O Imposto Municipal sobre Imóveis: considerações sobre um imposto local

1. Enquadramento introdutório

Mais de uma década volvida desde a instituição – aquando da Reforma do Património de 2003 (1) –, o Imposto Municipal sobre Imóveis (IMI) continua a ser uma das figuras tributárias alvo de maior contestação social no âmbito do nosso sistema fiscal (2). São-lhe dirigidas críticas nas mais diversas frentes, as quais variam entre a discordância relativamente a aspetos de regime – como a forma de determinação do valor tributário dos prédios sobre os quais incidirá a tributação – e a discordância com a figura tributária em si mesma considerada. A consideração da simples titularidade do direito de propriedade sobre bens imóveis como elemento revelador de capacidade contributiva é recebida com grande resistência por parte dos contribuintes, sendo frequente a afirmação de que a figura tributária em causa comporta a tributação de capacidades que já haviam sido relevadas no âmbito dos impostos sobre o rendimento (3).

---

(1) Promovida por via do Decreto-Lei n.º 287/2003, de 12 de novembro, que aprovou os Códigos do Imposto Municipal sobre Imóveis (CIMI) e do Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis (CIMT) e alterou e republicou o Código do Imposto do Selo (CIS).

(2) Sobre a impopularidade dos impostos sobre o património em geral, cfr. DAVID BRADBURY, "Background – the rise in global inequality", *in* EUROPEAN COMMISSION, *Cross-country Review of Taxes on Wealth and Transfers of Wealth*, 2015, p. 26; e ANDRÉ MASSON, "Taxing More Post Mortem Family Bequest", *in* EUROPEAN COMMISSION, *Cross-country Review of Taxes on Wealth and Transfers of Wealth*, 2015, p. 49.

(3) Sobre a referida problemática, cfr. JESÚS FÉLIX GARCÍA DE PABLOS, "La necesaria reforma de la imposición patrimonial en España", *in Encuentro de derecho financiero y tributario, La reforma del sistema tributario español*, coord. por Cristina Gárcia-Herrera Blanco, Instituto de Estudios Fiscales, 2015, p. 18.

Independentemente das críticas que lhe são dirigidas, trata-se de um imposto vigente na nossa ordem jurídica (4) e que assume um importante papel ao nível do financiamento da atividade das autarquias locais (5) (6).

No presente artigo, assumimos o propósito de promover uma análise ao IMI, perspetivando-o na sua natureza de imposto local. Em face das limitações expositivas em relação às quais nos encontramos sujeitos, e em consideração à respetiva relevância financeira, optamos por circunscrever a nossa análise ao IMI incidente sobre prédios urbanos.

2. Caraterização geral do IMI

Os impostos podem ser definidos como prestações patrimoniais coativas, não sinalagmáticas, com finalidades financeiras. São tributos exigidos independentemente da individualização de qualquer contraprestação, em função de um critério de natureza intrínseco ao próprio

(4) Trata-se, aliás, de uma forma de tributar que tende a ser replicada nas mais diversas ordens jurídicas e que se encontra presente em todos os 28 Estados-Membros da União Europeia – cfr. EUROPEAN COMMISSION, *Cross-country Review of Taxes on Wealth and Transfers of Wealth*, Revised Final Report – EY – October 2014, p. 30.

(5) Tomando por referência a execução orçamental da administração local relativa ao ano de 2015, verificamos que a receita arrecada com o IMI se situou em € 1 533,20 milhões. O IMI foi responsável por mais de 1/2 da receita fiscal arrecadada pela administração local (€ 2 687,70 milhões) e de mais de 1/5 da totalidade da receita efetiva arrecadada pela administração local (€ 7 245,50 milhões) – cfr. Conta Geral do Estado – Ano de 2015, disponível em *www.dgo.pt*.

(6) No contexto internacional, embora a tributação imobiliária não assuma uma posição central no contexto geral dos sistemas fiscais da maior parte dos países, geralmente constitui uma importante fonte de receita das autarquias locais – cfr. JOHN NORREGAARD, *Taxing Immovable Property, Revenue Potential and Implementation Challenges*, International Monetary Fund, pp. 11, 14 e 15. Para uma análise dos motivos que tendem a determinar que este tipo de impostos constituam receitas dos entes locais, cfr. RICHARD M. BIRD/ENID SLACK, *Land and Property Taxation: A Review*, March 2002, disponível em *www.worldbank.org*, pp. 8 e segs. Cfr., também, JOAN M. YOUNGMAN, "Tax on Land and Buildings", *in Tax Law Design and Drafting*, vol. I, International Monetary Fund, 1996.

sujeito passivo, a sua capacidade contributiva (7) – manifestada através do rendimento, do consumo ou do património (8).

O IMI é um tributo exigido com fundamento na capacidade contributiva revelada através do património (9) do respetivo sujeito passivo, sendo, por isso, de qualificar como um imposto sobre o património. Em traços gerais, pode ser caraterizado nos termos que se seguem (10):

a) Em termos objetivos, o IMI incide sobre o valor patrimonial tributário (VPT) dos prédios rústicos ou urbanos situados no território português (11), sendo de qualificar como urbanos todos aqueles que não

(7) Sobre a figura tributária em análise e o referido princípio da capacidade contributiva, cfr. JOSÉ CASALTA NABAIS, *O Dever Fundamental de Pagar Impostos. Contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo*, Almedina, Coimbra, 1988, pp. 462 e segs.; VÍTOR ANTÓNIO DUARTE FAVEIRO, *O Estatuto do Contribuinte. A Pessoa do Contribuinte no Estado Social de Direito*, Coimbra Editora, Coimbra, 2002, pp. 168 e segs.; e HUGO FLORES DA SILVA, *Privatização do Sistema de Gestão Fiscal*, Coimbra Editora, Coimbra, 2014, pp. 247 e segs.

(8) Cfr. art. 104.º da Constituição da República Portuguesa (CRP) e n.º 1 do art. 4.º da Lei Geral Tributária (LGT). A propósito da aplicação do princípio da capacidade contributiva no âmbito da tributação do património e sua autonomização face ao conceito de rendimento, cfr. SÉRGIO VASQUES, "Capacidade contributiva, rendimento e património", *in Fiscalidade*, n.º 23, 2005, pp. 15 e segs.

