] ou como imóveis de interesse público [...]». Também se destaca o Decreto n.º 21875<sup>13</sup>, de 18 de novembro, que institui e regulamenta as zonas de proteção dos edifícios públicos de reconhecido valor arquitetónico, criadas juntamente com as zonas de proteção dos edifícios públicos não classificados como monumentos nacionais. A classificação destas zonas implicava a necessidade prévia de autorização para a construção ou reconstrução por parte do Ministério das Obras Públicas e Comunicações e, nem mesmo as Câmaras Municipais, tinham autorização para conceder licenças para a sua construção e reconstrução.

Já na Constituição de 1933, segundo Pinto (1996, p. 229) transmitia através do artigo 52.º «[...] uma concepção autoritária e proteccionista do Estado face aos elementos, imóveis ou objectos, que tinham interesse artístico, histórico e natural».

---

<sup>10</sup> Lei n.º 1700. *D.G. Série I.* 281/1924 (1924-12-18) 1858 - 1863.

<sup>11</sup> Decreto n.º 11445. *D.G. Série I.* 34/1926 (1926-02-13) 135 - 147.

<sup>12</sup> Decreto n.º 20985. *D.G. Série I.* 56/1932 (1932-03-07) 431 - 436.

<sup>13</sup> Decreto n.º 21875. *D.G. Série I.* 271/1932 (1932-11-18) 2237 - 2238.

Corria o ano de 1934 quando foi aprovado o Decreto-Lei n.º 23565<sup>14</sup>, de 12 de fevereiro, que classificou, para efeitos de cadastro, os bens de domínio público e privado que estavam na esfera do Estado. Foram similarmente estabelecidas as regras para a avaliação desses bens e a obrigação de reportar a informação à Direção-Geral da Contabilidade Pública. O que para Pinto (1996, p. 231) indica que «[a] doutrina procurou conciliar a existência de um direito público, de origem constitucional, de preservação e defesa dos bens com interesse cultural, a cargo do Estado, com a sua propriedade quando é privada».

#### **5.2.4. Décadas de 1940-1960**

A Lei n.º 2032<sup>15</sup>, de 11 de junho de 1949, contribuiu para uma política de salvaguarda do património cultural, seguida pelo Estado, respeitante aos monumentos nacionais e móveis e imóveis de interesse público e recaindo também nos bens culturais de reconhecido interesse municipal, que até esse momento não tinham sido incluídos no âmbito legal. Foi também através deste normativo que se atribuiu às Câmaras Municipais a proficiência de diligenciar junto das entidades competentes, dentro do seu concelho, a classificação como monumentos nacionais ou como imóveis ou móveis de interesse público, os elementos ou conjuntos de valor arquitetónico, histórico, artístico ou paisagístico. Podemos, igualmente, justificar esta alteração normativa pelo facto de a mesma passar a incluir o valor paisagístico e não se cingir, apenas, aos elementos isolados que incluíam, da mesma forma, os “conjuntos”. Esta lei, por sua vez, deu origem ao Decreto-Lei n.º 38382<sup>16</sup>, de 7 de agosto de 1951, que aprovou o Regulamento Geral das Edificações Urbanas.

Através do Decreto-Lei 40388<sup>17</sup>, de 21 de novembro de 1955, foi autorizada a aplicação do Regime Jurídico das zonas de proteção de edifícios públicos não classificados, como monumentos nacionais a edifícios ou outras construções de interesse público, desde que assim o legitimasse a sua natureza ou importância.

---

<sup>14</sup> Decreto-Lei n.º 23565. *D.G. Série I.* 35/1934 (1934-02-12) 217 - 218.

<sup>15</sup> Lei n.º 2032. *D.G. Série I.* 125/1949 (1949-06-11) 411 - 411.

<sup>16</sup> Decreto-Lei n.º 38382. *D.G. Série I.* 166/1951 (1951-08-07) 715 - 729.

<sup>17</sup> Decreto-Lei n.º 40388. *D.G. Série I.* 254/1955 (1955-11-21) 1018-1018.

### 5.2.5. Décadas de 1970-1980

Com a tramitação de um regime político autoritário, em 1974, para um regime democrático, entre os anos de 1976 e 1989, a Constituição da República Portuguesa teve um papel essencial na elaboração e inscrição dos princípios de um Estado Democrático. No entanto a Constituição de 1976, ressalva Pinto (1996, p. 231) «[...] não foi sensível à problemática da defesa do património cultural. Não o elegendo como princípio político fundamental, não determinou nenhuma tarefa ou obrigação concreta do Estado nesse sentido».

Em 1985, foi aprovada a Lei n.º 13/1985, de 6 de julho, que foi considerada a primeira Lei do Património Cultural que passaria a incluir também os bens imateriais. Nabais (2010, p. 99) refere que, com a entrada em vigor desta lei, se pode «[...] extrair uma clara conclusão: a da progressividade e permanente expansão do património cultural». Este normativo surgiu pela necessidade de compilar, num único documento, toda a legislação sobre o património emitida ao longo do século XX, tendo tido como influência os conceitos sobre património cultural, propostos e veiculados no direito internacional, conforme referido por Claro (1996). No entanto, continuou a vigorar um conjunto de normas relativas ao património cultural, nomeadamente o Decreto n.º 20985, de 7 de março de 1932, e a Lei n.º 2032, de 11 de junho de 1949, em que, durante este período, estiveram dispersos, em vários diplomas, os princípios fundamentais dos bens culturais.

Esta Lei veio cumprir com o disposto na Constituição, nomeadamente o preconizado no artigo 9.º, alínea e) sobre as tarefas fundamentais do Estado, bem como no artigo 78.º sobre fruição e criação cultural, de modo a preservar, defender e valorizar o património cultural. A mesma foi criada como forma de colmatar e unificar a ausência de um diploma para a proteção do património cultural e, sobretudo, num momento crucial que coincidiu com o processo de adesão de Portugal à então Comunidade Económica Europeia, atual União Europeia, acabando por ser, deste modo, influenciada pelas disposições já existentes no direito internacional.

Nabais (2010, p.152) critica esta lei visto que «[...] assentava numa série de insuficiências e em soluções discutíveis, desajustadas ou mesmo inconstitucionais, e sobretudo [...] por falta de edição dos numerosos decretos-lei de desenvolvimento para os quais remetia». Por estes motivos, a Lei foi considerada inexecutável, o que levou o legislador a efetuar uma alteração profunda.

### 5.2.6. Após a década de 1990

A Lei de Bases do Património Cultural entrou em vigor através da Lei n.º 107/2001, de 8 de setembro e, segundo Nabais (2010), a mesma, não pretende focar-se apenas na proteção, mas também na valorização dos bens culturais. Este normativo veio substituir o anterior devido às novas exigências impostas, quer pelo direito comunitário, quer pelo direito internacional. No mesmo seguimento, veio cumprir com o disposto na Constituição, que se encontrava consagrado no artigo 165.º, n.º 1, alínea g), relativo às bases do sistema de proteção do património cultural.

Tendo em atenção que estamos perante uma lei de bases, este normativo remete para diversos diplomas legais, dos quais serão apenas destacados os que têm maior relevância para o estudo em questão:

- Decreto-Lei 309/2009, de 23 de outubro, que, de acordo com o artigo 1.º, vem estabelecer «[...] o procedimento de classificação dos bens imóveis de interesse cultural, bem como o regime jurídico das zonas de proteção e do plano de pormenor de salvaguarda»;
- Decreto-Lei 115/2012, de 25 de maio, que criou a Direção-Geral do Património Cultural (DGPC) e levou à fusão de vários institutos. De acordo com o preconizado no n.º 1 do artigo 2.º «[a] DGPC tem por missão assegurar a gestão, salvaguarda, valorização, conservação e restauro dos bens que integrem o património cultural imóvel, móvel e imaterial do País, bem como desenvolver e executar a política museológica nacional». Outros normativos que estão na base da DGPC são a Portaria 223/2012, de 24 de julho, que consagra a estrutura nuclear da DGPC e o Despacho 11142/2012 que cria as unidades flexíveis da DGPC, tendo sido posteriormente alterado pelo Despacho 2952/2018.

Em comparação ao anterior normativo, esclarece Nabais (2010) que na LBPC existe uma distinção entre conceitos de património cultural (ou bens culturais em sentido lato) e bens culturais (em sentido estrito) e que, apesar disso, mantiveram-se os níveis de proteção a inventariação e a classificação. Releva também que foi realizada uma remissão para o direito internacional, relativamente à definição das categorias de bens culturais imóveis (monumentos, conjuntos e sítios) como também da classificação de património mundial. Assim, a integração de imóveis na lista do património mundial significa, ao mesmo tempo, a integração na lista de

bens classificados como sendo de interesse nacional. É ainda considerada pelo próprio uma lei menos proprietarista ou estatizante e detentora.

Para Nabais (2010, p. 103) esta lei detém de um cuidado com o «[...] adequado e operante princípio da graduabilidade do interesse público presente dos bens culturais», bem como da «[...] articulação desse princípio seja com o nível de atribuições do Estado, das regiões autónomas e dos municípios em matéria da proteção dos bens culturais (art. 94.º), seja com o grau de exigência em sede da forma dos atos e classificação e inventariação dos bens culturais (art. 28.º)». Salienta-se também que esta lei institui um regime de caducidade relativo aos procedimentos de inventariação, de classificação e definição de zona especial de proteção dos imóveis classificados.

## 6. Bens Culturais

Afirma Teixeira (2006, p. 91) que «[a] noção de bem cultural não é pacífica», dado que pode ter um entendimento económico ou jurídico. Se, pelo lado económico, corresponde a algo para satisfazer uma necessidade, pelo lado jurídico, corresponde a algo suscetível de integrar a esfera jurídica com o mero objetivo de obter a proteção jurídica que a lei lhe confere. Quando se acresce o termo cultural, denota-se que o bem cultural não se restringe ao objeto material, mas inclui também o valor imaterial resultante da sua composição, características, utilidade e significado, conforme dissertado por Teixeira (2006). Já para Nabais (2010, p. 20) «[...] a expressão bens culturais, não é, efetivamente, mais do que uma outra maneira de perspetivar o património cultural». Ao invés, afirma Bento (2010, p. 48) que

[...] alguns Autores distinguem o património cultural dos bens culturais: o primeiro corresponde à herança cultural que deve ser salvaguardada e preservada para as gerações futuras sendo, nessa medida, um conceito mais amplo que inclui os elementos culturais imateriais e intangíveis; o segundo tem sido entendido como uma categoria autonomizável da primeira, que corresponde ao conjunto de bens de natureza corpórea. No entanto, entendemos que esta distinção não só não é clara [...].

Podemos dizer, segundo Bento (2010), que os bens culturais são aqueles que, pelas suas características, representam determinada comunidade ou são testemunhas de determinadas tradições, tendo como características: a imaterialidade, a sociabilidade e a publicidade.

Em suma, para Bento (2010, p. 49) «[...] no ordenamento jurídico português os bens culturais são dignos de tutela pelo seu específico valor cultural, ou seja, o objeto diretamente tutelado reside no valor cultural de que o bem é expressão e não no bem corpóreo que lhe serve de suporte».

Para Alexandrino (2011), o surgimento da expressão «bem cultural», em Portugal, ocorre inicialmente com a Convenção de Paris de 1970<sup>18</sup> que foi retificada em 1985 com a entrada em vigor da Lei n.º 13/85 de 6 de julho. Já no que diz respeito ao direito comunitário, o Regulamento n.º 3911/92 (sofreu alterações em 1996 e 2001) sobre exportação de bens culturais, na qual define bens culturais por remissão para uma lista anexa (artigo 1.º). Ressalva-se que nas convenções internacionais e regulamentos comunitários, antes da definição de bens

---

<sup>18</sup> Convenção de UNESCO de Paris sobre importação, exportação e transferência ilícita de bens culturais de 1970 (no artigo 1.º n.º 1, define bens culturais recorrendo a um misto de cláusula geral e categorização).

culturais, consta a expressão «para os fins da presente Convenção», o que não ocorre na legislação nacional.

