



UNIVERSIDADE D
COIMBRA

Dany Podence Casimiro

**(IN)CONSISTÊNCIAS NOS PODERES
TRIBUTÁRIOS DAS AUTARQUIAS LOCAIS
O CASO DO IMPOSTO MUNICIPAL SOBRE IMÓVEIS**

**Dissertação no âmbito do Mestrado Científico em Ciências
Jurídico – Políticas com Menção em Direito Fiscal orientada pela
Professora Doutora Maria Matilde Lavouras e apresentada à
Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra no âmbito do
2.º Ciclo de Estudos em Direito.**

Julho de 2023



FACULDADE DE DIREITO
UNIVERSIDADE DE
COIMBRA

Dany Podence Casimiro

(IN)CONSISTÊNCIAS NOS PODERES TRIBUTÁRIOS DAS
AUTARQUIAS LOCAIS

O Caso do Imposto Municipal sobre Imóveis

(IN)CONSISTENCIES IN THE TAXING COMPETENCES OF LOCAL
GOVERNMENTS - The Municipal Property Tax case

Dissertação apresentada à Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra no âmbito do 2.º Ciclo de Estudos em Direito (conducente ao grau de Mestre), na Área de Especialização em Ciências Jurídico – Políticas / Menção em Direito Fiscal.

Orientadora: Professora Doutora Maria Matilde Lavouras

Coimbra, 2023

*Et, si la fiscalité a toujours attiré les rêveurs et les utopistes, l'histoire donne
indiscutablement tort à ceux qui espèrent en la simplicité¹*

¹ Daniel Gutmann, *Du Droit à la philosophie de l'impôt*, Arch, Philosophie Droit 46, 2002, pág.7

Agradecimentos

Aos meus pais, avós e a todos aqueles que tornaram Coimbra mais especial.

Resumo

A tributação local é, sem sombra de dúvida, uma questão bastante atual e que nos obriga a relacionar, não só o Direito Fiscal, como as Finanças Públicas e o Ordenamento do Território. A fiscalidade inserida no contexto dos Municípios e da autonomia tributária que lhes é legalmente atribuída são os pontos de partida da investigação. O destino da investigação é compreender os poderes tributários das Autarquias Locais e perceber que, apesar de um sistema fiscal bem estruturado e sedimentado, carece de algumas volubilidades que devem ser tidas em conta para o futuro do poder local. Os impostos de receita local vão afetar diretamente as receitas das Autarquias Locais, por isso, pretendemos analisar em que medida se pode aperfeiçoar, em específico, a tributação em sede de IMI. Analisar que, apesar da clareza das normas legais que positivam o imposto, haverá espaço para melhorias, quer na configuração do imposto, quer na forma como a sua *raison d'être* é compreendida pelos sujeitos passivos e, assim, afigura-se imprescindível repensar o nome do imposto, com a possibilidade de o batizar de contribuição. O estudo do IMI, enquanto imposto de receita local e, conseqüentemente, fonte de receita tributária, terá de ser feito em harmonia com conhecimentos de vários ramos das Finanças e da Fiscalidade. Conscientes da necessidade de debater ponderadamente o tema, analisámos diversa literatura e alguns dados estatísticos que nos permitiram perceber que o IMI poderá continuar a ser um forte aliado do poder local. Para além disto, seria interessante dotá-lo de componentes atuais e conscientes da necessidade de preocupação com o meio ambiente (como por exemplo, um coeficiente ambiental no cálculo do VPT), conservação e renovação de prédios e, em geral, o bem-estar da população local. As novas valências que podem ser atribuídas ao IMI devem ter, ainda, em consideração os avanços tecnológicos, preocupações sociais, o crescimento constante das cidades e todas as conseqüências humanitárias, sociais, organizacionais e económicas que emergem destas.

Palavras-chave: Tributação, Poder local, Finanças locais, Impostos locais, Imposto Municipal sobre Imóveis.

Abstract

The author seeks to explain the effects of property taxation on municipalities. In Portugal, there are several restrictions to the power of taxation at the local level. Not only the constitutional restrictions but also the legal ones. It is mandatory considering the general Tax Law principles, but also other principles, mainly the budgetary principles and territorial planning norms. The purpose of the research is to understand the tax powers of local authorities and to conclude that, despite a well-structured and well-established tax system, it lacks some imperfections that must be considered for the future of local Governments. Municipal taxes will directly affect the revenues; therefore, the author intends to analyse to what extent it can be improved, specifically, the *Imposto Municipal sobre Imóveis* taxation. It is also very important to consider the comprehensibility of the property taxation and the foundation of the property tax himself. Despite the supposed clarity of the legal rules, it is explained how they can be improved to ensure a real understandability of the tax and the limits of taxation, and, also, to improve the revenues of the municipalities. It is known that this kind of taxes can only provide limited revenues, but it is very important to ensure that the amount of “imposto municipal sobre imóveis” levied on land and property allows to obtain an adequate quantity of money in order to compensate the municipal services provided to the taxpayers. Aware of the importance of thoughtful discussion, the analysis – doctrinal and empirical - leads the author to conclude that the rationale for the property tax should be the benefit principle, combined with the ability to pay principle, in order to accomplish the objective of finance the local governments, to ensure an efficient land use and to include environment, conservation and renovation buildings considerations on the formulae. The new dimensions that can be conferred to IMI must also consider technological advances, social concerns, the constant growth of cities and all the humanitarian, social, organizational and economic consequences that are gradually appearing.

Keywords: Taxation, Local Government, Local Finances, Local Taxes, Property taxation.

Lista de Siglas, Abreviaturas e Acrónimos

AIMI	Adicional ao Imposto Municipal sobre Imóveis
ART	Artigo
CA	Contribuição Autárquica
CCDRC	Comissão de Coordenação e Desenvolvimento Regional do Centro
CE	Comunidade Europeia
CET	<i>Contribution Économique Territoriale</i>
CFR	Conforme
CIMI	Código do Imposto Municipal sobre Imóveis
CIRS	Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares
CIT	<i>Citatum</i>
CMRE	Conselho dos Municípios e Regiões da Europa
CNT	Código Nacional Tributário
CRP	Constituição da República Portuguesa
DGAL	Direção-Geral das Autarquias Locais
DL	Decreto-Lei
ETAF	Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais
EUA	Estados Unidos da América
FCM	Fundo de Coesão Municipal
FEF	Fundo de Equilíbrio Financeiro
FMG	Fundo Municipal Geral
IAS	Indexante dos Apoios Sociais

IBI	<i>Impuesto sobre Bienes Inmuebles</i>
ICI	<i>Imposta Comunale sugli Immobili</i>
IMI	Imposto Municipal sobre Imóveis
IMT	Imposto Municipal sobre Transmissões Onerosas de Imóveis
IMU	<i>Imposta Municipale Unica</i>
INE	Instituto Nacional de Estatística
IPTU	Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana
IRC	Imposto sobre o Rendimento de Pessoas Coletivas
IRS	Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares
ISS	Imposto sobre os Serviços
ITBI	Imposto sobre a Transmissão Inter Vivos de Bens Imóveis
ITR	Imposto Territorial Rural
IUC	Imposto Único de Circulação
IVA	Imposto sobre o Valor Acrescentado
LEED	<i>Leadership in Energy and Environmental Design</i>
LFL	Lei das Finanças Locais
LGT	Lei Geral Tributária
N	Número
OCDE	Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico
OP	<i>Opus</i>
PÁG	Página
PERTE	<i>Proyecto Estratégico para la Recuperación y Transformación Económica</i>
SS	Seguinte(s)

PIB	Produto Interno Bruto
RFALEI	Regime Financeiro das Autarquias Locais e Entidades Intermunicipais
RJUE	Regime Jurídico da Urbanização e Edificação
SIGIMI	Sistema de Informação Geográfica do Imposto Municipal sobre Imóveis
TF	<i>Taxe Professionnelle</i>
THRP	<i>Taxe d'habitation sur la résidence principale</i>
THRS	<i>Taxe d'habitation sur les résidences secondaires</i>
TMPC	Taxa Municipal de Proteção Civil
UE	União Europeia
VFB	Valor Fundiário Bruto
VPT	Valor Patrimonial Tributário
ZIF	Zona de Intervenção Florestal

Índice

1. Introdução	10
CAPÍTULO I.....	13
2. Conceito de Autarquia Local no contexto do Direito Financeiro Local.....	14
2.1 Evolução do conceito de Município.....	15
3. Orçamento das Autarquias Locais.....	17
3.1 As receitas das Autarquias Locais.....	18
4. Autonomia dos municípios, segundo a doutrina	20
4.1 Autonomia financeira e tributária	22
5. Descentralização Financeira dos Municípios	26
5.1 Descentralização e Imposto sobre a propriedade de prédios rústicos e urbanos	27
6. Tributos Locais	29
CAPÍTULO II	37
7. Imposto Municipal sobre Imóveis	38
7.1 Reforma Fiscal de 2003	40
7.2 O Sistema de Avaliação de Imóveis.....	45
7.3 A despesa fiscal em sede de IMI: as minorações da taxa e as isenções	50
7.4 O Adicional ao IMI	56
7.5 O peso do IMI na receita do poder local	57
8. O peso das receitas tributárias entre os diferentes níveis de administração	60

9.	Uma perspectiva crítica acerca do IMI	61
10.	Princípio do Benefício e sua relação com o IMI	63
11.	Dificuldades à introdução de alterações ao regime legal	71
12.	IMI rústico – breve referência	75
13.	Imposto sobre Imóveis - experiência Internacional	80
CAPÍTULO III		87
14.	O Futuro do IMI	88
15.	Porque pagamos impostos?	89
16.	Competição fiscal entre Municípios.....	93
17.	Efeito <i>flypaper</i> nas Finanças Públicas Locais	96
18.	Preocupações ambientais e o imposto sobre a propriedade	97
19.	<i>Smart Cities</i>	103
20.	“Imposto no Metaverso sobre Imóveis” o futuro do IMI?	105
21.	Tribunal de Contas.....	107
22.	Conclusão	109
<u>Bibliografia.....</u>		112
Bibliografia Eletrónica		117
Legislação Citada e Jurisprudência.....		119

1. Introdução

Num contexto socioeconómico que nos obriga, muitas vezes, a olhar para o exterior e pensar de forma global, é pertinente refletir acerca do que se passa dentro das nossas fronteiras. Entenda-se que não devemos, de modo algum, ignorar as questões de tributação e Finanças Públicas a nível europeu e internacional.

O que se pretende, verdadeiramente, é trazer para o debate o tema da Tributação e das Finanças Locais, o que se deve à simples razão das grandes mudanças principiarem numa escala pequena para uma mais abrangente. Deve-se, ainda, ao facto de a tributação local ter um papel muito presente ao longo de toda a história.

Nesta investigação, o tema central será a tributação local e como esta se insere no contexto do poder e das finanças públicas locais. Adivinha-se que as inconsistências na tributação criam pequenos entraves ou malformações na máquina do poder local.

Começar-se-á pela contextualização necessária, introduzindo conceitos e noções basilares, mas que serão verdadeiros pilares de sustento para o resto do trabalho. O mesmo será dividido em três capítulos que permitem uma organização e encadeamento lógico dos temas.

Para principiar, o primeiro capítulo será dedicado à introdução de conceitos e noções gerais, como, por exemplo, as Autarquia Locais inseridas no âmbito do Direito Financeiro Local. E, ainda, compreender a evolução da figura dos Municípios na história de Portugal, mesmo quando este “jardim da Europa à beira-mar plantado” não era ainda conhecido por tal nome.

É, também, imprescindível a abordagem ao Orçamento das Autarquias Locais e, como seria de antever, o lado da receita será aquele que será por nós analisado de uma forma mais intensa e pormenorizada, sem, todavia, olvidar o lado da despesa a partir de uma perspectiva de utilização da receita, primordialmente, a receita tributária. Partindo deste ponto, será relevante versar sobre a autonomia dos Municípios, essencialmente, a sua autonomia financeira e tributária – ponto este que será alvo de reflexão no último capítulo. Antes de seguir para o próximo capítulo, serão referidos os principais impostos de receita local, entre os quais, o Imposto Municipal sobre Imóveis, o Imposto Municipal

sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis, o Imposto Único de Circulação e a Derrama Local.

Feita essa análise introdutória, iniciar-se-á o segundo capítulo, no qual se analisa, mais detalhadamente, o tema em estudo. O ponto de partida desta parte, como não poderia deixar de ser, será o Imposto Municipal sobre Imóveis (IMI), não sem antes referir a Reforma Fiscal de 2003 e as alterações que esta introduziu ao nível da tributação do património. A caracterização do Imposto Municipal sobre Imóveis e, dentro deste, o sistema de avaliação de imóveis rústicos e urbanos torna-se imprescindível. Ademais, será necessário refletir ainda sobre outras normas relativas à tributação dos imóveis urbanos e rústicos, nomeadamente as que dizem respeito às isenções, seus fundamentos, problemas e propósitos.

Efetuando um contraponto com a primeira parte, iremos relacionar a receita tributária proveniente da arrecadação do IMI com o Orçamento Local, bem como a importância destas receitas nos vários níveis de administração.

De seguida, será feita uma leitura crítica e analítica do IMI, tendo por base todas as suas fragilidades e potencialidades que ainda não se encontram desenvolvidas. E, ainda, todas as dificuldades que são criadas para uma evolução ou até reforma de um imposto tão presente como o IMI. O ponto que divide estas duas problemáticas será precisamente o que refletirá acerca do fundamento do IMI, dito de outro modo, qual é razão de ser do imposto. Este assunto demonstrará o confronto entre o *princípio do benefício* e o *princípio da capacidade contributiva* e, ainda, se o primeiro pode ajudar os sujeitos passivos a compreender a tributação em sede do IMI.

O foco da nossa investigação é, como se deduz do já mencionado, o IMI incidente sobre imóveis urbanos e rústicos, enquanto imposto de receita local. Por isso, a nossa atenção será voltada para o estudo de questões relativas à tributação dos prédios urbanos e rústicos e a sua relação com o imposto.

No último capítulo, ampliar-se-á a abordagem ao tema, sendo o momento adequado a refletir todas as questões com que fomos confrontados ao longo da nossa investigação.

Após a análise do IMI, bem como das suas características, problemas e pontos a melhorar, poder-se-á realizar uma prospeção, inserida no panorama jurídico, financeiro, económico e até social, do imposto. A este propósito poderemos questionarmos como poderá a tributação local ser inserida na extrafiscalidade ambiental e sustentável, que tem vindo a ser introduzida em vários Ordenamentos Jurídicos. Poderá, o IMI adquirir uma dimensão “verde” no futuro? E, em relação ao mundo digital, que novos desafios se colocam à tributação local?

Com este trabalho pretendemos reanimar o debate em torno da tributação local, partindo do panorama atual e traçando alguns caminhos possíveis (e não utópicos) para o futuro. Noutras palavras, o estudo das finanças e tributação locais não é uma novidade, porém, entendemos que o assunto não tem sido debatido adequadamente nas esferas académicas, sociais e políticas.

Deixamos, assim, abertas algumas hipóteses para que seja traçado um trajeto que permita esclarecer ou, pelo menos, refletir sobre as (in)consistências nos e dos poderes tributários das Autarquias Locais em Portugal.

CAPÍTULO I

O Poder Local e a Tributação Local

2. Conceito de Autarquia Local no contexto do Direito Financeiro Local

A história da figura dos municípios, a corrente do municipalismo e a sua expressão em Portugal foi muito importante durante o séc. XIX procurando alguns municípios descentralizar o poder que se encontrava concentrado². Essa importância manteve-se também durante a Primeira República, porém, durante o período do Estado Novo houve algum retrocesso e, durante este período, os Municípios acabaram por ser meros veículos do poder central. Se olharmos para o exemplo do Brasil, verificamos que este movimento foi muito mais intenso tendo em conta a dimensão territorial do próprio país e a autonomia dos municípios, que ajudou a cimentar as instituições de um país que tinha obtido a sua independência recentemente. O mesmo aconteceu em Espanha onde os municípios também têm um papel mais presente e incontornável.

² O Antigo Regime caracterizava-se pela existência de um poder central muito concentrado no monarca e, algum do poder que este concedia a certas casas senhoriais que administravam determinadas áreas do território português. O tamanho de um senhorio jurisdicional iria afetar diretamente os recursos disponíveis, desde logo, os fundos disponíveis de serem cobrados pelos tributos que podiam lançar. Os privilégios da nobreza vinham da vontade do monarca por petição dos primeiros. Havia mesmo quem defendesse que, os municípios bloqueavam a evolução e desenvolvimento do país. Contudo, a atenção para o Municipalismo só apareceu aquando da chegada de valores liberais e da revolução francesa. De destacar uma reforma descentralizadora levada a cabo por Rodrigues Sampaio (1875-1890) que desenvolveu profundamente os municípios portugueses e o seu papel no contexto nacional. Para aprofundamento deste tópico: José Viriato Capela, *Administração local e municipal portuguesa do século XVIII às reformas liberais (Alguns tópicos da sua Historiografia e nova História)* In: Os Municípios no Portugal Moderno: Dos Forais Manuelinos às Reformas Liberais, Publicações do Cidehus, Évora, 2005. ISBN: 9782821869882. DOI: <https://doi.org/10.4000/books.cidehus.1108>. E ainda, Direção de César Oliveira, *História dos Municípios e do Poder Local (dos finais da Idade Média à União Europeia)*, Círculo de Leitores.

A consagração constitucional da autonomia local nos artigos da 6.º, 288.º alínea n) e 235.º da CRP impõe que consideremos a existência de freguesias, municípios e regiões administrativas. E, realçando que, são todas autarquias locais como consta do art.º 236.º n.º 1 da CRP³.

Segundo JORGE BACELAR GOUVEIA, há quatro elementos essenciais, constitutivos de uma autarquia local : *formal* – traduz-se na existência autónoma de uma pessoa coletiva de direito público; *humano* – materializa-se na vinculação da entidade coletiva a um conjunto de cidadãos, através de um laço que é o da residência e numa base democrático-representativa; *territorial* – consubstancia-se na delimitação da atuação do ente territorial com base numa dimensão territorial; *funcional* – traduz-se em atribuições e competências do Direito administrativo, menores do que as de âmbito estadual.⁴

2.1 Evolução do conceito de Município

Os Municípios em Portugal podem ser encontrados logo nos primeiros povoados, uma vez que estes necessitavam de um órgão de poder próximo dos cidadãos que tomasse decisões quando esteja em causa o interesse comum daquelas comunidades. Estas são muitas vezes vistas como uma herança dos municípios romanos que ALEXANDRE HERCULANO caracterizou como a “mais bela instituição que o mundo antigo deixou ao mundo moderno”⁵. A tradição de divisão geográfica e administrativa do país é tão antiga que até mesmo antes da criação do Reino de Portugal já havia 19 concelhos constituídos.

Durante o séc. XIX, a evolução legislativa trouxe com ela um avanço na administração local, estando já presente na Constituição de 1822 um modelo descentralizador que concedia poder tributário originário aos municípios, “entre nós sempre se aceitou, ao longo do estado constitucional, que os entes territoriais menores,

³ Artigo 236.º da CRP: “Categorias de autarquias locais e divisão administrativa n.º 1. No continente as autarquias locais são as freguesias, os municípios e as regiões administrativas.”

⁴ Jorge Bacelar Gouveia, *Manual de Direito Constitucional* - Volume 2, Almedina, Coimbra, 2011, págs. 1003-1004.

⁵ Alexandre Herculano, *História de Portugal - Livro VIII, Parte I*, pág. 33-34. 8.ª ed. definitiva dirigida por David Lopes, Livrarias Aillaud & Bertrand, pág. 33-34. Disponível em https://purl.pt/12112/4/hg-26089-p/hg-26089-p_item4/hg-26089-p_PDF/hg-26089-p_PDF_24-C-R0150/hg-26089-p_0000_capa-cap_a_t24-C-R0150.pdf.

máxime os municípios, fossem titulares de uma pequena parcela do poder tributário em termos de poder originário ou, como foi a regra, em termos de poder derivado”.⁶

No período do Estado Novo pouca autonomia tiveram os municípios e as suas receitas fiscais eram constituídas por impostos do Estado e contribuições adicionais, imposto sobre comércio, indústria, turismo, prestação de trabalho e sobre espetáculos. À semelhança do que acontece hoje, os adicionais do imposto eram lançados pelos Municípios e podiam atingir 35% da contribuição predial rústica e 17% da contribuição predial urbana.

O Estado Português é um Estado unitário que tem somente uma fonte originária de poder político, contudo, está prevista a descentralização de alguns poderes e a organização do país em diferentes graus de poder territoriais.

Ao contrário do que acontece noutros países, falta um nível intermédio de poder entre o local e o central. Grosso modo, ou temos o Estado Central ou temos o Estado Local personificado na figura das Autarquias Locais e das freguesias. Sendo assim (e por serem as protagonistas do tema em estudo), entendemos por Autarquias Locais os “entes administrativos, pessoas coletivas de Direito público distintas do Estado e delimitadas territorialmente dentro do âmbito deste, que têm por finalidade essencial a prossecução de interesses específicos das populações inseridas na sua área geográfica”⁷.

Pretende-se traçar algumas noções genéricas e basilares para a melhor compreensão do caminho que se avizinha. A atividade financeira local é variada e, apesar de um pouco limitada, é essencial para garantir o bom funcionamento dos serviços públicos, bem como, a produção e conservação de bens públicos que mais próximos estão das populações. Garantem assim, através da sua atividade, que a máquina do Estado Social funciona corretamente e satisfaz o interesse público.

Ainda sobre o exposto, MICHEL BOUVIER fala da “*revanche du local sur le central*” e na importância do poder local, que tem gradualmente crescido. Segundo a posição defendida pelo autor, o poder local deve ser dotado de autonomias suficientes para que possa cooperar e realizar de uma maneira mais eficiente e eficaz algumas das

⁶ José Casalta Nabais, *O Dever Fundamental de Pagar Impostos*, Almedina, Coimbra, 2012, pág. 305.

⁷ Joaquim Freitas da Rocha, *Direito Financeiro Local, 3ª Edição*, Almedina, Coimbra, 2019, pág. 27.

funções que lhe competem. Entendemos que é fundamental que tanto o poder local como o poder central estejam alinhados, sigam o mesmo plano e partilhem as mesmas inquietações. Só assim, num movimento coordenado e transparente, se podem atingir os objetivos desejados e realizar uma despesa mais eficiente.

3. Orçamento das Autarquias Locais

O Orçamento de Estado, enquanto instrumento de gestão financeira que prevê discriminadamente as receitas e despesas do Estado para um determinado período financeiro é, sem dúvida, um dispositivo legal central na ação do Estado. A nível local o cenário não é muito diferente, estando, apenas, adaptado à realidade de cada Autarquia Local.

O Regime Financeiro das Autarquias Locais e Entidades Intermunicipais (RFAALEI) aprovado pela Lei n.º 73/2013, de 3 de setembro⁸ prevê, à semelhança dos demais regimes jurídicos que o antecederam, alguns princípios fundamentais que, à semelhança do que acontece na escala estadual, visam garantir uma coordenação entre os vários níveis de distribuição de competência, controlo do orçamento e prevenção de situações instáveis ou de correção de desequilíbrios financeiros.

No domínio financeiro, os princípios mencionados são vários, sendo de destacar: o princípio da legalidade (art.º 4.º), o princípio da estabilidade orçamental (art.º 5.º), o princípio da autonomia financeira (art.º 6.º), o princípio da transparência (art.º 7.º), o princípio da solidariedade nacional recíproca (art.º 8.º), o princípio da equidade intergeracional (art.º 9.º), o princípio da anualidade e plurianualidade (art.º 9-A.º), o princípio da unidade e universalidade (art.º 9-B), o princípio da não consignação (art.º 9-C.º), o princípio da justa repartição dos recursos públicos entre o Estado e as autarquias

⁸ Retificado pela Declaração de Retificação n.º 46-B/2013, de 1 de novembro e alterado pela Lei n.º 82-D/2014, de 31 de dezembro e mais uma série de alterações, cuja 15ª versão, mais recente é a Lei n.º 29/2023, de 4 de julho.

locais (art.º 10.º), o princípio da coordenação entre finanças locais e finanças do Estado (art.º 11.º) e o princípio da tutela inspetiva (art.º 13.º) ⁹.

3.1 As receitas das Autarquias Locais

As receitas dos municípios, aspeto que destacaremos no nosso trabalho, pode ser alvo de várias divisões, nomeadamente no que à sua natureza diz respeito. As receitas originárias de natureza financeira podem ser subdivididas em receitas: *patrimoniais*, receitas *tributárias* e receitas *creditícias*. Dentro das receitas tributárias estão aglomerados “todos os impostos relativamente aos quais se verifique uma qualquer titularidade ativa por parte dos municípios”¹⁰. Assim, a parte correspondente à receita originária de natureza tributária unilateral é a que maior destaque tem no âmbito do orçamento local, o que é indiciado logo pelo facto de se tratar da primeira receita elencada no artigo 14.º do Regime Financeiro das Autarquias Locais e Entidades Intermunicipais (RFALEI). O tributo é entendido como uma “receita pública de natureza coativa e com finalidades financeiras”¹¹, acrescido de determinados requisitos de verificação cumulativa, por se tratar de uma quantia a ser arrecadada com o objetivo de financiar a provisão pública de bens destinados a satisfazer necessidades coletivas ou necessidades individuais e coletivas.

⁹ Estes princípios podem ser estudados com mais pormenor, *vide* Joaquim Freitas da Rocha, *Direito Financeiro Local*, 3ª Edição, Almedina, Coimbra, 2019; José Joaquim Teixeira Ribeiro, *Lições de Finanças Públicas*, 5ª Edição, Coimbra Editora, Coimbra, 1995; É uma questão relevante e que importa mencionar os traços gerais, contudo, parece-nos pertinente destacar alguns dos princípios elencados pela sua ligação com o tema da investigação. Começando pelo *princípio da transparência*, que traduz o dever de informação entre as Autarquias Locais e o Estado, e entre estes e os cidadãos. Sem dúvida que é um princípio que tem vindo a ganhar destaque e cuja importância só tem vindo a crescer. Toda a informação relativa ao orçamento deve estar acessível aos cidadãos. Assim, quanto mais conscientes tiverem os cidadãos da gestão das finanças locais melhor conseguem exercer a democracia. De seguida o *princípio da justa repartição dos recursos públicos* entre o Estado e as autarquias locais e o *princípio da coordenação entre finanças locais e finanças do Estado* sustentam a ideia de que todos os órgãos políticos devem exercer o seu poder num sentido cooperativo e numa direção planeada e convergente. No primeiro, deve-se garantir que as Autarquias Locais têm os meios necessário para prosseguir as suas atribuições e competências. O segundo, reitera que o desenvolvimento do país vai ao encontro das metas orçamentais estabelecidas a nível nacional e a nível da União Europeia. Por fim, segundo o *princípio da tutela inspetiva*, o Estado vai exercer uma tutela inspetiva sobre as Autarquias Locais e todas as entidades do setor local relativamente à sua gestão patrimonial e financeira, nos limites da lei (sempre salvaguardando a autonomia do poder local). São alguns dos princípios que podem ajudar na restante leitura do trabalho.

¹⁰ José Casalta Nabais, *A Autonomia Financeira das Autarquias Locais*, Almedina, Coimbra, 2007, pág. 35.

¹¹ Joaquim Freitas da Rocha, *op. cit.* pág. 180.

De entre as receitas tributárias são os impostos aqueles que permite arrecadar o maior volume de receitas. Sendo uma fonte de receita dos municípios é imperativo que se esclareçam os limites dos poderes tributários. De acordo com o artigo 15.º do RFALEI, os municípios dispõem de poderes tributários, desde a criação de tributos à fixação da base de incidência (nas palavras de CASALTA NABAIS – “disciplina dos chamados elementos essenciais dos impostos”¹², que os Municípios não podem disciplinar, aplica-se, somente, à alteração da taxa do imposto dentro de limites legais previamente estabelecidos) e ainda, a sua liquidação e cobrança. Certo que o poder de criação de tributos está limitado pelos princípios constitucionais da reserva de lei aplicável aos impostos, reservando-se esse poder à Assembleia da República, ou ao Governo mediante autorização legislativa. Verdadeiramente, as Autarquias apenas podem, dentro dos limites estabelecidos por lei, fixar as taxas de alguns impostos como o IMI, lançar a derrama e conceder benefícios fiscais¹³, tendo em conta o panorama económico e social da região e os demais interesses públicos.

Para além destes poderes acabados de mencionar (como o de fixar a taxa de alguns impostos, mediante valores legalmente pré-estabelecidos), foi referida a liquidação e cobrança de tributos ou “titularidade da receita”¹⁴ dos seguintes impostos: IMI, IMT, IUC e a derrama municipal (existem outros, mas não com a configuração e importância destes). No RFALEI, no artigo 17.º, é concretizado o regime de liquidação e cobrança, sendo possível constatar que, em regra, os impostos municipais são liquidados e cobrados nos termos previstos na legislação que disciplina o seu regime legal, acrescentando, porém, a hipótese de essa cobrança ser feita pelos serviços das entidades locais ou transferida para as entidades intermunicipais, nos casos referidos no n.º 3 do citado artigo.

¹² José Casalta Nabais, *A Autonomia Financeira das Autarquias Locais*, op. cit. pág. 35.

¹³ A concessão de benefícios fiscais, enquanto poder tributário dos municípios, está limitada pela previsto no n.º 2 do art.º 16.º da RFALEI.

¹⁴ José Casalta Nabais, *Direito Fiscal*, op. cit. pág. 41.

4. Autonomia dos municípios, segundo a doutrina

Segundo DIOGO FREITAS DO AMARAL, a autonomia dos municípios compreende vários pontos nucleares. Os municípios podem, nos termos da lei, gerir e regular uma parte dos assuntos públicos, participar e definir políticas públicas nacionais que afetam as suas populações, partilhar de decisões, informações com o Estado e adaptar normas ou planos nacionais à realidade local.

Podemos encontrar, dentro destes, os municípios *independentes* e os municípios *dependentes*. Os primeiros são uma espécie de comunidade local sob a forma de pequeno governo local, que tem poderes suficientes e adequados à cobrança dos seus próprios impostos e à gestão das suas finanças, o que envolve todos os poderes necessários à realização de despesa. Por seu turno, os municípios dependentes são uma espécie de “agência ou sucursal do Estado”¹⁵, modelo este que remete para o napoleónico francês¹⁶.

Esta subdivisão está hoje um pouco ultrapassada sendo por isso habitual encontrarmos outras formas de classificação dos municípios: com autonomia *plena*, com

¹⁵ Diogo Freitas do Amaral, *Curso de Direito Administrativo – Volume I*, Almedina, Coimbra, 2018 pág.533.

¹⁶ Com a Revolução Francesa, as estruturas tradicionais que haviam sido herdadas do Antigo Regime foram completamente transformadas. Após 1789, existiram diversas mudanças no regime político e administrativo francês que, inevitavelmente, se espalhou pelo resto da Europa. Os valores trazidos da tão importante revolução (*Liberté, Égalité, Fraternité*) influenciaram diretamente as instituições administrativas, que se tornaram veículos indispensáveis para a propagação dos novos códigos políticos, normalização de comportamentos sociais e exercício de funções coerentes com a ideologia política recém-instalada. A rutura criada com o Antigo Regime significou a eliminação de privilégios sociais, que se traduziu na introdução de uma administração mais simples, hierarquizada que promovesse os valores revolucionários e garantisse a liberdade e igualdade perante a lei. Grosso modo, todo o sistema administrativo foi descentralizado, democratizado e o território francês dividiu-se em departamentos, distritos e comunas. Apenas dez anos após a revolução, surgiu Napoleão Bonaparte (que se autocoroou imperador em 1804), e com ele vieram mais reformas a nível administrativo. A “reforma napoleónica” trouxe uma diminuição dos agentes administrativos, reforço do papel do representante do poder central, aumento dos poderes do governo central de forma que este tivesse uma capacidade forte de ditar todos os aspetos da vida das comunidades. De um modo geral, a legislação napoleónica teve um espírito altamente centralizador. Pelo prestígio da administração francesa e pela expansão do império napoleónico (através das invasões francesas em 1807, 1809 e 1810), vários vestígios foram deixados no nosso país. Um modelo centralizado de administração periférica, a figura dos corregedores-mores, a divisão do território português em províncias, comarcas e concelhos, as competências dos vários níveis de poder administrativo marcaram a história da organização político-administrativa de Portugal (muito graças a figuras como Soares Franco, Mouzinho da Silveira, Morais Sarmiento, Costa Cabral).

Para mais aprofundamentos, António Pedro Manique, *Junot e as influências francesas na reforma da administração pública em Portugal – O papel dos corregedores mores*, Ler História [Online], 60 | 2011, posto online no dia 02 fevereiro 2016, consultado no dia 17 junho 2023. URL:<http://journals.openedition.org/lerhistoria/1486>; DOI: <https://doi.org/10.4000/lerhistoria.1486>

autonomia *semiplena* e com autonomia *restrita*. Tal como indicia a própria designação, a autonomia plena dos municípios corresponde às situações em que os municípios dispõem de poderes de administração, sendo as relações que estabelecem com o Estado central geridas numa lógica de paridade e vendo a sua atividade ficar isenta de superintendência ou tutela, sendo somente controlados pelo poder exercido pelos tribunais. Podemos encontrar sistemas deste tipo em vários países, nomeadamente na Grã-Bretanha, na Alemanha e na Suíça. Nos modelos dos municípios com autonomia semiplena estamos perante situações em que estes possuem alguns recursos financeiros e poderes de decisão, mas existe tutela administrativa de legalidade e até de mérito, correspondendo ao modelo de distribuição de poderes existente em França, na Bélgica e na Itália. Os municípios com autonomia restrita caracterizam os modelos em que as atribuições e competências próprias são escassas e dispõem de poucos meios financeiros próprios, como sucede em Portugal, em Espanha e na Grécia¹⁷.