(9) Reconduzimos o conceito de património ao conjunto de relações jurídicas (ou bens, se reconduzido a uma perspetiva material) com valor económico que integram a esfera jurídica de um sujeito, são suscetíveis de constituir o objeto de negócios jurídico-privados e são tidos por relevantes pelas normas tributárias para exprimir a sua capacidade contributiva. Na doutrina, para uma aproximação ao conceito fiscal de património, entre outros, cfr. NUNO SÁ GOMES, *Tributação do Património*, Almedina, Coimbra, 2004, pp. 17 e segs.; e CARLOS PAMPLONA CORTE-REAL, "Curso de Direito Fiscal, I Volume", *in Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal*, n.º 124, 1982, pp. 197 e 198.

(10) Considerando os sistemas fiscais dos Estados-Membros da União Europeia, não só se verifica um recurso generalizado a impostos deste tipo, como se verifica que os mesmos tendem a caraterizar-se nos seguintes termos: o destinatário da receita são as autarquias locais; o sujeito passivo é o proprietário ou o possuidor do imóvel; a base tributária é constituída por um valor tributário especial (por regra, o valor de mercado) ou pelo valor de transação do imóvel – cfr. EUROPEAN COMMISSION, *Cross-country Review of Taxes on Wealth and Transfers of Wealth, cit.*, p. 8.

(11) Cfr. n.º 1 do art. 1.º do CIMI. Para uma aproximação ao conceito fiscal de prédio, cfr. ANTÓNIO SANTOS ROCHA/EDUARDO JOSÉ MARTINS BRÁS, *Tributação do Património, IMI-IMT e Imposto do Selo (Anotados e Comentados)*, Almedina, Coimbra, 2015, pp. 25 a 30. Na jurisprudência, entre outros, cfr. Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 30.05.2012, proferido no âmbito do Proc. n.º 01109/11; e Acórdão do Tribunal Central Administrativo

devam ser classificados como rústicos ou como prédios mistos ([12]). Uma vez qualificados comos urbanos, os prédios poderão ser reconduzidos numa das seguintes categorias: habitacionais; comerciais, industriais ou para serviços; terrenos para construção; ou outros ([13]);

b) Em termos subjetivos, resultam vinculados ao cumprimento da obrigação de pagamento do IMI as pessoas singulares ou coletivas que sejam proprietárias, usufrutuárias ou superficiárias ([14]) do prédio em questão em 31 de dezembro do ano a que o imposto respeita ([15]);

c) O VPT dos prédios urbanos constitui a matéria coletável sobre a qual incidirão as taxas de IMI ([16]);

d) Trata-se de um imposto periódico, sendo a liquidação do IMI promovida anualmente – nos meses de fevereiro e março – pela Autoridade Tributária com base no VPT dos prédios que constem nas matrizes em 31 de dezembro do ano a que o imposto respeita ([17]).

Sul de 26.01.2017, proferido no âmbito do Proc. n.º 516/15.4BELLE, disponíveis em *www.dgsi.pt*. Ainda sobre o conceito, embora sem ter por referência o atual CIMI, cfr. NUNO SÁ GOMES, "Os Conceitos Fiscais de Prédio", *in Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal*, n.º 54, 1967.

([12]) Cfr. arts. 3.º, 4.º e 5.º do CIMI. Para uma aproximação aos conceitos, cfr. ANTÓNIO SANTOS ROCHA/EDUARDO JOSÉ MARTINS BRÁS, *Tributação do Património..., cit.*, pp. 31 e segs.

([13]) Cfr. art. 6.º do CIMI. "Quanto à classificação do prédio urbano como pertencente à espécie «outros» o legislador adoptou um critério de finalidade «residual» por referência aos fins enunciados no n.º 2, tal como resulta do disposto no n.º 4 do artigo 6.º do CIMI ao excluir-se desta espécie todos os edifícios e construções que tenham como destino normal os fins referidos no n.º 2", neste sentido, "apenas se poderá classificar um prédio urbano na espécie «outros» prevista na alínea *d)* do n.º 1 do artigo 6.º do CIMI quando o edifício ou construção não seja de classificar na espécie comerciais, industriais ou para serviços". Cfr. Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul de 04.06.2015, proferido no âmbito do Proc. n.º 08035/14, disponível em *www.dgsi.pt*.

([14]) Sustentando a inconstitucionalidade da solução de fazer incidir o IMI sobre os usufrutuários e sobre os superficiários, por se assumirem como direitos reais menores, e o legislador fazer incidir o imposto sobre o valor global do imóvel, cfr. NUNO SÁ GOMES, *Tributação do Património, cit.*, pp. 109 a 112.

([15]) Cfr. n.º 1 do art. 8.º do CIMI. Nos termos do n.º 4 do mesmo artigo, presume-se proprietário, usufrutuário ou superficiário quem como tal figure na matriz a 31 de dezembro do ano a que o imposto respeitar, ou, na falta de tal inscrição, quem detenha a posse do imóvel naquela data.

([16]) As quais se encontram previstas no art. 112.º do CIMI.

([17]) Cfr. n.ºs 1 e 2 do art. 113.º do CIMI. Prevê o n.º 6 do mesmo artigo que "não há lugar a qualquer liquidação sempre que o montante do imposto a cobrar seja inferior a € 10". Não é feliz a técnica legislativa, uma vez que apenas após a liquidação do imposto será possível apurar se o montante a pagar é, ou não, superior a € 10.

Uma vez cumprido o propósito de caraterizar o IMI – ainda que telegraficamente –, importará, de seguida, promover a sua análise, tendo por referência a sua natureza de imposto local.