Atualmente, a definição de bens culturais encontra-se plasmada, no artigo 14.º do LBPC, no qual se consideram como bens culturais, os bens móveis ou imóveis que representem um testemunho material com valor de civilização ou de cultura. Os bens imóveis podem pertencer às categorias de monumento, conjunto ou sítio, de acordo com o definido no direito internacional e em consonância com o artigo 15.º n.º 1 da LBPC. Este facto foi anteriormente referido no capítulo do «Património», no qual se refere que, para além destas categorias, também se invocaram os critérios de classificação presentes na Convenção da UNESCO para a Proteção do Património Mundial, Cultural e Natural de 1972.

É através da legislação complementar à Lei de Bases que o legislador institui o procedimento de classificação dos bens culturais de interesse cultural, o regime jurídico das zonas de proteção e o plano de pormenor de salvaguarda.

De acordo com o artigo 15.º, n.º 2 da LBPC e artigo 3.º, n.º 1 do Decreto-Lei 309/2009, os bens imóveis podem ser classificados como:

- De Interesse nacional – sempre que a proteção e valorização do bem representa um elevado valor cultural para a nação (artigo 15.º, n.º 4 da LBPC). Os bens imóveis que sejam monumentos, conjuntos ou sítios designam-se por «monumentos nacionais» e os bens móveis por «tesouro nacional» (artigo 15.º, n.º 3 da LBPC e artigo 3.º, n.º 3 do Decreto-Lei n.º 309/2009);
- De Interesse público – quando a proteção e valorização indique um valor cultural de importância nacional, mas o regime de proteção pertencente à classificação de interesse nacional seja desproporcionado (artigo 15.º, n.º 5 da LBPC);
- De Interesse municipal – cuja proteção e valorização, no todo ou em parte, relevem um valor cultural de significado para determinado município (artigo 15.º, n.º 6 da LBPC).

Das três categorias previstas (monumento, conjunto e sítio) poder-se-á aplicar uma das três classificações acima referidas. Por isso, considera-se que existem monumentos de interesse nacional, monumentos de interesse público e monumentos de interesse municipal; conjuntos de interesse nacional, conjuntos de interesse público e conjuntos de interesse municipal; sítios de interesse nacional, sítios de interesse público e sítios de interesse municipal.



Compete à DGPC, conforme preconizado na alínea b) do n.º 2 do artigo 2.º do Decreto-Lei n.º 115/2012, a classificação de imóveis de interesse nacional e de interesse público.

De acordo com o artigo 36.º do Decreto-Lei 309/2009, os bens imóveis, ao serem classificados, beneficiam de uma zona especial de proteção. Quando um imóvel se localiza dentro dessa área, fica, automaticamente, sujeito às restrições que se encontram enumeradas no artigo 43.º do Decreto-Lei 309/2009 com o objetivo de fomentar a proteção e valorização do imóvel.

Está previsto no artigo 15.º, n.º 7, da LBPC, que os bens culturais imóveis incluídos na lista do património mundial pela UNESCO sejam considerados bens de interesse nacional. Contudo, a inclusão nesta lista pressupõe a abertura oficiosa de um procedimento de classificação, do grau de interesse nacional e de fixação da respetiva zona especial de proteção (artigo 72.º do Decreto-Lei n.º 309/2009).

Considera Gomes (2011, p. 96) que o procedimento de classificação «[...] pode constituir um travão à multiplicação de imóveis [...] [e] a classificação deve ser extremamente criteriosa, não somente do ponto de vista técnico, como sobretudo, político».

É na Convenção da UNESCO que estão descritos os deveres dos Estados-Membros relativamente à identificação de potenciais locais e ao seu papel na proteção e preservação do Património Mundial, Cultural e Natural. Ao longo dos anos, a UNESCO tem vindo a agraciar Portugal com diversas distinções, seja na categoria de património cultural, de paisagem cultural, de património natural, como também na categoria de património cultural imaterial.

Integram a Lista de Património Mundial da UNESCO, os seguintes monumentos nacionais na categoria de património cultural:

- Centro Histórico de Angra do Heroísmo nos Açores (1983);
- Mosteiro da Batalha (1983);
- Convento de Cristo, Tomar (1983);
- Mosteiro dos Jerónimos e Torre de Belém, Lisboa (1983);
- Centro Histórico de Évora (1986);
- Mosteiro de Alcobaça (1989);
- Centro Histórico do Porto, Ponte D. Luiz I e Mosteiro da Serra do Pilar (1996);
- Sítios Pré-históricos de Arte Rupestre do Vale do Rio Côa e de Siega Verde (1998);

- Centro Histórico de Guimarães (2001);
- Alto Douro Vinhateiro (2001);
- Cidade Fronteiriça e de Guarnição de Elvas e suas Fortificações (2012);
- Universidade de Coimbra – Alta e Sofia (2013);
- Santuário do Bom Jesus, Braga (2019);
- Real Edifício de Mafra (Palácio, Basílica, Convento, Jardim do Cerco e Tapada) (2019).

Como paisagem cultural, Portugal recebeu distinções pela Paisagem Cultural de Sintra (1995) e pela Paisagem da Cultura da Vinha da Ilha do Pico (2004). No que diz respeito ao Património Natural, o mesmo sucedeu com a Floresta Laurissilva da Madeira (1999).

Nos últimos anos, Portugal tem vindo a ser reconhecido pelo seu património cultural imaterial, particularmente, pelo Fado, Canção Urbana Popular de Portugal (2011); pela Dieta Mediterrânica (2013), a par do Chipre, Croácia, Espanha, Grécia, Itália e Marrocos (2013); pelo Cante Alentejano; Canto Polifónico, Sul de Portugal (2014); pela Manufatura de Chocalhos (2015); pelo Processo de Confeção da Louça Preta de Bisalhães (2016); pela Falcoaria, Património Humano Vivo (2016); pela Produção de Figurado de Barro de Estremoz (2017) e pelas Festas de Inverno, Carnaval de Podence (2019).

Em termos económicos, não podemos deixar de fazer referência à opinião de Silva (2006), que refere que os bens culturais geram rendimentos, seja de forma direta ou indireta e que, por isso, é essencial a conservação e valorização desses mesmos bens. Não obstante, é ainda relevante, segundo Silva (2006, p. 63), salvaguardar que «[...] a sustentabilidade dos bens culturais assenta no binómio: sustentação económica, sustentabilidade cultural».

## 7. Municípios

### 7.1. Evolução Histórica

As autarquias locais são um elemento fulcral na organização do Estado democrático, sendo um instrumento de realização da democracia económica, social e cultural anterior à Constituição da República Portuguesa de 1976 e ao liberalismo constitucional, conforme refere Sousa (2017). Alude Sousa (2017, p. 62) que «[a] organização das autarquias locais é descentralizada face ao Estado. As autarquias têm um âmbito de regulamentação próprio através das posturas municipais face à lei, têm património e finanças próprios, receitas próprias e dispõem de poderes tributários».

Os alicerces da administração local autónoma, de acordo com Oliveira (1993), assentam nas reformas introduzidas na primeira metade do século XIX, na sequência da revolução liberal de 1820, algumas das quais perduram até aos dias de hoje.

Refere Oliveira (1993) que, em 1836, surgiu o primeiro Código da Administração Local portuguesa, tendo durado pouco tempo devido às alterações que sofreu com o objetivo de alcançar uma maior centralização administrativa. Em 1842, surge um novo Código Administrativo, que dividiu o território do continente e ilhas em distritos administrativos e estes, por sua vez, em concelhos, deixando de existir, como divisão administrativa, as freguesias. Posteriormente, em 1878, volta a existir um novo Código Administrativo, no qual é dividido o território do continente e ilhas que passa a ser organizado em distritos, concelhos e paróquias. Com o advento da década de 1886 a 1896, observa-se um retrocesso da descentralização, segundo Oliveira (1993, p. 31) que refere a «[...] intenção de limitar as possibilidades de atuação das autarquias locais pela restrição da autonomia financeira». Em 1910, com a implantação da República e entrada em vigor da Constituição, foram concebidas as bases da administração local com conceitos descentralizadores. No entanto, afirma Oliveira (1993, p. 35) que «[a]o avanço descentralizador dado pela Constituição de 1911 vai suceder o impulso em sentido contrário da Constituição de 1933».

Afirma Sousa (2017, p. 64) que «[a] autonomia local, que não existia na Constituição autoritária de 1933, é entendida de acordo com o princípio da subsidiariedade, portanto é uma autonomia de dimensão máxima possível, embora se respeite o princípio do Estado unitário».

Com o Código Administrativo<sup>19</sup> de 1940, o território do continente encontra-se dividido em concelhos formados por freguesias e agrupados em distritos e províncias. Oliveira (1993, p. 36) assevera «[...] em aspetos fundamentais, uma rutura com a tradição administrativa liberal. Desde logo, deixa de haver Câmaras Municipais eleitas diretamente pelos cidadãos eleitores residentes no município». Esta organização continua em vigor em Portugal até 1974, sendo as novas bases implementadas e consagradas com a entrada em vigor da Constituição de 1976.

De acordo com Saleiro (2017, p. 72), «[a] revolução militar de 1974 provocou alterações profundíssimas na sociedade em geral e na vida municipal em particular com a modificação do paradigma da relação entre o Estado e os municípios». É a partir deste momento que os órgãos autárquicos passam a ser eleitos deixando de necessitar de aprovação do poder central, e a democracia local é instituída com a realização das primeiras eleições autárquicas. Estas alterações, segundo Bilhim (2004, p. 11), permitiram «[...] a organização democrática das autarquias locais, definindo os princípios do seu estatuto jurídico e da sua autonomia financeira e administrativa [...]».

Declara Azevedo (2018, p. 159) que são princípios próprios do poder local a «[...] autonomia local, o da subsidiariedade e o da descentralização administrativa, que justificam, de alguma forma, uma certa margem de manobra (ainda que constitucional e legalmente limitada) das autarquias locais no âmbito da tributação».

Segundo Saleiro (2017, p. 72) «[e] leva-se a autonomia das autarquias locais a princípio fundamental», o que passa a significar que o Estado pauta-se, de acordo com o artigo 6.º da CRP, pelo respeito do princípio da autonomia local, subsidiariedade e descentralização administrativa. Em concordância com o artigo 235.º da CRP «[a]s autarquias locais são pessoas coletivas territoriais dotadas de órgãos representativos, que visam a prossecução de interesses próprios das populações respetivas». O artigo 236.º da CRP, prevê a existência de três categorias de autarquias locais: freguesias, municípios e regiões administrativas.

De acordo com o princípio da subsidiariedade, ao qual o poder local está intrinsecamente ligado, é necessário existir uma separação de poderes, na qual o Estado só deve ser chamado a realizar as tarefas que as autarquias locais não conseguem realizar eficientemente. Já no que diz respeito ao da descentralização administrativa, o mesmo encontra-se preconizado no artigo 237.º da CRP, no qual está prevista uma transferência das competências do Estado para as autarquias locais.

---

<sup>19</sup> Decreto-Lei n.º 31095. *D.G. Série I. 303/1940 (1940-12-31) 1637 - 1740.*

Para Saleiro (2017, p. 73), o legislador «[c]riou assim um sistema de governo municipal autónomo e dotado de legitimidade democrática própria decorrente do sufrágio directo e universal. A CRP tomou posição a favor de um sistema de governo municipal com dois órgãos colegiais eleitos o que constitui um caso único na Europa coroando a opção pela descentralização».