MARCELO REBELO DE SOUSA, destaca a ideia de que num modelo como o português existe uma escassez de recursos próprios e insuficiência das transferências de receitas para os municípios, realçando, também, “que a Constituição de 1976 acolhe o Poder Local com um espírito descentralizador”¹⁸. De notar que, relativamente às receitas próprias dos municípios, nomeadamente no que aos impostos diz respeito, as autarquias locais estão fortemente dependentes das alterações nas mudanças das estratégias do Governo central.

A autonomia local, tal qual está consagrada na CRP, revela a existência de um modelo de organização do Estado, e ainda que constitua uma garantia *institucional* da autonomia local esta deve ser entendida num tríplice sentido: como garantia *subjéctiva* das autarquias locais, pois são sujeitos de direito; garantia *objectiva* como instituição jurídica da autonomia local e garantia da *posição jurídica subjéctiva* das autarquias locais protegendo a sua autonomia local¹⁹. E, de entre estas autonomias, podemos encontrar a autonomia *normativa* que corresponde ao poder de criar regulamentos para exercer as

¹⁷A este propósito refere-se a posição, nas primeiras edições, de DIOGO FREITAS DO AMARAL, que analisa a percentagem de despesas locais no conjunto das despesas públicas em Portugal que representa metade da percentagem da Grã-Bretanha. Vide Diogo Freitas do Amaral, op. Cit. pág. 489.

¹⁸ Marcelo Rebelo de Sousa, *Lições de Direito Administrativo – Volume I*, Lex, Lisboa, 1999, pág. 352

¹⁹ António Francisco de Sousa, *Direito Administrativo das Autarquias Locais*, Luso Livro, Lisboa, 1993, pág. 92-94.

suas competências e prosseguir as suas atribuições tendo em conta as necessidades da comunidade; autonomia *política* que significa o poder de agir politicamente através dos órgãos democraticamente eleitos; autoadministração confiando cargos a pessoas físicas escolhidas; autonomia *administrativa* e autonomia *financeira* em que os órgãos possam gerir livremente as suas receitas, aprovar orçamentos, realizar despesas sem dependência de terceiros, mas recebendo transferências da administração central mediante critérios e políticas do Estado Central.²⁰

É precisamente neste contexto que se desenham os processos e os poderes que conduzem à autonomia financeira e à autonomia tributária.

4.1 Autonomia financeira e tributária

Quando se fala em autonomia administrativa e em autonomia tributária deve ter-se em consideração que a primeira é necessariamente mais *ampla* e *abrangente* que segunda. A autonomia financeira engloba a autonomia patrimonial, mas alarga-se às receitas dos seus serviços e à realização de despesa municipal. A autonomia financeira tem, assim, de assentar no poder dos órgãos das autarquias locais poderem elaborar, aprovar e modificar opções do plano e do orçamento e elaborar e aprovar os documentos de prestação de contas. Os poderes de gestão do património próprio – mobiliário e imobiliário-, exercer o poder tributário legalmente atribuído e liquidar, arrecadar cobrar e dispor das receitas que estão destinadas por lei. Por fim, podem ordenar e processar as suas despesas legalmente autorizadas e aceder ao crédito tendo em conta as situações previstas na lei.

A autonomia tributária reporta-se, tal como sugerido pela própria designação, às receitas tributárias e fiscais e aos poderes que envolvem alguns dos tributos locais. Segundo o artigo 238.º da CRP, as Autarquias Locais têm finanças e património próprios, podendo estas gerir o seu património e dispor de alguns poderes tributários, nos termos previstos na lei. Acrescenta-se ainda, o previsto no artigo 254.º da CRP que se refere a essa disposição de receitas tributárias próprias.

²⁰ Segundo as posições de ANTÓNIO FRANCISCO DE SOUSA e de CASALTA NABAIS. *Vide* António Francisco de Sousa, *Direitos Administrativo das Autarquias Locais*, Luso Livro, Lisboa, 1993; José Casalta Nabais, *A Autonomia Local*, Boletim da Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra, Coimbra, 1993.

Assim, “os Estados modernos comportam como elemento importante da sua configuração a existência de municípios aos quais se atribuem diversas competências mais ou menos alargada”²¹.

A autonomia autárquica será, então, a manifestação da administração autónoma, sendo reconhecidas às Autarquias Locais, como refere JOAQUIM FREITAS DA ROCHA, “constitucional e legalmente um conjunto de atribuições e competências, distintas das atribuições e competências estaduais, bem assim como os meios normativos, organizatórios e funcionais que permitam a sua exequibilidade”²². Entendemos que, a autonomia autárquica, organizatória e administrativa, que resulta da Constituição da República Portuguesa, necessita de densificação para que se possa falar, verdadeiramente, em autonomia local.

Para fazer acompanhar as atribuições e competências supramencionadas é necessário que a Autarquia Local tenha ao seu dispor instrumentos e meios para atuar e colocar em prática essa autonomia. Sendo assim, quando nos referimos às Autarquias Locais, não podemos apenas tomar em consideração a sua autonomia autárquica em termos administrativos, sendo pressuposto essencial para a sua existência que tenha, também, autonomia financeira. A existência de dinheiros próprios confere “operacionalidade” e torna “praticável a prossecução do interesse público”²³, devendo considerar que a autonomia financeira abrange a autonomia patrimonial, a autonomia orçamental, a autonomia creditícia, a autonomia de tesouraria e a autonomia tributária. Convém notar que a autonomia financeira tributária não significa independência total, uma vez que existem não só constrangimentos jurídicos, mas também fáticos, nomeadamente os decorrentes do princípio da unidade do Estado, do princípio da legalidade e do princípio da reserva de lei, já mencionados.

Em relação à autonomia tributária, como já foi dito, estamos perante um conceito mais restrito do que o conceito de autonomia financeira. Assim, falar em autonomia tributária obriga, necessariamente, a tomar em consideração o conceito de tributo que, de um modo geral abrange taxas, impostos e outras figuras próximas. Se definirmos, como

²¹Vasco Valdez, *Autonomia Tributária dos Municípios – Uma Proposta para Portugal à Luz das Experiências Brasileira e Espanhola*, VidaEconómica, Porto, 2014, pág. 79.

²² Joaquim Freitas da Rocha, op. cit. pág. 38.

²³ Joaquim Freitas da Rocha, op. cit. pág. 42.

faz CASALTA NABAIS o imposto a partir dos seus elementos, “a saber: um elemento objetivo, um elemento subjetivo e um elemento teleológico (ou finalista)”²⁴. Objetivamente o imposto é uma prestação pecuniária, unilateral, definitiva e a coativa. (...) exigida a (ou devida por) detentores (individuais ou coletivos) de capacidade contributiva a favor de entidades que exerçam funções ou tarefas públicas. (...) o imposto é exigido pelas entidades que exerçam funções públicas para a realização dessas funções, conquanto que não tenham carácter sancionatório.”²⁵.

A principal diferença entre os impostos e as taxas resulta do facto das últimas resultarem de uma relação jurídica bilateral. Os tributos bilaterais, cuja forma mais típica são as taxas, têm também a particularidade de que à prestação “a favor do Estado e demais entes públicos corresponde uma prestação específica, uma atividade desses mesmos entes especialmente dirigida ao respetivo obrigado.”²⁶

A distinção destes conceitos é central na delimitação dos poderes tributários das Autarquias Locais, mas, também, são relevantes numa perspetiva diversa e que diz respeito à forma como os contribuintes olham para cada tributo e que ações/respostas esperam dos decisores políticos. Ou seja, a distribuição dos poderes tributários deve ter em consideração que aos municípios, “devem ser reservados meios financeiros apropriados (...) para que estes possam prosseguir as atribuições e competências que

²⁴ José Casalta Nabais, *Direito Fiscal*, 11ª Edição, Almedina, Coimbra, 2021, pág. 34.

²⁵ Embora partam de pressupostos diferentes a noção de imposto que tem vindo a ser usada entre nós quer pela Doutrina, quer pela Jurisprudência é bastante similar à que referimos. Contudo, releva mencionar outras posições. O imposto é definido como “prestação pecuniária, coativa e unilateral, sem carácter de sanção, exigida pelo Estado com vista à realização de fins públicos”, por TEIXEIRA RIBEIRO nas Lições de Finanças Públicas, 5ª Edição, Coimbra Editora, 1995, pág. 258. Este autor acrescenta que “a taxa também é uma prestação pecuniária; também é uma prestação coativa; mas já não é uma prestação unilateral, uma vez que ao seu pagamento corresponde a contraprestação de um serviço por parte do Estado.” Impostos poderão ser entendidos como “tributos de carácter unilateral por contraposição às taxas (critério estrutural), materializados por prestações pecuniárias cuja finalidade seja a arrecadação de receitas a título principal ou secundário por parte de entidades públicas (fim fiscal), ou até a prossecução de quaisquer outras finalidades públicas (...) que não tenham por base uma infração e correspondente sanção”, mediante a conceção de ANA PAULA DOURADO, *Direito Fiscal*, 5ª edição, Almedina, Coimbra, 2020, pág. 48. A propósito das taxas refere que, “A taxa no nosso ordenamento jurídico-constitucional é caracterizada como sendo um tributo sinalagmático ou bilateral, deve poder prosseguir finalidades fiscais ou extrafiscais, tal como os impostos.” – Ana Paulo Dourado, op. Cit. pág. 66. Para terminar, ainda a este propósito, refere-se o Acórdão do Tribunal Central Administrativo do Sul, processo n.º 283/12, de 26 de outubro de 2017 que define o conceito de imposto e taxa da seguinte forma: “Em contraste com o imposto de características unilaterais, a taxa caracteriza-se pela sua natureza comutativa ou bilateral, devendo o seu valor concreto ser fixado de acordo com o princípio da equivalência jurídica”. Apesar deste não ser o tema central do trabalho é importante ter em conta diversas posições acerca do conceito.

²⁶ José Casalta Nabais, *Direito Fiscal*, op. cit., pág. 36.

lhes estão cometidas”²⁷, caso contrário, cortando a amplitude da autonomia financeira, podemos cair num cenário de inconstitucionalidade, sob pena, se tal não ocorrer, que a autonomia financeira não seja respeitada e, conseqüentemente, poder estar-se presente perante uma inconstitucionalidade.

Esta característica da bilateralidade das taxas aparece na lei do regime das taxas das autarquias locais, mais propriamente, na Lei n. °53-E/2006 de 29 de dezembro. O artigo 3.º do citado diploma refere que:

“As taxas das autarquias locais são tributos que assentam na prestação concreta de um serviço público local, na utilização privada de bens do domínio público e privado das autarquias locais ou na remoção de um obstáculo jurídico ao comportamento dos particulares, quando tal seja atribuição das autarquias locais, nos termos da lei.”.

De referir que, só serão verdadeiras taxas se o obstáculo jurídico a remover for de facto real que é levantado “por exigência de um específico interesse administrativo”²⁸. A taxa não tem tantas restrições legais como acontece com os impostos²⁹.

²⁷Vasco Valdez, op. cit. pág. 81.

²⁸ José Casalta Nabais, *Direito Fiscal*, op. cit., pág. 37.

²⁹ Esta discussão é bastante controversa na doutrina e a fronteira entre taxas e preços é muito difícil de concretizar. Será taxa quando a contraprestação é relativa a um serviço que por essência pertence à titularidade do Estado, e assim, será preço quando estejamos perante um serviço que por essência não pertence à titularidade do Estado, consoante ALBERTO XAVIER. Porém, para TEIXEIRA RIBEIRO, as taxas e as tarifas são ambas preços autoritariamente fixados. A diferença reside no facto da equivalência económica poder ser meramente jurídica no caso das taxas, tendo de se verificar uma relação de proporcionalidade entre a contraprestação e o montante auferido. O centro deste tema é, precisamente, os serviços públicos locais, enquanto serviços de interesse económico geral que se prendem “com a titularidade desses serviços ou mesmo com as opções políticas quanto à escolha do melhor modelo de gestão”, vide Suzana Tavares da Silva, *Ainda a distinção entre Taxas e Preços a Propósito da Internalização dos Serviços Públicos Locais*, CEDIPRE, - Escritos Breves 2, Coimbra, janeiro 2019, pág. 25. A este propósito menciona-se que a dificuldade de definir a fronteira entre estes conceitos aumenta quando estamos perante serviços públicos concessionados, por outras palavras, “se a questão nos parece relativamente simples de solucionar quando está em causa uma taxa ou um preço a ser cobrado pelo Município prestador do serviço – na medida em que concordamos com a inclusão destes dois conceitos na categoria geral de taxas em sentido amplo – já quando o serviço é prestado por empresa concessionária o problema assume outros contornos.”, vide Joana Catarina Neto dos Anjos, *Litígios Entre as Concessionárias do Serviço Público de Abastecimento de Água e os Consumidores - Questão da Jurisdição Competente*, CEDIPRE, Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra, Coimbra, setembro 2014, pág.30.

5. Descentralização Financeira dos Municípios

A descentralização pode assumir diversas formas e as vantagens da mesma podem ser diferentes consoante a abordagem feita e/ou a doutrina seguida. De um modo geral, a descentralização poderá aumentar a eficiência no sentido em que as decisões locais são feitas pela população local e a autonomia poderá conduzir as decisões de qualquer tipo a resultados mais *brilhantes* e *convergentes* com essas preferências locais. Fortalece a democracia, responsabiliza os órgãos de poder local e o seu papel “como pilar da organização democrática do Estado e sustentáculo institucional da prossecução de interesses próprios das populações das circunscrições em que se divide o território estadual”³⁰.

Em Portugal, a descentralização passa sobretudo por aumentar as atribuições das Autarquias locais, dilatando também o investimento e a despesa realizada para construir e manter infraestruturas que prestam ou produzem bens e serviços públicos. O alargamento das competências não tem sido, ao contrário do que seria natural e espectável, acompanhado de um acréscimo das receitas municipais (que se sustentam em receitas tributárias e transferências do Estado).

A descentralização financeira nasce, com a consciência de que, a eficácia e a adequação dos bens e serviços públicos é maior, a população local está em melhor posição para decidir acerca das suas necessidades e daí serem também eles a suportar os custos da mesma atividade pública.

Segundo dados do Conselho dos Municípios e Regiões da Europa (CMRE)³¹, a dimensão média dos municípios portugueses é superior à média europeia apesar da distribuição populacional ser enviesada para o litoral e para as grandes cidades. Um dado importante e um pouco alarmante é que “as despesas locais dos municípios correspondem a 15% do total das despesas pública nacionais e as receitas locais correspondem a 17%

³⁰ Sérvulo Correia, *O Direito Constitucional das autarquias locais em Portugal*, Questões Atuais de Direito Local – n.º 11, Braga, julho-setembro 2017, pág. 8.

³¹CCRE/CEMR, *Territorial, Governance, Powers and Reforms in Europe*, 2021 Edition, <https://terri.cemr.eu/en/to-know-more/executive-summary.html>.

das receitas públicas nacionais”³² enquanto a média europeia é, respetivamente, 29% e 32%. Estes dados³³ permitem-nos ter consciência de que há espaço para, à semelhança do que se faz no resto da Europa, aumentar a despesa que é feita em cada município, mas também, que é possível aumentar a receita vinda dos mesmos³⁴.

Entendemos que, estimulando um lado, o outro viria como consequência. Passamos a explicar. Se a despesa que é feita em cada Autarquia Local aumentasse alguns dos problemas que afastam a população dessas áreas iriam desaparecer.

Por outras palavras “a descentralização financeira nas autarquias locais contribui para o alavancamento económico das regiões onde se situam, o reforço financeiro dos orçamentos e da Independência financeira dos municípios e das freguesias, e a maximização do nível de investimento em bens duradouros para utilização dos agentes económicos (famílias e empresas).”³⁵

5.1 Descentralização e Imposto sobre a propriedade de prédios rústicos e urbanos

Como vimos, o debate em torno da descentralização é complexo. O que entendemos por descentralização fiscal pode mudar consoante a pessoa e o tema em que este termo é usado. De qualquer modo, “the essential economic role of local government is to provide to local residents those public services for which they are willing to pay.”³⁶.

Oferecer um nível de serviços adequado é mais difícil para as autarquias locais em zonas mais rurais, isoladas e do interior ou de zonas de baixa densidade populacional.

³² Ricardo Serra, *Autonomia e Competitividade Tributária dos Municípios Portugueses*, 1ª Edição, Coleção Compendium, Chiado Books, Lisboa, 2018, pág. 42.

³³ Como conseguimos analisar através dos dados referidos, comparando-os com o documento elaborado em 2021, podemos concluir que o panorama local não alterou consideravelmente. Contudo, tal como é descrito no documento oficial da CMRE, houve alguma preocupação com o poder local, principalmente no que, à saúde diz respeito, vide CCRE/CEMR, *Territorial, Governance, Powers and Reforms in Europe*, 2021, <https://terri.cemr.eu/en/to-know-more/executive-summary.html>, pág. 45.

³⁴ Relativamente à autonomia tributária, uma notícia oficial disponível no portal do Conselho da Europa, “Portugal: Despite good application of the European Charter of Local Self-Government, local authorities should have more autonomy with respect to taxation”, vide <https://www.coe.int/en/web/congress/-/portugal-despite-good-application-of-the-european-charter-of-local-self-government-local-authorities-should-have-more-autonomy-with-respect-to-taxatio>.

³⁵ Ângelo Abrunhosa, *Direito Financeiro-Tributário*, VidaEconómica, Porto, 2016, pág. 43.

³⁶ Richard M. Bird, *Threading the Fiscal Labyrinth: Some Issues in Fiscal Decentralization*, National Tax Journal vol. XLVI no. 2, pág. 211.

Isto deve se principalmente à diferença entre o IMI urbano e o IMI rústico. Tendo em conta o panorama atual a fatia proveniente da propriedade urbana é consideravelmente maior e, assim, faz com que nos meios urbanos onde predomina o número de prédios urbanos o imposto arrecadado tem um volume maior. Se centrarmos a nossa atenção na parte mais rural do nosso território, observámos que a predominância de propriedades rústicas significa menos receita proveniente do imposto sobre imóveis.

Observando o IMI do ponto de vista da descentralização, podemos considerá-lo um imposto local com características positivas? Segundo RICHARD M. BIRD, existem uma série de características que fazem de um imposto um “bom” imposto local. São elas: a sua imobilidade, estabilidade e previsibilidade, ser adequada e suficientemente flexível para atingir necessidades locais, deve ser visto como justo pelos contribuintes, fácil de administrar eficaz e eficientemente, deve ser transparente e, por último, não deve ser um fardo para os não residentes no local. Algumas destas características serão explicadas pormenorizadamente num ponto seguinte, contudo adiantamos que o IMI tem condições e características que podem ser um pilar da descentralização.

Segundo o autor citado, a dificuldade de administrar³⁷ um imposto sobre a propriedade vai criar uma dependência constante nas transferências do Estado Central para que o governo local se possa financiar e realizar a sua despesa. Acrescenta que, “(..)local general taxes should also be considered primarily from a benefit perspective. Property taxes have some attractions from this perspective (...)”³⁸.

A descentralização deverá assim fazer-se acompanhar de uma transferência de receitas suficientes que garantam um financiamento das novas responsabilidades dos órgãos de poder local. Neste caso, abordaremos a questão da descentralização tendo em conta a receita tributária e não a receita proveniente de transferências do Estado. O objetivo será idealizar uma descentralização com base num imposto eficaz, eficiente e razoável. “A autonomia local não é só dispor de órgãos próprios eleitos democraticamente. É também dispor de património e de finanças próprias.”³⁹.

³⁷ Esta dificuldade de administrar que o autor refere está ligada com o problema de manter uma igualdade horizontal com a constante mudança de preços dos imóveis.

³⁸ Richard M. Bird, op. cit., pág. 221

³⁹ Susana Amador e Pedro Cegonho, Autarquias locais, orçamento e novos desafios, 30 maio 2022 — 07:00, <https://www.dn.pt/opiniao/autarquias-locais-orcamento-e-novos-desafios-14899463.html>

Alguns autores referem que pôr em prática uma política de descentralização deve significar a introdução de um imposto sobre propriedade totalmente renovado. Contudo, parece-nos que apontar para uma reestruturação ou reformulação será um caminho mais favorável e simples, do que eliminar o estado atual e começar de novo.

Se a receita do IMI aumentar as Autarquias Locais terão mais capacidade para realizar despesa, com o objetivo de anular e atenuar as assimetrias geográficas, demográficas e investir nos serviços que presta e nos bens que disponibiliza à sua população. Obviamente, compreendemos que não será apenas o IMI a alavancar a reformulação dos níveis de poder do Estado, mas consideramos que, ao alargar a autonomia financeira e tributária do poder local de um modo geral, tal pode impulsionar-nos no sentido da descentralização.

No fundo, quando se fala de descentralização espera-se que as políticas públicas, os serviços públicos se tornem mais eficientes e eficazes. Por outras palavras, “o Estado é, cada vez menos, o detentor do monopólio da prossecução do interesse público, pelo que, para que as necessidades coletivas sejam prosseguidas com efetividade, seria impensável conceber que uma só entidade, numa lógica absolutamente centralizadora, conseguisse executar esse propósito no plano nacional, regional e local.”⁴⁰

Essa melhoria nos serviços prestados pelo setor Público permite que se exerça a democracia mais diretamente, mais próxima dos cidadãos e, conseqüentemente, com melhor qualidade dos mesmos. Para além da eficácia e eficiência poderão aumentar os níveis de transparência das políticas públicas.

6. Tributos Locais

Quando falamos em imposto importa relembrar o conceito desta figura do direito fiscal. CASALTA NABAIS define o imposto como uma prestação pecuniária área unilateral, definitiva e coativa. O imposto é assim uma prestação que se exige aos contribuintes mediante a sua capacidade contributiva e revertem para as entidades públicas. Muito mais

⁴⁰ Isabel Celeste M. Fonseca, *Estudos de Direito das Autonomias (Locais)*, Gestlegal, Coimbra, 2020, pág. 83.

se poderia dizer acerca do conceito de imposto, no entanto, não se revela necessário para na investigação em causa, considerando nós que a questão está já densamente tratada pela Doutrina e pela Jurisprudência já citadas.

Partindo da Constituição da República Portuguesa, “a primeira das fontes ou modos de revelação das normas jurídico-fiscais”⁴¹, encontramos, desde logo, os princípios que regulam fundamentam e amparam o Direito Fiscal, e devemos considerar que a existência de uma chamada Constituição Fiscal é o resultado da expansão, do desenvolvimento do Estado de Direito. Não será surpresa afirmar que o Estado Português é um Estado de carácter fiscal, ou seja, “um Estado que tem por suporte financeiro determinante ou típico a figura dos impostos”⁴².

Entenderemos assim, que os impostos como instrumento principal na obtenção de receitas no Estado fiscal são o preço justo para sustentar a sociedade em que vivemos. Podemos entender esta ideia, muito sucintamente, com a seguinte proposição “cabe ao Estado fiscal pagar a conta do Estado social”⁴³. Contudo, por mais redutora ou simples que nos possa parecer esta afirmação devemos ter em conta que, o sistema fiscal é bastante complexo e moldável, quer à realidade dos contribuintes, quer à vontade dos decisores políticos.

A este propósito refere-se já o princípio do Estado Social “entendido como constituindo tarefa fundamental do Estado a realização da democracia económica, social e cultural”⁴⁴. Este princípio concretiza a própria Constituição quer estabelecendo a prioridade do Estado em “promover a justiça social, assegurar a igualdade de oportunidades e operar as necessárias correções das desigualdades na distribuição da riqueza e do rendimento, nomeadamente através da política fiscal” tal como no artigo 81.º alínea b); quer almejando um sistema fiscal mais justo, igualitário e proporcional, como decorre do artigo 103.º n.º 1 da CRP. O princípio do Estado Social⁴⁵ terá também duas dimensões de concretização: ou sustentado numa ideia de progressividade dos impostos,

⁴¹ José Casalta Nabais, *Direito Fiscal*, Cit. pág.131.

⁴² José Casalta Nabais, *Direito Fiscal*, op. cit. pág.133.

⁴³ José Casalta Nabais, *Direito Fiscal*, op. cit. pág. 138.

⁴⁴ José Casalta Nabais, *Direito Fiscal*, op. cit. pág. 163.

⁴⁵ Sobre este princípio, João Pacheco de Amorim, *A Constituição Económica Portuguesa – Enquadramento Dogmático e Princípios Fundamentais*, FDUP – Artigo em Revista Científica Nacional, Porto, 2011, pág. 50 e ss. E ainda, Maria Eduarda Azevedo, *Temas de Direito da Economia*, 4ª Edição, Almedina, Coimbra, 2020, pág. 53 e ss.

aumentar a tributação do capital, abraçar a extrafiscalidade; ou limitando e eliminando a tributação garantindo um mínimo de existência àqueles contribuintes com menor capacidade contributiva, para que estes possam satisfazer as suas necessidades básicas⁴⁶.

E, como já foi dito, existem outros princípios que fundamentam limitam e enquadram o direito fiscal, princípios jurídico constitucionais que serão aludidos ao longo da investigação.

Este brevíssimo enquadramento serviu, apenas, para nos auxiliar na concretização, também ela genérica e sintética, do poder tributário das Autarquias Locais. Não podemos deixar de referir a este propósito os tipos tributários, neste caso, os impostos “locais”⁴⁷: Imposto Municipal sobre Imóveis, Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis, Imposto Único de Circulação e a Derrama Local.

Ainda que o foco principal deste trabalho seja o Imposto Municipal sobre Imóveis e, por isso, será tratado num capítulo autónomo, entendemos que é útil analisar, ainda que brevemente, os demais impostos da receita municipal.

- **Imposto Municipal sobre as Transmissões onerosas de imóveis (IMT)**

Outro grande⁴⁸ tributo local é o Imposto Municipal sobre as Transmissões onerosas de imóveis (IMT). O IMT é um imposto *real* sobre o património, porém incide sobre a aquisição de imóveis e não sobre a titularidade dos mesmos. Podemos caracterizá-lo ainda como um imposto de obrigação única por ser *esporádico* e não periódico. Tal

⁴⁶Esta dupla dimensão do princípio do Estado Social resulta da posição de CASALTA NABAIS, “Um princípio e suas concretizações que, deve ser sublinhado, vai tanto no sentido da tributação ou de uma maior tributação, como no sentido da não tributação ou da limitação da tributação”. Para mais aprofundamentos, vide José Casalta Nabais, *Direito Fiscal*, op. cit. pág. 163.

⁴⁷ A utilização de aspas nesta expressão serve o propósito de destacar a ideia de que, mesmo sendo impostos locais no sentido prático (ou seja, de receita municipal), do ponto de vista teórico, não o são. Esta posição resulta do entendimento de que os poderes tributários locais são, efetivamente, muito reduzidos e, estes impostos que referimos tem como origem o poder central, daí que, por vezes, se afigure desarmonioso apelidados de “locais”.

⁴⁸ De um ponto de vista financeiro, o IMT, juntamente com o IMI, representa a maior percentagem de receita tributária dos Municípios. Contudo, esta grandeza do IMT não se deve apenas a isto, mas também por serem o “único sobrevivente dos impostos mais típicos e importantes do *ancien regime*”, segundo José Casalta Nabais, *Direito Fiscal*, op. cit. pág. 613. Até ao Decreto de 19 de abril de 1832 existiam as *sisas*, *acises* e *excises* que incidiam sobre a transmissão onerosa de bens imóveis e móveis. Só foram afastadas por se tratar de entraves ao comércio, mediante o decreto mencionado que fez parte de um leque de reformas introduzidas por Mouzinho da Silveira.

como o nome indica, incide sobre transmissões conceito muito mais amplo do que o que é utilizado na legislação civilística. O sujeito passivo será em princípio o adquirente do bem em sentido económico, nascendo a obrigação tributária no momento da transmissão do mesmo. O valor tributável é calculado com base no valor dos bens imóveis inscritos nas matrizes a data da liquidação, tal como positivado nos art.º 16.º e 17.º do CIMT. Apesar de se tratar de um imposto liquidado e cobrado pelos serviços centrais da administração tributária este é receita dos municípios.

Neste caso os poderes tributários conferidos ao poder local são mais ténues que aqueles previstos para o IMI. Contudo, cabe à autarquia reconhecer as isenções presentes no art.º 10.º do CIMT, que serão posteriormente reconhecidas pela DGCI sendo o parecer vinculativo da Câmara Municipal. Estas isenções que podem estar dependentes de reconhecimento ou ser de reconhecimento automático (Exemplo: art.º 10.º n.º 8) estão previstas para proteger áreas economicamente desfavorecidas, quando tenham como finalidade atividades agrícolas ou industriais com um interesse económico e social (o caso de instituições religiosas e culturais, tais como, museus, bibliotecas, associações, etc.). Também aqui se prevê isenções para prédios rústicos que servem de primeira instalação de jovens agricultores. Ainda se isenta de IMT as aquisições de prédios urbanos destinados a reabilitação urbana desde que se iniciem as obras no prazo de 2 anos vai contar da aquisição.

Sobre esta questão, VASCO VALDEZ refere a existência de um excesso de bondade para estas isenções e não entende por que razão tem de ser o Estado Central a reconhecê-las uma vez que, a mesma pede um parecer vinculativo da autarquia. Neste ponto, entendemos que há um excesso de burocracia. A decisão de isentar poderia ficar ao cargo do poder local, visto que, não só é esta que tem de verificar os requisitos como, também é esta que está em melhor posição para observar, compreender e decidir. As situações em que poderá ser relevante uma decisão central serão aqueles casos que se reconduzem a um projeto a nível nacional ou regional. As isenções neste imposto poderão ter um papel nuclear na promoção do investimento empresarial e, conseqüentemente, no desenvolvimento da região.

- **Imposto Único de Circulação (IUC)**

Outro tributo local é o Imposto Único de Circulação (IUC). A sua classificação como tributo local pode ser justificada pelo facto da maior parte das receitas se reverterem a favor dos municípios. É um imposto sobre o património cujo facto gerador é a propriedade do veículo comprovado pela matrícula e pelo seu registo em território nacional. Os sujeitos passivos são, naturalmente, os proprietários dos veículos em que o veículo está registado. Este imposto anual tributa segundo vários fatores que se reconduzem com a especificidade de cada veículo (desde cilindrada, antiguidade, emissão de dióxido de carbono, etc.). É um imposto cujo fundamento se assenta em políticas extrafiscais tributando os contribuintes pelo dano/custo ambiental que provocam.

- **Derrama Local**

A derrama local também surge enquadrada dentro dos impostos locais, mas tem algumas diferenças dos demais tributos com os quais compartilha essa classificação. Segundo o Regime Financeiro das Autarquias Locais e Entidades Intermunicipais, podem as autarquias lançar mão deste imposto anualmente como uma forma de tributar os lucros de determinados sujeitos passivos de IRC. Tem verdadeiramente a forma de um imposto, no entanto, surge ligado ao IRC – ou melhor, é um imposto *dependente* ou *acessório*, na categoria de adicionamento, uma vez que toma em consideração a matéria coletável das empresas determinada para efeitos do IRC⁴⁹. Este imposto é de criação facultativa e depende de deliberação do órgão de poder local, podendo a taxa do mesmo variar entre 0.1 a 1.5% incidindo no lucro tributável dos sujeitos passivos de IRC com estabelecimento estável na área da autarquia. Caso se decida lançar a derrama local esta vai acrescer ao IRC e à derrama estadual nas obrigações fiscais dos sujeitos passivos de IRC.

No campo da derrama municipal, os poderes tributários do município são facilmente identificáveis: poder escolher se lança ou não a derrama, escolher a respetiva taxa e até lançar uma taxa mais reduzida para sujeitos cujo volume de negócio no ano anterior não tenha ultrapassado os 150 000€ (abrindo aqui possibilidade para a

⁴⁹ Cfr. Manuel H. de Freitas Pereira – *Fiscalidade*, Almedina, Coimbra, 2007, pág. 55.

coexistência de duas taxas em simultâneo aplicando-se a diferentes sujeitos passivos). Este imposto, para além de ser autónomo⁵⁰, tem também uma tradição histórica na tributação local sendo apontada a sua criação (noutros moldes) antes da existência da própria nacionalidade.

Mais se pode mencionar sobre a Derrama Municipal, uma vez que esta, enquanto imposto local, é um caso especial. De todos os tributos elencados neste capítulo é aquele que faz jus à sua característica de imposto local. O que o torna diferente dos demais é que aqui, o poder local tem verdadeiros poderes tributários⁵¹ e ainda “a particularidade da derrama face aos demais impostos municipais reside essencialmente no facto de a determinação da sua base tributável não ser distinta de todos os demais, mas antes assentar precisamente na base tributável de um outro imposto”⁵².

Tal como foi dito, a derrama, apesar de acessório ao IRC é um imposto autónomo que incide sobre o lucro das empresas e, por isso, tem por base o princípio da capacidade contributiva na sua vertente de reduzir as desigualdades. Entendemos que, “é essencial que existam mais tributos que permitam às entidades locais e regionais o recebimento de forma a compensar as utilidades prestadas”⁵³.

Segundo o autor citado, a derrama falha em alguns aspetos, por ter um efeito contrário ao seu propósito. Podemos entender que a derrama é um imposto que procura estimular o mundo empresarial local. Assistimos, contudo, a uma deslocalização da sede das empresas para aqueles municípios onde não foi lançada a derrama ou cujos valores

⁵⁰ Esta ideia não é conflituante com o que foi dito anteriormente. A derrama é acessória no sentido em que depende da matéria coletável para efeitos de IRC.

⁵¹ A este propósito, “ Este quadro de disponibilidade torna a derrama o imposto em que os municípios detêm mais competências dado que, além de fixarem a taxa (como acontece por exemplo no IMI), poderão decidir nem sequer o aplicar ou, nos termos do n.º12, optar por fixar taxas diferenciadas para os sujeitos passivos com um volume de negócios no ano anterior que não ultrapasse 150.000,00 €, ou qualquer outra, já que as suas competências a este respeito são ilimitadas na óptica da sua conformidade.”, Carlos Baptista Lobo, *Finanças e Fiscalidade do Ordenamento do Território e do Urbanismo*, Almedina, Coimbra, 2019, pág. 261.

⁵² Saldanha Sanches, *A Derrama, os Recursos Naturais e o Problema da distribuição da receita entre os municípios*, Fiscalidade n.º 38, 2010, pág. 136.