3. O IMI como um imposto local

3.1. *Destino da receita do IMI*

Conforme tivemos oportunidade de analisar, o IMI é um imposto que incide sobre a propriedade de bens imóveis, considerando o respetivo valor patrimonial tributário. No n.º 1 do art. 1.º do CIMI, o legislador prevê que o mesmo constitui receita dos "municípios" onde os mesmos se localizam ([18]). Não obstante tal previsão normativa, o RFALEI prevê que parte da receita arrecadada com o IMI também é destinada às freguesias ([19]). Será, portanto, mais rigoroso afirmar que o IMI constitui receita das autarquias locais ([20]). Assumindo que estamos perante impostos locais quando os mesmos sejam devidos a uma autarquia local ([21]), o IMI poderá ser qualificado enquanto tal ([22]).

([18]) Ainda neste sentido, cfr. alínea *a)* do art. 14.º do Regime Financeiro das Autarquias Locais e das Entidades Intermunicipais (RFALEI), Lei n.º 73/2013, de 3 de agosto.

([19]) Cfr. alínea *a)* do art. 24.º e alínea *a)* do n.º 1 do art. 23.º, ambos do RFALEI.

([20]) A este propósito, o preâmbulo do CIMI refere o seguinte: "Mantêm-se, no entanto, plenamente atuais as razões que, aquando da reforma de 1988-1989, levaram à criação de um imposto sobre o valor patrimonial dos imóveis, com a receita a reverter a favor dos municípios, baseado predominantemente no princípio do benefício". Ao contrário do que vem referido pelo legislador, o princípio do benefício apenas poderá ser convocado para justificar o destino da receita, e não a respetiva exigibilidade, a qual, sob pena de inconstitucionalidade, deverá ser fundamentada no princípio da capacidade contributiva. Neste sentido, cfr. NUNO SÁ GOMES, *Tributação do Património, cit.*, pp. 109 e 110. Em sentido tendencialmente distinto, cfr. GRUPO DE TRABALHO PARA O ESTUDO DA POLÍTICA FISCAL, COMPETITIVIDADE, EFICIÊNCIA E JUSTIÇA DO SISTEMA FISCAL, *Tributação do Património*, Relatório Final, setembro de 2009, coord. Professor Doutor Sidónio Pardal, p. 2.

([21]) Neste sentido, entre outros, cfr. JOAQUIM FREITAS DA ROCHA, *Direito Financeiro Local (Finanças Locais)*, 2.ª ed., Coimbra Editora, Coimbra, 2014, p. 195; NUNO SÁ GOMES, *Tributação do Património, cit.*, p. 85; e ANTÓNIO SANTOS ROCHA/EDUARDO JOSÉ MARTINS BRÁS, *Tributação do Património..., cit.*, p. 24. Em sentido tendencialmente distinto, cfr. JOSÉ CASALTA NABAIS, *Direito Fiscal*, Almedina, Coimbra, 2010, p. 57.

([22]) Já não poderá merecer tal qualificação o adicional ao IMI introduzido na nossa ordem jurídica fiscal por via da Lei do Orçamento do Estado para 2017, a Lei n.º 42/2016, de

Se a destinação da receita nos permite qualificar o IMI como um imposto local, tal qualificação não nos fornece uma visão global sobre o nível de intervenção dos entes locais ao nível da sua conformação. Neste sentido, importará promover uma breve análise das competências que neste domínio são concedidas às autarquias locais.

3.2. *Competências das autarquias locais em sede de IMI*

É garantida às autarquias locais a respetiva autonomia financeira, o que pressupõe que as mesmas disponham de património e finanças próprios, cuja gestão resulta acometida aos seus órgãos ([23]). Um dos corolários dessa autonomia consiste, precisamente, no reconhecimento aos seus órgãos de competências tributárias e de competências no âmbito da liquidação, arrecadação, cobrança e disposição das receitas tributárias que por lei lhe sejam destinadas ([24]).

Tais prerrogativas encontram-se, porém, bastante condicionadas em matéria de impostos. A criação de impostos – bem assim, a disciplina dos seus elementos essenciais – encontra-se sujeita ao princípio da legalidade fiscal, o qual a reserva à Assembleia da República ou ao Governo mediante autorização legislativa ([25]). Neste sentido, às autarquias locais apenas serão reconhecidos poderes aplicativos, não lhes sendo permitido criar impostos ou sequer modelar as respetivas bases de incidência ([26]).

Por outro lado, e sem prejuízo das faculdades que, em abstrato, são reconhecidas às autarquias locais ao nível da liquidação, arrecadação,

28 de dezembro – cfr. arts. 218.º e 219.º. O referido adicional, cuja disciplina jurídica se encontra prevista nos arts. 135.º-A a 135.º-K do CIMI, nos termos do n.º 2 do art. 1.º do mesmo diploma, constitui receita do Fundo de Estabilização Financeira da Segurança Social. Não poderá, nesse sentido, ser qualificado como um imposto local.

([23]) Cfr. n.º 1 do art. 238.º da CRP e n.º 1 do art. 6.º do RFALEI.

([24]) Cfr. n.º 4 do art. 238.º da CRP e alíneas *c)* e *d)* do n.º 2 do art. 6.º e art. 15. º do RFALEI.

([25]) Cfr. art. 103.º e alínea *i)* do n.º 1 do art. 165.º da CRP. Em geral, sobre o princípio da legalidade fiscal, cfr. ANA PAULA DOURADO, *O Princípio da Legalidade Fiscal – Tipicidade, conceitos jurídicos indeterminados e margem de livre apreciação*, Almedina, Coimbra, 2007.

([26]) Em específico sobre a questão, cfr. JOAQUIM FREITAS DA ROCHA, *Direito Financeiro Local..., cit.*, pp. 191 a 193.

cobrança e das receitas tributárias que por lei lhe sejam destinadas ([27]), no que concretamente respeita ao IMI, tais tarefas estão legalmente acometidas à Autoridade Tributária. Cabe a esta proceder à liquidação e cobrança da receita de IMI e proceder à sua transferência – líquida de encargos – para as respetivas autarquias até ao último dia útil do mês seguinte ao do pagamento ([28]).

Tal não significa, porém, que as autarquias se encontrem absolutamente arredadas do exercício de competências no âmbito do IMI. Na verdade, são-lhes garantidas importantes competências, as quais serão analisadas nos apartados seguintes.