O conceito de autonomia local encontra-se consagrado na Carta Europeia de Autonomia Local<sup>20</sup>, em que é assegurado como um «[...] direito das autarquias locais regulamentarem e gerirem, nos termos da lei, sob sua responsabilidade e no interesse das respetivas populações, uma parte importante dos assuntos públicos», conforme preconizado no n.º 1 do artigo 3.º.

Alude Saleiro (2017, p. 74) que

[d]eve evidenciar-se que o legislador tem alargado claramente o âmbito das competências autárquicas locais. Fá-lo não apenas através do reconhecimento de novas competências locais mas também por via da transferência para as autarquias locais de competências até então estatais [...] [n]o entanto, a transferência daquelas competências estatais para as autarquias locais tem deparado com a resistência dos órgãos estatais directos e indirectos e com a endémica incapacidade financeira das entidades locais para as concretizar.

O exercício das competências das autarquias locais, encontra-se consagrado no artigo 4.º do Regime Jurídico das Autarquias Locais (Lei 75/2013, de 12 de setembro), segundo o qual «[...] devem respeitar os princípios da descentralização administrativa, da subsidiariedade, da complementaridade, da prossecução do interesse público e da proteção dos direitos e interesses dos cidadãos e a intangibilidade das atribuições do Estado». Afirmar Azevedo (2018, p. 172) que «[é] o regime financeiro das autarquias locais e entidades intermunicipais que estabelece as receitas fiscais das autarquias locais».

A gestão económica e financeira dos municípios assenta, em particular, no princípio da autonomia financeira que, segundo Martins (2015), resulta do imperativo constitucional consagrado no artigo 238.º da CRP. Para Valdez (2014), autonomia financeira é um conceito mais amplo do que autonomia tributária ou fiscal, tendo em conta que, por lei, são atribuídas aos Municípios, receitas, não apenas fiscais ou tributárias e que, relativamente aos gastos, lhes é dada autonomia, uma vez que podem dispor livremente dessas mesmas receitas. Contudo,

---

<sup>20</sup> Resolução da Assembleia da República n.º 28/90 que, nos termos dos artigos 164.º, alínea j), e 169.º, n.º 5, da Constituição, aprova, para ratificação, a Carta Europeia de Autonomia Local, concluída em Estrasburgo a 15 de outubro.

Rocha (2016) refere que a autonomia financeira dos Municípios não pode ser entendida como totalmente independente, devido à existência de limites naturais e legais.

Os limites naturais podem ser justificados pelo facto de existirem Municípios, cuja localização e património, é mais suscetível do que outros, e nada poder ser feito para contornar essa situação. Os Municípios em questão terão de encontrar formas alternativas para tentar colmatar essa limitação. Os limites legais estão relacionados com o normativo existente que, muitas vezes, limita o próprio Município, nomeadamente quando existe a limitação suprema ou o princípio da reserva de lei. Todavia, o princípio de autonomia financeira encontra-se, atualmente, consagrado pelo legislador no artigo 6.º do Regime Financeiro das Autarquias Locais e Entidades Intermunicipais (RFALEI).

Conforme disposto no n.º 2 do artigo 238.º da CRP, o regime das finanças locais foi, ao longo dos anos, disciplinado por sucessivas leis. Sobre esta matéria, Rocha e Pinto (2014) tece algumas considerações, nomeadamente quanto à existência de uma sensação de continuidade e à possibilidade das várias leis colocarem à disposição dos Municípios diversas receitas patrimoniais, tributárias e creditícias locais. Todavia, existem sempre limitações, uma delas, se o nível do património for exíguo, a possibilidade de arrecadação também não será significativa, o que leva uma grande parte dos Municípios a estarem dependentes das receitas provenientes do Orçamento do Estado; outra, ainda, estando as normas estruturadas de acordo com o princípio da descentralização, é poder avaliar-se a possibilidade de continuar a existir uma centralização e dependência do poder local. Mas, efetivamente, o grande problema centra-se ao nível dos gastos que sendo, frequentemente, desajustados em relação à realidade, são muitas vezes, difíceis de controlar.

Considera Rocha e Pinto (2014, p. 45) que a Lei n.º 1/79, de 2 de janeiro, «[...] foi, de facto, a primeira lei das finanças locais (LFL) portuguesa.» Este normativo instituiu a existência de autonomia nas autarquias, passando a ser possível saber, previamente, qual a receita global de que as mesmas dispunham para a cobertura dos seus planos de atividade, sendo, deste modo, viável, dentro dos limites legais, ajustarem as receitas aos objetivos. Atribuída aos Municípios a totalidade das receitas da contribuição predial rústica e urbana, do imposto sobre veículos, do imposto para serviço de incêndios e do imposto de turismo e, ainda, a participação no produto da cobrança de outros impostos, trata-se aqui do caso de transferências fiscais e não de

impostos, na medida em que tais receitas visavam o objetivo da perequação, ou seja, a compensação de desigualdades (Sousa Franco, 2003, citado por Rocha e Pinto, 2014)<sup>21</sup>.

A primeira alteração da Lei das Finanças Locais veio a realizar-se pelo Decreto-Lei n.º 98/84, de 24 de março. Este normativo introduziu dois impostos que passaram a ser do âmbito local, nomeadamente o imposto de mais-valias e a taxa municipal dos transportes. No entanto, a taxa municipal dos transportes nunca chegou a ser regulamentada, nem cobrada. Houve, dificuldades em pô-la em prática, uma vez que, segundo Bilhim (2004, p. 12), a «[...] carência de recursos próprios e consequente necessidade de financiamentos centrais têm-se mantido até aos nossos dias [...]».

Toda esta situação viria a culminar numa nova alteração com a aprovação da Lei n.º 1/87, de 6 de janeiro, que acrescentou um novo imposto local relativo à transmissão onerosa de imóveis, no qual o produto da sua cobrança passou a ser receita dos Municípios, a SISA.

Seguiu-se a Lei n.º 42/98, de 6 de agosto, com a qual uma das mudanças foi a introdução da contribuição autárquica, que veio substituir a antiga contribuição predial. No sentido inverso, deixaram de constar o imposto para o serviço de incêndios, o imposto de mais-valias e a taxa municipal de transportes. Afirma Rocha e Pinto (2014, p. 49) que «[...] foi na repartição de verbas entre o Estado e as autarquias que se registaram as alterações mais significativas. Pode afirmar-se mesmo que se verificou uma rutura com o sistema anteriormente consagrado».

Mais tarde, a introdução da Lei n.º 2/2007, de 15 de janeiro, deu origem a profundas alterações no regime jurídico que até então existia, com o objetivo de cumprir metas de défice público. Destaca-se a inclusão como receita dos Municípios, do IMI, do IMT e do Imposto Único de Circulação (IUC). Surgidos após a reforma da tributação do património em 2003, o IMI e o IMT vieram substituir a Contribuição Autárquica e a SISA. Ressalve-se que, com esta alteração, os princípios e as regras orçamentais passaram a ser mais concisos e pormenorizados.

Atualmente está em vigor a Lei n.º 73/2013, de 3 de setembro, que aprovou o RFALEI. Este normativo surge na sequência da Reforma da Administração Local, prevista no Programa de Assistência Económica e Financeira de que Portugal foi alvo e, consequentemente, introduziu diversas alterações relativamente ao controlo e à prestação de contas dos municípios.

---

<sup>21</sup> Sousa Franco, A. (2003). *Finanças do sector público: introdução aos subsectores institucionais: aditamento de actualização*. (2.ª ed.). Lisboa: AAFDL, p. 289.

Alude Azevedo (2018, p. 166) que:

[n]esta revisão, procurou ajustar-se as receitas autárquicas à realidade atual, aumentar a exigência e transparência ao nível da prestação de contas, bem como dotar as finanças locais dos instrumentos necessários para garantir a efetiva coordenação entre a administração central e local, contribuindo, assim, para o controlo orçamental e para a prevenção de situações de instabilidade e desequilíbrio financeiro.

Assim, está instituído no artigo 254.º da CRP que «[o]s municípios participam, por direito próprio e nos termos definidos pela lei, nas receitas provenientes dos impostos diretos».

As receitas municipais encontram-se consagradas no artigo 14.º do RFALEI, sendo o produto da cobrança do Imposto Municipal sobre Imóveis uma dessas receitas. Deste modo, os municípios, de acordo com artigo 15.º do RFALEI, têm liberdade para a liquidação, cobrança ou cobrança coerciva de impostos. Porém, refere Silva (2017, p. 53) que «[...] tais tarefas estão legalmente acometidas à Autoridade Tributária. Cabe a esta proceder à liquidação e cobrança da receita de IMI e proceder à sua transferência – líquida de encargos [...]».

Conforme preconizado no n.º 1 do artigo 1.º do CIMI, o legislador prevê que o mesmo integre a receita dos municípios, nos quais se localizam os imóveis. Releva-se, no entanto, que parte da receita arrecadada de IMI também se destina às freguesias, conforme preconizado no artigo 23.º do RFALEI, mas, neste caso, as freguesias não têm poder tributário quanto ao IMI.

Afirma Azevedo (2018, p. 173) que «[o] IMI assume-se como o imposto com maior peso na receita municipal, significando quase o dobro do IMT».

Em suma, segundo Teixeira, Rocha e Miranda (2015, p. 119), «[...] verifica-se que os municípios têm um já relevante (do ponto de vista da sua autonomia) poder tributário, ainda que reduzido». Não obstante, não pode deixar de ser referido, conforme afirma Bilhim (2004, p. 12), que o «[...] grau de dependência das receitas da Administração Central parece estar relacionado com o nível de desenvolvimento económico dos concelhos. A autonomia financeira dos municípios advém fundamentalmente de receitas fiscais próprias que possibilitam uma menor dependência das verbas da Administração Central».



## 7.2. Impacto da Isenção de IMI

Expõe Silva (2017, p. 53) que os Municípios têm «[...] uma intervenção direta e definitiva ao nível da definição dos quantitativos de imposto a arrecadar junto dos respetivos munícipes a título de IMI». É reconhecida, aos municípios, a possibilidade, mediante deliberação em assembleia municipal, de garantir e fazer cumprir determinadas competências, principalmente o reforço do poder tributário dos municípios através da possibilidade de fixação da taxa do imposto dentro de um intervalo que pode variar entre 0,3% a 0,45% para os prédios urbanos e 0,8% para os prédios rústicos, conforme descrito no n.º 5 do artigo 112.º do CIMI. Como a tributação sobre o património justifica-se, desde a Contribuição Autárquica, pelo princípio do benefício das áreas territoriais (correspondentes a freguesias ou zonas delimitadas de freguesias) é possível:

- Majorar ou minorar, em 30%, a taxa aplicada em reabilitação urbana ou no combate à desertificação (n.º 6 do artigo 112.º do CIMI);
- Reduzir até 20% a taxa aplicada aos prédios urbanos arrendados (n.º 7 do artigo 112.º do CIMI);
- Majorar, em 30%, a taxa aplicável a prédios urbanos degradados, uma vez que, devido ao seu estado de conservação, colocam em causa a sua função e segurança (n.º 8 do artigo 112.º do CIMI);
- Majorar, até ao dobro, a taxa aplicável aos prédios rústicos com áreas florestais que se encontrem em situação de abandono. A aplicação dessa majoração não pode dar origem a uma coleta inferior a 20€ (n.º 9 do artigo 112.º do CIMI).
- De acordo com o n.º 12 do artigo 112.º do CIMI pode fixar-se uma redução até 50% da taxa a aplicar aos prédios classificados como de interesse público, de valor municipal ou património cultural, no entanto os mesmos não podem estar abrangidos pela alínea n) do n.º 1 do artigo 44.º do Estatuto dos Benefícios Fiscais.

Releva-se, porém, a regra geral da concessão de isenções e benefícios fiscais que está preconizada no n.º 2 do artigo 16.º (RFALEI) em 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».