⁵³ Carlos Baptista Lobo, *Finanças e Fiscalidade do Ordenamento do Território e do Urbanismo*, op. cit. pág. 256.

sejam inferiores⁵⁴. Esta deslocalização das empresas (ou pelo menos da sua sede⁵⁵) cria condições para que a derrama se revele “um instrumento de aprofundamento das diferenças de desenvolvimento entre os municípios”⁵⁶.

Dito isto, parece-nos possível encontrar algum fundamento na derrama que advém do princípio do benefício⁵⁷, se entendermos que o adicional que é pago pelas empresas serve para compensar o Município da utilidade dos bens públicos que fornece⁵⁸. Esta posição é suportada pelo entendimento de que “a atividade económica situada num certo concelho pode acarretar para estes custos consideráveis, que a derrama visa compensar”⁵⁹, como defende SALDANHA SANCHES.

Em suma, os poderes dos Municípios no caso da Derrama surgem num momento inicial do lançamento do imposto, o que não acontece nos restantes impostos de receita municipal. Aludindo aos momentos da técnica tributária de TEIXEIRA RIBEIRO⁶⁰ compreendemos, facilmente, que o processo de estruturação da derrama percorre todos os momentos referidos. Quando se fala na Derrama é necessário definir a matéria coletável, determinar a matéria coletável⁶¹, fixar a quota individual e cobrar o imposto,

⁵⁴Este caso de deslocalização de empresas é um tema central e muitíssimo atual no Direito Fiscal Internacional, porém, tem algumas expressões dentro das nossas fronteiras e contribui para a concorrência entre municípios, que será abordada adiante.

⁵⁵Mais uma vez, o problema, aqui, é semelhante atendendo a uma perspetiva internacional, desde logo, o caso do conceito “estabelecimento estável”.

⁵⁶Saldanha Sanches, op. cit. pág. 141.

⁵⁷ A este propósito podemos atentar ao entendimento da Jurisprudência. No Acórdão n.º 197/2013 do Tribunal Constitucional defende-se que “A derrama municipal é um imposto, tributo unilateral, assente no princípio da capacidade contributiva, e não um tributo comutativo, assente no da equivalência ou benefício.”. Num sentido um pouco dissonante, aparece o Acórdão do STA de 13.01.2021 que, não ignorando a centralidade do princípio da capacidade contributiva refere que, “a Derrama Municipal, enquanto imposto municipal, visa, exclusivamente, financiar os municípios pelos custos que estes têm de assumir face à presença, no respetivo município, de sociedades comerciais (infra-estruturas públicas, e manutenção destas, prestação de serviços públicos, etc.)”. E ainda, que essa comutatividade da Derrama Municipal “deve ser ‘distribuída’ por tantos Municípios quanto aqueles em que a sociedade atua no território nacional, ou seja, em conformidade com a ‘fonte’ dos rendimentos, o que se impõe atentos os princípios do benefício e da justiça na repartição dos encargos públicos.”.

⁵⁸ Podemos adiantar já que “quer os proprietários de prédios rústicos ou urbanos, quer as empresas, beneficiam das infra-estruturas e serviços postos à sua disposição pelas autarquias.”, Carlos Baptista Lobo, *Finanças e Fiscalidade do Ordenamento do Território e do Urbanismo*, op. cit. pág.263.

⁵⁹ apud. Carlos Baptista Lobo, *Finanças e Fiscalidade do Ordenamento do Território e do Urbanismo*, op. cit. pág. 262.

⁶⁰ Para mais pormenores sobre a questão, vide José Joaquim Teixeira Ribeiro, *Lições de Finanças Públicas*, 5ª Edição, Coimbra Editora, Coimbra, 1995, pág. 293 e ss.

⁶¹ Obviamente que, a derrama se vai suportar no engenho do IRC, todavia, como já foi dito, não faz com que perca a sua autonomia.

pelo contrário, noutro imposto como o IMI, só os dois últimos momentos é que surgem com relevância local – a fixação da taxa e a cobrança.

CAPÍTULO II

As receitas municipais: o Imposto Municipal Sobre Imóveis

7. Imposto Municipal sobre Imóveis

O Imposto Municipal sobre Imóveis (IMI) sucede a um outro imposto sobre o património – a Contribuição Autárquica – que na reforma fiscal de 1989 substituiu a Contribuição Predial criada em 1912. De comum a todos estes impostos, o facto de serem impostos sobre o património de receita municipal. O grande avanço operado na reforma de 1989 na tributação do património foi o de abandonar o conceito de rendimento real ou presumido e abraçar o valor real dos imóveis, com preocupação acrescida na obtenção de receita tributária, bem como o alargamento da tributação dos prédios urbanos não arrendados.

A Contribuição Autárquica, nascida em 1989, substituiu a Contribuição Predial Rústica e Urbana que incidia no rendimento real ou presumido dos prédios urbano e no rendimento padrão dos rústicos. A CA tinha incidência no valor dos imóveis tendo como base justificativa o *princípio do benefício*, sem descorar o *princípio da capacidade contributiva*. Os principais objetivos com a introdução da CA (ou pelo menos, com uma roupagem diferente) era promover a utilização da propriedade, manter atualizado os registos e as avaliações dos prédios, garantir a manutenção deste tributo tradicional (*an old tax is a good tax*) e, ainda, assegurar a fonte de rendimento das autarquias.

TEIXEIRA RIBEIRO criticou a CA, uma vez que os arrendatários pagariam não só a Contribuição Autárquica como impostos sobre o rendimento e as pessoas singulares que não arrendem apenas pagariam CA. Contudo, no CIRS teria sido estabelecido que a

Contribuição Autárquica era dedutível à coleta de IRS neutralizando os efeitos da mesma e “colocando-o em paridade com o proprietário de um prédio não arrendado”⁶².

Nunca foi redigido um Código com regras de avaliação dos prédios que acompanhasse a CA e por isso, os valores matriciais dos prédios não foram atualizados frequentemente. Criou-se aqui uma desigualdade entre os prédios novos que eram tributados mediante um valor atualizado e prédios antigos cujo valor permanecia desatualizado e inferior ao que era suposto. Dados que ilustram este ponto são que em 1995 apenas $\frac{1}{3}$ dos contribuintes pagava CA, e desses, 29% pagavam uma média de 4 euros e os restantes pagavam 68 euros. Estes dados traduzem “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”⁶³. Por exemplo, propriedades antigas e muito valiosas no centro das cidades podiam pagar valores baixíssimos comparando com pequenas e modestas propriedades nas zonas periféricas (e novas) das cidades.

Esta alteração corresponde, como salienta MANUEL PORTO às melhores práticas nos países da OCDE e permitiu às Autarquias aumentar o volume de receitas próprias através da tributação legitimada pelo princípio do benefício (quem usufrui dos serviços proporcionados pelos Municípios)⁶⁴. Por causa da mudança de base de tributação, era necessária a atualização das matrizes prediais para que o imposto incidisse sobre o valor real dos prédios urbanos e rústicos, no entanto, por omissão de regras de avaliação – uma vez que o Código de Avaliações não chegou a ser publicado, fez com que os prédios já avaliados⁶⁵ mantivessem o valor imobiliário durante anos. É sabido que como consequência direta desta situação ocorreram discrepâncias tributárias materializadas em valores patrimoniais tributários determinados de forma muito diversa, gerando situações

⁶² Vasco Valdez, op. cit. pág. 252.

⁶³ Vasco Valdez, op. cit. pág. 252.

⁶⁴ Ou pelo menos era esta a legitimidade que estava prevista Código da Contribuição Autárquica aprovado pelo DL n.º 442-C/88. Como se comprova, “Mas a tributação predial encontra especial justificação na lógica do princípio do benefício, correspondendo o seu pagamento à contrapartida dos benefícios que os proprietários recebem com obras e serviços que a colectividade lhes proporciona.”. Para mais aprofundamentos sobre o tema, vide Nuno Sá Gomes, *Considerações em torno da contribuição predial autárquica*, Ciência e Técnica Fiscal, Boletim da Direção Geral das Contribuições e Impostos n.º 365, Lisboa, 1992, pág. 22.

⁶⁵ Em relação aos prédios não avaliados, ou seja, aqueles que foram adquiridos após 1989 viram o seu valor de imposto a pagar subir consideravelmente criando, assim, uma desigualdade horizontal entre os contribuintes.

de injustiça na tributação do património tidas como intoleráveis podendo questionar-se a sua compatibilidade com as normas constitucionais. Esta factualidade levaria a que a tributação da propriedade imobiliária em Portugal tivesse mesmo sido criticada num estudo realizado pela OCDE em 2001. Nesse sentido foi exposto o nível de iniquidade, injustiça e as distorções decorrentes do sistema de tributação do património que são de considerar como incompatíveis com um sistema fiscal justo e moderno. Estas vicissitudes levaram a que alguns autores, nomeadamente TEIXEIRA RIBEIRO apelidasse este tributo como um “imposto pouco feliz”.

Considerando este contexto, era urgente a remodelação da CA, por isso, em 2003 com a Reforma Fiscal introduziu-se, como já foi mencionado, o IMI (a Reforma Fiscal atingiu um vasto leque de impostos, tais como, IMT, Imposto de Selo e alterações ao IRS e IRC).

7.1 Reforma Fiscal de 2003

Por forma a dar resposta a estes problemas e a tantos outros, em 2003 foi aprovado um conjunto de diplomas que materializam uma reforma profunda da tributação do património. E, por esta via, há um impacto não despendendo no nível da receita dos municípios. De entre os diplomas que compõem este conjunto normativo destaca-se, pela sua relação estreita com esta matéria, o Decreto-Lei n.º 287/2003 de 12 de novembro. Foi através deste diploma que foram criados quer o Imposto Municipal sobre Imóveis (IMI) quer o Imposto Municipal sobre Transmissão Onerosa de Imóveis (IMT), substituindo, respetivamente a Contribuição Autárquica e o Imposto de Sisa, bem como a extinção do Imposto sobre Sucessões e Doações reconduzindo-se estas situações ao Imposto de Selo ou IRC (no caso de pessoa coletiva).

A filosofia e a fundamentação do imposto sobre o património não foram alteradas e continuou a ser respeitada a lógica da tributação do património: do *princípio do benefício* e da sua receita reverter para os municípios (adiante será abordado o tema da fundamentação do imposto)⁶⁶.

⁶⁶ A filosofia por detrás deste imposto sempre se pretendeu que fosse o princípio do benefício balizado pelo princípio da capacidade contributiva, contudo, a CA falhou em muitos aspetos e não conseguiu cumprir certos objetivos a que se propunha. Devido aos problemas práticos da CA, não foram respeitados estes

Com a reforma de 2003, introduziram-se alguns princípios que sustentam o sistema de avaliações do IMI e que fundamentam a reforma levada a cabo nesta matéria.

Tal como foi dito, o sistema de avaliações prediais era o ponto que necessitava de uma reestruturação mais imediata e, para tal positivaram-se alguns princípios que passaram a reger o mesmo sistema pós reforma. O princípio da *objetividade*, *transparência* e *uniformidade* do sistema. O primeiro princípio é assegurado pelos critérios e coeficientes de avaliação que se encontram tipificados na lei. Cada coeficiente é definido de forma clara para que facilite a sua interpretação e não conduza a valores parciais ou a avaliações subjetivas através de outros critérios não tipificados. A transparência é também garantida pela publicidade do cálculo do imposto a pagar que permite ao contribuinte prever o valor do imposto que virá a pagar e permite a todos os interessados verificarem a regularidade da avaliação que é feita aos seus prédios⁶⁷.

Estes pontos de transparência, objetividade e uniformidade do sistema de avaliações permitiu superar a *subjetividade* e *discricionariade* que se fazia sentir antes da reforma.

O *princípio do valor do mercado* em que assenta a filosofia do sistema de avaliações prediais trouxe para a determinação do valor do prédio algumas das suas características: contexto urbano e económico, que até então eram ignoradas. Obviamente que, a volatilidade do mercado e o seu funcionamento regular podem alterar o valor dos prédios, bem como a intenção dos compradores, todas as condições económicas e a conjuntura financeira do país. Todos estes fatores são mais facilmente tidos em conta neste modelo do valor do mercado (ainda que com algumas insuficiências que serão destacadas mais adiante).

Outro princípio introduzido foi a atualização permanente de valores patrimoniais, procurando a atualização automática dos valores patrimoniais tributários combatendo a injustiça que existia no regime anterior onde os prédios novos eram também aqueles com carga fiscal maior.

princípios e, por isso, é necessária alguma reflexão quando nos referimos a estes princípios como fundamento do imposto em causa. Para mais esclarecimentos, *vide* Nuno Sá Gomes, *Considerações em torno da Contribuição Predial Autárquica*, Ciência e Técnica Fiscal, Boletim da Direção Geral das Contribuições e Impostos n.º 365, Lisboa, 1992, pág. 23 e ss.

⁶⁷ A este propósito relembro que existe um sítio na Internet onde pode ser calculado o valor do IMI.

A 12 de novembro de 2003, o Decreto-Lei n.º 287/2003, criou o designado Imposto Municipal sobre Imóveis (IMI). No que à tributação dos prédios urbanos e rústicos diz respeito, a preocupação central era a de criar um sistema de determinação do Valor Patrimonial dos mesmos que fosse objetivo e permitisse obter um valor próximo do valor real de mercado, bem como a atualização periódica dos seus valores corrigindo, deste modo, as inconsistências e, num certo sentido as injustiças tributárias criadas pela Contribuição Autárquica.

O IMI, para além de contribuir para a concretização e consolidação do poder tributário das Autarquias Locais, veio também introduzir um mecanismo de luta contra a evasão e fraude fiscal, nomeadamente porque introduz alguns mecanismos que dificultam a deslocalização do domicílio fiscal e outros mecanismos de fuga ao imposto⁶⁸.

Sendo, por definição, um imposto real, periódico calculado tendo em consideração o valor patrimonial dos prédios e em que o obrigado tributário é o detentor do prédio, não raras vezes o seu proprietário, comunga com os demais impostos reais algumas características que iremos referir em seguida⁶⁹.

O IMI enquanto tributo sobre o património imobiliário deverá ser um instrumento que promova a igualdade entre os cidadãos tal como sugere a CRP no artigo 104.º n.º 3 “a tributação do património deve contribuir para a igualdade entre os cidadãos”. Deste preceito constitucional resulta uma tributação segundo o *princípio de discriminação positiva*, ou seja, a tributação mais elevada sobre os imóveis de mais elevado valor e, no reverso da moeda, isentando os de valor mais baixo⁷⁰.

Este imposto incide assim sobre o valor patrimonial tributário dos prédios situados no território nacional, quer prédios *urbanos* e *rústicos*, quer os *mistos*, e a sua

⁶⁸ Vejamos, por exemplo, a investigação levada a cabo pela Inspeção-Geral das Finanças a fim de fiscalizar os benefícios fiscais em sede do IMI. Segundo o relatório de Combate à Fraude e Evasão fiscais e Aduaneiras de 2016 foram inspecionados 2,3 milhões de contribuintes, sendo cancelados 3 646 benefícios fiscais concedidos em sede do IMI.

⁶⁹ Segundo Joaquim Freitas da Rocha, op. cit. pág.186, “imposto real, periódico e sobre a titularidade do património, incidindo o valor patrimonial tributário dos prédios⁶⁹ rústicos e urbanos situados no território português, sendo devido, em princípio, pelos respetivos proprietários”. Para mais desenvolvimentos, vide José Casalta Nabais, *Direito Fiscal*, op. cit.; José Joaquim Teixeira Ribeiro, op. cit.

⁷⁰ Esta questão remete-nos para os conceitos de igualdade em sentido *horizontal* e igualdade em sentido *vertical*. Entendemos por igualdade horizontal que todos os sujeitos passivos que tenham o mesmo rendimento devem pagar o mesmo imposto. Por outro lado, haverá igualdade em sentido vertical quando diferentes sujeitos passivos com diferentes rendimentos pagam diferentes impostos. Para mais desenvolvimentos, vide Teixeira Ribeiro, op. cit., pág. 267 e ss.

determinação – designada na lei por avaliação – obedece aos princípios da legalidade, objetividade e da imparcialidade.

Ao invés de remeter para os conceitos utilizados nas normas de Direito Civil ou Direito do Urbanismo para a definição de prédios, o legislador optou por incluir no CIMI uma definição especificamente criada para efeitos de tributação. Os prédios *rústicos* são definidos no art.º 3.º do CIMI como aqueles que “terrenos situados fora de um aglomerado urbano, (...) e os que tenham por destino normal uma utilização geradora de rendimentos comerciais e industriais”. Neste primeiro número do artigo 3.º o legislador optou pela utilização do *critério da afetação*, facto este que se comprova pelas alíneas a)⁷¹ e b) do mesmo número⁷². Por outro lado, nos números 2 e 3 do mesmo artigo, o critério adotado é o *critério do destino económico*⁷³.

O conceito de prédios *urbanos* aparece logo de seguida no art.º 4.º, levando a que sejam classificados como tal todos os prédios que não devam ser classificados como rústicos, sem prejuízo dos prédios que se insiram no conceito de prédios *mistos*. Assim, pode sustentar-se que a noção de prédio urbano não decorre de uma definição pétrea sendo antes obtida numa leitura *ad contrarium sensu* desta norma e complementada pelo art.º 6.º que, ao elencar as tipologias de prédios urbanos, distribuindo-os pelas categorias de: *habitacionais; comerciais, industriais* ou *para serviços; terrenos para construção*;

⁷¹ Acrescenta-se que, nesta alínea adicionou-se através da Lei n.º 2/2020, de 31 de março o termo “pecuários”. Para além da utilização geradora de rendimentos agrícolas e silvícolas temos agora a utilização geradora de rendimentos pecuários.

⁷² Nas alíneas do n.º 1 do art.º 3.º, compreendemos que serão prédios rústicos aqueles que estejam afetos ou tenham como destino normal a utilização para agricultura, silvicultura ou pecuários e, ainda, aqueles que apesar de não terem a afetação indicada, não se encontrem construídos ou tenham apenas construções acessórias de reduzido valor e sem autonomia económica.

⁷³ No n.º 2 o critério utilizado é o critério do destino económico, caracterizando-se assim, como prédios rústicos, aqueles prédios rústicos situados num aglomerado urbano, mas que por imposição legal, não podem ser utilizados para gerar quaisquer rendimentos ou só possam ser utilizados para gerar rendimentos agrícolas, silvícolas e pecuários (e que tenham essa afetação). Será o mesmo critério utilizado no n.º 3 e, assim, são prédios rústicos os edifícios e construções afetos à produção de rendimentos agrícolas, silvícolas e pecuários e ainda, as águas e plantações referidas no art.º 2 n.º 1. Relativamente a este tema do critério afetação e do critério do destino económico, *vide* Informação Vinculativa da Autoridade Tributária e Aduaneira, Processo n.º 20212001506 – IV 22299, sobre se a utilização de um prédio rústico para instalação de painéis de captação de energia solar e exploração de uma centrar de produção e/ou de armazenamento de energia eléctrica e se assim adquire, ou não, natureza de prédio urbano para o Direito Fiscal.

*outros*⁷⁴ nos permite perceber que existe, quanto a este ponto alguma divergência face às normas do direito do urbanismo⁷⁵.

O conceito de prédio *misto* surge como a conjugação dos dois conceitos anteriores. Segundo o art.º 5.º, a classificação de um prédio que tenha parte rústica e parte urbana é feita de acordo com a parte principal. No entanto, “Se nenhuma das partes puder ser classificada como principal, o prédio é havido como misto.” – como é referido no n.º 2 do artigo 5.º. Como podemos perceber esta noção surgiu da dificuldade de classificar certos prédios, por ser complexo descortinar qual é a parte principal⁷⁶.

O sujeito passivo do imposto é, em regra⁷⁷, o sujeito que figure na matriz predial como proprietário do prédio objeto do imposto a 31 de dezembro do ano relativamente ao qual vai ser determinada a incidência do imposto ou, na ausência desta menção, o possuidor do prédio art.º 8.º. Para estes efeitos os conceitos de propriedade correspondem, integralmente, aos conceitos utilizados no Direito Civil.

⁷⁴ Esta divisão resulta do art.º 6.º. A diferença é que mediante a espécie de prédio urbano que se é titular haverá determinadas exigências específicas. No caso de um prédio urbano habitacional, será necessária uma licença de utilização do imóvel, atestando que o mesmo é apto para o fim e foi submetido às inspeções legalmente obrigatórias. Para os prédios urbanos comerciais, industriais ou para serviços acresce à licença de utilização, uma licença para o exercício da atividade em questão (esta licença já não é da responsabilidade do senhorio). Um prédio urbano de terreno para construção serão aqueles para os quais foi concedida uma licença ou uma autorização favorável a operações de loteamento e construção; ou documento comprovativo de viabilidade construtiva.

⁷⁵ No Regime Jurídico da Urbanização e Edificação (RJUE), encontramos vários artigos com referência ao licenciamento de prédios. Contudo, não encontramos qualquer referência ao conceito de prédio. A este propósito menciona-se o Parecer jurídico da Comissão de Coordenação e Desenvolvimento Regional do Centro (CCDRC) de 17 de novembro de 2015, que recorre ao conceito de prédio do CIMI para ser aplicado aos casos do RJUE, de forma a respeitar o princípio da unidade do sistema jurídico.

Prédio urbano tem outra noção para efeitos do n.º 3 do art.º 25.º do Regime Jurídico dos fundos de investimento imobiliário aprovado pelo Decreto-Lei n.º 60/2002, de 20 de março. Considera-se, assim, para efeitos do decreto mencionado “prédio urbano, para além dos imóveis já edificados e incorporados no solo, qualquer terreno para construção, considerando-se como tal o terreno para o qual tenha sido concedido alvará de loteamento, aprovado projecto ou concedida licença de construção, e ainda aquele que assim tenha sido declarado no título aquisitivo”. E ainda, “qualquer terreno situado em solo urbano, considerando-se como tal aquele para o qual esteja reconhecida vocação para o processo de edificação, de acordo com o estabelecido em plano municipal de ordenamento do território”. Este entendimento surge do parecer genérico disponível em:

https://www.cmvn.pt/pt/Legislacao/Legislacaonacional/Pareceres/Pages/predio_urbano.aspx?v=

⁷⁶ Relativamente à determinação do VPT, caso uma das partes seja principal e outra acessória, aplica-se as regras de avaliação da parte principal, com atenção de que pode haver valorização pela existência de outras partes acessórias a essa. No caso de as partes serem economicamente independentes, cada uma é avaliada segundo as regras e o valor do prédio será a soma dos valores. Resulta do artigo 7.º n.º 2 do CIMI.

⁷⁷ Os casos mencionados são os mais comuns, no entanto, o art.º 8.º n.º 2 prevê que o sujeito passivo possa ser o usufrutuário ou superficiário. E ainda, o caso de propriedade resolúvel, quem tenha o uso e fruição do prédio. No n.º 5 refere-se o caso da herança indivisa que é representada pelo cabeça de casal, fazendo a inscrição de prédio consoante o art.º 81.º do CIMI.

A primeira iniciativa de avaliação de um prédio urbano⁷⁸ deverá ser levar a cabo pelo chefe das Finanças tendo em conta a declaração dos sujeitos passivos, fazendo-a acompanhar dos elementos necessários e exigidos (plantas de arquitetura ou até alvará da licença de construção no caso de ainda estar em fase de construção, por exemplo). A avaliação é feita tendo em conta vários coeficientes⁷⁹, num sistema de *point scoring*, com o objetivo de eliminar qualquer tipo de arbitrariedade ou desigualdade no processo de avaliação.⁸⁰

7.2 O Sistema de Avaliação de Imóveis

A criação de um sistema de avaliação de imóveis e a sua positivação num código era um dos principais avanços necessários para o IMI. Até 2003 “os avaliadores não tinham regras objetivas e precisas que pudessem seguir aquando da avaliação dos prédios urbanos”⁸¹. A opção seguida pelo legislador aquando da aprovação do CIMI foi a criação de uma fórmula matemática que toma em consideração vários parâmetros que permitem avaliar os prédios consoante a realidade do mercado imobiliário no momento da avaliação⁸². O Valor Patrimonial Tributário (VPT) será o resultado da multiplicação de vários coeficientes (art.º 38.º do CIMI): o *valor de construção*⁸³ (Vc), a *área*⁸⁴ (A) de edificação do imóvel, a *afetação*⁸⁵ (Ca) do imóvel (que depende do tipo de licenciamento

⁷⁸ A primeira avaliação será feita diretamente aquando da inscrição do prédio na matriz.

⁷⁹ São esses: coeficiente da afetação, de localização, de qualidade e conforto e de vetustez. A título de curiosidade, no caso de edifícios em fase de construção não se terá em conta o coeficiente de qualidade e conforto. Este entendimento resultou do acórdão de uniformização de jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo no âmbito do processo n.º 01083/13, de 21/09/2016.

⁸⁰ Os prédios que haviam sido inscritos na matriz predial antes da entrada em vigor do novo imposto (IMI) viram o seu VPT atualizado mediante a aplicação de fatores de desvalorização monetária, retirados das atualizações que haviam ocorrido entre 1970 e 2003, fatores que foram aprovados pela Portaria n.º 1337/2003. Esta atualização significou um aumento que poderia ter um impacto forte nos contribuintes e, por essa razão, procurou-se que os seus efeitos fossem diluídos no tempo através da fixação de valores máximos a pagar por prédio e por contribuinte (Cfr. art.º 25.º do DL n.º 287/2003). Relativamente aos imóveis que foram adquiridos após 1 de dezembro de 2003, o valor patrimonial foi determinado em função das novas regras constantes no Código do IMI. Vide Ricardo Guimarães, *Valor Patrimonial Tributário*, Instituto Superior de Gestão – Business & Economics School, Lisboa, julho de 2005.

⁸¹ Vasco Valdez, op. cit. pág. 262.

⁸² Cfr. art.º 14.º, “O valor patrimonial tributário dos prédios é determinado por avaliação” e, essa avaliação pode ser precedida de uma vistoria do prédio. Este artigo é como uma “porta de entrada” para uma série de disposições relativas à forma como se procede à determinação do valor patrimonial tributário.

⁸³ Cfr. art.º 39.º do CIMI.

⁸⁴ Cfr. art.º 40.º do CIMI.

⁸⁵ Cfr. art.º 41.º do CIMI.

que tem), a *localização*⁸⁶ (Cl) do imóvel, os *aspetos que atribuem valor aos prédios*⁸⁷ (Cq) e, a *vetustez*⁸⁸ (Cv), ou seja, a desvalorização do imóvel ao longo do tempo. Segundo GLÓRIA TEIXEIRA, “a determinação do valor patrimonial tributário constitui uma operação complexa, com apelo a vários critérios, conforme se trate de impostos *estáticos* (os relativos à posse e à titularidade), ou impostos *dinâmicos* (os relativos à transmissão)”⁸⁹.

A este propósito VASCO VALDEZ refere a aplicação *mecânica, automática e computadorizada* destes critérios o que contrasta imensamente com a realidade vivida até 2003 - onde o livre arbítrio e a falta de transparência reinavam na avaliação dos prédios.

Esta fórmula trouxe a *certeza jurídica, facilidade e simplicidade* de determinação do valor patrimonial tributário, contudo limitou a utilização para efeitos de determinação do VPT de alguns critérios mais subjetivos. Outro ponto menos positivo da fórmula é a constante necessidade da atualização de alguns dos parâmetros, como sejam o valor base dos prédios edificados, determinado a partir do valor médio de construção, bem como do coeficiente de localização, dois valores que podem oscilar bastante e, no caso deste último, que podem, se não forem devidamente atualizados, influenciar de forma determinante o cálculo do valor patrimonial tributário⁹⁰.

A análise do regime de tributação dos prédios vigente a partir de 1 de janeiro de 2004 é, sem dúvida, positiva, sobretudo se comparada com a situação anterior do IMI e do cálculo da base de incidência do imposto estático sobre o património. Posto isto,

⁸⁶ Cfr. art.º 42.º do CIMI.

⁸⁷ Cfr. art.º 43.º do CIMI.

⁸⁸ Cfr. art.º 44.º do CIMI.

⁸⁹ Glória Teixeira, *Manual de Direito Fiscal*, 2ª edição, Almedina, Coimbra, 2012.

⁹⁰ Em caso de revisão do coeficiente de localização o valor deste vai apenas refletir-se nas declarações de IMI a ser entregues a partir da data em que se aplique esse novo coeficiente. O coeficiente localização, enquanto componente da equação de cálculo do IMI, irá influenciar o resultado obtido, ou seja, o valor patrimonial tributário. Este coeficiente varia entre 0.4 e 3.5, podendo nos casos de habitação dispersa no meio rural, ser reduzido a 0.35. A fixação deste coeficiente tem em conta algumas características da localização, nomeadamente: a acessibilidade por vias de comunicação, a proximidade de equipamentos sociais, serviços públicos e comércio, serviços de transporte públicos e a localização de zonas de elevado valor no mercado imobiliário. Tendencialmente, a diminuição do valor deste coeficiente segue uma lógica centrífuga, ou seja, tende a diminuir consoante nos afastamos do centro das cidades e das zonas mais apetrechadas de serviços, vias de comunicação e acessibilidades. A flexibilização deste coeficiente pode ser importante para controlar alguma pressão urbanística que se faça sentir numa área da cidade e até incentivar a fixação de população em determinadas zonas da cidade menos habitadas. Este coeficiente é importante para o planeamento urbano das cidades e pode ser consultado através do Sistema de Informação Geográfica do Imposto Municipal sobre Imóveis – SIGIMI.

poderá adiantar-se que passados estes quase 20 anos da Reforma Fiscal talvez fosse necessária uma nova reestruturação e a introdução de novos critérios e fatores para determinar o VPT, como veremos mais adiante.

A fórmula que subjaz à determinação do valor patrimonial tributário e que foi apresentada, apesar da sua aparente complexidade, introduziu e cimentou certos conceitos e princípios jurídico-constitucionais, tais como: uma maior clareza e precisão; igualdade, segurança jurídica, previsibilidade e proteção da confiança; atualização e controlo do imposto. Esta atualização é feita numa base trienal – cfr. art.º 138.º - para os prédios urbanos⁹¹ com o objetivo de prevenir e evitar a sua desatualização.

No que tange à avaliação dos prédios rústicos estamos perante um processo que, aparentemente é mais confuso, precário e, precisamente por isso, pode estar extremamente desfasado da realidade. De acordo com o CIMI, a avaliação dos prédios rústicos pode ser de base cadastral (cfr. art.º 20.º a 30.º do CIMI), não cadastral (cfr. art.º 31.º e 32.º) ou direta (cfr. art.º 33.º e 34.º). Uma vez que este ponto será autonomizado adiante importa referir muito sucintamente que, a avaliação de *base cadastral* é realizada através da elaboração de quadros de classificação e qualificação, de tarifas e distribuição parcelar tendo em conta o cadastro predial fornecido pelo Instituto Geográfico Português. Esta elaboração e avaliação com base nos quadros referidos divide, em parcelas (que podem ser freguesias ou grupos de freguesias), o grau de produtividade do prédio. Já a avaliação de *base não cadastral* é mais rudimentar e consiste na enumeração dos prédios por ordem topográfica e, são progressivamente avaliados com suporte nos elementos constantes dos artigos 30.º e 31.º do CIMI. Por último, a avaliação *direta* é feita através da medição da área dos prédios e das operações de avaliação de base cadastral, tal como indicado nos artigos 21.º a 30.º do CIMI.

O IMI é liquidado pelos serviços centrais da Administração Tributária, porém, é receita dos municípios onde se localizam esses imóveis. Classificamos este imposto como *real*, uma vez que incide sobre o património e *periódico* porque é coletado anualmente. O montante concreto da taxa que se vai aplicar naquele ano é fixado pela Assembleia

⁹¹ Para os prédios rústicos esta avaliação é feita somente quando muda o sujeito titular do prédio por transação, herança, doação, etc. Infelizmente, os prédios rústicos sofreram com a desatualização do seu VPT.

Municipal e vai oscilar entre um mínimo e um máximo legalmente previstos (não se viola o *princípio constitucional da reserva de lei fiscal*, nem o *princípio da igualdade*)⁹².

O Acórdão n.º 57/1995 do Tribunal Constitucional (TC) veio, a este propósito, declarar que o poder dos Municípios fixarem a taxa da Contribuição Autárquica (equivalente ao IMI antes de 2003) não violava o *princípio da legalidade e igualdade tributárias* previstos na Constituição da República Portuguesa. Para sustentar esta posição o TC apresentou várias justificações das quais se destacam: o poder de fixar a taxa do imposto (conferido pela lei) às Autarquias Locais, que embora seja bastante limitado é contextualizado pela especificidade do imposto⁹³ e pela sua natureza municipal (receita local). A acrescer a esta forte característica de ser local, o Valor Patrimonial Tributário é influenciado pela despesa realizada por cada Autarquia Local⁹⁴. Alguns Juízes Conselheiros entenderam que o *princípio da legalidade tributária* era violado, visto que, a fixação da taxa de forma arbitrária (elemento do imposto que constitui matéria de reserva de lei) levava a casos em que prédios idênticos em Municípios próximos pagassem imposto com taxa diferente. Não obstante, este entendimento era minoritário e a decisão do Tribunal Constitucional foi no sentido inverso.

- **Alteração da taxa do IMI**

Antes de referir os casos onde é possível uma minoração ou majoração da taxa do IMI ou isenção do pagamento deste, releva refletir sobre as taxas do IMI, em geral. Um artigo nuclear neste tema é o 112.º do CIMI, fixa que taxas se aplicam ao IMI e vai, naturalmente, influenciar de forma determinante o valor da coleta a suportar pelos sujeitos passivos e a receita obtida pelas Autarquias Locais em sede deste imposto.

⁹² Joaquim Freitas da Rocha, op. cit. pág.188 e 189.

⁹³ Esta especificidade do imposto decorre tanto da sua *natureza municipal* como da possibilidade, conferida às assembleias municipais, de flexibilizar a taxa do IMI.

