

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



ISCAL

MODELOS DE TRIBUTAÇÃO  
ESTÁTICA DO PATRIMÓNIO  
IMOBILIÁRIO: REFLEXÃO SOBRE  
A SUA PROBLEMÁTICA

---

Élio Macieira Barreira

Lisboa, Dezembro de 2014



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

MODELOS DE TRIBUTAÇÃO  
ESTÁTICA DO PATRIMÓNIO  
IMOBILIÁRIO: REFLEXÃO SOBRE  
A SUA PROBLEMÁTICA

Élio Macieira Barreira

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

Constituição do Júri:

Presidente: Doutor Paulo Nogueira da Costa

Arguente: Doutor João Ricardo Catarino

Vogal: Doutor Vasco Valdez Matias

Lisboa, Dezembro de 2014

## **DECLARAÇÃO**

Declaro ser o autor desta dissertação, que constitui um trabalho original e inédito, que nunca foi submetido (no seu todo ou qualquer das suas partes) a outra instituição de ensino superior para obtenção de um grau académico ou outra habilitação. Atesto ainda que todas as citações estão devidamente identificadas. Mais acrescento que tenho consciência de que o plágio – a utilização de elementos alheios sem referência ao seu autor – constitui uma grave falta de ética, que poderá resultar na anulação da presente dissertação.

## **DEDICATÓRIA**

Aos meus três amores, a minha mulher Cristina e meus filhos Cíntia e Dinis, dedico este trabalho, pela paciência e compreensão nos momentos mais difíceis e pelo incondicional apoio e estímulo, que sempre me demonstraram.

## AGRADECIMENTOS

É com contentamento que manifesto gratidão ao meu orientador, o Professor Doutor Vasco Jorge Valdez Matias, pela sua disponibilidade, apoio constante e motivação, fatores essenciais que contribuíram para a realização deste trabalho.

Ao Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Lisboa (ISCAL), que me facultou uma sólida formação teórico-prática na área fiscal, proporcionando assim a realização de um Mestrado em Fiscalidade.

Ao leque excepcional de professores de que fez parte o Mestrado em Fiscalidade, pelos conhecimentos que foram sendo ministrados e transmitidos, elementares, quer para a via profissional, quer para a concretização da minha dissertação, e, pela incansável dedicação ao bom funcionamento do Mestrado, por parte da Diretora de Curso, a Professora Doutora Clotilde Paulina Celorico Palma.

Aos meus colegas de curso, pela partilha de experiências, de conhecimentos, pela camaradagem sentida no decorrer do mestrado, bem como a partilha de informação que me foi facultada, sempre que me ausentava, por motivos profissionais, para fora do país.

À minha amada mulher, Cristina, pelo seu amor, pela sua compreensão, pelo seu encorajamento e paciência, de forma a ser possível manter a serenidade e estabilidade emocional necessária na concretização deste trabalho.

Aos meus filhos, Cíntia e Dinis, a quem, em diversas alturas não pude dar a atenção devida, e ainda assim foram sempre capazes de me premiar com muito amor.

Aos meus pais, por me terem trazido ao mundo, e assim permitir apreciar o que a vida dá àqueles que lutam para atingir os seus objetivos.

À minha irmã, Elisabete, pela mulher que é, e pela força que sempre me transmitiu na concretização dos meus sonhos.

Aos meus sogros, pelo suporte que sempre demonstraram em todas as circunstâncias em que precisei de auxílio nas diversas tarefas que compete a um pai exercer.

À minha prima Marisa, pela sua alegria contagiante que nos faz sempre esquecer os episódios mais complicados que surgem na vida.

Às minhas tias, Ester e Manuela, que com saudade guardo no coração, pelo apoio e incentivo que me deram na procura de um futuro sempre melhor.

## RESUMO

Este trabalho baseia-se exclusivamente na tributação estática do património imobiliário, presentemente Imposto Municipal sobre Imóveis (IMI).

Não fazendo alusão no tocante aos restantes impostos que vigoram atualmente no nosso ordenamento jurídico em questões relacionadas com a riqueza adquirida – Imposto Municipal Sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis (IMT) e o Imposto do Selo (IS) – deve todavia ter-se em consideração que o universo dos impostos sobre património é bastante mais amplo que os impostos abrangidos pela recente reforma da tributação do património, constante do Decreto-lei n.º 287/2003 de 12 de Novembro.

Faz-se uma retrospectiva atinente à tributação estática do património imobiliário, focando os modelos que mais se destacaram, e que desencadearam maior controvérsia no âmbito desta matéria.

São indicados os aspetos mais relevantes que levaram os governos a aplicar estes modelos de tributação estática do património imobiliário e à aceitação ou não por parte do cidadão contribuinte, visando sempre uma reflexão sobre os respetivos modelos, por forma a encontrar alternativas que direcionem para um modelo mais equitativo, eficiente e eficaz.

Palavras-chave: Princípio do Benefício; Princípio da Capacidade Contributiva; Imposto Municipal Sobre Imóveis; Tributação Estática do Património Imobiliário; Valor Patrimonial Tributário.

## ABSTRACT

This work is based only on static taxation of real estate assets, presently Municipal Tax on Real Property (IMI).

No regarding to other taxes that currently prevail in our legal system related to acquired wealth – Municipal Tax on Real Estate Transfer (IMI) and Stamp Duty (IS) –, however, it should be borne in mind that the universe of taxes on assets is much larger than the taxes covered by the recent reform of the taxation of assets, pursuant to Decree-Law n° 287/2003 of November 12.

Shall be made a retrospective about the static taxation of real estate assets, focusing on models that stood out, and that sparked the most controversy within this field.

Will be indicated, the most relevant aspects that prompted governments to apply these models static taxation of real estate and the acceptance or not by the taxpayer citizen, always seeking a reflection on the respective models in order to find alternatives that address for a model are shown more equitable, efficient and effective.

Keywords: Principle of benefit; Principle of ability to pay tax; Municipal tax on real property; Static taxation of real estate assets; Asset value for tax purposes.

## ÍNDICE

1 - INTRODUÇÃO .....	13
2 - CONCEITOS FUNDAMENTAIS .....	15
2.1 - PATRIMÓNIO .....	15
2.2 - BENS DE DOMÍNIO PÚBLICO DO ESTADO .....	17
2.3 - PRÉDIO .....	18
2.4 - PATRIMÓNIO IMOBILIÁRIO VS PROPRIEDADE IMOBILIÁRIA .	20
2.5 - VALOR PATRIMONIAL .....	20
3 - O IMPOSTO E SUA APLICABILIDADE NUM ESTADO DE DIREITO .....	22
3.1 - CLASSIFICAÇÃO DO IMPOSTO ESTÁTICO SOBRE O PATRIMÓNIO IMOBILIÁRIO .....	24
3.2 - O IMPOSTO SOBRE O PATRIMÓNIO COMO INSTRUMENTO DE REDISTRIBUIÇÃO DE RIQUEZA .....	28
4 - BREVE RESENHA DOS ANTECEDENTES HISTÓRICOS DO IMPOSTO MUNICIPAL SOBRE IMÓVEIS .....	31
4.1 - A TRIBUTAÇÃO PREDIAL EM PORTUGAL .....	31
4.2 - O SISTEMA DA CONTRIBUIÇÃO PREDIAL EM 1963 .....	39
5 - O DEALBAR DA TRIBUTAÇÃO SOBRE O VALOR PATRIMONIAL IMOBILIÁRIO .....	46
5.1 - A CONTRIBUIÇÃO AUTÁRQUICA .....	46
5.2 - IMPOSTO MUNICIPAL SOBRE IMÓVEIS .....	52
6 - MODELOS DE TRIBUTAÇÃO ESTÁTICA DO PATRIMÓNIO IMOBILIÁRIO .....	59
6.1 - RELATÓRIO DA COMISSÃO PARA O DESENVOLVIMENTO DA REFORMA FISCAL .....	59
6.2 - RELATÓRIO DA UNIVERSIDADE TÉCNICA DE LISBOA E DA SECRETARIA DE ESTADO DOS ASSUNTOS FISCAIS .....	63

6.2.1 - ANÁLISE DE ALGUNS AUTORES AO RELATÓRIO DO GAPTEC ....	65
6.3 - RELATÓRIO DA COMISSÃO DA REFORMA DA TRIBUTAÇÃO DO PATRIMÓNIO, PRESIDIDA PELO DR. HENRIQUE MEDINA CARREIRA .....	68
6.4 - RELATÓRIO E PROJETO DA ESTRUTURA DE COORDENAÇÃO DA REFORMA FISCAL (ECORFI) .....	76
7 - REFLEXÃO SOBRE A PROBLEMÁTICA DESTES MODELOS .....	79
8 - COMPARAÇÃO PARADIGMÁTICA DO IMI E DA CA .....	87
8.1 - CASO PRÁTICO – PRÉDIO URBANO MULTIFAMILIAR .....	89
8.1.1 - AVALIAÇÃO DO PRÉDIO EM 2001 SOB A VIGÊNCIA DO CCA .....	89
8.1.2 - AVALIAÇÃO DO PRÉDIO EM 2003 – CASO O PROPRIETÁRIO NÃO TIVESSE PEDIDO A AVALIAÇÃO NOS TERMOS DO CIMI .....	90
8.1.3 - AVALIAÇÃO GERAL DOS PRÉDIOS URBANOS .....	91
8.1.4 - REFLEXÃO INERENTE À CA E AO IMI .....	95
9 - REFLEXÃO E SUGESTÕES SOBRE A TRIBUTAÇÃO ESTÁTICA DO PATRIMÓNIO IMOBILIÁRIO .....	103
10 - CONCLUSÃO .....	109
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS .....	113

## LISTA DE ACRÓNIMOS E SIGLAS

AAT	—	Autoridade Tributária e Aduaneira
CA	—	Contribuição Autárquica
CC	—	Código Civil
CCA	—	Código da Contribuição Autárquica
CCP	—	Código da Contribuição Predial
CCPIIA	—	Código da Contribuição Predial e do Imposto sobre a Indústria Agrícola
CDRF	—	Comissão para o Desenvolvimento da Reforma Fiscal
CIBE	—	Cadastro e Inventário dos Bens do Estado
CIMI	—	Código do Imposto Municipal sobre Imóveis
CIMSSID	—	Código da Sisa e do Imposto sobre Sucessões e Doações
CIMT	—	Código do Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis
CIRC	—	Código do Imposto Sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas
CIRS	—	Código do Imposto Sobre o Rendimento das Pessoas Singulares
CNAPU	—	Comissão Nacional de Avaliação de Prédios Urbanos
CP	—	Contribuição Predial
CRP	—	Constituição da República Portuguesa
CRTP	—	Comissão de Reforma da Tributação do Património
EBF	—	Estatuto dos Benefícios Fiscais
ECOFRI	—	Estrutura de Coordenação da Reforma Fiscal

EDP	—	Energia de Portugal
EPAL	—	Empresa Portuguesa das Águas Livres
GAPTEC	—	Gabinete de Apoio da Universidade Técnica
IMI	—	Imposto Municipal sobre Imóveis
IMS	—	Imposto Municipal da Sisa
IMT	—	Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis
INE	—	Instituto Nacional de Estatísticas
IRC	—	Imposto Sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas
IRS	—	Imposto Sobre o Rendimento das Pessoas Singulares
IS	—	Imposto do Selo
ISSD	—	Imposto sobre as Sucessões e Doações
OCDE	—	Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico
OE	—	Orçamento de Estado
OECD	—	Organisation for Economic Co-operation Development
RCDRF	—	Relatório da Comissão para o Desenvolvimento da Reforma Fiscal
UE	—	União Europeia
VPT	—	Valor Patrimonial Tributário
VPT/NRA	—	Valor Patrimonial Tributário sob o Novo Regime de Avaliação nos termos do CIMI

## 1 - INTRODUÇÃO

Com a entrada em vigor do Código do Imposto Municipal sobre Imóveis (CIMI) a 1 de Dezembro de 2003, estabeleceu-se um novo ciclo no que concerne à tributação estática do património imobiliário, sendo instituído um novo método para a avaliação dos prédios, baseado em critérios objetivos, para que se aproximasse do seu real valor de mercado, e, desde então, muito tinta tem corrido sobre as pretensões que se propôs a alcançar com a sua implementação – desde propiciar uma célere melhoria no grau de equidade entre os cidadãos contribuintes, o combate à fraude e evasão fiscal e o reforço dos poderes tributários dos municípios, entre outras.

Indubitavelmente, hoje em dia, considera-se um dos tributos que mais polémica traz às famílias portuguesas, e assim também, ao seu orçamento, pelo que é relevante que se faça uma reflexão sobre a sua complexidade.

Ora, é neste enquadramento, que se parte para a longa demanda, na reflexão, das problemáticas dos modelos de tributação estática do património imobiliário que foram vindo a ser propostos no decorrer dos tempos.

Portanto, o assunto que é proposto dissertar é alusivo aos modelos de tributação estática do património imobiliário, dando ênfase a todos os paradigmas que antecederam o Imposto Municipal sobre Imóveis (IMI) e ao próprio, refletindo sobre os aspetos mais proeminentes e polémicos que persistem à volta desses modelos.

Abstém-se em expor os restantes impostos sobre o património que constam do nosso ordenamento jurídico, por se inferir, só assim ser factível, de se elaborar um trabalho metucioso, sobre o tema proposto.

Assim sendo, começa-se por descrever e desenvolver os conceitos indispensáveis para aclarar a linha de pensamento que foi tomada na consecução deste projeto.

Debruça-se sobre o imposto e a sua aplicabilidade num Estado de Direito, seguindo para uma breve incursão às origens do IMI, dando ênfase, como não poderia deixar de ser, ao dealbar da tributação sobre o valor patrimonial imobiliário. Desta feita, far-se-á uma abordagem ao Código da Contribuição Autárquica (CCA) e ao CIMI.

Seguidamente será feita uma alusão aos modelos de tributação estática do património imobiliário, observando-se as suas semelhanças e distinções, refletindo ainda sobre as suas problemáticas.

Para consolidar esta matéria, será abordado um caso prático concernente a um prédio urbano multifamiliar, de onde basicamente se pretenderá de forma pragmática evidenciar com maior clareza as discrepâncias ou analogias que possam advir ente o CCA e o CIMI.

Por fim, serão feitas algumas reflexões e sugestões, as quais se julgam pertinentes, relativamente à tributação estática do património imobiliário, apresentando-se ainda na conclusão, o modelo, de entre os que foram retratados nesta dissertação, com mais potencialidade no desígnio de uma maior equidade fiscal, mas que forçosamente terá de sofrer algumas alterações na sua disposição legal.

## 2 - CONCEITOS FUNDAMENTAIS

Antes de iniciar este capítulo, frisa-se novamente, que este trabalho se cinge à tributação estática do património imobiliário que dá ênfase aos modelos que surgiram motivados pela necessidade do Governo tributar o património do cidadão português, entendendo-se ser essencial que alguns conceitos sejam focados para que não restem dúvidas relativamente à sua interpretação, e dando a conhecer o motivo pelo qual surgem determinadas reflexões.

### 2.1 - PATRIMÓNIO

Existe ainda uma colossal relutância por parte do Estado em considerar o património no seu todo como apenas a propriedade imobiliária do cidadão para efeitos de tributação, quer consciente ou inconscientemente. Considera-se de facto essencial abordar o conceito de património, mesmo que seja apenas para lembrar de algo tão óbvio, que pela sua simplicidade de entendimento, é menosprezado, o amplo conceito de património, que varia consoante a sua perspectiva de direito civil ou fiscal.

Esta abordagem apenas serve para compreender que o património é muito mais do que o sector imobiliário, visando por vezes bens muito mais valiosos que um prédio, mas que pela sua complexidade em termos de tributação, não são tributados.

A origem da palavra património advém do latim *patrimonium*, fonte privilegiada do nosso léxico, significando em linguagem corrente, o conjunto de bens de família, transmitidos por herança; conjunto de bens próprios, herdados ou adquiridos; conjunto dos bens materiais e imateriais transmitidos pelos antepassados e que constituem uma herança colectiva, entre outros.

Mas o que se pretende é entender o conceito de património numa perspectiva fiscal, surgindo várias conceções doutrinárias de património ao longo dos tempos, quer do ponto de vista de direito civil, quer do ponto de vista fiscal.

Surgem, por conseguinte, alguns autores que contribuem para que se chegue ao consenso do que de facto é o património e o que dele pode ser considerado para efeitos fiscais.

Fernandes (1995: 123-124) num perspectiva de Direito Civil, menciona que

[a] palavra património pode ser usada em dois sentidos fundamentais. Em sentido jurídico o património identifica-se com o hemisfério patrimonial, ou seja, é também

o conjunto de direitos e vinculações pertencentes a determinada pessoa e susceptíveis de avaliação em dinheiro. [...] Mas a palavra património pode ser tomada em sentido material. Em tal caso, por património entende-se o conjunto de bens pertencentes a certa pessoa em determinado momento e avaliáveis em dinheiro.

Numa perspetiva fiscal pode-se enunciar o Relatório sobre a Reforma Fiscal (1997: 359), que expressa que

[o] património fiscalmente relevante é actualmente constituído por toda a manifestação de riqueza exteriorizada quer pela propriedade, quer pelo uso e fruição de certos bens, imóveis ou móveis sujeitos a registo, bem como pelos actos de aquisição onerosa ou gratuita daqueles bens que se encontram igualmente sujeitos a tributação em sede própria.

Mais recentemente, num glossário de Direito Fiscal, Fernandes (2007: 280) define o património como «o conjunto de activos financeiros e não financeiros detidos por um agente económico num dado momento».

Numa vertente mais contabilística Silva & Silva (2010: 26) assevera que é

o conjunto dos bens, direitos e obrigações pertencentes a uma entidade num determinado momento, havendo a considerar:

- **A composição:** natureza e proporção de cada elemento do património
- **O valor:** quantia que seria preciso dar para obter todo o activo e pagar todas as obrigações.

Constata-se que mesmo em termos contabilísticos, o conceito de património é bastante similar, portanto, pode-se considerar, que o património é um conjunto de bens ou de direitos e obrigações, com carácter pecuniário, de que é titular uma pessoa singular ou coletiva, num dado momento.

Estas definições convergem para o mesmo objetivo, tudo o que possa ter valor pecuniário é passível de ser tributado, mas para efeitos fiscais, diverge, no que concerne à sua tributação, pois a sua tributação apenas visa o aspeto material do bem.

Tendo Gomes (2005: 20-21) aludido sobre esse tema, concluiu «que só fazem parte do património para efeitos fiscais, os bens e relações jurídicas que estão no comércio jurídico-privado, com valor de troca actual e que são avaliáveis em dinheiro». No entanto, desde sempre, foi considerado que a tributação do património abrange apenas os bens materiais.

## 2.2 - BENS DE DOMÍNIO PÚBLICO DO ESTADO

Desde já, entende-se que todos os bens que não possuem valor económico não fazem parte do património, reforçando Caetano (1972: 867) esta afirmação ao considerar que

[d]esde que estão fora do comércio jurídico privado, as coisas públicas não são patrimoniais visto que só pertencem ao património os bens com valor de troca actual, isto é, aptos a serem permutados ou transformados em dinheiro por oferta no mercado.

Considera-se que nem “coisas” são, nos termos dos n.ºs 1 e 2 do artigo 202.º do Código Civil (CC), o qual prevê respetivamente no n.º 1 que é «coisa tudo aquilo que pode ser objecto de relações jurídicas», e por sua vez, o n.º 2 refere que

[c]onsideram-se, porém, fora do comércio todas as coisas que não podem ser objecto de direitos privados, tais como as que se encontram no domínio público e as que são, por sua natureza, insusceptíveis de apropriação individual.

Relativamente aos bens de domínio público do Estado, só a partir da Lei Constitucional n.º 1/89 de 5 de Julho – Segunda Revisão da Constituição, que aditou o artigo 84.º (Domínio Público) –, a atual Constituição da República Portuguesa (CRP) passou a conter uma norma relativa aos bens do domínio público, tendo sido anteriormente o Decreto-Lei n.º 477/80 de 15 de Outubro, que concebeu o Inventário Geral dos Bens do Estado. Mais recentemente, surge a Portaria 671/2000, de Abril, que estabelece o Cadastro e Inventário dos Bens do Estado (CIBE), que veio fundir num único diploma os três inventários de base (móveis, imóveis e veículos).

A publicação do Decreto-Lei n.º 280/2007, de 7 de Agosto, veio disciplinar o regime do património imobiliário público, com intenção de melhorar a eficiência e o aproveitamento dos recursos públicos, de acordo com a atual estrutura do Estado.

De facto, constata-se tal como Gomes (2005: 22) afirma, que

os bens móveis e imóveis do domínio público [...] não são patrimoniais, por não estarem no comércio jurídico-privado como estabelece o artigo 202.º n.º 2 do Código Civil e por não terem valor pecuniário, como ensinava o Prof. Dr. Marcelo Caetano.

## 2.3 - PRÉDIO

A norma legal do conceito de prédio tem por base o artigo 204.º do CC, indicando no n.º 1 que

[s]ão coisas imóveis:

- a) Os prédios rústicos e urbanos;
- b) As águas;
- c) As árvores, os arbustos e os frutos naturais, enquanto estiverem ligados ao solo;
- d) Os direitos inerentes aos imóveis mencionados nas alíneas anteriores;
- e) As partes integrantes dos prédios rústicos e urbanos.

Após a indicação do que são coisas imóveis, o n.º 2 deste diploma esclarece que deve ser entendido

por prédio rústico uma parte delimitada do solo e as construções nele existentes que não tenham autonomia económica, e por prédio urbano qualquer edifício incorporado no solo, com os terrenos que lhe sirvam de logradouro.

Deve-se fazer uma salvaguarda relativamente ao conceito civil de imóvel e conceito fiscal de prédio, pois os direitos inerentes aos imóveis, pelo facto de não possuírem uma estrutura física, nunca poderão ser considerados prédios. Tal permite concluir que estes conceitos na verdade não coincidem, tal como Gomes (2005: 127) o afirma

se é certo que o conceito civil de imóvel não coincide com o conceito fiscal de prédio, a verdade é que o conceito fiscal de imóvel coincide com o conceito fiscal de prédio e devem ambos ser definidos nos termos dos artigos 1.º e 2.º do CIMI.

O atual CIMI vem definir o conceito legal de prédio, assim como, os tipos de prédios, as espécies de prédios urbanos, sendo estas definições transversais a muitos outros impostos. Pode-se pois verificar, que a coisa imóvel definida pelo CC, pouco tem a ver com o conceito dado pelo CIMI. Deve salientar-se que a figura de prédio misto não é contemplada pelo CC, apenas no CIMI.

Assim sendo, o n.º 1 do artigo 2 do CIMI, define o conceito de prédio como

toda a fracção de território, abrangendo as águas, plantações, edifícios e construções de qualquer natureza nela incorporados ou assentes, com carácter de permanência, desde que faça parte do património de uma pessoa singular ou colectiva e, em circunstâncias normais, tenha valor económico, bem como as águas, plantações,

edifícios ou construções, nas circunstâncias anteriores, dotados de autonomia económica em relação ao terreno onde se encontrem implantados, embora situados numa fracção de território que constitua parte integrante de um património diverso ou não tenha natureza patrimonial.

Deve por conseguinte entender-se, que apenas se considera prédio os bens materiais, excluindo-se os direitos sobre os imóveis, os quais devem reunir três elementos essenciais: fazer parte do território português, pertencer à pessoa singular ou coletiva e possuir valor económico.

Ainda se considera nos termos do n.º 2 e 3 do artigo 2.º do CIMI, que «[o]s edifícios ou construções, ainda que móveis por natureza, são havidos como tendo carácter de permanência quando afectos a fins não transitórios», presumindo-se «o carácter de permanência quando os edifícios ou construções estiverem assentes no mesmo local por um período superior a um ano», mais, faz-se menção no n.º 4 deste artigo que «cada fracção autónoma, no regime de propriedade horizontal, é havido como constituindo um prédio».

Mas há que esclarecer que este conceito é desde há muito exigível de acordo com o artigo 4.º do Código Predial e do Imposto sobre a Indústria Agrícola (CCPIA), aprovada pelo Decreto-Lei n.º 45 104, de 1 de Julho de 1963, apesar de incidir sobre o rendimento que o proprietário auferia através da exploração dos prédios, e o artigo 2.º CCA, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 442-C/88 de 30 de Novembro, que passaria a ser um verdadeiro imposto sobre o património, permitindo também, a partir da entrada em vigor do CCA, que os terrenos de construção nos termos do n.º 2 do artigo 8 deste diploma, sejam fiscalmente considerados prédios e que «o seu valor tributável será determinado por aplicação das regras contidas no Código da Sisa e do Imposto sobre as Sucessões e Doações». Mais se salienta, que a figura de prédio misto, já estava consagrada no CCPIA e no CCA, reforçando novamente que em Direito Civil, ao contrário do Direito Fiscal, não existe a categoria prédio misto. Tendo-se já pronunciado sobre esta matéria – prédios mistos – o Supremo Tribunal de Justiça argumenta que a Lei Civil – artigo 204.º do CC – não conhece o conceito de prédio misto, como consta dos acórdãos do Supremo Tribunal de Justiça, 28/02/2008, Processo n.º 08A075 e 03/11/2011, Processo n.º 7712/05.0TBRRG.G2.S1. Considera Gomes (2005: 24) que

pode dizer-se que o conceito de prédio consagrado legislativamente no art. 4.º do referido Código da Contribuição Predial de 1963 se manteve, em grande medida, imutável desde então, sendo consagrado com ligeiras alterações no actual IMI.

## **2.4 - PATRIMÓNIO IMOBILIÁRIO VS PROPRIEDADE IMOBILIÁRIA**

Surgem inúmeras ocasiões em que o conceito de património imobiliário e propriedade imobiliária é distorcido, por vezes até mesmo confundido, tendo-se certos autores como Pardal & Lobo (2011: 57) pronunciado sobre esta distinção, e considerado que

[o] *património imobiliário* objectiva-se na materialidade da coisa apropriada, corresponde ao espaço territorial do prédio e aos elementos que o ocupam, tais como rochas, terra, vegetação, construções e outras estruturas com expressão na constituição do bem. A *propriedade imobiliária* diz respeito aos interesses e direitos – de fruição, de utilização, de construção, de exploração, de alienação, de arrendamento, de hipoteca, e outros – e demais prerrogativas associadas à propriedade e à posse do prédio em causa. Corresponde, assim, aos conteúdos do estatuto jurídico da propriedade e da posse.

Este entendimento está subjacente no artigo 1344.º do CC, o qual indica que

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

## **2.5 - VALOR PATRIMONIAL**

De uma forma consistente Pardal & Lobo (2011: 86) atentam que

[o] valor patrimonial corresponde ao montante do investimento realizado e materializado no imóvel, podendo dizer-se que equivale ao somatório dos custos de construção e constituição do prédio. Este valor pode ser superior, inferior ou igual ao valor de mercado.

Após enquadramento do conceito de valor patrimonial, é bom não olvidar que a determinação do valor patrimonial dos prédios sempre suscitou grande controvérsia relativamente aos critérios da sua avaliação, surdindo, um passo decisivo com o IMI, ao incidir sobre o valor patrimonial tributário dos prédios rústicos e urbanos situados no território português, nos termos do n.º 1 do CIMI, mas tal sucedera com a entrada em vigor da Contribuição Autárquica (CA) em 1 de Janeiro de 1989, que contudo nunca foi possível implementar na sua plenitude, por remeter à determinação do valor tributável para um Código de Avaliações que nunca veio a ser aprovado, consagrando o n.º 1 do

artigo 7.º do CCA que «[o] valor tributável dos prédios é o seu valor patrimonial determinado nos termos do Código das Avaliações».

Atualmente, o Valor Patrimonial Tributário (VPT) é o valor que é atribuído ao prédio de acordo com o CIMI, servindo de matéria coletável, entre outras funções. A sua determinação, baseada em regras bastante objetivas, mas complexas, as quais estão consagradas neste código, são transversais a todo o sistema tributário, pois não é apenas de aplicabilidade para este imposto, como para outros, o IMI, o Imposto Selo e os Impostos sobre o rendimento, nos casos em que o VPT é considerado o valor de aquisição para a determinação de uma eventual mais-valia tributável.

### 3 - O IMPOSTO E SUA APLICABILIDADE NUM ESTADO DE DIREITO

A CRP de 1976 é clara e precisa quando define que Portugal é uma República soberana e um Estado de direito democrático «empenhada na construção de uma sociedade livre, justa e solidária» e «visando a realização da democracia económica, social e cultural» nos termos dos artigos 1.º e 2.º deste diploma. Uma das tarefas fundamentais do Estado consagrado na alínea d) do artigo 9.º é «[p]romover o bem-estar e a qualidade de vida do povo e a igualdade real entre os portugueses, bem como a efectivação dos direitos económicos, sociais, culturais e ambientais, mediante a transformação e modernização das estruturas económicas e sociais». Considera-se ainda que incumbe prioritariamente ao Estado no âmbito económico e social, de acordo com as alíneas a) e b) do artigo 81.º da CRP:

- a) Promover o aumento do bem-estar social e económico e da qualidade de vida das pessoas, em especial das mais desfavorecidas, no quadro de uma estratégia de desenvolvimento sustentável;
- b) Promover a justiça social, assegurar a igualdade de oportunidades e operar as necessárias correcções das desigualdades na distribuição da riqueza e do rendimento, nomeadamente através da política fiscal;

Pretende-se assim demonstrar, que o Estado Social está bem vigente na nossa Constituição, a qual pretende caucionar uma vida condigna a todo o cidadão e uma redistribuição de riqueza aos mais carenciados. Confinado nestas necessidades, o sistema fiscal português tem um papel fundamental que «visa a satisfação das necessidades financeiras do Estado e outras entidades públicas e uma repartição justa dos rendimentos e da riqueza», e aspira com isto que «[o] imposto sobre o rendimento pessoal visa a diminuição das desigualdades e será único e progressivo, tendo em conta as necessidades e os rendimentos do agregado familiar», conforme os n.º 1 do artigo 103.º e n.º 1 do 104.º da CRP.

O imposto e a sua aplicação remota, desde os tempos primórdios da civilização humana, leva a que se encare como origem plausível, as pilhagens, como Ardant (1971 : 30) comenta que «*[o]n peut penser que l'impôt apparut lorsque les conquérants se rendirent compte qu'il valait mieux substituer à un prélèvement désordonné la perception d'un tribut, en définitive plus productif*».

De facto, muitos autores ponderam que os despojos da guerra, terão sido uma das principais origens para o aparecimento do tributo, ao constatar que os conquistadores mais perspicazes preferiam cessar o saque avultado, mas momentâneo, em contrapartida de um tributo, o qual proporcionaria uma fonte de rendimento e recompensa para os seus combatentes, e conseqüentemente agisse como meio punitivo, para que os povos dominados não pudessem revoltar-se.

Para além do plano externo que antes se referencia, outras origens foram motivadoras para a aplicação de imposto, de que é exemplo a requisição de terras, sendo que para mantê-las, o povo teria que pagar um imposto. Catarino (2009: 41) explana ainda que

tem-se por adquirido que o imposto corresponderia também, no plano interno, ao reconhecimento de serviços prestados, de um aborrecimento evitado. Seja como fôr, parece poder concluir-se que, na antiguidade, o estabelecimento de impostos estaria ligado à estrutura da economia, ao nível da produtividade e ao grau de intensidade das trocas internas e externas.

Esta abordagem à origem do imposto, como se poderá depreender, visa uma perspectiva em relação ao Estado e ao imposto e quanto a isso Ardant (1971: 43) expõe que

*l'histoire traditionnelle, et les documents qui se précisent au fur et à mesure que nous descendons le cours du temps, semblent lier assez nettement l'existence d'Etats fortement organisés, dont la puissance se révélait sur le plan intérieure et sur le plan extérieure, à l'apparition ou au développement de l'impôt. Cette évolution simultanée vers l'Etat – vers une certaine sorte d'Etat voisine de ce que nous entendons par ce terme – et vers la fiscalité, nous est attestée à plusieurs reprises.*

Não é intenção ilustrar todas as vicissitudes de negação ou consentimento do pagamento dos impostos que decorreram até aos dias de hoje, mas apenas demonstrar que os conflitos entre os impostos e a propriedade foram desvanecendo, por intermédio de mentes esclarecidas que privilegiaram a necessidade de fomentar o Estado Social, preparado para responder às principais necessidades de um Estado de direito democrático, estando bem subjacente na nossa Constituição este, mas ainda longe de se alcançar pragmaticamente.

Acrescente-se que o consentimento subjacente da nossa constituição é um consentimento democrático-representativo em matéria tributária, ou seja, é por sufrágio, cabendo apenas aos deputados eleitos pelos cidadãos esta responsabilidade, que ocorre aquando da aprovação anual com o Orçamento de Estado (OE), porque apenas com

autorização da Assembleia da República o Governo pode legislar sobre os impostos. Atenta Catarino (2012: 432) que «[o] consentimento é tanto mais efetivo quanto maior for a participação dos cidadãos no processo político, o que não se verifica, entre nós como noutros sistemas, com a profundidade desejada».