É possível fixar uma redução da taxa a aplicar ao prédio, ou parte do prédio urbano destinado a habitação própria e permanente do sujeito passivo ou do seu agregado familiar, tendo em conta o número de dependentes considerado em sede de IRS. Essa dedução pode variar entre 20€ a 70€ consoante o número de dependentes (artigo 112.º-A do CIMI), tendo como finalidade criar competitividade fiscal entre os diversos municípios e tornando-se num incentivo à fixação de pessoas nesses municípios. É essencial não perder de vista que todas as medidas aplicadas pelos municípios na redução da taxa de IMI acabam por ter sempre um impacto, tanto a nível económico, como social.

De acordo com Silva (2017, p.56), a redução das taxas «[...] deverá ser duplamente fundamentada: (i) num específico interesse público prevalecente, que se encontrará subjacente à sua atribuição; e (ii) na existência, no município, de uma situação financeira que lhe permitirá abdicar da receita correspondente a tal concessão».

Compete aos municípios a atribuição de benefícios fiscais, no entanto, defende Silva (2017, p. 58) que existe «[...] um risco efetivo de eleitoralização [...]». Deste modo, os municípios, para Silva (2017), devem fazer, por um lado, uma análise da situação e das necessidades financeiras e, por outro, uma análise do interesse público que estão subjacentes à decisão de conceder esses benefícios fiscais.

## 8. Imóveis localizados nos Centros Históricos

Ao longo dos anos, o legislador tem feito alterações relativamente à isenção aplicável aos imóveis classificados como monumentos nacionais, de interesse público ou de interesse municipal. Até à entrada em vigor da Lei n.º 53-A/2006, de 29 de dezembro, todos os prédios, classificados individualmente ou classificados como parte integrante de um conjunto ou sítio, beneficiavam da isenção de IMI que se encontrava alvitada no EBF.

Após essa data, o legislador exclui da isenção os prédios classificados de interesse público ou interesse municipal que não possuíssem um ato de classificação individualizado, o que significa que não se aplica a isenção aos prédios classificados de interesse público e de interesse municipal inseridos em conjuntos ou sítios, deixando, no entanto, a isenção aplicada aos monumentos nacionais classificados enquanto um conjunto, o que, por si só, colocado uma série de problemas.

Essa alteração deu origem a vários entendimentos, nomeadamente por parte da Autoridade Tributária e Aduaneira (AT) que deixou de considerar as isenções de IMI sobre os prédios que estivessem incluídos em conjuntos. Esta situação levou a que vários contribuintes, no momento da liquidação do IMI, ao constatarem que não lhes tinha sido aplicada a isenção que se encontrava preconizada no n.º 5 do artigo 44.º do EBF, solicitassem a sua correção. Todavia, esses pedidos foram indeferidos pela AT, o que levou muitos contribuintes a recorrerem à litigância judicial.

Devido às dificuldades de interpretação da lei, que originou entendimentos díspares por parte da AT relativamente à questão de saber quais os imóveis com direito à isenção de IMI, é importante fazer uma ressalva relativa à interpretação das normas jurídicas, dado que se tem de presumir «[...] que o legislador consagrou as soluções mais acertadas e soube exprimir o seu pensamento em termos adequados» (n.º 3 do artigo 9.º do Código Civil). E o intérprete não pode considerar «[...] o pensamento legislativo que não tenha na letra da lei um mínimo de correspondência verbal, ainda que imperfeitamente expresso» (n.º 2 do artigo 9.º do Código Civil). Deste modo, vários autores têm vindo a proferir diversas opiniões, parte das quais, seguidamente, se explanarão.

Para Nabais (2010, p. 27) «[...] não podem ter-se por monumentos nacionais, sem mais, os bens integrantes da lista da UNESCO, [...] sobretudo em relação aos bens integrantes de conjuntos, como são os centros históricos das nossas cidades classificadas como património da humanidade». Este problema, para Nabais (2010), é procedente da própria definição de

conjuntos, que advém do direito internacional e não foi devidamente adaptada à legislação nacional, que, por sua vez, continua a utilizar conceitos clássicos como prédio, imóvel ou edifício. Outro problema apontado por Nabais (2010), ao considerar-se todos os imóveis no perímetro dos conjuntos como monumentos nacionais só pelo facto de estarem incluídos na lista da UNESCO, sem existir uma devida classificação e um procedimento específico, corre-se o risco de incorrer numa inconstitucionalidade, dado que se pretende retirar da Convenção da UNESCO a disciplina jurídica nela preconizada. Embora o direito internacional seja um direito supralegal, não se podem violar ou sobrepor aos princípios constitucionais dos países.

Nabais (2010, p. 29) justifica a sua opinião com base no artigo 72.º do Decreto 309/2009, de 23 de outubro que «[...] de um lado, qualifica a lista do património mundial como “indicativa”, e, de outro lado, prescreve que a inclusão de um bem imóvel nessa lista determina, oficiosamente, a abertura de um procedimento de classificação do mesmo, no grau de interesse nacional».

Outro facto apontado por Nabais (2010, p. 30) refere-se à possibilidade de originar «[...] nefastas consequências, traduzidas na perda significativa ou mesmo muito significativa de receitas municipais [...]». Já Saldanha Sanches (2006, p. 55) tem uma opinião diferente, segundo a qual «[...] é do interesse financeiro dos municípios a não tributação dos prédios históricos. Reconhecendo a sua natureza excecional e as contribuições que podem dar para a economia do território».

De facto, o argumento da diminuição das receitas do município é menos realista, uma vez que, ao existir património cultural na área de qualquer município, este é sempre uma mais-valia. Deste modo, mesmo que os imóveis localizados nessas áreas não sejam tributados em sede de IMI, existirão, certamente, outras formas de colmatar a perda dessa receita, nomeadamente através do retorno económico gerado direta ou indiretamente. Esse retorno poderá acontecer através da derrama municipal, um imposto que incide sobre o lucro tributável das empresas, devido ao crescente interesse que o turismo cultural tem vindo a suscitar, o que resulta num crescimento do volume de negócio e se traduz num aumento do lucro, principalmente nas empresas que desempenham funções nos ramos de atividade da restauração, hotelaria ou comércio e que estão interligadas e, muitas vezes, dependentes do turismo.

Assim, Nabais (2010, p. 31) defende que «[...] no caso da classificação de conjuntos, nos quais se incluem os centros históricos [...] sejam os imóveis individualmente considerados o objeto da mencionada isenção de IMI».

Já Gomes (2006, p. 600) reitera que a isenção de IMI «[...] não deve ser concedida a prédios concretos, não classificados, por si mesmos, pois a classificação do conjunto, como monumento nacional, imóvel de interesse público, ou imóvel de valor concelhio, não se dirige a cada prédio, mas sim ao todo do conjunto que, esse sim, tem valor patrimonial».

Gomes afirma ainda (2006, p. 602) que «[...] o facto de apenas os prédios classificados, de *per si* e no seu todo, gozarem da isenção em causa, viola em certa medida, o princípio da igualdade, enquanto impõe sacrifícios a outros sem benefício fiscal». Neste seguimento, defende Gomes (2006) que os proprietários que estejam nesta situação devem ser compensados por eventuais prejuízos causados.

No mesmo sentido, alude Nabais (2006) que os benefícios fiscais se justificam para os proprietários cuja classificação origina externalidades negativas, ou seja, uma redução da capacidade contributiva, que não acontece com imóveis que fazem parte dos conjuntos, os quais, por sua vez, dão origem a classificações de externalidades positivas que levam a um aumento da capacidade contributiva. São exemplo disso os hotéis, restaurantes, bancos e seguradoras.

Esta situação leva a considerar que, em termos económico-financeiros, estarão em causa diversas questões, nomeadamente concorrenciais, relativas aos estabelecimentos comerciais localizados nos centros históricos classificados, uma vez que os mesmos poderão colocar em causa uma concorrência leal entre estabelecimentos que desempenham a mesma atividade.

Citando, como exemplo, um restaurante que se localiza num centro histórico classificado, isento do pagamento do IMI e em clara vantagem em relação a outro restaurante no mesmo município que, no entanto, não esteja localizado dentro desse perímetro e que se traduz numa poupança anual para o restaurante do centro histórico. Tem, inclusive, uma dupla vantagem, dado que o primeiro se encontra num local com mais turismo, o que, porventura, lhe trará um maior volume de negócios, além da conhecida isenção em termos de IMI.

Ainda na mesma linha, os imóveis localizados no centro histórico encontram-se também numa zona privilegiada pelo seu elevado valor patrimonial, tendo muitas vezes, dada a sua localização, acesso com maior facilidade a serviços e transportes, tornando-se, por vezes, injusto para os proprietários de outros imóveis que não se localizam neste perímetro e que têm, ainda assim, de efetuar o pagamento anual do imposto. Salienta-se que os imóveis isentos de IMI não estão sujeitos ao Adicional relativo ao Imposto Municipal sobre Imóveis, o que induz uma maior disparidade entre contribuintes.

Salienta também Gomes (2006) que os proprietários de prédios classificados individualmente, quer os que integram conjuntos ou sítios, quer os que estão inseridos em zonas de proteção, devem ser compensados através de uma indemnização, visto que estão sujeitos a graves restrições no direito de propriedade privada (conforme o artigo 71.º do Decreto-Lei n.º 309/2009, de 23 de outubro) em detrimento do direito à isenção do imposto.

A AT adotou a posição de que imóveis localizados em centros históricos tinham de ser classificados individualmente, mas os seus proprietários defendiam que tal não é necessário. Esta posição da AT levou a que muitos sujeitos passivos não concordassem com a mesma, e apresentassem junto daquele organismo uma Reclamação Graciosa. Todavia, estas foram sucessivamente indeferidas, levando os contribuintes a recorrerem ao Centro de Arbitragem ou aos Tribunais Judiciais de modo a serem esclarecidos e ressarcidos dos valores referentes às liquidações de IMI.

## 9. Análise da Jurisprudência

Após todo o enquadramento extensivo abordado ao longo dos vários capítulos, é essencial efetuar uma análise da jurisprudência existente, no âmbito da isenção de IMI, prevista na alínea n), do n.º 1 do artigo 44.º do EBF. Dado que Vasques (2011, p. 136) refere que «[a] construção do sistema fiscal passa em larga medida pela intervenção da jurisprudência que, através das suas decisões quotidianas, vai densificando os princípios e delimitando os conceitos de que se fazem os tributos públicos», a análise versará sobre os acórdãos relativos a decisões proferidas, quer pelo Tribunal Arbitral, quer pelos Tribunais Judiciais.

Primeiramente será necessário proceder a uma delimitação dos processos, devido às várias decisões<sup>22</sup> proferidas pelo Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD) entre 2014 e 2020. As decisões proferidas tiveram quase sempre o mesmo sentido, segundo o qual os prédios integrados nos conjuntos classificados como monumentos nacionais beneficiariam da isenção de IMI como se encontra consagrado na alínea n) do n.º 1 do artigo 44.º do EBF. Exceção à decisão proferida no Processo n.º 5/2018-T, que o ressaltava como uma factualidade distinta, dado que o que se encontrava em causa, era um imóvel localizado na “Zona Histórica do Porto” e não um imóvel inserido no “Centro Histórico do Porto”, este sim, classificado na Lista de Património Mundial da UNESCO.