⁹⁴ No contexto do Acórdão citado “o valor patrimonial dos prédios é fortemente influenciado pelas obras realizadas por aqueles entes públicos territoriais”. Ou seja, há aqui uma clara referência ao princípio do benefício, no sentido em que, os prédios valorizam com a quantidade e qualidade de bens públicos que lhes estão próximos. Por exemplo, as vias de acesso a determinado prédio vão ter influência no seu valor e resultam de despesa realizada pelo poder local.

No n.º 1 deste artigo prevê-se que, a taxa para os prédios rústicos é de 0.8% (alínea a) e para os prédios urbanos é de 0.3% a 0.45% (alínea c)⁹⁵. Assim, até 2013, a taxa do imposto a aplicar aos prédios urbanos que já tivessem sido avaliados (0.2% a 0.4%) era inferior à taxa aplicável aos prédios urbanos que não tivessem sido avaliados (0.4% a 0.7%). Esta alínea foi revogada, porém não esqueçamos a atualização periódica dos valores patrimoniais tributários dos prédios urbanos prevista no artigo 138.º do CIMI. Esta diferenciação não teria grande impacto no valor do imposto a suportar pelo sujeito passivo uma vez que, os prédios urbanos que ainda não tivessem sido avaliados teriam um valor, em regra, muito inferior ao que resultaria da avaliação de acordo com as regras do CIMI. A taxa do imposto, apesar de agravada, não levaria à arrecadação de impostos superiores aos dos prédios que haviam já sido avaliados e cujo valor utilizado para o cálculo do imposto era muito mais elevado (e, necessariamente, o imposto devido).

A majoração das taxas que serão aplicadas àqueles casos em que os prédios urbanos se encontrem devolutos (elevando ao dobro) há mais de um ano ou em ruínas (elevando ao triplo) prevista no n.º 3 do art.º 112.º constitui um incentivo à utilização dos prédios e uma espécie de responsabilização dos “sujeitos passivos pelo estado de degradação dos seus prédios urbanos, penalizando-os⁹⁶ com aplicação de taxas substancialmente mais elevadas do que aquelas a que seriam normalmente sujeitos.”⁹⁷. O mesmo acontece relativamente aos números 8 e 9.

Como foi brevemente referido, os Municípios podem fixar a taxa do IMI e criar diferenciações e vão, muitas vezes, usar esse poder como um instrumento tendente a influenciar e modelar a organização predial local, urbanismo e ambiente, desenvolvimento social e condições de vida da população. Por exemplo, podem ser definidas áreas territoriais e limitar a taxa de imposto de forma a reabilitar, realocar e atrair população para aquele local. Por outro lado, poderem agravar a taxa para reforçar

⁹⁵ Constava da alínea b) (revogada pela Lei n.º 83-C/2013) a diferenciação da taxa para prédios urbanos consoante já tivesse sido feita a sua avaliação ou não.

⁹⁶ Aquando da exposição da definição de imposto referimos que este não teria carácter sancionatório, por isso, neste contexto a penalização deve ser entendida como um agravamento justificado do imposto a pagar. A justificação deste agravamento surge de razões de extrafiscalidade, ou seja, tem como objetivo incentivar a reabilitação e conservação dos prédios devolutos ou em ruínas.

⁹⁷ Abílio Rodrigues et al., *Códigos Anotados & Comentados – Tributação do Património*, Lexit e Informador Fiscal, Lisboa, 2018, pág. 180.

a necessidade de realizar intervenções tendentes a garantir a segurança dos prédios degradados (até 30%) ou abandonados e subexplorados.

Podem ainda, reduzir até 50% da taxa aplicada aos prédios com interesse público, valor municipal ou património cultural⁹⁸.

7.3 A despesa fiscal em sede de IMI: as minorações da taxa e as isenções

Como já foi referido, os municípios podem abdicar de parte da sua receita, isentando, em certas situações, o imposto a aplicar ao prédio de determinado sujeito passivo.

Deixaremos por agora de parte a análise do art.º 11.º que estabelece a isenção das entidades públicas, para nos dedicarmos antes a outras isenções e minorações de taxas.

A primeira situação de isenção do IMI aparece no artigo 11.º - A do Código do IMI que tem a epígrafe: “Prédios de reduzido valor patrimonial de sujeitos passivos de baixos rendimentos”. Neste artigo estão previstas as condições para a concessão de isenção fiscal de tributação em sede de IMI dos prédios ou parte de prédios urbanos que se destinem a habitação própria e permanente do sujeito passivo ou do seu agregado familiar. Encontramos desde logo uma exigência relativa ao imóvel urbano: apenas são elegíveis para estes efeitos os prédios que estejam afetos à habitação; por outro lado, exige-se que o rendimento bruto total do agregado familiar que utiliza o imóvel em causa para habitação própria e permanente não seja superior a 2.3 vezes o valor anual do Indexante dos Apoios Sociais (IAS) e ainda, que o VPT global da totalidade dos prédios rústicos e urbanos pertencentes ao agregado familiar não pode exceder em 10 vezes o valor anual do IAS⁹⁹.

Para além da isenção referida, é de destacar o chamado *IMI familiar*, que implica a redução da taxa de imposto para prédios que se destinam a habitação própria de um

⁹⁸ Este ponto será explorado adiante.

⁹⁹ Esta norma tem levantado alguns problemas práticos de aplicação, uma vez que tem permitido isentar de tributação os prédios urbanos de baixo valor patrimonial que são propriedade de não residentes.

agregado familiar¹⁰⁰. Nestes casos há uma dedução fixa em euros consoante o número de dependentes a cargo, tal como se encontra previsto na tabela disponível no artigo.

Neste momento, segundo dados oficiais da Associação Portuguesa de Famílias Numerosas (APFN), aderiram ao IMI familiar 270 municípios portugueses, o que equivale, em termos percentuais, a 88% dos municípios portugueses¹⁰¹.

Relativamente ao IMI familiar (art.º 112.º - A do CIMI) e à isenção para sujeitos passivos de baixos rendimentos (11.º - A do CIMI), é de referir que estas introduzem uma característica especial que poderá levar a alguma confusão, tendo em conta o que foi dito anteriormente relativamente à caracterização do IMI. Passamos a explicar. O IMI é definido como sendo um imposto real, no entanto, a redução de taxa de imposto tendo em conta a situação financeira do agregado familiar que habita o prédio sobre o qual o imposto incide, vai introduzir umas notas de personalização ao mesmo. Isto sucede com a minoração da taxa em função da dimensão do agregado familiar existente em alguns municípios. Entendemos que, o IMI é efetivamente um imposto real, que incide sobre os prédios de determinado proprietário alheando-se da condição económica e familiar dos sujeitos passivos¹⁰². Porém, neste caso específico, parece lógico concluir que, apesar de estarmos perante um imposto real, este tem algumas notas de pessoalidade e, que estas terão tendência a aumentar pelo crescimento do Estado Social.

As razões que justificam, em nosso entender, estas tendências estão relacionadas com a importância, do ponto de vista fiscal, em estar atento à condição do contribuinte aquando do pagamento do imposto, especialmente, em casos de grandes agregados familiares e/ou de agregados com um rendimento muito baixo que habitem prédios com valor patrimonial reduzido. Mais uma vez, o papel de um órgão de poder local é verdadeiramente este: estar atento à realidade dos habitantes e reduzir-lhes a carga fiscal, na medida do possível, principalmente quando estes se encontrem em situação de necessidade. É, também, interessante referir o *princípio da igualdade fiscal* no seu sentido

¹⁰⁰ A constituição de um agregado familiar é certificada por um documento que comprova quantas pessoas fazem parte desse agregado, o estado civil, filhos, custódia partilhada e devem ser atualizados no portal das Finanças. Este documento é importante para a aplicação do IMI familiar. Cfr. art.º 13.º n.º 3 do CIRS.

¹⁰¹ As tabelas e o mapa dos municípios podem ser consultados em: [APFN- Associação Portuguesa de Famílias Numerosas](#). Apesar do número de Municípios onde está disponível este apoio às famílias poder ser indicativo de algum resultado positivo, a APFN não tem qualquer estudo recente do impacto da medida.

¹⁰² Obviamente que, apesar de primordial o princípio do benefício no contexto do IMI, o princípio da capacidade contributiva nunca é deixado de lado.

material, ou seja, igualdade na lei, pautada e garantida pela capacidade contributiva, em vez da igualdade em sentido *formal*, igualdade perante a lei. Implica que, quem dispõe de igual capacidade contributiva deve pagar igual imposto (igualdade horizontal), por outro lado, pagará diferente imposto quem dispuser de uma capacidade contributiva também diferente (igualdade vertical). Tal como surge na LGT, no art.º 6.º n.º 1 a tributação deverá ter em conta a situação familiar, esta mesma ideia aparece prevista nos arts.º 67.º n.º 2 alínea f) e 104.º n.º 1 da CRP. Como podemos constatar, a proteção da família através de uma tributação consciente dos encargos familiares, a preocupação de garantir o mínimo de existência¹⁰³ para o agregado familiar, são alguns dos aspetos que contextualizam as minorações do IMI até aqui referidas, noutras palavras, a *consideração fiscal da família* ramifica-se nestas várias vertentes¹⁰⁴.

Uma outra motivação para flexibilizar a taxa do IMI (esta com uma justificação menos válida do que a anterior) é a sua alteração por razões de persuasão política e eleitoral. Conhecendo a realidade política em Portugal e, em específico, das Autarquias Locais, é fácil deduzir que as Assembleias Municipais reduzem a taxa do IMI com o objetivo de persuadirem os seus eleitores¹⁰⁵. Apesar de não ser o foco do trabalho são, sem dúvida, dados curiosos e que adicionam uma perspetiva interessante ao tema.

Este cenário já foi comprovado por alguns estudos¹⁰⁶ por exemplo, quando no poder, independentemente da posição no espectro político em que o partido se encontra, acabam por aplicar taxas de IMI menos elevadas abandonando as suas ideologias “raiz” (do partido) e abraçando posições mais centrais e moderadas. É interessante observar este fenómeno de como os partidos políticos se comportam em relação à taxa do IMI. No fundo, acabam todos por prescindir de uma parte da receita para manter (ou pelo menos, não agravar) a sua imagem e, com isso, prolongar o “tempo de vida” do seu mandato. Outro dado curioso do mesmo estudo revela que, a localização do município, o índice de envelhecimento da população e a dívida líquida *per capita* são os fatores que mais influenciam a taxa de IMI.

¹⁰³ Cfr. art.º 70.º do CIRS.

¹⁰⁴ Para mais aprofundamentos, *vide* José Casalta Nabais, *Direito Fiscal*, op. cit. pág. 154 até 162.

¹⁰⁵ Esta questão tem que ver com a forma como é compreendida a tributação em sede do IMI, que a seu tempo será abordada.

¹⁰⁶ *Vide* Tiago Igrejas Pais, *Existe alguma relação entre a taxa de IMI e a cor política no poder?*, Instituto Superior de Economia e Gestão – Universidade Técnica de Lisboa, julho 2015.

Tendo em conta o que acabou de ser dito, entendemos que a variação da taxa irá ter efeitos económicos e sociais, desde as políticas ambientais, de ordenamento do território e urbanismo e, ainda causas sociais e políticas de proteção da família. No entanto, devemos ter consciência de que ao abraçar estas políticas e, conseqüentemente, diminuir a taxa do imposto, as Autarquias Locais vão privar-se de receitas que poderiam ser direcionadas para outros campos. Por isso, é frequente entender-se que “a decisão de definição de taxas reduzidas de IMI deverá ser duplamente fundamentada”¹⁰⁷, ou seja, tem que se focar num interesse público e o município tem que poder renunciar essa receita, terá que estar numa situação financeira “estável” - princípio da estabilidade orçamental.

Uma dessas situações advém dos prédios sujeitos a reabilitação urbana que poderá servir para minorar a taxa do IMI, ou até uma isenção temporária do IMI. Se o sujeito passivo reabilitar o edifício que lhe pertence e houver emissão de licença municipal de utilização que reconheça a reabilitação levada a cabo poderá ficar isento do imposto mencionado por dois anos. A justificação por detrás desta isenção é óbvia, e resulta de a preocupação dos decisores públicos responderem aos problemas do mercado imobiliário. Realça também, a preocupação do legislador com o estado de degradação de diversos imóveis, principalmente em zonas históricas e mais antigas das cidades.

Este tipo de isenção parece-nos legítima, sustentada por factos e por uma realidade que precisa urgentemente de ser alterada. Por isso, parece justificar-se que um município conceda uma isenção, abdicando de parte da receita do IMI para a reabilitação urbana¹⁰⁸. Aliás, a isenção de IMI e a minoração da taxa do IMI funcionam como incentivos à recuperação e conservação de imóveis e vão, a longo prazo, permitir a esses mesmos municípios uma redução da despesa de conservação ou demolição por segurança pública dos prédios urbanos intervencionados.

¹⁰⁷ Joaquim Freitas da Rocha, op. cit. pág.189.

¹⁰⁸ Não existe aqui violação do princípio orçamental da não consignação de receitas à cobertura de determinadas despesas. Ou seja, neste caso não se direcionam as receitas do imposto para a reabilitação urbana. Contudo, do ponto de vista abstrato, podemos compreender que, os municípios, ao abdicarem de receita do IMI, concedendo uma isenção fiscal com objetivos de reabilitação, conservação e manutenção do meio urbano estão a apoiar essas políticas extrafiscais. O que se quis afirmar foi, precisamente, no espírito da isenção, a arrecadação de receita através do imposto tem um carácter menos importante do que é normal, surgindo uma preocupação acrescida com o bem-estar urbano e a sua conservação. Para mais aprofundamentos sobre as políticas extrafiscais, vide José Casalta Nabais, *Direito Fiscal*, op. cit. pág. 397 e ss.

Mesmo assim, parece que a realidade não tem permitido comprovar que estas medidas são eficazes, não tendo as respostas sido tão positivas como se esperava. O incentivo à reabilitação existe do lado dos impostos, mas este não é o único fator que importa. Para além da poupança fiscal, é fulcral que o processo de emissão das licenças seja *célere* e pouco oneroso em termos financeiros, o que não parece acontecer. Deverá criar-se um mecanismo que garanta um licenciamento correto, porém mais coadunado com o planeamento fiscal do sujeito passivo que reabilita o seu imóvel.

Uma medida interessante que pretende incentivar o arrendamento é a minoração da taxa de IMI para prédios urbanos arrendados. Para além de promover o arrendamento, serve de incentivo à introdução de novos imóveis no mercado por via da existência de uma poupança fiscal. Poderia ter ainda a função de redução das rendas, mas parece-nos que esse objetivo é difícil de concretizar, tendo em conta o cenário atual do arrendamento de imóveis nas áreas de maior pressão urbanística¹⁰⁹.

Retomaremos a questão da isenção referida no art.º 11.º do CIMI e de que beneficiam as Entidades Públicas. Os imóveis urbanos onde estejam instalados serviços, estabelecimentos, organismos ou institutos públicos do Estado, das Regiões Autónomas e das Autarquias Locais ou das associações e das federações dos municípios estão isentos de tributação.

Ainda se englobam nesta isenção todos os imóveis que tenham interesse público a nível cultural, como museus, edifícios históricos (artigo 11.º). Neste caso, falamos de uma *tributação condicionada* através do benefício fiscal da isenção, o que é diferente da

¹⁰⁹ Relativamente a esta questão podemos mencionar, ainda que brevemente, o efeito económico de repercussão dos impostos, no caso, o IMI. Recordemos o exemplo dado nas Lições de Finanças Públicas de TEIXEIRA RIBEIRO, a propósito do efeito repercussão enquanto efeito económico dos impostos. Segundo o autor, a tributação constitui para os proprietários de prédios rústicos uma despesa constante, o que fará subir o custo médio dos bens que estes produzem. Isto irá, inevitavelmente, significar perdas no rendimento obtido e abandono dos prédios. Num cenário destes, em que a produção diminui, os preços dos géneros vão aumentar e, os proprietários repercutem o imposto para diante. Poderemos aplicar este pensamento, *mutatis mutandis*, ao caso dos prédios urbanos? Pensamos que, em teoria, o IMI é uma despesa constante para os proprietários de prédios urbanos quer estes arrendem ou não. Contudo, se introduzirmos uma poupança no imposto devido anualmente por arrendar um prédio urbano, poderá aumentar a vontade, dos proprietários, arrendarem os seus prédios urbanos. E, conseqüentemente, por haver mais oferta no mercado de arrendamento isso significar uma diminuição dos preços de arrendamento. Na prática, aludindo novamente ao exemplo dado por TEIXEIRA RIBEIRO, pode ser mais incerto o efeito de repercussão, uma vez que, mesmo que o IMI seja uma despesa constante dos senhorios e isso signifique um aumento dos preços de arrendamento, não podemos ter certeza de que estes preferem arrendar a manter-se proprietários sem arrendar.

não tributação propriamente dita. Através da Lei n.º 83-C/2013, alterou-se a redação deste artigo ilustrando o facto “de as isenções em direito fiscal assumirem um carácter absolutamente excepcional, em ordem a dar resposta a necessidades superiores que justifiquem e legitimem a alteração das regras básicas de tributação”¹¹⁰.

Os casos de isenção acabados de referir seguem a lógica de que “a preservação, defesa e valorização do património cultural constitui um elemento importantíssimo da constituição cultural” irá contribuir “decisivamente, para o funcionamento económico e social da comunidade que somos, comunidade cuja identidade assenta sobretudo no cimento cultural, no qual desempenha papel decisivo, numa comunidade com a longa história da nossa, o património cultural que nos foi legado pelas laboriosas e notáveis gerações de portugueses que nos precederam.”¹¹¹.

Neste ponto não podemos ser levados a defender o extremo, há até quem considere que certas instituições religiosas poderiam estar sujeitas ao IMI¹¹². Para esta discussão interessa devemos atentar ao *princípio da proporcionalidade* e das suas ramificações. Será a isenção necessária, *adequada e proporcional* (em sentido estrito)? Parece-nos que, considerando o escopo que visa atingir, é uma decisão eficaz e apta. O mesmo acontece relativamente à necessidade da mesma, significando esta isenção um apoio indispensável aos imóveis cujo interesse público é notório. Por último, o sacrifício feito pelo Estado (perda de receita) é completamente justificado, proporcional e equilibrado.

Sem nos querermos alongar neste ponto, acrescentamos que “o interesse do património cultural não pode ser tido como um interesse superior aos outros, como pode ser sugerido por algumas soluções legais”¹¹³.

Posto isto, podemos entender que a isenção poderá ter dois significados distintos: ou serve para diminuir os encargos fiscal daqueles sujeitos passivos com maiores dificuldades económicas, ou serve para apoiar aqueles serviços disponíveis à

¹¹⁰ Abílio Rodrigues et al., op. cit. pág. 33.

¹¹¹ José Casalta Nabais, *Estudos de Direito do Património Cultural*, Almedina, Coimbra, 2022, pág. 17.

¹¹² Esta ideia consta em alguns programas políticos de certos partidos políticos com assento parlamentar, vide <https://www.esquerda.net/breves/bloco-quer-igreja-pagar-impostos>.

¹¹³ José Casalta Nabais, *Estudos de Direito do Património Cultural*, op. cit. pág. 31.

população e outros imóveis que de uma maneira ou outra têm um impacto na vida comum da população (monumentos, estabelecimentos de interesse histórico e cultural, etc.).

Alterou-se a redação do art.º 11.º, através da Lei n.º 51/2018, desdobrando o número 2 em duas alíneas. As alíneas mencionadas consagram que, os hospitais e as unidades de saúde constituídos em entidades públicas estão isentas¹¹⁴, ainda que possam revestir a forma de entidades públicas empresariais.

Estas isenções decorrem da necessidade de garantir condições para a implementação de medidas tendentes à preservação dos direitos, liberdades e garantias dos cidadãos, função esta que cabe ao Estado. Na verdade, este tipo de isenções é justificado por considerações de interesse geral e que não têm em consideração o imóvel em si mesmo, mas antes os fins a que se destina.

7.4 O Adicional ao IMI

O Adicional ao Imposto sobre Imóveis foi criado pelo legislador através da Lei n.º 42/2016 de 28 de dezembro. Apesar do nome, o AIMI não se trata de uma adição que é feita ao IMI, não é um imposto acessório nem se determina com base na coleta do IMI. O Adicional ao IMI não é um imposto municipal, contudo parece-nos relevante referir alguns traços gerais. O adicional ao IMI encontra-se previsto no art.º 135.º - A e 135.º - B, onde se prevê a incidência subjetiva e objetiva do mesmo.

Ao contrário do IMI, que se rege pelo *princípio do benefício* aliado ao *princípio da capacidade contributiva*, o AIMI baseia-se numa *capacidade contributiva acrescida* porque o sujeito passivo tem um património imobiliário com um valor alto.

A incidência subjetiva do AIMI são as pessoas singulares ou coletivas que sejam proprietários, usufrutuários ou superficiário de prédios urbanos situados no território português. E ainda, quaisquer estruturas ou centros de interesses coletivos sem personalidade jurídica equiparadas a pessoas coletivas e que sejam sujeitos passivos de IMI, bem como, a herança indivisa representada pelo cabeça de casal.

¹¹⁴ Antes desta alteração, o entendimento ia num sentido diferente, *vide* Informação Vinculativa Processo 2010001168 – IVE n.º 1099, despacho concordante da Subdiretora – Geral dos Impostos da Área do Património, a 24/09/2010.

Relativamente à incidência objetiva, o AIMI incide sobre a soma de VPT dos prédios urbanos situados no território português de que o sujeito passivo seja titular, não sendo contabilizados os prédios urbanos classificados no termos das alíneas b) e d) do art.º 6.º do CIMI.

Não nos querendo alargar na explicação do valor tributável, taxa, liquidação e pagamento do AIMI, resta-nos fazer referência ao destino da receita. Assim, a receita do AIMI, é consignada ao Fundo de Estabilização e Segurança Social. Estamos perante uma exceção ao *princípio da não consignação* de receitas fiscais, justificando-se pelo alargar das bases de financiamento da Segurança Social e enquadrando-se no artigo 16.º n.º 2 alínea c) da Lei de Enquadramento Orçamental.

7.5 O peso do IMI na receita do poder local

O IMI tem um papel nuclear nas Finanças Locais e isso é demarcado pela sua relação com o Fundo Municipal Geral (art.º 28.º da RFALEI) e pelo Fundo de Coesão Municipal (art.º 29.º e 33.º da RFALEI - distribuído tendo em conta a capitação da receita do IMI), que compõem o Fundo de Equilíbrio Financeiro (art.º 27.º da RFALEI)¹¹⁵.

Já foi referida a importância da receita do IMI no orçamento local. Contudo, para uma melhor compreensão, é importante uma breve análise dos valores em causa. O montante total de receitas de IMI arrecadadas em 2009 foi de 1.049 milhões de euros¹¹⁶ e o montante proveniente do IMT foi, no mesmo ano, de 609 milhões de euros. As receitas provenientes do IMI e IMT corresponderam, nesse ano, a cerca de 23% da receita total dos Municípios¹¹⁷. Já em 2019, os valores corresponderam a 1.488 milhões de euros e

¹¹⁵ Para mais aprofundamentos sobre o FEF, vide Maria José da Silva Fernandes Pedro Jorge Sobral Camões Susana Jorge, *Anuário Financeiro dos Municípios Portugueses 2021*, Ordem dos Contabilistas Certificados, novembro 2022; Fernando Manuel Jones dos Santos Sardinha, *A Sustentabilidade Financeira dos Municípios de Média Dimensão, no Período 2014 – 2019*, Instituto Politécnico de Setúbal – Escola Superior de Ciências Empresariais, dezembro 2022.

¹¹⁶ Segundo dados oficiais,

<https://www.pordata.pt/Municipios/Receitas%20de%20impostos%20das%20c%C3%A2maras%20municipais%20total%20e%20por%20principais%20impostos-532>.

¹¹⁷ Segundo dados da Pordata, disponíveis em:

<https://www.pordata.pt/municipios/receitas+de+impostos+em+percentagem+da+receita+total+das+camaras+municipais-563-3130>.

<https://www.pordata.pt/municipios/receitas+de+impostos+das+camaras+municipais+per+capita-565-2731>.

1.010 milhões de euros, respetivamente. Assim sendo, podemos falar de quase 29% do total das receitas dos Municípios.

<i>Municípios</i>	<i>Receita de IMI (em % da receita total dos Municípios)</i>	<i>Receita de IMI dos Municípios (em milhares de euros)</i>	<i>Receita do IMI (per capita)</i>	<i>Total de habitantes residentes</i>
<i>Bragança</i>	12,0	4.252,68	121,7	34.582
<i>Coimbra</i>	31,3	25.304,80	177,6	140.816
<i>Beja</i>	13,9	3.415,83	100,6	33.394
<i>Faro</i>	29,1	11.920,04	176,2	67.622
<i>Porto</i>	16,2	40.675,82	172,2	231.800
<i>Lisboa</i>	12,1	123.062,58	220,4	545.796
<i>Loulé</i>	25,2	28.421,18	396,7	70.622

Tabela 1- elaboração própria, dados de 2019 Fonte: Pordata

Como podemos verificar na tabela apresentada, o peso da receita de IMI no total da receita dos municípios varia bastante se atentarmos nos diferentes municípios apresentados. A escolha dos municípios a analisar não foi aleatória, utilizamos um fator de dispersão geográfica a fim de, retratar os diferentes cenários existentes no território português.

Quanto mais para litoral e para o centro do país nos deslocarmos, maior parece ser a percentagem de receita do IMI em relação à receita total dos Municípios, por exemplo: Lisboa, Porto, Coimbra e Faro são os distritos onde o peso destes impostos é mais notório, bem como, onde a receita de IMI *per capita* não só apresenta um valor mais elevado, como também é bastante semelhante entre os municípios.

No reverso da moeda, nos municípios do interior essa percentagem é muito menor. Por exemplo em Bragança a receita proveniente do IMI corresponde apenas a 12%. Sendo que, nesse mesmo distrito de Bragança a distribuição não é uniforme, ficando-se pelos 3.2% no concelho do Vimioso. Já em Beja o cenário é muito semelhante, sendo todos os valores apresentados na tabela muito próximos do caso do Município de Bragança. Não conseguimos apenas notar que a receita do IMI *per capita* é muito inferior

aos restantes municípios, como também, a percentagem da receita do IMI no total de receitas apresenta um valor que nem chega aos 15%.

Por fim, temos o caso do Município de Loulé cuja receita de IMI *per capita* é de longe aquela que mais se destaca. Comparando com os valores dos municípios de Bragança e Beja, em que o total de habitantes corresponde, aproximadamente, a metade dos habitantes de Loulé, como conseguimos explicar uma receita de IMI quase 7 vezes superior em relação ao primeiro, e mais de 8 vezes superior em relação ao segundo? Aqui, o fator localização tem um peso extremamente relevante e permite-nos observar a discrepância que existe no território nacional¹¹⁸.

É aqui que entra em ação o FEF procurando diluir essas desvantagens e desequilíbrios existentes em certas e determinadas áreas do território nacional que são menos desenvolvidas e com pouca expressão urbana. O Fundo de Equilíbrio Financeiro é um instrumento perequativo e é a transferência financeira mais importante para as Autarquias Locais (enquadrado no âmbito das receitas derivadas). Tal como foi dito, o montante de IMI irá influenciar diretamente o montante de receitas do FEF, ou seja, caso a receita do IMI for baixa (em relação à média nacional) esse município será compensado, uma vez que há outros municípios onde a capitação é mais elevada.

Em 2020¹¹⁹, ano em que as receitas de IMI diminuíram 1.6%, corresponderam ainda assim a 1503.5 milhões de euros sendo que destes, apenas 7.9 milhões de euros correspondiam a prédios rústicos (revela aqui um problema em relação ao IMI rústico que será abordado nos próximos pontos).

Apesar da receita do IMI corresponder a uma soma importante e elevada no Orçamento Local, relembro que na Carta Europeia de Autonomia Local¹²⁰ assinada em 1985, se prevê não só os impostos como uma das fontes de rendimento das Autarquias Locais (no art.º 9.º), mas também se alerta (e desincentiva) para uma dependência

¹¹⁸ Para mais aprofundamentos, *vide* Válder Daniel de Sousa Coelho, *A importância do IMI e do IMT na estrutura das receitas das Autarquias Locais – o caso do Município de Loulé*, Universidade do Algarve – Escola Superior de Gestão, Hotelaria e Turismo, 2020.

¹¹⁹ De acordo com a informação estatística da Autoridade Tributária e Aduaneira, https://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/dgci/divulgacao/estatisticas/estatisticas_patrimonio/Documents/MI2021_Mapas.pdf.

¹²⁰ Aprovada pela Resolução da Assembleia da República n.º 28/90, de 23 de outubro.

excessiva relativamente aos impostos locais - algo que pode ser questionável tendo em conta os dados que foram apresentados.

8. O peso das receitas tributárias entre os diferentes níveis de administração

O Estado português é um Estado fiscal apresentando um nível de pressão fiscal algo elevada comparando com o passado. No entanto, ainda abaixo da média da União Europeia (ao contrário do que comumente se pensa). Note-se que, a pressão fiscal não é necessariamente negativa, críticas podem e devem ser aplicadas (neste sentido) à administração da receita vinda dos tributos, sobretudo dos impostos.

Se em 1965 a carga fiscal se situava nos 15.9% do PIB, em 2021 foi de 34.7%, segundo dados da Comissão Europeia. Desta distância temporal de 56 anos podem-se retirar algumas conclusões. De um modo geral o progresso social, económico foi muito notório, contudo cremos que de forma genérica podemos afirmar com alguma segurança que nem sempre a gestão da receita foi a mais perfeita possível (se é possível que assim seja). Posto isto, não revela para o presente trabalho tecer mais comentários acerca deste tema. Este ponto serve simplesmente para dar uma visão mais geral da tributação em Portugal¹²¹.

Ano	2010	2012	2014	2016	2018
Receitas de IMI (em milhares de euros)	1.088.926,20	1.229.551,90	1.467.510,25	1.487.941,29	1.509.900,81

Tabela 2- elaboração própria Fonte: Pordata

“Acresce que a receita do IMI tem tido um crescimento significativo, (...). Todavia, é de admitir que, à medida que vão terminando isenções de imposto e se vão fazendo novas avaliações (...) a receita de tal imposto tenha uma tendência para crescer”¹²².

¹²¹ OECD (2022), *Revenue Statistics 2022: The Impact of COVID-19 on OECD Tax Revenues*, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/8a691b03-en>.

¹²² Vasco Valdez, op. cit. pág. 237.

Segundo dados do Ministério das Finanças e do INE, a receita em impostos locais em Portugal aumentou de 1611,5 milhões de euros para 2.515 milhões de euros de 2003 a 2010, no que toca ao IMI (ou CA até 2003) a receita quase que duplicou entre estes anos, passando de 667,8 milhões de euros para 1.082 milhões de euros. O que vem no seguimento das alterações legislativas introduzidas¹²³. E ainda, como pudemos comprovar com os dados mais recentes, este aumento tem-se mantido constante.

Considerando os valores referidos supra e os apresentados na tabela, podemos perceber que as autarquias locais viram o valor das receitas provenientes de impostos de receita local aumentar, mas, isso pode não se refletir numa maior folga financeira. Desde logo, porque assistimos no mesmo intervalo de tempo a uma evolução dos serviços municipais e este aumento pode não ser suficiente para dotar o poder local de autonomia financeira relevante¹²⁴ e, por outro lado, porque as receitas a que nos temos vindo a referir são, apenas, uma das fontes de financiamento dos Municípios portugueses.

9. Uma perspetiva crítica acerca do IMI

Foi feito o caminho desde o IMI como receita das autarquias locais, passando pelas especificidades do imposto até ao ponto onde é necessário analisar criticamente e assim, compreendido o IMI, apontar as suas debilidades e indicar os possíveis caminhos

¹²³ Os dados apresentados fazem uma comparação entre os anos de 2003 e 2010 e apesar de serem dados um pouco antigos, ilustram o quão importante foi a reforma fiscal a este nível. Permitem ainda, analisar que o valor arrecadado com as receitas do IMI, volvidos 20 anos da reforma, pode ter multiplicado quase 2.5 vezes, uma vez que os dados oficiais do Orçamento de Estado para 2023 apontam para 1.548 milhões de euros.

¹²⁴ Como podemos comprovar pelo documento de Descentralização de Competências da Direção-Geral das Autarquias Locais, houve uma série de competências que foram recentemente atribuídas aos Municípios, como por exemplo, a gestão de troços de estradas e equipamentos e infraestruturas. A este propósito menciona-se, ainda, o Relatório de Análise das Prestações de Contas Individuais dos Municípios, ano de 2019 da DGAL, que refere que em 2019 apenas 53 municípios de um total de 308 (ou seja, 17.2%) tiveram capacidade de atingir independência financeira. Por outras palavras, apenas 53 municípios conseguiram gerar recursos próprios sem depender maioritariamente do financiamento do Estado para desenvolver as suas atividades. Para estes efeitos “considera-se independência financeira nos casos em que as receitas próprias representam, pelo menos, 50% das receitas totais”, cfr. Relatório de Análise das Prestações de Contas Individuais dos Municípios, ano de 2019 da DGAL, pág. 29 e ss.

que se podem percorrer para ultrapassar ou neutralizar alguns desses problemas. CARLOS BAPTISTA LOBO¹²⁵ refere-se a todo o cenário do IMI como uma tragédia.

Em 2003, surgiu o IMI que veio substituir a Contribuição Autárquica (como já foi brevemente analisado) e, infelizmente, as alterações foram meramente cosméticas¹²⁶, tendo sido estabelecidos indicadores objetivos de avaliação – Valor Patrimonial Tributário. O IMI surgiu, assim, com o objetivo de “corrigir as injustiças do sistema anterior, resultantes da desatualização das matrizes e da inadequação das avaliações, adequando-o à realidade da urbanização, evitando a sobretributação dos prédios novos e subtributação dos prédios antigos”¹²⁷.