Enfim, é inexequível um Estado Social de Direito sem impostos, pois tornou-se um instrumento de conformação económico-social. A este respeito considera Pires (2012: 9) que

[é] atualmente perceptível que ao contrário da teoria clássica, o pagamento do imposto não é apenas uma transferência da propriedade dos meios financeiros do sujeito passivo para o Estado, mas muito mais do que isso. Trata-se, pelo contrário, e cada vez mais, do ato fundador de uma relação de direito dos contribuintes à participação na determinação do destino da comunidade e na afetação dessa riqueza comum às necessidades da sociedade.

Analogamente Duverger (1971: 108) afirma que «l'impôt est devenu l'un des moyens l'intervention de l'Etat dans la vie économique et sociale, qui permet de développer la démocratie dans ce domaine».

### **3.1 - CLASSIFICAÇÃO DO IMPOSTO ESTÁTICO SOBRE O PATRIMÓNIO IMOBILIÁRIO**

Constata-se que existe ainda uma grande dificuldade por parte de certas entidades em discernir os tributos consagrados no sistema fiscal português. Sobre este assunto, Gomes (1997) faz algumas observações sobre a aplicação de taxas, as quais são verdadeiros impostos inconstitucionais, por a sua criação e regulamentação não advir do princípio constitucional da legalidade, nos termos do n.º 2 do artigo 103.º; alínea i) n.º 1 e n.º 2 do artigo 165.º todos do CPR, mas por regulamentos camarários, dando alguns exemplos de taxas – a taxa de radiotelevisão (entretanto extinta), a taxa de radiofusão cobrada a todos os clientes da Energia de Portugal (EDP) e a taxa de saneamento cobrada aos clientes da Empresa Portuguesa das Águas Livres (EPAL) – que no seu entender são verdadeiros impostos.

Por conseguinte, os tributos – receitas públicas – estão elencados no n.º 2 do artigo 3.º da Lei Geral Tributária (LGT), dos quais fazem parte «os impostos, incluindo os aduaneiros e especiais, e outras espécies tributárias criadas por lei, designadamente as taxas e demais contribuições financeiras a favor de entidades públicas».

O conceito de imposto é bastante amplo, pois surtiu de uma concordância doutrinal quanto ao que deve compor o imposto, motivo pelo qual difere consoante a perspetiva que se pretende abraçar, podendo em congruência, optar designadamente pelas características económicas, financeiras, jurídica, políticas ou sociais.

No entendimento maioritário doutrinário, a definição de imposto tem seguido o rumo da obrigação jurídica tributária, bem retratada por Ribeiro (1995: 258), ao aludir que o imposto consiste numa «prestação pecuniária, coactiva, e unilateral, sem carácter de sanção, exigida pelo Estado com vista à realização de fins públicos». Também Fernandes (2007: 187) refere a definição de imposto de forma similar, considerando que este

[é] a prestação exigida coactivamente pelo Estado, sem carácter de sanção, prestada em dinheiro, sem que directa e imediatamente se traduza numa contraprestação por parte do Estado e tendo como objectivo fazer face às despesas públicas.

Pode-se observar, pelas duas definições, que há três elementos essenciais para que se possa considerar um imposto, mas não se pretende com isso uma explanação detalhada de cada elemento que compõe estas definições, sendo de modo geral, partilhada pela doutrina jurídica fiscal.

Nabais (2005) identifica-os como sendo o elemento objetivo, o elemento subjetivo e o elemento teleológico. Passa-se assim a efetuar uma sucinta descrição dos mesmos: o elemento objetivo – traduz-se numa prestação (que pode não ser em dinheiro e ser um pagamento em espécie), tem carácter pecuniário (sempre avaliável em dinheiro), natureza coativa (carácter obrigacional, estabelecido por lei formal), unilateralidade (não há contrapartida, nada é dado em troca), carácter definitivo (o pagador não tem direito a restituição ou reembolso); o elemento subjetivo – tem capacidade contributiva (pessoa singular e pessoa coletiva); e o elemento teleológico – sem carácter sancionatório (não é uma violação de normas jurídicas de conduta), com finalidade de realização de fins públicos (com vista ao financiamento do estado e à repartição justa dos rendimentos e da riqueza de acordo com o n.º 1 do artigo 103.º do CRP).

Como já antes fora referido, os impostos em Portugal obedecem ao princípio da legalidade, e o que desde logo “salta à vista” – *nullum tributum sine lege* – é que não existirá tributo sem lei anterior que o preveja.

Portanto, o princípio da legalidade fiscal fundamenta-se de acordo com a CRP nos termos do n.º 2 e n.º 3 do artigo 103.º e alínea i) do n.º 1 do artigo 165.º da CRP, que expressam respetivamente que «[o]s impostos são criados por lei, que determina a

incidência, a taxa, os benefícios fiscais e as garantias dos contribuintes», lei esta formal, nos termos do n.º 1 do artigo 112.º da CRP, «[s]ão os actos legislativos as leis, os decretos-leis e os decretos legislativos regionais», e que «[n]inguém pode ser obrigado a pagar impostos que não hajam sido criados nos termos da Constituição, que tenham natureza retroactiva ou cuja liquidação e cobrança se não façam nos termos da lei». Sendo «da exclusiva competência da Assembleia da República legislar sobre as seguintes matérias, salvo autorização ao Governo: [...] [c]riação de impostos e sistema fiscal e regime geral das taxas e demais contribuições financeiras a favor das entidades públicas».

Para além, do exposto, a LGT, respetivamente o artigo 8.º deste diploma, vem expandir o princípio da legalidade fiscal, não devendo no entanto olvidar, que o que consta da CRP é o princípio da legalidade fiscal e não o tributário. Considera Catarino (2012: 433) que

[a] formulação estanque que consta do artigo 103.º n.º 2 da CRP apresenta atualmente alguns desajustamentos sensíveis perante a evolução da própria dogmática e técnica tributária, como o que revela a opção legislativa que consta do artigo 8.º da LGT de substanciar o princípio da legalidade fiscal (a LGT fala em *legalidade tributária*) alargando-o às matérias de *liquidação, cobrança, prescrição e caducidade do direito à liquidação dos tributos*.

Constata-se assim sendo, sucintamente, que a criação dos impostos e os preceitos dos seus elementos essenciais – a incidência, a taxa, os benefícios fiscais e as garantias dos contribuintes – terão de constar da lei da Assembleia da República ou Decreto-Lei do Governo autorizado pela Assembleia da República, não sendo ninguém obrigado a pagar impostos que não tenham sido criados nos termos da Constituição. No entanto, pelas ilações que foram retiradas, considera-se essencial, que o princípio da legalidade deve ser melhorado no seu âmbito teórico, por forma a permitir uma maior eficácia na sua aplicação, face às novas necessidades tributárias.

Após definição de imposto, considera-se ser oportuno avançar para a classificação do imposto sobre o património, encetando com a CRP, a qual classifica no seu n.º 3 do artigo 104.º, que «[a] tributação do património deve contribuir para a igualdade entre os cidadãos».

Pretende-se cingir apenas à classificação do imposto que funciona numa perspetiva estática sobre o património imobiliário, imposto fiscal por integrar no Direito Fiscal. A sua classificação de “estático”, serve para discernir os impostos que funcionam, numa perspetiva dinâmica, ou seja, que o seu facto gerado apenas ocorra na transação do bem,

contrariamente ao imposto estático que ocorre independentemente da transmissão do bem, pois é a titularidade de bens ou os valores que é tributada; é analítico – pelo facto de incidir apenas sobre uma categoria específica de património (recai sobre o valor patrimonial tributário dos prédios rústicos e urbanos situados no território português); é direto, contudo trata-se da classificação que mais divergência ocasiona no seio da doutrina, como alude Machado & Costa (2009: 12)

[n]ão existe unanimidade quanto ao critério mais adequado à distinção entre impostos directos e impostos indirectos.

Ainda assim, e de acordo com o critério do objecto, podemos dizer que os impostos directos são aqueles que incidem sobre as manifestações imediatas (directas) de capacidade contributiva (rendimento e património) enquanto os impostos indirectos atingem as manifestações mediatas (indirectas) de capacidade contributiva (como acontece nos impostos sobre o consumo).

Por este imposto não atender à situação pessoal, económica e familiar do contribuinte, é classificado como real; periódico, por a obrigação do imposto suceder num determinado período, regulado por lei; e proporcional, pelo facto do imposto aumentar proporcionalmente ao aumento do valor patrimonial dos prédios.

Diz-se não estadual por o credor não ser o Estado, mas outro ente distinto do estado, neste caso, as Autarquias Locais. Segundo o n.º 4 do artigo 238.º da CRP, «[a]s autarquias podem dispor de poderes tributários, nos casos e nos termos previstos na lei». Todavia, não serve de base à titularidade da soberania fiscal, pois atualmente a Lei sobre a matéria é a Lei n.º 2/2007, de 15 de Janeiro – Lei das Finanças Locais – que revoga a Lei n.º 42/98, de 6 de Agosto, a qual expressa no n.º 3 do artigo 3.º que «[s]ão nulas as deliberações de qualquer órgão dos municípios e freguesias que envolvam o exercício de poderes tributários ou determinem o lançamento de taxas não previstas na lei», sendo da incumbência, como já supramencionado, da lei da Assembleia da República ou Decreto-Lei do Governo autorizado pela Assembleia da República, conforme alínea i) n.º 1 do artigo 165 da CRP, sob a epígrafe “Reserva relativa de competência legislativa”.

Por conseguinte, atendendo-se a esta classificação, pode-se depreender que o imposto estático sobre o património que vigora atualmente – IMI – é um imposto fiscal, local, analítico, direto, real, periódico, proporcional e estadual.

### **3.2 - O IMPOSTO SOBRE O PATRIMÓNIO COMO INSTRUMENTO DE REDISTRIBUIÇÃO DE RIQUEZA**

No dealbar deste capítulo referiu-se que a CRP é a pedra basilar que apela a que o estado social esteja imperante na nossa sociedade, tendo consagrado normas, a fim de atingir esse intento, das quais sobressai a aplicação de um imposto único e progressivo – progressividade de taxas por escalões – sobre o rendimento pessoal, baseado no princípio da capacidade contributiva, com a pretensão de uma redistribuição de riqueza, ambicionando-se a diminuição de desigualdades.

Apenas há um senão, que como muito do que se tem feito em Portugal, a base científica é muito débil relativamente aos parâmetros pelos quais se rege a aplicação do imposto. Provém por vezes de estudos, os quais em nada vão ao encontro da realidade portuguesa, insistindo-se em não aceitar estudos mais congruentes de mentes portuguesas mais esclarecidas.

Desde há muito que se contesta, no que concerne ao imposto progressivo, a veracidade do seu propósito, e que advenha de uma base científica, com o intuito de proporcionar uma real melhoria da posição dos indivíduos mais carenciados.

Está na linha da frente em várias obras realizadas, com o intuito de desmistificar este dogma já enraizado na nossa sociedade, e aceite por muitos, Catarino (2008: 487) que esclarece

que a tributação segundo taxas progressivas não poderá deixar de ser reexaminada, uma vez que se vê acusada de gerar efeitos que são exactamente os opostos aqueles em que o modelo se fundamentou.

Ao invés de desenvolver políticas fiscais que não melhoram a situação dos mais desfavorecidos, levantam-se vozes no sentido de que, em face dos resultados, a acção pública deveria ser orientada para a promoção do desenvolvimento económico que beneficie todos e não para políticas de alocação de recursos pouco eficientes, improdutivas, senão mesmo próximas do confisco, para além de produzir efeitos negativos no nível geral de emprego, no investimento, na economia e na produção de riqueza.

Reforça que é um facto consumado que Portugal é um dos países com maior desigualdade na distribuição dos rendimentos, o que se vem a verificar desde 2006, pelos indicadores da Organisation for Economic Co-operation Development OECD (2006), que apontavam Portugal como sendo o quarto país com maior desigualdade de

rendimento entre os vinte e sete visados por este estudo, o que indicia que o caminho deve ser reconsiderado, exigindo ainda mais neste período, de grande instabilidade política, económica e social.

Uma referência que já antagonizava este desfecho pouco promissor, baseado em estudos concretos sobre as taxas progressivas, é Hayek (1993: 313), que explica que

*[t]he real reason why all the assurances that progression would remain moderate have proved false and why its development has gone far beyond the most pessimistic prognostications of its opponents is that all arguments in support of progression can be used to justify any degree of progression.*

Pensa-se que esta correlação entre Estado Social e impostos já está acertada, que a sua aplicação não deixa margem de dúvidas, e quanto é vital, desde que aplicada em função dos princípios emanados pela constituição para que sejam desenvolvidas as políticas públicas necessárias para garantir os direitos fundamentais, assim como a própria subsistência do Estado.

Abraçando-se esta linha de pensamento, e convergindo para o imposto sobre o património, especificamente, o imposto que funciona numa perspetiva estática sobre o património imobiliário, presentemente o IMI, servirá de abordagem neste subcapítulo, mas será tema de maior reflexão no Capítulo V.

O que transparece de imediato, é a opção por excelência do legislador, em optar por um imposto proporcional sobre o património, em reciprocidade, à progressividade das taxas do imposto sobre o rendimento, almejando maior equidade social.

Portanto, nos termos do artigo 1.º do CIMI este imposto incide sobre o valor patrimonial dos prédios situados em território português, sendo um imposto municipal e fonte de receita dos municípios, em conformidade com a alínea a) do artigo 10.º da Lei n.º 2/2007 de 15 de Janeiro – Lei das Finanças Locais – e, nomeadamente, como já supramencionado, são eles os sujeitos ativos da relação jurídico-tributária do imposto, os quais, de acordo com a CRP, podem dispor de poderes tributários, nos termos da lei.

No entanto, é a própria administração central do Estado que procede à liquidação e cobrança deste imposto, assumindo-se como um representante legal dos municípios, sendo de facto evidente, que a ingerência dos municípios no que concerne à aplicação estrutural dos parâmetros legais deste imposto é bastante exígua, limitando-se a fixar a

taxa anual a aplicar, mediante deliberação da assembleia municipal de acordo com os n.ºs 1 e 5 do artigo 112.º do CIMI.

Não obstante a consagração Constitucional, no n.º 3 do artigo 104.º, citar que «[a] tributação do património deve contribuir para igualdade entre os cidadãos», é claro que este objetivo é de todo o sistema fiscal, e não algo particularizado à tributação do património. Assenta no princípio da capacidade contributiva – consistindo, na exclusão, no âmbito da tributação daqueles que não possuem capacidade económica, e estabelece que deverão ser tributados todos os que apresentarem riqueza, rendimentos, ou efetuarem despesas –, decorrente da mesma, de forma genérica e literal de acordo com o artigo 4.º da LGT que prescreve que «[o]s impostos assentam essencialmente na capacidade contributiva, revelada, nos termos da lei, através do rendimento ou da sua utilização e do património». Advindo da própria Constituição o princípio da igualdade, no artigo 13.º, o qual emana que «[t]odos os cidadãos têm a mesma dignidade social e são iguais perante a lei», o que torna claro que a resposta terá de ser social para proporcionar a todos os cidadãos a mesma dignidade social. E, atendendo ainda, à redação dada pelo sexto parágrafo do preâmbulo do Código do IMI:

[m]antêm-se, no entanto, plenamente actuais 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.»

Em suma, o IMI nos parâmetros atuais, não se enquadra como um real instrumento de redistribuição de riqueza, no que concerne ao bem-estar social, visto que neste modelo está subjacente uma preponderância ao princípio do benefício, face ao princípio da capacidade contributiva, sendo o primeiro, a razão de tal dedução, pois nesta conjuntura o princípio do benefício – afigura-se como as utilidades prestadas pelo município – não está devidamente estruturado para que se possa garantir a idoneidade dos municípios, o que nesta ótica se poderá traduzir numa situação confortável em abono dos municípios, os quais podem usufruir de forma desmesurada deste tributo para fins que em nada abone os cidadãos, e concomitantemente, em detrimento da popularidade do próprio governo, que assim arrecada, apenas, com o descontentamento do povo, pelo facto de ser o mandatário legal dos municípios. Contudo, se tal responsabilidade tributária fosse delegada aos municípios, permitiria maior legitimidade e eficiência na harmonização da estrutura legal deste imposto, maior rigor na despesa, e previsivelmente num instrumento eficiente de distribuição de riqueza em prol do bem-estar social.

## 4 - BREVE RESENHA DOS ANTECEDENTES HISTÓRICOS DO IMPOSTO MUNICIPAL SOBRE IMÓVEIS

Não aspirando uma demanda à origem da tributação predial fora das fronteiras portuguesas, esta breve resenha enceta pelo primeiro imposto predial português – jugada –, adotado por muitos autores, entre os quais Coutinho (1933: 9), que assevera que «[a] Contribuição Predial cobrava-se, já nos primeiros tempos da nossa Nacionalidade, sob o nome de jugada. Esta designação vem do termo latim *jugatio*, que exprimia um imposto predial criado pelo Código Teodosiano no império de Roma». Também Martinez (1993: 534) considera que o primeiro imposto predial português, «terá sido a jugada, admissivelmente resultante da «*jugatio*» romana e já cobrada por D. Afonso Henriques; embora se possa também entender que a *jugada* tinha natureza dominial e não tributária».

### 4.1 - A TRIBUTAÇÃO PREDIAL EM PORTUGAL

Portanto, começar-se-á esta resenha com a caracterização do primeiro imposto predial de que se tem conhecimento em Portugal, descrevendo Barros (1914: 11) que «[a] jugada era o principal tributo directo, consistindo, geralmente, em o lavrador pagar um módio de cereais, trigo ou milho, produzido no seu campo, por cada junta de bois que possuísse». Outros impostos vieram a substituir, e tiveram alguma relevância, dos quais se destaca o montado e o condado, que não incidiam literalmente sobre a propriedade, mas davam direitos a pastagens, a caça. Esclarece Godoy & Medeiros (1983: 43) que o condado era uma «[r]enda paga pelos caçadores ao dono do terreno, também desde a Idade Média, e cujo montante variava de lugar para lugar». Quanto ao montado Godoy & Medeiros (1983: 91) explana que era um

[i]mposto que recaía sobre os criadores de animais, pelo uso de pastagens régias, concelhias ou senhoriais. Uma provisão de D. Afonso III, de 1261, determinava que o tributo deveria consistir em uma vaca de cada manada ou em 4 carneiros de cada rebanho que viesse pastar nos termos das povoações, ficando isento cavalos e porcos.

Dando maior percepção da renda que se pagaria no condado, Fortunato (1922: 416) acrescenta que

[c]hamava-se condado o imposto lançado sôbre a caça, e consistia em exigir aos caçadores uma parte das peças colhidas ou mortas. Essa parte era maior para os homens estranhos ao concelho do que para os vizinhos dêle. Semelhante imposto não estava igualmente generalizado em todo o país.

Em Dezembro de 1640, D. João IV é aclamado Rei de Portugal, dando findo o domínio Castelhana sobre o reino e a 28 de Janeiro de 1641 – Restauração de Independência – num dos seus primeiros atos de governo, convoca as Cortes para Lisboa, chamando para nelas participar os três estados do reino – o Estado Eclesiástico, o Estado da Nobreza e o Estado do Povo – propondo que seja concedido pelos três estados 1.800.000 cruzados para as despesas da guerra, necessárias para manter a independência e a paz pública, a cada ano, durante três anos, se assim fosse necessário durante esse tempo. Tendo-se verificado após orçamento que tal quantia não era suficiente, e para aumentar esse valor, foi criado um tributo – décima militar – de acordo com o Alvará de 5 de Setembro de 1641<sup>1</sup>, que determinava,

[q]ue de todas as rendas , assim de bens de raiz, juros, e tenças, como de ordenados de officios paguem as pessoas que as tiverem, de qualquer qualidade que forem, sem excepção alguma, nem privilegios, a decima parte dellas, em cada um anno. [...] E por quanto o meu intento é sómente este, e alivial-os de toda e qualquer vexação, declaro que as sobreditas contribuições durarão sómente por tres annos, se tanto durarem a guerra, e os aprestos necesarios para ella.

O clero obteve isenção, comprometendo-se em atribuir uma soma no valor de 150.000 cruzados, em vez de tal encargo recair sobre ele. Mas ainda assim, por esse valor antes estabelecido ser considerado insuficiente para fazer face às despesas com a guerra da independência, as Cortes de 1642, por votação, aumentaram o valor para 2.000.000 cruzados, segundo o Alvará de 7 de Junho de 1642<sup>2</sup>.

Mas, por força de inúmeras contestações que decorreram em 1645, relativamente à cobrança excessiva, a junta dos três estados – composta «de dois deputados da nobreza, dois da burguesia, dois do Clero, do Procurador da Rial Fazenda, de um secretário e de um procurador do povo [e] também um fiscal e um tesoureiro geral, com dois escrivães»

---

<sup>1</sup> SILVA, José Justino de Andrade e – **Collecção Chronologica da Legislação Portugueza**. II Série. 1640-1647. (Lisboa: Imprensa de F. X. de Souza) 1856, p. 100

<sup>2</sup> SILVA, José Justino de Andrade e – **Collecção Chronologica da Legislação Portugueza**. II Série. 1640-1647. (Lisboa: Imprensa de F. X. de Souza) 1856, pp. 143-144.

(Barros 1914: 14-15) –, à qual cabia impor as medidas a ser seguidas por todas as administrações em matéria de impostos, determina que deve ser feito com moderação o acréscimo da décima para evitar as queixas do povo, conforme o Decreto de 27 de Março de 1646<sup>3</sup>, motivo pelo qual as Cortes de Lisboa de 1646 reduziram o valor para 1.700.000 cruzados, conforme o Regimento de 28 de Abril de 1646, para o lançamento e cobrança da décima<sup>4</sup>. Contudo, só nas Cortes de 1653, pelo Alvará 9 de Maio de 1654<sup>5</sup> será regulamentado, finalmente, este tributo.

Deve-se ainda referir que a décima militar manteve-se por um longo período, para além dos três anos, que supostamente deveria persistir, com uma taxa proporcional, mas que nem sempre condiria à décima parte dos rendimentos. Como esclarecem Higgs & Pinto (1926: 155) «[a] decima militar não era um imposto certo. Em 1641 chegou a atingir 30% dos rendimentos; em 1646 foi fixada em 10%», situação demonstrada, também pelo Alvará 26 de Setembro de 1762<sup>6</sup>, o qual estabelece que a partir de 1 de Outubro do mesmo ano a taxa deixaria de ser 4,5% para ser fixada em 10%, sob a administração da junta dos três Estados, subsistindo com ligeiras alterações, das quais, a perda de isenção que o clero possuía, e que havia sido concedida por D. João IV.

Por influência da Revolução Francesa, dá-se em 24 de Agosto de 1820 a Revolução Liberal em Portugal, que proclamou a extinção do regime absolutista e a entrada em vigor da Constituição de 1822, aceite por grande parte da população. Surge em 1826 a Carta Constitucional, que representa um triunfo do rei e o seu direito ao exercício do poder, estando ainda vigente um absolutismo moderado, pois as ideias liberais não alteram por completo o absolutismo existente em Portugal. Seria um político liberal, José Xavier Mouzinho da Silveira, nomeado a 3 de Março de 1832 em Angra por D. Pedro IV, Ministro e Secretário de Estado dos Negócios da Fazenda e, interinamente, da Justiça e dos Negócios Eclesiásticos, a desmoronar o obsoleto sistema tributário, tendo para isso,

---

<sup>3</sup> SILVA, José Justino de Andrade e – **Collecção Chronologica da Legislação Portugueza**. II Série. 1640-1647. (Lisboa: Imprensa de F. X. de Souza) 1856, p. 314.

<sup>4</sup> SILVA, José Justino de Andrade e – **Collecção Chronologica da Legislação Portugueza**. II Série. 1640-1647. (Lisboa: Imprensa de F. X. de Souza) 1856, p. 472.

<sup>5</sup> SILVA, José Justino de Andrade e – **Collecção Chronologica da Legislação Portugueza**. II Série. 1648-1656. (Lisboa: Imprensa de F. X. de Souza) 1856, p. 311.

<sup>6</sup> SILVA, António Delgado da – **Collecção da legislação Portugueza. Legislação de 1750 a 1762**. (Lisboa: na Typografia Maignrense) 1830, p. 883.

elaborado vários decretos, os quais<sup>7</sup>: o Decreto n.º 13, de 19 de Abril de 1832 que refere nos artigos 1.º, 2.º e 7.º respetivamente que «se não pagará mais Siza alguma por nenhum título, e sobre nenhum contracto, senão de vendas, e de trocas de bens de raiz», que «[e]ste imposto será reduzido a cinco por cento sobre o preço do Predio nas vendas; e sobre a diferença do valôr dos Predios saldada a dinheiro, ou a valôres em bens móveis, ou semoventes, nas trocas», e também «[s]erão igualmente extinctas as Portagens e todas as Leis, Regimentos, Provisões, Foraes, Posturas», entre outras; os Decretos n.ºs 22, 23 e 24, de 16 de Maio de 1832 relativos, respetivamente à reforma da Fazenda, da Administração e a da Justiça; o Decreto n.º 40 de 30 de Julho de 1832, extinguiu «[o]s Dizimos, que pagavão os Proprietarios, os Lavradores e quaesquer outras Pessoas dos Reinos de Portugal, e Algarves, dos fructos da terra, e das arvores, das pastagens, montados» (artigo 1.º), entre outros, assim como «[o]s dízimos Ecclesiasticos Seculares, de qualquer ordem» (artigo 7.º) e o decreto n.º 44, de 13 de Agosto de 1832, aboliu os tributos e prestações senhoriais. Mouzinho da Silveira pede entretanto demissão dos cargos que ocupava a 2 de Dezembro de 1832<sup>8</sup>, motivado pelo desentendimento total que advinha do curso que as finanças públicas seguiam e pelas acusações de radicalismo e insensatez por parte dos seus partidários. A sua referência é indubitavelmente necessária, pois como alega Martins (1976: 345), «Mouzinho é, sem dúvida alguma, o grão-doutor da revolução dinástica do XIX século».

Prima por ter sido considerado por muitos autores, a primeira reforma administrativa do liberalismo português, de onde provêm as Juntas Gerais como instituições administrativas, estribando-se no Decreto n.º 23, de 16 de Maio de 1832 – Da Organização Administrativa – ao qual faz referência as Juntas Gerais de Província. Porém, por não dispor de aplicação generalizada, uma vez que o regime liberal se restringia aos Açores e possuía carácter centralizador, foi contestado e conseqüentemente revogado pelo Decreto de 18 de Julho de 1835 – Organização Administrativa – que fixa, que fazem parte da formação dos corpos administrativos as Juntas da Paróquia, as

---

<sup>7</sup> **Collecção de Decretos e Regulamentos mandados publicar por sua Majestade Imperial o Regente do Reino desde que assumiu a regência até à sua entrada em Lisboa.** II Série. (Lisboa: na Imprensa nacional) 1834.

<sup>8</sup> PEREIRA, Miriam Halpern; Assembleia da República – **Mouzinho da Silveira. Pensamento e acção política.** Lisboa: Texto editora, 2009. ISBN 978-972-47-3928-1. p.p. 141-146 (Ver carta [rascunho] de Mouzinho da Silveira a D. pedro. Sucede-se ao seu pedido de demissão ministro da fazenda e justiça).

Câmaras Municipais e Juntas Gerais de Distrito, de acordo com os artigos 8.º, 9.º, 10.º, deste diploma.

Deve-se sublinhar, apenas por preciosismo, que há autores convictos que a primeira reforma administrativa do liberalismo terá surgido em 1830, preconizada em dois decretos, os quais Sá (1985: 204) identifica como sendo «os decretos que criam as Juntas de Paróquia (N.º 25, 26-XI-1830) e as Câmaras Municipais (N.º 26, 27-XI-1830). São eles que constituem o esboço inicial da organização administrativa do liberalismo português».

A partir de 1835, como assevera Higgs & Pinto (1926: 155) «[o]rdenou-se que se fizesse um arrolamento dos prédios e que se constituíssem as juntas de paróquia para lançamento do imposto» e como as juntas de paróquias eram constituídas por cidadãos, estes nutriam do mesmo sentimento que os demais, ser tributados da menor forma possível, o que originou que este sistema se tornasse num autêntico fiasco, tendo rendido cerca de metade do lucro que se obtivera em 1834.

Instituíram-se em 1837 as juntas concelhias, as quais também foram um insucesso, mas apresentando maior rigor para os interesses do Estado.

Em 1838, é redigido o novo texto constitucional português – A Constituição Política da Monarquia Portuguesa de 1838 –, sendo as suas características mais eloquentes a fragmentação clássica da divisão tripartida dos poderes<sup>9</sup>, o veto absoluto do rei e a descentralização administrativa.

Em 1845, a fiscalidade da monarquia constitucional portuguesa segue o rumo traçado por António Bernardo da Costa Cabral, Ministro dos Negócios do Reino, através da lei de 19 de Abril de 1845, aprovado por decreto de 20 de Dezembro do mesmo ano, que estabelece o sistema de contribuições diretas de repartição, que compreendia três novas contribuições: a contribuição predial, a contribuição de maneio e a contribuição pessoal.

Ficava extinto segundo o artigo 1.º da Lei de 19 de Abril de 1845<sup>10</sup>, a décima predial, a décima industrial, a décima de juros, o quinto dos bens da coroa, o novo imposto sobre os prédios de Lisboa e Porto, o imposto de cinco por cento adicionais sobre as

---

<sup>9</sup> Poder legislativo (compete às cortes com a sanção do Rei; compostas por duas Câmaras: Câmara dos Senadores e Câmara dos Deputados); o poder executivo (o Rei é o Chefe do poder executivo e exerce-o pelos Ministros e Secretários de Estado); e o poder Judiciário (é exercido pelos Juizes e jurados).

<sup>10</sup> SILVA, António Delgado da – **Collecção Oficial da legislação Portuguesa. Anno de 1844 a 1845.** (Lisboa: Da Imprensa nacional) 1845, p. 560.

contribuições públicas (Lei 12 de dezembro de 1844), o selo de conhecimento de cobrança diretas mencionadas neste artigo, maneiio das fábricas, o imposto de quatro por cento das rendas das casas, entre outros, pois o objetivo era extinguir o então obsoleto sistema da décima.

Relativamente à contribuição predial, Bastien (2006: 41) expressa que,

incidindo sobre a generalidade dos prédios, deveria, nos termos desta lei, ser determinada anualmente no seu montante global e depois repartida pelos moradores dos concelhos, segundo uma regra de proporcionalidade relativamente ao rendimento dos prédios. A sua execução acarretava uma avaliação geral do rendimento de todos os prédios e, bem assim, a elaboração de um cadastro geral onde deveria figurar a descrição de todos os prédios e dos respetivos rendimentos e proprietários, isto é, uma Matriz Predial.

No início de 1846, momento em que por lei se toma providências para a boa execução do projeto das contribuições diretas, o povo, confrontado com tais mudanças, reage num grande alvoroço popular, que iria incitar em Abril deste mesmo ano, à Revolução da Maria da Fonte. Concludentemente, o Decreto de 22 de Maio de 1846 levaria a ordenar que ficasse sem efeito em todo o Continente do Reino as disposições da Lei de 19 de Abril de 1845, que estabeleceu as contribuições diretas, restabelecendo a legislação anterior que regulava o lançamento da décima e os restantes impostos substituídos pela supradita lei.

Este foi o motivo pelo qual as reformas que Costa Cabral se tinha proposto a fazer, de uma só vez, apenas sucederia em 1852, pelo Decreto de 31 de Dezembro deste mesmo ano, que procederia à extinção de várias contribuições diretas, impostas aos prédios<sup>11</sup>, por uma só repartição, denominada Contribuição Predial. Seria, então, o Decreto de 9 de Novembro de 1853, a aprovar o Regulamento para a Repartição da Contribuição Predial e o artigo 1.º da Lei de 1 de Junho do mesmo ano, a deliberar que as disposições estabelecidas pelo decreto de 31 de Dezembro de 1852, que estabeleceu a contribuição predial de repartição, apenas vigorassem depois do primeiro de Janeiro de 1854.

---

<sup>11</sup> VASCONCELLOS, José de Castro Neto Leite e – **Collecção Oficial da legislação Portuguesa. Anno de 1852.** (Lisboa: Da Imprensa nacional) 1853, pp. 901-902.