Tendo em conta que as decisões foram maioritariamente desfavoráveis para a AT, esta interpôs vários recursos para o Supremo Tribunal Administrativo (STA), de que, consequentemente, resultaram várias decisões entre 2018 e 2021. No entanto, o mesmo tribunal proferiu um Acórdão (Processo n.º 0134/14.4BEPRT 0501/17) que veio pôr fim às divergências interpretativas quanto ao conceito de monumento nacional, bem como aos requisitos necessários para a atribuição desta categoria e consequente sujeição ou isenção ao pagamento do IMI. Conforme referido no Processo n.º 0134/14.4BEPRT 0501/17, «[...] há correntes jurisprudenciais diferentes, criando grande incerteza e instabilidade, o que só por si merece a intervenção do órgão de cúpula da justiça fiscal como condição para dissipar dúvidas que podem interessar a um leque alargado de interessados». Os acórdãos, como o Processo n.º 0134/14.4BEPRT 0501/17 e 0485/14.8BEPRT, contribuíram para pôr um fim a diversos litígios entre os contribuintes e a Autoridade Tributária e Aduaneira, permitindo aos mesmos

---

<sup>22</sup> Jurisprudência proferida pelo CAAD, Processos n.º 325/2014-T; 76/2015-T; 33/2016-T; 98/2016-T; 379/2016-T; 46/2017-T; 172/2017-T 354/2017-T; 405/2017-T; 5/2018-T; 264/2018-T; 279/2018-T; 362/2018-T; 468/2018-T; 469/2018-T; 643/2018-T; 77/2019-T e 538/2019-T.

ter à sua disposição meios que lhes permitissem reagir contra as liquidações de IMI indevidamente emitidas.

A metodologia escolhida como mais apropriada para a análise à jurisprudência congrega primeiramente uma análise individual à decisão proferida no âmbito da Arbitragem Tributária, com o objetivo de procurar destrinçar quais os argumentos utilizados pelo requerente (sujeito passivo do imposto) e pela requerida (Autoridade Tributária e Aduaneira). Posteriormente, será também efetuada uma análise à decisão emanada pelo Supremo Tribunal Administrativo, tendo sempre como finalidade retirar as devidas conclusões sobre as diversas decisões que foram proferidas ao longo do tempo, referentes a esta temática, que grande dúvida suscitou no panorama nacional.

### **9.1. Centro de Arbitragem Administrativa**

A argumentação invocada pelos Requerentes – Sujeitos Passivos e pela Requerida – Autoridade Tributária e Aduaneira (AT), vertida nos diversos acórdãos do CAAD, nomeadamente no 264/2018-T, é de grande similitude. Deste modo, apenas será abordado um acórdão de forma mais pormenorizada.

No acórdão em apreço, no que diz respeito à identificação das partes, importa referir que a Requerente é “A..., S.A.” e a Requerida é a AT, tendo como matéria de facto o seguinte:

- A Requerente “A ..., SA” é proprietária de um conjunto de prédios situados na Região do Alto Douro Vinhateiro, tendo sido notificada para pagamento das liquidações de IMI do ano de 2016 referente a esses imóveis;
- Os imóveis em apreço estão incluídos na região do Alto Douro Vinhateiro classificada como Património Mundial da UNESCO, conforme Aviso n.º 15170/2010, publicado no Diário da República, II Série, n.º 147 de 30 de julho de 2010.
- A Requerente pagou os valores de IMI correspondentes a cada uma das liquidações impugnadas.
- A 12/07/2017, a Requerente apresentou Reclamação Graciosa contra os atos de liquidação de IMI, a qual foi indeferida pela AT. Posteriormente a Requerente deduziu um pedido de pronúncia arbitral para impugnação do Despacho de indeferimento da Reclamação Graciosa, proferido em 20/02/2018.



### **Argumentos da Requerente:**

Para a Requente, são ilegais os atos tributários praticados, dado que considera que os imóveis descritos nas respetivas liquidações de imposto são parte integrante da região do Alto Douro Vinhateiro, considerada como Património Mundial da UNESCO pelo Aviso n.º 15170/2010, publicado no Diário da República, II Série n.º 147 de 30 de julho de 2010, bem como pelas certidões emitidas pela Direção-Regional da Cultura Norte e, por este motivo, devem ser classificados como monumento nacional, de acordo com o preconizado no n.º 3 e 7 do artigo 15.º da Lei 107/2001, de 8 de setembro. Segundo a Requerente, constatado este facto, pode comprovar-se que se tratam de monumentos nacionais, logo os imóveis estão isentos de IMI, de acordo com o alvitrado na alínea n) do n.º 1 do artigo 44.º do EBF.

Pelos factos apresentados, segundo a Requerente, existe ilegalidade do indeferimento da Reclamação Graciosa e das declarações de IMI.

### **Argumentos da Requerida:**

Para os efeitos de isenção de IMI, entende a Requerida que o facto dos prédios se encontrarem localizados na Região do Alto Douro Vinhateiro, não significa que sejam considerados como monumento nacional, como é pretendido pela Requerente. É do entendimento da AT que o reconhecimento de uma Região ou cidade como Património Mundial não significa considerar todos os prédios localizados nessa mesma região como monumentos nacionais. Para a AT, a isenção prevista na alínea n) do n.º 1 do artigo 44.º do EBF, presume que o imóvel em causa seja individualmente classificado como monumento nacional.

### **Decisão do Tribunal Arbitral:**

A decisão do Tribunal Arbitral constituído no âmbito do CADD passa por apreciar se «[...] os prédios em causa, por estarem integrados na Região do Alto Douro Vinhateiro, reconhecida como Património Mundial da Unesco, beneficiam ou não de isenção de IMI».

Primeiramente o tribunal faz um enquadramento à matéria de direito, em que afirma que a incidência de IMI só pode ser afastada quando existe algum benefício fiscal, quer seja de natureza objetiva ou subjetiva (n.º 1 do artigo 2.º do EBF). Ao analisar-se a alínea n) do n.º 1, do artigo 44.º do EBF denota-se que estão isentos de IMI, os prédios classificados como

monumentos nacionais e os prédios individualmente classificados como de interesse público ou de interesse municipal. No entanto, essa classificação deve ter em conta o regime do Património Cultural preconizado através da Lei 107/2001, de 8 de setembro, mais concretamente no artigo 15.º e também nos artigos 2.º e 3.º, n.º 1 do Decreto-Lei 309/2009, de 23 de outubro.

Os imóveis em questão localizam-se na região do Alto Douro Vinhateiro, que é classificada e inscrita na lista de Património Mundial da UNESCO, sendo reconhecida na ordem jurídica portuguesa através da publicação em Diário da República. Por este facto, na opinião do tribunal, não faz sentido quando a Requerida coloca em causa o reconhecimento internacional, visto que é igualmente reconhecido pela ordem jurídica portuguesa.

Face ao preconizado no artigo 15.º da Lei 107/2001 e no artigo 3.º do Decreto-Lei 309/2009, os prédios que integram a região do Alto Douro Vinhateiro são classificados de interesse nacional, o que significa que é classificado como «monumento nacional», «[...] independentemente de se tratar de um único edifício, conjunto ou sítio, sendo claro que os imóveis que compõem o conjunto ou sítio são abrangidos por essa classificação», sendo um dos argumentos alegados pela Requerente.

É do entendimento do tribunal que, caso existam prédios individualmente classificados, no momento da delimitação de um conjunto ou de um sítio, de acordo com o artigo 56.º do Decreto-Lei 309/2009, apenas é relevante para delimitar a zona de proteção desse imóvel até à publicação da classificação do conjunto ou do sítio, o que leva a que o artigo 44.º do EBF diferencie «[...] "prédio classificado como monumento nacional" e "prédio individualmente classificado como de interesse público ou municipal", só exigindo a individualização em relação a estas duas últimas categorias, não já à dos prédios de interesse nacional». No caso em apreço, o tribunal conclui que os prédios que fazem parte da região do Alto Douro Vinhateiro são prédios classificados como monumento nacional.

Na doutrina, existem autores, como Casalta Nabais ou Nuno Sá Gomes, que têm «[...] uma interpretação restritiva das isenções aos imóveis classificados no intuito de excluir dos benefícios atribuídos em sede de IMI ou IMT todas as situações em que não tenha ocorrido um procedimento ou ato de classificação individual como monumento nacional, imóvel de interesse público ou municipal». No que diz respeito ao IMI, para seguir essa linha de pensamento, o legislador apenas efetuou uma alteração à redação da alínea n) do artigo 44.º do EBF, para atribuição da isenção no caso dos imóveis de interesse público ou municipal, continuando a ser necessário uma classificação individual, mas não fazendo referência em

relação aos monumentos nacionais. Esta questão está ainda mais enfatizada no que remonta ao n.º 5 do artigo 44.º, em que fica subentendido que o legislador tem como objetivo dispensar a classificação individual de cada prédio em monumentos nacionais, sendo apenas necessário nos casos de imóveis de interesse público ou de interesse municipal. Esta posição tem vindo a ser defendida pela jurisprudência arbitral que tem sido emitida relativamente a esta temática. No entanto, esta opinião não se concentra apenas nos Tribunais Arbitrais, mas também nos Tribunais Superiores, quer os Tribunais Centrais Administrativos, quer o Supremo Tribunal Administrativo (será efetuada no próximo ponto desta dissertação uma análise à jurisprudência que tem sido proferida sobre esta matéria).

Em suma, os prédios referidos que se encontram na Região do Alto Douro Vinhateiro, região reconhecida como Património Mundial pela UNESCO, tendo sido corretamente qualificada como monumento nacional, beneficiam de isenção de IMI. O que torna as liquidações do imposto e indeferimento da reclamação graciosa que foi efetuada por parte da Requerida, ilegais. Por este motivo, deve a AT restituir o imposto que foi indevidamente cobrado e pago pela Requerente.

Foi decidido pelo Tribunal Arbitral julgar procedentes todos os pedidos formulados, o que origina a anulação dos atos tributários impugnados, incluindo todas as liquidações de IMI impugnadas; ficou também decidido condenar a AT a reembolsar a Requerente do valor indevidamente pago, acrescido de juros vencidos e condenar a efetuar o pagamento das custas arbitrais devidas.

Dado que a Requerente pagou o valor das liquidações que lhe foram emitidas, tendo em conta que as mesmas serão anuladas, tem, deste modo, direito a ser reembolsada do montante pago indevidamente. Foi também solicitado pela Requerente o pagamento de juros indemnizatórios em relação ao pagamento indevido, conforme preconizado no artigo 43.º da Lei Geral Tributária e no artigo 61.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário. Terá direito ao pagamento de juros indemnizatórios, dado que existiu erro imputável aos serviços, o que originou o pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido. Tal facto, não deveria ter acontecido visto que existia informação publicada em Diário da República, relativa à inscrição da região do Alto Douro Vinhateiro e a lei é explícita quanto à determinação de isenção de IMI, quando estamos perante monumentos, conjuntos ou sítios classificados como "monumentos nacionais".

## 9.2. Supremo Tribunal Administrativo

Sobre esta temática já foram proferidas diversas decisões, quer pelo Tribunal Central Administrativo Norte (TCAN), quer pelo Supremo Tribunal Administrativo (STA). Ressalva-se, no entanto, que até à data desta decisão (Processo n.º 0134/14.4BEPRT 0501/17) não existia jurisprudência uniforme, quer ao nível da jurisdição administrativa-fiscal, quer ao nível da jurisdição arbitral. Existiam correntes jurisprudenciais diferentes que geravam elevada dúvida e volubilidade, o que tornou o prenúncio no recurso excecional por parte do STA, nesta questão, de grande pertinência jurídica e social, como forma de dissipar quaisquer dúvidas e aperfeiçoar a aplicação do direito.

O acórdão datado de 12 de dezembro de 2018, Processo n.º 0134/14.4BEPRT 0501/17, constitui um ponto fulcral para sustentar jurisprudência quanto à interpretação a dar à alínea n) do n.º 1 do artigo 44.º do EBF, articulado com o artigo 15.º da Lei 107/2001, de 8 setembro, com o Decreto-Lei 309/2009, de 23 de outubro, e com o artigo 2.º do CIMI. Este acórdão é um elemento fundamental para os contribuintes e proprietários de imóveis, classificados como monumentos nacionais arguirem junto da AT, tanto contra as liquidações indevidas de IMI, como também em relação às liquidações do Adicional ao IMI (dado que não são incluídos no cálculo do valor tributável do Adicional ao IMI os imóveis que estejam isentos de IMI no ano anterior).