3.2.1. Concreta modelação – legalmente balizada – das taxas aplicáveis em sede de IMI

Em atenção ao facto de constituírem o destinatário da respetiva receita, encontra-se legalmente reservada às autarquias locais – em bom rigor, aos municípios – as faculdades relacionadas com a concreta modelação das taxas de IMI aplicáveis, dentro de situações e limites pré-determinados. Os municípios terão, portanto, uma intervenção direta e definitiva ao nível da definição dos quantitativos de imposto a arrecadar junto dos respetivos munícipes a título de IMI. Exige-se que, tendo por referência a respetiva situação financeira e a necessidade de promover os específicos interesses públicos locais que se encontram sob a sua responsabilidade, definam o esforço económico que será exigido aos sujeitos passivos que se encontrem em condições de contribuir com o pagamento do IMI.

([27]) Cfr. arts. 6.º, n.º 2, alíneas *c)* e *d)*, 15.º e 17.º, n.º 2, do RFALEI. Mais se admite, aliás, que os municípios que integram entidades intermunicipais transfiram para estas a competência de cobrança dos impostos municipais – cfr. n.º 3 do art. 17.º do RFALEI.

([28]) Cfr. arts. 113.º e 119.º do CIMI e n.º 5 do art. 17.º do RFALEI. Nos termos do n.º 4 do art. 17.º do RFALEI, os encargos a deduzir aos montantes a transferir para as autarquias locais não podem exceder: pela liquidação, 1,5% dos montantes liquidados; ou, pela liquidação e cobrança, 2,5% dos montantes cobrados. Por sua vez, nos termos do n.º 8 do mesmo artigo, caso se verifique um atraso na realização das transferências, serão devidos juros de mora por parte da administração central.

Neste sentido, são reconhecidas aos municípios as seguintes faculdades ([29]), a exercer mediante deliberações das respetivas assembleias municipais ([30]) – as quais deverão ser comunicadas à Autoridade Tributária e Aduaneira por transmissão eletrónica de dados, até 31 de dezembro, para vigorarem no ano seguinte ([31]):

a) Fixação das taxas gerais de IMI sobre prédios urbanos a vigorar para cada período financeiro, dentro do intervalo de 0,3% e 0,45%, podendo, inclusivamente, ser definidas taxas distintas para cada freguesia ([32]);

b) Definir áreas territoriais, correspondentes a freguesias ou zonas delimitadas de freguesias, que sejam objeto de operações de reabilitação urbana ou combate à desertificação, e majorar ou minorar até 30% a taxa que vigorar para o ano a que respeita o imposto ([33]);

c) Definir áreas territoriais correspondentes a freguesias ou zonas delimitadas de freguesias e fixar uma redução até 20% da taxa que vigorar no ano a que respeita o imposto a aplicar aos prédios urbanos arrendados ([34]);

d) Majorar até 30% a taxa aplicável a prédios urbanos degradados, considerando-se como tais os que, face ao seu estado de conservação, não cumpram satisfatoriamente a sua função ou façam perigar a segurança de pessoas e bens ([35]);

([29]) Entre outras competências de natureza operacional, como, por exemplo, a identificação e comunicação à Autoridade Tributária e Aduaneira dos prédios ou frações autónomas em ruínas para efeitos da aplicação da majoração de taxa prevista no n.º 3 do art. 112.º do CIMI; ou o reconhecimento da situação de prédios para efeitos da aplicação de benefícios fiscais, nos termos do disposto nos n.os 5 e 6 do art. 45.º do Estatuto dos Benefícios Fiscais (EBF).

([30]) O exercício das referidas faculdades poderá, no entanto, ser negativamente condicionado pelo facto de o município recorrer a mecanismos de recuperação financeira ou aderir ao Fundo de Apoio Municipal (FAM), caso em que as taxas de IMI deverão ser fixadas pelo respetivo valor máximo – cfr. n.º 1 do art. 57.º e alínea *c)* do n.º 1 do art. 59.º, ambos do RFALEI, e n.º 3 do art. 26.º e alínea *c)* do n.º 1 do art. 35.º, ambos da Lei n.º 53/2014, de 25 de agosto. Sobre a questão, cfr. JOAQUIM FREITAS DA ROCHA, *Direito Financeiro Local..., cit.*, pp. 227 e segs.

([31]) Cfr. n.º 14 do art. 112.º e n.º 2 do art. 112.º-A, ambos do CIMI.

([32]) Cfr. alínea *c)* do n.º 1 e n.º 5 do art. 112.º do CIMI.

([33]) Cfr. n.º 6 do art. 112.º do CIMI.

([34]) Cfr. n.º 7 do art. 112.º do CIMI. A referida redução poderá cumular com a definida no n.º 6 do mesmo artigo.

([35]) Cfr. n.º 8 do art. 112.º do CIMI.

e) Majorar até ao dobro a taxa aplicável aos prédios rústicos com áreas florestais que se encontrem em situação de abandono, não podendo da aplicação desta majoração resultar uma coleta de imposto inferior a € 20 por cada prédio abrangido ([36]);

f) Fixar uma redução até 50% da taxa que vigorar no ano a que respeita o imposto a aplicar aos prédios classificados como de interesse público, de valor municipal ou património cultural – quando os mesmos não se encontrem abrangidos pela alínea *n)* do n.º 1 do art. 44.º do Estatuto dos Benefícios Fiscais ([37]);

g) Fixar uma redução da taxa do imposto municipal sobre imóveis que vigorar no ano a que respeita o imposto, a aplicar ao prédio ou parte de prédio urbano destinado a habitação própria e permanente do sujeito passivo ou do seu agregado familiar, e que seja efetivamente afeto a tal fim, atendendo ao número de dependentes que, nos termos do Código do Imposto sobre o Rendimento de Pessoas Singulares (IRS), compõem o respetivo agregado familiar ("IMI Familiar"), nos seguintes termos: um dependente – € 20; dois dependentes – € 40; três ou mais – € 70 ([38]);

h) Fixar uma redução até 25% da taxa do IMI a vigorar no ano a que respeita o imposto, a aplicar aos prédios urbanos com eficiência energética ([39]).