Seguidamente, pretendeu-se reestruturar a contribuição predial, tendo ocorrido ligeiras alterações que advieram da Lei de 30 de Junho de 1860. Em Maio de 1880, há pretensão de se adotar um sistema de quota, ou seja, substituir o método de repartição para o de quotidade, tendo contribuído para isso os seguintes diplomas: a Lei de 17 de Maio de 1880 e Decreto de 25 de Agosto de 1881 – Regulamento da Contribuição Predial; a Lei de 29 de Julho de 1899, que estabelece diversas providências relativas à mesma contribuição, determinando que a contribuição predial será dividida em predial urbana e predial rústica, bem como proceder nos distritos do continente e ilhas à avaliação da propriedade urbana e revisão das respetivas matrizes, a fim de aplicar o sistema de quota, abrangendo apenas a propriedade urbana (por considerar ser de mais fácil concretização a sua avaliação, dado o seu rendimento apenas depender do valor locativo); a Lei de 13 de Maio de 1901, que autoriza o governo a modificar a liquidação e cobrança dos impostos diretos, nos termos das bases anexas nesta lei, sendo regulamentada pelo Decreto de 10 de Agosto de 1903.

Mas a situação só viria a acontecer com a mudança do regime político português, com a proclamação da República Portuguesa, a 5 de Outubro de 1910, pondo fim à Monarquia Constitucional e implantando um regime republicano em Portugal.

É o decreto com força de lei de 4 de Maio de 1911, que permitirá que se generalize o sistema de quota aos prédios rústicos da contribuição predial, já adotado para a contribuição predial dos prédios urbanos, instituindo também um regime de progressividade para as taxas da contribuição predial e estabelecendo a obrigatoriedade do contribuinte prestar declarações acerca do rendimento dos seus prédios, o que eventualmente não sucedeu, pela recusa em massa por parte dos contribuintes em prestar as declarações exigidas. Impossibilitado o Estado de agir contra os contribuintes, é publicada a Lei de 9 de Maio de 1912, que vem reorganizar o sistema de elaboração das matrizes prediais, estabelecendo novos preceitos e o respetivo regulamento é aprovado por decreto de 13 do mesmo mês e ano, mandando proceder à avaliação da matéria coletável por inspeção direta.

Posteriormente, outros diplomas foram reformulando a contribuição predial, o que tornou muito vasta e dispersa a legislação relativa à mesma, surtindo de toda esta

legislação uma compilação que originou o Código da Contribuição Predial (CCP),<sup>12</sup> aprovado por Decreto de 5 de Junho de 1913.

De acordo com este código, a contribuição predial divide-se em urbana e rústica, por terem natureza e incidência diferentes, porquanto nos prédios urbanos se tributa o rendimento dos prédios que é calculado pelo seu valor locativo, e nos prédios rústicos, que são fundiários, a tributação recaía sobre a renda fundiária e o rendimento dos ganhos que obtinham pela exploração dos respetivos prédios. Alusivo a essa situação Salazar (1926: 318-319) comenta que

«[s]endo a contribuição predial liquidada sôbre o rendimento colectável, vemos que abraça duas espécies de rendimentos que o legislador reconhece expressamente provirem de fontes diversas e terem diversa natureza – a *renda da terra*, como proveniente dum capital, e o *rendimento da exploração agrícola*, dimanando duma actividade lucrativa.

Evidentemente, outros diplomas foram publicados alterando ou revogando algumas disposições do CCP, dos quais se realça o Decreto n.º 16731 de 13 de Abril de 1929<sup>13</sup>, da autoria do Dr. António de Oliveira Salazar, Ministro das Finanças., mantendo-se até à entrada em vigor do CCPIA, aprovado pelo Decreto-lei n.º 45 104, de 1 de Julho de 1963.

Este diploma que surtiu do seu primeiro OE, conferiu-lhe um enorme prestígio nacional e internacional, por contribuir para que o ano económico de 1828-1929 registasse um saldo positivo – *superavit* – e assim equilibrasse as contas públicas, consequência de uma política de austeridade e de um rigoroso controlo da despesa de todos os ministérios, mas o ponto fulcral para esse sucesso e aumento de receita seria o aumento exponencial da carga fiscal do regime que impôs. Expõe este facto Lopes (2005: 270-271), ao mencionar que «[e]ssa viragem foi conseguida sobretudo à custa de um fortíssimo aumento das receitas fiscais, da ordem dos 40%».

---

<sup>12</sup> PORTUGAL; BARREIROS, Amadeu, coment. – **Código da Contribuição Predial**. Coimbra: Coimbra editora, 1921.

<sup>13</sup> PORTUGAL – Codificação de Legislação Fiscal e Jurisprudência. Lisboa: Procural, 1935.

Tanto mais, no caso particular da Contribuição Predial (CP), e de acordo com os dados do desenvolvimento do orçamento das receitas para o ano económico de 1927-1928<sup>14</sup>, a Contribuição Predial seria de 81.000.000\$00, da qual corresponde 18.000.000\$00 à contribuição predial urbana e 45.000.000\$00 à contribuição predial rústica, adicionando ainda 18.000.000\$00, nos termos do artigo 68.º da Lei n.º 1368, de 21 de Setembro de 1922 e artigo 11.º da Lei n.º 1668, de 9 de Setembro de 1924 (40% sobre a contribuição predial rústica) e em 1928-1929<sup>15</sup>, a Contribuição Predial atingiria os 202.797.294\$59, dos quais 57.803.678\$50 referentes à contribuição predial urbana e 144.993.616\$09 à contribuição predial rústica, verificando-se um aumento colossal de 150% em apenas um ano.

## 4.2 - O SISTEMA DA CONTRIBUIÇÃO PREDIAL EM 1963

Em 1963, entrou em vigor o CCPIIA, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 45 104, de 1 de Julho de 1963<sup>16</sup>.

Retrocedendo um pouco, verifica-se que a reforma tributária de 1929, conforme o Decreto n.º 16731, de 13 de Abril de 1929<sup>17</sup>, no seu preâmbulo aludia ao facto dos

modernos sistemas fiscais, em todo o mundo civilizado, pode dizer-se, são informados pelo princípio da tributação do rendimento líquido ou livre, rendimento *real* em qualquer caso. Os nossos impostos têm sido também dominados pelo mesmo princípio, sobretudo desde 1922, mas na presente reforma quasi sempre se sacrificou esse princípio à tributação do rendimento *normal* ou de um valor *normal*. Pode causar escândalo a franqueza da confissão; mas com igual franqueza se poderá declarar que foi julgado mais mito que realidade o rendimento *realmente* obtido e verificado pelo exercício duma actividade económica.

De facto, a reforma de 1922 é extraordinariamente idealista, o que se compreende, pois estávamos a sair da monarquia e era preciso demonstrar que a República tinha algo de

---

<sup>14</sup> PORTUGAL; Secretária-Geral do Ministério das Finanças – Orcamento do estado para o ano económico de 1927-1928. [em linha]. Portal das bibliotecas do Ministério das Finanças. [Consult. 02 Nov. 2013] Disponível em <http://badigital.sgmf.pt/OE-1927/1/>

<sup>15</sup> PORTUGAL; Secretária-Geral do Ministério das Finanças – Orcamento do estado para o ano económico de 1928-1929. [em linha]. Portal das bibliotecas do Ministério das Finanças. [Consult. 02 Nov. 2013] Disponível em <http://badigital.sgmf.pt/OE-1928/1/>

<sup>16</sup> PORTUGAL – **Código da contribuição Predial e do Imposto sobre a Indústria Agrícola: Decreto-Lei n.º 45 104, de 1 de Julho de 1963**. (Lisboa: Imprensa Nacional) 1963.

<sup>17</sup> PORTUGAL – **Codificação de Legislação Fiscal e Jurisprudência: desde a reforma tributária (decreto no 16.731, de 13 de Abril de 1929) até Janeiro de 1935**. Lisboa: Procural, 1935. p. 3.

melhor a oferecer aos cidadãos. Tanto mais, que urgia a preocupação em atingir os rendimentos reais dos contribuintes, através de um sistema declarativo, ou seja, o apuramento do imposto baseava-se na declaração do contribuinte, que obrigava o mesmo a entregar várias declarações, dado que o sistema vigente era celular, o que significa que cada categoria de rendimento é abrangida isoladamente por um imposto e cada imposto tinha uma declaração própria. A forma idealista procurava ouvir a voz do cidadão, pretendia que houvesse uma intensa relação entre o estado e este. Contudo, seria de difícil implementação, pois o país era rural e a maioria das pessoas analfabeta, como assevera Amaral (2005: 79)

[n]o que toca à educação, a primeira coisa a verificar é que o país recuperou bastante terreno em matéria de alfabetização ao longo do século XX, em especial a partir da década de 1930. O progresso foi consideravelmente lento até essa década, quando ainda 60% dos portugueses não sabiam ler, mas a partir daí foi rápido.

Também não estavam acostumados a este tipo de relacionamento com o fisco. Os próprios serviços não estavam preparados para receber as declarações, existiam dificuldades técnicas e falta de formação. Tudo isto, apenas poderia levar àquilo que se verificou, que foi uma perda de receitas e fraca correção das desigualdades sociais.

Assim tornara-se evidente que seria efetivamente instituída a tributação pelo rendimento normal, ou o valor normal e não o rendimento real ou valor real, sendo esta ideia defendida, como assevera Valério (2006: 133)

com dois argumentos. Em primeiro lugar, o de que a determinação pelo fisco do rendimento real ou valor real era frequentemente difícil ou impossível e portanto a sua tributação era ilusória, acabando a tributação por incidir efetivamente no rendimento normal ou no valor normal. Em segundo lugar, o de que a tributação do rendimento normal ou do valor normal premiava quem fosse mais eficiente do que a média e castigava quem fosse menos eficiente do que a média, estimulando assim a eficiência dos agentes económicos.

Mas entende-se que a sua aplicação converteria o contribuinte num mero objeto, deixando de ser o centro da relação tributária, e passando a ser agora o Estado o responsável pelo apuramento da matéria coletável do cidadão e cabendo só ao cidadão, pagar o respetivo imposto.

Devido a novas exigências sociais que advieram, por virtude de alterações da estrutura da CRP, do desenvolvimento imprevisível das guerras e crises e de uma maior complexidade

no que concerne ao direito fiscal, quer na teoria, quer na prática, o Governo sentiu a necessidade nos termos do artigo 1.º do Decreto-Lei n.º 38 438, publicado no Diário do Governo – I Série, n.º 196 de 25 de Setembro de 1951, de ser

instituída, com o nome de Comissão de Estatuto e Apreciação do Direito Fiscal, uma comissão que terá por objectivo preparar a renovação das leis e o aperfeiçoamento deste ramo do Direito, de harmonia com as actuais condições políticas, sociais e económicas, e a sua sistematização em torno de princípios simples mas compreensivos de justiça tributária.

Verificou-se, decorridos cinco anos, a necessidade de concentrar num único organismo as funções desempenhadas pela Comissão de Estatuto e Apreciação do Direito e pela Comissão de Técnica Fiscal, assim como melhorar a eficiência na realização das tarefas que lhe são incumbidas, suscitando à publicação o Decreto-Lei de 41 036 de 20 de Março de 1957<sup>18</sup>, que consagra no seu artigo 1.º que

[é] criada, em substituição da Comissão de Estatuto e Apreciação do Direito Fiscal e Comissão de Técnica Fiscal, uma Comissão da Reforma Fiscal, que exercerá cumulativamente as funções atribuídas àquelas, pelos artigos 1.º e 6.º do Decreto-Lei n.º 38 438, de 25 de Setembro de 1951.

Tendo José Teixeira Ribeiro, entre 1957 e 1963, presidido à Comissão da Reforma Fiscal, intitulada, por “reforma dos anos sessenta”, defendia a ideia de que a tributação deveria abranger os rendimentos reais e não rendimentos normais, por se entender que tal tributação não se adequava à conjuntura atual do país, e contrariamente ao que se alegava, poder desmotivar novos investimentos, agravar as injustiças sociais, e ao mesmo tempo, existindo já as condições administrativas necessárias, optar-se por uma tributação do rendimento efetivo.

É neste contexto, que o sistema fiscal, ao nível da tributação direta, optou particularmente por impostos celulares ou parcelares, os quais incidiam consoante a sua categoria num tipo de rendimento.

Era ainda o somatório do conjunto destes rendimentos pessoais tributado – imposto complementar –, ou seja, sobre estes rendimentos, para além do imposto celular, acrescia um imposto de sobreposição de natureza pessoal e progressiva.

---

<sup>18</sup> Diário do Governo – I Série, n.º 64, de 20 de março de 1957, p. 321.

Entre este conjunto de impostos parcelares, a Contribuição Industrial, Imposto Profissional, entre outros, estava a CP, tributando os rendimentos efetivamente obtidos.

No caso dos prédios urbanos arrendados incorria sobre a utilidade obtida pelo uso ou pela renda que poderia obter – valor locativo. Atinente aos prédios urbanos não arrendados e à renda fundiária concernente aos prédios rústicos, auferidos pelo rendimento presumido, seria determinado por avaliação direta ou cadastral.

Porém, o que viria a acontecer nos anos seguintes à entrada em vigor da reforma fiscal seria um desvirtuamento do sistema de tributação direta, entre os quais Porto (1985: 7-8) salienta

algun abandono não justificado da tributação do rendimento real efectivo, como aconteceu na contribuição industrial [...]. Um outro desvirtuamento de grande vulto ocorreu logo dois anos após a entrada em vigor do Código da Contribuição Predial e do Imposto sobre a Industria Agrícola, ao suspender-se a sua aplicação.

Deve-se avivar que era intento da reforma a implementação de um sistema unitário (por uma tributação uniforme e progressiva, serem tributados na totalidade todos os rendimentos auferidos pelo sujeito passivo sem se discernir a sua origem ou natureza), mas a obtenção de receita e falta de formação da administração fiscal, foram fatores decisivos para demover esta pretensão, da qual ainda assim se almejava num futuro próximo a sua concretização, como se pode constatar pelo último parágrafo do ponto 10 do preâmbulo do Código do Imposto Complementar<sup>19</sup>, que cita:

[p]or muito vasta, porém, que tenha sido a reforma, a verdade é que ainda fica um longo caminho a percorrer, que é o da paulatina substituição, até onde as circunstâncias o permitirem, da tributação real pela tributação pessoal. Simplesmente, esse é um caminho que só poderá começar a ser trilhado dentro de alguns anos, quando os resultados da reforma da tributação directa já permitam decidir com segurança qual o alargamento que há-de dar-se sucessivamente ao imposto complementar para compensação do gradual recuo dos impostos parcelares.

Portanto, no prosseguimento da reforma fiscal de 1958-1966, dirigida por José Teixeira Ribeiro, é aprovado o Decreto-Lei n.º 45 104, de 1 de Junho de 1963, sendo promulgado

---

<sup>19</sup> PORTUGAL – Código do Imposto Complementar: Decreto-Lei n.º 45 339, de 30 de Novembro de 1963. (Lisboa: Imprensa Nacional-Casa da Moeda), 1977.

o CCPIIA, regulando respetivamente a contribuição predial urbana e rústica e o imposto sobre a indústria agrícola.

Todavia, a CP de 1913, já tributava a renda da terra e o rendimento dos ganhos que obtinham pela exploração dos prédios rústicos, devido pelos titulares do direito a tais rendimentos, presumindo-se que os mesmos se encontram inscritos na matriz predial, ou que seja da sua efetiva posse, como já referido anteriormente, e reafirmado no quarto parágrafo do n.º 1 do preâmbulo do código em epígrafe, «que tanto nos concelhos que já se encontram em regime de cadastro como naquelas ainda sujeitos ao código de 1913, a contribuição predial rústica incide, ao menos em linha de princípio, sobre a renda fundiária mais o lucro do cultivador».

Consequentemente, terão sido os rendimentos dos prédios rústicos, os principais responsáveis por reformar a legislação em vigor, pois desde há muito sentia-se necessidade de separar a renda fundiária do lucro do cultivador, só alcançando esse propósito com este código, dado que a renda e o lucro podem visar pessoas distintas e possuem diferente natureza e estabilidade, requerendo cada um o seu procedimento e método de determinação adequados.

Por conseguinte, a renda é a fração do rendimento imputável ao capital fundiário, sujeita a variações pouco pronunciadas e o lucro pertence ao capital aplicado na exploração, alterando anualmente.

Este lucro que não se diferencia do lucro das empresas comerciais e industriais, é apenas menos personalizado, consequência das especificidades de uma produção agrícola tradicional. Evidenciava-se desta forma, a necessária diferenciação da tributação da renda e do lucro das explorações agrícolas, silvícolas e pecuárias, embora somente para lucros consideráveis se criasse o imposto sobre a indústria agrícola, conduzindo a este Código, o qual na Parte I, trata da renda fundiária atinente à contribuição predial rústica e urbana e na Parte II, o lucro no tocante ao imposto sobre a indústria agrícola.

O Decreto-Lei n.º 46 496, de 18 de Agosto de 1965<sup>20</sup>, viria a suspender «a execução das disposições que regulam o imposto sobre a indústria agrícola, criado pelo Decreto-Lei n.º 45 104, de 1 de Julho de 1963», em conformidade com o artigo 1.º deste diploma.

---

<sup>20</sup> Publicado no Diário do Governo – I série, n.º 185 de 18 de Agosto de 1965, p. 1128.

Até à reposição do imposto sobre a indústria agrícola, é publicado em 1979 um diploma fundamental para o poder local, a primeira lei das finanças locais – a Lei n.º 1/79 de 2 de Janeiro – consagrando a alínea a) do artigo 5.º deste diploma que a totalidade do produto da cobrança da contribuição predial rústica e urbana constituem receitas fiscais a arrecadar pelos municípios.

Por fim o legislador, considerando que a suspensão do imposto sobre a indústria agrícola propiciou um aumento de distorções económicas e sociais, no sistema de tributação dos rendimentos, levando a graves injustiças e desigualdades, repõe o Imposto sobre a Indústria Agrícola pelo Decreto-Lei n.º 5 de 6 de Janeiro de 1987<sup>21</sup>, o qual o reformula, substituindo a Parte II do CCP e do Imposto Agrícola. Obviamente, esta situação significa que este imposto seria reposto pouco antes da criação da CA, consagrada no CCA, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 442-C/88, de 30 de Novembro, entrando em vigor em 1 de Janeiro de 1989.

A reforma fiscal de 1988-1989 foi alusiva à Reforma Fiscal dos Impostos sobre o Rendimento, acatando desde logo a CRP, precisamente o n.º 2 do artigo 107.º deste diploma, na versão de 1976 (antes da revisão constitucional de 1997 e atualmente n.º 2 do artigo 104.º), que expunha que «[a] tributação das empresas incidirá fundamentalmente sobre o seu rendimento real».

Para esse efeito, contribuiu a Lei n.º 106/88, de 17 de Setembro, a qual expressa no seu artigo 1.º, que «[f]ica o Governo autorizado a aprovar os diplomas reguladores do imposto sobre o rendimento das pessoas singulares (IRS) e do imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas (IRC) e legislação complementar», o que conduziu à consequente extinção da contribuição predial pelos Decretos-Lei n.ºs 442-A/88 e 442-B/88, de 30 de Novembro, que aprovam respetivamente o Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (CIRS) e o Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (CIRC), entrando em vigor a 1 de Janeiro de 1989.

Portanto, será nesta conjuntura, com base na autorização concedida nos termos do n.º 1 do artigo 37.º da Lei 106/88, de 17 de Setembro, a qual narra que «[s]imultaneamente com a criação do IRS e do IRC, o Governo deverá instituir uma Contribuição autárquica sobre o valor patrimonial dos prédios rústicos e urbanos, devida pelos seus proprietários»,

---

<sup>21</sup> PORTUGAL – **Código da Contribuição Predial e do Imposto sobre a Indústria agrícola**. 5.ª ed. Lisboa: Rei dos Livros, 1988. (última atualização pelo Decreto-Lei n.º 5/87, de 6 de Janeiro).

concretizando tal intento por elaboração do Decreto-Lei n.º 442-C/88 de 30 de Novembro, que aprova o CCA, elucidando no segundo parágrafo do ponto 1 do preâmbulo deste Código, as circunstâncias basilares que fomentaram a sua criação ao referirem que

[e]ntendeu-se, por um lado, que a matéria colectável do IRS e do IRC deveria confinar-se a rendimentos realmente auferidos, levando, no caso dos rendimentos prediais, a incluir aí apenas os que decorrem de situações de arrendamento(ou semelhantes). A criação da contribuição autárquica, recaindo não só sobre os prédios arrendados como também sobre os prédios não arrendados, vem preencher assim um espaço que ficaria por tributar.

## **5 - O DEALBAR DA TRIBUTAÇÃO SOBRE O VALOR PATRIMONIAL IMOBILIÁRIO**

Com a reforma de 1988-1989 ocorreu o afastamento da tributação do rendimento normal ou do valor normal, para vingar a tributação real e efetiva como base de todo o sistema de tributação do rendimento. Desta feita, o legislador pondo termo à tributação sobre o rendimento dos imóveis, instituiu no ordenamento jurídico-fiscal português a Contribuição Autárquica – imposto municipal que incide sobre o valor patrimonial dos prédios rústicos e urbanos, situados no território de cada município.

Interrompendo assim séculos de sucessivos impostos prediais, os quais, a Décima Militar, que deu início à tributação do rendimento, com carácter geral, seguindo-se a Décima Predial, imposto que também incidia sobre o rendimento, bem como a CP de 1929 e a de 1963 que eram, igualmente, impostos que tributavam o rendimento dos imóveis, e em que os prédios arrendados eram tributados pelo seu valor real segundo o artigo 113.º do CCPIIA, o qual corresponderia «às rendas efectivamente recebidas em cada ano». Relativamente aos prédios não arrendados, eram tributados pelo valor locativo, que condiria de acordo com o artigo 125.º do CCPIIA «à justa renda pelo período de um ano em regime de liberdade contratual», ou seja, a renda que supostamente obteria caso o prédio estivesse arrendado. Quanto aos prédios rústicos, pelo rendimento obtido pela exploração deste, isto é, pela renda fundiária determinada por avaliação cadastral ou avaliação direta em conformidade com o artigo 37.º do CCPIIA.

### **5.1 - A CONTRIBUIÇÃO AUTÁRQUICA**

O CCA surge em 1989 como um novo paradigma de tributação sobre o património imobiliário, proveniente da Comissão de Reforma Fiscal criada pelo Governo, por Decreto-Lei n.º 232/84 de Julho, com o objetivo de realizar estudos relativos à reestruturação do sistema tributário e propor as medidas adequadas a essa reorganização, com prioridade para a matéria da tributação do rendimento.<sup>22</sup> Presidida pelo Prof. Doutor Paulo Pitta e Cunha, apresentou o seu trabalho em 1988 e no decorrer do

---

<sup>22</sup> PORTUGAL; COMISSÃO DE REFORMA FISCAL – **Reforma da Tributação do Rendimento. Projecto de Proposta de Lei. Estudos e Documentos da Reforma Fiscal.** (Lisboa: Imprensa Nacional-Casa da Moeda) 1987, p. 9.

mesmo ano, a publicação da Lei n.º 106/88<sup>23</sup>, como já supramencionado, autorizou o Governo a aprovar os diplomas de IRS e IRC, dando alento ao que Porto (1985: 43) dissera

[a] integração na CEE obriga pois, também por esta razão, a uma maior exigência em relação à tributação directa, particularmente em relação ao imposto único sobre o rendimento, que, mesmo nos termos da Constituição, deverá constituir uma das traves mestras do sistema fiscal português.

As contestações não tardaram a emergir por parte de vários autores de renome, entre os quais se destaca, em várias obras literárias, o Prof. Doutor Teixeira Ribeiro e o Dr. Nuno Sá Gomes.

Um dos aspetos de crítica à reforma pelos dois autores, é o facto de não terem incluído os rendimentos imputados dos prédios no rendimento global dos contribuintes, alegando o Prof. Doutor Teixeira Ribeiro que esta situação se deve à desacertada perceção do conceito do rendimento-acrécimo, que consta no relatório da reforma fiscal, esclarecendo que o

rendimento é um acréscimo patrimonial líquido, é um acréscimo líquido em dinheiro ou em bens com valor pecuniário. Simplesmente, pode ser todo e qualquer acréscimo, e temos a noção lata de rendimento, a que chamámos rendimento-acrécimo, ou pode ser apenas acréscimo resultante de contribuição para a actividade produtora, e temos a noção restrita de rendimento, o rendimento-produto. Neste rendimento-produto somente cabem os salários, juros, as rendas e os lucros, enquanto no rendimento-acrécimo cabem todos os outros acréscimos patrimoniais, como as mais-valias, as heranças e os ganhos ao jogo (Ribeiro,1989: 212).

O que preconizavam este dois autores era a existência de uma discriminação contra os prédios arrendados, pelo facto de recair sobre eles o imposto de rendimento (rendas que recebessem) e a CA (valor dos prédios), enquanto os proprietários dos prédios restantes apenas pagavam a CA, levando a que, por proposta da Comissão da Reforma – Proposta de Lei n.º 59/V –, e preceituado pela Assembleia da República que «[à] colecta do IRS na

---

<sup>23</sup> Resultado da síntese de duas propostas anteriores: a proposta de Lei n.º 3/V, chamada de Proposta de Lei Bases da Reforma Fiscal, publicada no Diário da República – II Série, n.º 9, de 16 de Outubro de 1987, que substituiu a primeira proposta n.º 54/IV, praticamente semelhante, por ter caducado devido à dissolução da Assembleia da República que ocorrera, e a proposta de Lei n.º 59/V, chamada de Proposta de Taxas da Reforma Fiscal, publicada no Diário da República – II Série, n.º 78, de 25 de Maio de 1988.

parte proporcional aos rendimentos englobados de prédios ou parte de prédios e até ao montante destes, é dedutível a colecta da contribuição autárquica que incide sobre o valor desses prédios ou parte de prédios», e que «[â] colecta do IRC na parte proporcional aos rendimentos de prédios ou parte de prédios, é dedutível, até ao montante desta, a colecta da contribuição autárquica que incide sobre o valor desses prédios ou parte de prédios», segundo respetivamente o n.º 3 do artigo 11.º e artigo 15.º do supracitado diploma.

Uma das soluções que Ribeiro (1989: 221) propunha, e que por estímulo das suas críticas, entendia ser possível que a contribuição autárquica seguisse, mas que não viria a ser adotada, consistia numa «contribuição sobre o valor de todos os prédios, mas deduzindo tal contribuição ao imposto de rendimento que os donos também pagassem, isto é, fazendo a dedução imposto de imposto. [...] É uma solução aceitável, mas não cabal, do problema».

Depreende-se indubitavelmente que ambos consideravam que não era necessária a criação da CA para reforçar o financiamento dos municípios, devido à perda de receitas dos impostos locais extintos, como Gomes (2005: 41) evidencia ao alegar que para

obviar a essa perda, poder-se-ia manter a tributação estadual dos rendimentos imputados aos prédios, em IRS e IRC, o que estaria mais de harmonia com o princípio adoptado da tributação do rendimento acréscimo, evitando-se a discriminação contra os prédios arrendados, e compensar-se a referida perda de receita pelos municípios através de impostos municipais sobre a ocupação de espaços urbanos incidentes sobre a utilização dos bens imóveis a pagar, quer pelos titulares dos direitos reais de gozo, proprietários, usufrutuários, etc., quer pelos arrendatários ou outros detentores dos bens imóveis.

Mas a censura que incidia sobre a CA, não seria suficiente para demover a sua criação, superando certas distorções, uma das quais, já enunciada, e que Porto (1984: 152-153) esclarece assim:

[n]a Proposta de Lei n.º 5/V [n.º 3/V] previa-se apenas (no art. 24.º, n.º 4) que se fizesse a dedução da colecta da contribuição autárquica do rendimento colectável dos impostos globais sobre o rendimento: o que, naturalmente, não seria suficiente para evitar a distorção no mercado, penalizando quem aplicasse o dinheiro em prédios de rendimento, em relação a quem fizesse qualquer outra aplicação. Já na Proposta de Lei n.º 59/V (nos arts. 11.º, n.º 3 e 15.º) veio a propor-se antes a dedução colecta a colecta, solução que teve acolhimento na Lei aprovada [Lei n.º 106/88] (nos arts. 14.º, n.º 3, em relação ao IRS, e 25.º em relação ao IRC).

É nestas circunstâncias, que aparece a contribuição autárquica, como um complemento em relação à instituição do IRS e IRC, e como uma fonte de receita fiscal dos municípios portugueses.

Apesar da divergência relativamente à aplicação da CA, era unânime pelos autores entendidos em matéria tão vasta e sensível como a tributação estática do património imobiliário, que a Contribuição Predial estava aquém do que se pretendia para uma eficiente tributação no que diz respeito à arrecadação de receitas por parte dos municípios, e de longe um verdadeiro imposto que visasse de facto o valor de riqueza imobiliária estática e proporcionasse equidade social.

Antes de avançar mais detalhadamente sobre as características de tal modelo de tributação, há que salientar que a CA não deve ser considerada o substituto da Contribuição Predial de 1963, conforme refere Pires (2012: 21) pois

[a]o contrário do que à época se afirmava, a Contribuição Autárquica não sucedeu à Contribuição Predial, nem se destinou a substituí-la, dado que esta era um imposto sobre o rendimento e a Contribuição Autárquica um verdadeiro imposto sobre o património ou a riqueza.

Tal nunca poderá ser considerado, em virtude dos referidos impostos terem incidências diferentes. Considere-se ainda que, o IRS e IRC são os sucessores da Contribuição Predial de 1963, por incidirem sobre o rendimento, divergindo apenas no facto de assentarem sobre um conceito de rendimento real e efetivo e não o do rendimento normal (Pires, 2012).

A CA confinara-se à tributação do valor patrimonial dos prédios urbanos, rústicos e mistos devido pelos titulares dos prédios, sendo apenas tributado em sede de IRS e IRC, o rendimento real provindo de alguns deles, convertendo as suas receitas para os municípios, e indo ao encontro da prática corrente nos países da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico (OCDE), consoante confirma Matias (1999: 24) ao esclarecer que «após uma análise das diferentes experiências em países da OCDE, em particular dos nossos parceiros na então CEE, a Comissão propôs a criação de um imposto predial, cuja receita revertesse para os municípios, assentando no valor dos prédios». Afasta-se mais do princípio da capacidade contributiva, por atender ao seu propósito que é visar o princípio do benefício, na medida em que o seu pagamento é a retribuição de serviços, infraestruturas, obra, que a comunidade propicia, desempenhando os municípios um papel preponderante neste domínio.

Relativamente à isenção, conservou-se a pretensão do incentivo à construção e à aquisição de prédios urbanos para residência permanente do contribuinte e seu agregado familiar, ficando dependente de um sistema justo e frequentemente atualizado de avaliações que constaria de um Código de Avaliações, surtindo do mesmo o valor tributável dos prédios, que conforme exposto no ponto 7 do preâmbulo do CCA, serviria «para efeitos da aplicação da contribuição predial e ainda de outras formas tributárias, como a sisa, o imposto sobre as sucessões e doações e ainda o IRS e o IRC, em relação às mais-valias a eles sujeitos, podendo ainda, desejavelmente, servir de base a objectivos não fiscais». Porém, enquanto o Código de Avaliações não estivesse disponível, devido a inovações que o mesmo acarretava, seria aplicado um regime transitório até à sua publicação que consistiria no resultado da capitalização dos rendimentos constantes na matriz e à atualização automática destes valores.

Contudo, a CA verificou-se um modelo incapaz de superar os objetivos pretendidos, onde muito pelo contrário, as desigualdades tendiam a subsistir em situações tributárias análogas. As próprias matrizes possuíam valores tributários desatualizados, provocando uma carga fiscal superior no seio dos proprietários dos imóveis mais recentes, comparativamente com os imóveis adquiridos antes desta reforma.

Tratando-se de um imposto de natureza estática sobre o património imobiliário, incidido sobre o valor patrimonial, o qual se pretendia que a estrutura fosse baseada no princípio do benefício, acabou por se distanciar deste propósito. Além disso, o almejado código de avaliação que teria a função de determinar o valor patrimonial tributário dos imóveis, subjacente ao valor de mercado, ou seja, o valor pelo qual o prédio pudesse ser convertido em dinheiro, tornou-se num projeto falhado.

Este malogro talvez se tenha devido em parte à ausência de determinação política, pois de facto existiu a autorização legislativa para a aprovação, que consta da alínea b) do artigo 50.º da Lei n.º 2/92, de 9 de Março, lei que aprova o OE para 1992, mas que veio a ser julgada como inconstitucional por violar o disposto no n.º 2 do artigo 168.º da CRP, por falta de definição do objeto, sentido e extensão, de acordo com acórdão n.º 358/92 – Processo n.º 120/92 do Tribunal Constitucional, publicado no Diário da República, I série - A, de 26 de Janeiro de 1993.