Neste recurso, foi colocada em causa a decisão proferida pelo acórdão do Tribunal Central Administrativo Norte, no que diz respeito ao prédio inserido no interior de Conjunto ou Paisagem Cultural e se o mesmo se encontra, por esse motivo, individualmente classificado e, deste modo, isento de IMI. Este recurso teve como fundamento a violação da lei resultante:

[...] (i) da desconsideração do elemento histórico da interpretação; (ii) da confundibilidade dos conceitos de Classificação e de Designação LBPC; (iii) da ausência de conversibilidade entre as classificações patentes no Decreto 20.985 de 1932 e as classificações patentes na LBPC; (iv) no olvidar de o pressuposto da isenção fiscal aqui em causa assentar no conceito fiscal de prédio; e (v) na desconsideração da unidade do sistema jurídico.

De seguida serão dissecados alguns dos argumentos que foram apresentados pela AT, para justificar o pedido de recurso de revista nos termos do artigo 150.º do Código de Processo nos Tribunais Administrativos (CPTA).

Um dos erros proferidos pelo TCAN diz respeito à confusão existente entre os conceitos de Classificação e de designação presentes na LBPC, tendo em conta a tendência do TCAN em

se socorrer dos conceitos presentes no Direito do Património Cultural, o que levou à utilização indiferenciada de conceitos jurídico-patrimoniais díspares entre si, como a Categoria, a Classificação e a Designação, o que motivou a classificar o Centro Histórico do Porto como Monumento Nacional. Assim, fica demonstrado que o TCAN:

[...] incorreu num erro de análise, na medida em que: (a) confundiu os atuais conceitos de Classificação e de Designação; e (b) confundiu o conceito de Designação introduzido pela LBPC com o conceito de graduação da Classificação como Monumento Nacional que vigorou entre o início da vigência do Decreto 20.985 de 1932 e a entrada em vigor da LBPC.

Outra confusão que foi apontada na decisão do TCAN, decorre do facto do Centro Histórico do Porto estar classificado como Monumento Nacional, em decurso de ter sido classificado como Património Mundial da UNESCO. Ao inscrever um bem cultural na “Lista do Património Mundial”, não se está a classificar esse bem, dado que a classificação depende de um prévio procedimento administrativo de Classificação. Sendo o Centro Histórico do Porto classificado na categoria de «conjuntos» torna-se excessiva a interpretação de que todos os prédios inseridos nesse local se encontram, por esse motivo, isentos de IMI.

Outro ponto a ressaltar como erro do tribunal, centra-se no facto do benefício fiscal em causa estar associado ao conceito fiscal de prédio, isto é, a isenção presente na alínea n) do n.º 1 do artigo 44.º do EBF só pode ser atribuída a um prédio, conforme preconizado no artigo 2.º do CIMI. O raciocínio do tribunal segue um entendimento incorreto ao considerar que o Conjunto denominado Centro Histórico do Porto é um prédio, quando no Aviso publicado é claro ao referir que o centro histórico pertence à categoria de Conjunto, o que, na prática, significa que um conjunto nunca poderá ser um prédio (no sentido fiscal), mas sim uma pluralidade de prédios.

Para além das incongruências já referidas que foram proferidas pelo TCAN, acrescem ainda os problemas relacionados com o facto de se considerar que qualquer prédio, se encontra classificado apenas por estar inserido dentro de um conjunto, o que significaria que poderia ser atribuída isenção fiscal a prédios em ruínas, não sendo o objetivo do legislador recompensar ou incentivar condutas prejudiciais. Outro problema que poderia surgir prende-se com o facto de qualquer prédio localizado no interior de um conjunto ser insuscetível de ser adquirido por usucapião, figura jurídica que, em muitos locais, nem sequer é passível de aplicação.

Tal demonstra que, para o Tribunal, não se poderá deixar de lado a necessidade da classificação individual de cada um dos prédios que incorporam um conjunto denominado como Centro Histórico. Sendo que este também é o entendimento da Doutrina (José Casalta Nabais, Nuno Sá Gomes, Carlos Paiva e Mário Januário) e de alguma Jurisprudência (designadamente do próprio Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto). No caso em apreço, não tendo o Recorrido demonstrado que o prédio se encontra individualmente classificado, conclui-se que não estão reunidos os pressupostos da alínea n) do n.º 1 do artigo 44.º e que a decisão proferida pelo TCAN não tem suporte factual e legal, para além de que a interpretação põe em causa alguns princípios constitucionalidades, nomeadamente:

- Princípio da igualdade tributária: a interpretação do TCAN viola este princípio dado que o Recorrido é privilegiado só por ser proprietário de prédios localizados num Centro Histórico e sem valor cultural individual, sem motivo plausível em comparação a outros proprietários de imóveis não classificados. Intrincadamente, está também em causa o princípio da justiça fiscal, dado que não existe uma repartição justa da carga fiscal entre um proprietário de um prédio sem valor cultural individual e outro proprietário de um prédio individualmente classificado.
- Princípio da capacidade contributiva: a aceção dada pelo TCAN não se compadece com este princípio, pelo facto de se tratar de proprietários de imóveis «destituídos de valor cultural individual» que tem a mesma isenção fiscal e que deveria estar reservada a beneficiar os proprietários de imóveis de valor cultural, que estão subjugados a encargos financeiros e a procedimentos mais onerosos em comparação a outros proprietários, o que torna injusta e incompreensível a poupança fiscal, em comparação aos verdadeiros proprietários de prédios providos de valor patrimonial cultural.
- Princípio da autonomia local: a atuação do TCAN vai ao encontro da violação deste princípio quando atribui um benefício fiscal sem qualquer critério, que origina um prejuízo das receitas municipais onde os imóveis se localizam. Defende o TCAN que um prédio, ao integrar a Lista do Património Mundial da UNESCO, está classificado, caso isso ocorresse, seria colocada em causa a autonomia local do Município, dado que o mesmo não foi ouvido na questão da perda da receita do IMI, colocando em causa o princípio da participação, sendo que foi decidido indiretamente por um organismo que não tem competência legal relativa a estas matérias.

A interpretação realizada pelo TCAN e pelo Recorrido originou uma inconstitucionalidade orgânica, dado que, acabaram por efetuar uma equivalência entre as classificações previstas em legislação diferente (legislação do Estado Novo e na LBPC) que só seria possível se resultasse numa lei do parlamento ou de decreto-lei autorizado do Governo.

Já o Recorrido alegou que o recurso da Autoridade Tributária é processualmente inadmissível, porque não se verificam os pressupostos de aceitação da revista. Afirma também que foram colocadas novas questões para a apreciação do tribunal de recurso e considera ainda que as conclusões do recurso são improcedentes porque não se verificou vício de violação de lei ou inconstitucionalidade. Pede também, caso o recurso seja julgado procedente, que sejam apreciados alguns fundamentos que constam na petição inicial e que não foram conhecidos pelo acórdão do TCAN. Após a constatação das alegações, tanto do Recorrente e do Recorrido, foi admitido pelo STA o recurso de revista, dado que estavam cumpridos os requisitos ao abrigo do artigo 150.º do CPTA.

No recurso apresentado consta como Recorrido - “A.....” e como Recorrente - Autoridade Tributária e Aduaneira, tendo o Recorrido reagido contra a cessação da isenção de IMI sobre os imóveis de que é proprietário, através de ação administrativa, tendo a mesma sido julgada improcedente pelo Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto (TAF Porto). Inconformado, o Recorrido recorreu para o Tribunal Central Administrativo (TCA Norte), que revogou a decisão de primeira instância e julgou o pedido procedente. Não concordando com a decisão, a AT interpôs recurso de revista para o STA, que aceitou pronunciar-se.

A questão, que foi dissecada no acórdão recorrido e foi reapreciada pelo STA, baseia-se no facto de se tentar perceber se estão ou não isentos de IMI os prédios situados em centros históricos classificados como Património Mundial da UNESCO.

Este processo reporta à interpretação da alínea n) do n.º 1 do artigo 44.º do Estatuto dos Benefícios Fiscais (EBF), cuja atual redação foi introduzida pela alteração que consta no artigo 82.º do Orçamento do Estado para 2007 – Lei n.º 53-A/2006, de 29 de dezembro. O que ocorria até 2007, era que a redação dizia que a isenção de IMI era aplicável a «prédios classificados como monumentos nacionais ou imóveis de interesse público». No entanto, com a alteração legislativa passou a existir uma redação ligeiramente diferente, em que passou a constar que a isenção de IMI era aplicável a «prédios classificados como monumentos nacionais e os prédios individualmente classificados como de interesse público, de valor municipal ou património cultural». Até essa data, os imóveis do Recorrido que estavam localizados no centro histórico do Porto, beneficiavam de isenção de IMI reconhecida pela

AT em 2004. Todavia, com a alteração legislativa foi notificado da cessação da isenção de IMI sobre os imóveis.

Para o STA, enquanto na anterior versão da norma, o legislador não exigia, para efeitos fiscais, a classificação individual dos prédios, visto que bastava a sua classificação nos termos da Lei aplicável, com a entrada em vigor da alteração de 2007, passou a exigir-se um requisito adicional, a classificação individual dos prédios. Devido a isto, o Tribunal concluiu que o requisito desta nova classificação a nível individual, se refere a imóveis classificados como de «interesse público, de valor municipal ou património cultural», não fazendo alusão aos imóveis classificados como monumento nacional.

Conclui, assim, o STA que os imóveis que já anteriormente beneficiavam da isenção fiscal, por se encontrarem enquadrados por monumento nacional, não foram incluídos na alteração legislativa de 2007, continuando a beneficiar da isenção fiscal que já detinham.

Nesta decisão, o STA deixa claro que os prédios localizados em centros históricos como o do Porto, que integram a lista do Património Mundial, «[...] não carecem de classificação individual para que gozem de isenção de IMI». O que implica que «[...] [e]stão isentos de imposto municipal sobre imóveis os prédios denominados como monumentos nacionais nos centros históricos Património da Humanidade da UNESCO». O que vai ao encontro de que os imóveis classificados como monumentos nacionais, mesmo sendo classificados no âmbito de um conjunto mais alargado, beneficiam de isenção do IMI no âmbito da alínea n) do n.º 1 do artigo 44.º do Estatuto dos Benefícios Fiscais, como sucede com os monumentos nacionais, os prédios localizados nos centros históricos nacionais inscritos na lista do Património Mundial da UNESCO (por exemplo: Porto, Guimarães e Évora).

Afirma o STA que «[...] independentemente da apreciação que foi feita pelo Tribunal recorrido, caem por terra todos os argumentos esgrimidos pela recorrente uma vez que se concluiu, [...] a isenção sobre os prédios se mantém intocado ao contrário do que pretende a recorrida».

Destaca-se ainda que o STA, através do Processo n.º 0485/14.8BEPRT, foi chamado novamente a analisar um recurso de revista excecional interposto pela AT a um acórdão do Tribunal Central Administrativo Norte, sendo que as alegações proferidas pela AT neste processo foram similares ao processo acima analisado.

Já as alegações apresentadas pelo Recorrido passaram pela ausência dos pressupostos previstos no artigo 150.º do CPTA e, caso não fosse esse o entendimento, a necessidade de sustentar a manutenção do julgado.