Ora, tendo em conta esta reforma que pouco alterou¹²⁸, a situação do imposto e analisando o crescimento da receita anual (12% por ano), poderemos esperar uma nova reforma nos próximos tempos. Segundo CARLOS BAPTISTA LOBO, poderá optar-se por 3 caminhos distintos: valor *especulativo* ou *de mercado*, *equivalência* ou do *benefício*, valor de *base territorial*.

A filosofia atual do IMI (e também do IMT) passa pela primeira via indicada, ou seja, da tributação tendo em conta a capacidade contributiva e não o princípio da equivalência (tal como já acontecia nas figuras antigas destes impostos). Ponderar o valor do imóvel e aproximar esse mesmo valor, do valor de mercado é fortemente difícil por vários fatores desde a fertilidade dos solos, tipo de clima, gostos subjetivos, definição jurídica dos direitos que fazem parte de certa e determinada propriedade. A ideia com que ficamos é que, no artigo 38º do Código do IMI, é esquecida esta realidade específica e labiríntica de determinação do valor do imóvel e parece, como já foi dito, aproximar o VPT do valor de mercado.

¹²⁵ Carlos Baptista Lobo, *Finanças e Fiscalidade do Ordenamento do Território e do Urbanismo*, op. cit. pág. 233.

¹²⁶ Carlos Baptista Lobo, *Finanças e Fiscalidade do Ordenamento do Território e do Urbanismo*, op. cit. pág. 235.

¹²⁷ Jónatas E.M. Machado; Paulo Nogueira da Costa, *Manual de Direito Fiscal – Perspetiva Multinível*, 2ª Edição, Almedina, Coimbra, 2018, pág. 423.

¹²⁸ A este propósito MANUEL PORTO menciona que a diferença mais notória da reforma foi na determinação do valor dos prédios, o que tornou possível uma diminuição considerável das taxas aplicadas. A este propósito *vide* Manuel Porto, *A reforma da tributação do património imobiliário*, Revista de Legislação e Jurisprudência Ano 131 n. 3932, Coimbra Editora, Coimbra, 2002.

Os objetivos principais duma reforma ao IMI, tal como o conhecemos deverão passar pelo aumento da *transparência* e, com isso, tornar claro e decifrável a razão pela qual um proprietário paga o imposto. Concretizar este objetivo fará com que a tributação se torne mais simples e nítida - criará mais consciência sobre os limites e as razões da tributação em sede do IMI. Aproximamo-nos da posição de CARLOS BAPTISTA LOBO, que entende que se deverá atingir um ponto em que um proprietário de um imóvel sediado determinada localidade olhe para o IMI como um condómino olha para as despesas do condomínio onde habita. Entendemos que a comparação possa parecer um pouco fantasiosa, no entanto, é importante para ilustrar alguns princípios e conceitos básicos que parecem ser esquecidos pelo atual panorama de tributação. Um proprietário deverá ter percepção de que paga o imposto sobre o património porque existem na localidade onde a sua propriedade está situada bens públicos e semipúblicos e uma preocupação dos órgãos dirigentes em dinamizar, criar, preservar e cumprir políticas ambientais, urbanísticas e de desenvolvimento económico e cultural.

Entendemos que o IMI precisa de uma reconfiguração ou pelos menos de uma nova imagem junto dos sujeitos passivos. Contudo, relativamente ao futuro do IMI, enquanto imposto sobre a propriedade serão traçados mais comentários no próximo capítulo, ainda assim, pela frescura da exposição feita relevam as inquietações suscitadas neste ponto.

10. Princípio do Benefício e sua relação com o IMI

Não parece descabido sustentar que o imposto evolua no sentido de ser legitimado (ou que seja mais aparente essa legitimação) pelo princípio do benefício, até porque já o é em alguns países¹²⁹. No nosso entendimento, como resposta ao constante aumento dos serviços que são assegurados pelo Estado e o desenvolvimento económico e social que decorre necessariamente deste, faria todo o sentido o valor do IMI encontrar legitimidade e justificação no princípio do benefício. Apesar das dificuldades práticas que

¹²⁹ E até parece que o é no nosso Ordenamento Jurídico, pelo menos é o que se encontra descrito no preâmbulo do Código do IMI “levaram à criação de um imposto sobre o valor patrimonial dos imóveis, com a receita a reverter a favor dos municípios, baseado predominantemente no princípio do benefício.”.

isto possa trazer, ou da difícil compatibilização com as normas constitucionais, acreditamos que se o futuro do IMI passar por aqui, este poderá ter uma função marcante no combate a assimetrias que se fazem sentir hoje, ao longo do nosso território, a acrescer ao papel importante que já tem no âmbito das finanças locais.

O princípio do benefício deverá ser entendido para estes efeitos como uma vertente do princípio da equivalência, vertente essa “que exige aos tributos públicos a sua adequação ao benefício que a administração proporciona ao sujeito passivo”¹³⁰.

Segundo CARLOS BAPTISTA LOBO, o princípio “do benefício em sentido estrito suporta o princípio da igualdade na relação jurídica tributária na vertente de correção de ineficiências do mercado”¹³¹, no caso do IMI porque internaliza externalidade positivas. Simplificando o que foi dito, as Autarquias Locais irão cobrar IMI na medida das despesas que realizam na área que lhes corresponde e que visam o interesse público e o bem-estar da população¹³².

O princípio do benefício e a sua compreensão são de extrema importância quando falamos do tema do IMI. Não só por ser uma fonte de receita substancial das autarquias locais, mas porque a arrecadação através deste do imposto cria uma obrigação dos órgãos de poder local desenvolverem as suas atividades e os seus serviços que prestam à população. Isto resulta da ideia de que os sujeitos passivos de IMI não se importarão de pagar mais imposto se isso significar melhores condições de vida. Obviamente que a identificação destes beneficiários deverá sempre ser feita numa perspetiva coletiva e de comunidade¹³³.

Assim, retomando o ponto de vista do IMI se tornar uma “contribuição de clube” ou “condomínio”, deveremos ter em mente que, em vez de imposto, podemos começar a

¹³⁰ Carla Maria Pereira Monteiro, *O Princípio do Benefício como Fundamento da Tributação em Sede do IMI*, Universidade de Lisboa – Faculdade de Direito, 2016, pág.223.

¹³¹ Carlos Baptista Lobo, *Finanças e Fiscalidade do Ordenamento do Território e do Urbanismo*, op. cit. pág. 262.

¹³² Vide José Joaquim Teixeira Ribeiro, op. cit. pág. 262.

¹³³ Esta identificação do grupo que beneficia dos bens públicos será determinada tendo em conta os sujeitos passivos do imposto, contudo, dentro de uma determinada comunidade local haverá aqueles sujeitos passivos que não vão ser chamados a pagar pelo bem que utilizam, uma vez que há uma preocupação com a capacidade contributiva e questões ligadas ao princípio da igualdade, como o mínimo de existência, entre outras.

falar em contribuições por maiores despesas¹³⁴, ou seja, com o objetivo de compensar prestações em que os contribuintes (no caso proprietários) criam maior despesa às autoridades públicas. Existe aqui uma clara necessidade de reconfigurar o imposto e parte da base de justificação do mesmo, uma vez que, relativamente aos impostos é suposto haver uma contraprestação genérica do funcionamento dos serviços públicos locais.

E aqui surge, de forma espontânea, o debate sobre a natureza dos bens¹³⁵. Os bens de clube caracterizam-se por poder ser determinado, antecipadamente, o leque de potenciais consumidores. O consumo destes bens é de consumo tendencialmente não rival, o que só não acontece quando existe um número muito elevado de consumidores. O benefício que cada utilizador vai retirar da utilização do bem ou serviço será superior aos custos do financiamento que lhe cabem, ainda assim, poderá haver um incentivo a comportamento do tipo *free rider*. Haverá aqui espaço para relacionar a contribuição de clube com os bens de clube?

Parece-nos que sim. Tal como acontece nos bens de clube, a contribuição de clube seria feita por um grupo previamente determinado de munícipes que serão utilizadores/consumidores dos bens e serviços instalados e disponíveis numa determinada área. A dificuldade será, relativamente, à dimensão do grupo, o mesmo acontece nos bens de clube. O exemplo clássico de bens de clube é o farol, será interessante fazer um contraponto com o imposto em estudo.

Do ponto de vista abstrato, um grupo pré-determinado contribuiria para a criação de um bem de clube do qual tirariam proveito com a sua construção, podendo mesmo ser financiada pelo Estado ou pelo poder local, criando externalidades positivas que beneficiariam, não só os membros desse clube como todos aqueles que surgiriam depois

¹³⁴ Segundo José Casalta Nabais, *Direito Fiscal*, op. cit. pág. 49, as contribuições por maiores despesas ocorrem “naquelas situações em que é devida uma prestação em virtude de as coisas possuídas ou de a atividade exercida pelos particulares darem origem a uma maior despesa das autoridades públicas.”. E ainda, “há assim uma prestação pública traduzida numa vantagem que, embora indeterminada relativamente a cada contribuinte como nos impostos, não deixa, a seu modo, de ser determinável (a capacidade contributiva) na perspetiva do grupo beneficiado pela correspondente actividade administrativa”.

¹³⁵ Destacaremos os bens públicos, semipúblicos e de clube. Um bem público será aquele satisfaz necessidades coletivas e que se caracteriza pela irrialidade e inexcluíbilidade, ou seja, o mesmo bem público pode satisfazer as necessidades de várias pessoas ao mesmo tempo sem que estes sejam excluídos pelo preço. Os bens semipúblicos são caracterizados pela rivalidade, a utilização de um bem semipúblico por uma pessoa irá impedir outra do usar, e pela exclusão pelo preço pois, a sua utilização irá excluir, ou seja, a sua utilização irá implicar um preço (se forem bens semipúblicos de provisão pública o preço tende a ser abaixo do valor de mercado).

e os que beneficiariam sem fazer parte do grupo fechado. Ora, imaginando que, um grupo de indivíduos procura construir um bem de clube, “à medida que mais parceiros participam no clube, a sua parcela de utilidade reduz-se, bem como a quota de participação”¹³⁶.

Como tem vindo a ser defendido, devemos perceber o IMI na ótica de contribuição, ou seja, os sujeitos passivos do imposto contribuem para a comunidade onde utilizam os bens e serviços públicos ou semipúblicos disponíveis. Nesse entendimento, olhando para os bens públicos e semipúblicos, cada indivíduo desse grupo pré-determinado de utilizadores, irá poder utilizar o bem, justificando-se o preço que paga pela maior utilização que faz do bem¹³⁷, em relação, a terceiros que não fazem parte do grupo de munícipes. Um exemplo poderá ser o do um bem público como um rio, que a população local utiliza recreativamente, é lógico que, como membros do clube, ou seja, como locais, paguem pela utilização desse bem, indiretamente através dos impostos de receita local¹³⁸. Os terceiros, não habitantes, não são sujeitos passivos locais e, por isso, não pertencentes ao clube, utilizarão o bem gratuitamente em qualidade de *free rider*.

O IMI não cumpre adequadamente o *princípio da capacidade contributiva* na medida em que na determinação do montante de imposto a pagar ignora as despesas com a aquisição e manutenção do prédio. E se formos demasiado letristas e atentarmos para o IMI meramente à luz do princípio da igualdade fiscal reparamos que esta é violada pelo número de isenções que estão previstas. Sendo assim, “A tributação em sede de IMI é possível sem lesar o princípio da igualdade fiscal, desde que, o critério de repartição dos

¹³⁶ Carlos Baptista Lobo, *Finanças e Fiscalidade do Ordenamento do Território e do Urbanismo*, op. cit. pág. 214.

¹³⁷ Recordamos que nas contribuições especiais, como na contribuição por maior despesa “ou há uma actividade administrativa que traz benefícios generalizados ou ocorre um gasto ou enfraquecimento do bem público utilizado por força do exercício normal da actividade autorizada.”, cfr. Acórdão do STA de 03-12-2014, Processo nº 01273/13. No fundo, “tais contribuições ou tributos especiais não passam de impostos especiais impostos que, como já referimos, apresentam a particularidade de terem por base manifestações da capacidade contributiva de determinados grupos de pessoas resultantes do exercício de uma actividade administrativa pública”, cfr. José Casalta Nabais, *Direito Fiscal*, op. cit. pág. 49.

¹³⁸ Entendemos que bens públicos deste tipo não são exclusivamente locais, contudo, neste caso, é um bem com uma forte incidência local.

encargos públicos seja o princípio da equivalência, na ótica do benefício, e que a estrutura do tributo reflita as premissas que caracterizam este princípio.”¹³⁹.

A tributação em sede do IMI não poderá ignorar a realidade de que a “atividade prestacional pública”¹⁴⁰ influencia o valor da propriedade, e assim, deve ter em conta este fator e não apenas a capacidade contributiva do sujeito (não sendo necessário descurá-la na totalidade). Deverá ainda ter-se consciência de que a tributação pode ter uma forte influência para promover a utilização do imóvel e o restauro/conservação dos imóveis, ou pelo contrário, desincentivar o abandono dos imóveis.

Se olharmos para um imposto como o IMI parece que este é, dos tributos locais, aquele em que mais facilmente pode ser utilizado o *princípio do benefício* por ser fácil de determinar quem é o beneficiário do mesmo. Assim podemos afirmar “que há um conjunto mais ou menos significativo de utilidades que são prestadas pelos municípios aos seus residentes e que têm muitas delas por base utilidades direta ou indiretamente relacionadas com o património imobiliário, como infraestruturas, redes viárias, esgotos, saneamento, escolas, etc., em que as taxas cobradas só por si não serão suficientes para delas obter receita necessária à prestação de tais utilidades.”¹⁴¹.

Neste ponto acompanhamos a posição apresentada por MANUEL PORTO que destaca que o *princípio do benefício* está bem presente na tributação do património e que, serve como justificação para o mesmo (algo que já se fazia sentir antes da reforma de 2003 com a Contribuição Autárquica).

Algumas posições tendem a defender que para além dos impostos sobre a propriedade haveria espaço para um imposto sobre o rendimento também a nível local, o que já acontece entre nós - através de adicionais ou pequenas taxas associadas aos impostos sobre o rendimento.

A mobilizarmos o *princípio do benefício* como uma “justificação” para o IMI podemos analisá-lo como um imposto local pouco sensível à conjuntura, uma vez que tributa a simples detenção de imóveis. Este facto é *positivo*, uma vez que permite criar

¹³⁹ Carla Maria Pereira Monteiro, op. cit. pág. 300.

¹⁴⁰ Carlos Baptista Lobo, *Finanças e Fiscalidade do Ordenamento do Território e do Urbanismo*, op. cit. pág. 240.

¹⁴¹ Vasco Valdez, op. cit. pág. 238.

estabilidade no lado das receitas fiscais a nível local e daí advir alguma segurança/regularidade/manutenção na despesa pública que beneficie a população local. Por outro lado, pode significar estagnação e pouca adaptação à realidade que normalmente está associado a um sistema de avaliações pouco dinâmico, burocrático e lento. Acerca desta questão tanto o IMI como o IMT diferem visto que, o último reflete as variações da conjuntura e é mais sensível à realidade do mercado.

Podemos questionar se estará a ação dos decisores políticos locais limitada pela autonomia tributária e financeira. Parece-nos que sim. Pelo menos em teoria, a autonomia tributária cria, nos governos locais, uma liberdade de determinar a base de incidência e a taxa dos impostos sem limites impostos pelo governo central. Porém, tendo em conta as dimensões geográficas dos municípios e do nosso país, e ainda que não exista um órgão de poder intermédio, entendemos que seja mais razoável encontrar uma solução intermédia, com alguma autonomia, mas não plena. Segundo um estudo de HARRY KITCHEN, um sistema em que o poder central determine a base de incidência do imposto e o poder local fique com o poder de determinar a taxa do mesmo é um sistema que se encontra em apenas 4 países, sendo um deles Portugal onde a expressão deste esquema se faz mais sentir. O mesmo autor relembra que “there is no consistent or uniform approach to local government taxation”¹⁴², ou seja, cada país vai gerir esta questão tendo em conta a sua realidade.

Regressando ao *plano do princípio do benefício*. Podemos aproveitar as palavras de HARRY KITCHEN para exemplificar que “(...) local governments are the agents while the state is the principal. (...) the role of the agent is to provide and fund services that benefit local constituents; hence, financing of each service is best addressed on the basis of benefits received from local services.”¹⁴³

Este ponto de vista não é estranho à realidade portuguesa, embora possamos questionar se podemos compreender o IMI totalmente à luz do princípio do benefício e se assistimos a uma camuflada vertente sinalagmática do IMI.

¹⁴² Harry Kitchen, *Local Taxation in Selected Countries: a Comparative Examination*, Department of Economics – Trent University, 2004, pág. 9.

¹⁴³ Harry Kitchen, op. cit. pág. 10.

Entendemos que, pode ser ousado apontar para uma rutura destas (adiante será abordada esta questão) não obstante, se nos desprovermos de qualquer "manto" jurídico e visionarmos a consequência última de um imposto como IMI (e outros impostos locais) podemos perceber que “those who benefit from local public services should pay for them”¹⁴⁴.

Sustentando esta posição HARRY KITCHEN refere que, “correctly set user fees and tax rates promote efficiency in two ways. First, “by providing information to public sector suppliers about how much clients are actually willing to pay for particular services”. Second, they do this “by ensuring that citizen value what the public sector supplies at least at its (marginal) cost”¹⁴⁵.

A posição deste autor é virada para tornar todos os impostos em taxas e assim, o Estado deixar de ter contribuintes como sujeitos passivos do imposto para passar a ter clientes. Pode ser uma abordagem *crua e fria* que analisa o último estágio da despesa pública (beneficiar os cidadãos) porém, apesar de concordarmos em alguns pontos não entendemos que deva ser defendida uma posição extremada como esta. Acreditamos que, reconfigurar o sistema fiscal e atribuir a todos (ou quase todos) os impostos a veste de taxas, não é um caminho fácil nem muito apoiado pelos especialistas. É certo que, a vontade dos contribuintes existe e não deve ser ignorada. Talvez, a melhor forma de lidar com esta questão será informar e explicar aos contribuintes para que serve e para onde vai a receita dos impostos¹⁴⁶.

Apesar de todos os problemas pré-reforma de 2003, a designação “Contribuição Autárquica” acentuava a parte do tributo que se direciona diretamente à autarquia, ao local onde os contribuintes têm o seu imóvel. Com a nomenclatura de IMI, não só é dificultada a perceção da razão de ser e da fundamentação do tributo, como é afastada a ideia de a receita do mesmo contribuir para o local onde está fixado o imóvel. Já foi definido o conceito de imposto e taxa. Todavia, recorrer ao conceito de contribuições que parece ser um conceito mais complexo ou até confuso pode não ser solução. Estas distinguem-se das taxas por se destinarem à compensação de prestações

¹⁴⁴ Harry Kitchen, op. cit. pág. 10.

¹⁴⁵ Harry Kitchen, op. cit. pág. 11.

¹⁴⁶ Uma leitura sobre esta questão, Denis Colombi, *Où va l'argent des Pauvres*, Payot & Rivages, Paris, 2020.

“presumivelmente” aproveitadas pelo sujeito passivo – numa relação de bilateralidade genérica¹⁴⁷ e distinguem-se dos impostos, pela sua finalidade compensatória.

Assim, o IMI poderá vir a adotar uma veste de contribuição. Aproximando-nos da posição do autor citado acima entendemos que, haverá lugar para compreender o IMI como uma contribuição coletiva com a finalidade de compensar prestações administrativas de que o sujeito passivo terá sido beneficiário (aqui bem mais presente o *princípio do benefício* que tem vindo a ser explicado neste ponto). Considero esta posição seja mais *moderada* do que a apresentada pelo autor citado, uma vez que não retira do tributo a sua característica geográfica (local), ou melhor, de se direcionar a um “grupo homogéneo ou conjunto diferenciável de destinatários”¹⁴⁸.

Para terminar este ponto, relembramos o caso da Taxa Municipal de Proteção Civil (TMPC) que visava os proprietários de imóveis de forma que a receita da mesma remunerasse os serviços de Proteção Civil – proteção civil combate a incêndios e garantia de segurança de pessoas e bens. A TMPC foi aprovada pela Assembleia Municipal de Lisboa em 2014 e liquidada pela primeira vez em 2015, rendendo em dois anos cerca de 55 milhões de euros. Contudo, o Tribunal Constitucional considerou este tributo inconstitucional por violar os artigos 103.º e 165.º n.º 1 alínea i) da CRP. Esta taxa criada, apesar de ter o *nome de taxa* não atuava (na prática) como uma, pelo contrário, aproximava-se mais da figura do imposto¹⁴⁹.

Isto serve para lembrarmos que, o nome que se dá aos tributos não tem qualquer impacto na classificação e no regime jurídico, ao contrário do que acontece na opinião pública, prevalecendo a substância sobre a forma – *princípio da prevalência da substância sobre a forma*. No entanto, pegando no caso do IMI como uma futura contribuição coletiva devemos ter em conta todas as restrições (ou falta delas) à criação quer dos impostos, quer das contribuições. Noutras palavras, desde que se cumpram todas as obrigações legais poderá fazer sentido alterar o nome do imposto para que este possa ter uma perceção diferente no meio dos sujeitos passivos. Ao contrário do que aconteceu

¹⁴⁷ Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo - Processo n.º 0394/13.8BEVIS 0812/17, de 26/09/2018.

¹⁴⁸ Acórdão n.º 539/2015 do Tribunal Constitucional, Processo n.º 27/15.

¹⁴⁹ Entendemos que, o entendimento do TC parece ser adequado apesar da complexidade da questão e da dificuldade que existe, por vezes, em traçar uma fronteira entre taxa e imposto.

com a TMPC, podemos batizar o IMI como contribuição sem que isso signifique adulterar qualquer princípio constitucional¹⁵⁰.

Para terminar acrescenta-se que “a Carta Europeia de Autonomia Local, a existência de impostos sobre o património do tipo do nosso IMI como particularmente aptos a serem afetos ao nível local, estribados, essencialmente, no chamado princípio do benefício, mas não descurando a possibilidade de tal imposto ser conjugado com uma tributação sobre o rendimento. Tal posição também é por nós defendida e tem um acolhimento, ainda que tímido, na legislação portuguesa (...)”¹⁵¹. Tal como tem vindo a ser dito, o *princípio do benefício* é a base central, o pilar fundamental do IMI, já o *princípio da capacidade contributiva*¹⁵² é a teto, ou as paredes que limitam a tributação dos imóveis.

11. Dificuldades à introdução de alterações ao regime legal

Alguns dos entraves que se colocam a uma futura reforma do imposto prendem-se com a compreensibilidade e clareza, os problemas de liquidez que pode criar, bem como, a pouca elasticidade da receita do imposto- crescem a estes a já dificuldade de determinação do imposto e da avaliação do prédio.

Em primeiro lugar, a *clareza* ou a *compreensibilidade* do imposto como o IMI pode ser entendida em duas vertentes. A primeira será relativa às normas legais, cálculos, coeficientes e valores que servem de base para determinar o valor de imposto a pagar. A segunda, será sobre o fundamento e a clareza com que os sujeitos passivos do imposto compreendem a razão de ser e a legitimidade, dos órgãos políticos, de poder cobrar impostos. A primeira vertente referida não nos parece problemática, até porque, os

¹⁵⁰ O que pretendemos defender neste ponto tem sempre em consideração, como não podia deixar de ser, os princípios constitucionais. E, tal como o exemplo da TMPC, compreendemos que o nome que se dá aos tributos é extremamente relevante para a aceitabilidade que estes vão ter nos contribuintes. Dai que, nos pareça interessante batizar o IMI como contribuição para que, os fundamentos que o justificam e que legitimam o poder de cobrar impostos, sejam claros e compreensíveis a todos aqueles que vão pagar o imposto. Sem que, claro está, alterar o regime jurídico concreto do IMI.

¹⁵¹ Vasco Valdez, op. cit. pág. 352.

¹⁵² José Joaquim Teixeira Ribeiro, op. cit. pág. 263, “o princípio do benefício, por muito sedutor que pareça, não constitui uma base geral de tributação. Pois há indivíduos que recebem benefícios de bens públicos e que, no entanto, não devem ser chamados a contribuir para as despesas com a produção desses bens.”

preceitos legais que definem o IMI são claros, diretos, bastante transparentes¹⁵³ e sedimentados no nosso Ordenamento Jurídico. Contudo, no que toca à segunda vertente, parece-nos mais problemática e com necessidade de alguma atenção.

Entendemos que, “Taxpayers make the connection between the taxes they pay and the services they receive.”¹⁵⁴. Sobretudo se comparado com outros impostos que incidem sobre rendimento como, por exemplo, o IRS em que os sujeitos passivos têm maior dificuldade em perceber a razão pela qual são tributados e qual o retorno que advém do seu pagamento. Obviamente que, juridicamente sabemos que o pagamento de um imposto não significa um retorno/receber algo em troca – unilateralidade do imposto, diferente da taxa¹⁵⁵, mas é inevitável fazer essa associação. Isto deve-se ao facto, dos sujeitos passivos de IMI, compreenderem que a receita deste vai diretamente para os Municípios¹⁵⁶ e, por isso, esperam que essa mesma receita seja direcionada para os seus interesses individuais, mas também, coletivos.

Se defendemos que existe clareza no que toca à parte legal, no que à fundamentação, diz respeito, o cenário é mais embaciado. A falta de compreensibilidade da *raison d'être* do imposto e de toda a legitimidade que lhe está associada, vai criar barreiras à alteração da taxa do imposto.

Uma afirmação que resume esta ideia: “Taxpayers may not be aware of what they pay in income or sales taxes each year, but they tend to know what they pay in property taxes.”¹⁵⁷. Outra consequência importante da clareza do imposto é a dificuldade que cria em ser reformada ou alterada pelos decisores políticos. Pela generalidade dos sujeitos passivos perceberem que pagam IMI, uma vez que são claras as normas e o cálculo de imposto a pagar é acessível a todos, (o que não invalida o que foi dito sobre a justificação do IMI) qualquer alteração no sentido de agravar o imposto é imediatamente

¹⁵³ Vejamos, a título de exemplo, os inúmeros instrumentos disponíveis no Portal das Finanças para o cálculo do VPT, pedido de avaliação, conhecimento antecipado do valor total a pagar de imposto, etc.

¹⁵⁴ Enid Slack, *Property Taxes in the Real World*, Canadian Tax Journal, 70 -2022, pág. 150.

¹⁵⁵ Relembramos a distinção feita no início do trabalho.

¹⁵⁶ Não há aqui contradição com o que foi dito anteriormente, uma vez que, as normas legais são claras e precisas, bem como, a parte orçamental que se encontra disponível nos sítios online de todos os Municípios.

¹⁵⁷ Enid Slack, op. cit. pág. 150 – Esta afirmação citada refere-se à *property tax*, porém, com as devidas adaptações, pode ser transposta para o tema em exposição.

percebida pelos contribuintes o que vai ter um impacto na popularidade de certo e determinado dirigente político.

No nosso entendimento, se tivermos em conta que a alteração da taxa do IMI pode ser definida a nível local, onde a proximidade entre população e órgãos políticos é mais notória, estão reunidas as condições para que qualquer variação no imposto seja desincentivada. Uma consequência do que acabamos de constatar é que a receita arrecada do IMI tende a ser constante ao longo dos anos (o que possivelmente se pode compreender como estabilidade disfarçada de estagnação) e as taxas de IMI tendem a ser próximas do valor médio¹⁵⁸.

Em segundo lugar, identificamos alguns problemas de liquidez para certos sujeitos passivos nos impostos sobre a propriedade por estes não refletirem diretamente a situação real e atual do proprietário do imóvel, apesar da preocupação refletida no art.º 120.º n.º 1 da repartição dos momentos de pagamento do imposto. Está claro que há uma associação negativa ou incorreta entre o rendimento do proprietário e o valor segundo o qual o prédio é avaliado e que irá resultar num total que deverá pagar. Esta questão é interessante no caso do IMI, contudo, esforços têm vindo a ser feitos para superar e atenuar esses problemas, como é o caso isenções para famílias numerosas ou com baixo rendimento, isenções para população mais idosa e que podemos encontrar, nomeadamente, nos artigos 11.º e seguintes do Código do IMI. A este propósito, convém

¹⁵⁸ Relembramos que, o IMI é um imposto de obrigação única, todavia, pode, o pagamento, ser repartido em duas ou três prestações, quando o valor a pagar for entre 100 euros e 500 euros, ou quando ultrapasse os 500 euros, respetivamente. Assim, não descaracterizando o IMI, este poderá ser pago em maio, maio e novembro e ainda, maio, agosto e novembro – cfr. art.º 120.º n.º 1. Podemos perguntar-nos se existe *efeito anestesia* no IMI. Compreendemos que este efeito anestésico pode existir relativamente aos IMI rústico, uma vez que, o valor tende a ser tão baixo que, não é percebido pelo sujeito passivo. Relativamente ao IMI dos prédios urbanos a questão pode ser mais difícil de responder. Podemos inclinar-nos para compreender que existe também, no IMI dos prédios urbanos, um efeito anestésico, porque, o pagamento pode ser diluído ao longo do ano e coincidentemente em meses afastados daqueles que, tendencialmente, os sujeitos passivos vão estar mais atentos ao seu rendimentos e poupanças (férias, festividades). Contudo, se alterar o valor do imposto a pagar, de um ano para o outro, o sujeito passivo vai aperceber-se disso, não existindo efeito anestesia. Por exemplo, se o valor a pagar ultrapassar, de um ano para o outro, o total de 500 euros, vai ser devido num pagamento em três prestações e aqui, como quebra uma constante, uma previsibilidade de pagamento, poderá existir o efeito anestesia. Hipoteticamente falando, um sujeito passivo que paga anualmente por volta de 490 euros de IMI, conta que, a maio e novembro desse ano, esse valor precisa de ser pago (245 euros por cada prestação). Porém, se no ano seguinte o valor ultrapassar os 500 euros, vai surgir uma prestação extra no mês de agosto, que, no nosso entendimento, irá afastar o efeito anestesia, porque coincide num mês mais suscetível a despesas por parte dos sujeitos passivos. Entendemos que a existência do efeito anestesia fiscal vá depender bastante do valor de imposto a pagar, mas não deixa de ser uma questão pertinente e complexa.

recordar a ideia: “Ela (a tributação do património) deve poder ser satisfeita com o rendimento do sujeito passivo, sem o sacrifício do património¹⁵⁹ objeto de tributação”¹⁶⁰.

Outro entrave à evolução do IMI é que os sujeitos passivos, por não perceberem a razão de ser da tributação deste imposto, tendem a não concordar com a sua existência. Este tema será dissertado adiante por isso, refere-se brevemente que, “Taxpayers’ perceptions of the fairness¹⁶¹ of the tax affect the extent to which governments can reform the tax. If the tax rate is very low, such problems may not be worth bothering about; but when the tax rate is raised substantially, people are likely to become much more resistant.”¹⁶².

Para terminar, é pertinente questionarmo-nos sobre a *elasticidade da receita* do IMI. Se o VPT for calculado tendo em conta o valor do mercado o imposto, poder-se-á tornar muito suscetível e inconstante, acompanhando o “jogo” do mercado imobiliário¹⁶³. Por outro lado, se tiver em conta coeficientes menos instáveis, tende a ser pouco elástico. Por exemplo, em Portugal, tem-se em conta, para o cálculo do VPT, o coeficiente da afetação (se comercial ou habitacional), da localização, da qualidade e conforto e de vetustez (idade do edifício), o que faz com que o imposto a pagar se torne previsível (princípio da segurança e proteção da confiança)¹⁶⁴. Assim, as alterações ao valor do imposto serão muito lentas e acontecerão paulatinamente, porém não confundiremos estabilidade com estagnação. Se de um ponto de vista é positivo ter uma fonte de receita

¹⁵⁹ Estamos perante um imposto real, mas nem sempre ser proprietário significa ter capacidade para pagar o valor do imposto. O que pretendemos defender com esta citação é que, no limite, não seja preciso vender o prédio para pagar o imposto. Ou seja, deve tributar-se o património, porém, sem que isso signifique perdê-lo, logo não podemos ignorar o princípio da capacidade contributiva.

¹⁶⁰ Jónatas E.M. Machado; Paulo Nogueira da Costa, op. cit. pág. 424.

¹⁶¹ O autor refere a questão da justiça, entendemos que é possível criar uma ligação entre o sentido de justiça para os contribuintes e o grau de compreensibilidade do imposto que são obrigados a pagar. Parece-nos que, por não compreenderem o fundamento da tributação em sede de IMI, não irão perceber a razão de um eventual aumento dessa tributação e por isso, considerá-lo não o vão considerar justo.

¹⁶² Enid Slack, op. cit. pág. 152.

¹⁶³ O problema no facto do VPT estar demasiado dependente do mercado imobiliário é criar situações em que se torna mais difícil pagar o imposto pelo valor fixado ser alto, por isso, que não podemos descorar o princípio da capacidade contributiva aquando da tributação.

¹⁶⁴ Em relação aos coeficientes, defende-se agora a criação do coeficiente ambiental ou de sustentabilidade com o objetivo de “premiar” prédios com uma eficiência energética mais elevada e por isso, mais verdes e ecológicos. Já com a aprovação da Lei n.º 82-D/2014 se alteraram algumas disposições do Código do IMI como por exemplo, prédios que produzam energia renovável são beneficiados com uma redução de 50% da taxa de IMI. Alguns dos passos neste sentido deverão passar pelas energias renováveis, economia de água (reaproveitamento de águas fluviais) e gestão de resíduos, conforto térmico e ainda a conservação do espaço interior do prédio.

estável e certa, por outro lado, dificulta qualquer evolução e aumento da receita recolhida do imposto (conectando este problema com a visibilidade do IMI).

Por outras palavras, a estabilidade e a pouca elasticidade da receita do imposto podem ser profícuas para os sujeitos no sentido da previsibilidade do imposto que deverão pagar anualmente (não o é sempre, basta pensar que esta estabilidade também significa que o imposto a pagar não diminui tão rápido como o valor do prédio, por exemplo¹⁶⁵), o mesmo não se pode dizer para as Autarquias Locais, que não veem automática e rapidamente refletidos no aumento das receitas provenientes do IMI os custos e os incrementos decorrentes do desenvolvimento e da melhoria das condições de vida da população local proporcionados pela atuação do município na provisão de bens públicos e de bens semipúblicos locais, uma vez que se trata de um imposto cuja alteração aumentaria o grau de incompreensibilidade.