([36]) Cfr. n.º 9 do art. 112.º do CIMI. O conceito de "prédios rústicos com áreas florestais em situação de abandono" é densificado no n.º 10 do mesmo artigo, competindo aos municípios, nos termos do n.º 11, proceder ao seu levantamento e à identificação dos respetivos proprietários, até 30 de março de cada ano, para posterior comunicação à Autoridade Tributária e Aduaneira.

([37]) Cfr. n.º 11 do art. 112.º do CIMI.

([38]) Cfr. art. 112.º-A do CIMI. Para que possam beneficiar da referida redução de taxa, exige-se que o prédio esteja afeto à habitação própria e permanente do sujeito passivo ou do respetivo agregado familiar, o que (para efeitos do referido artigo) pressuporá que constitua o seu domicílio fiscal no último dia do ano anterior àquele a que respeita o imposto – cfr. n.os 4 e 5 do referido artigo. Para que os municípios possam deliberar a referida redução de taxa devidamente informados quanto às repercussões financeiras de tal decisão, a Autoridade Tributária e Aduaneira disponibilizar-lhes-á, até 15 de setembro de cada ano, o número de agregados com um, dois e três ou mais dependentes que tenham, na sua área territorial, domicílio final em prédio destinado a habitação própria e permanente – cfr. n.º 6 do mesmo artigo.

([39]) Cfr. n.os 1 e 2 do art. 44.º-B do EBF.

São inegáveis os importantes efeitos económicos e sociais que poderão associar-se ao exercício das referidas competências de definição das taxas de IMI, nomeadamente quando as mesmas sejam orientadas por uma política de redução das cargas tributárias em atenção a políticas de proteção das famílias, de promoção de interesses urbanísticos, etc. No entanto, aquando da formação de tal decisão, as autarquias não poderão perder de vista o montante de recursos financeiros de que estão a abdicar – os quais não poderão, em consequência, ser afetos à sua atividade de prossecução dos específicos interesses públicos locais. Neste sentido, a decisão de definição de taxas reduzidas de IMI deverá ser duplamente fundamentada: (i) num específico interesse público prevalecente, que se encontrará subjacente à sua atribuição; e (ii) na existência, no município, de uma situação financeira que lhe permitirá abdicar da receita correspondente a tal concessão.

Em face do exposto, não será difícil compreender os perigos associados à *eleitoralização* do exercício de tais competências, isto é, à possibilidade de a política de redução de taxas ser condicionada, não por razões de interesse público mas por motivos de ordem eleitoral. Exemplo flagrante deste problema será a dificuldade sentida pelos municípios em não deliberar a redução da taxa de IMI relativa ao "IMI Familiar", quando os municípios "vizinhos" optem por o fazer. A pressão associada a tais circunstâncias poderá conduzir as autarquias à tomada de decisões no sentido da concessão da referida redução de taxa, motivadas por interesses distintos daqueles que deveriam presidir a tal decisão.

3.2.2. *Concessão de benefícios fiscais em sede de IMI*

O legislador reservou aos entes locais um grande poder de conformação ao nível da atribuição de benefícios fiscais em sede de IMI, sendo-lhes admitida a participação na atribuição de benefícios fiscais pela administração central; e a concessão, por si mesma, de isenções totais ou parciais. Vejamos.

No que respeita à participação na atribuição de benefícios fiscais em sede de IMI pela administração central como contrapartida contratual da fixação de grandes projetos de investimento de interesse para a economia nacional, embora se trate de um imposto local, o respetivo reconhe-

cimento competirá, não à autarquia, mas ao Governo. Não obstante, a autarquia será, necessariamente, ouvida. Em tais situações, poderá pronunciar-se no prazo máximo de 45 dias, havendo lugar à atribuição de uma compensação em caso de discordância expressa, através de verba a inscrever na Lei do Orçamento do Estado ([40]).

Por sua vez, no que respeita à atribuição de benefícios fiscais em sede de IMI, o legislador reservou aos municípios tal facultade em virtude do facto de a respetiva receita lhes ser destinada ([41]). Ora, uma integral compreensão do atual regime de concessão de benefícios fiscais pelos municípios pressupõe que se tenha em consideração o teor das várias redações do art. 16.º do RFALEI e, bem assim, o art. 12.º da revogada Lei das Finanças Locais (LFL) ([42]), o qual, no essencial, lhe corresponde. Ora, o art. 12.º da LFL determinava no seu n.º 2, o seguinte: "a assembleia municipal pode, por proposta da câmara municipal, através de deliberação fundamentada, conceder isenções totais ou parciais relativamente aos impostos e outros tributos próprios". A referida norma foi interpretada pelos municípios no sentido de que estaria legitimada a atribuição dos benefícios fiscais pela respetiva assembleia municipal, desde que se tratasse de impostos próprios, sem que fosse necessária qualquer disposição legal habilitante para além daquela. Este não era, no entanto, o entendimento da Autoridade Tributária sobre a questão, a qual desde cedo levantou dúvidas quanto à compatibilidade daquela disposição com o princípio da legalidade fiscal ([43]), sustentando a necessidade de autorização legal expressa do benefício a atribuir ([44]). Tal posição saiu reforçada em virtude do facto de o legislador, aquando da aprovação do RFALEI, apesar de manter, no essencial, o regime do art. 12.º da LFL, ter passado

([40]) Cfr. art. 41.º do EBF.

([41]) Não deixa de ser interessante observar que, não obstante a segregação funcional que tende a caracterizar a distribuição de competências entre os dois níveis de administração local e o facto de o IMI constituir também receita das freguesias, poderá essa receita ser-lhes recusada, por via da concessão de benefícios fiscais pelos municípios, sem que as mesmas sejam ouvidas a esse respeito.

([42]) Lei n.º 2/2007, de 15 de janeiro.

([43]) Ínsito no n.º 2 do art. 103.º e na alínea *i)* do n.º 1 do art. 165.º, ambos da CRP.