O Ministério Público emitiu parecer no sentido da admissão da revista em que invocou:

[...] conforme assinalou a Recorrente, esta problemática tem gerado um invulgar afluxo aos tribunais pelos cidadãos residentes nos centros históricos de várias cidades portuguesas, [...] sobrecarregando-os com um volume inusitado de atividade processual e decisória, nas inúmeras ações administrativas que versam sobre a questão que constitui o objeto da presente revista, materializada na interpretação do artigo 44.º, n.º 1, alínea n), do Estatuto dos Benefícios Fiscais. [...] a admissão da revista se reveste de relevância jurídica e social fundamental e em que, para além disso, se reconhece a utilidade da intervenção do STA com vista a emitir pronúncia que possa servir como orientação para os tribunais, assim contribuindo para uma melhor aplicação do direito (...).

Tendo em conta que se trata de uma questão jurídica já analisada tanto pelo Tribunal Arbitral como pelos Tribunais Judiciais, o STA afirma-se em conformidade com as decisões já proferidas anteriormente sempre no mesmo sentido, segundo as quais «[...] os imóveis inseridos nos Centros Históricos incluídos na Lista do Património Mundial da UNESCO têm de classificar-se como de interesse nacional, adotando a designação de “monumentos nacionais”, e, como tal, beneficiam da aludida isenção de IMI» de acordo com a alínea n) do n.º 1 do artigo 44.º do EBF. Sendo que

[...] a questão se encontra actualmente resolvida e pacificamente perfilhada a nível jurisprudencial no sentido adoptado pelo aresto recorrido, desprovida, por isso, de especial relevo jurídico e social e, sobretudo, despida da necessidade de clarificação, com o que fica afastada a necessidade de este Tribunal intervir no quadro de uma melhor aplicação do direito.

## 10. Implicação das decisões proferidas

O acórdão proferido no Processo n.º 0134/14.4BEPRT 0501/17, culminou na publicação do Despacho n.º 221/2019 – XXI do Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais de 23 de maio, o qual, por sua vez, originou a emissão de Instrução de Serviço n.º 40062 – Série I de 29 de julho de 2019 emitido pelo Gabinete da Subdiretora-Geral da área dos impostos sobre o património, enviada para todas as repartições de finanças do país, de modo a existir uma uniformização por parte da AT na aplicação da isenção de IMI que consta na alínea n) do artigo 44.º do EBF.

Através da Instrução de Serviço<sup>23</sup> fica clarificado que estão isentos «[...] os prédios inseridos em centros históricos, paisagens culturais e conjuntos classificados como monumentos nacionais, independentemente de inexistir classificação individualizada [...]». Ficou também explicado que:

[c]onsiderando que esta isenção é de caráter automático, mas que a AT não tem conhecimento dos prédios que reúnem os referidos pressupostos, deve o sujeito passivo comprovar que o prédio tem direito a essa isenção através de documento emitido pelas entidades competentes, nos termos do n.º 5 do artigo 44.º do EBF [...].

Ficou também esclarecido que, em caso de reclamação graciosa, recurso hierárquico ou revisão oficiosa por parte do sujeito passivo deve, «[...] o mesmo ser decidido favoravelmente quando seja comprovado que o prédio tem direito a isenção através de documento emitido pela entidade competente».

Já no que diz respeito a processos judiciais, se o prédio em análise beneficiar do direito à isenção:

[...] deverão ser tomadas as diligências necessárias no sentido de [...]:

- a) Não contestar processos novos;
- b) Não recorrer de decisões judiciais desfavoráveis à AT;
- c) Promover a desistência dos recursos que tiverem sido interpostos.

---

<sup>23</sup> Instrução de Serviço n.º 40062 – Série I, de 29 de julho de 2019 do Gabinete da Subdiretora-Geral da área dos impostos sobre o património. Disponível em <https://www.anmp.pt/wpcontent/uploads/2020/03/23a.pdf>

Relativamente aos processos que à data da emissão da Instrução de Serviço se encontravam pendentes em tribunal, seja em primeira instância ou no caso em que o recurso tenha sido disposto pelo contribuinte, «[...] devem ser identificadas e confirmadas as liquidações a serem objeto de revisão oficiosa. Promovida que seja a revisão, devem os tribunais tributários ser informados da mesma, através da Representação da Fazenda Pública».

Esclarece também, através da Instrução de Serviço, que, quando existe revisão oficiosa do ato tributário, no decurso de uma impugnação judicial, o impacto dessa revisão deve ser o mesmo de uma decisão judicial, o que também se traduz no direito, por parte do contribuinte, aos juros indemnizatórios.

Na prática significa que esta Instrução de Serviço, abrange todos os contribuintes que tenham imóveis localizados nas zonas classificadas pela UNESCO (Porto, Guimarães, Angra do Heroísmo, etc.) e que os mesmos deixam de ter a necessidade de recorrer aos tribunais para ver reconhecido o direito à isenção de IMI e não ficam dependentes do entendimento dos diversos chefes de repartição de finanças em atribuir ou não, o direito à isenção ao abrigo da alínea n) do artigo 44.º.

## 11. Conclusão

Tendo em conta o que foi dissecado ao longo da presente dissertação, nomeadamente a questão da jurisprudência emitida pelos tribunais, principalmente pelo Supremo Tribunal de Administrativo, foi fundamental para a solidificação da interpretação que é dada à isenção de IMI relativa aos prédios que estão localizados nos centros históricos classificados pela UNESCO (artigo 44.º n.º 1 alínea n) do EBF) e que tanta controvérsia suscitou aquando da alteração realizada a este artigo. A mesma culminou, no entanto, na emissão de uma Instrução de Serviço, com a finalidade de uniformizar a interpretação dada pela AT, dado que, até esse momento, ficava ao critério de cada serviço de finanças da área do imóvel, o que, muitas vezes, significava que imóveis localizados nos diferentes centros históricos classificados pela UNESCO tinham diferentes entendimentos quanto a concessão ou não da isenção.

Contudo, até ao momento desse esclarecimento formal, foram várias as vias utilizadas pelos contribuintes (tribunal arbitral ou judicial), tendo sempre invocado argumentos para contrapor a não aplicação da isenção por parte da AT. Centrando-se, muitas vezes, os argumentos nos conceitos que estavam implícitos nessa alínea, tornaram-se fundamentais as várias posições defendidas pela doutrina, dado que existiam algumas que eram presumidas na interpretação, sendo fundamental para tentar esclarecer o que legislador pretendia com a alteração do texto efetuada em 2007. Pese embora alguns dos argumentos invocados levantarem questões que colocam em causa esta isenção, importa, no entanto, destacar os impactos económico-financeiros que a isenção dada a imóveis pode suscitar.

Um dos argumentos passa pela diminuição das receitas do município onde está localizado o prédio, o que, ao existir património cultural na área circundante do município, é sempre uma mais-valia, havendo sempre formas de minimizar a perda de receita do IMI, como por exemplo ao nível das empresas, em que o município pode sempre socorrer-se da derrama municipal, sendo um imposto que incide sobre o lucro tributável das empresas e tendo uma área classificado pela UNESCO, terá, por conseguinte, um elevado interesse turístico, o que dará origem a um aumento do lucro, principalmente nas empresas com áreas de negócios relacionados com o turismo.

Outro argumento passa pelas questões concorrenciais, que podem existir entre estabelecimentos comerciais que desempenhem a mesma atividade e que se encontrem localizados dentro ou fora dos centros históricos classificados. A título de exemplo, quando um restaurante se localiza num centro histórico classificado, está isento do pagamento do IMI,

o que se traduz numa vantagem em relação a outro restaurante no mesmo município, mas que se encontre fora desse perímetro, o que se vai refletir numa poupança anual em termos de IMI devido à localização privilegiada (local com receita associada ao turismo), terá, provavelmente, um maior volume de negócios. No entanto, terá seguramente outros custos ou limitações associadas por se encontrar dentro dessa zona. Ficará sempre a dúvida se esses custos serão realmente superiores às vantagens que os proprietários dos negócios que lá se localizam podem retirar.

Ainda na mesma linha, os imóveis localizados no centro histórico encontram-se numa zona privilegiada, dado à sua localização, com uma maior facilidade de acesso a serviços e transportes, sendo iníquo quando comparado com proprietários de outros imóveis que não se localizam neste perímetro e pagam IMI. Surge também a questão de que os imóveis isentos de IMI não estão sujeitos ao Adicional ao Imposto Municipal sobre Imóveis, o que é injusto entre contribuintes. Contudo, estando nestas zonas, muitas vezes existem limitações que são impostas pelos próprios municípios o que se torna limitativo e condicionante para os proprietários desses imóveis, seja, por exemplo, ao nível da limitação de estacionamento naquelas áreas, seja ao nível de obras que necessitem realizar dado que têm diretrizes mais restritas do que outros proprietários.

Em suma, após a intervenção judicial e a posição tomada oficialmente pela AT ficam dissipadas as dúvidas suscitadas pela alteração do artigo relativo à isenção de IMI nos centros históricos classificados pela UNESCO. No entanto, persiste a dúvida de até que ponto será justo esta isenção em comparação a outros imóveis dentro do mesmo município, e se existe, efetivamente, uma externalidade negativa sobreposta à positiva que justifica a existência desse benefício fiscal atualmente.

Ressalva-se, no entanto, com a entrada em vigor do Orçamento do Estado para 2023, a atribuição da isenção de IMI nos centros históricos (artigo 44.º n.º 5 do EBF) sofrerá alterações, será automática e comunicada pela DGPC à Autoridade Tributária e Aduaneira, nos casos das classificações como monumentos nacionais ou como imóveis de interesse público. Por outro lado, fica dependente do reconhecimento pelo Município, nos casos das classificações como imóveis de interesse municipal, tendo de comunicar à Autoridade Tributária e Aduaneira, colocando desta forma o ónus da atribuição ou não da isenção do lado dos Municípios.

## Referências Bibliográficas

- Alexandrino, J. M. (2011). O Conceito de Bem Cultural. *Direito da Cultura e do Património Cultural*, Instituto de Ciências Jurídico-Políticas da Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa, 223-244.
- Azevedo, M. E. de A. (2011). As reformas fiscais portuguesas do século XX – Um enfoque analítico. *Lusíada.Direito*, (8/9), 161-236.
- Azevedo, P. A. (2018). A Administração Local e a Tributação. *RCEJ/Rebules*, (30), 159-198
- Basto, J. X. (1998). As perspetivas atuais de revisão da tributação do rendimento e da tributação do património em Portugal. *Boletim de Ciências Económicas*, (41), 125-158.
- Bento, I. P. (2010). Património Comum da Humanidade: uma resposta à insuficiência de incentivos à conservação do património cultural?. *Revista do Centro de Estudos de Direito do Ordenamento, do Urbanismo e do Ambiente*, 2 (13), 47-77.
- Bilhim, J. (2004). *A Governação nas Autarquias Locais* (1.ª ed.). Porto: SPI – Sociedade Portuguesa de Inovação.
- Catarino, J. R. (2020). Teoria Fiscal. In J. R. Catarino & V. B. Guimarães (Coord.). *Lições de Fiscalidade Princípios Gerais e Fiscalidade Interna* (pp. 465-526). Coimbra: Almedina.
- Claro, J. M. (1996). Enquadramento e apreciação crítica da Lei n.º 13/85. In J. Miranda, J. M. Claro (Cord.). *Direito do Património Cultural*. (pp. 279-328). Lisboa: INA.
- Fernandes, L. A. C. (2012). *Teoria Geral do Direito Civil* (6.ª ed.). Lisboa: Universidade Católica Editora.
- Galhardo, M. (1996). As convenções da UNESCO no domínio do património cultural. In J. Miranda, J. M. Claro (Cord.). *Direito do Património Cultural*. (pp. 95-110). Lisboa: INA.
- Gomes, C. A. (2011). O preço da memória: a sustentabilidade do património cultural edificado. *Revista Ciências Empresariais e Jurídicas*, 1 (20), 89-108
- Gomes, N. S. (2006). Os incentivos fiscais na tributação do património cultural. *Revista da Faculdade de Direito da Universidade do Porto*, 3, 589-611.
- Instrução de Serviço n.º 40062 – Série I, de 29 de julho de 2019 do Gabinete da Subdiretora-Geral da área dos impostos sobre o património. Disponível em <https://www.anmp.pt/wp-content/uploads/2020/03/23a.pdf>
- Lobo, C. B. (2006). Política de Solos e Tributação do Património Imobiliário. In II Conferência Ordenamento do Território e Revisão de PDM's 25 e 26 de outubro 2006, Covilhã (pp. 2-24). Coimbra: Associação Nacional de Municípios Portugueses. Disponível em <https://www.anmp.pt/anmp/age/conf/2006/covilha/doc/tema08.pdf>
- Lobo, C. B. (2007). Da urgente re-reforma do sistema tributário do imobiliário. *Fiscalidade*, 88, 30-36.
- Lopes, F. & Correia, M. B. (2014). *Património Cultural: Critérios e Normas Internacionais de Proteção* (1.ª ed.). Lisboa: Caleidoscópio.
- Machado, J. E. M. & Costa, P. N. (2018). *Manual de Direito Fiscal* (2.ª ed.). Coimbra: Almedina.
- Martins, M. O. (2015). *Lições de Finanças Públicas e Direito Financeiro* (3.ª ed.). Coimbra: Almedina.