Assim, “os VPT mudam muito pouco apesar das oscilações substanciais nos preços absolutos dos imóveis em geral e nas diferenças de valor entre bairros ao longo do tempo”¹⁶⁶ e isto deve-se ao facto da receita do IMI ser insensível a alterações nos níveis de serviços prestados pelas Autarquias Locais. A este propósito deixa-se a ressalva dos problemas crescentes no mercado imobiliário que, à semelhança do que já aconteceu no passado, poderá significar a curto prazo um rompimento da “bolha” do mercado imobiliário.

12. IMI rústico – breve referência

Tal como foi referido anteriormente, a legitimidade e fundamento legal de um imposto como o IMI tem uma importância acrescida, uma vez que o Estado (através das

¹⁶⁵ Por exemplo, o coeficiente de vetustez é determinado em função do número de anos de cada prédio, ou seja, tal como previsto no art.º 44.º do CIMI, poderá variar entre 1, para prédios com menos de 2 anos e 0.40 para prédios com mais de 60. A desvalorização dos prédios no mercado imobiliário, segundo o estudo *Going for Growth* da OCDE, foi de 26% nos primeiros 15 anos do milénio. Podemos concluir, que no espaço de 15 anos um prédio urbano perdeu ¼ do seu valor, contudo, o coeficiente vetustez só alterou 0.15, daí que a pouca elasticidade leve a que se pague o mesmo valor de IMI quando o imóvel tem 9 anos e quando este tem já 15 anos. Uma solução poderia passar por adicionar mais escalões ao coeficiente vetustez.

¹⁶⁶ Rui Nuno Baleira/Rui Dias/Miguel Almeida, *Finanças Locais – Princípios Económicos, Instituições e a Experiência Portuguesa desde 1987*, Lisboa, Conselho de Finanças Públicas, 2018, pág.143.

Autarquias Locais) vai arrecadar rendimento que sai diretamente dos proprietários somente pelo simples facto de terem imóveis localizados numa determinada área geográfica. Relembrando alguns pormenores que já foram referidos a legitimidade para a sua cobrança advém dos benefícios, das políticas de desenvolvimento público, criação de instrumentos que aproveitem à comunidade e dos investimentos feitos no município. Podemos ler esse entendimento no n.º 2 do artigo 63.º da Lei de Bases da Política Pública de Solos, do Ordenamento do Território e de Urbanismo¹⁶⁷.

Num plano abstrato e hipotético podemos defender a ideia de que um município poderá agravar mais a taxa do IMI quanto mais investir e desenvolver os bens e serviços públicos. Nesse mesmo cenário, existiria uma competição entre autarquias e a população seria atraída pela vontade de pertencer a um “clube” com mais infraestruturas e serviços públicos. “O princípio da equivalência prevalece, assim, sobre o princípio da capacidade contributiva”¹⁶⁸. Como já foi dito, CARLOS BAPTISTA LOBO refere-se mesmo ao IMI como uma espécie de “contribuição do condomínio alargado”¹⁶⁹.

Devemos ter em conta que, no art.º 63.º da lei citada, o legislador fez uma distinção entre os imóveis urbanos (n.º 1) e os imóveis rústicos (n.º 2), direcionando a tributação dos imóveis urbanos ao princípio da equivalência ou do benefício, enquanto os imóveis rústicos respeitam o princípio da capacidade contributiva. Contudo, entendemos que a tributação do património imobiliário rústico podia respeitar o princípio do benefício, tal como acontece na parte urbana da questão. Faria sentido, assim, utilizar a ideia de contribuição de condomínio alargado, bem como o princípio do benefício na tributação rústica¹⁷⁰.

O foco tem sido voltado para o IMI urbano, no entanto, o IMI rústico apesar de ser a vertente mais tímida do IMI, também tem alguns problemas e debilidades que, embora sejam diferentes não deixam de ser importantes. Entendemos mesmo que, se forem ultrapassados podem contribuir para dinamizar quer o mercado imobiliário que a

¹⁶⁷ Aprovada pela Lei n.º 31/2014, de 30 de maio, alterada pelo DL n.º 52/2021, de 15 de junho.

¹⁶⁸ Carlos Baptista Lobo, *Finanças e Fiscalidade do Ordenamento do Território e do Urbanismo*, op. cit. pág. 241.

¹⁶⁹ Carlos Baptista Lobo, *Finanças e Fiscalidade do Ordenamento do Território e do Urbanismo*, op. cit. pág. 243.

¹⁷⁰ A este propósito a CRP, no art.º 104.º n.º 3 prevê que, a tributação do património deve contribuir para a igualdade entre os cidadãos, por isso, não entendemos que haja conflito com o que foi defendido.

atividade agrícola e outras atividades com esta relacionadas ou conexas. Numa eventual reforma no IMI rústico deve procurar-se uma abordagem que incentive a exploração agrícola do solo e a preservação do meio ambiente e espécies.

A este propósito CARLOS BAPTISTA LOBO menciona que o IMI deverá incidir sobre o valor intrínseco do solo. “Os benefícios assegurados pelo Estado e pelo Município à propriedade rústica são enquadrados de forma jurídica e administrativamente diferente daqueles que são assegurados no meio urbano”¹⁷¹. No presente, a forma de apurar o valor patrimonial tributário tem em consideração o rendimento do prédio, o que não é em nada benéfico, uma vez que incentiva o desleixo, a despreocupação e o abandono e não dinamiza e o setor agrícola e florestal. Passamos a explicar: o panorama atual permite a existência de situações em que se um proprietário não utilizar de forma produtiva a sua propriedade o Valor Patrimonial Tributário vai diminuir uma vez que, o rendimento obtido é também menor¹⁷². Esta esquema que permite chegar a um resultado tão negativo como o descrito necessita de uma revisão urgente. A acrescer ao exemplo dado, não existe qualquer incentivo ao arrendamento (por exemplo, para realizar uma grande exploração) e os conceitos agrícolas e florestais estão desadaptados da realidade.

Creemos que o IMI, à semelhança do que acontece com a fiscalidade no geral, pode ser fulcral para incentivar a preservação do meio ambiente, onde devíamos incentivar a florestação, prevenção de incêndios, cultivo e exploração sóbria do solo. Infelizmente, o cenário atual não é só pouco satisfatório como também, pouco preocupado com o ambiente e o futuro.

Por isso, nas palavras de CARLOS BAPTISTA LOBO, é necessária “uma total inversão da política fiscal a este respeito”¹⁷³ – apoiar a exploração eficiente e desincentivar o abandono do solo. O mesmo autor aponta algumas soluções, como por exemplo: o VPT calculado em função do valor de rendimento potencial do uso da terra¹⁷⁴;

¹⁷¹ Ministério da Finanças e da Administração Pública – Secretaria De Estado Dos Assuntos Fiscais, op. cit. pág. 339.

¹⁷² Acresce à consideração do rendimento para determinar o VPT, a falta de atualização das matrizes prediais que, por si só, irá criar problemas como o abandono e falta de manutenção dos prédios rústicos.

¹⁷³ Carlos Baptista Lobo, *Finanças e Fiscalidade do Ordenamento do Território e do Urbanismo*, op. cit. pág. 247.

¹⁷⁴ O rendimento de cada prédio rústico vai ser influenciado por diversas variáveis como por exemplo: o tipo de culturas que se produzem. Um terreno com produção vinícola terá um rendimento mais constante do que uma produção de sobreiros para extração de cortiça, mais difusa no tempo. Qualquer avanço na tributação terá de ter estas questões em conta.

isenção para a boa gestão e agravação para mau aproveitamento e abandono. Acompanhamos a posição do autor uma vez que, consideramos que este tipo de alterações podem criar uma realidade onde os proprietários são recompensados pelo esforço e pela utilização judiciosa das suas propriedades e, no reverso da moeda, reprimir comportamentos desleixados, desmazelados e displicentes.

Para acompanhar o que foi dito, “Estamos num domínio em que as opções políticas têm impactos fundamentais, pois as suas consequências apenas se desenvolvem a médio e longo prazo e exigem madura reflexão para optar. Mas, precisamente por serem de longo prazo, por isso mesmo, são opções das mais urgentes!”¹⁷⁵.

A associar ao que foi dito, uma reestruturação do imposto pode motivar a boa gestão dos imóveis e, conseqüentemente, contribuir positivamente para a economia do País. Ainda, na questão florestal, uma fiscalidade que incentive a cuidar dos prédios rurais pode ajudar a reduzir os riscos de incêndios frequentemente associados ao abandono rural. A motivação para o futuro deste ramo do IMI deverá ser sustentada nas preocupações ambientais, florestais, conservação do solo e espécies, agricultura sustentável, etc.

Segundo alguns autores, consideram ambicioso e até muitas vezes falacioso chamar (o IMI rústico) de imposto¹⁷⁶ dado o regime jurídico e as consequências atuais decorrentes da aplicação do mesmo. Para suportar esta posição, os autores afirmam que, qualquer alteração ou reforma que fosse levada a cabo acabaria por aumentar a receita obtida através do mesmo. Por exemplo, neste momento se cada prédio rústico ou cada hectare, no caso dos prédios de maiores dimensões, passasse a pagar 1 euro por ano a receita do IMI aumentaria consideravelmente podendo, até, duplicar. E uma solução simples e redutora como esta “não seria incomportável para os proprietários!”¹⁷⁷.

Será que o valor de um prédio rústico depende somente da sua capacidade produtiva? Entendemos que não. Obviamente que a capacidade produtiva deve ser um dos caminhos a seguir e pode fomentar a produção e utilização eficiente dos prédios.

¹⁷⁵ Rogério Sarmento de Beires/João Gama Amaral/Paula Ribeiro, *O Cadastro e a Propriedade Rústica em Portugal*, 2013, Fundação Francisco Manuel dos Santos, Lisboa, pág.218.

¹⁷⁶ “(...) o IMI sobre os prédios rústicos já não ser propriamente um imposto digno de tal nome (...)” – Rodrigo Sarmento de Beires/João Gama Amaral/Paula Ribeiro, op. cit. pág. 216.

¹⁷⁷ Rodrigo Sarmento de Beires; João Gama Amaral; Paula Ribeiro, op. cit. pág. 217.

Contudo, devem ser considerados outros fatores como: a proximidade às vias de comunicação, pontos de abastecimento de água e os acessos que o imóvel tem. E aqui, revisitamos o princípio do benefício, mas com uma veste voltada para o rústico, a ação e investimento do poder local vai ser notada nas infraestruturas e serviços próximos. Diferentemente do que acontece com os imóveis urbanos, os imóveis rústicos valorizam se tiverem próximos de um poço comunitário para regadio, por exemplo.

De destacar que, aquando da elaboração do Plano Diretor Municipal, os prédios rústicos podem demarcar-se como terrenos agrícolas da Reserva Agrícola Nacional (cujo valor é superior), ou menos se forem associados à Reserva Ecológica Nacional e outro tipo de proteções ecológicas e ambientais.

A mudança no IMI rústico revela-se necessária principalmente relativamente à atualização de conceitos de avaliação predial, criação de processos mais simples e menos burocráticos que tenham em consideração os efeitos extrafiscais deste imposto. O VPT, tanto dos prédios urbanos como dos rurais, padeceu de uma desatualização constante face aos valores de mercado. Porém, em 2012 e 2013 os prédios urbanos viram uma atualização feita ao seu VPT, algo que não aconteceu aos prédios rústicos cujo processo de avaliação geral dos mesmos pouco ou nada avançou.

Relativamente ao IMI dos prédios rústicos devemos reter a ideia de que o seu valor está diretamente associado à sua *capacidade produtiva agrícola*. Assim, segundo autores já citados propõem um cálculo diferente para o caso dos prédios rústicos. Assim o Valor Fundiário Bruto (VFB) será igual à multiplicação da *área* (superfície total do terreno) pelos fatores *acesso facilitado* (FACF - se confronta com estrada pavimentada, por exemplo), *regadio* (FREG), *valorização agrícola* (FVAA) e o seu *condicionamento* tendo em conta a REN e as áreas protegidas (FREN). Caso o PDM permita a construção de um prédio rústico na área deve ser acrescentado o Acréscimo por Potencial Construtivo (APCO), resultando no Valor Patrimonial Tributário. A equação ficaria assim:

$$\text{VFB} = \text{Área} \times (1 + \text{FACF} + \text{FREG} + \text{FVAA} - \text{FREN})^{178}$$

Segundo os mesmos autores: “Um método de valoração deste tipo tem a vantagem de assentar no valor potencial do prédio rústico nas suas condições estruturais

¹⁷⁸ Rogério Sarmento De Beires/João Gama Amaral/Paula Ribeiro, op. cit. pág.221.

de partida, não onerando o contribuinte com os efeitos valorizadores da sua intervenção, trazendo ao IMI rústico uma acrescida justiça tributária, que o método actualmente em vigor não tem.”¹⁷⁹.

13. Imposto sobre Imóveis - experiência Internacional

Já observamos a realidade portuguesa por isso, parece-nos interessante perceber qual o cenário em outros países da OCDE. É interessante olhar para o que se passa no estrangeiro para procurar entender qual a realidade, obstáculos e soluções existentes. Com esse propósito, analisaremos brevemente alguns aspetos dos regimes de tributação dos prédios urbanos existentes noutras jurisdições¹⁸⁰. É difícil de estabelecer comparação direta porque isso significaria analisar o Ordenamento Jurídico de todos os países em questão, por isso, serão traçadas as linhas gerais dos impostos que mais se aproximam do nosso IMI.

Em Espanha, os imóveis são tributados através do *Impuesto sobre Bienes Inmuebles* (IBI)¹⁸¹. A história deste imposto no país vizinho também demonstra a existência de alguns avanços e recuos relativamente à distribuição do poder político entre os vários níveis de administração, mas, apesar de tudo, encontra-se agora num estado de descentralização ampla e com vários níveis intermédios de poder, algo que carece em Portugal. Esse nível intermédio é constituído pelas Comunidades Autónomas às quais são atribuídas várias competências e alguns poderes legislativos. A descentralização da receita fiscal também é algo muito notório no cenário espanhol. Se por um lado as receitas fiscais das Comunidades Autónomas aumentaram quase 19% de 1990 para 2009, por

¹⁷⁹ Rogério Sarmento De Beires/João Gama Amaral/Paula Ribeiro, op. cit. pág.222.

¹⁸⁰ Não será referido o caso da Alemanha pela barreira linguística, contudo, refere-se que o *Grundsteuer* é coletado pelas Autarquias Locais, no entanto, é feito trimestralmente. Na realidade alemã, o imposto incide no valor fiscal unitário sendo que a taxa varia consoante a localização da propriedade e do seu uso. E, um dado um pouco alarmante, mas que reflete o mundo urbano cada vez maior e dominante é que, de 1950 a 2000 as receitas provenientes de propriedade rústica caíram de 25% para 5%; em 2006, arrecadaram-se 10.4 mil milhões de euros, sendo 10 mil milhões de euros provenientes de proprietários de prédios urbanos. Para mais aprofundamentos sobre este tema, *vide*

https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/EN/Standardartikel/Press_Room/Publications/Brochures/what-are-taxes-and-what-are-tey-used-for.pdf?__blob=publicationFile&v=6

¹⁸¹ Regulado, principalmente, pela Ley de las Haciendas Locales 2/2004 de 5 de março, nos seus artigos 60 a 77.

outro lado, as receitas fiscais do Estado central diminuiram quase 25%. Ao nível municipal o aumento foi mais modesto, rondando os 1.6%¹⁸². Segundo dados mais recentes, divulgados pelo *Ministerio de Hacienda y Función Pública*¹⁸³, observamos que em 2022, em valores aproximados, a base tributável rondou 2276 mil milhões de euros, a base líquida 2224 mil milhões de euros, a taxa total 13 866 823 999 euros e a taxa líquida 13 172 922 282 euros, relativamente a prédios urbanos. De um modo geral, tem havido um aumento constante da receita do imposto, que ultrapassa 1% por ano.

O IBI é um imposto que incide sobre o valor cadastral dos imóveis, não podendo esse valor ser superior ao valor de mercado que é tabelado (através de coeficientes) pelo Ministro das Finanças. O cálculo do valor cadastral dos prédios urbanos, à semelhança do que acontece entre nós, é feito através da aplicação de uma fórmula baseada em coeficientes como a localização, o valor do solo e o valor de construção, as características do solo, os materiais utilizados na construção e idade do prédio. Para além dos imóveis urbanos e rústicos, existe uma categoria de natureza especial, ou seja, aqueles imóveis afetos à produção de energia (elétrica, gás, nuclear e refinarias de petróleo). Este imposto irá incidir quer sobre o direito real de superfície e o direito real de usufruto, quer sobre o direito de propriedade e ainda, o caso de concessões administrativas de imóveis. A taxa do *Impuesto sobre Bienes Inmuebles* irá variar entre os 0.4% e 1.10% para os prédios urbanos e entre 0.3% e 0.8% nos prédios rústicos. A lei permite, ainda que sejam introduzidas algumas variações da taxa deste imposto por exemplo; a majoração da taxa de tributação em 0,07% nos prédios urbanos e 0,05% nos prédios rústicos nos municípios (*ayuntamientos*) onde exista serviço de transporte público à superfície. Há, também isenções a nível do IBI, que se encontram previstas no art.º 62.º da *Ley de Haciendas Locales*.

No Reino Unido não pode falar-se, verdadeiramente, na existência de um imposto sobre o património. Aliás, é até bastante comum ouvir-se dizer que o património urbano e rústico não é tributado, facto que não corresponde à verdade. A par da tributação das transmissões através do *Stamp Duty Tax Land* e do *Ground Rent*, o designado *Council Tax* pode ser considerado como o imposto mais representativo neste domínio. Este

¹⁸² Vasco Valdez, op. cit. pág.193.

¹⁸³ https://econet.carm.es/inicio/-/crem/sicrem/PU2071/sec47_c2.html.

imposto é suportado pelos utilizadores dos imóveis urbanos e tem como base e justificação o valor dos serviços públicos prestados por aquela administração local. No caso da Inglaterra, o imposto incide sobre o valor da habitação e a taxa será uma de oito níveis de valor tendo em conta as pessoas maiores que habitam cada fogo. À semelhança dos dados que foram apresentados para Portugal, este imposto “representa 25% das receitas das autarquias locais”¹⁸⁴. A este propósito refere-se que, no ano de 2022 a *Council Tax* totalizou uma receita de aproximadamente 42 mil milhões de libras, o que significou uma subida de quase 0.3%, relativamente aos anos anteriores¹⁸⁵.

Contudo, tem algumas debilidades, por ter pouco em conta a capacidade contributiva do contribuinte e por ignorar o princípio da proporcionalidade (entre o valor da contribuição e o de mercado).

Em França, a *Taxe Foncière sur les propriétés bâties* (TFPB)¹⁸⁶ é cobrada pelas “communes” e incide sobre o valor locativo cadastral, ou seja, “par la moitié de la valeur locative à laquelle il est appliqué le taux décidé par la collectivité pour calculer l’impôt dû.”¹⁸⁷.

Em 2019, a receita arrecadada em sede da TFPB correspondeu a 35 mil milhões euros. Ainda assim, existem diversas isenções, como por exemplo, para maiores de 75 anos e pessoas cujo rendimento seja inferior a um montante determinado; para além deste imposto há outros que têm de ser pagos sobre a mesma propriedade, mas pelos ocupantes. (caso da taxa de habitação e profissional). Se a parte de isenções e apoios é bastante acentuada, também é a diversidade de tributos sobre a mesma propriedade o que torna o sistema muito pesado, em termos administrativos e burocráticos.

Como foi referido, existem outros impostos que acrescem à propriedade como é o caso da *Taxe d’habitation sur la résidence principale* (THRP), *Taxe d’habitation sur*

¹⁸⁴ Ministério da Finanças e da Administração Pública – Secretaria de Estado dos Assuntos Fiscais, op. cit. pág. 358.

¹⁸⁵ Mediante dados oficiais do Parlamento, a *Council Tax* foi assim o sexto tributo que mais receita arrecadou no ano de 2022. Vide Matthew Keep, *Tax statistics: an overview*, Commons Library Research Briefing, 5 de junho de 2023, pág. 6.

¹⁸⁶ Cfr. *Code Général des Impôts*, nos artigos 1380.º a 1399.º, 1381.º e nos arts. 1406.º e ss.

¹⁸⁷ Michel Bouvier, *Les Finances Locales*, 18ª Edição, LGDJ, Paris, 2020, pág. 77. O cálculo do imposto é feito, grosso modo, tendo em conta o valor que o imóvel teria se este fosse arrendado durante um ano, feita uma redução de 50% que tem em consideração o montante destinado à gestão, conservação e reparação do imóvel. Para este cálculo tem se em consideração alguns coeficientes muito semelhantes aos nossos, conforto, estado, localização, etc.

les résidences secondaires (THRS) e a Contribution Économique Territoriale (CET) que substitui a Taxe Professionnelle (TF) em 2010. A THRP foi eliminada e a partir do dia 1 de janeiro de 2023 esta deixou de ser devida pelos proprietários, contudo ainda se mantém a THRS que deverá ser paga pelos proprietários ou usufrutuários que tenham mais do que um prédio urbano para residência. Relativamente à CET, matem muito do que era feito pela TF e acresce às pessoas físicas ou jurídicas que exerçam habitualmente uma atividade não salariada em França.¹⁸⁸

Em Itália, regulado por um diploma de 1992 o “*Imposta Comunale sugli Immobili – ICI*” o imposto aplica-se tanto aos prédios rústicos como urbanos. À semelhança do que acontece dentro das nossas fronteiras, em Itália representa também uma fonte de receita extremamente importante das Autarquias Locais. Vinte anos após o diploma mencionado, ou seja, em 2012, reformou-se o imposto e procurou-se que este ficasse atualizado no valor cadastral para que estes passassem a refletir o valor de mercado, este trabalho foi levado a cabo pelo Ministro das Finanças. Assim, nesse mesmo ano introduziu-se a “*Imposta Municipale Unica- IMU*” como um novo e melhorado imposto sobre a propriedade e, como seria exetável, significou um aumento considerável da receita arrecada. No caso italiano, o Governo fixou uma taxa base, porém essa receita seria dividida entre o poder central e o poder local, o que levou as Autarquias Locais a manterem a taxa que lhes cabia alterar. A taxa base total era de 0.76% sendo que as Autarquias podiam alterar cerca de 0.3%. A divisão da receita entre diferentes níveis de poder parece ser uma boa forma de financiar não só o poder local, como o poder central. Uma vez que foi prevista a isenção a novos proprietários e entendeu-se que a medida era injustificada e reduzia a igualdade e eficiência este imposto esteve congelado em 2013. Nova atualização foi feita ao imposto e agora aproxima-se mais dos moldes da “*Council Tax*” e da “*Taxe Foncière*”.

O regime legal da tributação do património em Itália tem sido muito alterado, é demasiado volátil e permeável a alterações, o que irá criar um clima de incerteza jurídica bastante presente¹⁸⁹.

¹⁸⁸ Relativamente à evolução deste imposto e às críticas que lhe eram apontadas, *vide* Michel Bouvier, *Les Finances Locales*, op. cit. pág. 70 e ss.

¹⁸⁹ Deixamos esta ressalva para possíveis alterações futuras.

O Brasil, ou melhor, a República Federativa do Brasil, está dividida em 5568 municípios e em 26 estados. Um país com áreas enormes e com uma divisão administrativa um pouco diferente do nosso, tem uma percentagem de receitas tributárias superiores a 35% (valores acima da média da OCDE).

A autonomia municipal brasileira é subdividida em 3 vertentes: *política*, *administrativa* e *financeira*. Sem dúvida que esta última vertente será a mais pertinente para o tema por ser decisiva na subsistência de cada município. À semelhança do que acontece em Portugal, esta autonomia também se desdobra em realizar despesa e recolher receitas. Contudo, a autonomia tributária dos municípios brasileiros é *superior e mais ampla* que a existente em Portugal.

Os impostos locais existentes no Brasil são três: o Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU), o Imposto sobre a Transmissão Inter Vivos de Bens Imóveis (ITBI) e o Imposto sobre os Serviços (ISS). Os dois primeiros podemos fazê-los corresponder (com mais ou menos aproximações e com as devidas especificidades) ao IMI e ao IMT. Quanto ao ISS, imposto indireto que se aproxima de um imposto de transações (o imposto reverte para o município onde ocorreu a prestação de serviços) e se afasta do IVA, tende a ser um imposto central e não municipal.

Realçar que o IPTU incide sobre o valor venal do prédio que corresponde ao preço de mercado do mesmo, sendo este avaliado pelos serviços de finanças e deverá ser suportado pelo proprietário, titular do domínio útil ou possuidor a qualquer título. À semelhança do IMI, o IPTU também representa uma parte importante do orçamento local correspondendo a cerca de 30 % do mesmo. Apesar da percentagem significativa esta não é a principal fonte de receita tributária dos municípios brasileiros dada a existência do ISS.

Segundo o art.º 32 do Código Nacional Tributário (CNT), serão consideradas propriedades urbanas todas aquelas que recebam duas de cinco condições previstas, sendo elas: passeio ou calçamento com canalização de águas pluviais, abastecimento de água, sistema de esgotos sanitários, rede de iluminação pública, escola primária ou posto de saúde a distância máxima de 3 quilómetros. Os proprietários de terrenos sem construções ou propriedades em zonas rurais estão sujeitos ao Imposto Territorial Rural (ITR).

O cálculo matemático utilizado para determinar o IPTU, muito se assemelha ao nosso, baseando-se em coeficientes como a área do terreno ou da edificação, valor unitário padrão residencial (que varia de acordo com a cidade), idade do imóvel, localização do imóvel e tipologia residencial.

Muito se tem debatido¹⁹⁰ acerca da progressividade das taxas (alíquotas) do imposto e se, essa mesma progressividade, poderia, à luz do princípio da igualdade, tornar o IPTU mais justo, uma vez que exploraria diferentes capacidades contributivas. Contudo, há outras formas de fortalecer o IPTU, nomeadamente, modernizar os cadastros imobiliários, atualizar as avaliações imobiliárias e reduzir as isenções¹⁹¹. Assim, o IPTU caracteriza-se por ser uma contribuição nivelada pela capacidade contributiva do sujeito passivo, mas também, uma contribuição que, enquanto munícipe, se direciona ao bem-estar da cidade.

Este é apenas um traço geral de alguns tributos próximos do nosso IMI noutros Ordenamentos Jurídicos. E algo transversal a todos é a constante e recente reforma deste imposto, ou porque este significa uma parte considerável da receita dos órgãos de poder local, ou porque este tem colossal impacto na forma como os proprietários usam a sua propriedade quer urbana, quer rural.

A carga de imposto em Portugal não é muito pesada, o que é comprovado pela receita do IMI e o PIB dos países da UE e da OCDE. A título exemplificativo e para justificar o que foi afirmado, o peso do imposto sobre o património imobiliário e as receitas totais em relação ao PIB correspondia em 2005 a 2.9% em Portugal, enquanto, a média da EU é de 5.8%. Por outras palavras, existe uma aberta para dilatar a receita sem que isso signifique agravar a carga fiscal sobre o contribuinte uma vez que “este nível

¹⁹⁰ Como foi dito esta posição não é pacífica na doutrina, para mais aprofundamentos *vide* Pedro H. B. de Carvalho Júnior, *Panorama do IPTU: um retrato da Administração Tributária em 53 cidades selecionadas*, Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada – Ministério do Planejamento, Desenvolvimento e Gestão, Rio de Janeiro, 2018; Lívio A. de Carvalho Santos, *O IPTU como instrumento de desenvolvimento sustentável dos Municípios*, Revista de Direito Tributário e Financeiro v. 6 n.º 1, janeiro-junho de 2020; José R. Rodrigues Afonso, Erika A. Araújo e Marcos A. Rios da Nobrega, *O Imposto Predial e Territorial Urbano (IPTU) no Brasil. Um Diagnóstico sobre o Grau de Aproveitamento do Imposto como Fonte de Financiamento Local*, Lincoln Institute of Land Policy, 2013.

¹⁹¹ Segundo autores brasileiros, a isenção de IPTU para as igrejas tem criado um cenário de evasão fiscal, sendo registadas desde 2010 cerca de 25 igrejas por dia. *Vide* Pedro H. B. de Carvalho Júnior, *op. cit.* pág. 64 e ss.

reduzido da receita se deve não tanto à calibração das taxas, mas fundamentalmente à desorganização e desatualização da base informativa cadastral e ao volume desmesurado das isenções”¹⁹².

¹⁹² Ministério da Finanças e da Administração Pública – Secretaria de Estado dos Assuntos Fiscais, op. cit. pág. 369 e 370

CAPÍTULO III

IMI - um imposto com futuro?

14. O Futuro do IMI

Como tem vindo a ser defendido, o IMI enfrenta grandes desafios se pretendermos que a sua importância se mantenha e que este imposto sobreviva como uma das principais fontes de receita do poder local. O futuro do IMI dependerá da abordagem da próxima reforma e como serão eliminados alguns dos problemas e falhas que tem vindo a ser demarcadas ao longo da investigação. Referimo-nos a uma reforma porque consideramos que vai ser *primordial* para que o IMI, como imposto sobre a propriedade dos prédios urbanos e rústicos, se mantenha atual num mundo cada vez mais digitalizado.

Nos últimos anos, temos assistido a uma mudança do panorama económico que sofre constantemente transformações e alterações, principalmente pelo contínuo avanço da tecnologia. Os tradicionais armazéns de grandes empresas, grandes prédios de escritórios estão a ser substituídos por “espaços” digitais, ou, então, como já é realidade, os escritórios são as próprias casas dos trabalhadores. Acresce a isto todo o mercado de serviços, bens e produtos digitais. Nalgumas cidades, esta substituição do escritório pelo *home office* já significou a perda de receita vinda do imposto sobre a propriedade uma vez que, as empresas simplesmente deixam de ter um imóvel com esse objetivo¹⁹³. Outro estudo recente levado a cabo nos EUA (nas cidades de Los Angeles, San Francisco, Atlanta, Chicago, Miami, Nova Iorque, Charlotte, Austin), estimou que o impacto deste

¹⁹³ Enid Slack, op. cit. pág. 156.

cenário irá significar uma queda de cerca de 25% na demanda de imóveis do tipo comercial.¹⁹⁴

Se este fenómeno se mantiver, podemos assistir nos próximos anos a uma fuga da população, que trabalha a partir de casa, dos grandes centros urbanos, procurando zonas menos populosas, mais calmas e distantes da confusão citadina. Isto irá significar uma perda de receitas vindas de impostos como o IMI em todo o mundo. Porém, não considero que isso deva ser encarado com *fatalidade*, mas como uma oportunidade de renovar o IMI e atribuir-lhe (mais) uma valência voltada para a *ecologia* e *sustentabilidade*. Se grande parte da população trabalhar a partir de casa, tal significará uma redução do trânsito nas horas de pico, todavia, poderá ser também a oportunidade perfeita para dinamizar o IMI, no sentido de favorecer quem procura remodelar o seu imóvel, para que este se torne mais amigo do ambiente. No futuro do IMI vemos com bons olhos acrescentar um coeficiente preocupado com a parte ambiental e ecológica.

O sucesso do IMI depende do planeamento que conseguimos levar a cabo, dos estudos e da atenção que se deve dar a toda a realidade à sua volta. Para conseguirmos ver um futuro positivo para a tributação local, o poder quer central, quer local precisa do apoio da população e, em especial, dos sujeitos passivos. Conclui-se, e como mote para este capítulo, que o IMI “in order to succeed, require an ongoing effort”¹⁹⁵.

15. Porque pagamos impostos?

Este ponto podia ser autónomo e até ser dedicado grande parte da investigação ao mesmo, porém a reflexão, apesar de oportuna, será breve e reconduzida ao tipo de impostos em estudo.

Diversos autores aludem e alertam para uma crise do Estado fiscal por motivos decorrentes da globalização e de alguns aspetos negativos da mesma, mas também, da crescente vontade dos Estados satisfazerem mais necessidades (e mais complexas) da sua

¹⁹⁴ Enid Slack, op. cit. pág.157.

¹⁹⁵ Enid Slack, op. cit. pág.158.

população. Obviamente que, a legitimidade do imposto e a sua pertinência para o Estado Fiscal é nuclear e essencial, por isso, necessita de uma fundamentação acrescida.

Existem vários desafios que precisam de meios e de financiamento público para serem ultrapassados ou, pelo menos, neutralizados. Desde garantir serviços básicos como: saúde, educação, segurança até, o combate às desigualdades sociais. Como já foi dito, os impostos são uma forma muito peculiar, singular de receita do Estado e que, por isso, encontram legitimação na lei fundamental que é a Constituição da República Portuguesa. Podemos subdividir esses argumentos ou fundamentos em três grandes grupos: justificação *política e jurídica*; *sociológica* e de *gestão*. A primeira, será aquela mais evidente que resulta dos princípios jurídico constitucionais já aludidos que, por sua vez se fundamentam em teorias e doutrinas constitucionais pós-revolução francesa.

“Ce que l’homme perd par le contrat social, c’est sa liberté naturelle et un droit illimité à tout ce qui le tente et qu’il peut atteindre; ce qu’il gagne, c’est la liberté civile et la propriété de tout ce qu’il possède.”¹⁹⁶.

De seguida, a justificação sociológica prende-se com a ideia de que os impostos funcionam como uma maneira de garantir igualdade social, bem-estar da comunidade e da população em geral. “Daí que, na sua criação (dos impostos), deva estar envolvido, direta ou indiretamente, o povo, a origem primeira dos dinheiros públicos.”¹⁹⁷.

O foco deverá centrar-se no terceiro fundamento, cuja influência têm vindo a ser crescente. Para além das duas primeiras justificativas, queremos que a tributação seja *eficaz, profissional e transparente*. Essa performance surge com a celeridade e os menores custos administrativos de todo o processo de tributação, como por exemplo, a automatização da declaração dos impostos e o pagamento dos mesmos.