([44]) Como sucede, por exemplo, com os benefícios fiscais previstos nos arts. 44.º-A e 44.º-B do EBF.

a determinar que "nos termos do princípio da legalidade tributária, as isenções totais ou parciais previstas no presente artigo apenas podem ser concedidas pelos municípios quando exista lei que defina os termos e condições para a sua atribuição" (cfr. n.º 9 do art. 16.º, na sua redação originária) ([45]). As mais recentes alterações legislativas, introduzidas no art. 16.º do RFALEI pela Lei do Orçamento do Estado para 2017 ([46]), determinaram, no entanto, uma inversão daquele entendimento. Em face das referidas alterações, e em traços gerais, a concessão dos referidos benefícios encontra-se hoje sujeita ao seguinte regime ([47]):

a) Quanto à sua criação: não depende da existência de lei específica que defina os termos e condições para a sua atribuição ([48]); a competência para a proposta é da câmara municipal e a competência para a deliberação é da assembleia municipal; a sua atribuição deverá ter em vista a tutela de interesses públicos relevantes; a sua formulação deve ser genérica e obedecer ao princípio da igualdade; não podem ser concedidos por mais de cinco anos, sendo possível a sua renovação por uma vez com igual limite temporal;

b) Quanto à sua atribuição em concreto, a competência é da câmara municipal;

c) Quanto à comunicação à Autoridade Tributária dos benefícios fiscais atribuídos, deverá a mesma ser levada a efeito até 31 de dezembro de cada ano por transmissão eletrónica de dados, com indicação do seu âmbito e período de vigência e dos artigos matriciais dos prédios abrangidos.

Tal como sucede relativamente às competências de modelação das taxas aplicáveis em sede de IMI, existe um risco efetivo de *eleitoralização*

([45]) Neste contexto, por via da Lei n.º 7-A/2016, de 30 de março, o legislador promoveu um conjunto de alterações ao Código Fiscal do Investimento (CFI), aprovado pelo Decreto-Lei n.º 162/2014, de 31 de outubro, densificando, no seu art. 23.º-A, a disciplina da concessão de benefícios fiscais através do regime do art. 16.º do RFALEI.

([46]) Lei n.º 42/2016, de 28 de dezembro.

([47]) Cfr. arts. 15.º, alíneas *d)* e *e)*, e 16.º, n.ºs 2, 3, 9 e 10 do RFALEI.

([48]) O afastamento do teor do n.º 9 do art. 16.º, conforme resultava da sua redação originária, constitui uma evidência da intenção do legislador em afirmar a possibilidade de concessão das referidas isenções sem que para tal se exija uma específica lei que defina os termos e condições para a sua atribuição.

do exercício da faculdade de concessão de benefícios fiscais. Neste sentido, não deverão os municípios perder de vista que aquela decisão deverá partir, por um lado, de uma análise rigorosa da situação financeira inicial do município e das necessidades financeiras decorrentes da sua atividade; e, por outro lado, dos específicos interesses públicos que deverão resultar subjacentes à decisão de concessão dos benefícios fiscais em causa. Fora desta equação deverão ficar eventuais interesses ou pressões de ordem eleitoral.

3.2.3. Competências ao nível da determinação e do controlo da determinação do VPT

Porquanto constitui a base sobre a qual serão aplicadas as taxas de IMI, a avaliação do valor tributário dos prédios urbanos reflete-se diretamente sobre os valores de receita arrecadados no âmbito daquele imposto. A competência para a avaliação do valor patrimonial dos prédios urbanos encontra-se legalmente acometida à Autoridade Tributária e Aduaneira e a sua determinação obedece às seguintes regras ([49]):

i) Prédios edificados destinados à habitação e prédios destinados ao comércio, indústria ou serviços, para os quais a fórmula do art. 38.º se revele adequada – aplicação da fórmula do n.º 1 do art. 38.º do CIMI;

ii) Prédios destinados ao comércio, indústria ou serviços, para os quais a fórmula do art. 38.º se revele adequada – aplicação do "método do custo adicionado do valor do terreno" ([50]);

iii) Terrenos para construção – aplicação das regras do art. 45.º do CIMI;

iv) Prédios da espécie "outros" – aplicação da fórmula do n.º 1 do art. 38.º do CIMI, com as necessárias adaptações; ou do "método do custo

([49]) Para uma análise das regras de determinação do VPT, cfr. JOSÉ MARIA FERNANDES PIRES, *Lições de Impostos sobre o Património e do Selo*, 2.ª ed., Almedina, Coimbra, 2013, pp. 51 e segs.

([50]) Cfr. n.º 3 do art. 38.º e n.º 2 do art. 46.º, ambos do CIMI. A respeito deste método de determinação do VPT, e em conformidade com o disposto nos n.ºs 3 e 4 do art. 38.º do CIMI, na redação que lhes foi introduzida pela Lei n.º 7-A/2016, de 30 de março, foi aprovada a Portaria n.º 11/2017, de 9 de janeiro, a qual contempla uma lista de prédios aos quais é aplicado o "método de custo adicionado do valor do terreno".

adicionado do valor do terreno", quando não for possível utilizar aquela fórmula ([51]).

Tal como sucede com as matérias da liquidação e cobrança do IMI, e sem prejuízo da participação dos municípios na estrutura dos organismos de coordenação da avaliação de prédios urbanos ([52]), a avaliação do valor patrimonial tributário dos prédios urbanos – sobre o qual incidirão as taxas de IMI – constitui competência da Autoridade Tributária e Aduaneira. A este respeito, importa assinalar ser possível identificar recentes movimentos políticos no sentido da transferência das competências de avaliação dos prédios para as autarquias locais ([53]). Sem prejuízo de reconhecermos a bondade dos argumentos que – em termos abstratos – se associam às soluções de descentralização, guardamos sérias reservas quanto à conveniência da medida, pela seguinte ordem de razões: (i) poderá comportar uma multiplicação dos custos associados à avaliação dos

([51]) No caso de prédios urbanos com partes enquadráveis em mais do que uma das classificações do n.º 1 do art. 6.º do CIMI: (i) caso uma das partes seja principal e a outra acessória, serão aplicadas as regras de avaliação da parte principal, considerando-se a valorização resultante da existência da parte acessória; (ii) caso se trate de partes economicamente independentes, cada parte será autonomamente avaliada, em conformidade com as respetivas regras de avaliação, correspondendo o valor de avaliação do prédio ao somatório de ambas. Cfr. n.º 2 do art. 7.º do CIMI.