- Mendes, A. R. (2012). *O Que É Património Cultural* (1.ª ed.). Olhão: Gente Singular Editora, Lda.
- Menezes Cordeiro, A. (2000). *Tratado do Direito Civil Português I. Tombo II*. Coimbra: Almedina
- Menezes Cordeiro, A. (2019). *Tratado de Direito Civil III* (4.ª ed.). Coimbra: Almedina.
- Moreira, G. A. (1907). *Instituições do Direito Civil Português, Volume Primeiro, Parte Geral* (1.ª ed.). Coimbra: Imprensa da Universidade.
- Nabais, J. C. (2000). Noção e âmbito do Direito do Património Cultural. *Revista do Centro de Estudos de Direito do Ordenamento, do Urbanismo e do Ambiente*, 2 (3), 11-38.
- Nabais, J. C. (2006). Considerações sobre o quadro jurídico do património cultural. In *Direito do Património Cultural e Ambiental – Atas do Colóquio realizado em Monserrate (Sintra), a 7 de junho de 2005* (pp. 25-40). Sintra: Câmara Municipal de Sintra – Pelouro da Cultura.
- Nabais, J. C. (2010). *Introdução ao Direito do Património Cultural* (2.ª ed.). Coimbra: Almedina.
- Nabais, J. C. (2015). *Direito Fiscal* (8.ª ed.). Coimbra: Almedina.
- Oliveira, A. C. (1993). *Direito das Autarquias Locais* (1.ª ed.). Coimbra: Coimbra Editora.
- Pinto, E. V. (1996). Contributos para uma perspectiva histórica do direito do património cultural em Portugal. In J. Miranda, J. M. Claro (Coord.). *Direito do Património Cultural*. (pp. 205-251). Lisboa: INA.
- Pires, J. M. F. (2015). *Lições de Impostos Sobre o Património e do Selo* (3.ª ed.). Coimbra: Almedina.
- Pires, J. M. F. (2020). Os impostos sobre o património. In J. R. Catarino & V. B. Guimarães (Coord.). *Lições de Fiscalidade Princípios Gerais e Fiscalidade Interna* (pp. 465-526). Coimbra: Almedina.
- Rocha, J. F. (2016). Autonomia e sustentabilidade financeira das autarquias locais. *Dereito: Revista Xurídica da Universidade de Santiago de Compostela*, 25, 1-14.
- Rocha, J. F., & Pinto, A. M. (2014). As finanças locais portuguesas após o 25 de Abril de 1974. *Questões Atuais de Direito Local*, 2, 43-67.
- Saldanha Sanches, J. L. (1996). A reforma da tributação predial. *Fisco* (78-79), 111-118.
- Saldanha Sanches, J. L. (1996). Direito Fiscal e património cultural. In J. Miranda, J. M. Claro (Coord.). *Direito do Património Cultural*. (pp. 355-373). Lisboa: INA.
- Saldanha Sanches, J. L. (2006). O regime fiscal dos imóveis classificados. In *Direito do Património Cultural e Ambiental – Atas do Colóquio realizado em Monserrate (Sintra), a 7 de junho de 2005* (pp. 25-40). Sintra: Câmara Municipal de Sintra – Pelouro da Cultura.
- Saldanha Sanches, J. L. (2007). *Manual de Direito Fiscal* (3.ª ed.). Coimbra: Almedina.
- Saleiro, A. (2017). O Mito do Poder Local. *JURISMAT – Revista Jurídica*, 10, 71-105.
- Sequeira, E. V. (2013). Da Objetividade Jurídica do Património. In *Estudos Dedicados ao Professor Doutor Nuno José Espinosa Gomes da Silva Volume I* (pp. 297-326). Lisboa: Universidade Católica Editora.
- Silva, S. T. (2006). Para uma nova dinâmica do património cultural: O património sustentável. In *Direito do Património Cultural e Ambiental – Atas do Colóquio realizado em Monserrate (Sintra), a 7 de junho de 2005* (pp. 25-40). Sintra: Câmara Municipal de Sintra – Pelouro da Cultura.
- Silva, H. F. (2017). O Imposto Municipal sobre Imóveis considerações sobre um imposto local. *Questões Atuais de Direito Local*, 13, 47-65.

- Sousa, N. A. (2017). A autonomia do poder local. 40 anos de democracia local. *Revista da Faculdade de Direito e Ciência Política da Universidade Lusófona do Porto*, 1 (9), 61-77.
- Valdez, V. (2002). Aspetos Gerais da Reforma da Tributação do Património. *Boletim Ciência e Técnica Fiscal*, 408, 70-74.
- Valdez, V. (2014). *Autonomia Tributária dos Municípios*. Porto: Vida Económica – Editorial, SA.
- Valdez, V. (2016). O Conceito de Prédio para Efeitos de Tributação em sede de IMI in A. C. Carvalho, S. David, C. Flora & M. Reis. *Taxas, IVA e IMI*. (pp. 39-44). Lisboa: Centro de Estudos Judiciários.
- Valdez, V. (2019). A tributação em sede de IMI, in M. Reis, M. Cavaleira, F. M. Duarte, A. C. Palma, T. B. Pinto. *Tributação do património e do selo – 2019* (pp. 9-30). Lisboa: Centro de Estudos Judiciários.
- Vasques, S. (2011). *Manual de Direito Fiscal* (1.<sup>a</sup> ed.). Coimbra: Almedina.
- Vasques, S. (2011). A Evolução Histórica Do Estado Fiscal Português. In P. Otero, F. Araújo, J. T. Gama (Ed.), *Estudos em homenagem ao Prof. Doutor J. L. Saldanha Sanches, Vol. III*. (pp. 659-698). Coimbra: Coimbra Editora.
- Teixeira, C. (2006). Da tutela Penal e Contra-Ordenacional do Património Cultural. In *Direito do Património Cultural e Ambiental – Atas do Colóquio realizado em Monserrate (Sintra), a 7 de junho de 2005* (pp. 25-40). Sintra: Câmara Municipal de Sintra – Pelouro da Cultura.
- Teixeira, G. (2016). *Manual de Direito Fiscal* (4.<sup>a</sup> ed.). Coimbra: Almedina.
- Teixeira, M. E. O., Rocha, R. M., & Miranda, N. M. (2015). O poder tributário das Autarquias Locais. *Revista Jurídica Portuguesa*, 2(17), 109–156.
- Teixeira Ribeiro, J. J. (1965). A reforma fiscal. *Boletim de Ciências Económicas*, IX, 1-33.
- Teixeira Ribeiro, J. J. (1997). *Lições de Finanças Públicas* (5.<sup>a</sup> ed.). Coimbra: Coimbra Editora.

## **Jurisprudência:**

Decisão Arbitral do Processo n.º 264/2018-T – Disponível em

<https://caad.org.pt/tributario/decisoões/view.php?l=MjAxOTA0MTUxNjM5MDcwLlAyNjRfMjAxOFQgLSAyMDE5LTAyLTIxIC0gSIVSSVNQUIVERU5DSUEgLnBkZg%3D%3D>

Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo do Processo n.º 0134/14.4BEPRT 0501/17 – Disponível em

[http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/89f411c1079478a28025837b00436d53?OpenDocument&ExpandSection=1#\\_Section1](http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/89f411c1079478a28025837b00436d53?OpenDocument&ExpandSection=1#_Section1)

Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo do Processo n.º 0485/14.8BEPRT – Disponível em

<http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/6e1b37bc0d76a6a880258407004c1a74?OpenDocument&ExpandSection=1>



## **Legislação:**

Decreto de Aprovação da Constituição. *D.R. I Série*. 86/1976 (1976-04-10).

Lei n.º 1/79. *D.R. Série I*. 1/1979 (1979-01-02) 1 - 7.

Lei n.º 13/85. *D.R. Série I*. 153/1985 (1985-07-06) 1865 - 1874.

Lei n.º 1/87. *D.R. Série I*. 4/1987 (1987-01-06) 35 - 40.

Lei n.º 42/98. *D.R. I Série A*. 180/1998 (1998-08-06) 3776 - 3783.

Lei n.º 107/2001. *D.R. I Série A*. 209/2001 (2001-09-08) 5808 - 5829.

Lei n.º 109-B/2001. *D.R. I Série A*. 208/2001 (2001-12-27) 280 - 781.

Lei n.º 26/2003. *D.R. I Série A*. 174/2003 (2003-07-30) 4424 - 4443.

Lei n.º 53-A/2006. *D.R. Série I*. 249/2006 (2006-12-29) 2 - 379.

Lei n.º 2/2007. *D.R. Série I*. 10/2007 (2007-01-15) 320 - 335.

Lei n.º 60-A/2011. *D.R. Série I*. 230/2011 (2011-11-30) 5186- 5186.

Lei n.º 73/2013. *D.R. Série I*. 169/2013 (2013-09-03) 5499 - 5519.

Lei n.º 75/2013. *D.R. Série I*. 176/2013 (2013-09-12) 5688 - 5724.

Decreto n.º 49/79. *D.R. Série I*. 130/1979 (1979-06-06) 1259 - 1272.

Decreto-Lei n.º 98/84. *D.R. Série I*. 75/1984 (1984-03-29) 1035 - 1041.

Decreto-Lei n.º 442-C/88. *D.R. Série I*. 277/1988 (1988-11-30) 74 - 81.

Decreto-Lei n.º 215/89. *D.R. I Série A*. 149/1989 (1989-07-01) 2578 - 2591.

Decreto-Lei n.º 398/98. *D.R. I Série A*. 290/1998 (1998-12-17) 6872 - 6892.

Decreto-Lei n.º 287/2003. *D.R. I Série A*. 262/2003 (2003-11-12) 7568 - 7647.

Decreto-Lei n.º 108/2008. *D.R. Série I*. 122/2008 (2008-06-26) 3929 - 3962.

Decreto-Lei n.º 309/2009. *D.R. I Série A*. 206/2009 (2009-10-23) 7975 - 7987.

Decreto-Lei n.º 115/2012. *D.R. Série I*. 102/2012 (2012-05-25) 2772 - 2777.

Resolução da Assembleia da República n.º 28/90. *D.R. Série I*. 245/1990 (1990-10-23) 4344-4351.

Despacho n.º 11142/2012. *D.R II Série*. 158/2012 (2012-08-16) 29019- 29023.

Despacho n.º 2952/2018. *D.R II Série*. 58/2018 (2018-03-22) 8487.

Portaria n.º 223/2012. *D.R. Série I*. 142/2012 (2012-07-24) 3876 - 3881.

Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia. *Jornal Oficial* n.º C 326 (26/10/2012) 0001 - 0390.