Esta situação veio a ser colmatada pelo n.º 1 do artigo 8º do Decreto-Lei n.º 442-C/88 de 30 Novembro, onde está elencado que

[e]nquanto não entrar em vigor o Código das Avaliações, os prédios continuarão a ser avaliados segundo as correspondentes regras do Código da Contribuição Predial e do Imposto sobre a Indústria Agrícola, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 45 104, de 1 de Julho de 1963, determinando-se o seu valor tributável de acordo com o disposto nos n.ºs 1 dos artigos 6.º e 7.º do presente decreto-lei.

Assim sendo, o valor tributável dos prédios urbanos e rústicos era calculado através da aplicação de um fator de capitalização, ao rendimento coletável atualizado a 31 de Dezembro de 1988, respetivamente 15 e 20. Consequentemente, os terrenos para construção, os quais, considerados uma das espécies de prédios urbanos nos termos da alínea c) do artigo do CCA, e de acordo com a disposição transitória emanada pelo n.º 2 do artigo 8 do Decreto-Lei de 30 de Novembro, o seu valor tributável era determinado por aplicação das regras contidas no Código da Sisa e do Imposto sobre Sucessões e Doações (CIMSISID).

Indubitavelmente, o modelo de avaliação do VPT dos imóveis mantinha-se o mesmo que na CP de 1963, conduzindo este novo paradigma ao fracasso, conforme é asserido por Lobo (2007: 30) que nos diz que,

é unanimemente considerada como a “parente pobre” da Reforma Fiscal de 1988/89. Muitos questionam mesmo se ocorreu uma efectiva reforma fiscal a este título, dado que este novo imposto não seria mais do que uma reconfiguração de tributos ancestrais como a “jugada”, reconvertida em Contribuição Predial, porém, órfão de parte da sua incidência sobre o rendimento predial, entretanto inserida nos Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares e no Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas, simultaneamente aprovados.

Este modelo avançou ignorando as amplas críticas de autores entendidos sobre o teor desta matéria. Mas, seria no entender de muitos autores, que o facto de nascer incompleto (a falta de Código de Avaliações) e a falta de atualização regular dos valores matriciais dos prédios antigos, levaria ao inevitável, a que as distorções provocadas pela CA fomentassem uma desigualdade no âmbito da tributação do património imobiliário, pois sobre os prédios adquiridos após 1989 surtiria maior carga tributária.

Realça Valdez (2010: 1007) que «[a] diferença conduzia a injustiças flagrantes, de tal sorte que propriedades extremamente valiosas nos centros das grandes cidades pagavam valores irrisórios de imposto comparativamente com andares modestos nas periferias dessas cidades», o que certamente também proporcionaria que os imóveis devolutos e degradados fossem menos tributados do que os novos.

Estes aspetos também foram apontados por Leitão (2001: 17), acrescentando ainda que

a discriminação instituída pelo sistema entre imóveis arrendados e não arrendados é agravada pelo facto de, com a desatualização do valor tributável, a aplicação das taxas proporcionais da contribuição autárquica ir implicar uma tributação muito inferior do que aquela que ocorre nos escalões mais elevados do I.R.S ou inclusivamente no I.R.C.

Parece, por isso, dificilmente sustentável a manutenção, por muito mais tempo, da actual situação de injustiça substancial da tributação na contribuição autárquica, havendo que encontrar alternativas de regime.

Mas de facto, adveio a partir deste modelo, o conceito de tributação sobre o património ou riqueza dos prédios, e não menos importante também, a convicção de que neste tipo de tributos é mais fácil identificar os municípios beneficiários de tais receitas, e que «deve privilegiar-se um imposto que assente no chamado princípio do benefício, ou seja fazendo pagar quem por esta ou aquela razão, maiores utilidades obtém da autarquia onde reside ou onde tem actividade» (Matias, 1999: 33).

Porquanto a tantas injustiças fiscais advindas da CA, era eminente a necessidade de reforma, e deste modo raiaram muitas propostas e tentativas de reforma da tributação do património, surgindo vários paradigmas sobre este âmbito, os quais serão caracterizados e debatidos, pretendendo-se uma reflexão sobre a sua problemática no próximo capítulo.

A reforma da tributação do património só sucederia em 2003, atendendo à consensual intenção de dar por findo o injusto regime de tributação estático do património imobiliário, provindo de desmesurada desatualização das matrizes prediais, de um sistema de avaliação desajustado com a realidade atual do património imobiliário e dos próprios princípios da Constituição de 1976, proporcionando a fraude e evasão fiscal.

## **5.2 - IMPOSTO MUNICIPAL SOBRE IMÓVEIS**

Não será demais dizer que entre 1999 e 2005 decorreram três Governos Constitucionais da Terceira República Portuguesa, denotando-se instabilidade política neste período.

É neste contexto que, no XV Governo Constitucional, que tomou posse a 6 de Abril de 2002, na sequência das eleições de 17 de Março de 2002, e que foi chefiado pelo Primeiro-Ministro Durão Barroso, até à altura do seu pedido de demissão, com término do mandato a 17 de Julho de 2004, é durante este período de governação, que os anteriores modelos e projetos alusivos à tributação do património foram postos de parte.

Coube e foi concretizado, pela Ministra de Estado e das Finanças, Manuela Ferreira Leite, a elaboração e publicação de um projeto de reforma geral da tributação do património, que teve em consideração os estudos e os projetos que antecederam o momento atual, coordenado pelo Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais, Dr. Vasco Valdez Matias, que teve a árdua tarefa de instauração, assim como os vários diplomas legais e regulamentos que serviram para a sua concretização, traçando de forma coerente os principais objetivos gerais, enunciados na Proposta de Lei n.º 56/IX<sup>24</sup>.

Deste projeto afluiria uma nova visão de tributação sobre o património, marcando o rumo e os preceitos que viriam a ser materializados mais tarde, com o Decreto-Lei 287/2003, de 12 de Novembro.

Este projeto, consagrado na Proposta Lei n.º 56/IX, visava cinco objetivos gerais que foram sintetizados no relatório, conclusões e parecer da Comissão de Economia e Finanças<sup>25</sup> enviado ao Presidente da Assembleia da República, João Bosco Mota Amaral, em 11 de Junho de 2003, que se passa a citar:

- 1.º Gradualismo e praticabilidade, na medida em que é composta de um conjunto de medidas concretas e imediatamente exequíveis;
- 2.º Equidade e neutralidade, através de novas medidas para determinação do valor patrimonial tributário;
- 3.º Manutenção e melhor distribuição das receitas, presumindo o Governo que, apesar da descida de taxas preconizada, o alargamento da base tributável, a eliminação de alguns benefícios fiscais, bem como a diminuição da fuga fiscal, manterão a receita estável;
- 4.º Maior aprofundamento e concretização do poder tributário próprio das autarquias locais, conferindo aos municípios a possibilidade de adaptar os impostos de que beneficiam, bem como de estabelecer os benefícios fiscais;
- 5.º Reforma de natureza estruturante, na medida em que, apesar de inserida no sistema tributário actual, produz alterações e inovações dentro dos impostos que

---

<sup>24</sup> Publicado no Diário da Assembleia da República – II Série - A, n.º 88/IX/1, de 26-04-2003. p.p. 3594-3618. Tendo sido a Proposta de Lei aprovada por unanimidade em votação final global em reunião plenária de 18 de Junho de 2003, publicado no Diário da Assembleia da República – I Série, n.º 135/IX/1, de 20-06-2003.

<sup>25</sup> Publicado no Diário da Assembleia da República – II Série - A, n.º 102/IX/1 – 2003-06-12. p.p. 4171-4177.

substituí, não deixando de se adaptar e harmonizar com outras figuras e legislação tributária em vigor.

Assim sendo, é a Lei 26/2003 de 30 de Julho<sup>26</sup>, que teve origem na Proposta de Lei n.º 56/IX – vista e aprovada em Conselho de Ministros de 15 de Abril de 2003 –, que autorizou o Governo a aprovar o CIMI, permitindo a publicação do Decreto-lei n.º 287/2003, de 12 de Novembro<sup>27</sup>, e assim proceder à reforma da Tributação do Património, aprovando o novo CIMI, cujos «[o]s objectivos centrais desta reforma foram o de promoção da justiça fiscal e o de combate à fraude e à evasão fiscais, sem comprometer o nível das receitas arrecadadas e reforçando-se o poder tributário dos municípios» (Machado & Nogueira da Costa, 2009: 288).

Outro aspeto primordial desta nova reforma foi consagrar um sistema de avaliações diretamente no CIMI, tal como se afirma no nono parágrafo do preâmbulo deste diploma, onde se diz que

[p]ela primeira vez em Portugal, o sistema fiscal passa a ser dotado de um quadro legal de avaliações totalmente assente em factores objectivos, de grande simplicidade e coerência interna, e sem espaço para a subjectividade e discricionariedade do avaliador. É também um sistema simples e menos oneroso, que permitirá uma rapidez muito maior no procedimento de avaliação.

Ambicionou-se de facto por esta reforma, pelos grandes debates técnicos e políticos que sucederam em torno da tributação estática do património. E algo era claramente premente e consensual entre todos, a necessária reformulação de um sistema muito complexo, ineficaz e injusto, com o objetivo do sistema conter maior equidade entre os contribuintes e uma distribuição justa e equilibrada da carga fiscal. Apesar das tentativas que ocorreram no passado, através de modelos e projetos que variavam conforme a suscetibilidade política e técnica dos intervenientes destes governos, nada foi consumado para inverter esta situação insustentável. Contudo, as alterações que surtiram deste

---

<sup>26</sup> «Autoriza o Governo a aprovar o Código do Imposto Municipal sobre Imóveis e o Código do Imposto Municipal sobre as transmissões onerosas de imóveis, a alterar o Estatuto dos Benefícios Fiscais, o Código do IRS, o Código do IRC, o Código do Imposto do Selo, e a revogar o Código da Contribuição Predial e do Imposto sobre a Indústria Agrícola, o Código da Contribuição Autárquica e o Código do Imposto Municipal de Sisa e do Imposto sobre as Sucessões e Doações».

<sup>27</sup> Logo, o início do Preâmbulo do Decreto-lei esclarece que procede à reforma da tributação do património, aprovando os Códigos do Imposto Municipal sobre Imóveis (CIMI) e do Imposto Municipal sobre Transmissões Onerosas de Imóveis (CIMI), alterando o Código do Imposto do Selo e procedendo a alterações de diversa legislação tributária conexa com a reforma.

modelo, permitiram a sua aprovação, as quais Mateus &Valdez (2007: 37-38) asseveram que

passaram pela inclusão de regras de avaliação objectivas e que foram estruturadas para encontrar valores de avaliação com alguma **aproximação ao valor médio de mercado** de cada imóvel a avaliar, embora com a preocupação de não ultrapassar o referido valor, prevendo-se a sua aplicação às transmissões ocorridas a partir da entrada em vigor do CIMI, sendo os restantes imóveis objecto de uma actualização gradual, mediante aplicação de coeficiente de desvalorização monetária, com o compromisso legal de que se faria **uma avaliação geral do parque imobiliário urbano** no prazo máximo de 10 anos a contar de 2003.

Desta reforma de tributação do património, várias apreciações advieram de mentes versadas em tão complexa matéria, que aduziram numa perspectiva favorável à sua concretização. Destaca-se o Professor Dr. José Casalta Nabais, que se propôs a comprovar as bases constitucionais da tributação do património e o parecer<sup>28</sup> do Dr. Luís Manuel Teles de Menezes Leitão, sobre a constitucionalidade de alguns aspetos da proposta de Reforma da Tributação do Património, solicitado pelo Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais. Fervorosos defensores da fórmula de determinação do valor patrimonial dos prédios urbanos, como se pode constatar pelas alusões em que Nabais (2004: 20) considera que a respeito

ao valor dos prédios, base dos impostos que integram a reforma da tributação do património em curso, o nosso juízo é francamente positivo. [...] Depois, em concretização dessa ideia, o valor em causa tem em conta toda uma série bastante diversificada e completa de factores, já que abarca a generalidade dos factores que é possível ter em conta, assim como se combinam esses factores numa fórmula cuja complexidade se prende justamente com a preocupação de atingir o valor real, o valor de mercado dos imóveis, ou um valor que dele se aproxime o mais possível.

---

<sup>28</sup> Foi emitido parecer sobre duas questões, mas para este trabalho é apenas de interesse a primeira questão, tendo exposto Leitão (2004:8), que as questões constavam do seguinte:

- 1 - A fórmula proposta para a determinação do valor patrimonial tributável dos prédios urbanos, através de uma avaliação, a efetuar na altura da sua alienação, conforme com a constituição?
- 2 - A aplicação do valor assim fixado para efeitos de determinação do rendimento tributável tributário em IRC e em IRS, sempre que a Administração Fiscal não demonstre que o preço de transação foi superior, é conforme com a Constituição?

De forma esmiuçada – dissecando a fórmula<sup>29</sup> que calcula o valor patrimonial dos prédios urbanos para habitação, comércio, indústria, e serviços – é feita a análise da qual Leitão (2004: 22) apresenta as seguintes conclusões:

O cálculo do valor patrimonial dos prédios através da aplicação aos mesmos da fórmula, [...] parece-nos ser uma solução melhor do que qualquer das propostas que tinham anteriormente sido apontadas neste domínio. [...] [P]ermitirá corrigir a injustiça que actualmente se verifica em sede de contribuição autárquica, sendo assim plenamente conforme com o art. 104.º, n.º 3, da Constituição. [...] [É] perfeitamente conforme com o princípio da legalidade, enunciado no art. 103.º, n.º 2, da Constituição, dado que é reduzidíssima a margem de apreciação conferida à Administração Fiscal, uma vez que praticamente todos os elementos componentes da Fórmula são objectivos, deixando muito pouca margem de subjectividade.

Outros autores sustentam que a reforma introduzida pelo Decreto-lei n.º 287/2003 de 12 de Novembro, não traria as profundas alterações que se preludiava no que refere à avaliação do património imobiliário para efeitos tributários. Lobo (2007: 31) contrapõe relativamente aos dois impostos – IMI e IMT – que substituíram respetivamente a Contribuição Autárquica e a Sisa, em 1 de Dezembro de 2003 e 1 de Janeiro de 2004, sendo essencialmente no que se baseou esta reforma, afirmando que estes

tiveram como principal mérito o estabelecimento de critérios objectivos para a determinação do valor patrimonial dos imóveis. No entanto, as filosofias de tributação são exactamente idênticas às dos impostos que revogaram, tendo unicamente ultrapassado o ónus da existência do Código das Avaliações, que foi superado através do estabelecimento de indicadores objectivos de avaliação. [...] Todas as restantes alterações ao nível da estrutura dos dois impostos são meramente cosméticas, não influenciando significativamente o sistema tributação. Poderá, pois, concluir-se que de uma perspectiva qualificativa, o IMI e o IMT não são mais do que a CA e o Imposto Municipal Sisa com uma nova roupagem.

Ainda durante o decorrer deste Mestrado em Fiscalidade, o Professor Dr. Carlos Lobo, ao ministrar a sua disciplina, fez menção por diversas ocasiões à existência de uma incongruência, no que concerne ao conceito que está na base da tributação sobre os imóveis, o que resulta do facto da propriedade de um imóvel não valer de nada sem o

---

<sup>29</sup>  $V_t = V_c \times A \times C_a \times C_l \times C_q \times C_v$ , consagrada nos artigos 38.º a 44.º do CIMI, tendo sido aditado o artigo 40.º-A – coeficiente de ajustamento de áreas – a ser aplicado a partir de 1 de Julho de 2007, de acordo com o artigo 79.º, da Lei 53-A/2006, de 29 de Dezembro.

planeamento urbanístico do município, pois entende que o valor daquele bem depende das utilidades fornecidas pelos seus respetivos municípios, designadamente, infraestruturas, equipamentos sociais e acessibilidades.

Esclarece que de facto o IMI, não é um imposto sobre o valor do património dos imóveis, mas sim uma contribuição especial que visa a internalização das externalidades positivas (que advém de uma série de funções, quer pelo planeamento urbanístico, quer pelos serviços, quer das amortizações das infraestruturas, entre outros), cujos municípios prestam aos proprietários dos imóveis e que o VPT, não é mais do que um fator fiscal de repartição, ou deveria ser.

Clarifica que quando é dito que os avaliadores estabelecem o valor de mercado, esta situação não tem sentido, pois nem o próprio mercado determina o valor de mercado dos imóveis, que por serem tão distorcidos na ótica das suas especificidades, seria difícil chegar a um consenso plausível.

Constata-se que ambas as opiniões são concordantes, pelo menos no que concerne à base de incidência – VPT – que será determinado por critérios objetivos, que advém de indicadores de carácter inerentes aos imóveis, designadamente, o valor médio de construção por metro quadrado, área de construção, localização, qualidade, conforto e antiguidade. Contudo, o Professor Dr. Carlos Lobo refere que a filosofia de tributação pela qual se optou – a via do valor especulativo ou de mercado –, resulta no mesmo erro já cometido aquando da CA, algo compreensível, no seu entender, por ter mais utilidade os impostos sobre o rendimento à real primazia do Estado e à Administração Tributária, e à indubitável dificuldade que advém em determinar o VPT de prédios urbanos ou rústicos, por aproximação ao valor do mercado, devido às especificidades decorrentes do mercado imobiliário.

Mas, é evidente que as opiniões divergem de autor para autor no que concerne às alterações introduzidas pela tributação estática da propriedade e dos direitos de gozo – IMI –, mesmo que apenas seja por questões de sensibilidade política, em muito do que é aduzido sobre este tema, teoricamente.

Para consolidar esta matéria, no capítulo VIII, será analisado de forma pragmática através de uma perspetiva real, um prédio urbano que esteve sob tributação da CA e presentemente sob tributação do IMI, as alterações ou analogias, eventualmente se aplicável, assim como as principais características, que provieram deste modelo de tributação estática do património imobiliário. Visa-se para isso os prédios urbanos para

habitação própria e permanente. Entretanto, será útil retroceder ao passado para entender o que levou o governo a aceitar o modelo de tributação vigente, quais as propostas e modelos que surgiram entre 1996 e 2003.

## **6 - MODELOS DE TRIBUTAÇÃO ESTÁTICA DO PATRIMÓNIO IMOBILIÁRIO**

Como já supracitado no decorrer deste estudo, muita pesquisa, trabalhos e relatórios, foram realizados por Comissões nomeadas pelos Governos, para levar a cabo a Reforma da Tributação do Património, pelo que neste capítulo far-se-á alusão àqueles que se consideram ser os mais pertinentes.

### **6.1 - RELATÓRIO DA COMISSÃO PARA O DESENVOLVIMENTO DA REFORMA FISCAL**

Em 30 de Abril de 1996, na vigência do XIII Governo Constitucional e presidida pelo Dr. José da Silva Lopes, é tornado público o Relatório da Comissão para o Desenvolvimento da Reforma Fiscal (RCDRF), também conhecido por “Relatório de Silva Lopes”, criada pela Resolução do Conselho de Ministros n.º 6/94, 2ª série, de 7 de Abril de 1994, com o «objectivo fundamental propor medidas para o aperfeiçoamento e desenvolvimento do sistema fiscal e para a melhoria do funcionamento da Administração»<sup>30</sup>.

O então Ministro das Finanças, António Sousa Franco, de acordo com o governo, coloca à discussão pública o presente relatório, mas como assevera Matias (1999: 61) «infelizmente, com pouco eco, o que é tanto mais de lamentar quanto a importância da temática em apreço e a elevada qualidade do trabalho produzido, concorde-se ou não com muitas das propostas formuladas, a tal deveria ter conduzido».

Este relatório não propõe nenhum modelo alternativo quanto à tributação estática do património imobiliário, direcciona-se apenas à aprovação e promulgação do Código de Avaliações, no intuito de suceder uma maior eficácia e equidade do sistema fiscal, propondo para esse efeito, um conjunto de recomendações e definindo os critérios de determinação do valor patrimonial dos prédios, exequíveis com as circunstâncias da então sociedade, as quais seriam consideradas futuramente como se verifica na reforma da tributação do património de 2003 que ainda vigora.

---

<sup>30</sup> Resolução n.º 6/94 (2.ª série), de 7 de Abril de 1994, publicada no Diário da República – II Série, n.º 90, Suplemento, de 18 de Abril de 1994.

Já Catroga (1995: 201) antevia ao referir que, «[é] evidente que uma das peças importantes na análise das medidas de política fiscal que se poderão adoptar para 1996 e anos seguintes será, certamente, o trabalho produzido pela Comissão para o Desenvolvimento da Reforma Fiscal».

No Capítulo 17 com a epígrafe “Imposto sobre o Património”, aborda-se o objeto de estudo deste trabalho, cingindo-se à tributação numa perspetiva estática dos imóveis, como já antes se referenciou.

Neste contexto, a Comissão para o Desenvolvimento da Reforma Fiscal (CDRF) dá ênfase à contribuição autárquica, demonstrando que os impostos sobre o património até então, não tinham papel fundamental no conjunto das receitas fiscais dos Estados-Membros da União Europeia (UE), embora os seus valores superem os de Portugal, considerando que «[a] tributação patrimonial selectiva, do tipo da introduzida pela Contribuição autárquica, não tem justificação cabal num sistema fiscal baseado no princípio da capacidade contributiva» (CDRF, 1996: 762), pelo que, não seria expetável melhoria expressiva na distribuição de uma carga fiscal justa, quer no que toca à igualdade vertical, quer na igualdade horizontal.

Explana que são recorrentes as incoerências com os preceitos da Contribuição Autárquica e o princípio do benefício que alegadamente lhe é implícito, contestando e argumentando, que na lógica do princípio do benefício poder-se-ia depreender que o sujeito passivo passasse a ser os arrendatários – os ocupantes efetivos dos prédios –, por ser os reais beneficiários dos serviços e infraestruturas proporcionados pelos municípios e não o proprietário, usufrutuário ou superficiário dos prédios, nos termos do CCA.

Advoga ainda que, raciocinado à luz do princípio do benefício, a existência de isenções não se coaduna em termos gerais com este imposto, dado que a própria isenção consagrada no artigo 55.º do Estatuto dos Benefícios Fiscais (EBF)<sup>31</sup>, é uma manifesta cedência ao princípio da capacidade contributiva.

De igual modo, a possibilidade legal, de deduzir à coleta os rendimentos dos prédios que forem incluídos na base de incidência dos impostos sobre o rendimento (IRS e IRC) pelos proprietários, afasta a CA do seu preponderante propósito, o pagamento à

---

<sup>31</sup> Segundo a redação que constava em 1996 do EBF aprovado pelo artigo 1.º do Decreto-Lei n.º 215/89 de 1 de Julho: artigo 55.º com a epígrafe “Famílias de baixos níveis de rendimento” «ficam isentos de contribuição autárquica os prédios rústicos ou urbanos pertencentes a sujeitos passivos cujo rendimento bruto total do agregado familiar englobado para efeitos de IRS não seja superior ao dobro do salário mínimo nacional mais elevado».

contrapartida dos benefícios proporcionados pelos municípios, isto se for do entendimento que o valor dos prédios corresponde efetivamente a este benefício.

Considera a CDRF (1996: 764) que,

[e]m face destas incongruências, conviria rever esta tributação. No entanto, atendendo ao facto de estes problemas só poderem ser resolvidos num enquadramento mais geral, que inclui a reforma das finanças locais, a Comissão, neste momento, no pressuposto da manutenção do actual quadro da tributação patrimonial, limita-se a recomendar que a importância relativa deste imposto, no âmbito das receitas globais, não aumente.

A Comissão considera ainda que um sistema de avaliação do património imobiliário deva assentar no valor do capital, dado em regra, os países adotarem como base tributável o valor do capital (património), em alternativa ao valor do rendimento, e constatando a inexistência de um expressivo mercado de arrendamento imobiliário, que permitisse obter um valor-padrão, como base fidedigna para o sistema de avaliação. Possibilitava ainda que fosse tributado a posse dos terrenos para construção, o que porventura não seria exequível num sistema baseado no valor do rendimento, dado por norma o seu fim, não proporcionar proveito.

Aponta que, volvidos anos, sem que o Código de Avaliação fosse implementado, era essencial que houvesse autorização legislativa e promulgação do mesmo, para completar o quadro de avaliação, permitindo a determinação do valor patrimonial que configura no CCA. A CDRF (1996: 770) acrescenta também que «[e]ste diploma deverá introduzir igualmente uma maior eficácia e equidade no sistema fiscal, em virtude da formulação de critérios objectivos e públicos de avaliação, contribuindo além disso para a diminuição dos custos actuais com o funcionamento das comissões permanentes de avaliação».

Defende que os critérios de avaliação deverão variar consoante o tipo de bens, dos quais a incluir designadamente o preço de venda, os custos de construção e o rendimento capitalizado, tendo por referência o “valor de mercado” ou “valor venal autêntico”.

Julga ser prioritário, até aprovação do Código de Avaliações, a atualização anual dos valores patrimoniais, com base nos coeficientes de correção monetária empregues na resolução algébrica das mais-valias ou menos-valias e o valor dos prédios arrendados, segundo a capitalização do seu rendimento anual.

Destaca que a atualização ou reavaliação provocará um aumento do valor patrimonial dos prédios, sendo necessária a descida de taxa e da redução dos benefícios, por forma a equilibrar o nível de receita.

Consagra ainda a ideia de uma reforma gradual, implementando mecanismos que evitem aumentos excessivos da carga fiscal, antevendo, desta feita, a impraticabilidade de instituir uma avaliação geral do parque imobiliário português, quer por razões técnicas, quer por razões onerosas.

Consideraram-se somente as recomendações de teor mais relevante, dado ter sido as seguidas por diversos trabalhos, dos quais se inclui a Reforma da Tributação do Património.

O anseio à mudança e o compromisso decorrente do n.º 1 do artigo 31.º da Lei n.º 10-B/96, de 23 de Março, que aprovou o OE de 1996 (OE/96)<sup>32</sup> do qual resultava de

[a]té final de 1996, o Governo, tendo em conta o seu programa, as recomendações a formular pela Comissão para o Desenvolvimento da Reforma Fiscal e os debates decorrentes da concertação estratégica, [...] apresentar à Assembleia da República um relatório sobre[...] [r]eestruturação dos impostos sobre o património, visando em especial, a reformulação conjunta do imposto municipal de sisa, no sentido da sua tendencial extinção, e da contribuição autárquica, devendo esta ser acompanhada da introdução de um código de avaliações e, simultaneamente, de uma redução substancial de taxas, no respeito do princípio da estabilidade das receitas das autarquias locais.

Dada esta conjuntura, é apresentado à Assembleia da República em Dezembro de 1996, o relatório sobre a reestruturação dos impostos sobre o património, do qual, se fará apenas menção às propostas para a reformulação da CA. Foi também apresentado, neste mesmo ano, um estudo elaborado pela Universidade Técnica de Lisboa em colaboração com a Secretaria de Estados dos Assuntos Fiscais, que será analisado na Secção do Capítulo 6.2.

Portanto, o relatório apresentado pelo governo à Assembleia da República (1996: 67) vem desde logo considerar que o «**factor-chave** gerador de qualquer futura solução, quer através da manutenção do actual sistema quer da sua evolução para novas formas de tributação, reside na **valorização** a atribuir ao património imobiliário e nos critérios (tão objetivos quanto possível) a considerar para a sua consecução».

Apresenta duas soluções para a reformulação da CA com perspetivas diferentes, uma em vista à manutenção da atual CA, e a outra como proposta para um novo modelo.

---

<sup>32</sup> Publicado no Diário da Assembleia da República – I Série - A, n.º 71/2.º suplemento de 23 de Março de 1996, p 584-(81).

Por conseguinte, na perspetiva de manutenção da CA, a aprovação do Código de Avaliações com novos preceitos é fundamental, consubstanciando-se duas hipóteses, uma primeira consistiria na reavaliação de todo o parque imobiliário português, mas quase impraticável, visto o número de prédios a avaliar serem mais de 17 milhões, e a segunda na reavaliação da propriedade imobiliária nova e atualização da propriedade antiga por recurso a coeficientes de correção monetária.

Relativamente à segunda solução, que passaria pela proposta de um novo modelo, afiguram-se três hipóteses, às quais também tomam como valor-chave, a valorização dos imóveis, sendo que a primeira destas passaria pela criação de um imposto único sobre a riqueza, baseando-se este modelo na matéria coletável proveniente de inúmeros bens possíveis de registo (além dos prédios) e os créditos do cidadão, assim como a situação líquida das empresas e sociedades.

A segunda hipótese residia num modelo em que o imposto é composto por duas partes, uma fixa (base mínima de coleta devida por quem detém o gozo do imóvel) e outra variável (incide sobre a área, a localização e o tipo de utilização do imóvel), o que permitiria fomentar soluções de forma a diminuir o elevado número de contribuintes da CA em situação de isenção técnica e numa base tributável que assentaria em valores bases territoriais.

A terceira e última hipótese, ou melhor dizendo, a quinta hipótese no conjunto das soluções dadas para reformular a CA, consistia em adotar uma nova forma de tributação em CA, baseada no conceito do estatuto de proprietário e da função social, atendendo ao ordenamento territorial e às necessidades básicas especialmente oriundas da habitação, assentando, como as anteriores hipóteses, novamente, no valor de base territorial.

Concluindo, este relatório evidencia a CA, em consequência da inapropriada base de tributação, por expressiva desatualização dos prédios. Considera que o valor de base territorial é o valor tributável mais propício para reformular ou modificar a tributação do património, mas que incontestavelmente terá de ser corrigido em termos substanciais e no que diz respeito à sua conceção, para melhorar a sua caracterização e consecução.

## **6.2 - RELATÓRIO DA UNIVERSIDADE TÉCNICA DE LISBOA E DA SECRETARIA DE ESTADO DOS ASSUNTOS FISCAIS**

Em Dezembro de 1996 é publicado um Estudo pelo Gabinete de Apoio Técnico da Universidade Técnica de Lisboa – GAPTEC – em conjunto com a Secretaria de Estado

dos Assuntos Fiscais – Ministério das Finanças, sob a coordenação do Arquiteto Sidónio Pardal, sobre a CA e os Impostos de Sisa, Sucessões e Doações e Mais-Valias, tendo sido esse relatório apresentado à Assembleia da República, dando resposta ao compromisso decorrente do n.º 1 do artigo 31.º da Lei n.º 10-B/96, de 23 de Março, e que foi base para muitos trabalhos posteriores, no que concerne aos critérios de determinação do VPT dos prédios urbanos para habitação.

Este relatório propõe que se adote como base de incidência, o conceito de valor de base territorial, em contraposição ao valor real e de mercado, sendo tal perceptível pelo relatório do GAPTEC (1996: 91) ao aventar que

[a] normalização do sistema declarativo dos valores de aquisição dos imóveis é um processo tão complexo que nos parece recomendável que a CA se autonomize do critério do valor de mercado ou do valor real para adoptar o conceito de “valor de base territorial”, o qual permitirá pôr em prática um modelo claramente objectivo.

Pode-se deduzir que o valor de base territorial tem um papel fulcral na proposta que é apresentada por este relatório, dado ter sido proposto para a substituição do conceito do valor patrimonial, tornando-se essencial a sua compreensão. Sobre este conceito Pardal & Lobo (2011: 95-96) alude que

[e]ste conceito de valor diz respeito ao valor do solo considerando a dimensão da parcela, a sua localização relativa, direitos de construção constituídos, fracionamento do seu potencial de construção e respectivas utilizações. É, portanto, um valor que incide exclusivamente sobre o solo enquanto componente fundamental e basilar da propriedade imobiliária, abstraindo-se do investimento aplicado e desenvolvimento pelo proprietário.

Confirma que este conceito teria em conta o princípio da capacidade contributiva e permitiria explorar melhor o princípio do benefício, proporcionando à CA, características mais razoáveis para na generalidade ser aceite pelos contribuintes, pois o relatório do GAPTEC (1996: 91) considera que «[a] aplicação do conceito de valor de base territorial, ao contornar o sistema de avaliação subjectivo e datado, dá suporte, a partir de valores fixados na lei, a um processo de determinação do valor tributável de forma mais justa, aplicável a todos os contribuintes em simultâneo».

Alvitra que a determinação do valor patrimonial assente na noção do valor de base territorial, consistia em que a CA fosse constituída por dois fatores, ou seja, a sua coleta deriva do somatório de um fator fixo (a) e um fator variável (b), que em termos algébricos a expressão seria a seguinte:  $CA = a + b$ .

Considera que o fator “a” recai sobre o estatuto do detentor de direito de fruição do imóvel – na propriedade privada ou pública habitada por particulares com intuito de obter lucro –, fixando uma base mínima de coleta, que possibilita a eliminação da figura da isenção técnica, em harmonia com o princípio do benefício.

Indica que o fator “b” deve incidir sobre o valor de base territorial, tendo em consideração a área, a localização e tipo de utilização do prédio, calculado de forma objetiva em função destas variáveis e atendendo à sua localização, assegurando deste modo o caráter progressivo do imposto, e assim ao estabelecer por lei os valores de base territorial para cada espécie de prédio, era aplicado sobre esses valores a respetiva taxa, resultando deste cálculo o fator “b”.