([52]) Cabe ao chefe de finanças proceder à primeira avaliação dos prédios urbanos, com base em declaração apresentada pelos respetivos sujeitos passivos ou em quaisquer elementos de que disponha – cfr. n.º 1 do art. 37.º do CIMI. Não obstante o que vem referido, a Comissão Nacional de Avaliação de Prédios Urbanos (CNAPU), a qual constitui um organismo de coordenação da avaliação dos prédios urbanos (cfr. alínea *b)* do n.º 1 do art. 60.º do CIMI) e que exerce as competências previstas no art. 62.º do CIMI, é integrada por dois vogais indicados pela Associação Nacional de Municípios Portugueses (ANMP) (cfr. alínea *c)* do n.º 1 do art. 61.º do CIMI), de onde resulta que a voz dos municípios poderá ser feita ouvir no âmbito da coordenação dos procedimentos avaliativos.

([53]) Por comunicado do Conselho de Ministros, de 16.02.2017, foi dado conhecimento de que "o Conselho de Ministros aprovou a proposta de lei que estabelece o quadro de transferência de competências para as autarquias locais e para as entidades intermunicipais, concretizando os princípios da subsidiariedade, da descentralização administrativa e da autonomia do poder local". Neste sentido, em documento relativo ao pacote de descentralização, prevê-se ao nível das "novas competências" dos municípios no âmbito do "património", que passará a constituir competência daqueles "proceder à avaliação e reavaliação de imóveis". O aviso e o documento encontram-se disponíveis em *http://www.portugal.gov.pt*.

imóveis – contrariando uma certa lógica de economia de escala que atualmente se associa à centralização de tais funções à Autoridade Tributária e Aduaneira; (ii) sem prejuízo da objetividade que se associa às fórmulas legalmente previstas para a determinação do VPT, poderá registar-se uma eventual perda de uniformidade de critério ao longo do território nacional, nas suas componentes subjetivas; (iii) poderá comportar uma maior exposição do procedimento avaliativo a pressões e interesses distintos daqueles que o deverão orientar (seja no sentido da sobreavaliação dos prédios, em caso de necessidade de incremento da receita de IMI por parte dos municípios, visto que a mesma lhes é destinada; seja no sentido da subavaliação dos prédios, em virtude de eventuais pressões decorrentes do contexto eleitoral e propiciadas pela proximidade face aos eleitores/proprietários dos bens avaliados).

O resultado da aplicação das supramencionadas regras de determinação do VPT dos prédios urbanos poderá ser sindicado mediante a apresentação de uma "segunda avaliação". Neste sentido, o sujeito passivo, a câmara municipal ou o chefe de finanças estão, respetivamente, habilitados a requerer ou promover uma segunda avaliação dos prédios quando não concordem com o resultado da sua avaliação ([54]). Para além de prever expressamente a legitimidade da câmara municipal para o pedido de segunda avaliação, mais determinou o legislador que – independentemente da proveniência do pedido – a comissão que realiza a segunda avaliação dos prédios será integrada por um vogal nomeado por aquela ([55]).

A segunda avaliação será realizada com observância do disposto nos arts. 38.º e segs. do CIMI e levada a efeito por uma comissão presidida por um perito regional (designado pelo diretor de finanças), na qual participará um vogal nomeado pela câmara municipal e pelo sujeito pas-

([54]) Cfr. n.º 1 do art. 76.º do CIMI.

([55]) Cfr. n.º 2 do art. 76.º do CIMI. Quanto às regras de designação dos vogais pelas câmaras municipais, cfr. n.º 11 do mesmo artigo. A remuneração do respetivo vogal constitui responsabilidade da câmara municipal – cfr. n.º 14 do artigo citado. Nos casos em que o município solicite a avaliação de prédio urbano e, em virtude do resultado desta, não for dada razão à requerente na sua pretensão, os custos despendidos com a mesma correrão por conta da respetiva câmara municipal – cfr. n.º 3 do art. 68.º do CIMI.

sivo (ou seu representante) ([56]). Trata-se, portanto, de um mecanismo de controlo da aplicação – em concreto – das regras previstas no CIMI para a determinação do VPT de prédios urbanos.

Em face do exposto, o pedido de segunda avaliação, conforme resulta disciplinado nos n.os 1 e 2 do art. 76.º do CIMI não tem a virtualidade de ser aplicado em situações em que as regras de determinação do VPT de prédios urbanos, tal como disciplinadas nos arts. 38.º e segs. do CIMI, não sejam aptas a refletir – com caráter de efetividade – o valor real (ou de mercado) dos prédios avaliados. Ainda que se admita que, por regra, a fórmula de determinação do VPT constitua um instrumento apto a captar o valor de mercado dos prédios urbanos, não se poderá ignorar que existem situações em que a mesma se revela manifestamente inapta a produzir tal resultado. Em tais situações, o VPT legalmente determinado poderá não ter uma correspondência mínima com a realidade.

O que se refere é, aliás, expressamente admitido pelo legislador fiscal, o qual, nos n.os 3 e 5 do art. 76.º do CIMI prevê a possibilidade de o valor resultante da aplicação da referida fórmula se apresentar "distorcido" face ao "valor normal de mercado", quando entre um e outro se verifique uma diferença – para mais ou para menos – superior a 15%. O legislador reconhece até alguns dos motivos que poderão estar na origem de tal distorção: "sumptuosidade, áreas invulgares e a arquitetura". Em tais situações, o legislador admite a realização de uma segunda avaliação, a qual não obedecerá ao preceituado nos arts. 38.º e segs. do CIMI ([57]), mas, (i) no caso de edificações, ao método do custo adicionado ([58]); e, (ii) no caso de terrenos para construção, ao método comparativo dos valores de mercado.

Sucede, porém, que tal pedido de segunda avaliação, com fundamento no valor distorcido face ao valor normal de mercado, apenas relevará para efeitos de IRS, IRC e IMT, mas já não para efeitos de IMI. Significa isto que, não obstante o facto de o legislador assumir expressamente que o VPT de determinado imóvel poderá não corresponder ao

([56]) Cfr. n.º 2 do art. 76.º do CIMI.