¹⁹⁶ O contrato social é um acordo entre o indivíduo e a comunidade, através do qual os indivíduos abrem mão de alguns direitos para que se consigam obter vantagens de ordem social, no fundo há um sacrifício individual para alcançar benefícios no panorama coletivo. Esta lógica aplica-se, necessariamente aos impostos. Só quando o *eu*, o individualismo reconhece que só existe verdadeiramente com os outros, ou seja, quando o *eu* se transforma em *nós*, surge a justificação dos impostos. Noutras palavras, o indivíduo sujeito passivo de impostos, irá aceitar a tributação porque esta lhe trará num nível geral e mais amplo, vantagens que não conseguiria atingir sozinho. *Vide* Jean-Jacques ROUSSEAU (1712-1778), *Du contrat social* (1762)

¹⁹⁷ Manuel Pires, “*Quo Vadunt os Nossos Impostos?*” in *A importância do tribunal de contas na defesa do estado de direito*- Coordenação de Joaquim Freitas da Rocha e Hugo Flores da Silva, Almedina, Coimbra, 2021, pág.144.

Em adição à transparência, surge o profissionalismo visando aumentar, ou fazer renascer, a confiança na utilização dos dinheiros públicos. Principalmente, depois de algum escândalo de corrupção é fulcral reconquistar a confiança do contribuinte bem como, a imagem de uma boa administração fiscal, ou seja, uma administração que não é autoritária, viciada, burocrática.¹⁹⁸

Assistimos a uma descredibilização do imposto que apesar de tudo não é nova, terá surgido no início da década de 70 com a crise do choque do petróleo banalizando a “antifiscalidade”. É certo que, a globalização da economia acelerou um pouco esta ideia que sempre esteve presente. Entendemos que, a razão principal para antagonizar e vilanizar os tributos resulta da falta de conhecimento dos fundamentos que os sustentam. A transparência que foi aludida também terá uma ramificação que se consubstancia em informar os contribuintes da razão pela qual são tributados por certo e determinado tributo.

Existem várias subtipos de tributos e como sabemos, a *bilateralidade* é uma característica das taxas, todavia, esse retorno, essa contraprestação indireta tem vindo a ganhar alguma importância nos restantes tipos de tributos. Pagar um tributo por pura solidariedade para com a comunidade e com a restante população já não é a base por detrás do pagamento do mesmo. Assim, o contribuinte passou a entender-se como um cliente do Estado Fiscal reconfigurando o sentido de imposto. O contribuinte como cliente do Estado quererá uma solidez nos serviços que recebe e que lhe são postos à disposição como contrapartida dos impostos que paga. Qualquer insatisfação, falta de profissionalismo será entendido como uma afronta à boa gestão da receita fiscal. Caminharemos assim para uma derrota do Estado fiscal?

Se reconduzirmos estas breves considerações gerais à temática dos tributos locais conseguimos, facilmente, compreender o que foi até aqui defendido. Se analisarmos a tributação dos prédios rústicos e dos prédios urbanos em sede de IMI, a partir da perspectiva de um contribuinte comum, veremos alguma falta de clareza na *raison*

¹⁹⁸ A este propósito recorro as palavras de EÇA DE QUEIRÓS no *Distrito de Évora*, n.º 16 de 3 de março de 1867: “O povo, simples e bom, não confia nos homens que hoje tão espectacularmente estão meneando a púrpura de ministros; os ministros não confiam no parlamento (...); os eleitores não confiam nos seus mandatários (...); os homens da oposição não confiam uns nos outros (...). Esta desconfiança perpétua leva à confusão e à indiferença.”

*d'être*¹⁹⁹, o que irá levar, em alguns casos, a ser visto como um entrave ao direito de propriedade de cada um. Parece-nos assim, central direcionar a atenção das entidades de poder local para este tipo de problemas. *Informar, explicar*, e só depois *tributar*. Do ponto de vista teórico, considero arriscado referir o contribuinte local, ou seja, o contribuinte que é tributado por impostos locais²⁰⁰ como um mero cliente. Devem sim os municípios garantir serviços a sua população, mas não só, porque esta paga os tributos periódicos.

Este exercício mental de olhar para o futuro é complexo e abre porta para alguns erros, contudo entendemos que tem fundamentos adequados.

No caso do IMI, tanto o regime que é aplicável aos prédios urbanos, quanto aos rústicos, necessitam de uma revisão. No primeiro caso, apesar de fazer sentido a introdução de pequenas alterações não nos parece que a mesma venha a ocorrer em breve. Isto deve à complexidade do mercado imobiliário e, principalmente, ao estado em que se encontra no momento desta investigação. No fundo, muito vai depender do futuro próximo do mercado imobiliário e da abordagem que o poder político vai ter aos problemas e aos desafios que resultam do mesmo. No caso do segundo, esperamos que a intervenção seja breve, uma vez que, esta é a vertente que mais foi abandonada pelas reformas feitas até hoje. Entendemos que, com o constante crescimento do debate acerca do meio ambiente e da preservação da natureza, o caso do IMI rústico seja revisitado e ganhe o destaque que merece.

De um ponto de vista menos reformista, deduzimos que o IMI estará presente por muito tempo. Parece-nos que não existe, propriamente, uma razão para abandonar um dos impostos mais antigos do nosso ordenamento jurídico e que representa uma fonte de receita e, conseqüentemente, de autonomia das Autarquias Locais. Por estas razões, o IMI deve evoluir, ser reestruturado, porém, mantendo o seu papel de imposto sobre o património imobiliário, ou até vestindo uma veste de taxa ou de contribuição este continuará a existir (ponto que já foi defendido).

Independentemente do IMI se reconfigurar numa contribuição de condomínio alargado ou não, o que verdadeiramente conta é assegurar as necessidades da população,

¹⁹⁹ Recordemos o que foi dito a este propósito anteriormente.

²⁰⁰ Relembramos que não estamos perante um imposto local, apenas um imposto de *receita* local, contudo, os municípios devem criar condições para informar e tornar compreensível o fundamento da tributação, principalmente, em sede do IMI.

dinamizar a economia local, investir em infraestruturas, nos bens públicos e semipúblicos. A finalidade deverá ser sempre a cooperação entre o Estado e as Autarquias Locais e, entre estas e a população. A cooperação entre as Autarquias Locais de determinada região²⁰¹, a sua atuação e investimento conjunto (relativamente aos serviços prestados, por exemplo), a sua atenção mútua à situação fiscal prevendo taxas de imposto semelhantes para que a concorrência fiscal entre elas não seja nociva ao desenvolvimento da região, é o sentido a ser seguido pela política local.

16. Competição fiscal entre Municípios

A competição fiscal entre os Municípios tem vindo a ser aludida ainda que apenas *en passant*, contudo serão definidas de seguida algumas das teorias principais. Partindo da teorização de Tiebout, a competição fiscal entre municípios depende de alguns circunstancialismos, nomeadamente, existir uma plena mobilidade dos indivíduos e estes deslocarem-se para a comunidade onde os seus padrões são atingidos de forma mais adequada; esses mesmos indivíduos têm um conhecimento perfeito relativamente às receitas e despesas reagindo à diferença das mesmas; existe um vasto número de comunidades para onde esses indivíduos podem ir; não se levam em consideração as restrições de emprego; os serviços e bens públicos ao dispor da população não demonstram economias ou deseconomias externas entre comunidades; a população local possui um número ótimo.

Partindo do cenário criado pela teoria mencionada, o governo local vai competir pelos indivíduos atraindo-os com serviços e bens públicos suportados por impostos, ou seja, os indivíduos vão deslocar-se para aquela comunidade que melhor satisfaz o seu padrão de preferência e assim, cada localidade terá um padrão de receitas e despesas que reflete o desejo, a vontade dos seus residentes. Isto resultará numa oferta eficiente dos mesmos e uma boa utilização da receita dos impostos. Por outras palavras, o modelo idealizado seria aquele em que os governos locais competem entre eles, o que iria criar

²⁰¹ A este propósito realçar que a harmonia entre a despesa pública para desenvolvimento das redes locais e os impostos como receita local contribuem para um modelo de descentralização eficiente assente na competitividade regional. Este ponto é justificado por FERNANDO ARAÚJO.

um saldo positivo na eficiência, qualidade e quantidade de bens públicos que seria desejada pelos cidadãos.

Esta teoria é simplista, mas permitiu uma reflexão para que outros pensadores acrescentassem a sua posição teórica. O modelo de Tiebout não considera as externalidades fiscais uma vez que, não considera impostos que distorcem a eficiência da economia – sobre rendimento e sobre o capital. Para JOHN DOUGLAS WILSON os governos locais irão entrar em competição através da redução das taxas dos impostos e dos níveis de despesa pública.

Esta concorrência fiscal pode ser benéfica no caso de os governos locais imporem preços fiscais mais eficientes aos seus residentes aquando da prestação de serviços públicos, ou ainda, no caso de existir uma limitação do poder dos governos locais na cobrança de impostos. Salvaguardando a possibilidade de cobrança de impostos criar externalidades fiscais noutros municípios próximos. Resumindo, “It may be that tax competition, both theoretically and empirically, has different consequences in different situations.”²⁰².

À semelhança do que se pode afirmar a nível internacional, também a nível interno, na competição entre municípios, existe uma tendência para a imitação fiscal. Por outras palavras, os municípios vão se influenciando uns aos outros relativamente às políticas fiscais que põem em prática. Existe sempre a possibilidade dos residentes de determinado município consumirem os bens públicos dos municípios vizinhos – um claro benefício de *spillovers*²⁰³.

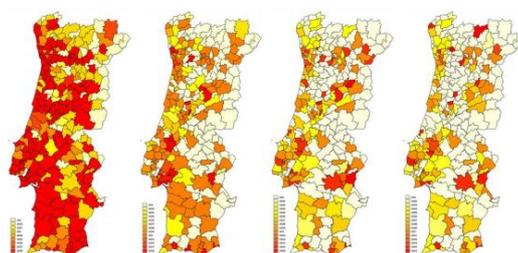
Chegados a este ponto, podemos referir o efeito *yardstick competition* em que um município imita o padrão de gastos do município vizinho para divulgar a sua competência ao eleitor. Os indivíduos-consumidores-eleitores de certo município vão avaliar o desempenho dos decisores políticos locais com base numa comparação feita com outros municípios.

²⁰² Timothy J. Goodspeed, *Tax Competition, Benefit Taxes, And Fiscal Federalism*, National Tax Journal Vol. LI, n.º 3, pág. 585.

²⁰³ José Joaquim Gomes Canotilho e Suzana Tavares da Silva, *Metódica Multinível: “Spill-over effects” e Interpretação conforme o direito da União Europeia*, Revista de Legislação e Jurisprudência Ano n.º 138, n.º 3955, março-abril de 2009, Coimbra Editora, Coimbra, pág. 182 e ss.

A concorrência do tipo *yardstick competition* existe e já foi comprovada em Portugal. No caso de a despesa dos municípios vizinhos aumentar em 10% levará a um aumento da despesa em 4.8% em determinado município²⁰⁴. Se observarmos o mapa de Portugal dividido em municípios e com referência à respetiva taxa de IMI, constatamos que os municípios se vão influenciando uns aos outros e leva a que, quando um município altera a taxa os restantes vizinhos acompanhem essa alteração – “há uma forte tendência de imitação das taxas de imposto dos municípios vizinhos”²⁰⁵. Relativamente à taxa do IMI, o aumento percentual do défice leva ao aumento da taxa referida.

Mapa 1 – IMI nos anos de 2009, 2012, 2016 e 2019



206

Para concluir, a relevância deste debate para a presente investigação prede-se precisamente como a competição fiscal “may affect housing prices, spatial development of urban areas, and may have economic consequences on the incidence of taxes”²⁰⁷. É interessante introduzir este tema numa discussão de tributação local e finanças públicas locais, uma vez que permite a reflexão sobre o papel central dos tributos locais na receita das autarquias locais e ainda, a dimensão de realizar uma despesa sóbria e voltada para as vontades e exigências dos habitantes locais.

²⁰⁴ Susana Reis Romão da Rocha, *Saldos migratórios e os governos locais*, Universidade do Minho – Escola de Economia e Gestão, 2016, pág. 9.

²⁰⁵ Diana Filipa Rodrigues de Carvalho, *Análise da Competição Fiscal entre os Municípios Portugueses*, Universidade do Minho – Escola de Economia e Gestão, 2021, pág. 70.

²⁰⁶ Diana Filipa Rodrigues de Carvalho, op. cit., mapa 1 pág. 60.

²⁰⁷ David R. Agrawal, William F. Fox, and Joel Slemrod, *Competition And Subnational Governments: Tax Competition, Competition In Urban Areas, And Education Competition*, National Tax Journal, September 2015, 68 (3S), 701-734 (<http://dx.doi.org/10.17310/ntj.2015.3S.01>), pág.713.

17. Efeito *flypaper* nas Finanças Públicas Locais

O efeito *flypaper* resume-se à constatação de que, um aumento nas transferências intergovernamentais estimula mais rapidamente a despesa pública do que um aumento proporcional e equivalente no rendimento disponível dos indivíduos da comunidade. Ao contrário do que seria espectável, essas transferências irão aumentar as despesas locais, não sendo assim devolvido aos residentes locais através de uma redução dos impostos locais.

Por outras palavras, “uma unidade monetária adicional da transferência *lump-sum* tem um efeito maior na despesa do governo local do que um aumento de uma unidade monetária no rendimento dos residentes, via baixa de impostos.”²⁰⁸. Existem alguns modelos que explicam teoricamente este efeito: o erro do analista, o conflito de interesses e a ilusão fiscal. Por questões temáticas focar-nos-emos somente no último.

Segundo alguns autores, o efeito *flypaper* deve-se à má perceção do custo marginal do produto público ou à ilusão fiscal por parte dos eleitores. As transferências do Estado vão fazer reduzir o preço médio dos bens públicos e os eleitores vão assumir que esse preço médio é o verdadeiro imposto-preço marginal. De um modo simplista, os decisores políticos locais aproveitam a “ignorância” dos contribuintes locais para maximizar o orçamento.

A acrescentar a isto, devemos ter consciência de que os decisores políticos têm uma posição privilegiada relativamente à informação sobre a transferência, que a população residente não tem. E, sendo assim, quem está em posição de decidir para onde direcionar essa receita (proveniente da transferência) vai realizar mais despesa que sirva os seus interesses.

A posição de DAVID KING relembra o facto de não podermos olvidar o governo central que realiza essa transferência. Segundo o autor, se o doador (central) aumenta o montante de transferências que vai fazer para cada órgão de poder local, este terá de aumentar os impostos que financiam a sua atividade – ao extremo podemos ter criado

²⁰⁸ Maria Emília Rios/José da Silva Costa, *O Efeito Flypaper Nas Transferências Para Os Municípios Portugueses*, pág. 88.

uma situação em que nalgumas áreas os cidadãos vão ficar piores do que estavam antes da transferência. Obviamente que, esta posição poderá ser um tanto quanto pessimista e negativa uma vez que, tem pouca confiança na capacidade de decisão sobre realização de despesa.

Como o foco desta investigação é a tributação local e, conseqüentemente, a receita das Autarquias Locais não iremos discorrer mais sobre o assunto. Contudo, as noções e posições que foram apresentadas evidenciam algumas considerações que temos vindo a expor. A primeira será relativamente à transparência dos orçamentos locais, à necessidade dessa informação estar acessível aos cidadãos e de forma que o cidadão médio²⁰⁹ a possa compreender. Outra conclusão importante, é a da incompreensão da tributação por parte dos contribuintes, o que revela uma urgência em “desmistificar” a razão de ser de impostos como o IMI. E ainda, a descredibilização que as instituições democráticas sofrem no nosso contexto político.

18. Preocupações ambientais e o imposto sobre a propriedade

Na maior parte dos países o imposto sobre a propriedade é receita do poder local e serve, grosso modo, para financiar os bens públicos locais e/ou os serviços locais que estão disponíveis a toda a população residente. Pela fraca elasticidade da sua receita, torna-se um imposto, cuja receita, é mais ou menos certa, dificultando a evasão ao mesmo. Acresce a estes fatores a evidencia de que o imposto, como o IMI, tem um impacto menor no crescimento da economia, do que os restantes tributos. A relevância deste imposto já foi estudada e observamos, ao longo da investigação, a solidez e as potencialidades do mesmo.

Surge inevitavelmente, por culpa dos tempos em que vivemos, a questão de saber se o IMI pode também ajudar ou acompanhar o movimento da uma economia, das finanças e da tributação aliando-as às preocupações com o meio ambiente.

²⁰⁹ Se quisermos, o “*bonus pater familias*”.

As externalidades positivas associadas ao IMI podem e devem ser direcionadas neste sentido. Já se procura que essas externalidades apoiem e garantam o direito à habitação, a utilização frutífera das propriedades, o incentivo à restauração e desincentivo ao abandono. Apesar da receita vinda deste imposto não ser suficiente para sustentar o estado social local será possível que as externalidades criadas pelo mesmo não transbordem para um uso excessivo/desmedido/imponderado da propriedade rústica ou, por outro lado, ao êxodo dos centros urbanos demasiado saturados de prédios urbanos construídos? Como pode o IMI anular algumas destas externalidades negativas? No fundo, “property taxes can play a role, if they can be designed to encourage land use in areas that are well connected to infrastructure rather than excessive or widely dispersed settlement in urban fringes or rural areas.”²¹⁰.

Uma proposta alemã trouxe para este debate a ideia de agravar o imposto sobre a propriedade consoante a sua utilização fosse mais danosa para o meio ambiente. Por exemplo, o imposto seria mais ligeiro para espaços abertos e com pouca construção e, por outro lado, mais pesada para utilização excessiva, com muitas construções. Assim promovia-se uma utilização mais eficiente do espaço de cada propriedade e a remoção de certas estruturas, reconvertendo o prédio para que este tenha um impacto mais positivo no meio ambiente.

Contudo, não nos deixemos levar apenas pelos pontos positivos desta proposta. Introduzir uma medida destas iria aumentar, naturalmente, o volume de receitas do imposto para que, este tivesse o impacto desejado. Porém, esta proposta foi criticada uma vez que, pode criar um incentivo contrário. Do ponto de vista do poder local, seria melhor (a nível financeiro) existirem mais imóveis com características danosas para o meio ambiente, visto que, estas pagariam um imposto mais elevado.

Esta medida só podia ser introduzida no cenário em que o poder local estava perfeitamente alinhado com a ideia de que era positivo abdicar de receita em detrimento de um ambiente mais verde e sustentável. Podia ainda, adaptar-se esta proposta a uma reforma ao IMI que tributasse o valor do imóvel, mas aplicasse diferentes taxas

²¹⁰ Nicola Brandt, *Greening the Property Tax*, OECD Working Papers on Fiscal Federalism No. 17, 2014, (<https://dx.doi.org/10.1787/5jz5pzw9mwzn-en>), pág. 7.

dependendo do impacto ambiental que estaria previsto em categorias (talvez a introdução de um coeficiente ambiental baseado em *standards* europeus).

Devemos acrescentar que, aliado à tributação como forma de conter alguns efeitos indesejados (desde o alastramento das propriedades urbanas como resposta ao mercado imobiliário saturado; até ao abandono de propriedades e ainda a utilização lesiva para o meio ambiente), devemos ter sempre o planeamento urbano. A tributação das propriedades não pode substituir por completo os instrumentos de planeamento, nem vice-versa. Mais uma vez, o sentido quer das políticas de ordenamento e planeamento do território devem estar alinhadas com os objetivos fiscais e extrafiscais dos impostos sobre a propriedade. Ou se quisermos, os Planos Diretores Municipais e outros planos setoriais e de pormenor devem estar alinhados com a finalidade do IMI.

Parece que, o IMI pode ser “instrumentalizado” pelas políticas públicas de preservação do meio ambiente. A solução mais óbvia e direta poderá passar pelas isenções. Como já foi extensamente analisado, estão legalmente previstas isenções em sede do IMI para beneficiar certos e determinados sujeitos passivos em situação de necessidade, ou beneficiar algumas atividades cuja função é socialmente importante. Poderia criar-se uma isenção que visasse aliviar a carga tributária de imóveis cuja eficiência energética atingisse certos padrões. Estes tipos de isenções já estão operacionais nalguns países da União Europeia como Espanha, Itália, Roménia e Bulgária; e noutros países do mundo como EUA e Canadá.

No caso espanhol, o *Impuesto de Bienes Inmuebles* adotou uma redução da taxa do imposto de forma a incentivar comportamentos ambientalmente mais conscientes. Esta alteração afeta aqueles prédios urbanos que tenham instalado painéis fotovoltaicos para produção de energia solar, sendo premiados com uma redução de 15% a 50%²¹¹.

Na Roménia, os prédios elegíveis para estes incentivos devem ter instalados equipamentos de produção de energia renovável desde a energia solar, hídrica, geotérmica, biomassa e até eólica. Os prédios que podem ser destinados a habitação, comércio ou indústria devem ser certificados por algum sistema que ateste o seu impacto

²¹¹ Cfr. “Proyecto Estratégico para la Recuperación y Transformación Económica (PERTE) de Energías Renovables, Hidrógeno Renovable y Almacenamiento”, aprovado pelo Conselho de Ministros no dia 14 de dezembro de 2021. O “Real Decreto Ley 29 / 2021” a 22 de dezembro de 2021, alterou a “Ley Reguladora de las Haciendas Locales” adicionando o n.º 7 do art.º 74.º.

ambiental positivo. Na Roménia, a redução de 50% é feita à taxa do imposto, ou seja, a taxa passa de 0.5% para 0.25%²¹².

A Bulgária²¹³ foi um pouco mais ousada e concedeu uma isenção total por 10 anos aos prédios que atingissem uma eficiência energética de categoria A. Caso atinjam a categoria B essa isenção tem apenas 5 anos. Parece-nos que, apesar de ser a medida mais extrema, pode ter um saldo muito positivo pelo incentivo que cria nos proprietários. A isenção de longo prazo pode justificar o investimento inicial na instalação de energia de fonte renovável e no isolamento térmico dos prédios urbanos.

Em Itália²¹⁴, onde a taxa do IMU é fixada entre 0.4% e 0.7% podem, os municípios fixar uma taxa inferior aos 0.4% durante 5 anos para as propriedades que tiverem instalado energias renováveis, exceto energia solar cuja isenção é de apenas 3 anos.

A visão adotada no Canadá²¹⁵ aproxima-se da realidade búlgara, uma vez que, preveem uma isenção total durante 7 anos para os prédios que atinjam o nível “Gold” ou “Platinum” segundo o Leadership in Energy and Environmental Design (LEED).

Diferentes países adotaram diferente posturas para introduzir uma consciência ambiental no respetivo IMI. O caminho deverá ser feito no sentido de redução da taxa e de redução do valor do imposto a pagar, ou no sentido de isenção total do imposto?

Não consideramos que tenhamos condições para avaliar qual a melhor via, contudo, qualquer abordagem nos parece mais positiva do que a inércia²¹⁶. Talvez uma isenção poderá aparentar demasiado arriscada e seria interessante ver em Portugal uma aproximação mista (tal como acontece nos EUA). Poderia criar-se uma redução da taxa do IMI para os prédios urbanos que atingissem uma categoria elevada e uma isenção para aqueles que atingissem a categoria máxima²¹⁷. Estes padrões poderiam ter por base

²¹² Ordonanței 69/2020, art.º 121.º, que alterou a Lei n.º 227/2015.

²¹³ Lei da Eficiência Energética, art.º 48.º, *vide* <http://www.seea.government.bg/documents/ZEE.pdf>.

²¹⁴ DI n.º 91/2014, art.º 25-bis.

²¹⁵ Income Tax Folio S3-F8-C2, Tax Incentives for Clean Energy Equipment.

²¹⁶ Como veremos no parágrafo seguinte não há uma total inércia deste tipo de políticas em Portugal, contudo, o que há são expressões tímidas e residuais.

²¹⁷ Já existe uma medida semelhante, alguns Municípios pode aplicar uma redução da taxa do IMI até 25%. Por exemplo, no Município de Braga aplica-se já uma redução de 15% da taxa do IMI (*vide* <https://www.cm-braga.pt/pt/0201/comunicacao/noticias/item/item-1-15038>) e em Coimbra de 25% (*vide* <https://www.cm-coimbra.pt/areas/viver/urbanismo/reabilitacao-urbana/beneficios-e-incentivos-fiscais->

regulamentação da UE de forma a garantir padrões harmonizados e coerentes. Em última instância, poder-se-ia agravar a taxa do IMI para aqueles prédios cuja classificação de eficiência energética fosse baixa ou estivesse num nível considerado prejudicial para o meio ambiente. Todavia, não podemos olvidar que “A successful property tax incentive model should maintain the local authority's existing property tax revenue, and while at the same time it should not be a burden to taxpayers.”²¹⁸.

Em Portugal, como consequência da Reforma da Fiscalidade Verde²¹⁹, já se introduziram algumas das medidas referidas nos parágrafos anteriores. As alterações a nível de IMI passaram por reduzir em 50% a coleta de IMI dos prédios destinados à produção de energias renováveis e dos prédios rústicos integrados em áreas classificadas que proporcionem serviços de ecossistema. Isentou-se, ainda, de IMI, os prédios afetos ao abastecimento público de água, de saneamento e gestão de resíduos urbanos detidos pelos municípios. Esta isenção abrangeu os prédios rústicos que correspondam a áreas florestais aderentes a Zona de Intervenção Florestal (ZIF) ou que estejam submetidas a planos de gestão florestal, bem como, uma redução do IMI para prédios rústicos integrados na bolsa terras.

No nosso entendimento, as medidas que foram trazidas da Fiscalidade Verde para o IMI podem ir mais além. Ao longo da investigação foi referida a possibilidade de introduzir no cálculo do VPT um coeficiente novo, ou seja, um coeficiente ambiental voltado para as preocupações ambientais. Entendemos que, a adição de um coeficiente à equação matemática é justificada pelo impacto que os imóveis têm no meio ambiente, desde a construção que utiliza diversos materiais, muitas vezes agressivos para o ambiente, até ao estabelecimento de aquecimento central num prédio urbano. As matérias-primas, eletrodomésticos, isolamento, materiais de construção são pontos que

[programas-de-apoio-a-reabilitacao-urbana-e-instrumentos-financeiros/imi/imi-reducao-para-predios-urbanos-com-eficiencia-energetica](#)) – mediante a aplicação do previsto no art.º 44.º -B n.º 1 e 2 do EBF.

²¹⁸ S.A.A. Shazmin, I. Sipan, M. Sapri, *Renewable and Sustainable Energy Reviews* 60, Elsevier, 2016, pág. 547.

²¹⁹ Ministério do Ambiente, Ordenamento do Território e Energia, *Reforma Fiscalidade Verde*, disponível em: https://www.crescimentoverde.gov.pt/wp-content/uploads/2014/10/ReformaFiscalidadeVerde_GreenTaxReform_emagazine.pdf

Artigos 6.º, 51.º e 56.º da Lei n.º 82-D/2014, de 31 de dezembro, alterada pela Lei n.º 114/2017, de 29 de dezembro.

Ana Clara Borrego, *Diploma Da Fiscalidade Verde – Finalmente Uma Fiscalidade Ambiental Integrada Em Portugal?*, Revista de Gestão Social e Ambiental v. 10, n.º 3, set-dez de 2016.

poderiam ser tidos em conta para determinar o VPT. Uma medida deste género poderia até, a longo prazo, tornar o mercado imobiliário mais justo, uma vez que os prédios urbanos com melhores resultados no coeficiente ambiental seriam procurados por essa mesma razão, enquanto, os prédios cujo resultado ambiental fosse baixo teriam o seu valor no mercado imobiliário travado, dificultando a possibilidade de especulação.

Compreendemos a dificuldade de colocar algumas destas sugestões em prática²²⁰, porém estamos conscientes de que poderiam ser um passo determinante para acrescentar ao Sistema Fiscal (mais propriamente ao IMI) preocupações ambientais. E, “in the long term through this incentive, local authorities will increase their income in regard to property tax revenue, and will establish reputable images as local authorities who are actively promoting green building development.”²²¹.

Em suma, “property tax exemptions and rebates have been used to promote investments in energy efficiency and renewable sources of energy.”²²². Outra abordagem mais recente, foi no sentido de utilizar as receitas dos impostos sobre a propriedade para financiar investimentos em energia renovável e mais eficiente nas áreas residenciais de um município. Um estudo levado a cabo pela OCDE concluiu que, é necessária mais investigação detalhada sobre a influência do imposto sobre a propriedade na utilização dessa mesma energia. Para além disso, é fulcral uma análise pormenorizada relativamente ao impacto ambiental que uma reforma ao imposto sobre a propriedade pode significar.

²²⁰ Uma questão muito discutida em tribunal foi, por exemplo, a classificação dos prédios onde estavam instaladas centrais eólicas e solares, para efeitos de IMI. Desde a circular n.º 8/2013, de 4 de outubro até à mais recente circular n.º 2/2021, de 3 de março onde se estabeleceu que, para efeitos fiscais, as centrais eólicas e as centrais solares, como um todo, são consideradas prédios urbanos correspondendo à categoria de “outros”. Esta circular conformou o entendimento jurisprudencial, o que tranquilizou a questão que foi diversas vezes levada a tribunal. Para mais aprofundamentos neste tema, *vide* Sociedade de Advogados – Rogério Fernandes Ferreira & Associados, *A Tributação em IMI das centrais eólicas e solares*, n.º 06/22, Lisboa, 2022; Andreia Gabriel Pereira, *Aerogeradores, Prédios para efeitos de Imposto Municipal sobre Imóveis? Práticas decisórias e perspetivas jurisprudenciais*”, Revista Electrónica De Fiscalidade Da AFP Ano II – Número 2, 2020; Carlos Baptista Lobo, *Finanças e Fiscalidade do Ambiente e da Energia*, Almedina, Coimbra, 2019 pág. 383 e ss.

²²¹ S.A.A. Shazmin, I. Sipan, M. Sapri, *op. cit.* pág. 547.

²²² Nicola Brandt, *op. cit.* pág. 16.

19. *Smart Cities*

O conceito de *smart city* é tão complexo e mutável como a evolução constante da tecnologia. Espera-se que as cidades inteligentes satisfaçam as necessidades da sua população, criando condições para que consigam alcançar tudo aquilo que querem ter acesso.

Podemos afirmar que, o conceito de *smart city* é multidisciplinar e, segundo a Comissão Europeia, “A smart city is a place where traditional networks and services are made more efficient with the use of digital solutions for the benefit of its inhabitants and business.”²²³. E ainda, “A smart city goes beyond the use of digital technologies for better resource use and less emissions.”²²⁴.

Um estudo levado a cabo por Giffinger refere uma série de pilares que compõem uma cidade inteligente, todos eles autonomizáveis, mas que se mobilizam em conjunto para criar uma *smart city*. Podemos ser tentados a reconduzir este tema para o Direito Administrativo e de Ordenamento do Território, para a Economia e até para as Tecnologias de Informação e Comunicação, no entanto, por se tratar de um tema multidisciplinar terá alguma relevância para esta análise e para perceber o que se pretende para o futuro. Os pilares que criam uma cidade do futuro são: pessoas inteligentes, economia inteligente, modo de vida inteligente, mobilidade, ambiente e governação local inteligente. Salientamos o último pilar mencionado, a governação local deverá evoluir no sentido de dinamizar as suas dimensões clássicas: política e institucional, acrescentando-lhe uma componente tecnológica. Ou seja, deverão utilizar-se os meios tecnológicos para melhor satisfazer as necessidades das populações locais e para governar de uma forma mais democrática e com mais participação dos locais.²²⁵

²²³https://commission.europa.eu/eu-regional-and-urban-development/topics/cities-and-urban-development/city-initiatives/smart-cities_en.

²²⁴https://commission.europa.eu/eu-regional-and-urban-development/topics/cities-and-urban-development/city-initiatives/smart-cities_en.

²²⁵ A este propósito, vide Natália de Almedina Moreno, *Smart Cities e o seu debate no Rio de Janeiro: concretização de audiência pública em busca de uma cidade mais inteligente*, CEDOUA n.º 39, Coimbra, 2017.

Vários projetos de cidades inteligentes já foram implementados por iniciativa europeia e a grande parte destes tem o foco nos transportes públicos e as preocupações ambientais que resultam da mobilidade das pessoas.

Contudo, salta à vista um projeto que se pode reconduzir à temática da tributação local e da despesa realizada pelos órgãos de poder local. Surgiu no município de Évora o projeto “A minha Rua” para aumentar o envolvimento dos cidadãos nas questões de renovar, manter e construir bens públicos que a população julga ser mais precisa. Entretanto já mais de 80 municípios aderiram ao programa.

Como um projeto destes podia ser interessante no contexto do IMI e dos demais impostos locais? Será que um maior envolvimento da população nestas decisões que os afetam diretamente criará uma maior consciência e uma vontade de pagar os impostos?

Entendemos que qualquer medida que vá na direção de aumentar a transparência e a participação da população só tem benefícios a trazer à democracia e a todos os pontos que a mantêm a funcionar. Podia ser repensado o Orçamento Participativo e implementar um programa que fosse de conhecimento alargado e com formas de participação mais imediatas e simples. Apesar de vermos com bons olhos as medidas do Orçamento Participativo, cremos que este se resume a algumas participações de alguns cidadãos que são mais interventivos e têm mais capacidade de concretizar a despesa de uma percentagem do orçamento local. O que nos parece proveitoso para o futuro será subdividir este programa. Passamos a explicar. Dividir o município por freguesias, bairros, ruas e aí ser feito o levantamento *in loco* das medidas e das necessidades que os habitantes gostavam de ver realizadas. Entendemos que, a governação central e até mesmo as autarquias locais têm muito para aprender com a governação que é feita nas freguesias (ou pelo menos, aproveitar melhor os pontos positivos desta, tal como, a proximidade com a população). Pegando na imagem de uma freguesia de pequena dimensão (como acontece mais para o interior de Portugal e afastado das grandes cidades), em que a proximidade com os órgãos de poder é elevada, o “orçamento participativo” é feito em conversas entre os habitantes e os decisores locais. Por vezes, para aumentar o nível de vida da população local e para suprir as necessidades dos habitantes não são necessárias grandes somas do orçamento, podem bastar pequenas intervenções de construção e manutenção de bens públicos, semipúblicos ou de serviço.