Menciona que a vantagem deste modelo reside nos seus critérios objetivos para o cálculo da coleta e pela acessibilidade de um destinatário comum ter perceção de todo o processo que determine o valor a pagar, respetivo a cada prédio. Advém ainda deste modelo, uma originalidade que consiste na proteção do património arquitetónico e paisagístico.

À semelhança do que vigorava na CA, pretende que os municípios fixem a taxa a aplicar aos valores tributáveis em consonância com os benefícios atribuídos aos proprietários dos prédios dos respetivos municípios, surtindo desta conjuntura uma subjetividade legal, mas genérica, que provém do poder legislativo e emanado no âmbito das Assembleias Municipais.

Aventa, que pelos inúmeros prédios sob a alçada do Estado e das Autarquias arrendados a particulares, torna-se evidente que a sua tributação não deverá passar despercebida, propondo a sua tributação em CA sempre que não estiverem afetos à habitação económica ou social, ou se destinar a fins lucrativos. Antevê ainda que nas situações de prédios em estado de ruína e abandono, a CA poderá sofrer um agravamento, em montante delineado para o efeito, por lei, mas para o pôr em prática deverá sempre anteceder de deliberação da Câmara Municipal, não descurando «contudo que, sob o ponto de vista do Direito Fiscal, não é ortodoxa a utilização de um imposto para aplicar penas e multas ao contribuinte» (relatório do GAPTEC, 1996: 135).

### **6.2.1 - ANÁLISE DE ALGUNS AUTORES AO RELATÓRIO DO GAPTEC**

Algumas incongruências, desde logo foram sublinhadas por alguns autores e pelo próprio relatório do Dr. Nuno Sá Gomes, na altura, Investigador-Jurista do Centro de Estudos

Fiscais, resultado do pedido para apreciação do relatório do GAPTEC, pelos Senhores Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais e Diretor-Geral das Contribuições e Impostos, e enviado pelo Dr. Sidónio Pardal.

Por conseguinte, encetando com o Dr. Nuno Sá Gomes, este evidencia que um modelo em que o imposto não incide nem sobre o capital, nem sobre o rendimento dos prédios, mas a partir de um valor de base territorial, em função da localização e da área dos prédios, levanta sérias dubiedades contra a sua constitucionalidade, pois depreendia que tal imposto não abraçava o princípio da capacidade contributiva e mostrava-se excessivamente regressivo, o que não abonaria em termos de equidade na distribuição da carga tributária, ou seja, reduzia a carga tributária de quem mais riqueza possui e dos proprietários dos prédios mais recentes, enquanto os mais pobres e os proprietários de prédios antigos sentiriam um aumento da sua carga tributária.

Tais afirmações viriam a ser enunciadas também pela Comissão de Reforma da Tributação do Património (CRTP), Projecto de Reforma da Tributação do Património (1999: 24-25) ao asseverar que

[a]s principais críticas apontadas a este método prendem-se: com o seu excessivo simplismo, eventualmente gerador de novas desigualdades; com o facto de na valoração dos prédios rústicos não distinguir entre bons e maus solos; com a sua aparente regressividade; e, em relação com os terrenos construídos (prédios urbanos) com o facto de abstrair da idade das construções, da sua qualidade, da composição dos espaços exteriores e dos melhoramentos, factores que influenciam o valor de mercado, o que conduzirá, segundo os críticos, a um desagravamento injustificado do litoral em detrimento do interior e dos prédios luxosos em relação aos restantes.

As críticas são bastante nítidas desde o momento da sua publicação. Entre estas sobressai as menções de Matias (1999: 76) ao aludir que, «o relatório Pardal procura encontrar resposta através de um esquema que, sob aparente simplicidade, acabará a nosso ver por materializar em enormes injustiças, sem que, afinal, a simplicidade que pretende introduzir-se tenha concretização prática». Alega que se tal metodologia fosse implementada, mesmo que um prédio tivesse todas as mordomias possíveis, em contrapartida de outro situado no mesmo local, mas em notável estado de má conservação, contudo face à sua maior área, seria imputado sobre ele maior carga fiscal, denotando-se, contrariamente ao que teria sido proposto, uma enorme subjetividade na avaliação destes prédios, que inevitavelmente se traduz numa menor equidade na distribuição da carga tributária paga pelo contribuinte. Aduz que está bem assente a

prevalência à arrecadação da receita, à justiça social, dado não existir gradualismo nesta proposta, pois é intento desta, uma avaliação geral do parque imobiliário português, que decerto conduziria ao aumento substancial das receitas públicas, podendo mesmo registar uma distribuição da carga fiscal suportada pelos proprietários, mais igualitária, do que aquela que vigora com a CA. É ainda de opinião que «acaba por nem satisfazer uma maior eficiência no imposto, nem por se traduzir em maior equidade, não contribuindo, pois, para uma maior justiça fiscal» (ibid.: 78).

É consensual a reprovação ao modelo em apreço, pelas diversas entidades, que se debruçaram sobre a sua análise, e que nutrem de outras ideologias para a tributação do património, e é unânime que a sua aplicação em nada beneficiaria a CA.

Voltando a destacar Gomes (1997: 89), este autor expõe que

é até é duvidoso que o método de avaliação proposto se traduz em verdadeira avaliação, pois parece tratar-se apenas da imputação artificial e automática de valores prediais de acordo com a área e a localização dos prédios, parecendo que, no fundo, se pretende apenas evitar a avaliação de 17 milhões de prédios rústicos e urbanos e obrigar todos os pequenos proprietários rústicos e urbanos a pagar imposto predial autárquico, mesmo que vivam abaixo do mínimo de existência.

Argumenta com desgosto o facto de o relatório do GAPTEC (1996: 134) propor «no caso de se constatar que há uma clara situação de ruína e abandono da propriedade é urbanisticamente defensável que a CA sofra um agravamento, numa determinada percentagem prevista na lei, por deliberação da Câmara Municipal», considerando absurda tal pretensão, visto o Estado ser o maior proprietário de prédios devolutos, ou em ruínas, e os próprios proprietários particulares, na pior das situações, assistir à desapropriação dos seus prédios a favor do Estado, não advindo quaisquer compensação para os titulares dos respetivos prédios nessa situação, ou seja, uma expropriação sem indemnização.

Acrescenta que seria previsível o insucesso de implementação deste modelo, face à necessidade de atualização das matrizes prediais, rústicas e urbanas, que dependeriam de vasta informação a declarar pelos contribuintes, e dada a conjuntura em que se encontrava a Administração Fiscal, desajustada para dar resposta ao controlo das inúmeras declarações que viriam a ser apresentadas.

Remata Gomes (1997: 122-123) como conclusão final que

[o] imposto projetado sobre a propriedade imobiliária sem referência ao valor patrimonial e ao rendimento respectivos, seria um imposto original, único e sem paralelo em todo o mundo, sendo inconstitucional por não atender à capacidade

contributiva dos contribuintes, sendo ainda fortemente regressivo, incontável, tecnicamente errado, contraditório e de difícil, se não impossível implementação.

### **6.3 - RELATÓRIO DA COMISSÃO DA REFORMA DA TRIBUTAÇÃO DO PATRIMÓNIO, PRESIDIDA PELO DR. HENRIQUE MEDINA CARREIRA**

Não olvidando o contributo da CDRF, alusivo ao imposto geral sobre o património, ou imposto sobre a riqueza líquida, ao proporcionar um sucinto esclarecimento sobre questões controversas relativamente à sua inserção no nosso sistema fiscal, entende a CDRF (1996: 800) «que a tributação periódica do património líquido não se justifica como um fim em si mesmo, mas como um instrumento de correcção das insuficiências reveladas pela tributação do rendimento, com evidente grau de integração nesta tributação».

Ainda no decorrer da vigência do XIII Governo Constitucional, e por ter sido assumido o compromisso de concretizar uma reforma fiscal global, é elaborado em 1997, um Relatório sobre a Reforma Fiscal – Estruturar o Sistema Fiscal do Portugal Desenvolvido<sup>33</sup> –, pelo então Ministro das Finanças, António Sousa Franco e o Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais, António Carlos dos Santos, com o intento de nele conter a síntese possível de todo o estudo e relatórios, até então realizados. Este relatório serviu ainda de suporte de fundamentação à Resolução do Conselho de Ministros sobre os quadros gerais para a reforma fiscal no limiar do século XXI.

É então publicada a Resolução do Conselho de Ministros n.º 119/97, de 14 de Julho que aprovou os «[q]uadros gerais da reforma para a reforma fiscal – Um sistema fiscal para o Portugal desenvolvido, no limiar do século XXI»<sup>34</sup>, tendo em vista apresentar o enquadramento geral da reforma fiscal, e assim sendo, definir as orientações no âmbito da política fiscal (sendo posteriormente revista, em consequência da Revisão

---

<sup>33</sup> PORTUGAL, Ministério das Finanças – Relatório sobre a Reforma Fiscal – Estruturar o Sistema Fiscal do Portugal Desenvolvido. Lisboa. 1997 e em PORTUGAL, Ministério das Finanças – Estruturar o Sistema Fiscal do Portugal Desenvolvido (Textos Fundamentais da Reforma Fiscal para o Século XXI). Coimbra: Almedina, 1998. ISBN 972-40-1096-1.

<sup>34</sup> Publicado no Diário da República – I Série - B, n.º 160 de 14 de Julho de 1997, p.p. 3458-3472 e na edição periódica: Ciência e Técnica Fiscal – Boletim da Direcção-Geral das Contribuições e Impostos. ISSN 0870-340XP: 387 (1997) 115-152.

Constitucional, e alterada pela Resolução do Conselho de Ministros n.º 10/98, de 23 de Janeiro<sup>35</sup>).

No tocante à tributação do património, a Resolução prevê na alínea b) do n.º 3 do ponto 18.º “Tributação do património”, que relativamente à CA, ou na eventualidade de ser substituída por outro imposto análogo, sejam seguidas determinadas medidas, das quais se pronuncia algumas, e que passam por confirmar que o princípio básico orientador da tributação é o princípio do benefício; que haja progresso na cooperação entre a administração fiscal e as autarquias locais; que o valor dos imóveis seja obtido por uma avaliação que tenha em conta fatores bem definidos e objetivos e sem recurso a métodos subjetivos; permitir que o contribuinte ou as câmaras municipais possam reclamar, dentro de parâmetros estabelecidos, por recurso a outros métodos de determinação do valor tributável, não ocorrendo daí, repercussões que possam aumentar a carga fiscal global do património; e ter em atenção os sistemas de avaliação do valor dos imóveis.

Voltando ao Relatório sobre a Reforma Fiscal, que teve como propósito uma inédita, até então, reforma fiscal global, e dada a relevância que teve como apoio à Resolução, não será demais evidenciar algumas das suas asserções sobre a tributação do património tributável.

Ora, no que respeita ao ponto fundamental da tributação do património, o Relatório sobre a Reforma Fiscal (1997: 371) menciona que «a determinação do valor tributável em sede daqueles impostos é a questão capital em sede de tributação do património [por isso, é necessária] uma atualização dos valores patrimoniais e a reavaliação dos prédios, bem como, se possível simultaneamente, a definição de regras que determinem com rigor, clareza e objectividade o valor patrimonial».

Aponta na indispensável publicação de uma lei que delibere os preceitos do valor, proporcionando maior eficácia e equidade ao sistema fiscal, e que para concretizar esse fim, a avaliação dever-se-á basear em critérios objetivos e claros, os quais terão de ser do conhecimento de todos os contribuintes. Propicia assim, avaliações mais céleres e credíveis, aumentando as garantias do contribuinte, e tornando-as menos onerosas, independentemente do modelo que for seguido.

---

<sup>35</sup> Publicado no Diário da República – I Série - B, n.º 19 de 23 de Janeiro de 1998, p.p. 240-255.

No que concerne à opção do valor e dos critérios da sua determinação, refere que não é apenas uma questão puramente técnica, mas particularmente política, dado ser inevitável verificar, face à conjuntura a que se confina, se é a solução mais viável, ou menos prejudicial.

O Relatório sobre a Reforma Fiscal mostra-se um pouco apreensivo quanto à proposta do relatório do GAPTEC em determinar o valor patrimonial, assente no critério de valor de base territorial, depreendendo que deverá ser complementado por outros elementos, para que possa estar apto a instigar, a existir, critérios de justiça e de igualdade tributária.

Assevera que o elemento chave, na opção do sistema de determinação do valor tributável é o tipo de informação disponível. Considera que se deverá aceitar como base de tributação o rendimento (a avaliação é realizada pelo método do rendimento), sempre que predomine o mercado do arrendamento, e onde o domínio principal do mercado sejam as transações imobiliárias seria aplicado como base e método de avaliação, o valor do prédio.

Prosseguindo em direção ao Relatório da Comissão do Imposto Único sobre o Património, presidido pelo Dr. Henrique Medina Carreira, pelo facto das suas ideias irem ao encontro da vontade política do governo, como se poderá constatar quando se refere que

a escolha de Henrique Medina Carreira resultou do seu mérito indiscutível de fiscalista e da sua força para romper com a podridão instalada, mas também foi determinada por se saber que defendia o modelo de tributação global do património (ou, neste sentido, da fortuna) que ao signatário, ainda Ministro das Finanças, se afigura constituir a única forma de repor a equidade na repartição dos encargos fiscais entre trabalho e capital/propriedade (CRTP, Projecto de Reforma da Tributação do Património, 1999: 45).

Era evidente que a escolha recaísse em tão ilustre fiscalista, pelas suas inúmeras asserções eloquentes sobre a criação de um imposto único sobre a riqueza, tanto mais, desde muito cedo o havia vindo a anunciar, como se poderá constatar quando Carreira (1995: 63) alude que

[a] debilidade financeira, os inconvenientes económicos e as injustiças clamorosas que andam ligadas aos impostos sobre o património, impõem uma decisão.

Sem deixar de admitir outras modalidades, creio que seria simples e aconselhável:

1.º) colocar em vigor o Código das Avaliações; 2.º) Extinguir os impostos sís,

sucessórios e contribuição autárquica; 3.º) Criar um imposto único sobre a riqueza, incidente sobre o valor de critérios, da situação líquida das sociedades, dos imóveis, dos veículos automóveis, dos barcos, das motos, das aeronaves, etc.».

Neste processo pode-se constatar uma certa antecipação temporal, dado o Despacho do Ministério das Finanças n.º 6122/97 de 4 de Agosto de 1997<sup>36</sup>, que permitiu constituir a Comissão da Reforma da Tributação do Património. Ter sido publicado anteriormente à quarta Revisão Constitucional, nele evidencia a sua vontade quanto à reformulação do sistema de tributação do património, em eliminar o Imposto sobre as Sucessões e Doações (ISSD), o Imposto Municipal da Sisa (IMS) e a CA, segundo as próprias linhas de orientação que a Comissão teria de seguir na prossecução dos seus trabalhos, numa das quais é notável essa pretensão, precisamente o n.º 5.4, ao indicar que «[o] imposto único sobre o património substituirá a sisa, o imposto sobre as sucessões e doações e a contribuição autárquica, a suprimir na data da sua entrada em vigor».

Denota-se de facto uma acentuada evolução face à Resolução do Conselho de Ministros n.º 119/97, publicada no dia 14 de Julho de 1997, que apenas admitia a eliminação do imposto sobre as sucessões e doações e o imposto municipal da sisa, como foi referenciado neste mesmo Despacho.

Por conseguinte, em virtude da revisão constitucional de 1997<sup>37</sup>, o artigo 107.º passa a artigo 104.º e altera a redação do n.º 3 do artigo 107.º da CRP, em que constava que «[o] imposto sobre sucessões e doações será progressivo, de forma a contribuir para a igualdade entre os cidadãos », passando então, a redação do preceito constitucional do n.º 3 do artigo 104.º da CRP, a ser a seguinte: «[a] tributação do património deve contribuir para a igualdade entre os cidadãos», possibilitando desta feita, a derrogação do imposto sobre as sucessões e doações. Dando azo ao que se propusera concretizar, pelo Despacho do Ministro das Finanças n.º 6122/97, de 4 de Agosto de 1997, criar a Comissão da Reforma da Tributação do Património, orientada pelo Dr. Henrique Medina Carreira, na elaboração de um projeto com o objetivo de, essencialmente, criar um imposto único sobre o património, o qual incidiria sobre o valor dos bens imóveis e sobre os valores patrimoniais mobiliários a especificar por lei, sendo este relatório

---

<sup>36</sup> Publicado no Diário da República – II Série, n.º 190 de 19 de Agosto de 1997, p.p. 10071-10072.

<sup>37</sup> A Lei constitucional n.º 1/97 de 20 de Setembro (quarta revisão constitucional), publicada no Diário da República – I Série - A, n.º 218 de 20 de Setembro de 1997.

publicado e difundido em 1999, pelo então Ministro das Finanças, Dr. António de Sousa Franco.

Ora, está bem subjacente neste projeto a ideia de tributar a riqueza mobiliária dos contribuintes, a qual advém, evidentemente, da própria filosofia de reformulação da tributação do património defendida por Carreira (1997: 55), dado considerar que

[a]s pessoas vão possuindo, proporcionalmente e cada vez mais, dinheiro, acções, obrigações, títulos de fundos de investimento, obras de arte, automóveis, motos, electrodomésticos e outros bens de natureza mobiliária; e, cada vez menos, proporcionalmente, bens imóveis.

É de facto inequívoca a sua intenção em demonstrar, que grande parte da riqueza dos contribuintes se baseia em bens mobiliários, e que notoriamente são os que possuem maiores rendimentos a detê-los, mas que contrariamente ao que se esperaria, estes bens são omissos à tributação, originando uma nítida injustiça social, no que toca à redistribuição da riqueza.

Face à abrangência deste projeto, e de acordo com o seguimento do estudo que se pretende realizar nesta dissertação, ter-se-á apenas em atenção as questões relativas à tributação estática do património imobiliário.

Reconhece a Comissão, que a grave situação que decorre das matrizes prediais, por força de um inadequado sistema de avaliações prediais, e da sua profunda desatualização (por surgimento de sucessivos períodos inflacionistas, sem que ocorresse a devida atualização dos valores matriciais), levava a um incontornável e inaceitável desajuste do real valor dos imóveis, e conseqüentemente origina uma dualidade entre os contribuintes, em que os proprietários de prédios com inscrição matricial antiga são beneficiados fiscalmente, ou seja, é-lhes aplicado um encargo fiscal exíguo, em contrapartida com o que sucede com os prédios mais recentes, aos quais é aplicada uma carga fiscal elevada. Por forma a consolidar este inequívoco estado de perversidade a CRTP, Projecto de Reforma da Tributação do Património (1999: 106) lembrou «que, em 1997, só 1,96% de todos os prédios, urbanos e rústicos, geravam perto de 73% das receitas da contribuição autárquica».

A fim de colmatar as incongruências do sistema de tributação existente, e conseqüentemente a manifesta falta de equidade e eficácia dos impostos sobre o património de que fazem parte, a CA, o IMS e o ISSD, a Comissão sugere acentuadas modificações, que permitiriam proporcionar a solução proposta, de um imposto global e

único sobre o património, que constituiria uma originalidade na própria Europa pela sua peculiaridade, e que passaria essencialmente, pelas seguintes características específicas:

1) Na adopção de um imposto periódico, anual, que substitua o imposto sobre as sucessões e doações; 2) Na tributação do património detido e não do património transmitido; 3) No estabelecimento de um regime de proporcionalidade, com o implícito abandono da progressividade que caracteriza o imposto sobre as sucessões e doações sobre pequenos patrimónios (CRTP, Projecto de Reforma da Tributação do Património, 1999: 98).

Relativamente à incidência objetiva, nutre da real convicção que de facto não seria coerente que um imposto real sobre o património abrangesse bens tangíveis, que pela sua complexidade e facilitismo de sonegação, apenas levariam a um vicioso ciclo de irreverência à lei, como seria no caso das joias, dos metais preciosos e das obras de arte. Mas defende que deverá abranger, para além dos prédios urbanos e rústicos, os bens móveis de uso corrente, tais como os automóveis, as embarcações, as aeronaves e determinados eletrodomésticos. Também quer que seja alargado a bens intangíveis, nomeadamente às partes sociais (quotas, ações e outras participações sociais) e aos créditos.

Para melhor compreender o método apresentado, a Comissão propõe uma breve análise, sobre o seu conteúdo, processo de concretização e mérito previsto para os seus resultados.

Em relação ao conteúdo, a Comissão depreendeu que o valor da unidade de superfície (por metro quadrado), o tipo de utilização do imóvel, a localização e a idade seriam os elementos nucleares da valorização imobiliária urbana.

Tem como intento a fixação de um valor fiscal, que se baseia principalmente nos custos suportados com a construção sobre uma porção de terreno, e não a procura do valor de mercado, nem a determinação de um valor real, por considerar que tais pretensões são inexequíveis de concretizar, no contexto atual do país.

Ao averiguar a existência de seis zonas de custos relativamente homogêneas no continente, fixou um valor da unidade de superfície para cada zona, segundo a utilização do imóvel, sendo esse valor majorado ou minorado de acordo com os fatores municipais de localização, designadamente «às acessibilidades, aos equipamentos, à qualidade do habitat urbano e ao grau de segurança; da idade; e dos indicadores mais relevantes de

qualidade e de conforto, quando se trate, nomeadamente, de imóvel para habitação» (CRTP, Projecto de Reforma da Tributação do Património, 1999: 104).

No que toca ao processo de concretização, a Comissão adotou o método declarativo individual, por entender ser a forma mais eficiente do contribuinte se familiarizar com os fatores que determinam o valor do seu respetivo prédio, pelo mero preenchimento do modelo oficial, possibilitando também, que seja exequível, se assim o desejarem, apurar o valor patrimonial tributável e por sua vez o montante de imposto a pagar. Todavia, considera que este sistema não será funcional para proceder a uma desmesurada avaliação global do parque imobiliário português. Tem, no entanto, praticabilidade relativamente aos recentes prédios que vão sendo construídos.

Está convicta que uma avaliação geral e imediata da propriedade seria algo irrealizável, pelo vastíssimo parque imobiliário detido pelo nosso País. Apercebendo-se atempadamente o legislador, que tal empreendimento seria incomportável financeiramente, dado o tempo exorbitante que levaria a concretização desta tarefa, renunciou a este empreendimento.

Crê a Comissão que o sistema proposto, se for aceite, estabilizará, e permitirá atualizar os valores matriciais, através das devidas correções aplicadas, em tempo oportuno, às eventuais oscilações monetárias que possam surgir em Portugal.

Considera-se que se alcançou um método definitivo, que mesmo que seja de célere execução, se sabe que não será certamente suficiente três anos para que esteja em plena funcionalidade. Porém, para que seja exequível, será inevitável que todo o processo seja informatizado (sistema declarativo e registo matricial). Admite-se ainda a possibilidade de estabelecer uma fase intermédia (que era para vigorar transitoriamente), em virtude do estado lamentável em que se encontram as matrizes prediais urbanas, e assim corrigir os valores matriciais, por intermédio do uso de coeficientes de desvalorização monetária, até à aprovação do novo sistema de valorização do património imobiliário.

A Comissão está consciente que, ao aplicar simplesmente os coeficientes de correção monetária de forma a atualizar os valores matriciais de prédios antigos, surgirá um abrupto aumento da matéria coletável, e concomitantemente da coleta, desviando-se do que é considerado razoável, levando como já frisado, ao aumento colossal da receita fiscal. Todavia, está segura, que uma ajustada redução da taxa, aplicada à respetiva matéria coletável, garante um aumento equilibrado do imposto a pagar pelos proprietários de prédios com inscrição matricial mais antiga, e uma diminuição proporcional do imposto a

pagar pelos proprietários de prédios mais recentes, não afetando com isso, a dimensão da sua matéria coletável, alcançando deste modo a tão almejada justiça fiscal.

Ressalva que apenas deverá ser utilizado os valores matriciais com data a partir de 1970, por ter sido verificado após pesquisa, que os valores patrimoniais que constavam dos registos matriciais anteriores a esta data, não eram fidedignos de ser usados.

Em relação aos prédios arrendados, a Comissão alude que este método proposto para atualizar os valores matriciais não podem ser aplicados, e que com certeza o método que se afigura mais apropriado à determinação do valor da matéria coletável, nestes casos, será o da capitalização do rendimento anual, em que o fator de capitalização a aplicar, poderá variar entre os valores de 12 e 15, por se tratar de um fator que depende do contexto económico.

Para finalizar este capítulo também será relevante evidenciar alguns dos motivos aduzidos pelos Estados como inconvenientes, levando à renúncia ou à abolição da implementação dos impostos específicos sobre o património líquido, e dos quais a Comissão enuncia como sendo os mais usuais: a falta de fundamentação de um imposto desta natureza que potencie uma real redistribuição da riqueza; não ser possível na prática atingir a igualdade horizontal por consequência da existência das muitas exclusões tributárias e isenções que recaem sobre determinados bens; estimular os detentores de maior riqueza por ser aqueles que maior facilidade têm em transferir essa mesma riqueza, para bens excluídos ou isentos de imposto; por proporcionar uma fonte reduzida de receitas; originar dificuldade de fiscalização por parte das entidades competentes no que concerne aos bens imobiliários e às contas bancárias, por força de contestação à violação da privacidade do contribuinte e do segredo bancário; fomentar uma maior apetência na deslocação de capitais e em distorcer investimentos de produtos financeiros.

Portanto, poder-se-á dizer que a existência das inúmeras críticas sobre o projeto do imposto único sobre o património, proposto pela Comissão de Reforma da Tributação do Património, presidida pelo Dr. Medina Carreira, fora um fator para que não fosse visto com bons olhos a sua implantação, tendo sido mesmo pronunciado por Leitão (2004: 13) que este projeto «mereceu críticas de tal ordem que foi imediatamente abandonado».

Todavia foi tido em consideração muitas das conceções essenciais que fluíram deste projeto, em relação à tributação do património imobiliário, particularmente no que respeita à avaliação dos prédios urbanos, por parte de futuros trabalhos, com o objetivo

de alcançar esta tão árdua tarefa de proceder à reforma do património, e que só viria a ser concretizada em 2003, onde algumas dessas ideias transparecem nitidamente no que concerne à avaliação imobiliária.

#### **6.4 - RELATÓRIO E PROJETO DA ESTRUTURA DE COORDENAÇÃO DA REFORMA FISCAL (ECORFI)**

Para além dos relatórios já abordados, há sem dúvida que fazer menção ao trabalho realizado pela Estrutura de Coordenação da Reforma Fiscal (ECORFI), presidida pelo Dr. Ricardo Sá Fernandes, a qual foi criada pelo despacho n.º 3140/2000, do Ministro das Finanças, Dr. Joaquim Augusto Nunes Pina Moura, em 12 de Janeiro de 2000<sup>38</sup>. Foi prorrogado o prazo de vigência, devido às novas pretensões a abranger, pelo Despacho n.º 850/2001, do Ministro das Finanças, já supramencionado, em 29 de Dezembro de 2000<sup>39</sup>, por forma a analisar com maior profundidade o processo de reforma fiscal, nos vários domínios, inclusivamente a tributação sobre o património imobiliário, quer na perspetiva estática, quer na perspetiva dinâmica. Consagra este, que assim que sejam atingidos os objetivos propostos, por despacho do Ministro da Finanças será extinta esta estrutura de coordenação, caso não se verifique esta situação, será dado o seu termo no máximo, até 15 de Outubro de 2001.

Esta estrutura de coordenação desenvolveu um amplo trabalho, abrangendo as diversas áreas do sistema fiscal português, contudo com maior preponderância a nível da tributação sobre o rendimento, seguindo, desta feita, os mesmos objetivos propostos pelo programa do XIV Governo Constitucional, como seria de esperar, e os quais, iam ao encontro das Bases Gerais da Reforma Fiscal de Transição para o Século XXI. Consagradas na Resolução do Conselho de Ministros n.º 119/97 de 14 de Julho, foram posteriormente alteradas pela Resolução do Conselho de Ministros n.º 10/98, de 23 de Janeiro, aprovadas e publicadas na vigência do XIII Governo Constitucional.

Relativamente às missões que lhe foram incumbidas, dir-se-á que a estrutura de coordenação, contrariamente ao que tinha vindo a suceder, não fora criada, com o objetivo de apresentar um relatório com novas medidas a adotar, capazes de solucionar o caos em que se encontrava o sistema fiscal português, mas sim, alcançar esta pretensão

---

<sup>38</sup> Publicado no Diário da República – II Série, n.º 33, de 9 de Fevereiro de 2000, p. 2733.

<sup>39</sup> Publicado no Diário da República – II Série, n.º 14, de 17 de Janeiro de 2001, p. 945.

por intermédio da análise dos diversos trabalhos, relatórios, estudos e outros contributos elaborados ainda na última legislatura sobre a reforma do sistema fiscal, e assim segundo o rumo político que vinha sendo seguido pelo então Governo Constitucional, colocar em prática as soluções encontradas para a resolução dos problemas identificados.

Assinala este projeto, que desde o início não teve a pretensão de criar um imposto único sobre o património, e que a fonte principal deste projeto, foi o RCDRF, publicado em 1996, presidida pelo Dr. José da Silva Lopes.

Ora, no tocante ao interesse deste trabalho, isto é, no âmbito da tributação estática do património imobiliário, visando a CA, a estrutura de coordenação, fez alusão aos principais fatores de distorção, não fugindo ao que se tem vindo a alegar, como a falta de registo cadastral concluídos e fidedignos, a profunda desatualização das matrizes prediais, o inapropriado método aplicado na determinação do valor tributável, essencialmente no que respeita à propriedade urbana, por consequência de não ter sido aprovado o prometido Código de Avaliações.

Nesta sequência a estrutura de coordenação, propõe que seja substituída a CA por um novo imposto, denominado por IMI, de forma a atingir os objetivos a que se propusera, mantendo no entanto a mesma incidência adotada pela contribuição autárquica, assim como a preponderância ao princípio do benefício e a sua natureza de imposto municipal. Antevendo que tal imposto permitirá a redução da tributação dos prédios mais novos, considera necessário a diminuição adequada dos períodos de isenções.

Em relação à determinação do valor patrimonial dos prédios, teve-se em consideração muito do que foi proposto pelo relatório da Comissão presidida pelo Dr. Medina Carreira, mas como seria de esperar, ocorreram alguns ajustamentos, que passaram por deixar de considerar a existência de seis zonas de custos relativamente homogéneas no Continente, às quais era atribuído um custo médio de construção que variava de acordo com determinadas especificidades estabelecidas por lei, para apenas fixar um custo médio de construção para todo o país. Também sugere que o cálculo do valor patrimonial dos prédios urbanos tenha por base

o custo médio de construção, as áreas, a localização, o tipo de construção, as características intrínsecas dos edifícios, as infra-estruturas marginantes e a envolvente urbanística.

No caso dos terrenos para construção, o seu valor será determinado tendo em conta o projecto ou plano aprovado.

O valor patrimonial dos prédios urbanos arrendados corresponderá à capitalização das rendas efectivas, desde que o mesmo seja inferior ao determinado com base nos critérios antes referidos (ECORFI, Relatório Final e Anteprojecto, 2002: 56).

Por forma a minorar as situações de iniquidade relativamente ao fator de localização, a estrutura de coordenação determinou zonas homogéneas municipais, isto é, delimitou os municípios em zonas de acordo com a sua valorização, a fim de evitar a fixação de fatores idênticos, independentemente da localização dos respetivos municípios que fazem parte do território nacional.

Quanto à desatualização das matrizes prediais urbanas, considera que a proposta da Comissão presidida pelo Dr. Henrique Medina Carreira em implementar o método declarativo, ou seja, a simples obrigação de entregar uma declaração de todos os prédios, com os cálculos dos seus valores, por parte dos contribuintes, não será suficiente para resolver este problema. Fundamentado, pelo número colossal de prédios existentes, ao qual advoga ser mais de seis milhões, estima que cerca de 20% destas declarações apresentariam erros de preenchimento, o que provocaria um colapso na administração tributária. Defende, que se deveria atualizar imediatamente os

valores patrimoniais tributários, através de correcção monetária ponderada, e da redução substancial da taxa do imposto para 0,7%, por forma a que não ocorra nem um agravamento exagerado e abrupto do imposto a pagar, nem uma quebra na receita do imposto ou o seu crescimento significativo.

Efectuada uma avaliação geral da propriedade urbana, estarão criadas as condições para prosseguir a política de redução da taxa em função dos resultados obtidos, para valor que se perspectiva poder atingir os 0,5% (ECORFI, Relatório Final e Anteprojecto, 2002: 56-57).