([57]) Porquanto não se regista um qualquer lapso/erro ao nível da sua aplicação na primeira avaliação.

([58]) Referido no n.º 2 do art. 46.º do CIMI.

seu valor de mercado, para efeitos de IMI tal circunstância não será relevada. Guardamos sérias reservas quanto à admissibilidade constitucional de tal solução normativa ([59]), a qual, alternativamente, poderá comportar prejuízo (i) para o sujeito passivo quando se verifique uma sobreavaliação do prédio em questão ou (ii) para o município titular da receita de IMI, quando se verifique uma subavaliação do mesmo – e, nessa medida, poderia (em abstrato) legitimar os respetivos pedidos de segunda avaliação.

Finalmente, a respeito do controlo da avaliação dos prédios urbanos, importa salientar que, do resultado das segundas avaliações, cabe impugnação judicial da respetiva decisão nos termos do Código de Procedimento e Processo Tributário (CPPT) ([60]) – ou seja, nos termos do disposto na alínea *f)* do n.º 1 do seu art. 97.º e no seu art. 134.º. Nos termos desta última disposição, a impugnação não tem efeitos suspensivos e depende da prévia apresentação do pedido de segunda avaliação, nos termos do art. 76.º do CIMI ([61]). Têm legitimidade para a referida impugnação o sujeito passivo mas também a câmara municipal ou a junta de freguesia (quando esta última seja beneficiária da receita) ([62]), no prazo

([59]) A solução referida não se compatibilizará com o princípio da capacidade contributiva, ao abrigo do qual dificilmente resultará legitimada uma tributação com base num valor de avaliação que não comporta uma correspondência – expressamente reconhecida – com o bem avaliado. Face às limitações expositivas a que nos encontramos sujeitos, reservaremos a análise desta problemática para escrito futuro.

([60]) Cfr. n.º 1 do art. 77.º do CIMI.

([61]) Cfr. n.º 7 do art. 134.º do CPPT.

([62]) Cfr. n.º 3 do art. 77.º do CIMI. A disposição em causa foi aditada ao artigo por via do Decreto-Lei n.º 41/2016, de 1 de agosto, passando a conferir legitimidade aos municípios e às juntas de freguesia para sindicar a legalidade do resultado das segundas avaliações em que sejam partes interessadas. Ora, apesar de tal solução poder ser inferida do facto de o n.º 1 do art. 76.º do CIMI conferir legitimidade para o pedido de segunda avaliação à "câmara municipal", e de tal ser constitucionalmente reclamado pelo princípio da tutela jurisdicional efetiva, uma interpretação literal do teor do art. 134.º do CPPT – o qual determina a legitimidade para o pedido com referência ao conceito de "contribuinte" – tenderia a afastar a legitimidade dos municípios para a impugnação. Consideramos, assim, ser de salutar a opção legislativa de esclarecer, expressamente, a legitimidade dos municípios para a impugnação. Não podemos, no entanto, deixar de fazer um reparo à intervenção do legislador, a qual consideramos pecar por defeito. Embora – e quanto a nós bem – tenha passado a prever no n.º 3 do art. 77.º do CIMI a legitimidade das juntas de freguesia para efeitos da impugnação do resultado da segunda avaliação, esqueceu-se, no entanto, de alterar o n.º 1 do art. 76.º do CIMI, no sentido de lhes conferir legitimidade para o próprio

de 90 dias contado da data em que o resultado da avaliação lhes seja notificado (63).

4. Conclusões

Embora constitua uma importante fonte de financiamento das autarquias locais, o IMI é um imposto cuja administração se encontra – no essencial – confiada à Administração central, a qual promove a sua liquidação e cobrança e procede à transferência do quantitativo arrecadado para os entes locais credores da mesma. Tal não significa, porém, que as autarquias se encontrem absolutamente arredadas de participar na vida do referido imposto. Na verdade, e em atenção ao facto de a respetiva receita lhes ser destinada, é legalmente reservada aos municípios a tomada de decisão – legalmente balizada – quanto a aspetos fundamentais daquele imposto, como sejam a definição – dentro de intervalos predefinidos – das taxas gerais ou especiais aplicáveis na respetiva circunscrição territorial ou a concessão de benefícios fiscais. Ao mesmo

pedido de segunda avaliação. No seguimento do que vem exposto, deverá o n.º 1 do art. 76.º ser interpretado no sentido de que às freguesias é reconhecida legitimidade para a apresentação do pedido de segunda avaliação de prédios, quando sejam beneficiárias da receita de IMI que se lhes associa.

(63) Em face do exposto *supra* relativamente à legitimidade dos municípios e das freguesias para a impugnação do resultado do pedido de segunda avaliação dos prédios urbanos, o art. 134.º do CPPT deverá ser interpretado com as devidas adaptações, nomeadamente ao nível do momento da contagem do prazo de impugnação, o qual, no caso dos municípios ou das freguesias, não poderá – naturalmente – ter por referência a data da "notificação ao contribuinte". Questão que – legitimamente – poderá ser colocada será a que respeita a saber se a impugnação judicial poderá ser apresentada por sujeito distinto daquele que apresentou o pedido de segunda avaliação. Consideramos, a este respeito, que o n.º 7 do art. 134.º do CPPT comporta uma exigência de natureza objetiva, não exigindo uma identidade entre o sujeito que apresentou o pedido de segunda avaliação e a impugnação judicial. Será esta a única solução que se compatibilizará com a exigência constitucional de acesso a uma tutela jurisdicional, porquanto, de outra forma, o sujeito que não apresentou o pedido de segunda avaliação, mas que tem interesse direto na avaliação do prédio, poderia ser confrontado com uma decisão administrativa relativamente ao seu valor, sem que lhe fosse garantida qualquer possibilidade de reação jurisdicional.

tempo, e porque são partes diretamente interessadas no respetivo resultado, é-lhes reconhecida a legitimidade para intervir ao nível do controlo dos procedimentos de avaliação dos prédios sujeitos a IMI.

HUGO FLORES DA SILVA
(Assistente da Escola de Direito da Universidade do Minho)