Obviamente que, terá sempre de existir uma votação que decida sobre a pertinência de cada proposta feita.

Já discorreremos sobre o fundamento do IMI e qual a legitimidade do mesmo, porém recordamos a ideia evocada no início do trabalho de que cada vez mais os contribuintes olham para os impostos como o pagamento de um serviço do Estado. Se assim é, tendo em conta os princípios que regem a elaboração de um orçamento, deverá alocar-se uma parte da receita local para a realização de despesa que seja querida pelos habitantes locais (que são necessariamente os sujeitos passivos dos impostos locais).

20. “Imposto no Metaverso sobre Imóveis” o futuro do IMI?

Se nos quisermos alongar em prospeções para o futuro da tributação é de notar a evolução tecnológica que vai no sentido de tornar o metaverso uma realidade constante e do quotidiano. Definir metaverso é complexo. Poderá entender-se como uma realidade virtual que permite interação entre os seus utilizadores, pode ser também, um espelho da nossa realidade num ambiente virtual, metafísico e com existência nos servidores após o *login* de cada utilizador. Todo o ramo do Direito Fiscal está a sofrer mutações por “culpa” do mundo digital, porém importa aqui atentar para os impostos locais, em específico.

Evidentemente que, a definição de imposto local veste outra definição neste contexto, mas a existir um universo onde vários utilizadores interagem existirão necessariamente publicidades, transações, imóveis. Podemos idealizar um mundo digital com um Imposto sobre Imóveis, ou seja, será que o imposto municipal terá também presença numa área digital e não demarcada por fronteiras físicas?

A este propósito já tem vindo alguns tribunais de vários países do mundo responder ou colmatar algumas das áreas cinzentas que foram criadas pela introdução do metaverso. Se nesse cosmos existirem ruas, estradas, carros, casas para que os utilizadores comuniquem e se relacionem haverá necessidade de tributar todas as práticas. Desde a simples compra de um acessório para o avatar, até todas as transações e bens que

determinado utilizador tenha adquirido. O Tribunal Fiscal de Colónia²²⁶, na Alemanha, reconduziu o arrendamento de um imóvel no espaço virtual à aplicação de IVA, por se tratar, segundo o entendimento, de uma prestação de serviços.

E se um utilizador que poderá ser uma pessoa singular, comum ou até mesmo uma empresa adquirir um imóvel virtual nesse sítio do metaverso? Entendemos que poderá haver lugar a uma tributação muito semelhante à do IMI e com justificações parecidas. Todos os critérios de cálculo do valor patrimonial tributável também se poderão aplicar neste caso e até acrescentar alguns mais específicos da realidade digital. Tal como na nossa realidade é diferente ser proprietário de um imóvel no seio de uma grande cidade e de um imóvel afastado ou na periferia, será também na realidade virtual diferente se o imóvel se situar junto ou próximo de áreas com mais valor ou importância.

Uma empresa que possua um imóvel numa zona empresarial do metaverso para realizar reuniões com investidores, parceiros económicos, clientes vai ter de pagar um preço por isso. Começará por pagar uma subscrição para poder aceder a esse universo, adquirir o imóvel virtual (até aqui parece-nos correto adotar a posição que foi proposta pelo tribunal alemão) e depois terá de pagar imposto sobre o rendimento obtido, transações e sobre o imóvel que possui. Como serão calculados esses valores? Depende muito da forma como vai ser organizada essa realidade, porém um valor de um imóvel será tão alto quanto a visibilidade do mesmo (pelo menos para uma empresa que procura publicidade e presença no mercado).

Quanto aos utilizadores singulares, privados a abordagem poderá ser um pouco diversa, todavia, o valor dos imóveis virtuais desses utilizadores terá também de ter em conta a proximidade e o nível de utilização do avatar, melhor dizendo, se a utilização do meu avatar for mais plena, se a capacidade de interação com outros utilizadores for maior só pela presença do meu imóvel em certa e determinada área digital, este terá um valor

²²⁶ Urteil vom 18. November 2021, V R 38/19.

<https://www.bundesfinanzhof.de/de/entscheidung/entscheidungen-online/detail/STRE202210041/>
CMS Law-Now, *German court ruling declares no VAT when renting virtual land*, Alemanha, 04/04/2022.
<https://cms-lawnow.com/en/ealerts/2022/04/german-court-ruling-declares-no-vat-when-renting-virtual-land?format=pdf&v=4>.

superior. Haverá lugar para um princípio do benefício digital ou virtual, independentemente de quem for o dono do imóvel e onde este se localiza.

Entendemos que este tema é de uma complexidade tão marcante quanto a sua volatilidade e seria necessária uma pesquisa específica sobre o mesmo para ser aprofundado como merece.

21. Tribunal de Contas

Ao longo desta investigação foi dado palco ao lado da receita das finanças locais, principalmente, a que tem origem na tributação. Contudo, foi também evidenciada a essencialidade de transparência e uma serventia ponderada da receita na realização de despesa.

No exercício das suas competências o Tribunal de Contas²²⁷ elaborou o Relatório n.º 5/2022 – OAC “Impacto da pandemia COVID-19 nas contas de 2020 dos Municípios do Continente (OAC)” documento este que é um instrumento relevante para a análise que nos propusemos fazer.

Neste relatório e, sobretudo no gráfico que indica o valor arrecadado de 2016 a 2020 a nível de receita fiscal dos municípios, pode verificar-se que, a receita fiscal proveniente do IMI foi aquela que se manteve mais estável, mesmo tendo em conta a situação pandémica. Aliás, de 2019 para 2020 o valor arrecadado com o IMI até sofreu um pequeno acréscimo de cerca de 1% (ou 8,7 milhões de euros) – algo que não se verificou relativamente ao IMT, IUC e Derrama, uma vez que todos estes impostos sofreram decréscimos de 4%, 1%, 3%, respetivamente.

²²⁷ O Tribunal de Contas é um “órgão supremo de controlo externo independente das finanças públicas e aquelas pessoas coletivas de população e território, mormente os municípios e freguesias”, *vide* António Costa e Silva, *O Tribunal de Contas e as Autarquias Locais*, AEDREL, Braga, 2015, pág. 11. O Tribunal de Contas fiscaliza previamente, concomitantemente e sucessivamente as contas das autarquias locais.

Estes dados do Tribunal de Contas vêm comprovar algo que já foi referido no presente trabalho – “De forma expectável, uma vez que se trata de um imposto que incide na propriedade, não sendo, no curto-prazo, sensível a variações do ciclo económico.”²²⁸

Assim, “num momento de crise como aquela que se vive, o governo local, que dispõe de poucos (ou menores) recursos financeiros, materiais e humanos, que se encontra espartilhado pelas práticas do passado, tem de estar apto para os utilizar criteriosamente, tem de estar apto para o utilizar de forma eficaz, eficiente e económica, em suma, tem de estar para gerir de forma profissional”²²⁹. O Tribunal de Contas vai mantendo o seu papel de agente democrático e controla toda a ação das autarquias locais (neste caso), assinala e demarca as debilidades, endividamentos, de um modo geral, as falhas que são cometidas pelas entidades que sustentam a nossa democracia.

²²⁸ Tribunal de Contas, Relatório n.º 5/2022 – OAC “*Impacto da pandemia COVID-19 nas contas de 2020 dos Municípios do Continente (OAC)*”, pág. 28.

²²⁹ António Costa e Silva, op. cit. pág. 12.

22. Conclusão

A criação de tributos é tão antiga como a própria civilização, especialmente, os impostos sobre a propriedade que, de uma maneira ou de outra, sempre estiveram presentes na administração de um país ou região. Tão histórica como a utilização deste instrumento fiscal para financiamento dos Estados é a sua contestação. Da condição humana, enquanto ser consciente de si próprio, vem a recusa mais natural de uma imposição que é externa. “Daqui deriva a dificuldade histórica em aceitar os impostos, como punções unilaterais do património da pessoa, na sua vida, na sua liberdade de realização”²³⁰.

Contudo o ser individual só se completa em comunhão com os outros, ou seja, só existe verdadeiramente quando consciente de que existem, à semelhança dele, outros seres comparáveis consigo mesmo. Aqui reside a justificação dos impostos, nesta consciência de comunidade, na consciência do *nós*.

Concluída esta investigação podemos perceber o que nos rodeia, num nível mais próximo, no mundo local. Para chegarmos até aqui foi relevante aproximar a pesquisa e recuar até à génese da questão: o que são municípios, como surgiram e que autonomia têm. Solucionadas estas questões, apresentaram-se os tributos locais, que derivam da autonomia tributária de cada um dos Municípios²³¹.

A tributação local tem a especificidade, como o próprio nome indica, da sua receita ser direcionada para o poder local. Como foi dito, a característica de local prende-se acima de tudo, com o destino da receita, uma vez que os poderes locais relativamente à tributação são muitíssimo reduzidos. Entendemos que poderia ser interessante expandir essas valências locais e, quiçá, concretizar o nascimento de um órgão de poder intermédio, descentralizando algum poder acumulado no centro da hierarquia.

²³⁰ Diogo Leite de Campos, *O novo contrato social: dos impostos às contribuições*, Revista da Ordem dos Advogados - Ano 65, Vol. III, dez. 2005, ponto 6.

²³¹ Segundo Isabel Celeste M. Fonseca, *Estudos de Direito das Autonomias (Locais)*, Gestlegal, Coimbra, 2020, pág. 82, “deve acentuar-se a importância das pessoas coletivas públicas primárias, de base territorial (...) como o Estado, as regiões autónomas e as autarquias locais, o que nos permite qualificar a Administração Pública portuguesa como policêntrica e funcionalmente descentralizada e desconcentrada.”.

Dentro de todos os impostos locais analisados, aquele que mereceu maior destaque foi o IMI, pela sua importância histórica, pela sua receita no orçamento das autarquias locais, mas também por ser aquele cuja *raison d'être* é mais vezes questionada.

O cenário atual do IMI é bastante interessante e resultado de inúmeras alterações e aperfeiçoamentos feitos desde que existe, ainda que com um nome diferente. Começando pelo cálculo do VPT, que segue regras bem sedimentadas e claras, bem como todas as alterações da taxa de IMI que podem ter justificações que a levam para valores mais altos ou mais baixos.

Um ponto nuclear do IMI são, sem dúvida, as preocupações urbanísticas²³², as preocupações com a família e com a habitação digna para qualquer sujeito passivo. Esta vertente de benefício fiscal é muito positiva e revela uma inquietação do legislador em fazer cumprir os princípios constitucionais que foram aludidos ao longo da investigação.

Dentro do IMI, o tema dos prédios urbanos foi aquele que sobressaiu, uma vez que é o lado mais complexo da questão, mas também porque apresenta um grau de aprofundamento e relevância no contexto económico e financeiro muito superior ao IMI dos prédios rústicos. O que foi dito não invalida a necessidade de atentar à parte rústica do IMI, pelo contrário, entendemos que, este será aquele cuja reforma é mais urgente.

Após analisado o panorama onde se insere o IMI, empenhamo-nos em compreender algumas vertentes que poderão surgir num futuro próximo. No nosso entendimento, para além das inquietações decorrentes do mundo digital, aquelas que serão mais importantes prendem-se com a parte do meio ambiente. O encadeamento horizontal, de uma fiscalidade verde, que direcione tanto a tributação como as finanças públicas para um futuro mais sustentável e preocupado com o meio ambiente é, sem dúvida, dos passos fundamentais para assegurar um futuro comum.

No nosso entendimento, é primordial que, acima de tudo, independentemente do futuro do IMI, bem como do resto dos impostos analisados, se criem condições para informar e tornar compreensível o mundo da tributação. Conscientes de que, "Successful implementation requires sustained political will, technical capacity, systems and

²³² Por outras palavras, "Uma política fiscal esclarecida e avançada pode e deve actuar em consonância e cooperação com as políticas e princípios do ordenamento do território.", Ministério Da Finanças E Da Administração Pública – Secretaria De Estado Dos Assuntos Fiscais, op. cit. pág. 348.

procedures, financial resources, and time. If the goal of the reform is to increase revenues for local governments and improve the equity and efficiency of the tax, it is an effort worth undertaking.”²³³.

Assim, tanto as consistências da tributação local como as inconsistências foram assinaladas, o balanço geral será num sentido de evolução. Existe uma estabilidade positiva e uma tradição do poder local que é muito própria do nosso país, porém, há espaço para mudar e reconfigurar em determinados aspetos alguns impostos, como é o caso do IMI.

Principalmente no contexto político-social que atravessamos, nunca foi tão crucial debater sobre a tributação e a utilização dos dinheiros públicos. Com contribuintes cada vez mais cétricos em relação à tributação e com descontentamento face ao sistema fiscal, é oportuno trazer a decisão de tributar para um meio mais próximo do contribuinte comum. Para além da transparência e celeridade das normas legais e dos tribunais, precisamos de “acentuar-se a ideia da “contribuição”, mas não a de “imposto”. Introduzindo os contribuintes em todas as fases da convenção e da aplicação das contribuições e da solução dos seus conflitos.”²³⁴.

Entendemos que, em jeito de conclusão, o nome que damos às coisas é nuclear para a perceção que temos delas. Ou seja, a precisão com que definimos conceitos e a forma como esses são perceptíveis para os contribuintes normais pode ser nociva à tributação. A tributação, que durante séculos de história, esteve na mão do poder que os lançava de forma tirana e unilateral, deve evoluir constantemente no sentido oposto a esse. Aproximar os conceitos, as políticas fiscais e o seu objetivo da linguagem menos especializada. Daí, entendamos que batizar o IMI como contribuição, como era antes de 2003, tornará mais clara e compreensível a sua *raison d'être*.

²³³ Enid Slack, *Property Taxes in the Real World*, op. cit. pág. 158.

²³⁴ Diogo Leite de Campos, op. Cit. ponto 22 – Conclusões.

Bibliografia

- Abrunhosa, Â. (2016). *Direito Financeiro-Tributário*. Porto: VidaEconómica.
- Afonso, J. R., Araújo, E. A., & Nobrega, M. A. (2013). *O Imposto Predial e Territorial Urbano (IPTU) no Brasil. Um Diagnóstico sobre o Grau de Aproveitamento do Imposto como Fonte de Financiamento Local*. Lincoln Institute of Land Policy.
- Amaral, D. F. (2018). *Curso de Direito Administrativo – Volume I*. Coimbra: Almedina.
- Amorim, J. P. (2011). A Constituição Económica Portuguesa – Enquadramento Dogmático e Princípios Fundamentais. *Artigo em Revista Científica Nacional*, 50 e ss. .
- Anjos, J. C. (setembro 2014). *Litígios Entre as Concessionárias do Serviço Público de Abastecimento de Água e os Consumidores - Questão da Jurisdição Competente*. Coimbra: CEDIPRE.
- Azevedo, M. E. (2020). *Temas de Direito da Economia - 4ª Edição*. Coimbra: Almedina.
- Baleira, R. N., Dias, R., & Almeida, M. (2018). *Finanças Locais – Princípios Económicos, Instituições e a Experiência Portuguesa desde 1987*. Lisboa: Conselho de Finanças Públicas.
- Beires, R. S., Amaral, J. G., & Ribeiro, P. (2013). *O Cadastro e a Propriedade Rústica em Portugal*. Lisboa: Fundação Francisco Manuel dos Santos.
- Bird, R. M. (1993). Threading The Fiscal Labyrinth: Some Issues In Fiscal Decentralization. *National Tax Journal* vol. XLVI no. 2.
- Borrego, A. C. (set-dez 2016). Diploma Da Fiscalidade Verde – Finalmente Uma Fiscalidade Ambiental Integrada Em Portugal? *Revista de Gestão Social e Ambiental* v. 10, n.º 3.
- Bouvier, M. (2014). *Les Transformations De L'Autonomie Financière Locale*. Grand Lyon – Communauté Urbaine.
- Bouvier, M. (2020). *Les Finances Locales - 18ª Edição*. Paris: LGDJ.
- Bouvier, M. (21/02/2022.). Une Fiscalité Locale Est-Elle Aujourd'Hui Légitime. *La Gazette*.
- Brandt, N. (2014). *Greening the Property Tax*. OECD Working Papers on Fiscal Federalism No. 17.

- Campos, D. L. (dez. 2005). O novo contrato social: dos impostos às contribuições. *Revista da Ordem dos Advogados - Ano 65, Vol. III.*
- Capela, J. V. (2005). Administração local e municipal portuguesa do século XVIII às reformas liberais. Em M. S. Cunha, & T. Fonseca, *Os Municípios no Portugal Moderno: Dos Forais Manuelinos às Reformas Liberais* (pp. 39-58). Évora: Publicações do Cidehus.
- Carlos Baptista Lobo, F. e. (2019). *Finanças e Fiscalidade do Ordenamento do Território e do Urbanismo*. Coimbra: Almedina.
- Carlos Baptista Lobo, R. D.-P. (s.d.). Reforma Da Tributação Do Património, “Uma Reforma Fiscal para o Século XXI” - Parte 7, Capítulo I. Conselho Estratégico Nacional.
- Carvalho, D. F. (2021). *Análise da Competição Fiscal entre os Municípios Portugueses*. Braga: Universidade do Minho – Escola de Economia e Gestão.
- Carvalho, M. R., Gomes, R. A., & Paula, S. (2019). *Lei Geral Tributária - Anotada e Comentada*. Porto: Vida Económica.
- Coelho, V. D. (2020). *A importância do IMI e do IMT na estrutura das receitas das Autarquias Locais – o caso do Município de Loulé*. Algarve: Universidade do Algarve – Escola Superior de Gestão, Hotelaria e Turismo.
- Colombi, D. (2020.). *Où va l'argent des Pauvres*. Paris: Payot & Rivages.
- Correia, S. (julho-setembro de 2017). O Direito Constitucional das autarquias locais em Portugal. *Questões Atuais de Direito Local – n.º 11*.
- David R. Agrawal, W. F. (setembro 2015). *Competition And Subnational Governments: Tax Competition, Competition In Urban Areas, And Education Competition*. Chicago: National Tax Journal.
- Dourado, A. P. (2020). *Direito Fiscal - 5ª Edição*. Coimbra: Almedina.
- Fernandes, M. d., Camões, P. S., & Jorge, S. (2022). Anuário Financeiro dos Municípios Portugueses 2021. *Ordem dos Contabilistas Certificados*.
- Fiscais, M. d.–S. (2009). Terceira Parte “Tributação do Património”, Capítulo 1: Tributação do Património Imobiliário. Em *Relatório Do Grupo Para O Estudo Da Política Fiscal- Competitividade, Eficiência E Justiça Do Sistema Fiscal*.
- Fonseca, I. C. (2020). *Estudos de Direito das Autonomias (Locais)*. Coimbra: Gestlegal.

- Gomes Canotilho, J. J., & Silva, S. T. (março-abril de 2009). Metodica Multinível: “Spillover effects” e Interpretação conforme o Direito da União Europeia. *Revista de Legislação e Jurisprudência* Ano n.º 138, N.º 3955, 182 e ss.
- Goodspeed, T. J. (1998). Tax Competition, Benefit Taxes, And Fiscal Federalism. *National Tax Journal* Vol. LI, NO. 3, 585.
- Gouveia, J. B. (2011). *Manual de Direito Constitucional - Volume 2*. Coimbra: Almedina.
- Guimarães, R. (2005). *Valor Patrimonial Tributário*. Lisboa: Instituto Superior de Gestão – Business & Economics School.
- Gutmann, D. (2002). Du Droit à la philosophie de l’impôt. *Philosophie Droit* 46.
- Herculano, A. (s.d.). *História de Portugal - Livro VIII, Parte I*. Aillaud & Bertrand.
- Júnior, P. H. (2018). *Panorama do IPTU: um retrato da Administração Tributária em 53 cidades selecionadas*. Rio de Janeiro: Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada – Ministério do Planejamento, Desenvolvimento e Gestão.
- Keep, M. (2023). *Tax statistics: an overview*. Londres: Commons Library Research Briefing.
- Kitchen, H. (2004). *Local Taxation in Selected Countries: a Comparative Examination*. Trent: Department of Economics – Trent University.
- Lobo, C. B. (2019). *Finanças e Fiscalidade do Ambiente e da Energia*. Coimbra: Almedina.
- Lobo, C. B. (2019). *Finanças e Fiscalidade do Ordenamento do Território e do Urbanismo*. Coimbra: Almedina.
- Lobo, C. B. (s.d.). Reforma Da Tributação Do Património. Em C. E. Nacional, *Uma Reforma Fiscal para o Século XXI* (pp. Parte 7, Capítulo I). Conselho Estratégico Nacional.
- Machado, J. E., & Costa, P. N. (2018). *Manual de Direito Fiscal – Perspetiva Multinível, 2º Edição*. Coimbra: Almedina.
- Manique, A. P. (2011). *Junot e as influências francesas na reforma da administração pública em Portugal – O papel dos corregedores mores*. Ler História.
- Merckaert, J. (9/07/2014.). Le Pacte Fiscal Au Défi De La Mondialisation. *Revue Projet*.
- Monteiro, C. M. (2016). *O Princípio do Benefício como Fundamento da Tributação em Sede do IMI*. Lisboa: Universidade de Lisboa – Faculdade de Direito.

- Monteiro, C. M. (2016). *O Princípio do Benefício como Fundamento da Tributação em Sede do IM*. Lisboa: Universidade de Lisboa – Faculdade de Direito.
- Monteiro, C. M. (2016). *O Princípio do Benefício como Fundamento da Tributação em Sede do IMI*. Lisboa: Universidade de Lisboa – Faculdade de Direito.
- Moreno, N. d. (2017). Smart Cities e o seu debate no Rio de Janeiro: concretização de audiência pública em busca de uma cidade mais inteligente. *CEDOUA n.º 39*.
- Nabais, J. C. (1993). A Autonomia Local. *Boletim da Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra*.
- Nabais, J. C. (2007). *A Autonomia Financeira Das Autarquias Locais*. Coimbra: Almedina.
- Nabais, J. C. (2020). *O Dever Fundamental De Pagar Impostos*. Coimbra: Almedina.
- Nabais, J. C. (2022). *Estudos de Direito do Património Cultural*. Coimbra: Almedina.
- Nuno Sá Gomes. (1992). Considerações em torno da contribuição predial autárquica. *Ciência e Técnica Fiscal, Boletim da Direção Geral das Contribuições e Impostos n.º 365*.
- OECD. (2022). *Revenue Statistics 2022: The Impact of COVID-19 on OECD Tax Revenues*. Paris: OECD Publishing.
- Oliveira, D. d. (1996). *História dos Municípios e do Poder Local (dos finais da Idade Média à União Europeia)*. Lisboa: Círculo de Leitores.
- Oliveira, F. P. (2021). *Direito do Urbanismo. Do Planeamento à Gestão - 4ª edição*. Braga: AEDREL.
- Organisation des nation unies pour l'alimentation et l'agriculture. (2004). *La décentralisation et l'impôt sur la propriété rurale*. Roma: FAO Études sur les Régimes Fonciers.
- Pais, T. I. (2015). *Existe alguma relação entre a taxa de IMI e a cor política no poder?* Lisboa: Instituto Superior de Economia e Gestão – Universidade Técnica de Lisboa.
- Pereira, A. G. (Número 2 - 2020). Aerogeradores, Prédios para efeitos de Imposto Municipal sobre Imóveis? Práticas decisórias e perspetivas jurisprudenciais. *Revista Electrónica De Fiscalidade Da AFP Ano II*.
- Pereira, M. H. (2007). *Fiscalidade*. Coimbra: Almedina .
- Pires, J. M. (2015). *Lições de Impostos sobre o Património e do Selo*. Coimbra: Almedina.

- Pires, M. (2021). Quo Vadunt os Nossos Impostos? Em H. F. Silva, & J. F. Rocha, *A importância do tribunal de contas na defesa do estado de direito* (p. 144). Coimbra: Almedina.
- Porto, M. (2002). A reforma da tributação do património imobiliário. *Revista de Legislação e Jurisprudência* Ano 131 n.º3932.
- Queirós, E. d. (s.d.). *Orçamento, Défice e Dívida Pública - Organização de José Barros Rodrigues*. Lisboa: Caleidoscópico.
- Ribeiro, J. J. (1995). *Lições de Finanças Públicas - 5ª Edição*. Coimbra: Coimbra Editora.
- Rios, M. E., & Costa, J. d. (2005). O Efeito Flypaper Nas Transferências Para Os Municípios Portugueses. *Revista Portuguesa de Estudos Regionais*, 85-108.
- Rocha, J. F. (2019). *Direito Financeiro Local- 3ª Edição*. Coimbra: Almedina.
- Rocha, S. R. (2016). *Saldos migratórios e os governos locais*. Braga: Universidade do Minho – Escola de Economia e Gestão.
- Rodrigues, A. (2018). *Códigos Anotados & Comentados – Tributação do Património*. Lisboa: Lexit e Informador Fiscal.
- S.A.A. Shazmin, I. S. (2016). *Renewable and Sustainable Energy Reviews* 60,. Elsevier.
- Santos, L. A. (janeiro-junho de 2020.). O IPTU como instrumento de desenvolvimento sustentável dos Municípios. *Revista de Direito Tributário e Financeiro* v. 6 n.º 1.
- Sardinha, F. M. (dezembro 2022.). *A Sustentabilidade Financeira dos Municípios de Média Dimensão, no Período 2014 – 2019*. Setúbal: Instituto Politécnico de Setúbal – Escola Superior de Ciências Empresariais.
- Serra, R. (2018). *Autonomia e Competitividade Tributaria dos Municípios Portugueses*. Lisboa: Coleção Compendium.
- Silva, A. C. (2015). *O Tribunal de Contas e as Autarquias Locais*. Braga: AEDREL.
- Silva, A. C. (2015). *O Tribunal de Contas e as Autarquias Locais*. Braga: AEDREL.
- Silva, H. F. (janeiro/março 2017). O Imposto Municipal Sobre Imóveis: Considerações Sobre Um Imposto Local. *Questões Atuais de Direito Local* n.º 13, 47-67.
- Silva, S. T. (janeiro de 2019). *Ainda a distinção entre Taxas e Preços a Propósito da Internalização dos Serviços Públicos Locais*. Coimbra: CEDIPRE.
- Slack, E. (2022). *Property Taxes in the Real World*. Canadian Tax Journal - 70.

- Slack, E., & Bird, R. M. (2014). *The Political Economy Of Property Tax Reform*. França: OECD Working Papers on Fiscal Federalism No.18.
- Sociedade de Advogados – Rogério Fernandes Ferreira & Associados. (2022). *A Tributação em IMI das centrais eólicas e solares, n.º 06/22*. Lisboa.
- Sousa, A. F. (1993). *Direito Administrativo das Autarquias Locais*. Lisboa: Luso Livro.
- Sousa, A. F. (1993). *Direito Administrativo das Autarquias Locais, Lisboa, Luso Livro, 1993, pág. 92-94*. Lisboa: Luso Livro.
- Sousa, M. R. (1999). *Lições de Direito Administrativo – Volume I*. Lisboa: Lex.
- Teixeira, G. (2012). *Manual de Direito Fiscal - 2ª Edição*. Coimbra: Almedina.
- Teixeira, M. M., Rocha, R. M., & Miranda, N. (2015). As Várias Leis De Finanças Das Autarquias Locais. *Revista Jurídica Portucalense Nº17 Volume 1*.
- Teles, F. (2021). *Descentralização e Poder Local em Portugal*. Lisboa: Fundação Francisco Manuel dos Santos.
- Valdez, V. (2014). *Autonomia Tributária dos Municípios – Uma Proposta para Portugal à Luz das Experiências Brasileira e Espanhola*. Porto: VidaEconómica.
- Warner, M. E. (2011). Club Goods and Local Government. *Journal of the American Planning Association* 77:2, 155-166.

Bibliografia Eletrónica

- Going for Growth da OCDE - <https://www.oecd.org/economy/going-for-growth/>.
- CCRE/CEMR, Territorial, Governance, Powers and Reforms in Europe, 2021 Edition, <https://terri.cemr.eu/en/to-know-more/executive-summary.html>.
- CMS Law-Now, German court ruling declares no VAT when renting virtual land, Alemanha, 04/04/2022, <https://cms-lawnow.com/en/ealerts/2022/04/german-court-ruling-declares-no-vat-when-renting-virtual-land?format=pdf&v=4>.
- <http://www.portalautarquico.dgal.gov.pt/pt-PT/financas-locais/>.
- <http://www.seea.government.bg/documents/ZEE.pdf>.

https://commission.europa.eu/eu-regional-and-urban-development/topics/cities-and-urban-development/city-initiatives/smart-cities_en.

<https://easytax.jornaleconomico.pt/o-iva-no-metaverso>.

https://econet.carm.es/inicio/-/crem/sicrem/PU2071/sec47_c2.html.

https://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/dgci/divulgacao/estatisticas/estatisticas_patrimonio/Documents/IMI2021_Mapas.pdf.

<https://www.bundesfinanzhof.de/de/entscheidung/entscheidungen-online/detail/STRE202210041/>.

https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/EN/Standardartikel/Press_Room/Publications/Brochures/what-are-taxes-and-what-are-they-used-for.pdf?__blob=publicationFile&v=6.

<https://www.cm-braga.pt/pt/0201/comunicacao/noticias/item/item-1-15038>.

<https://www.cm-coimbra.pt/areas/viver/urbanismo/reabilitacao-urbana/beneficios-e-incentivos-fiscais-programas-de-apoio-a-reabilitacao-urbana-e-instrumentos-financeiros/imi/imi-reducao-para-predios-urbanos-com-eficiencia-energetica>.

https://www.cmvm.pt/pt/Legislacao/Legislacaonacional/Pareceres/Pages/predio_urbano.aspx?v=.

<https://www.pordata.pt/municipios/receitas+de+impostos+das+camaras+municipais+per+capita-565-2731>.

<https://www.pordata.pt/municipios/receitas+de+impostos+em+percentagem+da+receita+total+das+camaras+municipais-563-3130>.

Ministério do Ambiente, Ordenamento do Território e Energia, Reforma Fiscalidade Verde, disponível em: https://www.crescimentoverde.gov.pt/wp-content/uploads/2014/10/ReformaFiscalidadeVerde_GreenTaxReform_emagazine.pdf.

Receita do IMI recuou 1,6% em 2020 para 1503 milhões, Lusa, 23 de agosto de 2021-
<https://www.publico.pt/2021/08/23/economia/noticia/receita-imi-recuou-16-2020-1503-milhoes-1974998>.

Susana Amador e Pedro Cegonho, Autarquias locais, orçamento e novos desafios, 30 maio 2022, <https://www.dn.pt/opiniao/autarquias-locais-orcamento-e-novos-desafios-14899463.html>.

Legislação Citada e Jurisprudência

Acórdão de uniformização de jurisprudência do STA no âmbito do processo n.º 01083/13, de 21/09/2016.

Acórdão de uniformização de jurisprudência do STA no âmbito do processo n.º 01083/13, de 21/09/2016.

Acórdão do STA - Processo n.º 0394/13.8BEVIS 0812/17, de 26/09/2018.

Acórdão do STA de 03-12-2014, Processo n.º 01273/13.

Acórdão do STA de 13.01.2021, Processo n.º: 02496/19.8BEBRG.

Acórdão do Tribunal Central Administrativo do Sul, processo n.º 283/12, de 26 de outubro de 2017.

Acórdão n.º 539/2015 do Tribunal Constitucional, Processo n.º 27/15.

Acórdão n.º 197/2013 do Tribunal Constitucional, Processo n.º 602/12.

Carta Europeia de Autonomia Local, janeiro 2021.

Código do Imposto Municipal sobre Imóveis.

Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares.

Constituição da República Portuguesa.

Decreto-Lei n.º 287/2003, de 12 de novembro – Códigos do IMI e do IMT.

Decreto-Lei n.º 287/2003 - Aprova o Código do Imposto Municipal sobre Imóveis e o Código do Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis.

Decreto-Lei n.º 398/98, de 17 de dezembro, aprova a Lei Geral Tributária.

Decreto-Lei n.º 60/2002, de 20 de março - Regime Jurídico dos fundos de investimento imobiliário.

Decreto-Lei n.º 442 C/88, 30 de novembro - Aprova o Código da Contribuição Autárquica.

Informação Vinculativa da Autoridade Tributária e Aduaneira, Processo n.º 20212001506 – IV 22299.

Informação Vinculativa Processo 2010001168 – IVE n.º 1099, despacho concordante da Subdiretora – Geral dos Impostos da Área do Património, a 24/09/2010.

Lei n.º 73/2013, de 03 de setembro - Regime Financeiro Das Autarquias Locais e Entidades Intermunicipais.

Parecer jurídico da Comissão de Coordenação e Desenvolvimento Regional do Centro (CCDRC), de 17 de novembro de 2015.

Portaria n.º 1337/2003, de 5 de dezembro - Estabelece os coeficientes de desvalorização da moeda a aplicar para a actualização dos valores patrimoniais tributários dos prédios urbanos não arrendados e dos prédios rústicos.

Relatório de Análise das Prestações de Contas Individuais dos Municípios, ano de 2019 da DGAL.

Resolução da Assembleia da República n.º 28/90, de 23 de outubro.

Tribunal de Contas, Relatório n.º 5/2022 – OAC “Impacto da pandemia COVID-19 nas contas de 2020 dos Municípios do Continente (OAC).

Legislação e Jurisprudência Estrangeira

DI n.º 91/2014, art.º 25-bis.

Income Tax Folio S3-F8-C2, Tax Incentives for Clean Energy Equipment.

Ordonanței 69/2020, art.º 121.º, que alterou a Lei n.º 227/2015.

Real Decreto Ley 29 / 2021” a 22 de dezembro de 2021, alterou a “Ley Reguladora de las Haciendas Locales” adicionando o n.º 7 do art.º 74.º.

Urteil vom 18. November 2021, V R 38/19.