Deve-se frisar que o relatório final e respetivos anteprojetos foram entregues ao Governo em 20 de Julho de 2001. Contudo, não seriam apresentados na Assembleia da República os anteprojetos de proposta de lei de reforma de tributação do património e de reforma da tributação automóvel, «em virtude de se tornar necessário uma melhor ponderação política e de garantir uma cooperação activa com as autarquias locais, tendo em consideração a natureza municipal da parte significativa dos tributos em causa» (ECORFI, Relatório Final e Anteprojecto, 2002: 7).

## 7 - REFLEXÃO SOBRE A PROBLEMÁTICA DESTES MODELOS

Por tudo quanto foi dito até agora, será compreensível depreender as principais dificuldades inerentes, quer na criação, quer posteriormente na aprovação de um projeto sobre um novo modelo de tributação estática do património imobiliário. Ter-se-á com certeza observado no decorrer da análise dos relatórios e estudos que foram apresentados, a existência de inúmeras semelhanças entre os modelos propostos por estes, sobre a matéria em questão, bem como, no atual imposto incumbido desta tarefa – IMI.

De facto, por muita disparidade que possa subsistir entre eles, em determinadas aspetos, mantiveram-se algumas peculiaridades, mesmo que tenham sofrido subtis alterações, que por uma maioria de razão, foram sendo repetidamente utilizadas em diversos modelos, demonstrando manifesta anuência em consagrá-las como características fundamentais na elaboração de um modelo válido onde jaz a eficácia e a equidade.

Portanto, atendendo à tributação estática do património imobiliário, o fator chave, advoga-se, e com certeza unanimemente evocado por todos, como sendo a determinação do valor patrimonial tributário, valor atribuído ao respetivo prédio e que servirá de matéria coletável para que possa ser tributado por um imposto dessa natureza, sendo ainda transversal a muitos outros impostos que fazem parte do sistema fiscal português.

Manifestamente, esta dependência em torno deste valor por outros impostos, levou a muita desordem na arquitetura de um imposto – CA – colocando-se à sua frente, um interesse de maior relevância para o Estado, nutrido pela obtenção de maiores receitas fiscais, no âmbito da tributação sobre o rendimento, pois o valor patrimonial tributário era essencial para constituir um critério de determinação indireta da matéria coletável para o IRS e para o IRC.

Cometeram-se erros crassos, ao não se concentrarem com seriedade na implementação da CA, e, que com o decorrer do tempo fomentaram, distorções no âmbito da tributação estática dos prédios. Algo viria contudo a ser unânime por parte de entendidos nesta matéria, proceder à sua necessária reformulação ou abolição.

De facto, é inerente a estes relatórios e estudos, a necessidade de efetuar uma abordagem às consequências que advinham da aplicabilidade da CA, e persistir no sentido da

premência da sua reforma profunda, para pôr fim a uma vigência de iniquidade e ineficiência económica.

Há que salientar também, a inequívoca alusão por partes dos autores destes projetos, à situação precária da administração tributária, na monitorização do cumprimento fiscal, apontando-se a necessidade de esta se dotar de melhores tecnologias, capazes de dar resposta aos objetivos delineados para os modelos de tributação propostos. Este foi, sem dúvida, um dos maiores obstáculos com que se depararam e que por muitos foi descurado na realização de um modelo que se adequasse ao sistema administrativo tributário, e à própria conjuntura económica e social do país de então, que cumulativamente com outros fatores de discórdias, levou forçosamente ao desfecho que se esperaria, a sua inevitável rejeição.

É recorrente constatar que muito do que se propõe, e das ideias que vêm sendo adotadas, provêm de modelos que foram observados e analisados noutros países, não com isto querer censurar este ato de extrema validade para o crescente conhecimento no âmbito da tributação do património, mas dever ter sempre presente a realidade subjacente do país para que a materialização de uma ideia, por muito que seja proativa, possa ser exequível, e não surtir apenas em mais uma utopia.

Algumas destas propostas, por muito apelativas que fossem, não terão sido confrontadas com a real situação dos serviços administrativos, onde as tecnologias de informação e comunicação eram bastante arcaicas, bem como os próprios conhecimentos a nível informático, que não eram abundantes por parte dos funcionários administrativos.

Como se poderia esperar, face a esta situação, a relação entre os cidadãos e administração tributária era complexa, tornando quase impraticável a existência de um registo cadastral fidedigno de ser consultado, bem como proceder à atualização adequada das matrizes prediais.

Além de razões políticas, verifica-se então, que também as razões de âmbito tecnológicas, foram determinantes para esta prolongada demora na concretização da reforma da tributação do património. Muitas outras razões, que não foram levadas em conta de acordo com a realidade que se vivia em Portugal, se poderiam enunciar.

Quanto ao modelo de tributação, poder-se-á dizer que há preponderância em criar um imposto que apenas incida sobre o valor patrimonial dos prédios, ao invés do que, como era pretensão do Dr. Henrique Medina Carreira, criar um imposto único sobre o património, o qual incidiria sobre o valor dos bens imóveis e sobre os valores

patrimoniais mobiliários a especificar por lei, ou seja, sobre o património líquido, em que os imóveis se tornavam base privilegiada de tributação.

A proposta de um imposto global sobre o património não é de todo descabida no que concerne à tributação de outros bens, dos quais, atendendo às circunstâncias, se teve o cuidado de seleccionar aqueles que pudessem ser exequíveis de tributação.

No entanto, depreende-se que a intenção não seria propriamente aplicar uma taxa sobre a totalidade do património líquido do contribuinte, mas tributar célula a célula, isto é, segmentá-lo de acordo com as suas características e especificidades, e consoante essas, atribuir diferentes taxas aos respetivos bens.

Mas, seria possível tal implementação face às inevitáveis alterações à própria legislação que daí surtiriam, como no caso do sigilo bancário? E seria a administração tributária passível de monitorizar o cumprimento fiscal destes bens, ou mais uma vez se tornaria propício à evasão fiscal? Parece ser pouco provável, face às condições políticas, tecnológicas e económicas que o país dispunha por essa altura, que tal intento fosse concretizável.

Enfim, atualmente, mesmo reconhecendo que a administração tributária está longe de possuir uma tecnologia de ponta com a qual se possa regozijar e disponha dos funcionários necessários, considera-se ser concretizável tal arrojada pretensão, podendo até ir mais além, na medida em que outras demonstrações de riqueza poderiam ser tributadas, como o caso de joias, quadros, objetos de arte, e outros bens de valor.

Evidentemente que, para muitos, a dificuldade de avaliação inerente a este tipo de bens, continua a servir de pretexto para que não se proceda à sua tributação, admitindo ainda que pela sua natureza são bens de fácil ocultação, e assim propiciar continua fuga ao fisco.

Mas com certeza que todas estas dificuldades que daí possam surgir, são exequíveis de se transpor, pois as soluções, são intrínsecas à vontade, de quem por direito, ambicionar tributar estes bens.

Uma das propostas para solucionar este dilema, das quais se preveja muitas outras, poderia passar por o legislador determinar consagrar a obrigatoriedade dos estabelecimentos que transacionam a venda deste tipo de bens – joias, quadros, objetos de arte e outros bens valiosos – emitirem via informática, mediante formulário próprio, num determinado prazo de tempo, aos serviços de finanças, os bens que desta natureza

atingisse valor a considerar. Abrangia ainda tal obrigatoriedade as próprias companhias de seguros, sempre que o contrato com o segurado enquadrasse este tipo de bens. Permite-se desta feita, que para além de exigir aos contribuintes a divulgação, isto é, a comunicação aos serviços de finanças da posse deste tipo de “manifestação de fortuna,” que os próprios serviços obtivessem esta informação através do cruzamento de dados com estas entidades.

É claro que tal propósito acarreta vasta ingenuidade, dado que outros valores falam mais alto em termos económicos, pois enveredando por este caminho, adviriam consequências tais como a deslocalização de depósitos para o estrangeiro, diminuição do mercado relacionado com joias, quadros, objetos de arte e outros bens valiosos. Mas, teoricamente, não pode deixar de se frisar que este modelo conceder-se-ia o mais justo, porque na realidade o que apenas tributamos do património são apenas os imóveis e muitos outros bens de valor superior não são abrangidos.

Outro dos aspetos pertinentes no campo da tributação estática do património, sem dúvida, foram os critérios de avaliação dos prédios urbanos, que consistiriam em critérios objetivos e claros, indicadores de carácter inerente dos imóveis.

É de uso corrente, pelos modelos propostos, recorrer ao custo médio de construção, à localização, ao tipo (habitação, comércio, entre outros) e à antiguidade (vetustez) do prédio, e ao conforto ou ausência do mesmo, face às infraestruturas que lhe são subjacentes (elevadores, piscina, eletricidade, garagem e outros), funcionando como fatores de aumento ou de diminuição do valor do respetivo prédio.

O modelo proposto pelo Prof. Doutor Sidónio Pardal, é certamente o que mais se distancia do uso destes critérios de avaliação, defendendo que na avaliação dos prédios urbanos se deveria adotar o conceito de valor de base territorial, pondo de parte a pretensão em obter qualquer outro valor, dos quais, os mais comuns, o valor real e o valor de mercado do prédio.

Salienta que apenas com este valor, é possível possuir critérios objetivos, os quais são definidos na lei, e apenas estes, são responsáveis pela determinação da matéria coletável de cada prédio. Incidindo exclusivamente sobre o solo, significa que não terá em consideração o investimento realizado pelo proprietário, logo a sua valorização e o rendimento que possa resultar de um prédio não são fatores que influenciem na determinação do seu valor.

Considera não existir qualquer intervenção de juízos e avaliações subjetivas, pois o imposto não é determinado, de facto, pelos avaliadores. Depreende-se, desta feita, uma inequívoca resistência em conferir competência aos municípios, bem como ao emprego da própria lei das finanças locais na resolução da problemática relativa aos critérios de avaliação, assim como na questão do financiamento dos municípios.

Portanto, os critérios de avaliação, no pressuposto de obter um valor de base territorial confinavam-se apenas à área, ao tipo de utilização a que foi licenciado e à localização dos respetivos prédios, o que por si só, crê-se muito pouco sustentável para surtir numa maior equidade na distribuição da carga tributária paga pelos contribuintes, dado não atender ao princípio da capacidade contributiva, que é de fácil constatação, pois originaria que dois prédios com o mesmo tipo de utilização e localização, sendo um, uma recente moradia de luxo, isto é, tratar-se-ia de um prédio com elevado padrão de qualidade de construção, excelentes acabamentos, com cave, garagem, piscina, entre outros, e o outro uma moradia simples, com fraca qualidade de construção e acabamentos, apresentando mesmo estado de degradação, mas que pelo simples facto de ter maior área, sobre ela pesaria maior carga tributária.

Denotando-se, como já pronunciado por diversos autores, o seu exagerado simplismo, leva a abstrair-se de critérios de avaliação que se consideram basilares, nomeadamente em relação à idade, à qualidade, ao conforto e aos próprios melhoramentos, o que conseqüentemente origina novas formas de injustiças, no âmbito da tributação da propriedade imobiliária.

Para além destas situações que viriam a agravar a tributação dos mais pobres, não pode ser também olvidado a pretensão de implementar de uma só vez este novo modelo proposto, o que só por si, ao não ser aplicado gradualmente, iria originar uma inequívoca rejeição por parte dos contribuintes.

Contudo, não pode ser negligenciada a questão que foi levantada, relativamente à subjetividade inerente ao critério do valor de mercado, pois é manifestamente passível de muita contenda, por entender ser de difícil materialização no mercado da propriedade imobiliária, devido à sua inevitável especificidade – é um bem de carácter único e distinto –, tornando-se pouco provável pela aplicação do método comparativo, estimar um valor, obviamente pela inexistência de imóveis semelhantes, dado apresentarem características que variam em termos de área, idade, localização geográfica, tipo, qualidade de construção, estado de conservação, melhoramentos, entre outros. Esta controvérsia

também provém do facto de se saber que o uso de critérios de avaliação que possam suscitar uma certa subjetividade, leva a que ocorra disparidades nos valores estimados por diferentes avaliadores. Para além do que foi mencionado, não pode esquecer-se que o valor de mercado da propriedade imobiliária está sujeito à lei da oferta e da procura, ou seja, será difícil obter um valor que não resulte do equilíbrio entre a oferta e a procura deste mercado.

Porém, por muito que seja discutível ter um sistema de avaliação de prédios urbanos que tem por referência o valor de mercado, a sua necessidade suplanta a subjetividade que daí possa advir, pois o que está em causa é sua própria sustentabilidade no mercado, pois está bem subjacente o interesse dado por parte de diversas entidades, como o caso de empresas imobiliárias, bancos, seguradoras, instituições de critério imobiliário, construtoras, para que este critério seja seguido na avaliação dos prédios urbanos, quer em Portugal, quer nos países europeus.

Sendo evidente que o mercado imobiliário apresenta um comportamento distinto dos demais, face às diversas peculiaridades dos imóveis, pois o mercado imobiliário terá que atender a determinadas características, que passam, pelo longo tempo útil de vida do imóvel, pela sua heterogeneidade, pelo facto de estar fixo num determinado local, o que impossibilita a sua movimentação, requerendo, por isso, que os interessados se desloquem até estes bens, o que geralmente não ocorre com outro tipo de bem.

Evidentemente outras características se poderiam enunciar, mas este não é o objetivo, pois entende-se com certeza este dilema, concluindo-se que o mercado imobiliário é de concorrência imperfeita, e por conseguinte os preços de mercado podem ser distorcidos por determinados agentes.

Entende-se que não será tanto a questão de pôr em causa o objetivo de aproximar o valor patrimonial imobiliário do valor de mercado, mas sim, o quanto se tem empreendido na padronização e orientação dos trabalhos técnicos de avaliação de bens imobiliários, de modo a mitigar a possível subjetividade inerente ao valor de mercado, no âmbito imobiliário.

Sendo certo que a sua consolidação é tarefa delicada, mas exequível, estamos diante de uma nova era, onde o célere avanço de novas tecnologias, permitem que o acesso à informação seja mais eficaz e rápido que ontem. Contudo, esta mesma tecnologia tem de estar ao alcance das instituições e dos profissionais certificados nesta área, permitindo

que se proceda à obtenção de uma maior quantidade de dados, e assim proporcionar uma análise congruente e um melhor entendimento do mercado imobiliário.

Contata-se que é geral, nos relatórios e estudos que foram apresentados, a proposta de uma necessária atualização dos valores matriciais, propondo para atingir este fim, distintas metodologias, podendo diferir ainda do momento da sua implementação. Contudo existe consenso, no que toca à impraticabilidade em proceder à avaliação geral do vasto parque imobiliário português num curto período de tempo, quer por razões onerosas, quer por razões técnicas.

Estando conscientes, que urgia exercer a correção dos valores matriciais, foram apresentadas soluções que iam desde propostas para uma avaliação geral dos imóveis, como sugerido pelo relatório GAPTEC, em que se pretendia avaliar cerca de 17 milhões de prédios, mas considerado unanimemente pelos autores inexecutável, até ao que mais se tem proposto nestes trabalhos, para fazer face a esta situação, e que foi consagrado também pela reforma da tributação do património, concretamente a atualização gradual, por intermédio do uso de coeficientes de desvalorização monetária.

Relativamente à questão sobre os prédios mais recentes e com valores patrimoniais mais elevados, sobre eles recai maior carga tributária, comparativamente aos prédios mais antigos, que mesmo sendo prédios de luxo, ou localizados nas zonas mais nobres das cidades, o montante do imposto (CA) a pagar pelo proprietário era substancialmente inferior. Em consequência de, ao longo deste tempo, não se ter efetuado a devida atualização do valor patrimonial destes respetivos prédios, sucedeu, como de facto é consabido, imensas iniquidades no seio desta tributação.

Ora, sobre esta questão, as propostas vão ao encontro de proporcionar que se atinga a equidade e se possa atenuar a carga tributária dos contribuintes.

É neste contexto, e atendendo à atualização dos valores matriciais e à aplicação de novos critérios de avaliação, que a maior parte dos estudos propõe, para fazer face a um inevitável abrupto aumento do valor patrimonial dos prédios, e por conseguinte, do súbito agravamento do imposto a pagar pelos contribuintes, uma adequada redução das taxas, em que, no que concerne aos prédios mais recentes, não afetasse a dimensão da sua matéria coletável, mas que promovesse a redução proporcional do imposto a pagar. No caso dos prédios antigos, esta redução da taxa sobre a matéria coletável, serviria para garantir um aumento equilibrado e gradual, permitindo desta feita, uma maior equidade

na distribuição da carga tributária, bem como impedir que se propicie um aumento colossal da receita fiscal.

Sem dúvida que se terá que aduzir sobre a proposta do Prof. Doutor Sidónio Pardal quanto a esta questão, dada a sua originalidade, mas a qual está aquém de ir ao encontro do princípio da capacidade contributiva, no sentido em quis que a coleta da CA resultasse da soma de um fator fixo (a) e de um fator variável (b). A singularidade, neste caso, é relativa ao fator fixo (a), por estabelecer uma base mínima de coleta sobre quem detivesse o gozo do imóvel, isto é, atribuir o valor de um montante de base fixo a ser pago por todos os proprietários de prédios, diferindo segundo a localização do prédio, se urbano ou rústico, dependendo ainda em ambos os casos, se o terreno está ou não em construção e consoante o perímetro especial de afetação a que corresponde.

Quanto às isenções, é claro o consenso técnico generalizado em todos estes trabalhos, em reduzir as diversas isenções existentes no domínio deste imposto, sejam elas técnicas, permanentes ou temporárias, para contrabalançar com a pretensão de uma descida de taxa e concomitantemente manter um nível aceitável de receitas fiscais.

Encerra-se esta síntese sobre algumas das características que se considerou ser relevantes, e que foram tema de grande controvérsia destes relatórios e estudos, e sendo este o momento oportuno, avança-se como fora previsto no capítulo V, à análise de um caso prático, que visa através de um prédio em propriedade total com andares ou divisões suscetíveis de utilização independente, evidenciar as principais divergências e possíveis analogias que possam subsistir entre o CCA e CIMI.

## 8 - COMPARAÇÃO PARADIGMÁTICA DO IMI E DA CA

Como já frisado, muito se tem dito teoricamente sobre estes modelos, mas entende-se que uma abordagem pragmática com o entrosamento de um caso real pode ser mais elucidativa quanto a possíveis semelhanças ou variações, assim como as particularidades introduzidas por este modelo de tributação, pelo menos nesta conjuntura de prédios urbanos para habitação própria e permanente. Por questões de confidencialidade, todos os dados que por sua divulgação possam ser lesivos, serão alterados, mantendo-se o mais possível fidedigno, os valores imputados pela Autoridade Tributária e Aduaneira (AAT) ao contribuinte.

Fazendo uma sinopse relativamente ao valor tributário dos imóveis, até 2003 foi adotado um regime provisório com o intuito de vigorar até à publicação do código de avaliações, o qual nunca adviria a ser publicado, levando a que efetivamente vigorasse até à abolição da CCA. Este regime provisório consistia em aplicar as normas do CCPIIA no que concerne à organização e conservação das matrizes. Assim sendo, ter-se-ia que converter o valor do rendimento coletável dos prédios, que servia de base de incidência à Contribuição Predial, em valor patrimonial. Isto, por a CA ser um imposto sobre o património ou riqueza, quer nos prédios existentes à data de entrada em vigor, quer nos prédios novos que viriam a ser construídos na vigência do CA. Mas cingindo-se apenas ao caso dos prédios urbanos, para se efetuar essa conversão, multiplicou-se o valor de rendimento coletável de cada prédio pelo fator de capitalização 15, o que significa que o valor dos prédios corresponderia a 15 anos de renda independentemente do prédio estar ou não arrendado – neste caso seria «[o] valor locativo que corresponde à justa renda pelo período de um ano em regime de liberdade contratual» segundo o § único do artigo 125.º do CCPIIA –, passando a ser esse o valor patrimonial sujeito a CA. Pode-se reconhecer que a CA não incide sobre o valor dos rendimentos reais ou normal, mas sobre o valor inerente aos prédios, no entanto a determinação desse valor é estipulada pelo rendimento.

Aquando da entrada em vigor da reforma de tributação do património, entre 2003 e 2011, constatou-se a existência de um anseio em se proceder desde logo à avaliação geral de todos os prédios, o que se veio a verificar ser um processo demasiado oneroso e impraticável num curto prazo de tempo. Por este motivo, o legislador optou durante este período, por aplicar apenas o novo regime de avaliações aos prédios que tivessem apresentado o pedido de inscrição na matriz, após o dia seguinte da publicação do

Decreto-Lei 287/2003, que ocorreu em 12 de Novembro de 2003. Ainda conforme o n.º 1 do artigo 15 deste diploma «[e]nquanto não se proceder à avaliação geral, os prédios já inscritos na matriz serão avaliados, nos termos do CIMI, aquando da primeira transmissão ocorrida após a sua entrada em vigor». É de realçar que os prédios urbanos que não se enquadram nesta conjuntura, ou seja, todos os prédios urbanos que estavam inscritos na matriz predial urbana em 13 de Novembro de 2003 até 2011, e que não tenham sido transmitidos, foi pago IMI sobre o valor patrimonial tributário determinado pela CA, isto é, de acordo com as regras do CCPIIA, salvo se por iniciativa do proprietário do prédio, fosse pedida a avaliação nos termos do CIMI. Todavia, os prédios que se encontram nesta situação, «[e]nquanto não se proceder à avaliação geral, o valor patrimonial tributário dos prédios urbanos, para efeitos de IMI, é actualizado com base em coeficientes de desvalorização da moeda ajustados pela variação temporal dos preços no mercado imobiliário nas diferentes zonas do País», em conformidade com o artigo 16.º do Decreto-Lei 287/2003 de 12 de Novembro. Reconhece-se, pelo exposto, que o vestígio inerente da tributação do rendimento normal do sistema de Contribuição Predial de 1929 e 1963 chegaram até 2012, ano em que seria abolida definitivamente com a concretização da avaliação geral do parque imobiliário português.

A partir de 2012, é aplicado o sistema de avaliação do IMI a todo o parque imobiliário urbano. O regime transitório previu uma avaliação geral dos prédios urbanos no prazo de 10 anos, após a entrada em vigor do CIMI, e que todos os prédios urbanos que em 1 de Dezembro de 2011 ainda não tivessem sido avaliados nos termos do CIMI ficassem abrangidos pela avaliação geral (n.ºs 4 e 10 do artigo 15 do Decreto-Lei 287/2003. A redação do n.º 10 foi aditada pela Lei n.º 60 – A /2011, de 30 de Novembro). Ainda pela Lei n.º 60 – A/2011, de 30 de Novembro, foi aditado ao Decreto-Lei 287/2003 o artigo 15.º- D, que nos seus n.ºs 1 e 4 respetivamente, estabelece que os valores patrimoniais tributários dos prédios urbanos objeto da avaliação geral são determinados por avaliação direta, nos termos dos artigos 38.º e seguintes, entrando em vigor, para efeitos de IMI, em 31 de Dezembro de 2012. Estabelece ainda este artigo, no seu n.º 5, que os prédios objeto de reclamação ou impugnação, reportam-se à mesma data.

Assim sendo, ao proprietário que possua um prédio urbano que ainda não tenha sido avaliado segundo os termos do CIMI, no ano de 2012, ser-lhe-á atribuído o valor patrimonial tributário do respetivo prédio (arredondado para a dezena de euros imediatamente superior), resultado da Avaliação Geral. Após a notificação da avaliação, pela AAT, caso o proprietário do prédio não acorde com o VPT atribuído, poderá

requerer uma segunda avaliação (artigo 15.º-F do Decreto-Lei 287/2003), no prazo de 30 dias a contar do 3.º dia posterior ao do registo da notificação ou do 1.º dia útil seguinte, quando aquele não seja útil (artigo 15.º-E do Decreto-Lei 287/2003). A coleta do IMI é limitada por um regime de salvaguarda nos termos do artigo 15.º-O do Decreto-lei 287/2003, de 12 de Novembro.

## **8.1 - CASO PRÁTICO – PRÉDIO URBANO MULTIFAMILIAR**

O tipo de prédio urbano que se pretende analisar é usualmente designado de multifamiliar, por se tratar de um prédio em propriedade total com andares ou divisões suscetíveis de utilização independente. Segundo a caderneta predial urbana, pertence ao Sr. Alfredo (nome fictício), localizado no Distrito de Lisboa, Concelho de Amadora, Freguesia da Encosta do Sol, e inscrito na matriz sob o artigo 2314, em 16 de Setembro de 2001. É composto por 4 andares suscetíveis de utilização independente – rés-do-chão, 1.º, 2.º e sótão –, destinado para habitação própria e permanente. O seu valor patrimonial foi determinado em €206.053,40, ainda sob a vigência da CCA.

Possui as seguintes áreas: a área total do terreno é de 115, 4 m<sup>2</sup>; a área de implantação do edifício é de 78, 83 m<sup>2</sup>.

Quaisquer dos quatro andares são de utilização independente, afetos a habitação, possuindo cada um 68,00 m<sup>2</sup> de área privativa, divergindo apenas na tipologia: 1.º e 2.º andar que são T2, o rés-do-chão é um T1 e o sótão uma ampla divisão, ou seja, não tem divisões.

### **8.1.1 - AVALIAÇÃO DO PRÉDIO EM 2001 SOB A VIGÊNCIA DO CCA**

A Comissão Permanente de Avaliação de acordo com as regras de avaliação da CCPIIA, atribuiu ao prédio em causa, o seguinte valor patrimonial tributário – €206.053,40 – correspondendo respetivamente o rés-do-chão a €61.052,86, o 1.º andar a €64.868,67, o 2.º andar a €64.868,67 e o sótão a €15.263,20.

Como referido, a avaliação rege-se pelos preceitos emanados do CCPIIA, tendo-se apurado esses valores com ampla subjetividade, pois como já foi descrito anteriormente o valor atribuído a cada andar corresponde à virtual renda anual multiplicada pelo fator 15.

A taxa de 1,1% aplicada sobre o valor patrimonial do prédio urbano é fixada por deliberação da respetiva Assembleia Municipal da Amadora, perfazendo uma coleta no valor de €2.266,59.

### **8.1.2 - AVALIAÇÃO DO PRÉDIO EM 2003 – CASO O PROPRIETÁRIO NÃO TIVESSE PEDIDO A AVALIAÇÃO NOS TERMOS DO CIMI**

Como o prédio urbano já existia, e já estava inscrito na matriz anteriormente à entrada em vigor do Código do IMI, e o proprietário não pediu uma avaliação nos termos do novo regime, o valor patrimonial tributário do respetivo prédio, é imediatamente atualizado «com base em coeficientes de desvalorização da moeda, ajustados pela variação territorial dos preços dos mercados imobiliários nas diferentes zonas do País», segundo o artigo 16.º do Decreto-Lei de 287/2003, e assim a determinação do valor patrimonial tributário do prédios urbanos é efetuada mediante aplicação do coeficiente de atualização fixado na Portaria n.º 1337/2003, de 5 de Dezembro. Neste caso, o coeficiente que corresponde ao ano da inscrição matricial de 2001 é 1,04. Logo, o novo valor patrimonial de acordo com as regras transitórias é igual a €214.295,54 (206.053,40 x 1,04).

Este contribuinte pagava uma contribuição autárquica até 2002 de €2.266,59 e em 2003, por aplicação da atualização do valor patrimonial nos termos do artigo 16.º do CIMI e da portaria n.º 1337/2003, de 5 de Dezembro, o valor patrimonial passou a constar de €214.295,54, que por aplicação da taxa de 0,8% fixada por deliberação da Assembleia Municipal da Amadora, em cada ano, de acordo com os limites fixados no Código do IMI, passou a pagar de IMI €1.714,36, até 2005.

Deve ser salientado que o valor patrimonial tributário dos prédios urbanos é atualizado trienalmente com base em fatores correspondentes a 75% dos coeficientes de desvalorização da moeda fixados anualmente por portaria do Ministro das Finanças para efeitos dos impostos sobre o rendimento, nos termos do artigo 138.º do CIMI.

- ✓ Em 2003, a Portaria n.º 1337/2003 de 5 de Novembro fixou o coeficiente de desvalorização da moeda para o ano de 2001 em 1,04.

O valor patrimonial tributário de 2003 é igual a €214.295,54 (€206.053,40 x 1,04, respetivamente: o rés-do-chão a €63.494,98; o 1.º andar a €67.463,41; o 2.º andar a €67.463,41 e o sótão a €15.873,74).

- ✓ Em 2006, a Portaria n.º 429/2006 de 3 de Maio fixou o coeficiente de desvalorização da moeda para o ano de 2003 em 1,04, o que significa um aumento de 4%, sendo que então o que se pretende é 75% do coeficiente de desvalorização da moeda, que equivale ao valor de 3% (75% x 4%), e assim sendo, o VPT de 2006 terá um aumento de 3% que corresponde ao coeficiente 1,03.

O valor patrimonial tributário de 2006 é igual a €220.724,40 (€214.295,54 x 1,03, respetivamente: o rés-do-chão a €65.399,83; o 1.º andar a €69.487,31; o 2.º andar a €69.487,31 e o sótão a €16.349,95).

O VPT, manter-se-ia o mesmo até 2008. Em 2006 e 2008 a coleta foi de €1.545,07 (€220.724,40 x 0,7%) e em 2007 foi de €1655,42 (€220.724,40 x 0,75%).

- ✓ Em 2009, a Portaria n.º 772/2009 de 21 de Julho fixou o coeficiente de desvalorização da moeda para o ano de 2006 em 1,05, que significa um aumento de 5%, sendo que o que se pretende é 75% do coeficiente de desvalorização da moeda, que equivale ao valor de 3,75 % (75% x 5%), e assim sendo o VPT tem um aumento de 3,75% que condiz ao coeficiente 1,0375.

O valor patrimonial tributário de 2009 é igual a € 229.001,55 (€220.724,40 x 1,0375, respetivamente: o rés-do-chão a €67.852,32; o 1.º andar a €72.093,08; o 2.º andar a €72.093,08 e o sótão a €16.963,07).

O VPT, manter-se-ia o mesmo até 2011, com uma coleta de €1.557,21 (€229.001,55 x 0,68%).

### **8.1.3 - AVALIAÇÃO GERAL DOS PRÉDIOS URBANOS<sup>40</sup>**

Em resultado da Avaliação Geral efetuada ao prédio urbano sob o artigo 2314, da freguesia da Encosta do Sol, foi atribuído o Valor Patrimonial Tributário, apurado nos termos do artigo 38.º e seguintes e artigos 15-D do Decreto-Lei, de 12 de Novembro, na redação dada pela Lei n.º 60-A/2011, de 30 de Novembro.

---

<sup>40</sup> São aditados ao Decreto-Lei 287/2003, de 12 de Dezembro, os artigos 15.º-A a 15.º-P, pelos artigos 5.º e 6.º da lei n.º 60.º-A/2011, de 30 de Novembro.

Portanto, a sua avaliação resulta da expressão contida no artigo 38.º do CIMI, da qual faz parte, nomeadamente, o preço de construção, a área, a localização, a qualidade, o conforto, a utilização a que está afeto e a idade do imóvel.

Ora, o valor patrimonial tributário do prédio urbano resulta da seguinte expressão:

$$V_t = V_c \times A \times C_a \times C_l \times C_q \times C_v$$

em que:

$V_t$  = valor patrimonial tributário

$V_c$  = valor base dos prédios edificados

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

$C_a$  = coeficiente de afetação

$C_l$  = coeficiente de localização

$C_q$  = coeficiente de qualidade e conforto

$C_v$  = coeficiente de vetustez

Daí resulta que o VPT que foi atribuído, corresponde a €172.080,00, ou seja, a soma do valor patrimonial dos quatro pisos, que neste caso tem o mesmo valor, €43.020,00.

Por forma a entender-se melhor a obtenção do VPT, por aplicação da expressão supramencionada, far-se-á os respetivos cálculos, e atendendo ao facto dos quatro pisos terem as mesmas dimensões, foi visado, de forma aleatória, o Rés-do-chão:

- ✓ Segundo o n.º 1 do artigo 39.º do CIMI, «[o] valor base dos prédios edificados ( $V_c$ ) corresponde ao valor médio de construção, por metro quadrado, adicionado do valor do metro quadrado do terreno de implantação fixado em 25% daquele valor».

É fixado em €482,40 o valor médio de construção por metro quadrado, para vigorar em 2012 nos termos do artigo 1.º da portaria n.º 307/2011 de 21 de Dezembro.

$$V_c = 482,40 \times 1,25 \Leftrightarrow V_c = 603$$

- ✓ A Área bruta de construção mais a Área excedente à área de implantação do edifício ou fração ( $A$ ) resultam da expressão:  $A = (A_a + A_b) \times C_{aj} + A_c + A_d$

$A_a$  – área bruta privativa;  $A_b$  – área bruta dependente;  $C_{aj}$  – representa o coeficiente de ajustamento de áreas;  $A_c$  – área de terreno livre até ao limite de duas vezes a área de

Implantação; Ad – área de terreno livre que excede o limite de duas vezes a área de implantação (n.º 1 do artigo 40.º do CIMI).

A área bruta privativa (Aa) aplica-se o coeficiente 1 (n.º 2 do artigo 40.º do CIMI).

$$Aa = 68 \text{ m}^2 \times \text{coeficiente } 1 \Leftrightarrow Aa = 68 \text{ m}^2$$

A área bruta dependente (Ab) aplica-se o coeficiente 0,3 (n.º 3 do artigo 40.º do CIMI).

Este prédio urbano não possui área bruta dependente.

$$Ab = 0 \times 0,3 \Leftrightarrow Ab = 0$$

A Lei 53-A/2006, de 29 de Dezembro, aditou ao CIMI o artigo 40.º-A, que inseriu o coeficiente de ajustamento de área (Caj), alterando a fórmula de cálculo do valor patrimonial, isto é, nas avaliações efetuadas até 30/06/2007 não foi aplicado o Caj, tendo como propósito este coeficiente a atenuação de valores de áreas superiores a 100 m<sup>2</sup>, ou seja, se a área não ultrapassar os 100 m<sup>2</sup>, não advém qualquer alteração deste coeficiente.

O coeficiente de ajustamento de área (Caj) é aplicado ao somatório da área bruta privativa (Aa) e dependente ponderada (0.3 Ab), variável em função de escalões de área para as afetações: Habitação, Comércio, Serviços, Indústria e Estacionamento Coberto, individual ou aberto (artigo 40.º- A).

Como  $Aa + 0,3 Ab \leq 100 \text{ m}^2 \Rightarrow Caj = 1$ , portanto  $(Aa + 0.3 Ab) \times 1$ .

A área do terreno livre do prédio resulta da diferença entre a área total do terreno e a área de implantação do prédio:  $115,4 \text{ m}^2 - 78,83 \text{ m}^2 = 36,57 \text{ m}^2$  (n.º 4 do artigo 40.º do CIMI).

Quando a área de terreno livre não exceda em duas vezes o limite da área de implantação, aplica-se o coeficiente 0,025, assumindo a designação Ac. Quando a área exceda aquele limite, aplica-se o coeficiente 0,005 e assume a designação Ad (n.º 4 do artigo 40.º do CIMI).

A área de terreno livre até ao limite de duas vezes a área de Implantação (Ac):

$$Ac = 36,57 \times 0,025 \Leftrightarrow Ac = 0,91425 / 4 \text{ (são 4 andares)} = 0,2286.$$

A área de terreno livre que excede em duas vezes a área de Implantação (Ad), não se aplica nesta situação, porque a área livre é de 36,57 m<sup>2</sup>, e duas vezes a área de implantação, corresponderia a 157,6 m<sup>2</sup> (2 x 78,83 m<sup>2</sup>), significa que não existe área de terreno livre que excede esse valor, então Ad = 0.

$$A = (Aa + Ab) \times Caj + Ac + Ad \Leftrightarrow A = (68 + 0) \times 1 + 0,2286 + 0 \Leftrightarrow A = 68,2286.$$

É aplicado o coeficiente de afetação ( $C_a$ ) 1, pelo facto da utilização do prédio urbano estar afeto à habitação (artigo 41.º do CIMI).

Pelo artigo 141.º da Lei n.º 64-B/2011 de 30 de Dezembro<sup>41</sup> foi aditado a nova redação do n.º 1 do artigo 42.º do CIMI, passando a variação parametrizada para o máximo de “3,5”, enquanto na anterior redação o máximo era “2”, o que poderá influenciar o aumento do VPT em determinados casos.

Conforme o n.º 1 do artigo 42.º do CIMI, o coeficiente de localização ( $C_l$ ) varia entre 0,4 e 3,5 podendo ser reduzido para 0,35 em zonas de habitação dispersa no meio rural. Atualmente vigora a Portaria n.º 1119/2009, de 30 de Setembro, que fixa os valores mínimos e máximos dos coeficientes de localização, por tipo de afetação, a aplicar em cada município, por serviço de finanças. Tendo em conta as acessibilidades (a qualidade e variedade das vias rodoviárias, ferroviárias, fluviais e marítimas), a proximidade de equipamentos sociais, os serviços de transportes públicos, e se eventualmente, a construção está localizada em zonas de elevado valor de mercado imobiliário. No n.º 3 desta portaria é exposto que «[o] zonamento, os coeficientes de localização [...], bem como todos os outros elementos aprovados pelas Portarias n.ºs 982/2004, 1426/2004 e 1022/2006 são publicados no sítio [www.portaldasfinancas.gov.pt](http://www.portaldasfinancas.gov.pt), podendo ser consultados por qualquer interessado e em qualquer serviço de finanças». Verifica-se desta feita que o  $C_l = 1,23$ .

O coeficiente de qualidade e conforto ( $C_q$ ) é aplicado ao valor base do prédio edificado, podendo ser majorado até 1,7 e minorado até 0,5, e obtém-se adicionando à unidade os coeficientes majorativos e subtraindo os minorativos, da tabela I que se destina aos prédios destinados à habitação de acordo com o artigo 43.º do CIMI.

O prédio urbano não apresenta quaisquer minorativos ou majorativo, então o  $C_q = 1$ .

O coeficiente de vetustez ( $C_v$ ) é o número de anos decorridos desde a data de emissão da licença de utilização ou conclusão das obras do edifício (artigo 44.º do CIMI).

Como o prédio fez 11 anos desde a data de emissão da licença de utilização, o  $C_v = 0,85$ .

---

<sup>41</sup> Orçamento do Estado para 2012.

Após determinar todos os coeficientes, apenas resta colocá-los na respetiva expressão:

$$V_t = V_c \times A \times C_a \times C_l \times C_q \times C_v \Leftrightarrow V_t = 603 \times 68,2286 \times 1 \times 1,23 \times 1 \times 0,85 \Leftrightarrow$$

$$V_t = \text{€}43.020,00$$

Nos termos do n.º 2 do artigo 38.º do CIMI «[o] valor patrimonial tributário dos prédios urbanos apurado é arredondado para a dezena de euros imediatamente superior».

Assim sendo, o valor patrimonial total é  $43.020 \times 4 = \text{€}172.080,00$ . Consequentemente, o IMI a pagar, a partir de 2013 relativo a 2012 ( $172.080 \times 0,37\%^{43}$ ) será  $\text{€}636,68$ .

#### **8.1.4 - REFLEXÃO INERENTE À CA E AO IMI**

Ora, muito se pode depreender deste pequeno caso, não com isso se queira firmar que seja possível retratar toda a realidade deste tipo de imóveis, mas que permite tirar algumas ilações, destacando-se desde logo a diminuição substancial da coleta que decorreu desde a entrada em vigor do novo regime, mesmo que não se optasse pelas regras de avaliação do IMI, dado na generalidade as taxas municipais terem descido substancialmente desde 2003, pois de acordo com o então CIMI, relativamente aos prédios urbanos avaliados, nos termos deste diploma as taxas são fixadas entre 0,2% e 0,5% e os restantes prédios urbanos entre 0,4% e 0,8%. Concretamente ao caso real analisado, se o proprietário desse imóvel tivesse requerido a avaliação pelo novo regime, a sua coleta seria substancialmente inferior à de 2002 –  $\text{€}2.266,59$  ( $\text{€}206.053,40 \times 1,1\%$ ) – e à que teve que pagar em 2003 –  $1.714,36$  ( $\text{€}214.295,54 \times 0,8\%$ ). Como se pode verificar, efetuando os cálculos, a coleta avaliada pelo novo regime em 2003 seria de  $\text{€}1007,10$  ( $\text{€}201.420,00 \times 0,5\%^{43}$ ). Relativamente à variação entre a coleta da CA em 2002 e a coleta que teve de pagar em 2003 é de menos 24%. Se tivesse requerido avaliação pelo novo regime em 2003, a

---

<sup>42</sup> Há que realçar que desde 2003, inclusive estiveram vigentes duas taxas aplicáveis aos prédios urbanos: Avaliados nos termos do CIMI de 2003 a 2007 – 0,5%; em 2008 – 0,4%; de 2009 a 2011 – 0,38%; Sem ser avaliados nos termos do CIMI de 2003 a 2005 – 0,8%; em 2006 – 0,7%; em 2007 – 0,75%; em 2008 – 0,7%; de 2009 a 2011 – 0,68%.

As taxas do Imposto Municipal Sobre Imóveis (IMI) são fixadas anualmente pelos municípios da área de localização dos prédios, entre 0,3% e 0,5% para os prédios urbanos já avaliados nos termos do Código do IMI, e entre 0,5% e 0,8% para os restantes prédios urbanos, nos termos das alíneas b) e c) do n.º 1 do artigo 112.º do Código do IMI (redação da Lei n.º 64-B/2011, de 30 de Novembro). Foi fixado pelo Município da Amadora a taxa de 0,37%, para prédios urbanos avaliados nos termos do CIMI.

<sup>43</sup> Segundo o n.º 6 da Portaria 982/2004 de 4 de Agosto é fixado em 480 o custo médio de construção por metro quadrado a vigora em 2003 e 2004, e de acordo com o artigo 44.º do CIMI de 2003, o  $C_v$  seria igual a 1.

diferença passaria a ser de menos 55,5% comparativamente ao ano de 2002. Estes valores demonstram em termos quantitativos o quanto diverge a CA e o IMI.

Segue-se uma retrospectiva gráfica da evolução do VPT do prédio urbano de 2001 até 2012, depreendendo-se a extinção da CA em 2003 e o início do IMI a vigorar, sob as duas perspetivas possíveis, isto é, o valor patrimonial tributário sob o novo regime de avaliação nos termos do CIMI (VPT/NRA) e valor patrimonial tributário dos restantes prédios urbanos (VPT), assim como as coletas (valor que o contribuinte teve de pagar) que lhe são associadas, por aplicação das taxas inerentes à opção que foi tomada pelo contribuinte (salvo a Avaliação Geral que decorreu em 2012) a observar respetivamente nas Figuras 8.1, 8.2 e 8.3.

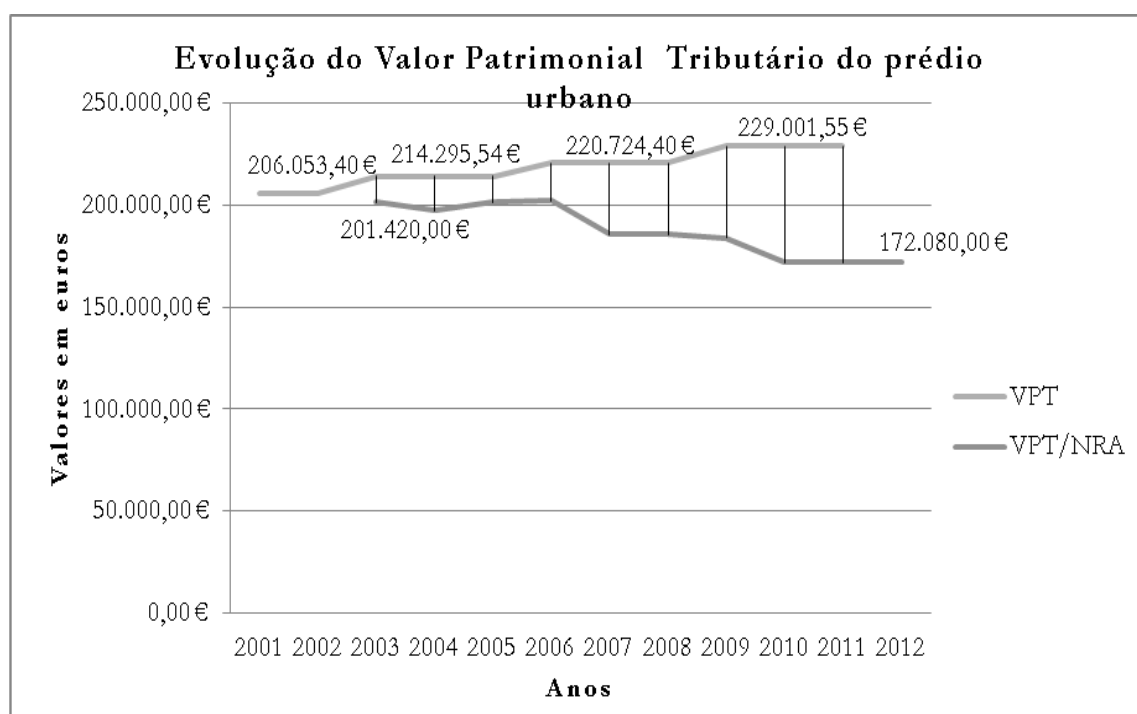


Figura 8.1 Evolução do VPT do prédio urbano de 2001 a 2012.

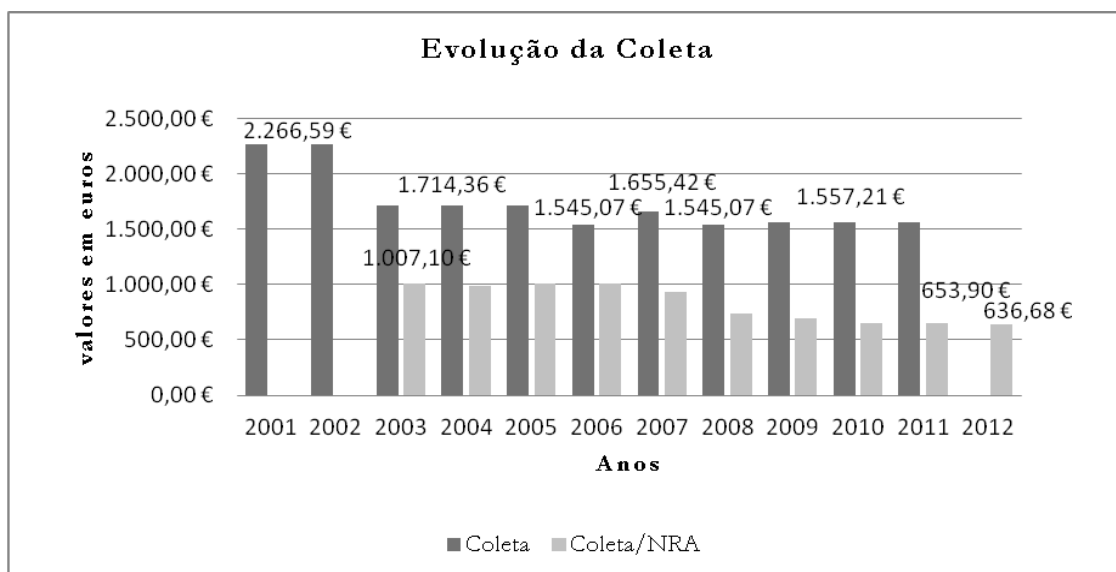


Figura 8.2 Evolução da coleta do prédio urbano de 2001 a 2012.

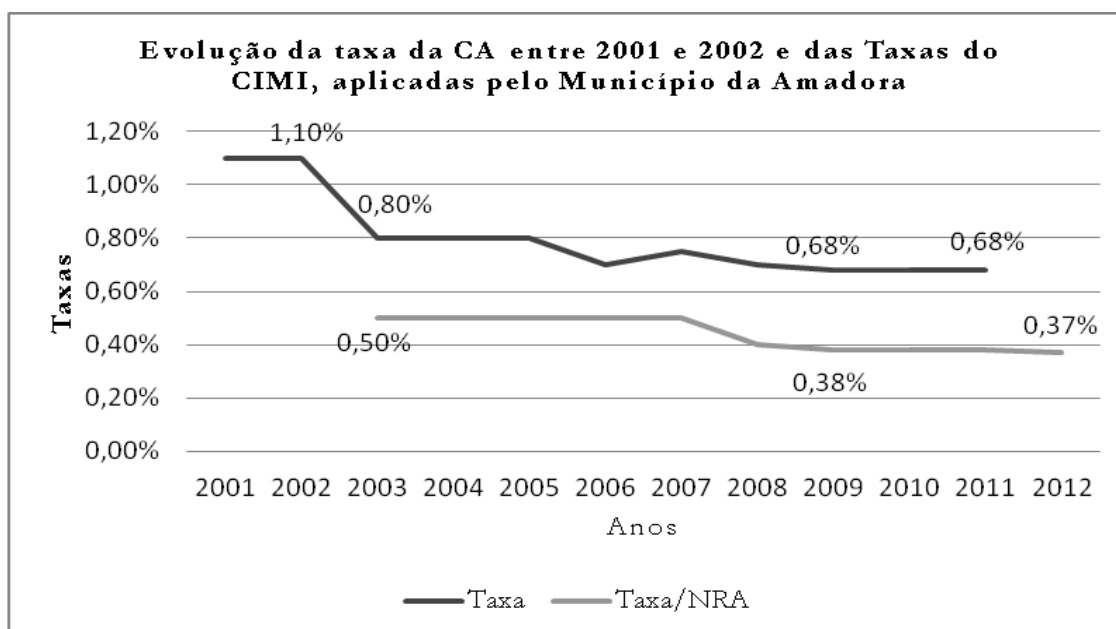


Figura 8.3 Evolução das taxas aplicadas pelo Município da Amadora de 2001 a 2012.

Em termos qualificativos dir-se-ia, por alguns uma quase completa divergência, e por outros com fortes semelhanças, como se pode atestar pelos argumentos dos autores já anteriormente aludidos. Entende-se estas divergências de opiniões, por surgirem de propósitos semelhantes, como é o facto de terem sido concebidas para incidir sobre o valor do património dos prédios urbanos, sendo que ambos se basearam no princípio do benefício, justificando esta conclusão através do sexto parágrafo do preâmbulo do CIMI, ao afirmar que «[m]antêm-se, no entanto, plenamente actuais 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». Pode apurar-se também, que no terceiro parágrafo do preâmbulo do CCA se confirma que «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» e ainda por intentar aproximar-se do valor de mercado, considerado por eles a forma mais equitativa e sensata de avaliar o valor patrimonial dos imóveis.

Não obstante o que já foi dito, algo de inevitável são as variantes inerentes à própria sociedade em que se pretende implementar um modelo de tributação do património, e neste âmbito, o que teoricamente é considerado, pode não se verificar pragmaticamente. Com isto pretende-se enunciar as numerosas opiniões e controvérsia, que põe em causa a própria filosofia que está na origem da tributação sobre o património.

É certo que a CA almejou a partir do valor de mercado determinar o valor patrimonial, por deduzir ser o critério mais viável na atribuição de um valor pecuniário, mais adequado e que repercutisse o valor real de riqueza do imóvel. Mas há um senão. Este objetivo baseou-se num código de avaliações que nunca foi implementado, e como já exposto, foram mantidas as regras constantes na CCPIIA, até à sua extinção. Esta avaliação anacrónica, baseava-se desde o primeiro momento numa inigualável subjetividade, concretamente aos imóveis não arrendados, por atribuição presumida de uma renda (valor locativo), não estando explícitos os parâmetros que permitiram chegar ao valor locativo, apenas a soma, e a partir desse valor de rendimento coletável anual potencial de cada prédio, era convertido num valor de mercado mediante a aplicação do fator de capitalização 15, por forma a determinar o valor patrimonial do prédio. Em nada se assemelha este método de avaliação com o método do IMI, como se pode verificar pelos cálculos que permitiram determinar o VPT do prédio urbano antes analisado. Poderá impreterivelmente ser dito que, por a impossibilidade de aplicação geral das regras de avaliação nos termos do IMI, em 2003, ter-se-á prolongado um resquício legado do VPT atribuído pela CA, até 2011. Mas considera-se incoerente uma sequer aproximação no tocante à respetiva avaliação entre estes dois modelos de tributação patrimonial, entre o opaco sistema de avaliação da CA e o novo sistema de avaliação da propriedade urbana que tende a aproximar-se ao seu valor de mercado, assente em fatores objetivos (preço de construção, a área, a utilização a que está afeto, a localização, a qualidade e conforto e a idade do prédio), de harmonia com a expressão do artigo 38.º do CIMI.

Indubitavelmente, esta fórmula não está isenta de observações refutáveis, pelo peso que certos coeficientes imprimem no resultado do VPT.

Verifique-se, se um imóvel com idênticas especificidades se localizasse porventura no Distrito de Castelo Branco, concelho e freguesia de Vila de Rei, o seu VPT, desceria substancialmente para €83.960,00, isto tendo apenas em conta o coeficiente de localização de 0,5 fixado pelo respetivo município. Consta-se este ser o coeficiente onde reside as maiores diferenças, dedução que pode ser observada por qualquer contribuinte se assim o tencionar, porque o zonamento (determinação das zonas homogéneas, a que se aplicam os diferentes Cl) e os coeficientes de localização, são publicados no sítio [www.portaldasfinancas.gov.pt](http://www.portaldasfinancas.gov.pt), de acordo com o n.º 3 da Portaria n.º 1119/2009, de 30 de Setembro. Portanto, o coeficiente de localização está previsto no artigo 42.º do CIMI, aprovado pelo diploma supramencionado sob proposta da Comissão Nacional de Avaliação de Prédios Urbanos (CNAPU) e varia em cada zona homogénea do município por categoria de afetação (habitação, comércio, serviços, indústrias, terrenos para construção), tendo a sua fixação em consideração determinadas características, das quais as acessibilidades (rodoviárias, ferroviárias, fluviais e marítimas), proximidade de equipamentos sociais (escolas, serviços públicos e comércio), serviços de transporte público e a localização em zonas de elevado valor de mercado imobiliário. Não se olvide que os valores mínimos e máximos dos Cl, por tipo de afetação, a aplicar em cada município, encontram-se publicados no Anexo I da portaria n.º 19/2009, de 30 de Setembro.

Porém, desde o princípio da aplicação do novo sistema de avaliação patrimonial do CIMI, que os demais contribuintes apelam à subjetividade presente neste coeficiente por impossibilitar conhecer as razões de facto e de direito subjacente à decisão, e assim determinar a sua legalidade, e para, se for o caso, impugnar, alegando-se a impossibilidade de confrontar esses valores, bem como saber se há ou não aplicação dos preceitos definidos, pois o procedimento para aferir o Cl está aquém do contribuinte comum. De resto, foi uma das principais causas de impugnação – o julgado vício de falta de fundamentação – por parte dos contribuintes, por discordar do Cl atribuído ao local dos seus respetivos prédios, mas tendo maioritariamente a jurisprudência considerado que a fundamentação atinente à fixação dos Cl cumpre as exigências legais, por entender, como é citado pelo Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 23/11/2011, processo n.º 0738/11, na alínea i) do n.º 1, do relatório deste tribunal, que

o grau de fundamentação deve adequar-se ao tipo concreto do acto praticado e das circunstâncias em que foi praticado, mostrando-se a fundamentação de um acto suficiente sempre que um destinatário normal se aperceba do percurso cognoscitivo e valorativo efectuado pelo autor do acto para proferir a decisão, de forma a poder desencadear dos mecanismos administrativos ou contenciosos de impugnação.

A jurisprudência é consensual sobre a fundamentação de um ato ser suficiente desde que o destinatário normal consiga entender os passos que permitiram o autor proferir a decisão, para assim se for o caso agir em conformidade nos termos legais. Enquadrando com estes factos, o caso em estudo, infere-se que a variação da fixação do CI deve-se a estes requisitos, ditando, que um prédio urbano com as mesmas especificidades situado na zona de Lisboa, por ter mais infraestruturas, transportes públicos, proximidade de equipamento sociais, em contraste com o mesmo prédio situado em Vila de Rei, na zona da Beira Interior, onde as infraestruturas, os transportes públicos e a proximidade de equipamentos sociais são escassas, ser-lhe-á imposto um CI substancialmente inferior.

Mas é pertinente advertir-se, que atendendo à conjuntura económico-financeira que atinge o mercado imobiliário, dever-se-á atender às eventuais incongruências que possam subsistir na fixação desse coeficiente, tornando este processo, que visa aplicar o CI ao custo de construção, mais acessível aos contribuintes, dado os seus valores e percentagens em vigor em determinadas áreas dos municípios considerar-se extremamente elevados.

Quanto ao princípio do benefício, está bem explícito nos preâmbulos, quer da CA, quer do IMI, que é preponderante em ambos, mas essa predominância, advém da necessidade do legislador justificar o que o levou a considerar determinados coeficientes para proceder à avaliação dos prédios, estando alguns deles conexos às contrapartidas concedidas pelos municípios e que assim valorizam os seus prédios. Não significa isso que se deva confundir com a própria sustentação destes impostos, que aliás, é ponto assente, ser a pedra basilar do nosso sistema fiscal português, o princípio da capacidade contributiva. Se assim não for, de nada justifica a sua designação como imposto sobre o património, mas de uma contribuição especial criada para fazer face ao custo de obras e serviços públicos e que consequentemente valoriza os prédios, tendo como limite total os custos intrínsecos e como limite individual, o acréscimo de valor que da obra ou serviço reverta para cada prédio beneficiado.

Relativamente à CA, não é perceptível este princípio na avaliação de um prédio urbano, pois não há quaisquer preceitos legais que referenciem a sua utilização para esse fim,

apenas o preâmbulo do CCA. Comparativamente com o IMI, afigura-se estar bem retratado, pois como já se pôde verificar, a fórmula para determinar o VPT dos prédios urbanos é constituída por seis coeficientes de avaliação, sendo um deles – o Cl – um caso notável dessa conexão entre os benefícios atribuídos, valorizando o prédio urbano que por sua vez implicará maior tributação.

Constata-se que por muito que se perscrute a aplicação pragmática da CA, mais se verifica as disparidades existentes com o IMI, apenas sobejando a pretensão de um imposto em transparecer aquilo que nunca viria a ser concretizado, apenas na teoria.

Pondo fim a essa reflexão, é evidente que o IMI mostrou que Portugal é capaz de inovar, mas há muito que “lapidar”, demonstrando ainda ser um imposto demasiado agressivo, como se constatou que pelo simples facto de uma variação tocante ao Cl, pode levar à subida substancial do VPT (neste caso em estudo foi cerca do dobro). Conclui-se, que por regra, se o coeficiente de localização estiver em harmonia com os preceitos legais que o assiste e a conjuntura económico-financeira que atinge o mercado imobiliário actual, o contribuinte tendencialmente verificará uma diminuição progressiva do imposto a pagar. Caso não se verifique essa harmonia, e não for travado atempadamente, a receita poderá atingir valores nunca vistos, desviando-se do seu propósito em alcançar a tão almejada justiça social.

Para além de equívocos aliados à fórmula de cálculo do VPT dos prédios urbanos, o IMI deveria ter proporcionado a extinção de uma diversidade de impostos e taxas que incidem sobre as mesmas utilidades essenciais à habitação fornecidas pelos municípios, evitando a vigência de uma sobretributação predial corrente, e que aparentemente tem passado despercebida, tal como Gomes (2005: 50-51) refere que:

a verdade é que pode afirmar-se uma sobretributação predial, face a outras manifestações de riqueza.

É que oneram os prédios, directa e indirectamente, além dos referidos impostos sobre o património, (IMI, IMT, e Imposto do Selo); impostos sobre os rendimentos prediais e mais-valias (IRS e IRC); impostos sobre a despesa (IVA); imposto de selo sobre as operações de crédito à construção; taxas sobre alvarás, licenças, escrituras, registos, etc; a chamada taxa de esgotos, que é claramente um imposto; encargos de mais-valias e fortíssimas “taxas” na titularidade dos municípios, que em rigor, são contribuições especiais e, portanto, impostos, nos termos da parte final do n.º 3 do art.º 4.º, da Lei Geral Tributária.

O cenário acima referenciado suscita a difícil aceitação de modelos de tributação estática do património imobiliário por parte do cidadão contribuinte, por estes visarem os mesmos serviços prestados e tributados por taxas urbanísticas aplicadas pelos municípios. Exacerbando esta prática, sobrevém o uso desajustado de taxas sem carácter sinalagmático, pelo que são verdadeiros impostos.

Portanto, vários aspetos exógenos à estrutura dos modelos da tributação estática do património imobiliário também influenciam a sua aceitação ou não.

## 9 - REFLEXÃO E SUGESTÕES SOBRE A TRIBUTAÇÃO ESTÁTICA DO PATRIMÓNIO IMOBILIÁRIO

Como tem vindo a ser narrado desde o início deste trabalho, teve-se exclusivamente a pretensão de abordar o âmbito da tributação estática do património imobiliário, e no decorrer deste propósito, foram aludidos e analisados alguns dos mais relevantes modelos de tributação neste contexto, bem como o próprio modelo que está atualmente em vigor.

Ora, após este caso prático, o qual se teve o cuidado de primar por ser um caso real, a fim de obter dados concretos neste tipo de prédio e assim deixar para trás a ficção, que muitas vezes é adaptada para demonstrar determinadas inferências, é o momento propício para refletir, levando a que se possa até deixar algumas sugestões, sejam elas, plausíveis de concretização prática ou apenas exímias de um deleito teórico.

Desta feita, aventa-se que é fundamental evidenciar alguns aspetos que não foram de todo evocados, como o caso da consistência de um imposto desta natureza se basear predominantemente no princípio do benefício. Avaliar se é razoável excluir ou deixar em segundo plano, o princípio da capacidade contributiva, dado a própria CRP o consagrar, mesmo que se apresente sob uma forma implícita, pois é desde há muito consabido, ser parte do alicerce do sistema tributário português.

É incontestável, que estes dois princípios são referência basilar da lógica da tributação sobre o património e o seu peso irá determinar a estrutura do modelo de tributação que se pretende, sendo primordial que os objetivos pretendidos para determinado modelo sejam intrínsecos ao princípio ou aos princípios escolhidos, e neste sentido, parte-se da convicção que um modelo que visa a tributação estática do património imobiliário deva atender ao princípio da capacidade contributiva, para que o sistema de tributação nutra, de facto, de uma repartição mais justa da carga tributária, atendendo à capacidade económica distinta existente entre os cidadãos.

Contribuindo para esta questão, e sendo desde há muito tempo defensor desta sugestão, Valdez (2014: 403-404) assevera que,

ao contrário do que sucede com a tributação do consumo ou mesmo do rendimento, a verdade é que se o imposto assumir valores particularmente elevados, o cidadão contribuinte poderá não dispor de meios financeiros para o pagar, o que faz com que a tributação passe a incidir sobre o próprio capital, levando a que o

proprietário se veja compelido a alienar o bem (ou a dar-lhe outro destino, v.g. o arrendamento), porque não suporta o imposto, já que não possui rendimento suficiente para o pagar.

É questionável ainda, se um imposto com este carácter, deveria incidir sobre a propriedade imobiliária permanente e habitual dos contribuintes, tendo em conta a diversidade de tributos que sobre ela incidem, e as despesas inerentes à sua manutenção, não olvidando que a própria Declaração Universal dos Direitos Humanos, consagra o direito a uma habitação condigna, e considera esta como uma das necessidades básicas do ser humano, dado que este lugar seguro representa a dignidade, saúde física e mental e qualidade geral de vida para o Homem.

Enfim, não quer com isto dizer-se, que o parque imobiliário português não seja tributado, mas atendendo aos inúmeros prédios com isenção permanente, dos quais fazem parte as instituições públicas ou de interesse público arrendados, ou mesmo concedido o direito de superfície a entidades que os utilizam para fins lucrativos em seu interesse particular, há que ponderar sobre esta questão, se de facto, se preza por uma sociedade que apela à equidade social e fiscal, se deveria tributar os prédios destinados à habitação própria e permanente do cidadão.

Por inúmeras razões, tal propósito poder-se-ia evocar, nomeadamente ao fomentar o incentivo à manutenção deste tipo de imóveis, à compra de habitação própria e permanente por parte de cidadãos de outros Estados-Membros, promovendo desta feita o investimento imobiliário português, bem como o próprio mercado de arrendamento, nos casos em que a habitação se torna a residência permanente e habitual do arrendatário, o que permitiria aos proprietários destes imóveis propor rendas mais apelativas.

É irrefutável a posição de muitos, seria um quanto absurdo premiar todos, com esta isenção, uma vez que se proporcionaria que o proprietário de uma habitação própria e permanente no valor de €1.000.000,00 estivesse isento à semelhança de outro que possuísse uma habitação para os mesmos fins no valor de €125.000,00.

Além do mais, consubstanciar-se-á o princípio da capacidade contributiva nesta situação, ou seja, poder-se-á considerar que paga quem mais tem, em detrimento de quem menos tem?

É claro que não, este princípio só estaria presente nesta proposta, se ela evidenciasse que o imposto a pagar seria reflexo da manifesta capacidade contributiva que o cidadão demonstrasse.

Seria imaginável este intento se a tributação do património fosse alargada sobre outros bens, nomeadamente bens de luxo, cujo consumo não decresceu, e dos quais não se retira contributo para a dignidade humana, apenas para a ostentação de riqueza. Também aqui se integra a segunda moradia ou outros imóveis que não se destinam à habitação própria e permanente do sujeito passivo ou do seu agregado familiar. Mas como já supramencionado no capítulo VII, tal propósito acarreta vasta ingenuidade, face às consequências económicas e financeiras adversas que daí poderiam advir no nosso país.

Esta sugestão não surge como um simples devaneio de ideias, mas demonstra o que está ao alcance de todos, a consciência de que uma plena equidade, no domínio da tributação do património, concretamente no âmbito da tributação estática do património, está longe de se concretizar, mesmo que muitos autores o tenham vaticinado como exequível, depreende-se que nos módulos em que a própria sociedade portuguesa se encontra, não passa de uma utopia.

Demonstrando que muito do que se tem feito não foi ao encontro da própria realidade portuguesa, mas daquilo que se pensa ser essa mesma realidade, supõe-se que este insucesso provém da interiorização do êxito que certos modelos fomentam em determinados países, levando a cometer-se o erro crasso, que consiste em deixar de ser visto como fonte orientadora, para passar ao modelo a adotar. Quer isto dizer que, não é o país que se deve moldar aos modelos, mas os modelos ao país.

Porém é inequívoco que para coexistir um estado social sólido, com esta conjuntura, o cidadão terá que ser tributado relativamente às contrapartidas, as quais advêm de obras, serviços e equipamentos concedidos pelos municípios, isto porque a propriedade de um prédio urbano terá maior ou menor valor, se existir ou não, uma organização urbana eficiente por parte do município a que pertence este prédio e onde se possa disfrutar dos benefícios inerentes ao espaço urbano, e, concomitantemente, existir qualidade de vida a nível pessoal, profissional e familiar.

Dentro deste contexto, há um aspeto, no que concerne aos inquilinos de prédios urbanos, que embora já debatido por muitos autores e referido neste trabalho, não será demais realçá-lo novamente, pelo seu incompreensível enquadramento, quanto ao princípio do benefício. Denota-se nas diversas propostas de modelos e no próprio

modelo de tributação estática do património imobiliário vigente que não se atende ao facto dos inquilinos usufruírem das mesmas atividades e infraestruturas, proporcionadas pelos municípios a que corresponde o respetivo prédio, em proporções análogas aos próprios titulares destes imóveis. Estes, contrariamente ao que se esperaria, nem sempre são beneficiários dessas utilidades, por residirem noutra município. Atendendo a esta situação, não será de todo descabido que uma parte do imposto recaia sobre o respetivo inquilino.

Considera-se, também, incoerente a atribuição de benefícios fiscais que visem conceder isenções aos contribuintes, e, que se traduz na ausência de pagamento de um imposto desta natureza, sejam elas temporárias ou permanentes.

Não se quer com isto dizer que não sejam atribuídas isenções deste tipo, mas que por norma devem deixar de persistir. Porém, no que toca às isenções totais permanentes, este estatuto deve-se rever apenas nos prédios do Estado, das Regiões Autónomas e das autarquias que prestam serviços públicos, bem como os prédios destinados a representações diplomáticas ou consulares, quando haja reciprocidade com outros estados estrangeiros, assim como as entidades cujo objetivo social consiste em prosseguir finalidades de interesse geral em benefício da sociedade, não estando afeto às atividades económicas.

Quanto aos benefícios fiscais concedidos na esfera das pessoas singulares, destinados à habitação própria e permanente, atualmente verifica-se a atribuição de isenções temporárias<sup>44</sup> ou permanentes<sup>45</sup>, contudo, sustenta-se que as isenções totais, neste âmbito, não têm nexa, nem primam pelos princípios em que o IMI assenta.

---

<sup>44</sup> Nos termos do n.º 1 e n.º 2 do artigo 46.º do EBF, estão isentos de imposto municipal sobre imóveis os prédios ou parte de prédios urbanos habitacionais construídos, ampliados, melhorados ou adquiridos a título oneroso, destinados à habitação própria e permanente do sujeito passivo ou do seu agregado familiar, cujo rendimento coletável, para efeitos de IRS, no ano anterior, não seja superior a €153.300,00, desde que sejam efetivamente afetos a tal fim, no prazo de seis meses após a aquisição ou a conclusão da construção, da ampliação ou dos melhoramentos, salvo por motivo não imputável ao beneficiário. Sendo a isenção reconhecida pelo chefe do serviço de finanças da área da situação do prédio, por um período de 3 anos, se o valor patrimonial tributário do prédio não exceder €125 000,00.

<sup>45</sup> Segundo o n.º 1 do artigo 48.º do EBF,

[f]icam isentos de imposto municipal sobre imóveis os prédios rústicos e urbanos destinados a habitação própria e permanente do sujeito passivo ou do seu agregado familiar, e que sejam efetivamente afectos a tal fim, desde que o rendimento bruto total do agregado familiar, englobado para efeitos de IRS, não seja superior a 2,2 vezes o valor anual do IAS [€14 630,00] e o valor patrimonial tributário global da totalidade dos prédios rústicos e urbanos pertencentes ao sujeito passivo não exceda 10 vezes o valor anual do IAS [€66.500,00].

Todavia, depreende-se que atendendo ao princípio da capacidade contributiva, ter-se-á que ter em conta a manifesta capacidade contributiva do cidadão contribuinte, e nesta perspetiva, defende-se ser conveniente, em certas situações, conceder isenções, devendo estas apenas ser parciais (reduções) e não totais, variando consoante o rendimento bruto total anual do agregado familiar e o valor patrimonial tributário global dos prédios pertencentes ao sujeito passivo do IMI.

Contudo, será crucial que os prazos de isenção sejam alargados, no caso de prédios urbanos construídos ou adquiridos a título oneroso para habitação própria e permanente, do qual o prazo mínimo se espera nunca ser inferior a menos de seis anos. Deve ainda a extensão deste prazo estar pendente ao tipo de financiamento imobiliário utilizado pelo sujeito passivo.

Em relação a outras situações de isenções temporárias, contempladas em sede de IMI, dos quais fazem parte, os prédios ou parte dos prédios afetos a arrumos, despensas e garagens, que sejam utilizados exclusivamente pelo sujeito passivo ou pelo agregado familiar como complemento da habitação isenta; os prédios ou parte de prédios construídos de novo, ampliados, melhorados ou adquiridos a título oneroso, quando se trate da primeira transmissão, na parte destinada a arrendamento para habitação; os prédios integrados em empreendimentos a que tenha sido atribuída a utilidade turística; os prédios afetos ao turismo de habitação; os prédios urbanos objeto de reabilitação urbanística; os prédios afetos exclusivamente a parques de estacionamento subterrâneos de utilidade municipal; e, os prédios situados nas áreas de localização empresarial; também todos eles deveriam passar a ser abrangidos apenas por isenções parciais temporárias.

No que respeita aos prédios de reduzido valor patrimonial de sujeitos passivos com baixos rendimentos, em que estão abrangidos os prédios rústicos e urbanos destinados a habitação própria e permanente do sujeito passivo ou do seu agregado familiar, e que sejam efetivamente afetos a tal fim, a isenção parcial deve-se tornar permanente até que deixem de verificar-se os pressupostos que o determinaram, devendo o sujeito passivo declarar tal facto em qualquer serviço de finanças.

Ora, quanto às restantes situações abrangidas por isenções permanentes em sede do IMI, consagradas no artigo 44.º do EBF, e de onde se apresenta uma extensa lista de entidades em que os seus prédios usufruam deste direito, seria adequado que muitas destas concessões fossem revistas e filtradas, a fim de apenas surtirem aquelas que de facto

prestam serviços públicos ou permitem concretizar finalidades de interesse geral em benefício da sociedade. As demais entidades passariam a deter gozo de uma isenção parcial ou de uma redução da taxa de IMI, atendendo que esta última medida foi aplicada aos prédios integrados em fundos de investimento imobiliário abertos ou fechados de subscrição pública, em fundos de pensões e em fundos de poupança-reforma, que se constituem e operam de acordo com a legislação nacional, deixando de possuir o estatuto de isenção permanente e passar a fruir de uma redução, para metade, da taxa de IMI<sup>46</sup>.

---

<sup>46</sup> Nos termos do artigo 206.º da Lei n.º 83-C/2013 de 31 de Dezembro, foi alterado o n.º 1 do artigo 49.º do EBF que passou a ter a seguinte redação:

São reduzidas para metade as taxas de imposto municipal sobre imóveis e de imposto municipal sobre as transmissões onerosas de imóveis aplicáveis aos prédios integrados em fundos de investimento imobiliário abertos ou fechados de subscrição pública, em fundos de pensões e em fundos de poupança-reforma que se constituam e operem de acordo com a legislação nacional.

## 10 - CONCLUSÃO

Conhecer a origem do seu país, o seu povo e sua respetiva história são fatores essenciais na concretização de quaisquer tarefas que visem o sacrifício do tributo do cidadão contribuinte em prol do bem-estar social, no melhoramento da qualidade de vida dos mais desfavorecidos e na pretensão de corrigir as desigualdades na distribuição da riqueza, velando para que ocorra igualdade de oportunidades e que se obtenha a justiça social que se anseia.

Com isto, e depois de tudo o foi aludido sobre a tributação estática do património imobiliário, conclui-se que nenhum dos modelos apresentados neste trabalho são perfeitos, todos eles têm prós e contras, embora se penda para o modelo de tributação do património imobiliário atual – IMI –, reconhecendo-se que está longe de satisfazer as pretensões que anuncia no próprio preâmbulo, mas no entanto será sem dúvida aquele que apresentou melhores soluções até então.

Consequentemente, e abordando o modelo pelo qual se optou, destaca-se que para tornar mais válida a aplicabilidade do valor patrimonial tributário<sup>47</sup>, coadjuvária certamente o alargamento das competências dos municípios sobre este imposto, a fim de responsabilizá-los, e tornar inerente o dever de informação, anualmente, sobre os gastos subsequentes às utilidades do bem-estar social, intrínsecos à valorização dos prédios, que foram suportados no ano em causa.

Desta feita, a receita que advém do IMI passaria a ser o reflexo real do montante gasto pelos respetivos municípios, ao atender que tais despesas seriam repartidas no valor patrimonial tributário (calculado da mesma forma que está a ser atualmente, pelo IMI) de cada proprietário daquele município, comprovando desta feita a presença ou não de gastos supérfluos que usualmente ocorrem no nosso país e dos quais muitos autarcas passam ilibados sobre tais responsabilidades.

Tanto mais que este reforço de delegação de poderes, não pode servir como fundamento para alegar que o aumento da autonomia dos poderes tributários dos municípios seja um

---

<sup>47</sup> O resultado do processo de avaliação dos prédios urbanos, tido em conta, não só para efeitos de incidência da taxa do IMI, bem como na aplicação da taxa do IMT ou em sede de IRS e IRC aquando da determinação de eventuais mais-valias, por se verificar que o VPT do prédio é superior ao valor declarado no ato da sua transmissão

território perigoso, pois as políticas seguidas implicarão decididamente a consequência de um escrutínio eleitoral favorável ou desfavorável para o autarca.

Por conseguinte, torna-se desta feita plausível responsabilizar a administração local, dado ser a entidade que gere e aplica esta receita. Pretende-se ainda, que para maior transparência, o legislador consagre quais os serviços e as infraestruturas a ser financiadas, pois não parece adequado que estas receitas, que revertem para os municípios, sirvam sobretudo para equilibrar outras rubricas, que em nada se relacionam com as utilidades e benefícios que direta ou indiretamente influenciam a valorização do património imobiliário e que igualmente propicia o aumento da qualidade de vida de todos os cidadãos do respetivo município, sejam eles proprietários ou não de prédios urbanos.

Portanto, entende-se que o valor do imóvel depende de todas as utilidades organizadas e fornecidas pelos municípios. Contudo, um imposto sobre o património imobiliário não pode de todo enquadrar-se com esta situação de preponderância ao princípio do benefício, pois assim sendo, o valor patrimonial tributário não será mais do que fator fiscal de repartição que navega ao sabor das utilidades prestadas pelos respetivos municípios, isto é, as taxas fixas pelos municípios sobem ou descem de acordo com o nível das utilidades prestadas, sem ter em conta a ostentação de capacidade contributiva que o cidadão demonstre possuir. Daí ser fulcral o princípio da capacidade contributiva para prevenir situações de limite, de forma a manter aquele acervo mínimo económico que integre os valores e dignidade da pessoa humana, e, que são intangíveis.

Mais uma vez se sublinha, que só estando subjacente ao princípio da capacidade contributiva, tal processo poderá vingar dentro dos parâmetros da equidade e justiça fiscal. Verifica-se que no IMI, ainda que sob forma desequilibrada, pelo facto desta receita que reverte a favor dos municípios se basear predominantemente no princípio do benefício, isto é, na lógica de uma contrapartida pelos serviços e infraestruturas ao dispor dos proprietários de imóveis pelos respetivos municípios, todavia também, assenta no princípio da capacidade contributiva, dado atribuir maior ou menor carga fiscal, em função do valor patrimonial tributário dos prédios urbanos, possibilita demonstrar, com certeza, a manifesta capacidade contributiva do cidadão contribuinte.

Finalizando, há que realçar os dados do Instituto Nacional de Estatísticas (INE)<sup>48</sup>, os quais apontam para o aumento da carga fiscal em 2013 em 8,1%, face ao ano de 2012, o que corresponderá a cerca de 34,9% do PIB (32,4 no ano anterior), isto no concerne aos impostos diretos e indiretos. Advoga-se contudo que, ao nível dos impostos indiretos, a variação foi nula. Todavia, registou-se um aumento da receita do imposto municipal sobre imóveis em 8,6%, que contrariou a tendência dos restantes impostos indiretos, facto que estará relacionado sobretudo com a avaliação geral de prédios urbanos.

Com efeito, verifica-se que dentro dos impostos indiretos, a sua importância continua a aumentar, pois já representou em 2013, 5,7%, mais 0,5 pontos percentuais do que o ano anterior.

Recorrendo ainda à informação disponível pelo INE alusiva ao ano de 2012, constata-se que Portugal, com um rácio de 32,4, continuava a apresentar uma carga fiscal inferior à média da União Europeia (dos 27 Estados-Membros)<sup>49</sup>, que se cifrou em 39,7%.

Porém, no que concerne aos impostos indiretos, em 2012, Portugal é considerado um dos países da União Europeia em que a influência destes impostos na carga fiscal é mais elevada, posicionando-o em sexto lugar, com um peso de 42,8%, denotando-se um valor significativamente superior à média da União Europeia de 34,2%. Apresenta-se ser esta a tendência dos países mais pobres da União Europeia, posicionando-se a Alemanha em último lugar com 29% e a Bulgária em primeiro, com 55,4%.

Estes elementos estatísticos vêm reforçar a convicção de que a curto prazo se deve tomar medidas, que poderão passar por algumas das que foram sendo pronunciadas ao longo deste trabalho, ou distintas, mas com o mesmo objetivo, de apresentar soluções mais sensatas de forma a tornar o imposto municipal sobre imóveis mais viável e aceitável. Certamente passará pelo aumento da delegação de poderes tributários no âmbito do IMI, aos respetivos municípios, a fim de existir um controlo real e eficaz sobre os pressupostos, adjacentes a um imposto desta natureza. Esta autonomia tributária permitirá travar o que se afigura num futuro próximo, um dos impostos com maior relevância no aumento da receita atinente aos municípios, proporcionando também uma

---

<sup>48</sup> O IMI, é encarado como um imposto indireto, nas estatísticas das receitas fiscais a nível da UE, realizadas pelo INE.

<sup>49</sup> Em 1 de Julho de 2013 a União Europeia, passou a possuir 28 Estados-Membros, com a entrada da Croácia

maior facilidade na obtenção de receita sobre outro tipo de imposto, que não impostos sobre o património, ajustando o equilíbrio da receita fiscal dos municípios.

Mais do que nunca, é necessário que esta autonomia tributária se torne realidade, pois as autarquias são o órgão de poder político do Estado mais próximo do cidadão e é a eles que lhes cabe apresentar estratégias de reabilitação urbana, de modo a regular a densidade habitacional e criar condições para que o cidadão tenha qualidade de vida, que com certeza estará conexo com a presença de escolas, infraestruturas de saúde e de apoio social, de segurança, jardins, parques, entre outros.

É conveniente ainda salientar que se considera impercetível existir a ideia dos serviços de finanças ser mais eficaz na cobrança do IMI, e que por sua vez até cobram uma comissão pelo serviço prestado, segundo o n.º 4 do artigo 17.º da lei 73/2013<sup>50</sup>.

Com efeito, terá que se valer de toda a sapiência e bom senso para que o “vírus” que infelizmente prolifera em diversos setores, e impele vontades desenfreadas de críticas infundadas, sem desígnio de alcançar melhores resoluções, seja neutralizado, para que novas propostas e medidas possam ser aplicadas a fim de proporcionar uma mais justa carga fiscal entre cidadãos contribuintes.

Não olvidando, que pelo imenso anseio em seguir doutrinas oriundas de realidades socioeconómicas diferentes, e, pelo simples facto de sermos membros da União Europeia, tal não deve implicar que sejam adotadas medidas asfixiantes, que em nada contribuem para o próprio desenvolvimento económico do país, nem mesmo para harmonização tributária na UE. Mediante tais doutrinas, deve haver prudência e acautelar-se de infortúnios futuros.

A regressão é iminente, e assim sendo, será necessária maior criatividade política a fim de permitir que medidas de vanguarda sejam aceites e implementadas, sendo claro que tais medidas devem coadunar com os preceitos legais emanados da nossa Constituição.

---

<sup>50</sup> Quando a liquidação e ou cobrança dos impostos municipais seja assegurada pelos serviços do Estado, os respetivos encargos não podem exceder:

a) Pela liquidação, 1,5 % dos montantes liquidados; ou

b) Pela liquidação e cobrança, 2,5 % dos montantes cobrados.

Mais, de acordo com o n.º 1 do artigo 2.º da portaria n.º 106/2012 de 18 de Abril, está «afeta às despesas relacionadas com a avaliação geral dos prédios urbanos, uma verba de 5 % da receita tributária do imposto municipal sobre imóveis relativo ao ano de 2011, a arrecadar em 2012», privando, deste modo, os municípios de 5% da coleta de IMI no ano de 2012.

## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- AMARAL, Luciano – O trabalho. In **História Económica de Portugal, 1700-2000, Vol. III: o Século XX**. (Lisboa: Imprensa de Ciências Sociais do Instituto de Ciências Sociais da Universidade de Lisboa) 2005. ISBN 972-671-140-1. p.p. 65-90.
- ARDANT, Gabriel – **Histoire de l'impôt, Livre I – De l'Antiquité au XII<sup>o</sup> siècle**. France, (Paris : Arthème Fayard, 1971. N.º d'édition : 4396 – N.º d'impression : 6673).
- BARROS, Eduardo Corrêa de – **Esforços de Economia Rural: A propriedade Portuguesa – O Cadastro como Base da sua reorganização tributária, económica e jurídica: O Cadastro e a Contribuição Predial I**. Porto: tipografia do Porto Médico, 1914.
- CAETANO, Marcello – **Manual de Direito Administrativo, Tomo II: Agentes e bens – Serviços Públicos – Polícia – Garantias – Processo Administrativo**. 9.<sup>a</sup> ed. Lisboa. Coimbra editora, 1972. (revista e atualizado pelo Prof. Doutor Diogo Freitas do Amaral).
- CARREIRA, Henrique Medina – Tributação do património. In **II Seminário da Associação dos Administradores Tributários Portugueses – As Reformas Fiscais dos anos 80 e Perspectivas de Evolução: Repercussão ao nível dos contribuintes e da administração fiscal**. (Lisboa: impressão e acabamento na Heska Portuguesa) 1995. p.p. 60-64.
- CARREIRA, Henrique Medina – A Tributação do Património. Necessidade da sua Reforma. Um Modelo Alternativo. *Ciência e Técnica Fiscal – Boletim da Direcção-Geral das Contribuições e Impostos*. ISSN 0870-340XP: 386 (1997) 47-64.
- CATARINO, João ricardo – **Redistribuição Tributária: Estado Social e Escolha Individual**. Coimbra. Almedina, 2008. ISBN 978-972-40-3564-2.
- CATARINO, João ricardo – **Para uma Teoria Política do Tributo**. Lisboa: Centro de Estudos Fiscais, 2009. ISBN 978-972-653-178-4.
- CATARINO, João ricardo – **Finanças Públicas e Direito Financeiro**. Coimbra. Almedina, 2012. ISBN 978-972-40-4791-1.
- CATROGA, Eduardo; SILVA, Aníbal Cavaco, (pref.) – **Política Económica: 22 meses no ministério das finanças**. (Lisboa: Imprensa Nacional-Casa da Moeda) 1995.
- COUTINHO, Joaquim Tavares de Oliveira – **Código da Contribuição Predial e Leis Complementares**. (Porto: Composto e impresso nas Oficinas Gráficas: o Comércio do Porto) 1933.
- DUVERGER, Maurice – **Finance Publiques**. 7.<sup>a</sup> ed. Paris : Presses Universitaires de France, 1971.
- FERNANDES, Luís A. Carvalho – **Teoria Geral do Direito Civil, Vol. I**. Lisboa: Lex, 1995 ISBN 972-9495-44-0.
- FERNANDES, Manuel M. Pires – **Glossário de Direito Fiscal – Temas e Soluções**. Lisboa: Dislivro, 2007. ISBN 978-989-639-022-8.
- FORTUNATO, Almeida de – **História de Portugal, Tomo I – Desde os tempos prêistóricos até à aclamação de D. João I (1385)**. (Coimbra: imprensa da Universidade) 1922.

- GODOY, José Eduardo Pimentel de; MEDEIROS, Tarcízio Dinoá – **Tributos, Obrigações e Penalidades Pecuniárias de Portugal antigo**. Brasília: Escola de Administração Fazendária – ESAF, 1983.
- GOMES, Nuno Sá – Alguns aspectos jurídicos e económicos controversos da sobretributação imobiliária, no Sistema Fiscal Português. *Ciência e Técnica Fiscal – Boletim da Direcção-Geral das Contribuições e Impostos*. ISSN 0870-340XP: 386 (1997) 65-123.
- GOMES, Nuno de Sá – **Tributação do Património: Lições Proferidas no 1º Curso de Pós-Graduação em Direito Fiscal na Faculdade de Direito da Universidade do Porto (2004)**. Coimbra: Almedina, 2005. ISBN 972-40-2464-4.
- HAYEK, Friedrich August – **The Constitution of Liberty**. London: Reprinted by Routledge 1990, 1993. ISBN 0-415-05158-4. (First published in England, 1960 by Routledge & Kegan Paul Ltd).
- HIGGS, Abel; PINTO, Fernando dos Santos – **Direito Fiscal, Volume I – Noções gerais, teoria geral do direito fiscal, dos impostos em especial, do contencioso aduaneiro, do contencioso das contribuições e impostos, do processo executivo fiscal**. (Lisboa: composto e impresso na Imprensa Beleza) 1926.
- IGFEJ - Bases Jurídicas-Documentais – Acórdão do Supremo Tribunal de Justiça n.º 08º075[em linha]. (28 Fev. 2008) [Consult. 04 Jan. 2014] Disponível em <http://www.dgsi.pt/jstj.nsf/954f0ce6ad9dd8b980256b5f003fa814/779037159ca9662d802573fd0043d598?OpenDocument&Highlight=0,08A075>.
- IGFEJ - Bases Jurídicas-Documentais – Acórdão do Supremo Tribunal de Justiça n.º 7712/05.0TBBRG.G2.S1 [em linha]. (03 Nov. 2011) [Consult. 04 Jan. 2014] Disponível em <http://www.dgsi.pt/jstj.nsf/954f0ce6ad9dd8b980256b5f003fa814/ff60b0cea5415d9b802579450040b040?OpenDocument&Highlight=0,7712%2F05.0TBBRG.G2.S1>.
- IGFEJ - Bases Jurídicas-Documentais – Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo n.º 0738/11 [em linha]. (23 Nov. 2011) [Consult. 06 Jan. 2014] Disponível em <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/9e0888db36528b598025795e003b1e48?OpenDocument&Highlight=0,0738%2F1>.
- INSTITUTO NACIONAL DE ESTATÍSTICAS – Carga fiscal passou de 32,4% do PIB para 34,9% [em linha]. Destaques. Edições anteriores. Administração pública. (Mai. 2013) [consult. 27 Jun. 2014]. Disponível em [http://www.ine.pt/xportal/xmain?xpid=INE&xpgid=ine\\_destaques&DESTAQUESdest\\_boui=211100098&DESTAQUESTema=55536&DESTAQUESmodo=2](http://www.ine.pt/xportal/xmain?xpid=INE&xpgid=ine_destaques&DESTAQUESdest_boui=211100098&DESTAQUESTema=55536&DESTAQUESmodo=2).
- LEITÃO, Luís Manuel Teles de Menezes – A Conformidade com a Constituição da República Portuguesa da Nova Fórmula de Determinação do Valor Patrimonial Tributário dos Prédios Urbanos e da sua Aplicação para Efeitos de Determinação dos Rendimentos Tributáveis em Sede de Impostos sobre o Rendimento. *Fisco*. ISSN 0872-9506. Ano XV: 113/114 (2004) 3-24.
- LEITÃO, Luís Menezes – A Contribuição Autárquica no Quadro da Reforma da Tributação do Património. *Fisco*. ISSN 0872-9506. XII: 97/98 (2001) 15-20.
- LOBO, Carlos Baptista – Da urgente re-reforma do sistema tributário do imobiliário. *Revista TOC*. Lisboa. ISSN 1645-9237. VIII: 88 (2007) 30-36.

- LOPES, José da Silva – Finanças públicas. In **História Económica de Portugal, 1700-2000, Vol. III: o Século XX.** (Lisboa: Imprensa de Ciências Sociais do Instituto de Ciências Sociais da Universidade de Lisboa) 2005. ISBN 972-671-140-1. p.p. 265-304.
- MACHADO, Jónatas E. M.; NOGUEIRA DA COSTA, Paulo – **Curso de Direito Tributário.** Coimbra: Coimbra Editora, 2009. ISBN 978-972-32-1764-3.
- MARTINEZ, Soares – **Direito Fiscal.** 7.<sup>a</sup> ed. Coimbra: Almedina, 1993. ISBN 972-40-0733-2.
- MARTINS, Oliveira – **Portugal Contemporâneo.** 8.<sup>a</sup> ed. Lisboa: Guimarães & C.<sup>a</sup> Editores, 1976.
- MATEUS, J. Silvério; VALDEZ, Vasco – **A Fiscalidade na Actividade Urbanística.** Lisboa: edição AICE – Associação dos Industriais da Construção de Edifícios, 2007.
- MINISTÉRIO DAS FINANÇAS – Relatório apresentado pelo Governo à Assembleia da República. *Ciência e Técnica Fiscal – Boletim da Direcção-Geral das Contribuições e Impostos.* ISSN 0870-340 X: 384 (1996) 61-79.
- MINISTÉRIO DAS FINANÇAS. Administração Geral Tributária. Centro de Estudos Fiscais e Apoio às Políticas Tributárias – ECORFI, Relatório Final. In **Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal n.º 190.** Lisboa: Europress, 2002. ISBN 972653165-9.
- MINISTÉRIO DAS FINANÇAS. Direcção-Geral dos Impostos. Centro de estudos Fiscais – Comissão de Reforma da Tributação do património: Projecto de Reforma da Tributação do Património. In **Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal n.º 182.** Lisboa: Rainho & Neves, 1999. ISBN 972-653-157-8.
- MINISTÉRIO DAS FINANÇAS. Secretária de Estado dos Assuntos Fiscais. Gabinete de Apoio Técnico da Universidade Técnica de Lisboa; PARDAL, Sidónio (coord.) – Contribuição Autárquica, Impostos de Sisa, Sucessões e Doações e Mais valias. *Ciência e Técnica Fiscal – Boletim da Direcção-Geral das Contribuições e Impostos.* ISSN 0870-340 X: 384 (1996) 81-186.
- MINISTÉRIO DAS FINANÇAS. Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais – **Reformas da Tributação Automóvel e do Património: Anteprojectos.** Coimbra: Almedina, 2002. ISBN 972-40-1697-8.
- NABAIS, José Casalta – As bases constitucionais da tributação do património. *Fisco.* ISSN 0872-9506. Ano XV: 111/112 (2004) 3-22.
- NABAIS, José Casalta – **Direito fiscal.** 3.<sup>a</sup> ed. Coimbra: Almedina, 2005. ISBN 972-402684-1.
- ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION DEVELOPMENT (OECD) – **OECD Tax Policy Studies: Fundamental Reform of Personal Income Tax.** France, Paris: OECDpublishing, n.º13, 2006. ISBN 92-64-02577-4.
- PARDAL, Sidónio; LOBO, Carlos Baptista – **Património Imobiliário: Referências para a Avaliação.** Coimbra: Almedina, 2011. ISBN 978-972-40-4476-7.
- PIRES, José Maria Fernandes – **Lições de Impostos sobre o Património e do Selo.** Coimbra: Almedina, 2012. ISBN 978-972-40-4832-1.

- PORTO, Manuel Carlos Lopes – A Reforma Fiscal Portuguesa e a tributação Local. In Estudos em Homenagem ao Prof. Doutor Eduardo Correia, III. *Boletim da Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra*. Coimbra: Gráfica de Coimbra, 1984. p.p. 115-160.
- PORTO, Manuel Carlos Lopes – **A integração na CEE e a Reforma do Sistema Fiscal Português**. (Coimbra: Composto e impresso na Gráfica de Coimbra) 1985.
- PORTO, Manuel Carlos Lopes – A Tributação Predial: experiências e perspectivas. *Ciência e Técnica Fiscal – Boletim da Direcção-Geral das Contribuições e Impostos*. ISSN 0870-340XP: 393 (1999) 7-39.
- PORTUGAL. Assembleia da República – **Programa do XIII Governo Constitucional**. Lisboa: Assembleia da República, Divisão de Edições, 1996. ISBN 972-556-201-1.
- PORTUGAL. Assembleia da República; BASTIEN, Carlos – A Tentativa de Reforma Fiscal Cabralista e o Seu fracasso. In **os Impostos no Parlamento Português: Sistemas Fiscais e Doutrinas Fiscais nos Séculos XIX e XX**. Lisboa: Assembleia da república: Dom quixote, 2006. ISBN 972-20-2910-X. p.p. 29-48.
- PORTUGAL. Assembleia da República; VALÉRIO, Nuno – A Reforma Fiscal da Ditadura Militar. In **os Impostos no Parlamento Português: Sistemas Fiscais e Doutrinas Fiscais nos Séculos XIX e XX**. Lisboa: Assembleia da república: Dom quixote, 2006. ISBN 972-20-2910-X. p.p. 125-136.
- PORTUGAL. Ministério das Finanças – **Relatório da Comissão para o Desenvolvimento da Reforma Fiscal**. Lisboa: Departamento de Documentação e artes gráficas, Direcção-Geral da Administração Pública, Presidência do Conselho de Ministros, 1996. ISBN 972-9244-38-3. p.p. 759-800.
- PORTUGAL. Ministério das Finanças – **Relatório sobre a Reforma Fiscal – Estruturar o Sistema Fiscal do Portugal Desenvolvido**. Lisboa. 1997.
- RIBEIRO, José Joaquim Teixeira – **A Reforma Fiscal**. Lisboa: Coimbra Editora, 1989. ISBN 972-32-0388-X.
- RIBEIRO, José Joaquim Teixeira – **Lições de Finanças Públicas**. 5.<sup>a</sup> ed. Coimbra: Almedina, 1995. ISBN 972-32-0673-0.
- SÁ, Victor de – Reforma administrativa liberal que precedeu a de Mousinho da Silveira. *Revista da Faculdade de Letras. História. II série*. ISSN 0871-164X: 2 (1985) 201-216.
- SALAZAR, António de Oliveira – Tributação das empresas agrícolas Coloniais: acórdãos do Tribunal Superior do Contencioso das contribuições e impostos de 23 de Dezembro de 1920 e 29 de Dezembro de 1920. *Boletim da Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra (1923-1925)*. Ano VIII: 71-80 (1926) 305-345.
- SILVA, Eusébio Pires da; SILVA, Ana Cristina Pires da – **SNC: Manual de contabilidade**. Lisboa: Rei dos Livros, 2010. ISBN 978-989-8305-12-1.
- VALDEZ, Vasco – **A Contribuição Autárquica e a Reforma da Tributação do Património**. Lisboa: Vislis, 1999. ISBN 972-52-0049-7.
- VALDEZ, Vasco – A Reforma da Tributação do Património: Antecedentes, Principais Mudanças e Perspectivas Futuras. In **Estudos em Homenagem ao Professor Doutor Paulo de Pitta e Cunha, Volume II: Economia, Finanças Públicas e Direito Fiscal**. Coimbra: Almedina, 2010. ISBN 978-972-40-4147-6. pp. 1005-1024.

VALDEZ, Vasco – **Autonomia Tributária dos Municípios**. Porto: Vida Económica,  
2014. ISBN 978-972-788-905-1.